

Circulaire 2021/C/114 relative à l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne dispensées par certaines personnes et de soins hospitaliers

taxe sur la valeur ajoutée ; exemption des prestations de soins médicaux à la personne ; exemption des soins hospitaliers ; interventions et traitements esthétiques ; but thérapeutique ; fait générateur et exigibilité de la taxe ; droit à déduction et droit à déduction de la TVA historique ; obligations et formalités administratives en matière de TVA

SPF Finances, le 20.12.2021

Administration générale de la Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée

Table des matières

1.	Introduction	5
2.	Qu'est-ce qui change ?	6
3.	Le champ d'application matériel de l'exemption	7
3.1.	La notion de prestations de soins médicaux à la personne	7
3.2.	Examen du but thérapeutique	8
3.2.1.	Importance du but thérapeutique pour l'application de l'exemption.....	8
3.2.2.	Jurisprudence pertinente de la cour de justice	10
3.2.3.	Qui détermine s'il est question d'un but thérapeutique ?	11
3.2.4.	Motivation par le professionnel de la santé et contrôle par l'administration fiscale	12
3.3.	Liste non exhaustive d'exemples.....	13
4.	Le champ d'application de l'exemption pour les prestations de soins médicaux à la personne dispensées par les professions et pratiques en matière de soin de santé visées à l'article 44, § 1 ^{er} , du Code de la TVA	15
4.1.	Disposition légale	15
4.2.	Le champ d'application personnel	16
4.2.1.	Praticiens des professions médicales et paramédicales réglementées et les praticiens des pratiques visées par la loi du 29.04.1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales (première catégorie).....	17
4.2.1.1.	Les praticiens des professions réglementées	17

4.2.1.2.	Les praticiens de professions visée par la loi Colla du 29.04.1999	18
4.2.2.	Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie).....	20
4.2.2.1.	Condition 1 : La certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement	21
A.	Les certifications obtenues en Belgique.....	21
B.	Les certifications obtenues à l'étranger.....	22
4.2.2.2.	Condition 2 : La qualité des prestations.....	22
A.	Les praticiens ayant obtenu leur certification au sein d'un établissement belge reconnu.....	22
B.	Les praticiens ayant obtenu leur certification au sein d'un établissement étranger reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement.....	23
4.2.3.	Services prestés dans l'exercice de la profession ou de la pratique	23
4.3.	Le champ d'application matériel de l'exemption	23
4.4.	Cas d'application	24
4.4.1.	Professions médicales	24
4.4.2.	Professions paramédicales.....	31
4.4.3.	Autres professions ou pratiques	37
4.4.4.	Autres activités.....	39
5.	Le champ d'application de l'exemption relative aux services hospitaliers et aux prestations de soins médicaux fournis par certains établissements de soins de santé.....	40
5.1.	Disposition légale	40
5.2.	Le champ d'application personnel de l'exemption.....	40
5.3.	Le champ d'application matériel de l'exemption	41
5.4.	Livraisons de biens et prestations de services étroitement liées	41
5.4.1.	Qu'entend-on par « livraisons de biens et prestations de services étroitement liées » ?	41
5.4.2.	Existe-t-il des limitations dans le cadre de l'hospitalisation et des prestations de soins médicaux ?	42
5.4.3.	Liste non exhaustive d'exemples	43
6.	La franchise de la taxe pour les petites entreprises	43

7.	Base d'imposition.....	44
8.	Exigibilité de la taxe	45
8.1.	Opérations avec des particuliers.....	45
8.2.	Opérations avec les autorités	46
8.3.	Opérations entre assujettis.....	46
9.	Obligations.....	46
9.1.	Information visée à l'article 44, § 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er} , 2 ^o , alinéa 2, du Code de la TVA	46
9.2.	Obligations TVA et modalités.....	47
9.2.1.	Introduction	47
9.2.2.	Identification à la TVA.....	48
9.2.3.	Utilisation du numéro d'identification à la TVA.....	49
9.2.4.	Déclarations périodiques.....	49
9.2.4.1.	Généralités	49
9.2.4.2.	Tolérance administrative	49
9.2.5.	Facturation.....	50
9.2.6.	Comptabilité	51
9.2.7.	Relevé annuel des opérations avec des clients assujettis (listing clients).....	51
9.2.8.	Relevé des opérations intracommunautaires	52
9.2.9.	Redevable de la TVA.....	52
10.	Droit à déduction et révisions.....	52
10.1.	Le droit à déduction de la TVA	52
10.2.	Révisions.....	54
10.2.1.	Passage d'un régime avec droit à déduction à un régime sans droit à déduction (total ou partiel).....	55
10.2.2.	Passage d'un régime sans droit à déduction à un régime avec droit à déduction (article 21bis, AR n° 3).....	57
10.2.2.1.	Régularisation relative aux biens et aux services, autres que les biens d'investissement, non encore utilisés ou consommés au 01.01.202257	
10.2.2.2.	Révision relative aux biens d'investissement, encore utilisés au 01.01.2022 pour les prestations imposées à la TVA du professionnel de la santé.....	58

10.2.2.2.1. Principes généraux.....	58
10.2.2.2.2. Biens d'investissement mis en service à partir du 01.01.2019.....	59
10.2.2.2.3. Biens d'investissement, autres qu'immobiliers, mis en service avant le 01.01.2019.....	59
10.2.2.2.4. Biens d'investissement immobiliers mis en service à partir du 01.01.2012 jusqu'au 31.12.2018.....	59
10.2.2.2.5. Révisions relatives aux biens d'investissement immobiliers mis en service avant le 01.01.2012.....	59
10.2.2.3. Modalités de régularisation de la TVA historique.....	60
10.2.2.3.1. Inventaire à établir et période de dépôt de cet inventaire.	60
10.2.2.3.2. Rapport entre inventaire et autorisation, en matière de date de début de la période de révision.....	61
10.2.2.3.3. Principe et disposition pratique.....	61
11. Entrée en vigueur.....	62

1. Introduction

Le champ d'application de l'exemption de TVA pour les prestations de services fournies par les professions (para)médicales, les soins hospitaliers et médicaux à la personne avait été substantiellement adapté à partir du 01.01.2016.

C'est ainsi que les traitements à caractère esthétique effectués par des médecins ont été exclus de l'exemption sous certaines conditions. L'exemption de TVA en matière médicale est également devenue caduque à partir de cette date 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, une polyclinique, une clinique privée ou un cabinet médical.

Le champ d'application des exemptions relatives aux prestations de soins médicaux à la personne visées à l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c) de la directive 2006/112/CE, transposé, respectivement, à l'article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, a), du Code TVA, a été délimité 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*).

Toutefois, à la suite de l'arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle du 05.12.2019, les dispositions suivantes relatives aux exemptions médicales ont été annulées :

- dans l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par la loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, les dispositions mentionnées aux *litterae a) et b)* ;
- l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, dans la mesure où il ne permet pas d'accorder d'exemption de la TVA pour les services de chiropraxie et d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans ce paragraphe, lorsque ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie ;
- l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, dans la mesure où il exempte de la TVA les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique ;
- l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, dans la mesure où il exempte de la TVA les services visés dans cette disposition qui ne constituent pas des prestations de soins médicaux à la personne ;
- l'article 44, § 2, 1^o, a), du Code de la TVA, dans la mesure où il exempte de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services étroitement liées dans les cas qui sont expressément exclus d'une exemption par l'article 134 de la directive TVA ;
- l'article 44, § 2, 1^o, a), du Code de la TVA, dans la mesure où il exempte de la TVA, les prestations de soins médicaux à la personne, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, en ce qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplies en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires.

Afin de répondre aux critiques de la Cour constitutionnelle, il était nécessaire d'adapter ces dispositions. La loi du 11.07.2021 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne répond à ces préoccupations et vise également à mettre ces dispositions en conformité avec la jurisprudence constante de la Cour de justice

de l'Union européenne concernant l'exemption des prestations de soins médicaux à la personne prévue à l'article 132, alinéa 1, point b) (prestations de soins médicaux à la personne dans le cadre d'une hospitalisation) et c) (prestations de soins médicaux à la personne en dehors du cadre d'une hospitalisation) de la directive 2006/112/CE.

Cette circulaire comprend un premier commentaire des dispositions modifiées reprises dans le nouvel article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, a), du Code de la TVA. Ce commentaire doit être lu en association avec les commentaires existants (voir, entre autres, la décision n° E.T.116.111 du 21.02.2011 ; la décision n° E.T.127.740 du 22.03.2016 et la décision n° E.T.127.740/2 du 31.05.2016) qui restent en principe applicables à moins que (certains) points de vue qu'ils contiennent ne soient contraires à la présente circulaire. L'administration publiera encore un commentaire supplémentaire s'il s'avère que des difficultés subsistent dans l'application de la nouvelle législation.

Le régime de TVA applicable aux groupements entre établissements de santé (établissements visés à l'article 44, § 2, 1^o et 44, § 2, 2^o, du Code de la TVA) fait l'objet d'une circulaire distincte.

2. Qu'est-ce qui change ?

Cette réforme nécessaire de l'exemption de TVA pour les prestations de soins médicaux à la personne dans ou en dehors du cadre d'une hospitalisation a des conséquences sur les deux conditions de base de cette exemption : d'une part, le champ d'application matériel (la nature des prestations fournies) et d'autre part, le champ d'application personnel (la qualité des prestataires).

En ce qui concerne le **champ d'application matériel**, l'exemption de TVA pour les prestations de soins médicaux à la personne doit, par essence, rester limitée aux services à but thérapeutique. Cette règle s'applique sans distinction aux prestations de soins médicaux dispensées dans ou en dehors du cadre d'une hospitalisation. L'exemption pour les prestations de soins médicaux à la personne ne s'applique pas aux services qui concernent des interventions et traitements sans aucun but thérapeutique.

Sur ce point, l'exemption existante a été encore plus restreinte. La taxation est généralisée à toutes les opérations sans aucun but thérapeutique (y compris les prestations de nature esthétique).

En ce qui concerne le **champ d'application personnel** de l'exemption de TVA pour les prestations de soins médicaux à la personne dispensées **en dehors du cadre d'une hospitalisation**, la directive 2006/112/CE permet aux États membres de définir les professions médicales ou paramédicales qui doivent fournir ces services pour pouvoir bénéficier de l'exemption. Toutefois, selon la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, telle que reprise dans l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle, les États membres ne peuvent, en substance, aller au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir que la qualité des services fournis par les praticiens concernés soit suffisamment élevée au regard des exigences liées à la protection de la santé publique.

À cet égard, l'exemption de TVA existante est donc étendue, dans la mesure où l'exemption n'est plus exclusivement réservée aux praticiens des professions médicales ou paramédicales réglementées, mais où peuvent également se prévaloir de l'exemption les praticiens qui peuvent être considérés comme ayant un niveau de qualification équivalent grâce à une formation adéquate (y compris certains praticiens paramédicaux non réglementés) (voir section 4, ci-dessous).

En ce qui concerne le **champ d'application personnel** de l'exemption de TVA pour les prestations de soins médicaux à la personne dispensés **dans le cadre d'une hospitalisation**, rien n'est modifié (voir section 5, ci-dessous).

3. Le champ d'application matériel de l'exemption

La jurisprudence combinée de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Cour constitutionnelle exclut de l'exemption de la TVA toutes les opérations qui n'ont pas un but thérapeutique. Cette exclusion ne concerne donc plus seulement les prestations de services à caractère esthétique.

Le nouvel article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, a), du Code de la TVA conserve le caractère d'opérations taxées de toutes les interventions et traitements à caractère purement esthétique, quelles que soient les circonstances dans lesquelles ces prestations sont rendues (peu importe donc la qualité du prestataire, médecin ou non, qu'elles soient ou non reprises dans la liste de la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité ou qu'elles répondent ou pas aux conditions pour donner droit à un remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités).

3.1. La notion de prestations de soins médicaux à la personne

Tant l'exemption liée à l'exercice des professions (para)médicales (article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA) que l'exemption applicable aux soins hospitaliers et aux prestations de soins médicaux à la personne (article 44, § 2, 1^o, a), du Code de la TVA), ont pour objet de réglementer la totalité des exemptions des prestations médicales au sens strict (CJUE, *Arrêt Kügler*, du 10.09.2002, affaire C-141/00, point 36). Les exemptions constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque service fourni à titre onéreux par un assujetti.

La notion de « prestations de soins à la personne » est donc la même pour les deux exemptions, et vise nécessairement une activité destinée à protéger la santé humaine, ce qui implique des soins prodigués à un patient (CJUE, *Arrêt d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services*, du 20.11.2003, affaire C-307/01, point 23).

Toutefois, ni la directive TVA ni le Code de la TVA ne fournissent une définition de la notion de « prestations de soins médicaux à la personne ». La question de savoir si un traitement déterminé ou une intervention déterminée poursuit un but thérapeutique ou non, doit être appréciée au cas par cas à l'aide du cadre de référence établi par la cour de justice au moyen de sa jurisprudence constante.

Les prestations de soins médicaux à la personne désignent les prestations ayant pour **but de diagnostiquer, de soigner**, et, dans la mesure du possible, de **guérir des maladies ou des anomalies de santé** (CJUE, *Arrêt Future Health Technologies*, du 10.06.2010, affaire C-86/09, point 37, et *Arrêt Dornier*, du 06.11.2003, affaire C-45/01, point 48).

Les prestations de soins médicaux exemptées ont donc un but thérapeutique.

Il ne s'ensuit pas nécessairement que la finalité thérapeutique d'un service doit être comprise dans une acception particulièrement étroite. L'exemption est donc également applicable aux prestations de soins médicaux effectuées à des fins de **prévention** (CJUE, *Arrêt Kügler*, du 10.09.2002, affaire C-141/00, point 40), ainsi que dans les cas où les personnes qui font l'objet d'exams ou d'autres interventions médicales à caractère préventif ne souffrent d'aucune maladie ou anomalie de santé. Par conséquent, les prestations médicales effectuées dans le but de **protéger, y compris de maintenir ou de rétablir la santé des personnes** bénéficient de l'exemption (CJUE, *Arrêt Unterpertinger*, du 20.11.2003, affaire C-212/01, points 40 et 41 ; *Arrêt d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services*, du 20.11.2003, affaire C-307/01, points 58 et 59).

À cet égard, il est constant qu'un service de suivi nutritionnel fourni dans le cadre d'un établissement sportif peut, à moyen et à long terme ou envisagé très largement, être un instrument de prévention de certaines maladies, telles que l'obésité. Toutefois, il convient de constater qu'il en est de même de la pratique sportive elle-même, dont le rôle est reconnu, à titre d'illustration, pour limiter la survenance de maladies cardiovasculaires. Le suivi nutritionnel présente donc, en principe, une finalité sanitaire, mais pas, ou pas nécessairement, une finalité thérapeutique (CJUE, *Arrêt F.-U.L.*, du 04.03.2021, affaire C-581/19, point 30).

L'exemption de TVA pour les prestations de soins médicaux à la personne s'applique également aux conseils téléphoniques relatifs à la santé et à la maladie. La cour de justice a jugé que des prestations fournies par téléphone, consistant à donner des conseils relatifs à la santé et aux maladies sont susceptibles de relever de l'exemption à condition qu'elles poursuivent une finalité thérapeutique. L'absence de prescription médicale antérieure à la consultation téléphonique ou de traitement médical consécutivement à celle-ci ne suffit pas aux fins de déterminer si une consultation téléphonique relève de la notion de « prestations de soins médicaux à la personne ». En l'occurrence, des consultations qui consistent à expliquer les diagnostics et les thérapies envisageables ainsi qu'à proposer des modifications des traitements suivis, dès lors qu'elles permettent à la personne concernée de comprendre sa situation sur le plan médical et, le cas échéant, d'agir en conséquence, notamment en prenant ou en ne prenant pas tel médicament, sont susceptibles de poursuivre une finalité thérapeutique.

Des prestations de services consistant dans la communication de renseignements généraux sur des pathologies ou des thérapies, ou dans la fourniture de renseignements d'ordre administratif ne tombent pas dans le champ d'application de l'exemption pour les prestations de soins médicaux à la personne (CJUE, *Arrêt X.-G.*, du 05.03.2020, affaire C-48/19, points 30, 32, 33 et 34).

3.2. Examen du but thérapeutique

3.2.1. Importance du but thérapeutique pour l'application de l'exemption

Tel que mentionné ci-dessus, l'exemption pour les prestations de soins médicaux à la personne est limitée aux prestations à but thérapeutique. Les autres prestations qui ne poursuivent pas de but thérapeutique sont exclues de l'exemption. C'est la finalité d'une prestation médicale qui détermine si celle-ci doit être exemptée (CJUE, *Arrêt Unterpertinger*, du 20.11.2003, affaire C-212/01, point 42). Ni le contenu de l'activité médicale, ni sa place dans l'éventail des tâches du praticien de soins ne sont déterminants. Ainsi, si une prestation médicale est fournie dans un contexte dans lequel il peut être établi que le but premier du service consiste en le diagnostic, le traitement ou la guérison de maladies ou d'anomalies de santé, ou encore la protection, le maintien ou le rétablissement de la santé des personnes, ledit service bénéficie de l'exemption.

Lors de l'évaluation de la présence d'un but thérapeutique, il doit nécessairement être tenu compte du contexte factuel et juridique pertinent. À cet égard, est donc pertinent, non seulement le contexte factuel, par exemple le contenu des prescriptions médicales ou les raisons de la demande d'un certificat d'aptitude médicale mais aussi le contexte juridique spécifique dans lequel les services médicaux sont effectués. Ce contexte juridique dépend de la manière dont les soins de santé sont organisés en Belgique par les législateurs fédéraux et régionaux compétents.

Dans le cadre de l'organisation des soins de santé en Belgique, le législateur compétent a créé un certain nombre de fonctions qui sont considérées comme essentielles pour un système de soins de santé de qualité et qui doivent donc être remplies par un professionnel de la santé qualifié. Il s'agit notamment des prestations du médecin-chef (telles que décrites dans les articles 2 à 9 de l'arrêté royal du 15.12.1987 portant exécution des articles 13 à 17 inclus de la loi sur les hôpitaux) et du médecin-chef de service, qui sont responsables du bon fonctionnement du département médical ou des différents services du département médical d'un hôpital. Il en va de même pour le médecin et l'infirmier responsables de l'hygiène hospitalière et de la lutte contre les infections au sein des hôpitaux, pour la fonction de médecin coordinateur et conseiller dans les maisons de repos et d'infirmier coordinateur dans une maison de soins, tout comme pour la fonction de médecin RCM qui doit mettre des informations administratives, médicales et infirmières à disposition du SPF Santé publique.

Compte tenu de ce contexte juridique, il peut être admis que les prestations de ces professionnels de la santé, au travers desquelles le législateur compétent tend à garantir des prestations de soins médicaux à la personne de qualité, ont une finalité thérapeutique dans un contexte plus large et restent donc exemptées de TVA.

La chirurgie esthétique et les traitements de nature esthétique relèvent de la notion de prestations de soins médicaux à la personne lorsque ces prestations visent à diagnostiquer, à traiter ou à guérir des maladies ou des anomalies de santé, ainsi qu'à protéger, maintenir ou rétablir la santé des personnes. Ce n'est que dans ces cas que les interventions et les traitements esthétiques poursuivent un but thérapeutique.

C'est ainsi que des prestations qui auraient pour but de traiter ou de soigner des personnes qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, ont besoin d'une intervention de nature esthétique pourraient relever de la notion de « prestations de soins médicaux à la personne ». Les opérations purement esthétiques, uniquement destinées à embellir ou à améliorer l'apparence physique (les interventions ou les traitements purement cosmétiques), ne peuvent pas bénéficier de l'exemption (CJUE, *Arrêt PFC CLINIC AB*, du 21.03.2013, affaire C-91/12, point 29).

En revanche, le bénéfice psychologique associé à la modification de l'apparence physique n'est toutefois pas suffisant pour qualifier une intervention de partiellement thérapeutique.

En ce qui concerne le point de savoir dans quelle mesure la conception subjective que les destinataires des prestations telles que celles en cause au principal se font de celles-ci doit être prise en considération dans l'appréciation du but d'une intervention déterminée, il découle de la jurisprudence que les problèmes de santé visés par l'exemption peuvent être d'ordre psychologique. Toutefois, la simple considération subjective que la personne qui se soumet à une intervention esthétique se fait de celle-ci n'est pas, par elle-même déterminante. En effet, dès lors que cette appréciation présente un caractère médical, elle doit se fonder sur des constatations ayant un tel caractère, effectuées par un personnel qualifié à cet effet (CJUE, *Arrêt PFC CLINIC AB*, du 21.03.2013, affaire C-91/12, points 33 à 35).

La simple mention d'une intervention ou d'un traitement esthétique dans la nomenclature INAMI n'est plus pertinente pour l'application de l'exemption médicale à des interventions esthétiques. En outre, le fait qu'une intervention ou un traitement esthétique puisse, ou non, donner lieu à un remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités ne joue plus aucun rôle.

Dorénavant, toutes les interventions et traitements à caractère purement esthétique ne bénéficient pas de l'exemption visée à l'article 44, § 1^{er} ou § 2, 1^o, a), du Code de la TVA, indépendamment de la qualité du prestataire (médecin, dentiste, sage-femme, infirmier, aide-soignant, ...) et de l'endroit où la

prestation est effectuée (dans ou hors d'un hôpital). Pour le reste, la réglementation existante, reprise dans la décision publiée n° E.T.127.740 du 22.03.2016 est maintenue.

Une intervention ou un traitement médical qui a un but thérapeutique (ou reconstructif) et un effet esthétique peut bénéficier de l'exemption. Dans ce cas, c'est le caractère thérapeutique qui prévaut. Ce sera par exemple le cas lorsqu'une femme subit une reconstruction mammaire après un traitement contre le cancer.

Sont donc non seulement exclues de l'exemption les prestations de nature purement esthétique, mais également, et plus généralement, les prestations qui ne poursuivent pas de but thérapeutique. Il peut s'agir, par exemple, de l'établissement d'un rapport d'expertise médicale dans le cadre d'une évaluation de dommages.

3.2.2. Jurisprudence pertinente de la cour de justice

La cour de justice a, entre autres, jugé que les prestations de services suivantes n'ont **pas de but thérapeutique** et ne sont donc pas couvertes par l'exemption :

- l'établissement d'une relation génétique entre individus ne poursuit pas de but thérapeutique (CJUE, *Arrêt D.*, du 14.09.2000, affaire C-384/98, point 22). Cela ne signifie pas que toute activité médicale n'impliquant que la détermination de caractéristiques biologiques ne relève pas du champ d'application de l'exemption. Ainsi, il est concevable que le même examen ou un examen analogue à celui pour lequel la cour de justice, dans l'affaire D., a considéré qu'il ne s'agissait pas de soins de santé puisse être nécessaire pour déterminer, par exemple, un donneur d'organes compatible (CJUE, *Arrêt Unterpertinger*, du 20.11.2003, affaire C-212/01, conclusions de Monsieur l'avocat général C. Stix-Hackl, point 64). Cette prestation a en effet un but thérapeutique. Il ressort donc de la jurisprudence que, pour déterminer si une intervention médicale doit être exemptée de la TVA, c'est l'objectif de cette intervention qui est déterminant : toutes les activités d'un médecin ne sont pas exemptées, mais uniquement celles ayant un « but thérapeutique » (CJUE, *Arrêt Unterpertinger*, précité, du 20.11.2003, affaire C-212/01, conclusions de Monsieur l'avocat général C. Stix-Hackl, point 68).
- L'établissement d'un rapport d'expertise médicale. Il apparaît que, bien que l'accomplissement de cette prestation fasse appel aux compétences médicales du prestataire et puisse impliquer des activités typiques de la profession de médecin, telles que l'examen physique du patient ou l'analyse de son dossier médical, la finalité principale d'une telle prestation n'est pas de protéger, y compris maintenir ou rétablir, la santé de la personne concernée par l'expertise. Une telle prestation, qui a pour objet d'apporter une réponse aux questions identifiées dans le cadre de la demande d'expertise, est effectuée dans le but de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes. S'il est vrai qu'une expertise médicale peut également être demandée par la personne concernée elle-même et qu'elle peut indirectement contribuer à protéger la santé de l'intéressé, en détectant un nouveau problème ou en corrigeant un diagnostic précédent, la finalité principale poursuivie par toute prestation de ce type demeure celle de remplir une condition légale ou contractuelle prévue dans le processus décisionnel d'autrui (CJUE, *Arrêt Unterpertinger*, du 20.11.2003, affaire C-212/01, point 43). Une telle prestation ne saurait donc bénéficier de l'exemption.
- La délivrance d'attestations médicales pour l'octroi d'une pension de guerre ou le fait de procéder à des examens médicaux en vue de préparer un rapport médical d'expert relatif à des questions de responsabilité et à l'évaluation du dommage subi par des particuliers envisageant d'introduire une action en justice pour dommages corporels ou, en cas d'erreur médicale professionnelle, à la demande de personnes envisageant d'introduire une action en justice (CJUE, *Arrêt d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services*, précité, du 20.11.2003, affaire C-307/01, point 69).

- Le transport d'organes humains et de prélèvements d'origine humaine en faveur de divers hôpitaux et laboratoires ne constitue manifestement pas des « prestations de soins médicaux », dès lors que cela ne relève pas des prestations médicales ayant pour but effectif de diagnostiquer, de soigner ou de guérir les maladies ou les anomalies de santé, ou ayant pour finalité effective la protection, le maintien ou le rétablissement de la santé (CJUE, Arrêt De Fruytier, du 02.07.2015, affaire C-334/14, point 23).
- Le service de suivi nutritionnel fourni dans le cadre d'un établissement sportif peut, à moyen et long terme ou envisagé très largement, être un instrument de prévention de certaines maladies, telles que l'obésité. Toutefois, il convient de constater qu'il en est de même de la pratique sportive elle-même, dont le rôle est reconnu, à titre d'illustration, pour limiter la survenance de maladies cardiovasculaires. Un tel service poursuit donc, en principe, un objectif lié à la santé, mais pas, ou pas nécessairement, une finalité thérapeutique. Sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, un tel service de suivi nutritionnel fourni par un professionnel certifié et habilité au sein d'établissements sportifs, et éventuellement dans le cadre de programmes incluant également des services de bien-être et de culture physique, constitue une prestation de services distincte et indépendante et n'est pas susceptible de relever de l'exemption (CJUE, Arrêt Frenetikexito– Unipessoal Lda, du 04.03.2021, affaire C-581/19, points 30 et 50). Cette jurisprudence est conforme aux conclusions de Madame l'avocate générale J. Kokott selon lesquelles les prestations de services dans le domaine nutritionnel et du bien-être physique dans le cadre d'un établissement sportif sont des prestations de services différentes et indépendantes les unes des autres qui ne peuvent être visées par l'exemption médicale que si elles poursuivent un but thérapeutique (CJUE, Arrêt Frenetikexito– Unipessoal Lda, du 04.03.2021, affaire C-581/19, conclusions de Madame l'avocate générale J. Kokott).

3.2.3. Qui détermine s'il est question d'un but thérapeutique ?

C'est le **professionnel de la santé** qui effectue la prestation principale qui détermine en son âme et conscience, si un traitement médical poursuit un but thérapeutique. Sur ce point, peu importe que le professionnel de la santé soit sous la direction et la supervision d'un autre professionnel de la santé (par exemple, un médecin généraliste ou spécialiste stagiaire).

Le fait de devoir respecter les règles en vigueur dans un hôpital ou de devoir suivre des instructions n'empêche pas l'application de l'exemption.

Cet examen ne vaut pas que pour les prestations de nature esthétique. Pour les autres prestations médicales qui ne sont pas de nature esthétique, le professionnel de la santé doit également déterminer si la prestation médicale poursuit un but thérapeutique.

Afin d'apprécier si une prestation est effectuée dans un but thérapeutique ou avec une autre finalité, il convient de déterminer le contexte dans lequel la prestation médicale est fournie. À cet égard, la simple conception subjective du patient qui se soumet à une intervention ou à un traitement peut être une indication, mais elle n'est pas, en soi, déterminante aux fins de l'appréciation du caractère thérapeutique de cette intervention ou de ce traitement. En effet, dès lors que cette appréciation présente un caractère médical, elle doit se fonder sur des constatations ayant un tel caractère, effectuées par un personnel qualifié à cet effet (CJUE, Arrêt PFC CLINIC AB, du 21.03.2013, affaire C-91/12, points 34 et 35).

Le bénéfice psychologique qui accompagne la modification de l'apparence physique ne suffit pas pour qualifier cet acte de thérapeutique (Cour constitutionnelle du 17.09.2015, n° 110/2015, numéro B.7.1.).

La Cour de justice de l'Union européenne a jugé que les traitements psychothérapeutiques pouvaient être considérés comme des soins médicaux (CJUE, Arrêt Dornier, du 06.11.2003, affaire C-45/01, point 50). Le traitement qui, dans le cadre d'une maladie mentale, poursuit un but thérapeutique, est exempté. C'est ainsi que les interventions chirurgicales pour les personnes transgenre résultant d'une dysphorie

de genre relèvent de la notion de soins médicaux et concernent des interventions et des traitements à but thérapeutique ou reconstructif en raison d'une maladie, d'une blessure ou d'une malformation congénitale et sont donc exemptées de TVA (décision n° E.T.127.740 du 22.03.2016, numéro 10).

Afin de déterminer si un acte médical a un objectif thérapeutique, le but et l'intention de l'intervention ou du traitement seront déterminants.

Le fait que l'intervention ou le traitement figure dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, ou dans la nomenclature des prestations de rééducation, ou réponde aux conditions pour bénéficier d'une intervention conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, constitue une présomption d'une pratique de soins médicaux/intervention ou traitement à but thérapeutique. Il s'agit d'une présomption réfragable, dont la preuve contraire peut toujours être apportée.

Le fait qu'une intervention ou un traitement soit effectué sur prescription médicale est également une présomption réfragable de l'existence d'un but thérapeutique.

Ces présomptions ne s'appliquent pas aux opérations visées à l'article 2 de la loi du 23.05.2013 réglementant les qualifications requises pour poser des actes de médecine esthétique non chirurgicale et de chirurgie esthétique, pour lesquelles les principes énoncés dans la décision n° E.T.127.740 du 22.03.2016 restent applicables.

Le fait que le traitement ne figure pas dans la nomenclature (INAMI) ou ne réponde pas aux conditions pour bénéficier d'une intervention (remboursement) conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, ne constitue pas en soi une raison pour exclure le traitement de l'exemption. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe à la personne qui souhaite bénéficier de l'exemption.

3.2.4. Motivation par le professionnel de la santé et contrôle par l'administration fiscale

A titre préliminaire, l'attention est attirée sur le fait qu'en ce qui concerne les opérations visées à l'article 2 de la loi du 23.05.2013 réglementant les qualifications requises pour poser des actes de médecine esthétique non chirurgicale et de chirurgie esthétique, les principes de motivation énoncés dans la décision n° E.T.127.740 du 22.03.2016 restent applicables.

Ce qui suit s'applique aux autres traitements et interventions.

Dans le cas où l'intervention ou le traitement figure dans la nomenclature INAMI ou dans la nomenclature des prestations de rééducation ou entre en ligne de compte pour une intervention (remboursement) conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, il n'y a, en principe, aucune obligation de motivation supplémentaire aux fins de la TVA.

Il n'y a, en principe, aucune obligation de motivation supplémentaire non plus lorsque l'intervention ou le traitement est effectué sur prescription d'un médecin.

Dans les autres cas, lorsque le professionnel de la santé estime qu'un but thérapeutique est présent, il doit motiver sa décision d'appliquer l'exemption. Le but thérapeutique de l'intervention ou du traitement peut être démontré au moyen du dossier des patients et, plus généralement, par tous moyens de droit commun.

Si l'obligation de motivation devait entraîner une charge importante pour certains professionnels (para)médicaux, parce qu'ils ne pourraient pas invoquer les présomptions précitées pour une grande partie de leurs interventions ou traitements à but thérapeutique, l'administration peut, en concertation avec les groupements professionnels concernés, conclure des accords visant à simplifier l'obligation de motivation. Les groupements professionnels concernés doivent, à cet effet, contacter les services Centraux.

L'administration ne peut exercer qu'un contrôle marginal concernant la correcte application de l'exemption par le professionnel de la santé. Si, par exemple, dans le cadre d'un contrôle, il apparaît nécessaire de consulter des dossiers d'un ou de plusieurs patients, cela se fera toujours anonymement.

Le professionnel de la santé doit faire une distinction dans son administration de la TVA entre les opérations (traitements) dans lesquelles un but thérapeutique est présent et les opérations (traitements) dans lesquels ce n'est pas le cas.

3.3. Liste non exhaustive d'exemples

Cette liste contient une énumération non exhaustive des interventions et des traitements **à but thérapeutique** dont l'objectif principal est le diagnostic, le traitement ou la guérison de maladies ou de problèmes de santé, ou la protection, le maintien ou le rétablissement de la santé de la personne. L'attention est attirée sur le fait que, pour l'application de l'exemption médicale, le champ d'application personnel doit bien entendu également être respecté (voir point 4) :

- les mesures de prévention telles que la vaccination, l'immunisation et le dépistage (screening) ;
- les prestations médicales relatives à la fertilité (par exemple onco-congélation ou préservation de la fertilité) et à la grossesse ;
- la chirurgie plastique à but thérapeutique (à l'exception des interventions purement esthétiques) ;
- les contrôles médicaux périodiques par le médecin traitant ;
- le prélèvement de sang ou d'autres substances corporelles en vue du dépistage de virus, d'infections ou d'autres maladies à la suite d'une visite médicale annuelle à la demande du patient ou du médecin traitant ;
- la réalisation d'examens médicaux à la demande d'employeurs, avec comme objectif de protéger la santé de l'intéressé ;
- le prélèvement de sang ou d'autres substances corporelles en vue du dépistage de virus, d'infections ou d'autres maladies à la demande d'employeurs, lorsque l'objectif principal de ce service est de protéger la santé de l'intéressé ;
- la délivrance d'un certificat d'aptitude médical, par exemple d'aptitude à voyager, lorsque l'objectif principal de ce service est de protéger la santé de l'intéressé. Il s'agit par exemple de la délivrance d'un certificat d'aptitude physique pour attester auprès de tiers, que l'état de santé d'une personne nécessite la restriction de certaines activités ou exige qu'elles soient effectuées dans des conditions particulières. Ne sont pas visés ici, les examens médicaux effectués en vue de l'obtention d'un certificat d'aptitude à la conduite ou d'un certificat médical pour pilotes ;
- un programme d'entraînement supervisé par un professionnel ou un plan d'exercice individualisé qui tient compte de la présence de facteurs de risques et de pathologies (il s'agit notamment de personnes souffrant de diabète ou présentant un risque accru de diabète, de surpoids ou d'obésité, de déconditionnement physique et de mode de vie inactif ou sédentaire, de facteurs de risques cardiovasculaires). Ces prestations peuvent avoir lieu tant individuellement qu'en groupe, à condition qu'il soit toujours tenu compte, dans le cadre de la prestation, de la présence de facteurs de risques et de

pathologies chez chaque personne individuellement ;

- les entrainements en groupe à la condition que, dans le cadre de cette prestation, il soit tenu compte des facteurs de risque et des pathologies présents chez chaque personne individuellement ;
- l'aide au sevrage tabagique ;
- le blanchiment des dents ou la pose de facettes en cas de décoloration sévère des dents ou de caries dentaires à la suite d'un cancer/d'une chimiothérapie ou de l'utilisation de certains médicaments pendant une certaine période ;
- les services du médecin-chef et du médecin chef de service responsables du bon fonctionnement du département médical ou des différents services du département médical dans un hôpital (que ces services soient fournis par un médecin hospitalier indépendant ou une société de médecins) ;
- les services d'un médecin ou d'un infirmier responsables de l'hygiène hospitalière et de lutte contre les infections hospitalières ; les services d'un médecin coordinateur et conseiller dans les centres de soins résidentiels et les infirmiers coordinateurs dans les soins à domicile ; les services d'un médecin RCM qui doit mettre à la disposition du SPF Santé publique les données administratives, médicales et infirmières ;
- l'établissement d'un rapport médical en vue de l'obtention d'une intervention de l'assurance hospitalisation dans le cadre d'un traitement thérapeutique futur du patient ;
- la prestation de soins médicaux des pieds par des podologues ou des pédicures médicaux fournie à des patients à risque (par exemple, les diabétiques ou les rhumatisants) ou en cas de troubles spécifiques de la peau et des ongles ;
- la fourniture de conseils diététiques individuels à un patient atteint d'un cancer dans le cadre de son traitement.

Cette liste contient une énumération non exhaustive d'opérations qui concernent des interventions et des traitements **sans but thérapeutique** :

- les entrainements en groupe dispensés par un kinésithérapeute consistant en un enseignement de gymnastique ou de fitness tel que le fait d'agir en tant que coach sportif dans une école de sport ;
- les prestations effectuées en groupe, à moins que ladite prestation tienne compte de la présence de facteurs de risques et de pathologies chez chaque personne individuellement ;
- le service de suivi nutritionnel global fourni par un professionnel certifié et compétent/autorisé qui vise uniquement à améliorer le bien-être général ou l'apparence et non à prévenir ou traiter thérapeutiquement certaines maladies (Conclusions de Madame l'avocate générale J. Kokott, *Arrêt Frenetikexito – Unipessoal Lda*, précité, du 22.10.2020, affaire C-581/19) (le cas échéant, l'exemption visée à l'article 44, § 2, 5°, du Code de la TVA s'applique dans la mesure où il est satisfait aux conditions fixées dans cet article) ;
- le blanchiment des dents ou la pose de facettes motivé(e) par un objectif purement esthétique, à savoir de belles dents blanches et régulières ;
- l'exécution d'un soin esthétique des pieds ;
- les prestations de soins à domicile effectuées par les infirmiers chez un patient après une hospitalisation pour une intervention ou un traitement non thérapeutique soumis à la TVA (sauf si les soins sont effectués dans le cadre du traitement de complications qui sont survenues à la suite d'interventions ou de traitements à but non thérapeutique) ;
- la réalisation d'échographies souvenirs, c'est-à-dire d'échographies non médicales visant principalement à photographier l'enfant à naître ;
- la participation à des enquêtes au profit de l'industrie pharmaceutique ;
- l'examen médical en vue de l'obtention d'un certificat d'aptitude à la conduite ou d'un certificat médical pour les pilotes ;

- l'évaluation médicale des personnes handicapées par un médecin indépendant en vue de l'obtention d'allocations et de cartes de stationnement ;
- l'autopsie par un médecin légiste ;
- la délivrance de certificats médicaux, la réalisation d'examens médicaux et l'établissement de rapports d'expertise médicale, concernant des questions de responsabilité, d'évaluation d'un dommage ou des fautes professionnelles à la demande de personnes envisageant d'introduire une action en justice ou en vue de l'octroi d'une pension de guerre ou d'invalidité ;
- l'exécution d'examens médicaux et le prélèvement de sang ou d'autres substances corporelles en vue du dépistage de virus, d'infections ou d'autres maladies, à la demande de tiers, dans le cadre de la conclusion d'une assurance vie ou d'un crédit hypothécaire lorsque ces opérations sont destinées à informer l'assureur ;
- la réalisation d'examens médicaux sur des personnes par un conseiller en prévention – médecin du travail ;
- les opérations effectuées par des psychologues cliniciens agréés dans le cadre de l'exploitation d'agences matrimoniales ;
- les opérations effectuées par des psychologues du travail en matière de psychologie du travail et concernant le recrutement (évaluation, sélection, intégration, ...), de performance au travail, de maladies professionnelles, de groupes de travail (règles, conflits, ...), de gestion du personnel (motivation, management, ...), d'insertion professionnelle et de réinsertion, ... (voir toutefois les services fournis dans les conditions requises pour l'application de l'article 44, § 2, 2^o, du Code de la TVA) ;
- la recherche générale relative à la qualité des soins de santé (y compris si elle est imposée par les autorités) ;
- les activités de médecine de contrôle effectuées par des médecins dans le but de vérifier l'incapacité de travail des travailleurs à la demande des employeurs ;
- les conférences et/ou ateliers donnés par les praticiens (para)médicaux, ainsi que les autres opérations qu'ils effectuent dans le cadre de l'enseignement scolaire ou universitaire ou dans le cadre de la formation professionnelle (le cas échéant, l'exemption visée à l'article 44, § 2, 4^o ou 8^o, du Code de la TVA s'applique dans la mesure où il soit satisfait aux conditions fixées par cet article).

4. Le champ d'application de l'exemption pour les prestations de soins médicaux à la personne dispensées par les professions et pratiques en matière de soin de santé visées à l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA

4.1. Disposition légale

L'exemption de la TVA pour les prestations de soins médicaux à la personne dans le cadre de l'exercice de professions ou d'exercices médicaux et autres professions ou pratiques (para)médicales est incluse à l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA. Cet article transpose, en droit belge, l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA 2006/112/CE.

L'article 44, § 1^{er} (nouveau), du Code de la TVA est rédigé comme suit : « Sont exemptées de la taxe, les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de leur profession ou pratique par les personnes suivantes :

1° les praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10.05.2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé et les praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 2°, alinéa 2, de la loi du 29.04.1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales ;

2° les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1° lorsque les conditions suivantes sont remplies :

a. ils sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement ;

b. ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens professionnels visés au 1°.

Les praticiens des professions ou pratiques visées à l'alinéa 1^{er}, 2°, informent l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement à l'application de cette exemption. Le roi détermine les modalités pratiques de cette obligation en ce qui concerne l'introduction de cette déclaration et les données qu'elle contient.

L'exemption visée à l'alinéa 1^{er} ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans finalité thérapeutique. »

4.2. Le champ d'application personnel

Dans son arrêt du 27.06.2019 (CJUE, *Arrêt Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*, affaire C-597/17, e.a.), la Cour de justice de l'Union européenne rappelle qu'« il découle d'une interprétation littérale de l'article 132, paragraphe 1, sous c) de la directive 2006/112 qu'une prestation doit être exonérée si elle satisfait à deux conditions, à savoir, d'une part, constituer une prestation de soins à la personne et, d'autre part, être effectuée dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné ».

Cette seconde condition renvoie donc aux professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies dans l'Etat membre concerné. Elle vise à garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises.

Les Etats membres disposent donc d'un pouvoir d'appréciation pour définir les professions dans le cadre de l'exercice desquelles les prestations de soins à la personne sont exemptées de TVA et en particulier pour déterminer quelles qualifications sont requises pour exercer ces professions. Ce pouvoir d'appréciation n'est toutefois pas illimité, puisque les Etats membres doivent tenir compte, d'une part, de l'objectif poursuivi par l'exemption qui est de garantir que cette exemption ne s'applique qu'aux prestataires de soin disposant des qualifications requises et d'autre part du principe de neutralité fiscale. Les Etats membres sont donc tenus de garantir que l'exemption ne s'applique qu'à des prestations de soins à la personne présentant un niveau de qualité suffisant (voir CJUE, *Arrêt Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*, précité, affaire C-597/17 ; *Arrêts H.A. Solleveld (C-443/04)*, et *Arrêt J.E. van den Hout-van*

Eijnsbergen contre Staatssecretaris van Financiën (C-444/04), du 27.04.2006, affaires jointes C-443/04 et 444/04).

À la lumière de la jurisprudence tant de la CJUE que de la Cour constitutionnelle, il a donc été procédé à une réécriture complète de l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA afin que l'exemption de TVA qu'il vise soit applicable aux deux catégories de praticiens de professions médicales et paramédicales à savoir :

- aux praticiens de professions ou pratiques médicales et paramédicales pour lesquelles il existe un cadre légal et/ou réglementaire ;
- aux praticiens de professions médicales ou paramédicales autres que celles qui font l'objet d'un cadre légal et/ou réglementaire, qui sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement et qui disposent, au travers de cette certification, des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens visés par la première catégorie.

À cet égard, l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, tel qu'il a été modifié par la loi du 11.07.2021, étend ainsi l'exemption de TVA existante dans la mesure où l'exemption n'est plus exclusivement réservée aux praticiens des professions médicales ou paramédicales réglementées, mais où peuvent également se prévaloir de l'exemption ceux qui peuvent être considérés comme ayant un niveau de qualification équivalent grâce à une formation adéquate.

4.2.1. Praticiens des professions médicales et paramédicales réglementées et les praticiens des pratiques visées par la loi du 29.04.1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales (première catégorie)

S'agissant de la première catégorie, le texte vise dorénavant, à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA, les praticiens d'une des professions visées **par la loi coordonnée du 10.05.2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé** (ci-après : la loi du 10.05.2015) lesquels concernent une partie des catégories de praticiens qui étaient reprises à l'article 44, § 1^{er}, 1^o à 3^o, ancien, du Code de la TVA.

Le texte vise également les praticiens des pratiques **visées à l'article 2, § 1^{er}, 2^o, alinéa 2, de la loi du 29.04.1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales** (ci-après : la loi du 29.04.1999).

Cette référence directe à ces lois a l'avantage de mettre l'ensemble de ces professions bénéficiant d'un encadrement légal ou réglementaire sur un même pied ; elle permet en outre d'éviter toute modification ultérieure du Code dans l'hypothèse où, à l'avenir, d'autres professions ou pratiques que celles qui y sont actuellement reprises deviendraient également reprises dans ces lois, tel que cela pourrait bientôt être le cas pour les pédicures médicaux/spécialisés.

4.2.1.1. Les praticiens des professions réglementées

Les professions visées par la loi coordonnée du 10.05.2015, précitée ont comme point commun qu'elles font l'objet d'un titre professionnel particulier ou d'une qualification professionnelle particulière et que

leurs praticiens doivent avoir été agréés à cet effet par le ministre qui a la Santé publique dans ses attributions ou par le fonctionnaire délégué par lui (article 86 de la loi coordonnée du 10.05.2015, précitée). Cet agrément est accordé pour autant qu'il soit satisfait aux critères d'agrément fixés par le ministre qui a la Santé publique dans ses attributions, sur avis, lorsqu'ils existent, des conseils auxquels cette compétence est attribuée.

Sont visées par cette loi les professions suivantes :

- les **médecins, dentistes et pharmaciens** ;
- les **kinésithérapeutes** ;
- les **infirmiers et les aides-soignants** ;
- les **sages-femmes** ;
- les **secouriste-ambulanciers** ;
- les **psychologues cliniques et les orthopédagogues cliniques** ;
- les **praticiens des professions paramédicales visées à l'arrêté royal du 02.07.2009 établissant la liste des professions paramédicales** : assistance en pharmacie, audiologie, bandage, orthèse et prothèse, diététique, ergothérapie, technologie de laboratoire médical, logopédie, soins oculaires, podologie, imagerie médicale, transport de patients (à l'exclusion du transport des personnes transportées en urgence à la suite d'un appel au système d'appel unique) et soins bucco-dentaires.

Pour l'ensemble de ces catégories de praticiens, il existe en quelque sorte, sur la base de cet encadrement réglementaire strict, **une présomption légale** selon laquelle ces personnes sont réputées disposer des qualifications nécessaires pour rendre des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante afin de garantir la protection de la santé des patients au sens de la jurisprudence de la CJUE.

4.2.1.2. Les praticiens de professions visée par la loi Colla du 29.04.1999

La loi dite « Colla » est une loi du 29.04.1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales. Cette loi a constitué un commencement de reconnaissance de quatre pratiques non conventionnelles en tentant de créer un cadre permettant de garantir l'accès, en toute sécurité, à des prestations de soins non conventionnelles de qualité.

Cette loi définit la pratique non conventionnelle comme étant « *la pratique habituelle d'actes ayant pour but d'améliorer et/ou de préserver l'état de santé d'un être humain* ». Sont visées, dans l'état actuel du droit, en vertu de l'article 2, § 1^{er}, 2^o, alinéa 2, de cette loi, les pratiques suivantes : l'homéopathie, la chiropraxie, l'ostéopathie et l'acupuncture.

Les pratiques visées par la loi du 29.04.1999 ont pour commun dénominateur qu'elles doivent faire l'objet d'une procédure d'enregistrement par voie d'arrêté royal sur la base d'un avis rendu par une commission paritaire prévue à cet effet par cette loi. Cette loi nécessitait donc des arrêtés d'exécution notamment pour déterminer les conditions d'enregistrement des praticiens. Or, seulement l'une de ces 4 professions s'est vue encadrée de la sorte : l'homéopathie via l'arrêté royal du 26.03.2014 relatif à l'exercice de l'homéopathie.

Il convient de considérer que pour les praticiens de pratiques ayant fait l'objet des mesures d'exécution nécessaires à l'encadrement de l'accès à la profession, tous les praticiens autorisés à pratiquer en

Belgique peuvent bénéficier de l'exemption. En effet, ceux-ci sont présumés disposer des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante. Sont visés par cette catégorie, **les homéopathes**.

Concernant les praticiens de pratiques n'ayant pas fait l'objet des mesures d'exécution nécessaires à l'encadrement de la profession, il incombe à l'Administration de déterminer les conditions requises pour pouvoir bénéficier de l'exemption pour faire en sorte que ne puissent bénéficier de l'exemption que les prestations fournies par des praticiens disposant des qualifications nécessaires pour rendre des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante. Sont visés par cette catégorie, **les acuponcteurs, les ostéopathes et les chiropracteurs**.

Les conditions visées à l'alinéa précédent sont les suivantes :

a. Puisqu'il s'agit d'organisations reconnues et que leur adhésion est soumise à différents critères selon lesquels ces organisations contrôlent le niveau de qualité des services médicaux fournis par le prestataire de soins de santé, les praticiens affiliés à une association professionnelle reconnue par le Conseil d'Etat sont présumés disposer des qualifications nécessaires pour rendre des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante. Ils sont donc présumés pouvoir bénéficier de l'exemption.

Sont reprises ci-dessous, les associations professionnelles reconnues par le Conseil d'Etat pour chacune des pratiques visées par la loi Colla pour lesquelles aucun arrêté d'exécution régulant l'accès à la profession n'est en vigueur :

- Ostéopathie
 - * OSTEOPATHIE.BE
 - * L'UBO : L'Union Belge des Ostéopathes
 - * L'UKO : L'Union des Kinésithérapeutes et Ostéopathes diplômés
 - * L'UPMO : L'Union professionnelle de médecine ostéopathique
- Acupuncture
 - * L'ABADIC : l'Association belge des acuponcteurs diplômés de Chine
 - * La BAF : Belgian Acuponctors Federation
 - * L'EUFOM : European Federation for Oriental Medicine
 - * L'UBMAP : l'Union Professionnelle des Médecins Acuponcteurs de Belgique
- Chiropraxie
 - * L'UBC : L'Union belge des chiropracteurs

b. Les praticiens qui ne sont pas affiliés à une telle association professionnelle peuvent bénéficier de l'exemption s'ils satisfont aux critères énumérés ci-après.

Les **ostéopathes** peuvent bénéficier de l'exemption s'ils sont titulaires d'un diplôme qui satisfait à la norme CEN NBN 16686.

Les **chiropracteurs** peuvent bénéficier de l'exemption s'ils ont suivi une formation accréditée par l'ECCE (European Council on Chiropractic Education) ou par le CCEI (Councils on Chiropractic Education International).

Les **acupuncteurs** peuvent bénéficier de l'exemption s'ils satisfont aux conditions cumulatives suivantes:

- pour les non-médecins :
 - * disposer du diplôme d'infirmier, de kinésithérapeute, de dentiste ou de sage-femme au sens de l'AR n° 78 du 10.11.1967 relatif à l'exercice des professions des soins de santé ;
 - * avoir suivi une formation diplômante de minimum 1500 heures réparties sur au moins 3 ans comprenant au moins 40 ECTS de théorie et au moins 20 ECTS de pratique ;
 - * avoir réalisé un stage et un mémoire et avoir passé avec succès l'examen final.
- pour les médecins : avoir suivi une formation de 192 heures au minimum en acupuncture (théorie et pratique confondues).

c. Les praticiens qui ne satisfont à aucun des critères énumérés ci-avant peuvent introduire une demande aux services centraux de la TVA.

4.2.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)

La seconde catégorie de praticiens bénéficiant de l'exemption visée à l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA concerne les praticiens des autres professions médicales et paramédicales qui ne bénéficient pas d'un cadre légal ou réglementaire. Conformément à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 05.12.2019 susmentionné et à l'arrêt de la CJUE du 27.06.2019, précité, cette exemption doit pouvoir être accordée aux prestations de soins à la personne prodiguées par des praticiens d'autres professions dans la mesure où ils disposent des qualifications nécessaires pour assurer des soins d'une qualité suffisante pour être considérés comme semblables à ceux proposés par les membres d'une profession réglementée, notamment s'ils ont mené à bien une formation pertinente et satisfaisante proposée par un établissement d'enseignement reconnu (CJUE, *Arrêt Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*, précité, du 27.06.2019, affaire C-597/17CJUE, point 29).

L'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, nouveau, du Code de la TVA précise dès lors que cette exemption est applicable aux prestations de soins à la personne effectuées par des praticiens autres que ceux visés par la première catégorie lorsque les deux conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- ils sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement ;
- ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens de professions médicales et paramédicales réglementées.

S'agissant de professions ou pratiques qui ne font pas l'objet d'un encadrement juridique particulier, leurs praticiens seront tenus, conformément à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA, d'informer l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement à l'application de cette exemption. Cette obligation d'information permettra à l'administration, dans le cadre de sa mission de contrôle de la correcte application de la réglementation TVA et conformément à la jurisprudence européenne, d'établir un cadastre des différentes formations et certifications attestant que ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'un niveau semblable à celles qui sont proposées par les praticiens des professions ou pratiques réglementées.

Cette obligation d'information fera l'objet d'une procédure particulière dont les modalités seront établies par voie d'arrêté royal. L'article 44, § 1^{er}, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA, prévoit à cet effet une délégation au roi.

4.2.2.1. Condition 1 : La certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement

Il importe bien sûr de garantir la qualité des soins à la personne qui sont effectués. L'exemption ne doit ainsi pouvoir s'appliquer que pour des prestations délivrées dans le cadre dans lequel cette qualité de soins à la personne est reconnue sur la base d'un titre professionnel particulier ou d'une qualification professionnelle particulière, et ce quel qu'en soit le cadre juridique ou réglementaire.

L'application de l'exemption, pour cette seconde catégorie de praticiens est donc conditionnée à l'existence d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement. La certification constitue l'assurance que le praticien a suivi une formation et en a réussi les examens.

A. Les certifications obtenues en Belgique

La notion de certification

Sont considérées comme des certifications, au sens du présent texte, les grades suivants, qu'ils correspondent au titre délivré par l'enseignement supérieur de plein exercice ou qu'ils soient spécifiques à l'enseignement secondaire supérieur de promotion sociale :

- en ce qui concerne l'enseignement supérieur :
 - * brevet de l'enseignement supérieur ;
 - * bachelier ou le bachelier de spécialisation ;
 - * master ou le master de spécialisation.
- en ce qui concerne l'enseignement secondaire :
 - * certificat de qualification.

Il convient donc de relever que les attestations de réussite sanctionnant la réussite d'une unité d'enseignement, délivrées dans l'enseignement de promotion sociale, ne sont pas considérées comme des certifications au sens de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA. Concernant d'autres types de certifications, non citées ci-avant, une demande pourra être introduite aux services centraux de la TVA.

La notion d'établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement

Cette certification doit être délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement.

En Belgique, les autorités compétentes que sont les Communautés, ont listé les établissements d'enseignements reconnus. Sont ainsi visées plusieurs universités, Haute Ecoles, Ecoles supérieures des Arts, et Etablissements d'enseignement de promotion sociale organisant des sections d'enseignement supérieur :

- pour la Communauté française, un cadastre des Etablissements d'enseignement supérieur est ainsi établi aux articles 10 à 13 du décret du 07.11.2013 définissant le paysage de l'enseignement supérieur et

l'organisation académique des études (décret dit « paysage ») qui est disponible via le lien suivant :

Enseignement.be - Cadastre des Etablissements d'enseignement supérieur reconnus par la Fédération Wallonie-Bruxelles

- pour la Communauté flamande, un registre des universités et des hautes écoles et des établissements de promotion sociale reconnus est accessible via l'adresse suivante :

<https://data-onderwijs.vlaanderen.be/onderwijsaanbod/>

- pour la Communauté germanophone, une liste des établissements reconnus est disponible via leur site internet :

<https://ostbelgienbildung.be/desktopdefault.aspx/tabid-5987/>

Quelles sont les professions relevant de cette seconde catégorie ?

Au regard des conditions précitées, l'offre de formation disponible actuellement en Belgique fait notamment apparaître 3 professions relevant de cette seconde catégorie :

- le psychomotricien ;
- le pédicure médical ou spécialisé ;
- l'assistant en psychologie.

Si d'autres professions remplissent les conditions précitées, une mise à jour de cette liste pourra être suggérée à l'administration par toute personne intéressée, par le biais d'une demande adressée aux services centraux de la TVA.

B. Les certifications obtenues à l'étranger

Les certifications étrangères doivent être délivrées par un établissement reconnu du pays de cet établissement et concerner la profession de psychomotricien, de pédicure médical, d'assistant en psychologie ou de toute autre profession qui serait rajoutée à cette liste selon la procédure précitée.

4.2.2.2. Condition 2 : La qualité des prestations

Les praticiens de pratiques ne disposant pas d'un cadre légal ou réglementaire peuvent bénéficier de l'exonération à condition qu'ils disposent au travers de la certification mentionnée ci-dessus, des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens de professions de la première catégorie.

A. Les praticiens ayant obtenu leur certification au sein d'un établissement belge reconnu

Ces praticiens sont présumés, **sauf preuve contraire**, détenir une certification qui leur confère les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soin à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens de professions de la première catégorie.

B. Les praticiens ayant obtenu leur certification au sein d'un établissement étranger reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement

L'obtention d'une certification constitue une garantie de la qualité de la formation du praticien et donc, indirectement, de la qualité de la prestation qu'il fournit. Par souci de neutralité, il convient de considérer, dans ce cadre, que seules les certifications étrangères considérées comme équivalentes aux certifications belges correspondantes constituent une garantie suffisante de la qualité de la prestation qui sera fournie par le praticien.

La certification étrangère est considérée comme équivalente à celle délivrée en Belgique si l'une de ces conditions est remplie :

- la certification étrangère doit être d'un grade équivalent à celui des formations correspondantes délivrées par des établissements reconnus en Belgique ;
- la formation ayant donné lieu à la délivrance de la certification dont il est question doit être équivalente à la formation correspondante en Belgique. Cette équivalence est déterminée en fonction de différents critères tels que le contenu de la formation, sa durée, l'exigence de réussite d'un examen, la remise d'un travail de fin d'études,

Quelles sont les certifications relevant de cette seconde catégorie ?

L'administration constituera, au fur et à mesure des informations qui lui parviendront, un cadastre des certifications constituant une garantie de qualité suffisante.

4.2.3. Services prestés dans l'exercice de la profession ou de la pratique

Tant pour les praticiens de professions (para)médicales réglementées ou de pratiques pour lesquelles il existe un cadre légal et/ou réglementaire, que pour les praticiens d'autres professions médicales ou paramédicales ou de pratiques non réglementées en tant que telles, l'exemption visée à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA ne s'applique qu'aux soins médicaux que les praticiens effectuent **dans le cadre de leur profession ou de leur pratique**, quel que soit le cadre légal ou réglementaire de celle-ci. Il s'ensuit que le professionnel de la santé peut appliquer l'exemption aux prestations de services qui relèvent de son expertise et qui font partie de la formation qu'il a suivie.

4.3. Le champ d'application matériel de l'exemption

L'exemption ne s'applique qu'aux prestations de services consistant à fournir des soins de santé à des êtres humains. C'est le cas lorsque les opérations sont destinées à protéger, maintenir ou rétablir la santé d'un patient. Cela signifie que les opérations thérapeutiques peuvent bénéficier de l'exemption si leur objectif principal est de diagnostiquer, traiter, soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies, des blessures, des anomalies congénitales ou d'autres problèmes de santé, ainsi que de protéger, maintenir ou rétablir la santé des personnes.

Pour une discussion plus détaillée du concept de soins médicaux, veuillez consulter le titre 3.

4.4. Cas d'application

4.4.1. Professions médicales

Médecin

Sont exemptés, les traitements et interventions poursuivant un but thérapeutique effectués par des médecins, qui ont pour objet principal le diagnostic, le traitement ou la guérison de maladies ou de problèmes de santé, ainsi que la protection, le maintien ou le rétablissement de la santé des personnes.

C'est le praticien de soins médicaux qui effectue la prestation principale qui détermine en son âme et conscience, si un traitement médical poursuit un but thérapeutique. Sur ce point, peu importe que le professionnel de la santé soit sous la direction et la supervision d'un autre professionnel de la santé. Le fait de devoir respecter les règles en vigueur dans un hôpital ou de devoir suivre des instructions n'empêche pas l'application de l'exemption.

Exemples d'interventions et de traitements **avec un but** thérapeutique :

- les mesures de prévention telles que la vaccination, l'immunisation et le dépistage (screening) ;
- les prestations médicales relatives à la fertilité (par exemple onco-congélation ou préservation de la fertilité) et à la grossesse ;
- les interventions esthétiques à but thérapeutique (à l'exception des interventions purement esthétiques) ;
- les contrôles médicaux périodiques effectués par le médecin traitant ;
- le prélèvement de sang ou d'autres substances corporelles pour le dépistage de virus, d'infections ou d'autres maladies à la suite d'une visite médicale annuelle à la demande du patient ou du médecin traitant ;
- les prestations de services du médecin-chef et du médecin chef de service responsables du bon fonctionnement du département médical ou des différents services du département médical dans un hôpital (que ces dernières soient assurées par un médecin hospitalier indépendant ou une société médicale) ;
- les prestations de services d'un médecin responsable de l'hygiène hospitalière et de lutte contre les infections hospitalières ; les prestations de services d'un médecin coordinateur et conseiller dans des maisons de repos et de soins ; les prestations de services d'un médecin RCM qui doit mettre des données administratives, médicales et infirmières à la disposition du SPF Santé publique ;
- l'établissement d'un rapport médical en vue de l'obtention d'une intervention de l'assurance hospitalisation dans le cadre d'une intervention future et déterminée, à but thérapeutique, sur le patient ;
- les consultations téléphoniques ou par internet, consistant à fournir des conseils personnalisés sur la santé et la maladie, à condition qu'un objectif thérapeutique soit poursuivi (ne sont pas visées ici les prestations de services consistant en la fourniture d'informations sur les pathologies et les thérapies et les prestations consistant en la fourniture de renseignements administratifs) ;
- un programme d'entraînement supervisé par un professionnel qui tient compte de la présence de facteurs de risques et de pathologies chez chaque personne individuellement ;
- les entraînements en groupe donnés, par exemple, par un médecin sportif, à la condition qu'au sein de la prestation, il soit tenu compte de la présence de facteurs de risques et de pathologies chez chaque personne individuellement.

Exemples d'interventions et de traitements sans but thérapeutique :

- la participation à des enquêtes au profit de l'industrie pharmaceutique ;
- l'examen médical pour l'obtention d'un certificat d'aptitude à la conduite ou d'un certificat médical pour les pilotes ;
- les évaluations médicales des personnes présentant un handicap, par des médecins indépendants en vue de l'obtention d'allocations et de cartes de stationnement ;
- les autopsies par un médecin légiste ;
- la délivrance de certificats médicaux, la réalisation d'examens médicaux et l'établissement de rapports d'expertise médicale, concernant des questions de responsabilité, d'évaluation d'un dommage ou des fautes professionnelles à la demande de personnes envisageant d'introduire une action en justice ou en vue de l'obtention d'une pension de guerre ou d'invalidité ;
- l'exécution d'examens médicaux et le prélèvement de sang ou d'autres substances corporelles pour le dépistage de virus, d'infections ou d'autres maladies, à la demande de tiers, dans le cadre de la conclusion d'une assurance vie ou d'un crédit hypothécaire lorsque ces opérations sont destinées à informer l'assureur ;
- la recherche générale relative à la qualité des soins de santé (même si elle est imposée par l'autorité) ;
- les activités de contrôle médical effectuée par des médecins, dans le but de vérifier l'incapacité de travail des salariés à la demande des employeurs ;
- les conférences et/ou ateliers donnés par les praticiens (para)médicaux, ainsi que les autres opérations qu'ils effectuent dans le cadre de l'enseignement scolaire ou universitaire ou dans le cadre de la formation professionnelle (le cas échéant, l'exemption visée à l'article 44, § 2, 4° ou 8°, du Code de la TVA s'applique pour autant qu'il soit satisfait aux conditions prévues par cette disposition).

Dentiste

Les soins médicaux dispensés par les dentistes, de tous titres professionnels (y compris les orthodontistes, les parodontistes) dans le cadre de leur profession sont, normalement, exemptés de TVA sur la base de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1° (nouveau), du Code de la TVA.

Les traitements et interventions esthétiques qui poursuivent un but thérapeutique sont également exemptés de TVA. Il s'agit par exemple du blanchiment des dents ou de la pose de facettes en cas de décoloration des dents ou de carie dentaire causée par un cancer/une chimiothérapie ou par l'utilisation de certains médicaments pendant une certaine période. En revanche, les interventions ou traitements esthétiques qui ont pour unique but l'amélioration de l'apparence ne peuvent être qualifiés de soins de santé et sont donc soumis à la TVA (par exemple le blanchiment des dents inspiré par un désir purement esthétique : avoir des dents belles, blanches et régulières).

L'établissement d'un rapport médical en vue d'obtenir une intervention de l'assurance hospitalisation dans le cadre d'une intervention future et déterminée à but thérapeutique, sur le patient est considérée comme thérapeutique et est exemptée de TVA.

Sont également exemptées de TVA les livraisons et réparations de prothèses dentaires (telles que les couronnes, les bridges, les appareils dentaires) par des dentistes dans la mesure où ces opérations sont liées aux soins dentaires. La livraison et la réparation de prothèses dentaires par un prothésiste dentaire indépendant ou par un laboratoire indépendant ne sont pas exemptées de TVA.

C'est au dentiste de se prononcer sur la présence d'un but thérapeutique.

Kinésithérapeute

Les prestations de services (para)médicales ayant pour but de protéger, y compris de maintenir ou de restaurer la santé des personnes, effectuées par des kinésithérapeutes, dans le cadre de leur profession ou pratique, tombent dans le champ d'application de l'exemption des soins médicaux. Les soins médicaux doivent avoir un but thérapeutique. Les opérations (traitements) effectuées à des fins de prévention relèvent également de l'exemption médicale même s'il apparaît que la personne examinée ou faisant l'objet d'une autre intervention préventive ne souffre d'aucune maladie.

Les kinésithérapeutes travaillent généralement sur base d'une prescription médicale (cf. article 43, § 6 de la loi coordonnée du 10.05.2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé). Le fait qu'une intervention ou un traitement soit effectué sur prescription médicale constitue une présomption de but thérapeutique.

En outre, il existe également un accès direct à la kinésithérapie. Les praticiens de la kinésithérapie peuvent effectuer des actes qui ne nécessitent pas de prescription médicale. Les actes et prestations effectués sans prescription médicale le sont souvent dans le cadre de soins de santé primaires, des prestations de bien-être ainsi que dans le cadre de la prévention et de la promotion de la santé.

Les prestations de services suivantes poursuivent un **but thérapeutique** et sont exemptées de TVA :

- un programme d'entraînement ou un plan d'exercice individualisé supervisé par un professionnel, qui tient compte de la présence de facteurs de risques ou de pathologies (cela concerne notamment les personnes diabétiques ou présentant des risques accrus de le devenir, les personnes en surpoids ou obèses, en déconditionnement physique et ayant un mode de vie inactif ou sédentaire, les personnes présentant des facteurs de risque cardiovasculaires). Ces prestations peuvent avoir lieu individuellement ou en groupe, à condition qu'il soit toujours tenu compte, dans le cadre de la prestation, de la présence de facteurs de risques et de pathologies chez chaque personne individuellement ;
- les entraînements en groupe à la condition que, dans le cadre de cette prestation, il soit tenu compte de la présence de facteurs de risques et de pathologies chez chaque personne individuellement ;
- les consultations téléphoniques ou par internet, consistant à fournir des conseils personnalisés sur la santé et la maladie, à condition qu'un objectif thérapeutique soit poursuivi (ne sont pas visées ici les prestations de services consistant en la fourniture d'informations sur les pathologies et les thérapies et les prestations consistant en la fourniture de renseignements administratifs).

Les prestations de services suivantes ne poursuivent **pas de but thérapeutique** et sont donc soumises à la TVA :

- les entraînements en groupe consistant en un enseignement de la gymnastique ou du fitness, par exemple en tant que coach sportif dans une salle de sport ;
- toute prestation effectuée en groupe, à moins que ladite prestation ne tienne compte de la présence de facteurs de risques et de pathologies chez chaque personne individuellement ;
- le suivi ou les soins post-opératoires après une intervention ou un traitement purement esthétique (sans aucun but thérapeutique ou reconstructif) sauf si les soins sont effectués dans le cadre du traitement de complications qui sont survenues à la suite à ces interventions ou traitements non thérapeutiques.

Psychologue clinicien et orthopédagogue

Le psychologue clinicien est un spécialiste de la psychologie dans le domaine de la santé qui intervient dans le diagnostic et le traitement de patients avec des problèmes psychiques complexes et multiples.

Un psychologue clinicien est qualifié pour pratiquer la psychothérapie. Les problèmes psychiques pour lesquels l'aide d'un psychologue clinicien est demandée comprennent les troubles bipolaires, les dépressions sévères, les peurs, les addictions, les comportements compulsifs, l'agressivité, les troubles alimentaires, et plus encore.

L'orthopédagogue clinicien prépare un plan de de traitement et d'entraînement susceptible d'améliorer la situation de personnes présentant des problèmes de développement, d'apprentissage et de comportement. C'est ainsi que l'orthopédagogue clinicien essaye de faire en sorte qu'ils reçoivent l'aide qui correspond le mieux à leur caractère et à leurs problèmes, dans le but d'optimiser leur développement et de maximiser leurs possibilités de participation. Un orthopédagogue est également compétent pour effectuer des actes de psychothérapie.

En vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau) du Code de la TVA, les soins médicaux dispensés par un psychologue clinicien reconnu et par un orthopédagogue reconnu dans le cadre de leur profession ou de leur pratique sont exemptés de TVA. Cette exemption ne s'applique que s'ils remplissent les conditions pour pouvoir exercer leur profession en Belgique (ce qui signifie qu'ils doivent être reconnus et disposer de leur visa) et si les prestations de services qu'ils fournissent poursuivent un but thérapeutique.

Les prestations de services fournies par un psychologue qui n'est pas un psychologue clinicien reconnu, ne tombent toutefois pas dans le champ d'application de l'exemption visée à l'article 44, § 1, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA. Les prestations de services qu'ils effectuent peuvent toutefois être exemptées en tant que service d'orientation familiale au sens de l'article 44, § 2, 5^o du Code de la TVA. À cet égard, il est fait référence à la décision n° E.T.114.414 du 16.04.2008.

Infirmier

Les soins médicaux fournis par les infirmiers indépendants dans le cadre de leur profession sont normalement exemptés de TVA sur la base de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA.

A cet égard, aucune distinction n'est faite en fonction de si les soins médicaux ont lieu à l'intérieur ou à l'extérieur d'un hôpital.

L'exemption ne s'applique pas aux services liés aux interventions ou traitements qui n'ont pas un but thérapeutique. C'est le cas, entre autres, des services des infirmiers qui sont liés ou inhérents à une intervention ou un traitement esthétique. Ces services sont, tout comme l'intervention ou le traitement esthétique lui-même, soumis à la TVA, qu'il s'agisse de soins hospitaliers ou de services de soins à domicile.

Par exemple, les soins post-opératoires d'interventions ou de traitements à caractère purement esthétique (sans aucun but thérapeutique ou reconstructif) ne sont pas exemptés de TVA, sauf si les soins post-opératoires s'inscrivent dans le traitement de complications qui sont survenues en conséquence d'interventions ou de traitements à caractère purement esthétique.

En cas de doute sur l'application de l'exemption, l'infirmier doit vérifier, sur la base du dossier du patient et/ou en interrogeant le patient/médecin prescripteur, si ses services concernent des interventions ou des traitements sans but thérapeutique.

Les prestations de services d'un infirmier coordinateur dans un cabinet de groupe responsable de l'organisation du service en termes de coordination, de continuité, de qualité et d'évaluation des soins peuvent bénéficier de l'exemption.

L'aide apportée par un infirmier à domicile dans un cabinet de médecine générale est également exemptée de TVA dans la mesure où il s'agit de soins médicaux à but thérapeutique (par exemple, préparation de l'examen du médecin, anamnèse, ...).

La mise à disposition d'un infirmier par une agence de travail intérimaire auprès, par exemple, d'un centre de soins résidentiels est, en principe, une mise à disposition de personnel soumise à la TVA. Toutefois, l'administration ne critiquera pas l'interprétation selon laquelle la convention entre l'agence de travail intérimaire et le centre de soins résidentiels est présenté comme un contrat de travail. Selon cette interprétation, le service fourni par l'agence de travail intérimaire au centre de soins résidentiels est exempté de TVA, dans la mesure où le travail effectué par l'infirmier temporaire concerne des soins médicaux relatifs à des interventions et des traitements à but thérapeutique.

La fourniture d'une aide familiale (dont, par exemple, l'aide pour manger, se rendre aux toilettes, l'hygiène, l'aide pour se lever ou se coucher, ...) par des infirmiers indépendants dans le cadre de leur profession ou de leur pratique est également visée par l'exemption de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA.

Aide-soignant

On entend par aide-soignant, une personne spécifiquement formée pour assister l'infirmier, sous son contrôle, en matière de soins, d'éducation et de logistique, dans le cadre des activités coordonnées par l'infirmier dans une équipe structurée (voir article 59 de la loi coordonnée du 10.05.2015 relative à l'exercice des professions de santé).

Les soins médicaux dispensés par les aides-soignants indépendants dans le cadre de leur profession sont normalement exemptés de TVA en vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA.

Aucune distinction n'est faite selon que ces soins médicaux ont lieu à l'intérieur ou à l'extérieur d'un hôpital (voir également la circulaire 2017/C/26 du 24.04.2017 concernant l'exemption de TVA à l'égard des prestations fournies par les aides-soignants).

L'exemption ne s'applique pas aux services liés aux interventions ou traitements qui n'ont pas un but thérapeutique. C'est le cas, entre autres, des services des aides-soignants qui sont liés ou inhérents à une intervention ou un traitement esthétique, dans la mesure où ces opérations sont nécessaires à la réalisation du traitement principal et de son suivi.

Ces services sont, tout comme l'intervention ou le traitement esthétique lui-même, soumis à la TVA, qu'il s'agisse de soins hospitaliers ou de services de soins à domicile.

Par exemple, les soins post-opératoires d'interventions ou de traitements à caractère purement esthétique (sans aucun but thérapeutique ou reconstructif) ne sont pas exemptés de TVA, sauf si les soins post-opératoires s'inscrivent dans le traitement de complications qui sont survenues en conséquence d'interventions ou de traitements à caractère purement esthétique.

En cas de doute sur l'application de l'exemption, l'infirmier sous le contrôle duquel travaille l'aide-soignant doit vérifier, sur la base du dossier du patient et/ou en interrogeant le patient/médecin prescripteur, si ses services concernent des interventions ou des traitements sans but thérapeutique.

La fourniture d'une aide familiale (dont, par exemple, l'aide pour manger, se rendre aux toilettes, l'hygiène, l'aide pour se lever ou se coucher, ...) par des aides-soignants indépendants dans le cadre de leur profession ou de leur pratique est également visée par l'exemption de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA.

Sage-femme

Une sage-femme accompagne les femmes et leur dispense des soins et conseils avant et pendant la grossesse, lors de l'accouchement et pendant la période qui suit l'accouchement.

La sage-femme pose le diagnostic de la grossesse, prescrit les examens et médicaments nécessaires, pratique l'accouchement et dispense les soins à la mère et au nouveau-né.

Pendant la grossesse et l'accouchement, la sage-femme dépiste les risques éventuels chez la mère et/ou chez l'enfant. En l'absence de risque, la sage-femme travaille en toute autonomie.

Si un risque est constaté, elle l'oriente vers un médecin.

En cas de grossesses et d'accouchements à risque accru, la sage-femme agit en collaboration avec le médecin et sous la responsabilité de celui-ci. Tel est également le cas pour le traitement de problèmes de fertilité et de nouveau-nés dont le pronostic vital est engagé.

Les soins médicaux dispensés par les sages-femmes indépendantes dans le cadre de leur profession sont normalement exemptés de TVA sur la base de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA.

Ces soins médicaux comprennent également les soins préventifs tels que les consultations prénatales, ainsi que les consultations individuelles préalables à une éventuelle grossesse.

Le suivi de la grossesse par une sage-femme est également visé par l'exemption médicale. Il en va de même pour les séances de gymnastique organisées par une sage-femme dans le cadre du suivi médical de la mère, à condition de tenir compte de la présence de facteurs de risques et de pathologies chez chaque personne individuellement.

Les soins médicaux de la mère et de l'enfant pendant l'accouchement et la période postnatale sont également prévus. La sage-femme interprète elle-même la notion de « période postnatale », en tenant compte des circonstances concrètes de chaque cas.

En revanche, les massages pour bébés organisés en groupe ne sont pas exemptés en vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA.

En ce qui concerne les conférences et/ou ateliers donnés par les sages-femmes (par exemple, la façon de porter un bébé, les premiers secours en cas d'accident, ...), l'exemption médicale visée à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA ne peut être appliquée. Pour autant que les conditions d'application soient remplies, l'exemption visée à l'article 44, § 2, 8^o, du Code de la TVA (les prestations de services fournies aux organisateurs de conférences par les conférenciers agissant en tant que tels) peut être appliquée (voir point 4.4.4. : « Autres activités »).

Secouriste ambulancier

Le secouriste ambulancier travaille au sein d'un service ambulancier agréé dans le cadre de l'Aide Médicale d'Urgence (AMU), également appelé le système 112.

Le secouriste ambulancier se rend en ambulance sur place, auprès d'un patient pour lequel une aide a été demandée via le numéro d'appel 112. L'équipe d'une ambulance se compose d'au moins deux secouristes ambulanciers. Ils sont formés pour administrer les premiers soins urgents au patient en détresse.

En pratique, les services fournis par les secouristes ambulanciers indépendants sont exemptés sur la base de l'article 44, § 2, 1^o, b), du Code de la TVA (le transport de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins, voir également la circulaire 2020/C/66 concernant le transport exempté relatif à certaines catégories de personnes).

Pharmacien

Un pharmacien est un expert dans le domaine des médicaments. Seuls les pharmaciens agréés sont habilités à vendre des médicaments non-remboursables en Belgique et/ou de délivrer des médicaments sur ordonnance ou prescription au nom du patient. Le lieu d'établissement et la vente de médicaments sont soumis à des règles strictes. Le pharmacien agréé doit s'inscrire à la commission médicale provinciale de son lieu d'établissement. Il doit également être inscrit sur la liste de l'Ordre des Pharmaciens, compétent pour cette profession.

La profession des soins de santé de pharmacien n'était auparavant pas comprise dans l'exemption de l'article 44, § 1^{er} (ancien), du Code de la TVA. Etant donné que leur profession est visée par la loi coordonnée du 10.05.2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé, à partir du 01.01.2022, les soins médicaux dispensés par les pharmaciens dans le cadre de leur profession sont exemptés de TVA sur la base de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA.

En pratique, cela n'a pas de conséquence en tant que telle, puisque le pharmacien fournit des médicaments et d'autres produits. Les honoraires qu'il reçoit de l'INAMI à cet égard sont toujours liés à la fourniture de médicaments et d'accessoires qu'il effectue. Ces honoraires sont donc soumis au même taux que les médicaments auxquels ils se rapportent.

Les opérations effectuées par un pharmacien indépendant pour un autre pharmacien (titulaire de l'officine) portent sur la vente de médicaments et ne sont pas non plus exemptées sur la base de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA.

La préparation des vaccins Covid-19 par les pharmaciens et leurs assistants technico-pharmaceutiques est considérée comme une prestation de services étroitement liée aux vaccins et est donc soumise au taux zéro jusqu'au 31.12.2022 (voir Circulaire 2021/C/33 relative au taux réduit de TVA temporaire applicable aux vaccins contre la COVID-19 et aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie).

Les analyses de nature clinico-biologique effectuées par des pharmaciens ou des licenciés en sciences chimiques autorisés à le faire, ou par des personnes qui les effectuent sous la responsabilité et le contrôle de médecins ou des pharmaciens et licenciés précités, sont exemptées de TVA en vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA dans la mesure où elles constituent des soins médicaux. Ce n'est pas le cas pour de telles analyses effectuées en exécution d'une décision judiciaire, étant donné qu'elles n'ont pas de but thérapeutique.

4.4.2. Professions paramédicales

Ambulancier de transport non urgent de patients

L'ambulancier de transport non urgent de patients transporte les patients chez qui l'état de santé est stable au début du transport et surveille leur état durant le trajet. L'ambulancier vérifie que l'état du patient reste stable. Si l'état du patient se détériore ou s'il a besoin de soins urgents, il en informe le centre 112 et lui administre en attendant les premiers soins.

Dans la pratique, les prestations de services fournies par les ambulanciers de transport non urgent de patients sont exemptées sur la base de l'article 44, § 2, 1^o, b), du Code de la TVA (le transport de malades ou blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins, voir également la circulaire 2020/C/66 concernant le transport exempté relatif à certaines catégories de personnes).

Audiologue et audicien

L'audiologue et l'audicien sont des professionnels du domaine paramédical chargés de l'évaluation, de la prévention, de la rééducation et de la correction des troubles de l'audition et de l'équilibre.

Un audiollogue est spécialisé dans l'audition et l'équilibre. L'audiologue est responsable de l'examen de la fonction d'audition et d'équilibre, afin de soutenir le médecin spécialiste en oto-rhino-laryngologie (ORL) à poser un diagnostic.

Il peut également réaliser certains traitements, tels que l'entraînement et la rééducation de l'audition chez les patients malentendants ou sourds, l'encadrement de personnes souffrant de bourdonnements d'oreilles, la rééducation des troubles de l'équilibre,

L'audiologue effectue toujours ces examens et traitements, qui relèvent du domaine de la santé, sous la supervision d'un médecin spécialiste, tel qu'un ORL. Ces opérations sont aussi exemptées sur la base de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA.

En dehors des soins de santé, l'audiologue peut assumer des tâches telles que la prévention en matière d'exposition au bruit et de gestion du bruit dans le secteur industriel, dans les écoles, etc. Ces opérations, bien que liées à la santé, ne sont pas thérapeutiques et ne sont donc pas exemptées sur la base de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA.

Un audicien est spécialisé dans l'adaptation des aides auditives et de la partie externe des implants auditifs sur prescription de l'ORL. Il adapte les systèmes de protection de l'ouïe et de l'appareil auditif, comme les bouchons d'oreilles faits sur mesure pour la natation ou pour protéger contre le bruit. Il s'occupe des dispositifs auditifs comme les systèmes de signalisation pour les personnes présentant une perte auditive.

Pour cela, une prescription d'un médecin est parfois requise. L'audicien peut effectuer d'autres prestations sans prescription.

En ce qui concerne la question de savoir si la vente d'appareils auditifs adaptés aux besoins spécifiques du client (par exemple) est une livraison de biens ou une prestation de services (par un seul et même audiollogue-audicien qui agit directement avec le patient), les éléments suivants sont, à titre d'essai, pris en compte :

- si le dispositif est incorporé dans le corps du patient, il s'agit alors d'une prestation de services pour le tout. L'exemption applicable aux soins médicaux dispensés par l'audiologue-audicien s'étend alors aux

livraisons et réparations des appareils associés aux soins.

- Si l'appareil n'est pas incorporé au corps, alors la règle des 50 % s'applique : si les services liés à l'analyse, à l'ajustement, etc. de l'appareil représentent moins de 50 % du prix, il s'agit alors d'une livraison de biens pour le tout.
- La question de savoir s'il s'agit d'une livraison de biens ou d'une prestation de services est une question de fait. Lorsqu'il s'agit d'une opération unique, afin de déterminer si des opérations constituent des livraisons de biens ou des prestations de services, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question pour en rechercher les éléments caractéristiques (Cour de justice de l'Union européenne, *Arrêt Faaborg-Gelting Linien*, affaire C-231/94, du 02.05.1996, point 12).

Bandagiste, orthésiste, prothésiste

Les bandagistes, orthésistes et prothésistes sont aussi connus sous le nom de technologues orthopédiques. Ces professionnels du domaine paramédical prévoient des dispositifs médicaux pour améliorer l'autonomie et la mobilité au quotidien des personnes atteintes d'un handicap physique, comme les bas de soutien, les corsets et les prothèses de jambes. Les technologues orthopédiques entretiennent des contacts étroits avec les patients et prennent leurs mesures afin de leur fournir le dispositif qui leur convient.

Le bandagiste est spécialisé dans toutes sortes de bandages (comme les bandages herniaires, les ceintures abdominales, les bandages de sport), de bandages de compression (comme les bas de soutien), de prothèses mammaires, de dispositifs d'aide pour les soins à domicile (comme le matériel pour stomie et pour incontinence) et de dispositifs tendant à améliorer ou augmenter la mobilité (comme les fauteuils roulants).

L'orthésiste est spécialisé dans les orthèses. L'orthèse est un appareil ou dispositif externe destiné à soulager ou à corriger une partie du corps. L'orthésiste fabrique, par exemple, des corsets pour soutenir le dos, des semelles orthopédiques pour stabiliser les pieds, des colliers cervicaux pour le cou, des casques crâniens, ... mais aussi des masques faciaux destinés aux patients cancéreux pour immobiliser leur tête pendant la radiothérapie.

Le prothésiste est spécialisé dans toutes sortes de prothèses, à l'exception des prothèses dentaires. Les prothèses sont des appareils ou dispositifs destinés à remplacer une partie du corps. Il peut également s'agir d'appareils de haute technicité comme une main robotisée. Il existe des prothèses fonctionnelles qui renforcent l'autonomie du patient, mais aussi des prothèses esthétiques qui s'adaptent aux caractéristiques physiques du patient.

Les bandagistes, orthésistes et prothésistes n'ayant pas encore l'obligation d'avoir un visa, ces praticiens ne sont pas encore enregistrés et il n'existe pas de liste de personnes autorisées à exercer la profession.

Toutefois, les bandagistes, orthésistes et prothésistes peuvent demander un numéro INAMI que le conseil d'agrément de l'INAMI délivre après un examen théorique et pratique. Grâce à ce numéro INAMI, certaines prestations peuvent être remboursées par l'assurance-maladie, permettant ainsi au patient de bénéficier d'un remboursement pour ces prestations.

Compte tenu de ce qui précède, il est admis que les soins médicaux dispensés par les bandagistes, orthésistes et prothésistes qui disposent d'un tel numéro INAMI sont exemptées en vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA.

En ce qui concerne la question de savoir si la vente d'appareils orthopédiques adaptés aux besoins spécifiques du client (par exemple) est une livraison de biens ou une prestation de services (par un seul et même technologue orthopédique qui agit directement avec le patient), les éléments suivants sont, à titre d'essai, pris en compte :

- si le dispositif est incorporé dans le corps du patient, il s'agit alors d'une prestation de services pour le tout. L'exemption applicable aux soins médicaux dispensés par les technologues orthopédiques s'étend alors aux livraisons et réparations des appareils orthopédiques associés aux soins.
- Si l'appareil n'est pas incorporé au corps, alors la règle des 50 % s'applique : si les services liés à l'analyse, à l'ajustement, etc. de l'appareil représentent moins de 50 % du prix, il s'agit alors d'une livraison de biens pour le tout.
- La question de savoir s'il s'agit d'une livraison de biens ou d'une prestation de services est une question de fait. Lorsqu'il s'agit d'une opération unique, afin de déterminer si des opérations constituent des livraisons de biens ou des prestations de services, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question pour en rechercher les éléments caractéristiques (Cour de justice de l'Union européenne, *Arrêt Faaborg-Gelting Linien*, affaire C-231/94, du 02.05.1996, point 12).

Diététicien

En vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA, précité, les soins médicaux dispensés par les diététiciens agréés dans le cadre de leur profession ou de leur pratique sont exemptés de TVA. Cette exemption ne s'applique que si les services fournis ont un but thérapeutique.

C'est le cas, entre autres, des services figurant dans la nomenclature des prestations de rééducation, à savoir :

- les prestations de diététique pour les diabétiques avec passeport du diabète et pour les diabétiques et les patients souffrant d'une insuffisance rénale qui sont repris dans un plan de soins,
- les prestations par des diététiciens-éducateurs du diabète reconnus en matière d'éducation des patients atteints du diabète.

L'élaboration et le suivi d'un plan nutritionnel individualisé tenant compte des facteurs de risque et de la pathologie présents (il s'agit notamment du surpoids et de l'obésité, des mauvaises habitudes alimentaires, des facteurs de risque cardiovasculaire, des difficultés psychosociales, etc.) sont également exemptés en vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA. Cela peut se faire tant individuellement qu'en petit groupe, à condition que dans le cadre de ce traitement, il soit toujours tenu compte de la présence de facteurs de risques et de pathologies chez chaque personne individuellement.

Si le service fourni par le diététicien n'a pas de but thérapeutique, l'opération visée peut être exemptée de TVA en tant que prestation d'orientation familiale au sens de l'article 44, § 2, 5^o, du Code de la TVA. A cet égard, il est fait référence à la décision n° E.T.127.206/2 du 29.04.2016.

Entrent dans le champ d'application de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 5^o, du Code de la TVA :

- un service de conseils diététiques généraux par un diététicien qui vise uniquement à améliorer le bien-être général ou l'apparence et non à prévenir certaines maladies ;
- la communication de renseignements et de conseils personnels en termes de cures d'amaigrissement ou de programmes de perte de poids.

Les exemptions ci-dessus ne s'appliquent pas aux conférences et/ou ateliers donnés par des diététiciens. Le cas échéant, l'exemption visée à l'article 44, § 2, 8°, du Code de la TVA peut être appliquée, pour autant que les conditions qui y sont prévues soient remplies.

Dans un souci d'exhaustivité, il convient de noter que la vente, entre autres, de compléments alimentaires, de substituts de repas et de préparations protéinées n'est pas couverte par les exemptions susmentionnées et est soumise à la TVA.

Ergothérapeute

L'ergothérapeute traite, accompagne et conseille les personnes confrontées à une lésion ou à une maladie physique, à des problèmes psychosociaux, à des problèmes cognitifs, à des troubles du développement ou de l'apprentissage ou au processus du vieillissement.

Les prestations techniques accomplies par l'ergothérapeute requièrent une prescription médicale détaillée. Elles s'inscrivent dans un plan global de réadaptation du patient, élaboré par une équipe pluridisciplinaire sous la direction d'un médecin ou en concertation et en collaboration avec un autre professionnel de la santé si la réadaptation se limite aux activités spécifiques de cette profession.

S'agissant de l'observation, l'ergothérapeute examine ou participe à l'examen des capacités et des limites fonctionnelles de la personne et de ses activités dans son environnement. Un rapport technique est établi qu'il adresse au médecin prescripteur.

Les interventions ergothérapeutiques consistent en un accompagnement et en un entraînement fonctionnel au moyen d'activités et de techniques spécifiques dans le but de voir la personne (re)fonctionner de la façon la plus autonome qui soit.

En vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, du Code de la TVA, les soins médicaux dispensés par les ergothérapeutes reconnus dans le cadre de leur profession ou de leur pratique sont exemptés de TVA. Cette exemption ne s'applique que si les services fournis ont un but thérapeutique.

Assistant pharmaceutico-technique

L'assistant pharmaceutico-technique est un professionnel paramédical chargé d'aider le pharmacien dans une officine pharmaceutique, une officine hospitalière ou dans le secteur de la distribution en gros de produits pharmaceutiques.

L'assistant pharmaceutico-technique travaille sous la responsabilité et sous le contrôle du pharmacien (hospitalier) et peut être chargé de divers actes, comme recevoir et enregistrer les prescriptions médicales, réaliser des préparations pharmaceutiques et informer les patients sur l'usage sûr et adéquat des médicaments.

Etant donné que l'assistant pharmaceutico-technique travaille toujours dans un lien de subordination avec un pharmacien, il n'agit pas en tant qu'assujetti à la TVA au sens de l'article 4 du Code de la TVA. Dans la relation de l'assistant pharmaceutico-technique avec le pharmacien, aucune opération taxable n'a lieu.

Logopède

En vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, du Code de la TVA, précité, les soins médicaux dispensés par les logopèdes reconnus dans le cadre de leur profession ou de leur pratique sont exemptés de TVA. Cette exemption ne s'applique que si les services fournis ont un but thérapeutique.

C'est le cas, entre autres, des services figurant dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, tels que :

- le traitement des troubles de la voix, du langage, de la parole, de l'audition, de la lecture, de l'écriture, du raisonnement mathématique et de la déglutition ;
- le traitement des limitations dans le domaine de la communication, de l'apprentissage, de l'alimentation et de boissons.

Il convient de noter que si le service fourni par le logopède n'a pas de but thérapeutique, l'opération visée peut être exemptée de TVA en tant que prestation d'orientation familiale au sens de l'article 44, § 2, 5°, du Code de la TVA. A cet égard, il est fait référence à la décision n° E.T.130.538 du 20.07.2016.

Technologue de laboratoire médical

Le technologue de laboratoire médical effectue des tests de laboratoire et prélève des échantillons sur lesquels ces examens sont effectués. Le technologue peut également être chargé d'effectuer certains tests fonctionnels et de prendre certaines dispositions directement sur patient, tels que l'administration de produits radioactifs et la pose d'un cathéter veineux périphérique pour le prélèvement d'échantillons.

Les opérations que le technologue de laboratoire médical est autorisé à effectuer dans le domaine des soins de santé, sont toujours effectuées sur les instructions d'un médecin ou d'un pharmacien spécialisé en biologie clinique.

Les prestations de soins médicaux dispensées par des technologues de laboratoire médical indépendants dans le cadre de leur profession sont normalement exemptées de TVA sur la base de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1° (nouveau), du Code de la TVA.

L'exemption ne s'applique pas aux services liés aux interventions et aux traitements sans but thérapeutique. C'est le cas, entre autres, des services de technologues de laboratoire médical qui sont liés ou inhérents à une intervention ou à un traitement esthétique, dans la mesure où ces opérations sont nécessaires à la réalisation du traitement principal et de son suivi. Ces services, ainsi que l'intervention esthétique ou le traitement lui-même, sont soumis à la TVA.

Hygiéniste dentaire

L'hygiéniste dentaire effectue principalement des opérations préventives, c'est-à-dire des opérations dans la bouche du patient, dans le but de prévenir et, si nécessaire, de guérir les maladies ainsi que de maintenir ou d'optimiser la santé bucco-dentaire. L'hygiéniste dentaire travaille en étroite collaboration avec des dentistes généralistes, des dentistes spécialistes et des médecins spécialisés en stomatologie (et chirurgie buccale, maxillo-faciale et faciale).

Conformément à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1° (nouveau), du Code de la TVA, les prestations de soins médicaux dispensées par des hygiénistes dentaires reconnus dans le cadre de leur profession ou de leur pratique sont exemptés de TVA. Cette exemption ne s'applique que si les services fournis ont un but thérapeutique.

Toutefois, si ces prestations sont fournies en vue d'un traitement de blanchiment des dents motivé par un souhait purement esthétique, elles n'ont pas de but thérapeutique et ne sont donc pas exemptées.

Orthoptiste

Le 12.04.2019, un nouvel arrêté royal relatif à la profession d'orthoptiste-optométriste a été publié et est entré en vigueur le 22.04.2019. Le Conseil d'Etat a toutefois annulé cet arrêté royal dans son arrêt du 14.10.2021. Du fait de la publication de cet arrêté au Moniteur belge, l'arrêté royal relatif au titre professionnel d'orthoptiste du 07.07.2017 revient en vigueur et la profession d'orthoptiste-optométriste cesse d'exister.

L'orthoptiste est un professionnel paramédical qui examine, analyse, rééduque et/ou traite les troubles du système oculaire et visuel. Il traite, entre autres, le strabisme, l'amblyopie, la diplopie, les troubles liés à la lecture, la malvoyance, les troubles du système vestibulaire, ...

L'orthoptiste collabore étroitement avec l'ophtalmologue.

En vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA, précité, les soins médicaux dispensés par les orthoptistes reconnus dans le cadre de leur profession ou de leur pratique sont exemptés de TVA. Cette exemption ne s'applique que si les services fournis ont un but thérapeutique.

Podologue

Le podologue est le professionnel paramédical qui examine et, si nécessaire, traite les patients présentant des affections au niveau du pied. Ces problèmes concernent la peau, les ongles, mais peuvent aussi toucher une partie supérieure comme les douleurs aux genoux, à la hanche, au dos dont l'origine se situe au niveau du pied.

Le podologue effectue donc des prestations techniques sur des pieds à risque et sur des pieds non à risque.

Les prestations effectuées dans le but de traiter une pathologie du pied (ongles, peau, ...) doivent être considérées comme des prestations à but thérapeutique, qu'elles soient effectuées sur un pied à risque ou non. Il convient également de tenir compte du fait que les soins de base effectués sur un pied à risque, dans le but de lui éviter les complications qui pourraient découler de la pathologie préexistante du patient (qui entraîne la classification de pied à risque), sont également des prestations à but thérapeutique.

Il convient donc de considérer que les soins purement esthétiques, ou les soins dits d'hygiène, ne sont pas des prestations à but thérapeutique. La preuve du but thérapeutique de la prestation de services doit être apportée, à la demande de l'administration, par tout moyen de droit, compte tenu des présomptions énoncées aux points 3.2.3. et 3.2.4.

Technologue en imagerie médicale

Le technologue en imagerie médicale est le professionnel paramédical qui, sur l'ordre du médecin spécialiste, réalise des images médicales de l'anatomie interne des patients. L'imagerie médicale est indispensable aux médecins pour la pose de diagnostics, le dépistage précoce et le suivi de maladies, l'assistance pendant les interventions médicales et l'évaluation des traitements.

Un technologue en imagerie médicale est spécialisé dans les diverses techniques d'imagerie et manipule des appareils de technologie de pointe dans le domaine de la radiologie, de la médecine nucléaire, de l'échocardiographie, de la radiothérapie et de l'hadronthérapie.

Les prestations de soins médicaux dispensées par les technologues en imagerie médicale indépendants dans le cadre de leur profession sont normalement exemptées de TVA en vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o (nouveau), du Code de la TVA.

L'exemption ne s'applique pas aux services liés aux interventions ou traitements qui n'ont pas un but thérapeutique. C'est le cas, entre autres, des services des technologues en imagerie médicale qui sont liés ou inhérents à une intervention ou un traitement esthétique, dans la mesure où ces opérations sont nécessaires à la réalisation du traitement principal et de son suivi.

Ces services sont, tout comme l'intervention ou le traitement esthétique lui-même, soumis à la TVA.

4.4.3. Autres professions ou pratiques

Tabacologue

Le tabacologue est un prestataire de soins de santé (par exemple, un médecin, un infirmier, un kinésithérapeute, une sage-femme, ...) qui a acquis une expertise spécifique en matière de conseils sur le sevrage tabagique et qui est reconnu/inscrit en tant que tel sur la liste des tabacologues établie par les régions respectives.

Les conseils relatifs au sevrage tabagique peuvent être proposés individuellement et en groupe.

Indépendamment des conditions de remboursement, qui diffèrent d'une région à l'autre, il s'agit de prestations de soins médicaux (préventifs) fournis par des personnes dans le cadre de l'exercice de leur pratique ou de leur profession. Cet accompagnement dispensé par des prestataires de soins de santé reconnus est exempté de TVA en vertu de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA.

Ostéopathe

L'ostéopathie se définit comme une approche manuelle thérapeutique et diagnostique des pathologies qui est exclusivement axée sur le dysfonctionnement du système locomoteur et du système nerveux périphérique.

Il convient de considérer que la majorité des prestations de services effectuées par les ostéopathes doivent être considérées comme ayant un but thérapeutique. La preuve du but thérapeutique de la prestation de services doit être apportée, à la demande de l'administration, par tout moyen de droit, compte tenu des présomptions énoncées aux points 3.2.3. et 3.2.4.

Chiropracteur

La chiropraxie est une approche permettant de traiter les troubles de la colonne vertébrale et du système nerveux. L'accent est mis sur les techniques manuelles (c'est-à-dire l'utilisation de la main), en ce compris la mobilisation et la manipulation des articulations, une attention particulière étant accordée aux déplacements (subluxation). L'objectif est d'améliorer le fonctionnement du système nerveux et la santé de manière générale.

Il convient de considérer que la majorité des prestations de services effectuées par les chiropracteurs doivent être considérées comme ayant un but thérapeutique. La preuve du but thérapeutique de la prestation de services doit être apportée, à la demande de l'administration, par tout moyen de droit, compte tenu des présomptions énoncées aux points 3.2.3. et 3.2.4.

Homéopathe

L'objectif du traitement homéopathe est d'obtenir un effet thérapeutique sur les symptômes ainsi qu'une amélioration du niveau général de santé par l'application d'un médicament similaire dynamisé et éventuellement dilué afin que les effets secondaires soient aussi limités que possible.

Il convient de considérer que la majorité des prestations de services effectuées par les homéopathes doivent être considérées comme ayant un but thérapeutique. La preuve du but thérapeutique de la prestation de services doit être apportée, à la demande de l'administration, par tout moyen de droit, compte tenu des présomptions énoncées aux points 3.2.3. et 3.2.4.

Acupuncteur

L'acupuncture est une méthode de médecine traditionnelle chinoise qui consiste à insérer des aiguilles en acier inoxydable dans, ce que l'on appelle, les points d'acupuncture du corps. Dans son application moderne, d'autres stimulants peuvent éventuellement être appliqués sur des points sélectionnés, comme le rayonnement par laser, le courant alternatif à basse fréquence sur les aiguilles insérées, voire l'administration de petites injections dans les points d'acupuncture.

Il convient de considérer que la majorité des prestations de services effectuées par les acupuncteurs doivent être considérées comme ayant un but thérapeutique. La preuve du but thérapeutique de la prestation de services doit être apportée, à la demande de l'administration, par tout moyen de droit, compte tenu des présomptions énoncées aux points 3.2.3. et 3.2.4.

Néanmoins, certaines prestations de services pourraient, selon le contexte, ne pas poursuivre de but thérapeutique. Certains acupuncteurs effectuent, en effet, des prestations dans le but de réduire la quantité d'eau dans le corps, par exemple, pour des raisons esthétiques. Ils pratiquent alors une acupuncture dite « esthétique ».

Psychomotricien

Sur la base du bilan d'évaluation de la dynamique psychomotrice du bénéficiaire, le psychomotricien établit un projet de soins qui favorise l'intégration des fonctions motrices, émotionnelles, cognitives et symboliques de la personne. Il assure une prise en charge individuelle et/ou collective dans le domaine du soutien au développement psychomoteur et du maintien de la santé. Il intervient auprès des personnes de tous âges présentant des difficultés d'apprentissage, porteuses de handicaps, de troubles psychosociaux, de pathologies physiques et de santé mentale.

Il convient donc de considérer que la majorité des activités des psychomotriciens sont des prestations à but thérapeutique. La preuve du but thérapeutique de la prestation de services doit être apportée, à la demande de l'administration, par tout moyen de droit, compte tenu des présomptions énoncées aux points 3.2.3. et 3.2.4.

Néanmoins, certains psychomotriciens proposent des séances individuelles ou collectives accessibles à tous, sans indications thérapeutiques spécifiques. Ces activités ne constituent pas, à priori, des prestations de services à but thérapeutique.

Pédicure spécialisé

Les pédicures médicaux, aussi appelés pédicures spécialisés ou hygiénistes des pieds, ne constituent pas, à ce jour, une profession paramédicale au sens de la législation sur les soins de santé. Il semblerait

néanmoins que la procédure de reconnaissance des pédicures médicaux comme profession paramédicale soit en cours. Une fois cette procédure aboutie, et la profession reconnue comme étant une profession paramédicale, les conditions énumérées au point 4.2.2. ne seront plus d'application puisque la profession sera concernée par le point 4.2.1.

Le pédicure spécialisé effectue, comme le podologue, des prestations techniques sur des pieds à risque et sur des pieds non à risque. Les règles régissant l'application de l'exemption en matière de soins médicaux, concernant la notion de but thérapeutique, sont dès lors similaires aux règles d'application de cette exemption aux podologues.

La preuve du but thérapeutique de la prestation de services doit être apportée, à la demande de l'administration, par tout moyen de droit, compte tenu des présomptions énoncées aux points 3.2.3. et 3.2.4.

Assistant en psychologie

L'assistant en psychologie dispose d'un diplôme de bachelier en psychologie et travaille souvent au sein d'une équipe pluridisciplinaire. La profession n'est, à l'heure actuelle, pas réglementée. La profession se rapproche de celle d'un psychologue, avec moins de responsabilités.

Les règles régissant l'application de l'exemption pour les prestations médicales, concernant la notion de but thérapeutique, aux assistants en psychologies sont dès lors semblables aux règles régissant l'application de cette exemption aux psychologues cliniciens. Il est donc renvoyé vers la partie qui leur est concernée.

4.4.4. Autres activités

Donner des conférences et rédiger des publications

En ce qui concerne les formations (professionnelles), l'exemption visée à l'article 44, § 2, 4°, du Code de la TVA peut être appliquée pour autant que les conditions qui y sont énumérées soient remplies.

Dans la mesure où les conditions en vigueur sont remplies, l'exemption de l'article 44, § 2, 8°, du Code de la TVA (les prestations de services fournies aux organisateurs de conférences par des conférenciers agissant en tant que tels) peut être appliquée.

En ce qui concerne la rédaction d'un livre ou d'un article, l'exemption visée à l'article 44, § 3, 3°, du Code de la TVA (les contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou les compositeurs) peut être invoquée pour autant que les conditions qui y sont énumérées soient remplies.

Indemnités de stand-by/indemnités de garde

Des professionnels (para)médicaux peuvent être désignés pour soigner les joueurs blessés lors de manifestations sportives ou de séances d'entraînement. Le montant forfaitaire alloué au prestataire de soins pour s'être contenté d'être présent, sans qu'aucun traitement effectif n'ait eu lieu, est considéré comme une contrepartie pour sa disponibilité. L'opération sous-jacente ayant, dans ce cas, une finalité thérapeutique, le montant forfaitaire n'est pas soumis à la TVA, mais est exempté.

No show fee

Dans certains cas, le prestataire de soins de santé peut recevoir une compensation du patient pour ne pas avoir annulé le rendez-vous à temps. En principe, le montant versé doit être considéré comme une indemnité pour le dommage causé par le patient, qui n'est pas soumise à la TVA.

5. Le champ d'application de l'exemption relative aux services hospitaliers et aux prestations de soins médicaux fournis par certains établissements de soins de santé

5.1. Disposition légale

Conformément à l'article 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), alinéa 1^{er} (nouveau), du Code de la TVA, sont exemptées de la taxe, l'hospitalisation et les prestations de soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires.

Cette exemption ne s'applique pas aux prestations de services relatives aux interventions et aux traitements sans but thérapeutique.

Les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées sont exclues de l'exemption visée à l'alinéa 1^{er}, 1^o, a), dans les cas suivants :

- a. lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'exécution des opérations exemptées ;
- b. lorsque leur objectif principal est de fournir à l'organisme des recettes supplémentaires par l'exécution d'opérations effectuées en concurrence directe avec des opérations d'entreprises commerciales soumises à la taxe.

Cette exemption a pour but de réduire les coûts médicaux et ainsi d'améliorer l'accès à la protection de la santé (CJUE, *Arrêt D. et W.*, du 14.09.2000, affaire C-384/98, conclusions de Monsieur l'avocat général SAGGIO, point 16 ; *Arrêt Commission des Communautés européennes contre République française*, du 11.01.2001, affaire C-76/99, point 23 ; *Arrêt Kügler*, du 10.09.2002, affaire C-141/00, point 29 et *Arrêt L.u.p.*, du 08.06.2006, affaire C-106/05, point 25).

5.2. Le champ d'application personnel de l'exemption

En ce qui concerne le champ d'application personnel de l'exemption de la TVA relative aux prestations de médicaux dispensées dans les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires, la disposition modifiée n'apporte **aucun changement**.

L'article 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), du Code de la TVA s'applique aux hôpitaux, aux établissements psychiatriques, aux policliniques, aux cliniques privées et aux dispensaires.

Les hôpitaux sont définis comme étant des établissements visés dans la loi coordonnée du 10.07.2008 relative aux hôpitaux et à d'autres établissements de soins, c'est-à-dire des établissements de soins de

santé dans lesquels des examens et/ou des traitements spécifiques de médecine spécialisée, relevant de la médecine, de la chirurgie et éventuellement de l'obstétrique peuvent être effectués ou appliqués à tout moment dans un contexte pluridisciplinaire dans les conditions de soins et le cadre médical, médico-technique, infirmier, paramédical et logistique requis et appropriés, pour ou à des patients qui sont admis et peuvent y séjourner, parce que leur état de santé exige cet ensemble de soins afin de traiter ou de soulager la maladie, de rétablir ou d'améliorer l'état de santé ou de stabiliser les lésions dans les plus brefs délais. Ces hôpitaux remplissent une mission d'intérêt général. Sur la base de cette loi, les hôpitaux doivent répondre à certaines normes et doivent être reconnus par le SPF Santé Publique.

Les maisons de convalescence, qui ne répondent pas à ces normes, ne bénéficient pas de l'exemption. Il en est de même pour les maisons de vacances qui sont proposées comme maison de convalescence. Le cas échéant, elles peuvent invoquer l'exemption visée à l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA pour autant qu'il soit satisfait aux conditions requises à cet effet.

5.3. Le champ d'application matériel de l'exemption

Comme déjà exposé ci-dessus, le champ d'application de l'exemption en matière d'hospitalisation et de prestations de soins médicaux est limité aux prestations de services consistant en prestations de soins de santé destinées aux êtres humains.

Cela signifie que les opérations thérapeutiques sont admissibles à l'exemption si leur objectif principal est le diagnostic, le traitement, les soins et, dans la mesure du possible, la guérison de maladies, de lésions, de malformations congénitales ou d'autres problèmes de santé, ainsi que la protection, le maintien ou le rétablissement de la santé des personnes.

Pour une explication détaillée, il est renvoyé au titre 3.

5.4. Livraisons de biens et prestations de services étroitement liées

5.4.1. Qu'entend-on par « livraisons de biens et prestations de services étroitement liées » ?

L'exemption dans le cadre de l'hospitalisation et des prestations de soins médicaux ne se limite pas aux services de soins de santé de la personne. L'exemption s'étend également aux **livraisons de biens et aux prestations de services étroitement liées à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux**.

Une activité ne peut être exemptée de la TVA en tant que prestation de services étroitement liée à l'hospitalisation ou aux prestations de soins médicaux que si elle :

- peut être considérée comme une opération étroitement liée à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux, et
- est effectuée par des établissements hospitaliers et psychiatriques, des cliniques ou des dispensaires (voir champ d'application personnel).

Selon la Cour de justice de l'Union européenne, les opérations ne peuvent relever de la notion « d'opérations étroitement liées » à l'hospitalisation ou aux prestations de soins médicaux que si ces opérations sont effectivement prodiguées en tant que **prestations accessoires** à l'hospitalisation des

patients ou aux prestations de soins médicaux reçues par ces derniers, et qui constituent la prestation principale (CJUE, *Arrêt Dornier*, précité, du 06.11.2003, affaire C-45/01, point 35). Il ressort de la jurisprudence qu'une prestation peut être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue **non une fin en soi**, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (CJUE, *Arrêt Diagnostiko et Ygeia*, précité, du 01.12.2005, affaires jointes C-394/04 et C-395/04, points 18 et 19 ; *Arrêt CopyGene A/S*, du 10.06.2010, affaire C-262/08, point 40).

Afin de pouvoir parler d'opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux, il est nécessaire que l'hospitalisation ou les prestations de soins médicaux **soient fournies, soient en cours ou soient envisagées**. Tel n'est pas le cas, par exemple, de la collecte, du transport, de l'analyse du cordon ombilical ainsi que de la conservation des cellules souches contenues dans le cordon ombilical, lorsque les prestations de soins médicaux prodiguées dans un milieu hospitalier, auxquelles ces activités ne sont qu'éventuellement liées, ne sont ni effectives ni en cours ou encore planifiées (CJUE, *Arrêt CopyGene A/S*, du 10.06.2010, affaire C-262/08, point 52).

5.4.2. Existe-t-il des limitations dans le cadre de l'hospitalisation et des prestations de soins médicaux ?

Les opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux ne sont exemptées que dans les conditions explicites supplémentaires prévues à l'article 44, § 2, alinéa 2, du Code de la TVA (transposition en droit belge de l'article 134 de la directive 2006/112/CE).

Ainsi, l'opération doit d'abord être nécessaire ou **indispensable** à la réalisation des objectifs thérapeutiques de l'hospitalisation et des prestations de soins médicaux. Cette condition est interprétée de manière relativement stricte par la Cour de justice de l'Union européenne. Ainsi, la prestation de services étroitement liée doit être d'une nature ou d'une qualité telles que, sans son concours, le service principal exempté ne saurait être assuré et avoir une valeur équivalente (CJUE, *Arrêt Horizon College*, précité, du 14.06.2007, affaire C-434/05, point 38).

Il s'en suit que l'opération étroitement liée ne doit pas essentiellement avoir pour objet de procurer des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en **concurrence** directe avec des opérations d'entreprises commerciales soumises à la TVA (CJUE, *Arrêt Brockenhurst college*, du 04.05.2017, affaire C-699/15, point 26 ; *Arrêt Horizon College*, du 14.06.2007, affaire C-434/05, points 42 et 43 ; *Arrêt Diagnostiko et Ygeia*, précité, du 01.12.2005, affaires jointes C-394/04 et C-395/04).

Le simple fait que des entreprises commerciales effectuent des opérations similaires soumises à la TVA ne suffit pas à refuser l'application de l'exemption.

Il existe en effet une exigence de « concurrence directe » ce qui implique, notamment que les opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux visent le même public que celui ciblé par les entreprises commerciales afin de répondre aux mêmes besoins des consommateurs. Dans ce cadre, le marché en cause doit être identifié et il convient d'évaluer s'il existe une distorsion de concurrence sur ce marché.

En outre, l'opération étroitement liée à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux doit être effectuée principalement dans le but d'obtenir des recettes supplémentaires. En règle générale, le fait que les opérations soient facturées au prix coûtant empêche généralement que cette condition soit remplie.

Les conditions susmentionnées doivent être remplies cumulativement. Si l'une des deux conditions n'est pas respectée, l'exemption prévue à l'article 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), du Code de la TVA ne peut s'appliquer.

5.4.3. Liste non exhaustive d'exemples

Les opérations suivantes sont, par exemple, considérées comme étroitement liées à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux exemptées et relèvent du champ d'application de l'exemption visée à l'article 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), du Code de la TVA :

- la fourniture de nourriture et de boissons aux patients hospitalisés (y compris l'hospitalisation de jour) ;
- la fourniture de médicaments et de pansements aux patients hospitalisés (y compris l'hospitalisation de jour) ;
- la mise à disposition de chambres et la fourniture de services liés à l'hébergement aux patients hospitalisés (y compris l'hospitalisation de jour) ;
- le prélèvement de l'échantillon et son transfert vers un laboratoire spécialisé dans le cas où le diagnostic a un but thérapeutique (à considérer comme des opérations étroitement liées à l'analyse) (CJUE, *Arrêt Commission des Communautés européennes contre République française*, du 11.01.2001, affaire C-76/99, points 24, 28 et 30).

Compte tenu des conditions légales, les opérations suivantes ne sont, par exemple, **pas considérées** comme étroitement liées à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux et sont exclues de l'exemption visée à l'article 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), du Code de la TVA :

- la fourniture d'internet, d'une télévision ou d'un téléphone dans la chambre du patient moyennant paiement ;
- la vente de boissons autres que celles servies dans la salle d'admission et destinées à l'usage personnel du patient ;
- la mise à disposition d'une place de stationnement aux patients, visiteurs ou employés de l'hôpital moyennant paiement ;
- les services de coiffure ou de manucure fournis aux patients moyennant paiement pendant leur séjour à l'hôpital, à l'exception de l'onco-esthétique ;
- la fourniture de repas et de chambres à l'accompagnateur des patients, sauf lorsque ces services sont indispensables à la réalisation des objectifs thérapeutiques de l'hospitalisation et des prestations de soins médicaux (cela pourrait être le cas, par exemple, lorsque la personne hospitalisée est mineure) ;
- l'exploitation d'un débit de boissons ou d'un restaurant (y compris lorsque les patients l'utilisent).

6. La franchise de la taxe pour les petites entreprises

Pour les interventions et les traitements non thérapeutiques, le professionnel (para)médical assujéti peut appliquer le régime de la franchise de l'article 56bis du Code de la TVA lorsque le chiffre d'affaires qui serait en principe soumis à la TVA ne dépasse pas 25.000 euros par année civile. Pour la détermination de ce seuil, il n'est pas tenu compte des opérations exemptées sur la base de l'article 44, § 1^{er} ou § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), du Code de la TVA.

Le régime de la franchise pour les petites entreprises signifie que le professionnel (para)médical assujetti ne doit pas à facturer la TVA aux clients et ne doit pas introduire de déclarations à la TVA périodiques. En revanche, aucune TVA sur les frais ne peut être déduite.

Le régime de la franchise est facultatif. Une petite entreprise peut donc également choisir d'appliquer le régime normal (article 56bis, § 6, du Code de la TVA).

Le prestataire de soins de santé assujetti qui ne dispose pas encore d'un numéro d'identification à la TVA et qui souhaite bénéficier de ce régime de la franchise doit introduire une demande d'identification à la TVA (déclaration 604A) et opter pour le régime de la franchise de la taxe dans la déclaration 604A.

Lorsque le montant total du chiffre d'affaires réalisé au cours d'une année civile dépasse le montant de 25.000 euros, l'assujetti est soumis au régime normal de la TVA dès la première opération, prise dans son ensemble, pour laquelle le montant de 25.000 euros a été dépassé. En principe, l'assujetti doit informer son team gestion local par lettre recommandée du dépassement de ce seuil. Toutefois, ce passage au régime normal de TVA peut être notifié par voie électronique au moyen du formulaire e604B.

Pour plus d'informations sur le régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises, voir le commentaire TVA : Livre V, Chapitre 15, Section 4 et la circulaire AGFisc n° 34/2014 du 25.08.2014.

7. Base d'imposition

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.

Sont notamment comprises dans la base d'imposition, les sommes que le prestataire du service porte en compte - que ce soit ou non par l'intervention d'un tiers (système central de perception) - au patient ou à un tiers (par exemple, une mutualité), et ce, indépendamment du fait que ces frais soient finalement intégralement à la charge du patient ou non.

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 qu'il les facture, séparément ou non.

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

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.

Les opérations effectuées par tout assujetti sans but thérapeutique (visées à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 3, et § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA) sont considérées comme des livraisons de biens et des prestations de services, qui suivent chacune leur régime propre.

8. Exigibilité de la taxe

En cas de modification de la législation ou de la réglementation, comme en l'espèce, le moment de l'exigibilité de la TVA est le point de référence pour déterminer s'il y a lieu d'appliquer l'ancienne ou les nouvelles règles.

Les règles relatives à l'exigibilité peuvent être clarifiées au mieux en fonction de la qualité du cocontractant. Voici un bref aperçu des services.

8.1. Opérations avec des particuliers

Les prestations de services relatives aux interventions et traitements sans but thérapeutique et qui sont fournies par les praticiens visés à l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA ou par les établissements de santé visés aux articles 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a) du Code de la TVA (par exemple, les médecins, les sociétés de médecins, les établissements hospitaliers, les cliniques privées, ...) sont, dans le cadre de ce commentaire, en principe fournis à des particuliers, de sorte que la TVA devient exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu (article 22bis, § 3, du Code de la TVA).

En fonction du moment de l'exigibilité de la TVA due, 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 cette TVA soit acquittée au Trésor en temps utile.

En particulier, le problème se posera dans le cas où le tiers autorisé (mandataire) se charge de la perception des honoraires de la redevance et de la TVA due qui les grève, mais, par exemple, que le médecin, lui-même, acquitte la TVA au Trésor. Puisque la TVA due devient exigible au moment où le tiers mandataire susmentionné reçoit le paiement, c'est, naturellement, ce moment qui compte, dans le chef du médecin et pas celui où le tiers autorisé reverse, à son tour, les honoraires au médecin, après déduction de certains montants.

Toutefois, sous réserve du respect des conditions reprises ci-dessous, il est admis que la TVA comprise dans le montant perçu ne devienne exigible qu'au moment où le tiers mandataire rédige la facture définitive (ou un document équivalent) relative aux opérations fournies. La délai ultime relatif à l'exigibilité et payable est alors l'expiration du deuxième mois suivant la date d'achèvement des opérations. Cette règle particulière s'applique si les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies:

- le tiers mandataire (par exemple, un hôpital) facture un acompte, sur la base d'une estimation du coût de l'intervention/du traitement à effectuer sans but thérapeutique ;
- l'identité d'un ou de plusieurs prestataires de services n'est pas encore connue au moment de l'encaissement dudit acompte et/ou leur part dans les montants encaissés n'est pas encore déterminée ;
- et le tiers mandataire conserve provisoirement la totalité du montant de l'acompte encaissé jusqu'au moment de l'établissement de la facture définitive (ou du document équivalent) relative aux opérations fournies.

Pour une analyse détaillée du fait générateur et des causes d'exigibilité de la TVA relatives aux prestations de services fournies par l'assujetti à des particuliers, pour lesquelles il n'est pas tenu d'émettre une facture, il est renvoyé à la circulaire 2019/C/65 du 09.07.2019 relative à l'exigibilité de la TVA, titre 4.3.1.2.3.

8.2. Opérations avec les autorités

Dans certaines situations, par exemple dans le cas d'un examen psychiatrique demandé par le tribunal, prestation de services sans but thérapeutique, un praticien de la santé devra toujours émettre une facture pour sa prestation taxable fournie à un organisme de droit public. Même dans ce cas, la TVA devient exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu (voir article 22bis, § 4, du Code de la TVA).

Pour une analyse détaillée du fait générateur et des causes d'exigibilité de la TVA relatives aux prestations de services fournies par l'assujetti à des organismes de droit public, il est renvoyé à la circulaire 2019/C/65 du 09.07.2019 relative à l'exigibilité de la TVA, titre 4.3.1.3.

8.3. Opérations entre assujettis

Lorsque le preneur de la prestation de services, le client, est un assujetti ou une personne morale non assujettie, il doit recevoir une facture du prestataire assujetti (ou établir lui-même une facture dans les cas autorisés d'autofacturation) pour constater la réalisation de la prestation de service (le fait générateur) ou l'existence d'une autre cause d'exigibilité de la TVA (facturation ou paiement anticipé).

La date d'émission de la facture obligatoire, peu importe si elle se situe avant ou après le fait générateur, fixe le moment d'exigibilité de la taxe sauf si un paiement anticipé a été effectué. L'émission d'une facture anticipée rend donc la TVA exigible. Dès lors, la facture relative au solde du prix rend, également, la TVA exigible même si elle est émise après la réalisation de la prestation de services.

Si la facture obligatoire n'a pas été émise ou a été émise tardivement, la taxe devient alors exigible le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

En cas de facturation obligatoire, lorsque le prix partiel ou total non encore facturé est perçu avant le moment où la prestation de services est effectuée, l'exigibilité de la taxe intervient au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu.

Pour une analyse détaillée du fait générateur et des causes d'exigibilité de la TVA relatives aux prestations de services fournies par l'assujetti à un autre assujetti, il est renvoyé à la circulaire 2019/C/65 du 09.07.2019 relative à l'exigibilité de la TVA, titre 4.3.1.1.

9. Obligations

9.1. Information visée à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, alinéa 2, du Code de la TVA

Conformément à l'article 7quater (nouveau) de l'arrêté royal n° 10 du 29.12.1992, les praticiens des professions ou pratiques visées à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA transmettent à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, préalablement à l'application de l'exemption visée par cette disposition, la déclaration visée à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 2, du Code à l'adresse électronique créée à cet effet par le ministre des Finances ou son délégué.

Il est renvoyé au point 4.2.2. pour une description des praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire visés à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA qui doivent donc déposer cette déclaration.

Cette déclaration doit être introduite à l'adresse e-mail générale suivante : VAT.medcare.exemption@minfin.fed.be.

Cette déclaration reprend les mentions suivantes :

- 1° le nom ou la dénomination sociale du praticien ;
- 2° l'adresse de son siège administratif ou social ;
- 3° une adresse électronique y compris les sites internet et un numéro de téléphone ;
- 4° le cas échéant, son numéro d'identification à la TVA visé à l'article 50 du Code de la TVA ;
- 5° la dénomination officielle ou usuelle de la profession ou de la pratique qui fait l'objet de la déclaration et une description précise de celle-ci ;
- 6° la dénomination de la certification obtenue en vue de l'exercice de la profession ou pratique visée au 5°, l'année de sa délivrance et les coordonnées complètes de l'établissement qui a délivré cette certification ;
- 7° un résumé du programme académique ayant donné lieu à la délivrance de la certification visée au 6° comprenant l'énumération des matières suivies et le nombre d'heures de cours suivies ;
- 8° tout élément complémentaire de nature à démontrer une expérience professionnelle ou le suivi d'un stage utiles à l'exercice de la profession ou pratique visée au 5°.

Une copie de la certification dont il est question ci-dessus est jointe à la déclaration visée à l'article 7quater, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n°10, le cas échéant accompagnée d'une traduction par un traducteur assermenté dans une des langues nationales du pays ou en anglais.

Les praticiens des professions médicales et paramédicales bénéficiant d'un cadre légal ou réglementaire visés à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA (voir point 4.2.1. ci-avant) ne doivent pas déposer cette déclaration.

9.2. Obligations TVA et modalités

9.2.1. Introduction

Les praticiens professionnels (para)médicaux et établissements de soins concernés doivent en principe remplir les obligations ordinaires en matière de TVA. Il en va différemment s'ils optent pour l'application du régime de la franchise pour les petites entreprises (voir point 6, ci-avant) ou s'ils choisissent/ont choisi l'application de l'un des régimes particuliers visés par les décisions nos E.T.116.111 du 21.02.2011 et 116.111/2 du 27.06.2013 relatives aux essais cliniques et E.T.127.740 du 22.03.2016 relative aux médecins hospitaliers indépendants et aux sociétés de médecins qui effectuent des interventions et des traitements à caractère esthétique. Ces décisions demeurent d'application. Il convient toutefois de noter que depuis le 01.01.2016, le seuil de chiffre d'affaires pour l'application du régime de la franchise pour les petites entreprises, prévu au point 7 de la décision n° E.T.116.111 du 21.02.2011, est de 25.000 euros hors TVA par année civile (au lieu de 5.580 euros hors TVA précédemment).

En outre, à partir du 01.01.2022, les régimes particuliers facultatifs prévus aux sections 3.1. et 3.2. de la décision n° E.T.127.740 du 22.03.2016 en faveur des médecins hospitaliers indépendants et des sociétés de médecins pour leurs interventions et traitements à vocation esthétique dont les honoraires sont perçus en leur nom et pour leur compte par l'hôpital, la clinique privée ou un tiers mandataire sont accessibles à tous les autres praticiens professionnels (para)médicaux qui effectuent des prestations soumises à la TVA dans les mêmes conditions.

Les principales obligations ordinaires en matière de TVA sont énumérées et brièvement commentées ci-après.

9.2.2. Identification à la TVA

Avant d'exercer une activité économique qui lui confère la qualité d'assujetti à la TVA, celui qui ne dispose pas encore d'une identification à la TVA est tenu de déposer une déclaration de commencement d'activité auprès de l'équipe de gestion dont il dépend.

Dans le cadre de la modification législative relative à l'exemption de TVA en matière médicale, la demande d'identification doit en principe être effectuée au plus tard au moment où cette modification entre en vigueur, en l'occurrence le 01.01.2022.

Toutefois, l'administration accepte, par tolérance, que la déclaration de commencement d'activité (formulaire e604A) soit encore valablement déposée jusqu'au 31.01.2022. Le numéro d'identification octroyé sera alors activé avec effet rétroactif au 01.01.2022.

Concrètement, cela signifie que le numéro d'entreprise qui a été demandé à la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE) via le formulaire e604A sera activé comme numéro d'identification à la TVA.

L'assujetti qui dispose déjà d'une identification à la TVA doit déposer, dans un délai d'un mois, une déclaration (de modification d'activité) (formulaire e604B) auprès de l'équipe de gestion dont il dépend. Ce formulaire doit également être déposé au plus tard le 31.01.2022 pour les modifications d'identification à la TVA en lien avec la présente modification législative.

Depuis le 12.07.2021, les déclarations de commencement, de changement ou de cessation d'activité doivent être déposées par voie électronique, sauf dans la situation où l'assujetti, ou la personne mandatée pour le dépôt de ces déclarations en son nom, ne disposent pas des moyens informatiques nécessaires pour remplir cette obligation. Dans ce cas, l'assujetti, ou son mandataire, doit introduire une demande motivée de dispense de l'obligation de dépôt par voie électronique auprès de son équipe de gestion (voir article 6 de l'arrêté royal n° 10 du 29.12.1992, relatif aux modalités d'exercice des options prévues aux articles 15, § 2, alinéa 4, 21bis, § 2, 9°, alinéa 4, 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 2°, alinéa 2 et 44, § 3, 2°, d), du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, les déclarations de commencement, de changement, de cessation d'activité et les déclarations préalables en matière de taxe sur la valeur ajoutée).

Les déclarations précitées de commencement, de changement ou de cessation d'activité doivent être complétées en ligne par le biais du formulaire 604A, 604B ou 604C, via l'application e604 sur le site portail MyMinfin ou via un guichet d'entreprise agréé. Lorsqu'une demande motivée de dispense de l'obligation de dépôt électronique a été introduite, l'équipe de gestion enverra en règle un formulaire papier 604B qui doit lui être renvoyé après avoir été complété et signé.

Pour de plus amples informations concernant les déclarations de commencement, de changement et de cessation d'activité, il est renvoyé au commentaire TVA : Livre IV, Chapitre 13, Section 3.

9.2.3. Utilisation du numéro d'identification à la TVA

En vertu de l'article 53quater du Code de la TVA, les assujettis sont tenus de communiquer leur numéro d'identification à la TVA à leurs fournisseurs et à leurs clients. 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 du 29.12.1992).

9.2.4. Déclarations périodiques

9.2.4.1. Généralités

En vertu de l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA, les praticiens professionnels (para)médicaux et établissements de soins sont tenus de déposer une déclaration chaque mois. Cependant, s'ils satisfont aux conditions de l'article 18, § 2, de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992, ils peuvent opter pour le régime normal en matière de TVA avec dépôt de déclarations trimestrielles. La principale condition en la matière est que le chiffre d'affaires hors TVA de l'ensemble de l'activité économique ne dépasse pas le seuil fixé dans ce dernier article.

La déclaration périodique doit être déposée au plus tard le vingtième jour qui suit la période à laquelle elle se rapporte.

La déclaration périodique doit obligatoirement être déposée par voie électronique, par le biais de l'application INTERVAT. L'application INTERVAT est disponible sur le site portail du SPF Finances (www.minfin.fgov.be) (sous e-services). Pour envoyer la déclaration, une signature électronique doit être apposée au moyen d'une carte d'identité électronique (avec lecteur de carte) ou d'un certificat digital de niveau 3. L'administration de la TVA envoie automatiquement un accusé de réception de la déclaration.

Il y a cependant dispense de l'obligation de dépôt par voie électronique aussi longtemps que l'assujetti ou, le cas échéant, la personne qui est mandatée pour le dépôt des déclarations, ne disposent pas des moyens informatiques nécessaires pour remplir cette obligation.

Les assujettis concernés qui sont soumis soit au régime particulier « dispense de l'obligation de dépôt de déclarations périodiques » prévu par les décisions n^{os} E.T.116.111 du 21.02.2011 et 116.111/2 du 27.06.2013 et E.T.127.740 du 22.03.2016, soit au « régime de la franchise pour les petites entreprises » (voir point 6, ci-dessus), ne déposent bien entendu pas de déclarations périodiques à la TVA.

Pour de plus amples informations sur les déclarations à la TVA et le paiement de la taxe due au Trésor, il est renvoyé au commentaire TVA : Livre IV, Chapitre 13, Section 6.

9.2.4.2. Tolérance administrative

L'administration accepte, à titre de tolérance, qu'un déposant de déclarations mensuelles ne reprenne les opérations relatives aux mois de janvier, février et mars 2022 que dans la déclaration relative au mois d'avril 2022 (en même temps que les opérations d'avril 2022) qui doit être déposée au plus tard le 20.05.2022.

Cette tolérance requiert toutefois que pour les opérations relatives aux mois de janvier, février et mars 2022, une déclaration « NEANT » soit déposée au plus tard respectivement le 20 février, le 20 mars et le 20.04.2022.

Dans le même ordre d'idée, il est admis qu'un déposant de déclarations trimestrielles ne reprenne les opérations du premier trimestre 2022 que dans la déclaration relative au deuxième trimestre 2022 (en même temps que les opérations du deuxième trimestre 2022) qui doit être déposée au plus tard le 20.07.2022.

Cette tolérance requiert également que pour les opérations du premier trimestre 2022, une déclaration « NEANT » soit déposée au plus tard le 20.04.2022.

Il s'agit d'une tolérance facultative, de sorte que les assujettis qui ont la possibilité d'adapter plus rapidement leurs systèmes à la législation TVA peuvent ne pas appliquer ce qui précède et respecter les dispositions légales.

En outre, pour le déposant de déclarations mensuelles, il est admis que les opérations de janvier 2022 et février 2022 soient reprises dans la déclaration relative au mois de février 2022 à déposer au plus tard le 20.03.2022 (avec dépôt d'une déclaration « NEANT » pour le mois de janvier 2022) mais ensuite, pour les déclarations suivantes, les règles normales doivent être respectées. De même, il est également admis que les opérations de janvier 2022, février 2022 et mars 2022 soient reprises dans la déclaration relative au mois de mars 2022 à déposer au plus tard le 20.04.2022 (avec dépôt d'une déclaration « NEANT » pour les mois de janvier et février 2022) mais ensuite, pour les déclarations suivantes, les règles normales doivent être appliquées.

9.2.5. Facturation

Conformément à l'article 53, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, l'assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services autres que celles qui sont exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA (et autres que celles visées à l'article 135, alinéa 1, points a) à g), de la directive 2006/112/CE) doit émettre une facture à son cocontractant, en établir une copie, ou s'assurer qu'une telle facture soit émise et une copie établie en son nom et pour son compte par son cocontractant ou un tiers, notamment lorsqu'il a effectué une livraison de biens ou une prestation de services pour un assujetti ou une personne morale non assujettie.

L'article 4, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée dispose que la facture doit être émise ou établie au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur de la taxe, conformément aux articles 16 et 22 du Code de la TVA.

Toutefois, lorsque le cocontractant du praticien est une personne physique (le patient ou, le cas échéant, son représentant légal), il n'est pas nécessaire, en principe, d'établir une facture dans la mesure où les prestations de soins médicaux taxées sont fournis pour les besoins privés du patient.

Dans le cas exceptionnel où la personne physique (patient) exerce, en son nom et pour son propre compte, une activité professionnelle pour laquelle elle a la qualité d'assujetti à la TVA et que l'intervention ou le traitement se rattache d'une manière ou d'une autre à l'exercice de cette activité, le prestataire de soins de santé doit émettre une facture à son cocontractant au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel la prestation de services a été effectuée lorsque les prestations de soins médicaux fournies ne sont pas exemptées. L'émission d'une facture est également obligatoire, le cas échéant, dès la réception d'un montant précédant la date d'achèvement de la prestation de service.

Pour plus d'informations sur l'obligation de facturation, il est renvoyé au commentaire TVA : Livre IV, Chapitre 13, Section 4.

9.2.6. Comptabilité

Les assujettis à la TVA doivent tenir une comptabilité appropriée à l'étendue de leurs activités en vue de permettre l'application et le contrôle de la TVA. A cette fin, la comptabilité doit au moins reprendre les livres suivants : un facturier d'entrée, un facturier de sortie, un journal des recettes par siège d'exploitation et, le cas échéant, un registre centralisateur (article 14, § 2, de l'arrêté royal n° 1, du 29.12.1992).

Pour de plus amples informations quant aux obligations en matière de comptabilité, il est renvoyé au commentaire TVA : Livre IV, Chapitre 13, Section 7.

9.2.7. Relevé annuel des opérations avec des clients assujettis (listing clients)

Conformément à l'article 53quinquies du Code de la TVA, tous les assujettis et les membres d'une unité TVA sont tenus d'établir la liste annuelle de leurs clients assujettis, autres que ceux qui effectuent exclusivement des opérations exemptées de la taxe en vertu de l'article 44 du Code de la TVA n'ouvrant pas droit à déduction.

Ce listing clients est une liste reprenant les numéros de TVA belges de vos clients auxquels votre entreprise a livré des biens ou fourni des services au cours de l'année civile précédente, pour un montant total hors TVA de plus de 250 euros. Les clients qui n'effectuent que des opérations exemptées (article 44 du Code de la TVA) ne doivent pas être mentionnés dans la liste, même s'ils disposent d'un numéro belge.

Cette liste indique, pour chaque client, le montant total des livraisons et prestations, ainsi que le montant total de la TVA portée en compte.

Un assujetti qui n'effectue que des opérations qui sont exemptées par l'article 44 du Code de la TVA et n'ouvrant pas droit à déduction ne doit pas déposer de listing clients.

Un assujetti mixte doit quant à lui déposer un listing clients mais sans y reprendre les opérations exemptées par l'article 44 du Code de la TVA.

Cette liste annuelle des opérations avec des clients assujettis (listing clients) doit être déposée chaque année pour le 31 mars, en principe par voie électronique via l'application INTERVAT.

Un assujetti tenu de déposer des déclarations périodiques à la TVA et qui, au cours de l'année précédente, **n'a effectué aucune** opération qui doit être reprise dans le listing clients peut cocher la case prévue à cet effet dans la dernière déclaration périodique à la TVA de l'année civile. Dans ce cas, il ne doit pas déposer de listing clients mais il peut choisir de plutôt déposer un listing clients néant.

Un assujetti soumis au régime de la franchise qui, au cours de l'année précédente, **n'a effectué aucune** opération qui doit être reprise dans le listing clients, ne doit plus déposer de liste annuelle des clients assujettis.

Pour de plus amples informations concernant cette obligation en matière de listing, il est renvoyé au commentaire TVA : Livre IV, Chapitre 13, Section 8.

9.2.8. Relevé des opérations intracommunautaires

Les assujettis visés à l'article 53sexies du Code de la TVA qui effectuent des opérations intracommunautaires ou qui interviennent dans des opérations triangulaires sont tenus de communiquer les renseignements qui s'y rapportent en déposant un relevé intitulé relevé TVA des opérations intracommunautaires.

Ce relevé des opérations intracommunautaires éventuel doit en principe obligatoirement être déposé par voie électronique au moyen de l'application INTERVAT.

Pour de plus amples informations concernant cette obligation en matière de relevé, il est renvoyé au commentaire TVA : Livre IV, Chapitre 13, Section 9.

9.2.9. Redevable de la TVA

L'article 51 du Code de la TVA décrit les règles pour la détermination du redevable.

Pour de plus amples informations sur les règles et principes concernés, il est renvoyé au commentaire TVA : Livre IV, Chapitre 13, Section 10.

10. Droit à déduction et révisions

10.1. Le droit à déduction de la TVA

En vertu de l'article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA, qui établit le principe du droit à déduction, tout assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable, les taxes ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis, les biens qu'il a importés, les acquisitions intracommunautaires de biens qu'il a effectuées dans la mesure où il les utilise pour effectuer, notamment, des opérations taxées.

La fourniture d'opérations exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA ne confère aucun droit à déduction.

Pour qu'un assujetti puisse opérer la déduction de la taxe grevant les biens et les services qu'il a reçus, il faut que le droit à déduction de cette taxe ait pris naissance et que les conditions d'exercice de ce droit soient respectées. Ces deux conditions étant remplies, la déduction s'opère globalement, pour une période donnée, dans la déclaration mensuelle ou trimestrielle.

En ce qui concerne la TVA, on distingue trois types d'assujettis : l'assujetti ordinaire ayant un droit à déduction totale (qui n'effectue que des opérations taxées), l'assujetti mixte (qui effectue à la fois des opérations exemptées et taxées) et enfin l'assujetti partiel (qui effectue également des opérations en dehors du champ d'application du système de TVA).

Les praticiens visés par les modifications de l'article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, a), du Code de la TVA seront généralement considérés comme des assujettis mixtes ou même des assujettis ordinaires.

Pour plus d'informations concernant le droit à déduction en général, il est renvoyé au commentaire TVA: Livre III, Chapitre 11. La situation de l'assujetti mixte est brièvement exposée, ci-dessous.

Assujettis mixtes

En raison des modifications apportées au champ d'application des exemptions prévues aux dispositions de l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, certains praticiens, qui n'effectuaient auparavant que des opérations exemptées de TVA, seront considérés comme des assujettis mixtes à partir du 01.01.2022.

L'assujetti mixte effectue à la fois des opérations exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA (telles que, par exemple, la fourniture de soins médicaux à des fins thérapeutiques) et des opérations taxées (telles que, par exemple, l'établissement d'un rapport d'expertise médicale en matière d'estimations de dommages).

Les assujettis mixtes n'ont pas de droit à déduction totale, mais peuvent déduire la TVA grevant leurs achats dans la mesure où ces achats sont destinés à des opérations à la sortie pour lesquelles la TVA est due. Les assujettis mixtes effectuent des opérations pour lesquelles la TVA est due et des opérations exemptées de TVA sur la base de l'article 44 du Code de la TVA. Les assujettis mixtes peuvent exercer leur droit à déduction de la TVA de deux manières (article 46 du Code de la TVA) :

- déduction basée sur le prorata général ;
- déduction basée sur l'affectation réelle.

Déduction basée sur le prorata général (article 46, § 1^{er}, du Code de la TVA)

En principe, l'assujetti mixte applique la règle du prorata général pour déterminer le droit à déduction. Le prorata général est déterminé comme suit :

(Montant des opérations ouvrant droit à déduction) / (Montant de toutes les opérations relevant de l'activité économique (avec et sans droit à déduction)).

L'assujetti mixte ne peut déduire la TVA sur les biens et services utilisés dans le domaine de son activité économique qu'au prorata de cette fraction.

Déduction basée sur l'affectation réelle (article 46, § 2, du Code de la TVA)

L'assujetti mixte peut également exercer son droit à déduction sur la base de l'affectation réelle de tout ou partie des biens et services reçus, dans deux cas :

- s'il manifeste l'option pour ce système de déduction et que l'administration l'y autorise ;
- l'administration peut notifier à l'assujetti, l'obligation de recourir à l'affectation réelle. Tel est le cas si la déduction sur la base du prorata général aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe.

Lorsque l'assujetti mixte exerce son droit à déduction sur la base de l'affectation réelle, il doit distinguer trois types d'achats :

- achats effectués pour réaliser des opérations entièrement soumises à la TVA. La TVA sur ces achats peut être entièrement déduite, sauf s'il existe une limitation légale de la déduction (par exemple, une déduction maximale de 50 % en ce qui concerne les frais relatifs aux voitures particulières ou aucune déduction pour les frais de réception ...)
- achats effectués pour réaliser des opérations entièrement exemptées de TVA. La TVA sur ces achats ne peut être déduite

- achats effectués pour réaliser des opérations tant taxées qu'exemptées. L'assujetti mixte devra déterminer des proratas spéciaux pour ces achats selon qu'ils sont affectés aux activités taxées ou aux activités exemptées. La TVA grevant les achats peut alors être déduite proportionnellement à ces proratas spéciaux (par exemple sur la base de la superficie occupée par chacun des secteurs). Il pourra, éventuellement, être fait usage d'un prorata spécial déterminé comme le prorata général, sauf opposition expresse de l'administration.

Pour plus d'informations sur le droit à déduction par l'assujetti mixte, nous nous référons au commentaire sur la TVA : Livre III, chapitre 11, section 15.

10.2. Révisions

Les déductions initialement opérées ne sont définitives que si, d'une part, elles sont correctes et que si, d'autre part, un événement ultérieur ne vient pas modifier totalement ou partiellement la destination primitive que l'assujetti avait assignée aux biens ou aux services reçus.

À cet égard, l'arrêté royal n° 3 établit une distinction entre la révision de la déduction grevant les taxes autres que celles qui grèvent les biens d'investissement et la révision de la déduction grevant les taxes qui grèvent ces biens. Seules ces dernières sont sujettes à une révision s'étalant sur 5, 15 ou 25 ans, en vertu de l'article 48, § 2, du Code de la TVA.

En vertu de l'article 45, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA, l'assujetti peut déduire, des taxes dont il est redevable, les taxes ayant grevé les achats de biens et de services dans la mesure où il les **utilise** pour effectuer des opérations à la sortie taxées.

À cet égard, l'arrêté royal n° 3, relatif aux déductions pour l'application de la taxe, apporte une précision importante à son article 1^{er}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}. Il y est question des taxes ayant grevé les biens et les services que l'assujetti **destine** à la réalisation des opérations à la sortie, susmentionnées. Dès lors, il est impératif de pouvoir corriger, par la suite, des déductions de TVA excédentaires ou insuffisantes.

Le mécanisme de la révision est donc **un correctif des déductions de la TVA**. Sa mise en œuvre, dans les cas précis prévus par la réglementation, aboutit selon le cas à une régularisation :

- en faveur de l'Etat ;
- ou en faveur de l'assujetti.

Il résulte de ce qui précède que les déductions initialement opérées ne sont définitives que si, d'une part, elles sont correctes et que si, d'autre part, un événement ultérieur ne vient pas modifier totalement ou partiellement la destination primitive que l'assujetti avait assignée aux biens ou aux services reçus.

L'arrêté royal n° 3 établit une distinction entre :

- les taxes autres que celles qui grèvent les biens d'investissement (article 5 de l'arrêté royal n° 3) ;
- et les taxes qui grèvent les biens d'investissement (articles 6 à 11 de l'arrêté royal n° 3, précité).

En effet, les taxes qui grèvent les biens d'investissement sont sujettes à une révision spécifique s'étalant sur cinq, sur quinze ou sur vingt-cinq ans, en vertu de l'article 48, § 2, du Code de la TVA.

La déduction des taxes qui ont grevé les biens d'investissement et les services présentant des caractéristiques similaires à celles associées à ces biens est sujette à révision pendant, en principe, une période de cinq années.

Toutefois, la période de révision est de quinze ans pour les taxes qui ont grevé les biens d'investissement immobiliers.

Par dérogation, la période de révision est de vingt-cinq ans à l'égard des taxes ayant grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant, y compris le sol y attenant, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d), du Code de la TVA.

Par « biens d'investissement » il convient d'entendre 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 moyens d'exploitation.

À l'égard du petit matériel, du petit outillage et des fournitures de bureau, il est souvent malaisé de déterminer si, compte tenu de leur importance ou de leur durabilité, ils doivent être ou non rangés parmi les biens d'investissement.

Afin que ces biens ne soient pas considérés comme des biens d'investissement, il convient de se référer au prix ou, à défaut de prix, à la valeur normale qui ne doit pas atteindre, par unité commerciale usuelle, un montant de 1.000 euros, hors TVA.

La réglementation en matière de TVA prévoit différentes raisons pour réviser la déduction effectuée. Pour les besoins de cette circulaire, nous nous limiterons à deux cas, que nous aborderons brièvement ci-dessous.

10.2.1. Passage d'un régime avec droit à déduction à un régime sans droit à déduction (total ou partiel)

Au moment où il opère les déductions initiales, l'assujetti tient compte de la destination probable des biens et des services reçus.

Mais il est possible que leur utilisation ne corresponde pas, dans la réalité, à celle qui avait été présumée et que, en définitive, les biens et les services reçus soient affectés à une destination qui ne permette pas la déduction ou ne la permette que dans une mesure moins élevée.

Lorsqu'elle passe à un régime sans droit à déduction, l'entreprise doit procéder à la révision des déductions, opérées dans le cadre du régime avec paiement de la taxe, des taxes qui ont grevé :

a. les biens, autres que les biens d'investissement, non cédés et les services non utilisés au moment du changement de régime ;

En principe, la révision des déductions doit s'opérer au moment de la perte définitive de tout droit à déduction, s'il subsiste, à ce moment, des biens meubles corporels non cédés ou des services non utilisés, pour lesquels la taxe a été initialement déduite. Cette révision est constatée dans la dernière déclaration périodique à la TVA que l'assujetti est tenu de déposer.

b. les biens d'investissement sujets à révision et encore utilisables, qui subsistent à ce moment. La révision est proportionnelle au nombre d'années de la période de révision (5, 15 ou 25 ans) qui restent à courir.

Il faut faire la distinction suivante :

A. Lorsque le bien d'investissement est utilisé en **totalité** pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction (par exemple, pour des opérations exemptées), la révision s'opère **en une fois**, tant

pour l'année au cours de laquelle intervient le changement d'utilisation que pour les années restant à courir de la période de révision (article 11, § 1^{er}, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 3).

La révision des déductions est opérée dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle le changement d'utilisation est intervenu.

Exemple

Un ostéopathe a ouvert son cabinet dans le courant de l'année 2019. Conformément à la position administrative applicable à l'époque, il a soumis ses services à la TVA. Conformément à l'article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA, il a exercé son droit à déduction en 2019 à concurrence de :

- l'achat d'un nouveau bâtiment (local de pratique) : 200.000 euros + 42.000 TVA ;
- l'aménagement de son cabinet (biens meubles) : 10.000 euros + 2.100 TVA.

En partant du principe que l'ostéopathe n'effectuera que des opérations exonérées à partir du 01.01.2022, la déduction initiale doit être révisée comme suit :

- en ce qui concerne le bâtiment, la période de révision est de 15 ans (01.01.2019-31.12.2033) – à la suite à la modification qui prend effet au 01.01.2022, la déduction initiale doit être révisée à hauteur de $12/15 \times 42.000 = 33.600$ euros ;
- la période de révision des biens meubles est de 5 ans (01.01.2019-31.12.2023) - en vertu de la modification qui prend effet au 01.01.2022, la déduction initiale doit être révisée à hauteur de $2/5 \times 2.100 = 840$ euros.

Remarque importante

Dans le cadre des modifications apportées aux dispositions des articles 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, a), du Code de la TVA, l'administration confirme que la révision peut être effectuée annuellement même s'il apparaît que, au moment où le régime de TVA de l'assujetti concerné change, l'intéressé n'effectuera que des opérations qui ne lui ouvrent aucun droit à déduction.

L'assujetti qui souhaite procéder à une révision annuelle et qui n'est pas tenu au dépôt d'une déclaration périodique à la TVA doit informer le team gestions dont il relève de son choix et doit procéder à une révision annuelle spontanée de la TVA déduite pour le reste de la période de révision.

B. La révision des déductions des taxes en amont intervient année par année lorsque le bien d'investissement meuble ou immeuble est utilisé **en partie** pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

Cette révision des déductions est opérée à concurrence d'un cinquième, d'un quinzième ou d'un vingt-cinquième, selon la nature ou l'utilisation du bien concerné, du montant des taxes initialement déduites, **pour chaque année** durant laquelle un changement d'utilisation du bien intervient.

Ladite révision des déductions est opérée dans la déclaration périodique à la TVA à déposer dans le courant du mois d'avril de l'année qui suit celle au cours de laquelle le changement d'utilisation du bien concerné est intervenu.

10.2.2. Passage d'un régime sans droit à déduction à un régime avec droit à déduction (article 21bis, AR n° 3)

L'article 21bis, de l'arrêté royal n° 3, précité, stipule :

§ 1^{er}. Lorsqu'un assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services exemptées en vertu de l'article 44, du Code, n'ouvrant pas droit à déduction devient, pour les mêmes opérations, un assujetti qui réalise des opérations ouvrant droit à déduction, il peut exercer son droit à déduction par voie de régularisation pour :

1° les biens et les services autres que les biens d'investissement, non encore utilisés au moment du changement de régime d'imposition ;

2° les biens d'investissement qui subsistent lors de ce changement, pour autant que ces biens soient encore utilisables et que la période fixée par l'article 48, § 2, du Code, ne soit pas expirée.

La régularisation à opérer en ce qui concerne les biens d'investissement est d'un montant égal à la taxe qui n'a pas pu être déduite, diminué d'un cinquième ou d'un quinzième suivant la distinction faite d'après la nature du bien conformément à l'article 9 par année écoulée depuis le 1^{er} janvier de l'année prise en compte pour le calcul des déductions conformément à l'article 2 jusqu'au 31 décembre de l'année qui précède celle au cours de laquelle intervient le changement de régime d'imposition.

Cette régularisation s'opère en tenant compte des articles 45 à 49 du Code et ne peut s'appliquer que moyennant le respect de l'article 3.

§ 2. La régularisation est subordonnée à la remise à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont l'assujetti relève, d'un inventaire des biens et des services non utilisés au moment du changement 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 de la taxe sur la valeur ajoutée. Ils indiquent, de façon détaillée, les biens et les services sujets à régularisation, la date et le numéro de la facture d'achat ou d'importation, la base sur laquelle ils ont été imposés à la taxe sur la valeur ajoutée et le montant à régulariser.

§ 3. 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 visée à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du Code, à due concurrence. Lorsque cette imputation fait apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur les périodes des déclarations suivantes, à due concurrence, de la grille 71 de ces déclarations.

§ 4. Le Ministre des Finances ou son délégué fixe les modalités d'application de la régularisation et détermine la manière dont elle est opérée.

10.2.2.1. Régularisation relative aux biens et aux services, autres que les biens d'investissement, non encore utilisés ou consommés au 01.01.2022

Le professionnel de la santé 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 01.01.2022 ou,
- sont directement et incontestablement relatifs à une prestation imposée fournie par le professionnel de la santé.

En ce qui concerne les biens et les services non encore utilisés ou consommés au 01.01.2022, 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.

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 2022, seule peut encore être déduite, la TVA grevant les biens et les services, devenue exigible depuis le 01.01.2019.

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 2019 (respectivement en 2020, 2021), le 31.12.2022 (respectivement 2023, 2024).

10.2.2.2. Révision relative aux biens d'investissement, encore utilisés au 01.01.2022 pour les prestations imposées à la TVA du professionnel de la santé

10.2.2.2.1. Principes généraux

Le professionnel de la santé peut exercer son droit à déduction, par voie de révision, pour les biens d'investissement qui subsistent au 01.01.2022, 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.

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, qui, ensuite, est diminué d'un cinquième ou d'un quinzième (selon la nature du bien au sens de l'article 9, § 1^{er} et § 2, 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 31.12.2021 (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 01.01.2022, 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.

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

En ce qui concerne l'assujetti mixte, l'administration 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 2022) ; par conséquent le prorata définitif sera déterminable au plus tôt le 01.01.2023. 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 20.04.2023, également, en ce qui concerne le droit à déduction de la TVA historique.

La révision est subordonnée à la remise, au team de gestion PME ou GE dont l'assujetti relève, d'un inventaire des biens et services non utilisés ou non consommés au 01.01.2022 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'administration (article 21bis, § 2, de l'arrêté royal n° 3, cf. infra).

10.2.2.2.2. Biens d'investissement mis en service à partir du 01.01.2019

Pour la TVA grevant les biens d'investissement mobiliers ou immobiliers qui sont mis en service à partir du 01.01.2019, le point de départ de la période de révision doit toujours être le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle ces biens d'investissement sont mis en service par l'assujetti.

10.2.2.2.3. Biens d'investissement, autres qu'immobiliers, mis en service avant le 01.01.2019

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.

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. 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 pouvait 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 du team de gestion PME ou GE dont l'assujetti relève.

En leur qualité d'assujetti exempté (jusqu'au 31.12.2022 inclus), certains professionnels de la santé 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 01.01.2019. C'est pourquoi ces assujettis peuvent encore adresser une telle demande d'autorisation auprès l'administration. Cette demande, accompagnée de l'inventaire, doit être introduite au plus tard le 30.06.2022.

10.2.2.2.4. Biens d'investissement immobiliers mis en service à partir du 01.01.2012 jusqu'au 31.12.2018

En ce qui concerne la TVA grevant les biens d'investissement immobiliers 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 (voir décision n° E.T.121.450 du 27.03.2012).

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

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}, (ancien) 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.

L'assujetti pouvait appliquer ce point de départ lorsqu'il disposait d'une autorisation délivrée par l'administration, préalablement à la mise en service du bien d'investissement.

En leur qualité d'assujetti exempté (jusqu'au 31.12.2022 inclus), certains professionnels de la santé 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 l'administration. Cette demande, accompagnée de l'inventaire, doit être introduite au plus tard le 30.06.2022.

10.2.2.3. Modalités de régularisation de la TVA historique

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

La régularisation précitée est subordonnée à la remise, au team gestion PME ou GE dont l'assujetti relève, d'un inventaire des biens et services non utilisés ou non consommés au 01.01.2022 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'administration. 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 01.01.2022. 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 01.01.2022. Si l'assujetti disposait déjà d'un certain droit à déduction, à la 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 2022) 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.

Cet inventaire doit être déposé au plus tard le 30.06.2022. 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 30.06.2022, 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 2022, à déposer, au plus tard, le 20.08.2022 (excepté une autre

date qui, conformément au régime des vacances, pourrait être admise) 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 20.10.2022.

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

Il est important de tenir compte, par rapport au contenu de l'inventaire concerné, du fait que l'autorisation susmentionnée, a ou non été sollicitée.

10.2.2.3.3. Principe et disposition pratique

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.

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 le point 10.2.2.3.1. supra, juillet 2022 ou 3e trimestre 2022), 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.

Pour plus d'informations sur le système des révisions, il est renvoyé au Commentaire TVA : Livre III, chapitre 12, section 5.

11. Entrée en vigueur

La loi du 11.07.2021, modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière prestations de soins médicaux à la personne, entre en vigueur le 01.01.2022.

Les opérations suivantes peuvent rester soumises à la réglementation telle qu'elle était en vigueur jusqu'au 31.12.2021 :

- les traitements et interventions dispensés par les professionnels de la santé et les hôpitaux qui ont été convenus avec le patient au plus tard le 31.12.2021 pour être effectués à une date déterminée (à condition que le traitement ou l'intervention soit réellement effectué ou terminé au plus tard le 30.06.2022) ;
- les prestations de services (par exemple, les expertises) qui ont déjà été effectuées au plus tard le 31.12.2021 (fait générateur) mais pour lesquels une cause d'exigibilité survient après cette date.

Lorsqu'un honoraire se rapporte partiellement à des prestations de services matériellement exécutées au plus tard le 31.12.2021, et partiellement à des prestations matériellement exécutées après cette date, l'honoraire relatif à la prestation matériellement exécutée avant le 01.01.2022 pour lequel la TVA, en application des dispositions légales, n'est pas encore devenue exigible au 31.12.2021, reste soumis à la réglementation en vigueur jusqu'à cette date, à condition qu'un état des coûts formel et détaillé soit fourni et que le prix soit clairement déterminable et puisse être imputé aux prestations de services matériellement exécutées avant le 01.01.2022. Cet état des coûts doit être délivré au cocontractant au plus tard le 28.02.2022.

Compte tenu de l'impact de la crise sanitaire sur l'organisation du secteur médical et paramédical et de la difficulté, en cette période particulière, de correctement appréhender les conséquences pratiques de la modification de l'article 44 du Code de la TVA, monsieur le Ministre a demandé à son administration de faire preuve, pour l'année 2022, de souplesse lors du contrôle de la correcte application de ladite disposition en cas d'erreur manifestement involontaire d'un praticien.

Réf. interne : 138.926