

Circulaire 2022/C/46 relative aux collaborations entre établissements de soins

La présente circulaire a pour but d'expliquer la portée des exemptions de l'article 44, § 2, 1°, 2° et 4°, du Code de la TVA dans le cadre des collaborations entre établissements de soins.

taxe sur la valeur ajoutée ; exemptions ; obligations ; secteur médical ; secteur social ; formation professionnelle ; collaboration entre établissements de soin ; refacturation

SPF Finances, le 06.05.2022

Administration générale de la Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée

Table des matières

Section 1. Introduction	3
A. Objet de la circulaire	3
B. Types de contrats de collaboration	3
Collaboration de type I	3
Collaboration de type II	4
Collaboration de type III	4
Collaboration de type IV	4
Collaboration de type V	4
Section 2. Cadre légal	5
Section 3. Définitions	6
Section 4. Application de l'exemption de l'article 44, § 2, 1°, a) et 44, § 2, 2°, du Code de la TVA aux opérations effectuées entre établissements de soins	8
A. Jurisprudence européenne	8
B. Transposition de la jurisprudence européenne sous forme de conditions en vue de l'exemption des prestations effectuées entre établissements de soins	8
Section 5. Contrats de collaboration de type I, II et III	10
Section 6. Contrats de collaboration de type IV	11
A. Généralités	11

B.	Exemples d'opérations exemptées sur la base de l'article 44, § 2, 1°, a) ou 2°, du Code de la TVA	12
1.	Prestations de soins	12
2.	La mise à disposition de biens ou d'infrastructure	13
3.	La mise à disposition de personnel	14
C.	Exemples d'opérations taxées	15
	La fourniture de repas et la lessive du linge	15
	La livraison de médicament par une pharmacie hospitalière à un établissement de soins qui n'est pas un hôpital	15
	Transport	15
	Divers	15
Section 7.	Contrat de collaboration de type V	16
Section 8.	Exemption de l'article 44, § 2, 4° du Code de la TVA : formation et recyclage professionnel	16
Section 9.	Dispositions finales	17

Section 1. Introduction

A. Objet de la circulaire

1. Dans le secteur des soins, il existe déjà différentes formes de collaboration. Dans le souci d'améliorer la qualité des soins tout en réduisant les coûts et d'optimiser le degré de couverture des soins dispensés, la collaboration entre les établissements de soins dans le domaine des soins de santé et de l'aide sociale ne cesse de s'accroître. Ces formes de collaboration peuvent être encadrées par l'autorité mais naissent parfois aussi de manière spontanée à l'initiative des établissements de soins eux-mêmes.

Les contrats de collaboration entre établissements de soins constituent un moyen de proposer aux personnes nécessitant des soins, une offre multidisciplinaire et pluridisciplinaire de soins où le bien-être de la personne nécessitant des soins constitue le point central. La collaboration entre ces établissements vise la réunion de différentes compétences au sein d'un seul de ces établissements qui dispense les soins les mieux adaptés à la personne nécessitant des soins.

Dans le cadre de pareils contrats de collaboration qui ont pour but de dispenser une prestation de soins complète à la personne nécessitant des soins, les établissements de soins se fournissent mutuellement des prestations de services et des livraisons de biens dont ils se répercutent les coûts à prix coûtant. Dans la relation avec la personne nécessitant des soins, n'intervient en principe qu'un seul établissement de soins.

Des questions se sont posées concernant le traitement en matière de TVA des opérations qui sont réalisées dans le cadre de tels contrats de collaboration entre des établissements de soins.

2. La présente circulaire commente cette problématique TVA au regard des exemptions visées à l'article 44, § 2, 1^o, a), (nouveau), 44, § 2, 2^o, et 44, § 2, 4^o, du Code de la TVA.

Cette circulaire se borne dès lors à commenter les dispositions légales précitées. S'il n'est pas satisfait aux conditions d'application de l'exemption TVA sur la base de ces dispositions légales, il convient de rechercher si une autre exemption visée à l'article 44 du Code de la TVA peut trouver à s'appliquer.

B. Types de contrats de collaboration

3. Dans le secteur des soins, on distingue cinq types de contrats de collaboration.

Les quatre premiers types de contrats de collaboration ont, en principe, les **soins pour finalité**.

Collaboration de type I

4. Cette collaboration intervient dans le cadre d'un contrat de collaboration durable, juridiquement formalisé et agréé par l'autorité compétente.

La collaboration se déroule selon des concepts juridiques spécifiques.

Sont visées, les **associations d'hôpitaux** (arrêté royal du 25.04.1997 précisant la description d'une association d'hôpitaux et des normes particulières qu'elle doit respecter, MB du 18.06.1997), les **groupements d'hôpitaux** (arrêté royal du 30.01.1989 fixant les normes complémentaires d'agrément

des hôpitaux et des services hospitaliers et précisant la définition des groupements d'hôpitaux et les normes particulières qu'ils doivent respecter, MB du 21.02.1989) et les **fusions d'hôpitaux** (arrêté royal du 31.05.1989 précisant la description d'une fusion d'hôpitaux et des normes particulières que celle-ci doit respecter, MB du 05.07.1989).

En outre, sont aussi visés les **réseaux hospitaliers cliniques locorégionaux** (Loi du 28.02.2019 modifiant la loi coordonnée du 10.07.2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins, en ce qui concerne le réseautage clinique entre hôpitaux, MB du 28.03.2019).

Par réseau hospitalier clinique locorégional, il faut entendre : « une collaboration dotée de la personnalité juridique, durable et juridiquement formalisée, agréée par les autorités compétentes pour la politique en matière de soins de santé en vertu des articles 128, 130 ou 135 de la Constitution, entre au moins deux hôpitaux non psychiatriques, à l'exception des hôpitaux disposant uniquement de services psychiatriques hospitaliers (indices A, T ou K) associés à des services spécialisés de traitement et de réadaptation (indice Sp) ou à un service de gériatrie (indice G), agréés distinctement au moment de la création du réseau hospitalier clinique locorégional qui se trouvent dans une zone géographiquement continue et qui proposent des missions de soins locorégionales de manière rationnelle et complémentaire ».

Collaboration de type II

5. Certaines expérimentations relatives à la collaboration entre des établissements de soins en vue de la réalisation d'un programme et d'un projet de soins bien déterminé sont **reconnues et/ou financées** par l'autorité. Il peut également s'agir de collaboration temporaire.

Par exemple, il pourrait s'agir d'une collaboration pour laquelle, en application de l'article 107 de la loi relative aux hôpitaux et à d'autres établissements de soins, coordonnée le 10.07.2008, le roi « *peut prévoir des modalités spécifiques de financement afin de permettre, sur une base expérimentale et pour une durée limitée, un financement prospectif des circuits et des réseaux de soins, axé sur les programmes* ».

Collaboration de type III

6. Certaines collaborations entre différents établissements de soins pour la réalisation d'un projet de soins sont **prévues** par l'autorité sans que ce projet ou cette collaboration ne fasse l'objet d'une reconnaissance formelle. Il s'agit par exemple des missions de soins suprarégionales pour lesquelles un réseau hospitalier locorégional conclut un accord de collaboration suprarégionale distinct, durable et juridiquement formalisé (c'est-à-dire un contrat) avec au minimum un et au maximum 3 points de référence (un point de référence est un hôpital qui propose une mission de soins suprarégionale).

Collaboration de type IV

7. Certaines collaborations ayant les soins pour finalité naissent spontanément entre des établissements de soins sans aucune intervention ou aide de l'autorité.

Collaboration de type V

8. Il existe également, entre établissements de soins, des contrats de collaboration n'ayant pas les soins pour finalité.

Section 2. Cadre légal

9. L'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA, tel que modifié par l'article 3 de la loi du 11.07.2021 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de TVA en matière de prestation de soins médicaux à la personne (MB du 20.07.2021), constitue la transposition en droit belge de l'article 132, paragraphe 1^{er}, point b), de la directive 2006/112/CE du conseil du 28.11.2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée.

La disposition précitée exempte de TVA, l'hospitalisation et les 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.

10. Cette exemption n'est **pas applicable** aux services relatifs aux **interventions et aux traitements sans but thérapeutique**.

11. Les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées aux soins hospitaliers et médicaux sont **exclus** du bénéfice de l'exemption prévue à l'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA dans les cas suivants :

- lorsqu'elles ne sont **pas indispensables** à l'accomplissement des opérations exemptées
- lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en **concurrence directe** avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe.

12. L'article 44, § 2, 1°, b), exempte de TVA les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins.

13. La circulaire 2021/C/114 du 20.12.2021 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 commente les dispositions modifiées reprises dans le nouvel article 44, § 1 et § 2, 1°, a), du Code de la TVA, et plus spécifiquement ce qu'il faut entendre par prestations de services avec un but thérapeutique.

Dans le cadre de la discussion relative aux prestations de services entre établissements de soins dans le cadre d'un contrat de collaboration, le contenu de cette circulaire doit être pris en considération. Par exemple, les opérations ou traitements à caractère purement esthétique ne sont pas exemptés sur base de l'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA.

Dans ce contexte, il convient de remarquer que, dans certains cas, le législateur compétent a considéré la collaboration entre les hôpitaux comme un levier nécessaire pour assurer l'accessibilité et la qualité des soins de santé. *« Il est évident que, lorsque le législateur compétent considère que les opérations effectuées dans le cadre de cette collaboration sont nécessaires ou indispensables pour garantir des soins de santé abordables et de qualité, la même conclusion doit être tirée aux fins de la TVA, de sorte que ces opérations bénéficient de l'exemption en tant qu'opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux, pour autant qu'il ne s'agisse pas de prestations de services qui ne présentent pas de lien nécessaire avec les services exemptés des hôpitaux. Ces prestations de services ne sont pas indispensables à la réalisation des objectifs thérapeutiques poursuivis par les services médicaux. »* (Chambre 2020-2021, DOC 55 1369/002, 10).

14. L'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA, qui constitue la transposition en droit belge de l'article 132, paragraphe 1^{er}, points g) et h), de la directive 2006/112/CE du conseil du 28.11.2006 précitée, exempte

de TVA, les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente. Sont notamment visés :

- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées ;
- les crèches, les pouponnières et les institutions qui ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation et les loisirs des jeunes ;
- les organismes d'aide familiale ;
- les centres de planning et de consultation familiale et conjugale ;
- les mutualités et les unions nationales des mutualités ;
- les centres psycho-médico-sociaux et les centres d'encadrement des élèves ;
- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes handicapées ;
- les organismes qui ont pour mission d'assister, d'encadrer ou d'accueillir des personnes en grave difficulté matérielle ou morale ;
- les organismes visés à l'arrêté royal du 17.12.2003 relatif à la subvention d'organismes offrant un encadrement spécialisé aux citoyens impliqués dans une procédure judiciaire ;
- les services externes agréés par l'arrêté royal du 27.03.1998 relatif aux services externes pour la prévention et la protection au travail et les services internes communs qui satisfont aux conditions de l'arrêté royal du 27.10.2009 relatif à la création d'un service interne commun pour la prévention et la protection au travail.

Section 3. Définitions

15. Pour une bonne compréhension de la présente circulaire, il y a lieu préalablement de définir un certain nombre de notions.

16. Les établissements qui sont visés aux articles 44, § 2, 1^o, a) et 44, § 2, 2^o, du Code de la TVA (hôpitaux, cliniques, maisons de repos, crèches, etc.) sont, à la lumière de la présente circulaire, dénommés « **établissements de soins** ». Le fait que ces établissements auraient dans certains cas, la qualité d'assujetti mixte, ne modifie pas la portée de la notion d'« établissement de soins ».

17. A cet égard, les réseaux hospitaliers cliniques locorégionaux occupent une place particulière. Les hôpitaux sont en effet tenus de faire partie d'un tel réseau et peuvent être invités à verser une contribution au réseau doté de la personnalité juridique dont ils font partie. **Cette contribution est destinée à financer la gestion du réseau hospitalier clinique locorégional.**

Chaque hôpital faisant partie d'un tel réseau dispose d'au moins un représentant au sein de l'organe de gestion du réseau. La gestion du réseau englobe les missions suivantes (article 16 de la loi modifiant la loi coordonnée du 10.07.2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins, en ce qui concerne le réseautage clinique entre hôpitaux, MB du 28.03.2019) :

- 1^o la prise des décisions stratégiques en ce qui concerne l'offre de missions de soins locorégionales;
- 2^o la coordination de l'offre de missions de soins générales et spécialisées entre les hôpitaux du réseau hospitalier clinique locorégional ;

- 3° la garantie de l'accessibilité de toutes les missions de soins locorégionales à tous les patients nécessitant les soins hospitaliers en question ;
- 4° le choix des points de référence pour les missions de soins suprarégionales en dehors du réseau hospitalier clinique locorégional, la définition des modalités d'adressage et de renvoi et la conclusion des accords de collaboration avec ces points de référence ;
- 5° la formulation d'une politique d'admission pour le réseau hospitalier clinique locorégional, garantissant notamment que le patient recevra les soins adaptés à ses besoins ;
- 6° la formulation d'accords visant à répartir les tâches et le travail, en ce compris les modalités d'adressage et de renvoi, pour les soins des patients au sein du réseau hospitalier clinique locorégional, en vue d'assurer la continuité des soins au sein du réseau hospitalier clinique locorégional ;
- 7° la fixation d'accords écrits sur la mise à disposition de moyens, notamment financiers, nécessaires à l'exécution des missions du réseau hospitalier clinique locorégional ;
- 8° la concertation sur les matières soumises à discussion au niveau du réseau par les hôpitaux faisant partie du réseau.

Les décisions prises en application des points susmentionnés sont contraignantes pour les hôpitaux faisant partie du réseau hospitalier clinique locorégional.

18. De ce qui précède, il apparaît clairement que les décisions stratégiques et les décisions générales d'administration et de coordination relatives à la fourniture de soins par les hôpitaux faisant partie du réseau ont été transférées du niveau hospitalier au niveau du réseau. En outre, s'agissant d'opérations relatives à l'exercice de la médecine dans les hôpitaux et visant directement à **fournir des soins complets aux personnes qui en ont besoin**, il est clair que les contributions versées par les hôpitaux pour l'exécution de ces tâches par le réseau bénéficient, dans ce contexte juridique spécifique imposé par l'autorité compétente, de l'exemption prévue à l'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA, même si le réseau lui-même n'est pas au sens strict du terme un établissement de soins.

Ces établissements de soins fournissent des biens et des services aux personnes nécessitant des soins. La notion « **personnes nécessitant des soins** » concerne toutes les personnes qui nécessitent ou font usage des soins, de l'accueil ou de l'assistance tels qu'ils sont procurés par les établissements visés à l'article 44, § 2, 1°, a) ou 44, § 2, 2°, du Code de la TVA. Sont entre autres visés : les malades, les enfants accueillis dans les crèches et les pouponnières, les personnes âgées résidant en maison de repos, les handicapés, les patients,

19. Par « **personnel soignant** », il y a lieu d'entendre le personnel qui est directement impliqué dans les soins aux personnes nécessitant des soins et qui posent des actes liés au diagnostic, au traitement, à la convalescence, à l'accueil, à l'assistance ou aux soins à ces personnes.

Section 4. Application de l'exemption de l'article 44, § 2, 1^o, a) et 44, § 2, 2^o, du Code de la TVA aux opérations effectuées entre établissements de soins

A. Jurisprudence européenne

20. Conformément à une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, compte tenu de l'objectif de réduction du coût des soins de santé, la notion de soins médicaux figurant à l'article 132, alinéa 1^{er}, sous b) de la directive 2006/112/CE, n'appelle pas une interprétation particulièrement étroite. Il importe toutefois que les prestations relevant de cette notion aient pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé (voir notamment les arrêts *C-45/01, Dornier*, 06.11.2003 ; *C-394/04* et *C-395/04, Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon - Ygeai AE*, 01.12.2005 ; *C-262/08, CopyGene A/S*, 10.06.2010).

21. Les prestations médicales effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir la santé des personnes, bénéficient également de l'exonération prévue à l'article 132, alinéa 1^{er}, sous b) et c), de la directive 2006/112/CE (voir notamment les arrêts *C-212/01, Unterpertinger*, 20.11.2003, points 40-41 ; *C-106/05, L.u.P. Gmbh*, 08.06.2006, point 29 ; *C-86/09, Future Health Technologies Ltd*, 10.06.2010, point 41).

22. La cour a aussi observé que, compte tenu de l'objectif poursuivi par l'exemption visée à l'article 132, alinéa 1^{er}, sous b), de la directive 2006/112/CE, seules les prestations de services qui s'inscrivent logiquement dans le cadre de la fourniture des services d'hospitalisation et de soins médicaux et qui constituent une étape indispensable dans le processus de prestation de ces services pour atteindre les buts thérapeutiques poursuivis par ces derniers sont susceptibles de constituer des « opérations [...] étroitement liées » au sens de cette disposition (voir notamment l'arrêt *C-394/04* et *C-395/04, Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon - Ygeai AE*, 01.12.2005).

23. Il convient en outre de souligner que les exonérations figurant à l'article 132 de la directive 2006/112/CE ne visent pas à exonérer de la TVA toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (voir notamment, les arrêts *C-107/84, Commission/Allemagne*, du 11.07.1985, point 17 ; *C-307/01, Peter d'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, du 20.11.2003, point 54 ; *C-86/09, Future Health Technologies*, du 10.06.2010, point 29).

B. Transposition de la jurisprudence européenne sous forme de conditions en vue de l'exemption des prestations effectuées entre établissements de soins

24. Tant l'exemption liée à l'exercice des professions (para)médicales (article 44, § 1 du Code de la TVA) que l'exemption applicable aux soins hospitaliers et médicaux (article 44, § 2, 1^o, a), du Code de la TVA) visent à réglementer la totalité des exemptions des prestations médicales au sens strict (C.J.U.E., 10.09.2002, *C-14/00, Kügler*, point 36). Elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur toutes les prestations de services fournies à titre onéreux par un assujetti.

La notion de soins médicaux est la même pour les deux exemptions, et vise nécessairement une activité destinée à protéger la santé humaine, et implique donc des soins prodigués à un patient (C.J.U.E., 20.11.2003, *C-307/01, D'Ambrunemin et Dispute Resolution Services*, point 23).

Les prestations de soins généraux et d'aide-ménagère fournies à des personnes en état de dépendance physique ou économique sont, en principe, liées à l'aide sociale, et relèvent de la notion de prestations étroitement liées à l'assistance et à la sécurité sociale (article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA, voir C.J.U.E., 10.09.2002, C-141/00, *Kügler*, point 44).

Ensuite, il convient de constater que ni l'article 44, § 2, 1°, a), ni l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA n'exigent que le preneur de l'opération soit une personne nécessitant des soins. L'exemption est par conséquent également d'application si le preneur est un autre établissement de soins.

25. Les conditions auxquelles une opération effectuée entre des établissements de soins doit satisfaire pour pouvoir bénéficier de l'exemption des articles précités, ont été déterminées sur la base de la jurisprudence européenne susmentionnée.

1^{re} condition : l'opération est effectuée par un établissement de soins visé à l'article 44, § 2, 1° ou 44, § 2, 2°, du Code de la TVA pour un autre établissement de soins également visé par les dispositions précitées. Néanmoins, voir le numéro 26 pour les opérations dans le cadre des réseaux hospitaliers cliniques locorégionaux et des missions de soins suprarégionales.

2^e condition : l'opération doit se **rapporter directement à une prestation liée à l'établissement d'un diagnostic, à un traitement, une convalescence, un accueil, une assistance ou à des soins en faveur d'une personne nécessitant des soins**. L'opération doit par conséquent être **nécessaire** pour atteindre le but précité.

Il ne suffit pas que les opérations soient utilisées par l'institution bénéficiaire dans le cadre de sa fonction de soins. L'opération doit être nécessaire pour atteindre ce but et être **directement** destinée à l'établissement d'un diagnostic, à un traitement, à une convalescence, à un accueil, à une assistance ou à des soins en faveur d'une personne nécessitant des soins. Il s'agira par conséquent principalement de prestations nécessitant l'intervention d'un personnel soignant ou de la mise à disposition d'une infrastructure ou d'un équipement médical spécialisé.

D'autre part, les opérations qui en elles-mêmes ne peuvent être considérées comme une prestation de soins peuvent cependant être exemptées lorsqu'elles font parties d'une opération complexe qui consiste en l'établissement d'un diagnostic, en un traitement, une convalescence, un accueil, une assistance ou en soins en faveur d'une personne nécessitant des soins et qui a donc **les soins pour finalité** (voir numéro 32 et s.). Néanmoins, voir la présomption figurant au numéro 26.

3^e condition : l'exemption d'une prestation ne peut pas conduire à une distorsion de concurrence à l'encontre d'un assujetti non exempté.

Cette 3^e condition trouve son fondement à l'article 134 de la directive 2006/112/CE et à l'article 44, § 2, 1°, a), alinéa 3, du Code de la TVA.

La question de l'existence ou non d'une distorsion de concurrence est une question de fait. Le simple fait que des entreprises commerciales fournissent des prestations similaires avec application de la taxe ne suffit pas pour empêcher l'application de l'exemption.

Une « concurrence directe » est requise, ce qui suppose, entre autres, que les activités étroitement liées aux soins hospitaliers et médicaux s'adressent au même public que celui visé par les entreprises commerciales, répondant ainsi au même besoin du consommateur. Dans ce cadre, il convient d'identifier, entre autres, le marché pertinent et d'évaluer s'il y a une distorsion de concurrence sur ce marché.

En outre, l'opération étroitement liée aux soins hospitaliers et médicaux doit être exercée, en premier lieu, en vue d'obtenir un revenu supplémentaire. Le fait que les opérations soient facturées à prix coûtant exclut, en règle, la possibilité que cette condition soit remplie.

Lorsqu'un opérateur économique, en raison de la nature des opérations effectuées par un établissement de soins, s'estime lésé par l'application de l'exemption de la TVA dans le chef d'un établissement de soins et, par conséquent, subit une distorsion de concurrence, il peut introduire une **plainte** auprès des services centraux de l'Administration Générale de la Fiscalité, Service Expertise Opérationnelle et support, Service TVA (aagfisc.exp.tva.btw@minfin.fed.be), qui est seul compétent pour le traitement d'une telle plainte.

Cette plainte doit être motivée et mentionner l'identité de l'établissement de soins concerné ainsi que l'identité de l'opérateur lésé (lorsque la plainte est introduite par un représentant). L'administration garantit l'anonymat de l'opérateur lésé à l'égard de l'établissement de soins concerné. L'exemption de la TVA peut seulement être retirée après examen du dossier pour lequel les parties intéressées auront été entendues individuellement.

Le service TVA de l'Administration Générale de la Fiscalité examinera cette plainte même si l'établissement de soins ou la collaboration dont l'établissement de soins fait partie dispose d'une décision antérieure de l'administration dans laquelle elle s'est prononcée en faveur de l'application de l'article 44, § 2, 1°, a), et 2°, du Code de la TVA.

L'administration peut, par une décision motivée, retirer l'exemption si elle constate une distorsion de concurrence. Selon les circonstances factuelles, le retrait de l'exemption peut concerner une partie ou l'ensemble de l'activité de l'établissement de soins concerné.

La distorsion de concurrence peut, bien entendu, être soulevée par l'administration elle-même, par exemple, à la suite à un contrôle fiscal.

Section 5. Contrats de collaboration de type I, II et III

26. Les formes de collaboration de type I, II et III encadrées par l'autorité ont principalement pour but d'améliorer la qualité des soins et/ou d'offrir aux personnes nécessitant des soins une prestation de soins la plus complète possible, et pas seulement d'optimiser les coûts, indépendamment des soins. C'est pourquoi, il est admis, a priori, que les opérations **entre établissements de soins, entre établissements de soins et le réseau hospitalier clinique locorégional dont ils font partie et un réseau hospitalier clinique locorégional et un point de référence d'un autre réseau dans le cadre d'une mission de soins suprarégionale** effectuées dans le cadre de ces collaborations, sont des prestations qui ont pour but, ou qui participent à, l'établissement d'un diagnostic, d'un traitement, d'une convalescence, d'un accueil, d'une assistance ou de soins en faveur d'une personne nécessitant des soins (voir deuxième condition sous le numéro 25).

A cet égard, il convient de remarquer que les accords de collaboration entre établissements de soins ou réseaux hospitaliers cliniques locorégionaux et établissements autres que les établissements de soins (par exemple, un fabricant ou un grossiste en médicaments) ne sont pas visés par la présente circulaire.

27. Il est également admis, étant donné le cadre dans lequel ces collaborations entre établissements de soins se déroulent, que la non-application de la TVA ne conduit pas à une distorsion de concurrence à l'encontre des autres acteurs du marché (troisième condition – voir numéro 25) étant donné que les

opérations effectuées ne visent pas à générer des recettes supplémentaires, entre autres, parce que, en règle générale, elles sont réalisées au prix coûtant (c'est-à-dire compte tenu des coûts directs et indirects). Si tel devait cependant être le cas de sorte qu'il ne serait pas satisfait à la troisième condition d'exemption, le statut de la collaboration en cause serait à nouveau analysé par les services centraux de l'Administration Générale de la Fiscalité (voir numéro 25).

28. Par conséquent, il peut être considéré que les opérations effectuées **entre établissements de soins, entre établissements de soins et le réseau hospitalier clinique locorégional dont ils font partie et un réseau hospitalier clinique locorégional et un point de référence d'un autre réseau dans le cadre d'une mission de soins suprarégionale** et accomplies dans le cadre des contrats de collaboration de types I, II ou III sont, en principe, exemptées de TVA.

La mesure de simplification précitée, relative aux contrats de collaboration de type I, II et III vise uniquement à alléger la charge de la preuve dans le chef des établissements de soins au sein de ces types de contrats de collaboration.

29. L'administration veillera à ce qu'il ne soit pas fait un usage inapproprié de l'exemption de la TVA pour des prestations qui ne relèvent pas d'un des contrats de collaboration précités. Les établissements de soins doivent pour cette raison être toujours en possession des contrats de collaboration qu'ils ont conclus.

En outre, l'administration se réserve le droit de révoquer cette mesure de simplification si son application mène à des abus ou dans le cas où l'autorité prévoirait, reconnaîtrait ou orienterait des contrats de collaboration visant à effectuer des opérations ne poursuivant pas de finalité thérapeutique.

30. Bien qu'un assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services exemptées par l'article 44 du Code de la TVA n'est pas tenu d'établir une facture (voir article 53, § 2, du Code de la TVA), l'administration **exige**, dans le but d'une application transparente et correcte de l'exemption, que l'établissement de soins qui fournit une opération à un autre établissement de soins dans le cadre d'une collaboration de type I, II ou III, émette une **facture** à son cocontractant.

Cette facturation doit être suffisamment **détaillée** et doit, entre autres, renvoyer à cette circulaire, au contrat de collaboration, au programme de soins ainsi qu'au projet de soins dans le cadre duquel la collaboration prend place ainsi qu'au type de collaboration (I, II ou III).

Section 6. Contrats de collaboration de type IV

A. Généralités

31. Pour ce qui concerne les **contrats de collaboration de type IV**, toutes les opérations entre les institutions collaborantes doivent individuellement satisfaire aux trois conditions posées (voir numéro 25).

32. Avant d'examiner si une opération répond aux conditions d'exemption précitées, il convient tout d'abord de la qualifier correctement.

33. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, lorsqu'une opération est constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les

circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question, aux fins de déterminer d'une part, si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique et, d'autre part, si, en ce dernier cas, cette prestation doit être qualifiée de livraison de biens ou bien de prestation de services (voir en ce sens les arrêts C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*, 02.05.1996, points 12-14 ; C-41/04, *Levob Verzekeringen en OV Bank*, 27.10.2005 point 19 et C-111/05, *Aktiebolaget NN*, 29.03.2007, point 21).

34. La cour a également jugé qu'en principe, chaque opération doit normalement être considérée comme distincte et indépendante mais que l'opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA. Il importe ainsi, en premier lieu, de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur, plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique.

Il est question d'une prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti au consommateur sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (voir arrêts précités *Levob Verzekeringen en OV Bank*, points 20 et 22 et *Aktiebolaget NN*, points 22 et 23).

En outre, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (voir entre autres l'arrêt *Aktiebolaget NN*, précité, point 28). La prestation accessoire partagera, dans ce dernier cas, le régime fiscal de la prestation principale.

Exemple

35. Un hôpital A met un scanner médical à disposition d'un hôpital B (de manière non exclusive). Outre les coûts de mise à disposition du scanner, l'hôpital A répercute à l'hôpital B également les coûts liés à la mise à disposition du linge, au nettoyage et à l'aide administrative. Ces coûts accessoires suivront en principe le régime fiscal de l'opération principale (= mise à disposition du scanner).

B. Exemples d'opérations exemptées sur la base de l'article 44, § 2, 1°, a) ou 2°, du Code de la TVA

36. Comme déjà énoncé sous le numéro 31, **en ce qui concerne les contrats de collaboration de type IV**, toutes les opérations entre les établissements de soins collaborateurs doivent satisfaire aux trois conditions d'exemption (voir numéro 25).

37. La portée des conditions de l'exemption est clarifiée à l'aide de quelques exemples.

1. Prestations de soins

38. Lorsqu'une personne/patient de l'établissement B est soignée/traitée/assistée par l'établissement A, les coûts facturés à B par A en relation avec les soins, le traitement ou l'assistance de cette personne/patient sont exemptés de TVA. Il doit évidemment s'agir de soins médicaux liés à des interventions et des traitements à but thérapeutique. Il doit, en effet, être tenu compte des principes énoncés dans la décision n° 127.740 du 22.03.2016 concernant l'abrogation de l'exemption médicale

pour les soins hospitaliers et médicaux pour les patients subissant une intervention ou un traitement à caractère esthétique.

39. Cela vaut entre autres pour :

- a. Un patient de l'établissement de soins B (par ex. : une initiative d'habitation protégée) jouit d'un encadrement journalier dans un centre d'activités de l'établissement de soins A. Les coûts de cet encadrement facturés par l'établissement de soins A à l'établissement de soins B sont exemptés de TVA.
- b. Un établissement de soins B accueille une personne avec un handicap. Pour des thérapies très spécifiques (par ex. hydrothérapie, hippothérapie, ...), l'établissement de soins B fait appel à l'établissement de soins A, un hôpital de revalidation reconnu spécialisé en revalidation pour des troubles neurologiques et locomoteurs. Les coûts relatifs à ces soins, que A refacture à l'établissement de soins B, sont exemptés de TVA.
- c. Un établissement de soins pour personnes handicapées se charge de la gestion des soins pour une personne handicapée. Dans ce cadre, elle fait appel à un autre établissement de soins. Les coûts relatifs aux soins à cette personne facturés par cet établissement à l'établissement de soins pour personnes handicapées sont exemptés de TVA.
- d. Un hôpital psychiatrique délocalise une section auprès d'un hôpital « classique » afin de proposer une offre de soins intégrés comprenant des soins hospitaliers classiques et psychiatriques. Les coûts relatifs aux soins fournis aux patients et facturés par l'hôpital « classique » à l'hôpital psychiatrique, sont exemptés de TVA.
- e. Un établissement pour personnes handicapées A transporte des patients d'un autre établissement pour personnes handicapées B et affecte à cette occasion du personnel d'encadrement spécialisé. Les coûts facturés par l'établissement A à l'établissement B sont exemptés de TVA.
- f. La réalisation de radiographies aux rayons X par un hôpital est une opération exemptée de TVA, que ces radiographies aient lieu tant pour les résidents d'un établissement de soins que pour les autres patients. Il convient de tenir compte de la décision ET127.740 du 22.03.2016 uniquement s'il s'agit de radiographies aux rayons X relatives à des interventions ou des traitements sans but thérapeutique.

2. La mise à disposition de biens ou d'infrastructure

40. La mise à disposition d'un scanner par l'hôpital A à l'hôpital B est exemptée de TVA lorsque l'hôpital B (preneur) n'a **aucun droit d'usage exclusif** de ce scanner. L'hôpital A doit donc également pouvoir faire usage de ce scanner.

41. Lorsque l'hôpital A accorde un droit d'usage exclusif à l'hôpital B sans que A puisse donc encore en bénéficier, cette mise à disposition est alors soumise à la TVA. Dans ce cas, l'application de l'exemption serait constitutive d'une distorsion de concurrence envers les autres acteurs du marché qui donnent en leasing ou en location de tels appareils. Cette dernière mise à disposition n'est donc pas exemptée.

42. Le même raisonnement vaut pour la mise à disposition de chevaux dans le cadre de l'hippothérapie au profit d'un établissement de soins pour personnes handicapées A au profit d'un établissement pour personnes handicapées B. Lorsque les deux établissements peuvent faire usage de ces chevaux dans un cadre thérapeutique pour des personnes souffrant d'un handicap, les coûts y relatifs qui sont facturés par l'établissement A à l'établissement B sont exemptés de TVA.

Le même raisonnement peut être appliqué pour la mise à disposition d'une infrastructure d'hydrothérapie par un hôpital A au profit d'un hôpital B.

3. La mise à disposition de personnel

43. En ce qui concerne la mise à disposition de personnel, il est satisfait à la 2^e condition (voir numéro 25), lorsqu'il s'agit de la mise à disposition de **personnel de soins** lié, par un contrat de travail, à l'établissement de soins visé par l'article 44, § 2, 1^o, a) ou par l'article 44, § 2, 2^o, du Code de la TVA et que l'objectif de cette mise à disposition est lié à l'établissement d'un diagnostic, à un traitement, à une convalescence, à un accueil, à une assistance ou à des soins en faveur d'une personne nécessitant des soins. Il doit évidemment s'agir de soins médicaux liés à des interventions et des traitements à but thérapeutique. Il doit en effet être tenu compte des principes énoncés dans la décision ET 127.740 du 22.03.2016 concernant l'abrogation de l'exemption médicale pour les soins hospitaliers et médicaux pour les patients subissant une intervention ou un traitement à caractère esthétique.

44. Peuvent être cités comme exemples :

- a. Un établissement de soins A met un infirmier à la disposition d'un établissement de soins B. Si le personnel administratif de l'établissement A se charge de toutes les tâches administratives relatives à la mise à disposition de l'infirmier, alors les frais administratifs qui sont facturés, dans ce cas, sont également exemptés de TVA lorsque la mise à disposition de l'infirmier (= prestation principale) satisfait aux conditions énoncées ci-avant (voir numéro 25) pour être exemptée de TVA.
- b. Dans le cadre du suivi d'un enfant, une crèche fait appel à une équipe spécialisée dans l'encadrement d'enfants émanant du Centre de Santé Mentale et ce, pour un soutien spécialisé. Les coûts facturés par le Centre de Santé Mentale à la crèche sont exemptés de TVA.
- c. Une maison de repos fait appel, pour les soins de ses résidents, à une équipe du Centre de Santé Mentale spécialisée dans les soins aux personnes âgées. Les coûts facturés par le centre précité à la maison de repos sont exemptés de TVA lorsque la mise à disposition du personnel soignant est elle-même exemptée.
- d. La mise à disposition d'un pharmacien hospitalier de l'hôpital A à l'hôpital B dans le cadre de l'organisation d'un service de garde destiné à garantir la continuité des soins est exemptée de TVA. Si, durant le service de garde, un médicament du stock de la pharmacie de l'hôpital A est délivré à l'hôpital B pour le traitement d'un patient de l'hôpital B, cette livraison est également exemptée.

La mise à disposition de personnel autre que le personnel de soins est soumise à la TVA. Sont ainsi soumises à la TVA la mise à disposition du personnel ICT, du personnel administratif, d'un comptable, du personnel d'entretien, d'un chauffeur, du personnel technique, ... sauf si la mise à disposition de telles personnes est uniquement accessoire à une prestation principale exemptée (voir numéro 32 et s.).

45. En ce qui concerne les contrats de collaboration du type IV, il appartient à l'établissement de soins de prouver que l'opération fournie est exemptée. L'établissement de soins doit, pour cette raison, à tout moment, être en possession des contrats de collaboration qu'il a conclus.

C. Exemples d'opérations taxées

La fourniture de repas et la lessive du linge

46. Un établissement de soins A qui fournit à un établissement B des repas ou qui nettoie le linge pour cet établissement entre en concurrence avec d'autres assujettis qui effectuent des opérations similaires (par exemple : traiteurs, lavoirs) et qui ne peuvent bénéficier de l'exemption. Par conséquent, il n'est pas satisfait à la condition relative à l'absence de distorsion de concurrence, de sorte que ces opérations sont soumises à la TVA. C'est, par exemple, le cas lorsqu'un établissement de soins dispose d'une cuisine en surcapacité et fournit des repas à un autre hôpital.

La répercussion des coûts pour la fourniture des repas et l'entretien du linge par l'établissement de soins A à l'établissement de soins B est toutefois exemptée lorsque ces livraisons ou ces services sont utilisés par une personne nécessitant des soins de l'établissement B et qui est temporairement soignée dans l'établissement de soins A. Dans ce cas, ces prestations ou livraisons font partie d'une prestation exemptée conformément à l'article 44, § 2, 1°, a), ou 44, § 2, 2°, du Code de la TVA.

La livraison de médicament par une pharmacie hospitalière à un établissement de soins qui n'est pas un hôpital

47. Si un établissement de soins, autre qu'un hôpital, fait appel à une pharmacie hospitalière pour la livraison d'un médicament, l'exemption provoquerait une distorsion de concurrence par rapport aux pharmacies d'officine. Par conséquent, cette livraison de médicaments doit être soumise à la TVA.

Transport

48. Lorsqu'un établissement de soins A effectue le transport de patients d'un établissement de soins B et se limite à la mise à disposition d'un moyen de transport avec chauffeur, cette opération est soumise à la TVA. Dans ce cas, il n'est également pas satisfait à la condition d'absence de distorsion de concurrence.

Lorsque, pour ce transport, il est également fait appel à du personnel d'accompagnement spécialisé, cela constitue un service d'accueil et d'accompagnement de patients, qui a clairement une finalité de soins pouvant bénéficier de l'exemption de l'article 44, § 2, 1° ou 44, § 2, 2°, du Code de la TVA.

Divers

49. Les prestations d'un comptable d'un établissement de soins A qui s'occupe également de la comptabilité d'un établissement de soins B doivent être soumises à la TVA lorsqu'elles sont facturées par A à B. Il ne s'agit pas, dans ce cas, d'une mise à disposition de personnel soignant et, dès lors, il n'est pas satisfait à la condition d'absence de distorsion de concurrence.

50. Il en va de même pour les hommes à tout faire/jardiniers qui travaillent au sein de l'établissement de soins A mais qui, lorsque cela est nécessaire, travaillent au sein de l'établissement de soins B.

51. Il arrive également que, à l'occasion d'une opération exemptée effectuée par un établissement de soins A au profit d'un établissement de soins B, l'intervention du personnel technique soit nécessaire

pour le réglage, l'entretien ou la réparation du matériel médical mis à disposition ou utilisé pour les services fournis aux patients de B. Si ces interventions du personnel technique et l'opération exemptée sont facturées ensemble, à un établissement de soins B, ces interventions sont considérées comme un élément de l'opération exemptée et ne sont par conséquent pas soumises à la TVA.

52. La mise en bière d'une personne qui n'est pas décédée dans un hôpital peut aussi être effectuée par un entrepreneur de pompes funèbres. Pour des raisons de distorsion de concurrence, cette opération est soumise à la TVA.

Section 7. Contrat de collaboration de type V

53. Cette forme de collaboration n'a pas les soins pour finalité et ne satisfait donc **jamais** aux conditions prévues pour bénéficier des exemptions visées par les articles 44 § 2, 1° et 44, § 2, 2°, du Code de la TVA.

Section 8. Exemption de l'article 44, § 2, 4° du Code de la TVA : formation et recyclage professionnel

54. En vertu de l'article 44, § 2, 4°, a), du Code de la TVA tel qu'applicable à partir du 01.01.2014, sont exemptés de la taxe : l'enseignement secondaire ou universitaire, dont l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, et la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de matériel didactique utilisé pour les besoins de l'enseignement exempté, effectuées **par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées.**

55. Pour bénéficier de l'exemption, trois conditions doivent être remplies :

- Il doit s'agir de formation ou de recyclage professionnel : c'est le cas de l'enseignement se rapportant directement à l'apprentissage d'un métier ou d'une profession ainsi qu'au perfectionnement, au recyclage ou à l'éducation permanente (circulaire AAFisc n° 50/2013 (ET 124.537) du 29.11.2013, numéro 11).
- Effectué par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables : l'administration considère que tout organisme qui effectue les opérations visées et qui ne recherche pas systématiquement le profit et dont les bénéfices éventuels ne sont pas distribués mais affectés au maintien ou à l'amélioration des opérations précitées, est un organisme poursuivant des fins comparables (circulaire AAFisc n° 50/2013 (ET 124.537) du 29.11.2013, numéro 19).
- Qui n'ont pas pour but la recherche systématique du profit.

56. Cette exemption ne s'applique, par conséquent, que lorsque la formation ou le recyclage professionnel est dispensé par des organismes de droit public ou par des organismes de droit privé n'ayant pas de but lucratif et dont les recettes tirées de l'activité exemptée servent uniquement à couvrir les frais de cette activité (circulaire AAFisc n° 50/2013 (ET 124.537) du 29.11.2013, numéro 17).

57. Compte tenu de ce qui précède, et à la condition que l'établissement de soin qui dispense la formation réponde aux deuxième et troisième conditions susmentionnées, les formations suivantes sont considérées comme du perfectionnement exempté de TVA :

- a. La formation du personnel soignant d'une maison de repos par un infirmier spécialisé dans les soins aux personnes affectées de troubles psychiques et qui dépend d'un hôpital psychiatrique.
- b. La formation dispensée par un Centre de Santé Mentale, aux collaborateurs d'une maison de repos, à l'aide de son équipe spécialisée pour les soins aux personnes âgées.
- c. La formation dispensée par un informaticien d'un établissement de soins A au personnel d'un établissement de soins B relative à l'utilisation des dossiers électroniques des patients.

58. Lorsque des établissements de soins organisent ensemble une formation pour leur personnel, les coûts s'y rapportant qui sont portés en compte réciproquement, sont également exemptés de TVA sur la base de la disposition susvisée.

Section 9. Dispositions finales

59. Cette circulaire est applicable à partir du 01.01.2022.

Elle remplace, à partir de cette date, la circulaire AAFisc n° 36/2012 (ET 123.129) du 27.11.2012.

Réf. interne : .123.192-2