

Brochure n° 20

## Santé

Valable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008

Les informations contenues dans cette publication sont à considérer comme un **complément** aux Instructions sur la TVA.



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

**Administration fédérale des contributions AFC**

## Compétences

Par souci de précision, nous rappelons que seule l'Administration fédérale des contributions (AFC) a la compétence de percevoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les opérations faites sur le territoire suisse et sur les acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Quant à la perception de l'impôt sur l'importation de biens, elle est exclusivement du ressort de l'Administration fédérale des douanes (AFD). Les renseignements émanant d'autres services ne sont par conséquent pas considérés comme juridiquement valables par l'AFC.

### Pour contacter la Division principale de la TVA :

par écrit : Administration fédérale des contributions  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Berne

par téléphone : 031 322 21 11 (de 8 h 30 à 11 h 30 et de 13 h 30 à 16 h 30)

par fax : 031 325 75 61

par courriel : [mwst.webteam@estv.admin.ch](mailto:mwst.webteam@estv.admin.ch)  
*Indication indispensable de l'adresse postale, du numéro de téléphone ainsi que du numéro de TVA (si disponible) !*

### Les publications de l'AFC concernant la TVA sont disponibles :

- **en principe uniquement sous forme électronique**

par internet : [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

- **exceptionnellement sous forme d'imprimés contre facture**

Vous pouvez, à titre exceptionnel, commander ces publications sous forme d'imprimés, contre facture.

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

**Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL**

**Diffusion publications**

**Imprimés TVA**

**3003 Berne**

Internet : [www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm](http://www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm)

## Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la brochure publiée en septembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1<sup>er</sup> janvier 2001). On notera que dans la présente édition, il a été renoncé à une subdivision du chapitre « Autres catégories de professions » et le chapitre « Pharmacie pour les patients (vente directe par le médecin propharmacien) » a été entièrement remanié. D'autre part, un chapitre « Expertises et médecine légale » a été introduit et les chapitres « Esthéticiens, instituts de beauté » et « Coiffeurs, salons de coiffure » ont été supprimés. Cela amène une présentation quelque peu différente, à savoir que les chapitres ne correspondent pas à la brochure émise en 2000.

Les modifications intervenues à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001 (loi sur la TVA, ordonnance relative à la loi sur la TVA, changements et précisions de la pratique) concernant ce domaine ont été reprises dans la présente publication. Les modifications introduites depuis lors sont présentées sur fond gris (comme le présent texte) afin que les assujettis et leurs représentants les localisent rapidement.

Dans le reste du texte, seules de petites adaptations rédactionnelles et une actualisation des exemples ont été effectuées, mais elles n'entraînent pas de modifications matérielles (c'est pourquoi elles ne sont pas mises en gris). Par ailleurs, les points importants et les particularités sont signalés.

**Abréviations**

AFC	Administration fédérale des contributions
AI	Assurance invalidité
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres se rapportent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations (RS 220)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (RS 641.201)
OPAS	Ordonnance du département fédéral de l'intérieur (DFI) du 29 septembre 1995 sur les prestations dans l'assurance obligatoire des soins en cas de maladie (RS 832.112.31)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
SUVA	Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

**Table des matières**

	Page
But de la brochure . . . . .	9
1. Généralités . . . . .	9
1.1 Prestations imposables . . . . .	9
1.2 Opérations exclues de la TVA . . . . .	9
1.3 Notion de traitement médical . . . . .	10
1.4 Condition pour qu'une personne soit reconnue comme dispensatrice de traitements médicaux . . . . .	11
1.5 Professions du secteur de la santé . . . . .	11
1.6 Facturation des traitements médicaux . . . . .	12
1.7 Option pour l'imposition des opérations exclues de la TVA . . . . .	13
1.8 Déduction de l'impôt préalable . . . . .	13
1.9 Taux forfaitaires / taux de la dette fiscale nette . . . . .	14
2. Membres des professions du secteur de la santé . . . . .	14
2.1 Médecins . . . . .	14
2.1.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	15
2.1.2 Prestations imposables . . . . .	16
2.2 Médecins-dentistes . . . . .	17
2.2.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	17
2.2.2 Prestations imposables . . . . .	17
2.3 Prothésistes dentaires . . . . .	18
2.3.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	18
2.3.2 Prestations imposables . . . . .	18
2.4 Psychothérapeutes . . . . .	19
2.4.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	19
2.4.2 Prestations imposables . . . . .	19
2.5 Chiropraticiens . . . . .	20
2.5.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	20
2.5.2 Prestations imposables . . . . .	20
2.6 Physiothérapeutes . . . . .	20
2.6.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	20
2.6.2 Prestations imposables . . . . .	21
2.7 Ergothérapeutes . . . . .	21
2.7.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	21
2.7.2 Prestation imposable . . . . .	21
2.8 Naturopathes, autres personnes pratiquant l'art de guérir et praticiens en thérapeutiques naturelles . . . . .	21
2.8.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	22
2.8.2 Prestations imposables . . . . .	22
2.9 Sages-femmes . . . . .	23
2.9.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	23
2.9.2 Prestations imposables . . . . .	23
2.10 Infirmières . . . . .	23
2.10.1 Opérations exclues de la TVA . . . . .	23
2.10.2 Prestations imposables . . . . .	24
2.11 Masseurs médicaux . . . . .	24

2.11.1	Opérations exclues de la TVA	24
2.11.2	Prestations imposables	24
2.12	Logopédistes-orthophonistes	24
2.12.1	Opérations exclues de la TVA	25
2.12.2	Prestations imposables	25
2.13	Diététiciens	25
2.13.1	Opérations exclues de la TVA	25
2.13.2	Prestations imposables	25
2.14	Pédicures-podologues	26
2.14.1	Opérations exclues de la TVA	26
2.14.2	Prestations imposables	26
2.15	Hygiénistes dentaires	27
2.15.1	Opérations exclues de la TVA	27
2.15.2	Prestations imposables	27
3.	Autres catégories de professions	27
4.	Organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex)	27
4.1	Opérations exclues de la TVA	27
4.2	Prestations imposables	28
4.3	Utilité publique	29
5.	Centres de traitements ambulatoires	29
5.1	Définition et conditions	29
5.2	Opérations exclues de la TVA	30
5.3	Prestations imposables	30
5.4	Autres établissements	31
6.	Maisons de retraite, homes médicalisés et organismes exploitant des appartements protégés	31
6.1	Définition, conditions et distinction avec d'autres établissements	31
6.2	Prestations d'hébergement et d'assistance	32
6.3	Prestations de restauration	33
6.4	Prestations de soins	33
6.5	Traitements médicaux	34
7.	Centres de traitements médicaux	34
7.1	Définition, conditions et distinction avec d'autres établissements	34
7.2	Prestations d'hébergement et de restauration	35
7.3	Soins et traitements médicaux	36
8.	Hôpitaux	37
8.1	Définition, conditions et distinction avec d'autres établissements	37
8.2	Prestations d'hébergement et de restauration	37
8.3	Soins, traitements médicaux et autres prestations exclus de la TVA	38
8.4	Prestations imposables	39
9.	Centres de radiologie	39
10.	Laboratoires médicaux	40
11.	Prestations de services de groupements (cabinets de groupe)	40
11.1	Définition et conditions	40
11.2	Prestations de groupements	41
11.2.1	Prestations exclues de la TVA	41

11.2.2	Prestations imposables . . . . .	42
11.2.3	Assujettissement . . . . .	42
11.2.4	Prestations que les associés fournissent au groupement . . . . .	43
11.3	Prestations de certains associés à d'autres associés . . . . .	43
12.	Livraison de sang et d'organes humains . . . . .	43
12.1	Livraison de sang . . . . .	43
12.2	Livraison d'organes humains . . . . .	43
13.	Transport de personnes malades, blessées ou invalides . . . . .	44
13.1	Conditions relatives à l'aménagement des véhicules . . . . .	44
13.2	Opérations exclues de la TVA . . . . .	44
13.3	Prestations imposables . . . . .	45
14.	Pharmacie pour les patients (vente directe par le médecin pharmacien) . . . . .	45
14.1	Principe . . . . .	45
14.2	Enregistrement du chiffre d'affaires imposable provenant de la remise de médicaments et de matériel médical. . . . .	45
14.2.1	Détermination exacte du chiffre d'affaires imposable . . . . .	45
14.2.1.1	Etablissement des décomptes TVA selon la méthode des taux de la dette fiscale nette . . . . .	45
14.2.1.2	Etablissement des décomptes TVA selon la méthode effective . . . . .	46
14.2.2	Détermination par approximation du chiffre d'affaires imposable . . . . .	46
14.2.2.1	Etablissement des décomptes TVA selon la méthode des taux de la dette fiscale nette . . . . .	46
14.2.2.2	Etablissement des décomptes TVA selon la méthode effective . . . . .	47
14.2.3	Détermination du chiffre d'affaires imposable sur la base des achats (coefficient de majoration) . . . . .	47
14.3	Déduction de l'impôt préalable . . . . .	49
14.3.1	Généralités . . . . .	49
14.3.2	Déduction de l'impôt préalable grevant les médicaments et le matériel médical . . . . .	49
14.3.3	Déduction partielle de l'impôt préalable (double affectation). . . . .	50
14.3.3.1	Frais généraux . . . . .	50
14.3.3.2	Frais d'investissements, de location et d'entretien des locaux . . . . .	51
15.	Livraison de prothèses fabriquées par l'assujetti ou acquises par lui . . . . .	51
15.1	Prothèses amovibles . . . . .	51
15.2	Prothèses fixes telles qu'implants, prothèses dentaires fixes . . . . .	51
15.3	Détermination de l'impôt préalable déductible . . . . .	52
16.	Expertises et médecine légale . . . . .	53
16.1	Opérations exclues de la TVA ou prestations non soumises . . . . .	53
16.2	Prestations imposables . . . . .	53
17.	Divers . . . . .	53
17.1	Prévention de la santé . . . . .	53
17.2	Membres de professions du secteur de la santé se trouvant dans un rapport d'employé . . . . .	54
17.3	Ecoles de santé . . . . .	54
17.4	Remise de seringues, méthadone, héroïne, etc. . . . .	54
17.5	Service sanitaire lors de manifestations (poste de secours) . . . . .	55

		8
17.6	Recrues sanitaires. . . . .	55
17.7	Contrôles de qualité. . . . .	55
17.8	Prestations imposables fournies par un établissement à un autre (externalisation). . . . .	55
17.9	Refacturation de traitements médicaux. . . . .	55
Annexe :	Teneur de l'article 7 alinéa 2 OPAS : . . . . .	57
	Teneur de l'article 7 alinéa 2bis OPAS : . . . . .	58

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

## But de la brochure

La présente brochure s'adresse aux personnes actives dans le domaine de la santé, comme les médecins, les médecins-dentistes et les autres membres des professions du secteur de la santé ainsi qu'aux organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex), aux maisons de retraite et homes médicalisés, aux cliniques ou hôpitaux de traitements ambulatoires et stationnaires et aux autres établissements médicaux.

La publication informe en détail sur le traitement fiscal des chiffres d'affaires spécifiques à cette branche, résultant de traitements médicaux.

### 1. Généralités

#### 1.1 Prestations imposables

Les opérations suivantes effectuées par des assujettis sont imposables à la TVA en vertu de l'article 5 LTVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de la TVA au sens de l'article 18 LTVA :

- a. les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- b. les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- c. les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse ;
- d. l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

#### 1.2 Opérations exclues de la TVA

En vertu de l'article 18 LTVA, sont par exemple exclus de la TVA (liste non exhaustive) :

- a. Les soins et les traitements médicaux dans le domaine de la médecine humaine, y compris les opérations qui leur sont étroitement liées, dispensés dans des hôpitaux ou d'autres centres de diagnostic et de traitement médicaux ; par contre, la livraison d'appareils orthopédiques et de prothèses, fabriqués par l'assujetti ou acquis par celui-ci, est imposable (art. 18 ch. 2 LTVA).
- b. Les traitements médicaux dans le domaine de la médecine humaine dispensés par des médecins, des dentistes, des psychothérapeutes, des chiropraticiens, des physiothérapeutes, des naturopathes, des sages-femmes, des infirmières ou des membres de professions analogues du secteur de la santé, si les prestataires de ces services sont détenteurs d'une autorisation de pratiquer ; le Conseil fédéral règle les modalités. Par contre, la livraison d'appareils orthopédiques et de prothèses, fabriqués par l'assujetti ou acquis par celui-ci, est imposable (art. 18 ch. 3 LTVA).
- c. Les autres prestations de soins fournies par des infirmières ou par des organisations d'aide et de soins à domicile ainsi que dans des homes, pour autant qu'elles soient prescrites par un médecin (art. 18 ch. 4 LTVA).

- d. La livraison d'organes humains par des institutions médicales reconnues ou des hôpitaux, ainsi que la livraison de sang total humain par les titulaires de l'autorisation exigée à cette fin (art. 18 ch. 5 LTVA).
- e. Les prestations de services de groupements dont les membres exercent les professions énumérées à l'article 18 chiffre 3 LTVA (☞ chif. 1.5), pour autant qu'elles leur soient facturées au prorata et au prix coûtant, dans l'exercice direct de leurs activités (art. 18 ch. 6 LTVA).
- f. Le transport de personnes malades, blessées ou invalides à l'aide de moyens de transport spécialement aménagés à cet effet (art. 18 ch. 7 LTVA).
- g. Les opérations réalisées par des institutions d'assistance sociale, d'aide sociale et de sécurité sociale ; les opérations réalisées par des organisations d'utilité publique d'aide et de soins à domicile, de même que celles qui sont réalisées par des maisons de retraite, des homes médicalisés et des organismes exploitant des appartements protégés (art. 18 ch. 8 LTVA).
- h. Les opérations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse réalisées par des institutions aménagées à cet effet (art. 18 ch. 9 LTVA).
- i. Les opérations réalisées dans le domaine de l'éducation des enfants et des jeunes, de l'enseignement, de l'instruction, de la formation continue et du recyclage professionnel, y compris l'enseignement dispensé par des professeurs privés ou des écoles privées, ainsi que les opérations réalisées dans le domaine des cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique ; l'activité des conférenciers est exclue de la TVA, indépendamment du fait que les honoraires soient versés aux conférenciers ou à leurs employeurs. Par contre, les prestations de restauration et d'hébergement fournies en relation avec ces opérations sont imposables (art. 18 ch. 11 let. a et b LTVA).

### 1.3 **Notion de traitement médical** (art. 2 OLTVA)

Est réputé traitement médical le diagnostic et le traitement des maladies, des blessures et d'autres troubles corporels ou mentaux de l'être humain, de même que l'exercice d'une activité servant à prévenir les maladies et les troubles de la santé de l'être humain (art. 2 al. 1 OLTVA).

Sont assimilés aux traitements médicaux (art. 2 al. 2 OLTVA) :

- a. certaines prestations particulières en cas de maternité, telles que les examens de contrôle, la préparation à l'accouchement ou les conseils en cas d'allaitement ;

- b. les examens, conseils et traitements en relation avec la fécondation artificielle, la contraception ou l'interruption de grossesse ;
- c. toutes les livraisons et les prestations de services effectuées par un médecin ou un médecin-dentiste pour l'établissement d'un rapport médical ou d'une expertise servant à déterminer des prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales.

Ne sont pas considérés comme des traitements médicaux, notamment (art. 2 al. 3 OLTVA) :

- a. les examens, conseils et traitements visant uniquement à accroître le bien-être ou les performances, ou encore entrepris uniquement à des fins esthétiques, à moins que l'examen, le conseil ou le traitement soit effectué par un médecin ou un médecin-dentiste autorisé à exercer la médecine ou la médecine dentaire en Suisse ;
- b. les examens entrepris pour établir une expertise, mais n'ayant pas de rapport avec le traitement concret de la personne examinée, sous réserve de l'article 2 alinéa 2 lettre c OLTVA ;
- c. la remise de médicaments ou de matériel médical, à moins que la personne qui dispense le traitement médical n'en fasse usage lors dudit traitement ;
- d. la livraison d'appareils orthopédiques et de prothèses fabriqués par l'assujetti ou acquis par lui, même si elle intervient lors d'un traitement médical ; est réputé prothèse un élément corporel de remplacement qui peut être ôté et remis en place sans intervention chirurgicale ;
- e. les mesures ressortissant aux soins de base ; elles sont considérées comme des soins au sens de l'article 18 chiffre 4 LTVA.

#### **1.4 Condition pour qu'une personne soit reconnue comme dispensatrice de traitements médicaux**

(art. 3 al. 1 OLTVA)

Seuls sont exclus de la TVA les traitements médicaux dispensés par une personne qui est détentrice de l'autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession ou qui est autorisée à exercer la médecine conformément à la législation cantonale (art. 3 al. 1 OLTVA).

#### **1.5 Professions du secteur de la santé**

(art. 3 al. 2 OLTVA)

Sont réputés exercer une profession du secteur de la santé en vertu de l'art. 18 ch. 3 LTVA :

- a. les médecins ;
- b. les médecins-dentistes ;
- c. les prothésistes dentaires ;
- d. les psychothérapeutes ;
- e. les chiropraticiens ;
- f. les physiothérapeutes ;
- g. les ergothérapeutes ;
- h. les naturopathes et autres personnes pratiquant l'art de guérir ou praticiens en thérapies naturelles ;
- i. les sages-femmes ;
- j. les infirmières ;
- k. les masseurs médicaux ;
- l. les logopédistes-orthophonistes ;
- m. les diététiciens ;
- n. les pédicures-podologues.

Les hygiénistes dentaires sont également réputés exercer une profession du secteur de la santé au sens de l'article 18 chiffre 3 LTVA.<sup>1</sup>

## 1.6 Facturation des traitements médicaux

(art. 4 OLTVA)

Chaque partie de la prestation fournie doit figurer séparément sur la facture, sauf en cas de facturation de forfaits conventionnels.

Leur description doit faire ressortir de manière concluante qu'il s'agit d'un traitement médical.

Si ces conditions ne sont pas remplies, les parties de la prestation qui sont impossibles doivent être estimées dans les limites du pouvoir d'appréciation.

Le secret professionnel protégé par la loi est réservé (art. 57 al. 2 LTVA). Les détenteurs du secret professionnel ont l'obligation de présenter leurs livres ou leurs notes, mais ils peuvent cacher les noms des clients et leur adresse (p. ex rue) ou les remplacer par des codes. Le nom de la localité doit néanmoins rester apparent. En cas de doute, le président du Tribunal administratif fédéral, sur demande de l'AFC ou de l'assujetti, désigne des experts neutres comme organe de contrôle.

<sup>1</sup> Précision de la pratique

## 1.7 Option pour l'imposition des opérations exclues de la TVA

(art. 26 LTVA)

Pour préserver la neutralité concurrentielle ou simplifier la perception de l'impôt, l'AFC peut autoriser, à certaines conditions et sur présentation d'une demande écrite, l'option pour l'imposition de certaines opérations exclues de la TVA.

Il s'agit notamment des opérations énumérées :

- à l'article 18 chiffres 2 à 6 LTVA, s'il est établi qu'elles sont fournies à des assujettis suisses ;
- à l'article 18 chiffres 7, 8, 9 et 11 LTVA, s'il est établi qu'elles sont fournies à des assujettis ou non assujettis, pour lesquelles le lieu des prestations se situe sur le territoire suisse.

☞ Des informations complémentaires se trouvent aux ch. 694 ss.

## 1.8 Déduction de l'impôt préalable

L'assujetti peut déduire, dans son décompte, la TVA qui lui est facturée par son fournisseur ou son prestataire de services ou encore la TVA perçue par l'AFD lors de l'importation, pour autant

- qu'il affecte ces livraisons de biens ou ces prestations de services à un but imposable de l'entreprise (art. 38 al. 2 LTVA), et
- que les factures des fournisseurs (livraisons ou prestations de services) répondent aux exigences requises en vertu de l'art. 37 al. 1 LTVA ainsi que les décisions de taxation de l'AFD (☞ ch. 816 ss).

L'assujetti ne peut pas déduire au titre de l'impôt préalable les montants de TVA grevant ses achats de biens et ses acquisitions de prestations de services, lorsque ces biens ou ces prestations de services ne sont pas utilisés à des fins imposables, mais par exemple destinés aux besoins privés (art. 38 al. 4 LTVA ; ch. 841 à 843).

Sont en outre exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable 50% des montants de la TVA grevant les frais de nourriture et de boissons justifiés par l'usage commercial (art. 38 al. 5 LTVA).

De plus, en raison des exigences formelles en matière d'établissement des factures quant au contenu et à la forme (☞ ch. 759), le droit à la déduction de l'impôt préalable n'est pas possible pour les frais forfaitaires versés au personnel (☞ ch. 847).



Les opérations exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 17 LTVA), excepté si elles sont imposées volontairement par option au sens de l'article 26 alinéa 1 LTVA (☞ chif. 1.7 et ch. 843).

Si l'assujetti utilise des biens, des parties de biens, ou des services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (p. ex. vente de médicaments et de matériel médical) qu'à des fins exclues de la TVA, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 LTVA ; ch. 860 ss).

☞ Pour de plus amples informations, voir brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

## 1.9 Taux forfaitaires / taux de la dette fiscale nette

Pour les assujettis qui réalisent aussi bien des opérations imposables qu'exclues de la TVA, la détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable peut être complexe en raison de la multiplicité et de la diversité des situations possibles.

Pour autant que l'assujetti remplisse les conditions y relatives, il peut être autorisé, sur demande, à établir ses décomptes TVA au moyen de la méthode simplifiée des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires.



L'application simultanée des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires et de l'option pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA n'est pas possible (☞ ch. 707).

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Collectivités publiques » et à la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

## 2. Membres des professions du secteur de la santé

### 2.1 Médecins

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les médecins détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de médecin (diplôme fédéral ou certificat de capacité reconnu comme équivalent par un des organismes compétents de la Confédération). Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.1.1 Opérations exclues de la TVA

- a. L'examen d'un patient, l'établissement d'un diagnostic et le traitement médical. En font également partie les examens préventifs (bilans de santé), les prestations dans le domaine de la psychiatrie et les seconds avis médicaux.
- b. Certaines prestations particulières en cas de maternité, telles que les examens de contrôle, la préparation à l'accouchement ou les conseils en cas d'allaitement.
- c. Les examens, conseils et traitements en relation avec la fécondation artificielle, la contraception ou l'interruption de grossesse.
- d. Les rapports médicaux ou les expertises médicales servant à déterminer des prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales (☞ chif. 2.1.2 let. a et chif. 16 pour les autres expertises).

Il y a prétention dans le domaine du droit des assurances sociales lorsque celle-ci est fondée sur une des lois énumérées ci-après de façon exhaustive :

- Loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS ; RS 831.10) ;
  - Loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (LAI ; RS 831.20) ;
  - Loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP ; RS 831.40) ;
  - Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal ; RS 832.10) ;
  - Loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (LAA ; RS 832.20) ;
  - Loi fédérale du 19 juin 1992 sur l'assurance militaire (LAM ; RS 833.1) ;
  - Loi fédérale du 25 septembre 1952 sur les allocations pour perte de gain en cas de service et de maternité (LAPG ; RS 834.1) ;
  - Loi fédérale du 20 juin 1952 sur les allocations familiales dans l'agriculture (LFA ; RS 836.1) ;
  - Loi fédérale du 25 juin 1982 sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (LACI ; RS 837.0).
- e. L'administration et l'application de médicaments (p. ex. injections, comprimés) et de matériel médical (p. ex. pansements, attelles, matériel de fixation) par la personne qui dispense le traitement médical, lors dudit traitement.

En font également partie les vaccins pour la prévention de maladies, y compris les vaccins effectués avant les voyages à l'étranger.

- f. Les implants et autres prothèses fixes mis en place lors d'un traitement médical et qui ne peuvent être ôtés et remis en place sans intervention chirurgicale (p. ex. hanche articulée artificielle, stimulateur cardiaque).

- g. Les actes médicaux préparatoires à l'adaptation de prothèses qui peuvent être ôtées sans intervention chirurgicale (☞ prothèses amovibles chif. 2.1.2 let. c) et d'appareils orthopédiques (☞ chif. 15).
- h. Les examens, conseils et traitements visant à accroître le bien-être ou les performances, ou encore entrepris à des fins esthétiques, s'ils sont dispensés par le médecin lui-même (☞ chif. 2.1.2 let. d).<sup>2</sup>
- i. Les interventions chirurgicales à distance (téléchirurgie).<sup>3</sup>

## 2.1.2

### Prestations impossibles

- a. Les examens entrepris pour établir une expertise, mais n'ayant pas de rapport avec le traitement concret de la personne examinée - à l'exception des expertises médicales servant à déterminer des prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales selon chif. 2.1.1 lettre d et chif. 16 - (p. ex. expertise de l'état de santé d'une personne à l'intention d'une caisse de pension, d'une assurance-vie ou de l'employeur, etc. ; tests de la vue ou autres pour l'obtention d'un permis provisoire de conduire).

Les certificats établis lors d'un traitement médical pour une assurance ou l'employeur, concernant l'incapacité de travail ou un autre cas semblable, ainsi que les prescriptions médicales, ne sont pas considérés comme des expertises, mais comme faisant partie du traitement médical.

- b. La remise de médicaments ou de matériel médical. Ceci s'applique également à la remise de tels biens lors de visites à domicile ou dans des maisons de retraite, homes médicalisés et appartements protégés.
- c. La livraison d'appareils orthopédiques et de prothèses amovibles fabriqués par l'assujetti ou acquis par lui (☞ chif. 15), même si elle intervient lors d'un traitement médical. En font également partie le façonnage (p. ex. ajustage de l'appareil) et l'examen (p. ex. contrôle fonctionnel) de prothèses et d'appareils orthopédiques. Est réputé prothèse amovible un élément corporel de remplacement qui peut être ôté et remis en place sans intervention chirurgicale (p. ex. prothèse de la jambe).
- d. Les autres examens, conseils et traitements visant à accroître le bien-être ou les performances, ou encore entrepris à des fins esthétiques dispensés non pas par le médecin lui-même, mais par son personnel (p. ex. traitements au laser effectués par une infirmière ; ☞ chif. 2.1.1 let. h.).<sup>4</sup>

2 Précision de la pratique

3 Précision de la pratique

4 Précision de la pratique

## 2.2 Médecins-dentistes

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les médecins-dentistes détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de médecin-dentiste (diplôme fédéral ou certificat de capacité reconnu comme équivalent par un des organismes compétents de la Confédération). Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

Les dentistes diplômés cantonaux sont assimilés aux médecins-dentistes ayant obtenu le diplôme fédéral.

### 2.2.1 Opérations exclues de la TVA

- a. L'examen d'un patient, l'établissement d'un diagnostic et le traitement médical. En font également partie les seconds avis médicaux.
- b. Les rapports médicaux ou les expertises servant à déterminer des prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales (☞ chif. 2.1.1. let. d).
- c. L'administration et l'application de médicaments (p. ex. injections, comprimés) et de matériel médical par la personne qui dispense le traitement médical, lors dudit traitement.
- d. Les implants et autres prothèses fixes mis en place lors d'un traitement médical et qui ne peuvent être ôtés et remis en place sans intervention chirurgicale (p. ex. dents à pivot, ponts, couronnes).
- e. Les actes médicaux préparatoires à l'adaptation de prothèses amovibles (☞ chif. 2.1.2 let. c) et d'appareils orthodontiques (p. ex. prise d'empreintes et ajustage de prothèses dentaires, y compris les retouches ; pose d'appareils orthodontiques [colliers pour les dents] et ajustage ultérieur des bagues ; ☞ chif. 15).
- f. Les autres examens, conseils et traitements visant à accroître le bien-être ou les performances, ou encore entrepris à des fins esthétiques, dispensés par le médecin-dentiste lui-même (☞ chif. 2.2.2 let. d).<sup>5</sup>

### 2.2.2 Prestations imposables

- a. Les examens entrepris pour établir une expertise, mais n'ayant pas de rapport avec le traitement concret de la personne examinée (☞ chif. 2.1.2 let. a).
- b. La remise de médicaments ou de matériel médical. Ceci s'applique également à la remise de tels biens lors de visites à domicile ou de visites dans des maisons de retraite, homes médicalisés et appartements protégés.

<sup>5</sup> Précision de la pratique

- c. La livraison d'appareils orthodontiques (p. ex. colliers pour les dents) et de prothèses amovibles (p. ex. prothèses dentaires) fabriqués par l'assujetti ou acquis par lui, même si elle intervient lors d'un traitement médical. La contre-prestation imposable pour les appareils orthodontiques (p. ex. colliers pour les dents) est constituée par la valeur des appareils amovibles, des bagues et des brackets collés sur les dents.
- d. Les autres examens, conseils et traitements visant à accroître le bien-être ou les performances, ou encore entrepris à des fins esthétiques dispensés non pas par le médecin-dentiste lui-même, mais par son personnel (p. ex. blanchiment des dents ou collage de diamant effectué par une hygiéniste dentaire).<sup>6</sup>

### 2.3 Prothésistes dentaires

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les prothésistes dentaires détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de prothésiste dentaire. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.



Si l'autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de prothésiste dentaire fait défaut, la totalité des chiffres d'affaires réalisés par des prothésistes dentaires est imposable au taux normal, comme pour les techniciens-dentistes.

#### 2.3.1 Opérations exclues de la TVA

Les traitements similaires à ceux qu'un médecin-dentiste dispense et qu'un prothésiste dentaire est autorisé, en vertu d'une loi cantonale, à pratiquer sur ses patients (p. ex. prise d'empreintes et ajustage de prothèses dentaires qui peuvent être ôtées sans intervention chirurgicale).

#### 2.3.2 Prestations imposables

- a. La livraison d'appareils orthodontiques (p. ex. colliers pour les dents) et de prothèses amovibles (p. ex. prothèses dentaires) fabriqués par l'assujetti ou acquis par lui, même si elle intervient lors d'un traitement médical. La contre-prestation imposable pour les appareils orthodontiques (p. ex. colliers pour les dents) est constituée par la valeur des appareils amovibles, des bagues et des brackets collés sur les dents.
- b. La livraison d'implants et autres prothèses fixes (p. ex. dents à pivot, ponts, couronnes) hors traitement médical (p. ex. à des cabinets dentaires).<sup>7</sup>

6 Précision de la pratique

7 Précision de la pratique

- c. Les autres examens, conseils et traitements visant uniquement à accroître le bien-être ou les performances, ou encore entrepris uniquement à des fins esthétiques (p. ex. blanchiment des dents ou collage de diamant).

## 2.4 Psychothérapeutes

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux au sens de la TVA les psychothérapeutes détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de psychothérapeute. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.



Les psychologues sans formation spéciale ou supplémentaire de psychothérapeute ne sont pas réputés psychothérapeutes.

☞ En ce qui concerne l'appréciation de leurs prestations, voir chif. 3.

### 2.4.1 Opérations exclues de la TVA

- a. Les traitements psychothérapeutiques (thérapie individuelle, de couple, familiale et de groupe).

Ces prestations sont considérées comme traitements médicaux s'il existe un trouble psychique au sens de la Classification statistique internationale des maladies et des problèmes de santé connexes (CIM-10) et sont à indiquer comme telles dans la facture. De plus, une liste mentionnant la durée du traitement de la personne et le nombre de séances (par mois et par année) est à établir. Les noms des clients peuvent être remplacés par des codes (☞ chif. 1.6).

- b. Les traitements psychothérapeutiques (thérapie individuelle, de couple, familiale et de groupe) dispensés lors d'un séjour hospitalier ou dans un centre de traitements médicaux (☞ chif. 7).
- c. Les traitements psychothérapeutiques et les conseils psychologiques donnés aux enfants et aux jeunes qui n'ont pas encore atteint l'âge de 18 ans révolus (art. 18 ch. 9 LTVA).
- d. Les supervisions pour la formation et les thérapies d'apprentissage, si elles font partie intégrante d'un cours dispensé dans une école (art. 18 ch. 11 LTVA). Une copie du programme scolaire ainsi qu'une confirmation des heures de cours effectuées (p. ex. rapport de travail) pour l'école sont à conserver avec les factures.

### 2.4.2 Prestations impossibles

- a. Les autres examens, conseils et traitements visant uniquement à accroître le bien-être ou les performances (p. ex. conseils psychologiques).

- b. Les examens entrepris pour établir une expertise, mais n'ayant pas de rapport avec le traitement concret de la personne examinée (☞ chif. 2.1.1 let. d et 2.1.2 let. a).
- c. Toutes les autres supervisions, par exemple les supervisions d'autres psychothérapeutes, les supervisions d'équipes dans les professions médicales et sociales ou en entreprises (prestations de conseil).
- d. L'orientation professionnelle, universitaire ou pédagogique.
- e. L'activité de conseiller psychologique en gestion d'entreprise et en management.

## 2.5 **Chiropraticiens**

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les chiropraticiens détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de chiropraticien. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.5.1 **Opérations exclues de la TVA**

Tous les traitements médicaux, par exemple les manipulations sur la vertèbre, le cou, le tronc ou les membres atteints de troubles fonctionnels des différents appareils (respiratoire, cardiovasculaire) et sur certaines douleurs (p. ex. vertébrales, thoraciques, abdominales), les massages destinés à la détente musculaire, le recours aux ultrasons et aux courants à interférences.

### 2.5.2 **Prestations imposables**

- a. Les autres examens, conseils et traitements visant uniquement à accroître le bien-être ou les performances.
- b. Les examens entrepris pour établir une expertise, mais n'ayant pas de rapport avec le traitement concret de la personne examinée (☞ chif. 2.1.1 let. d et 2.1.2 let. a).
- c. La remise de médicaments et de matériel médical ou orthopédique.

## 2.6 **Physiothérapeutes**

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les physiothérapeutes détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de physiothérapeute. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.6.1 **Opérations exclues de la TVA**

- a. Les traitements par la physiothérapie de maladies, de blessures et d'autres troubles corporels de l'être humain.

- b. Les prestations de physiothérapie fournies lors d'un séjour hospitalier, dans un centre de traitements médicaux (☞ chif. 7) ou dans un home (maison de retraite, home médicalisé, appartement protégé et foyer pour handicapés).
- c. L'enseignement dans une école de physiothérapie (art. 18 ch. 11 LTVA).

### 2.6.2 Prestations impossibles

- a. Les autres examens, conseils et traitements visant uniquement à accroître le bien-être ou les performances (p. ex. les massages sportifs, les massages fitness ou les autres massages non indiqués médicalement ; l'encadrement de sportifs, y compris les tests de la condition physique et l'élaboration de programmes de fitness et d'entraînement).
- b. Les prestations de physiothérapie auxquelles on peut avoir recours dans un centre de fitness ou dans un autre centre de santé, contre paiement d'un prix d'entrée ou d'un abonnement.
- c. La remise de matériel de physiothérapie (p. ex. balles de gymnastique et de contact) et d'autres biens (p. ex. livres ; ☞ brochure « Imprimés » pour le taux d'imposition).

## 2.7 Ergothérapeutes

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les ergothérapeutes détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession d'ergothérapeute. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.7.1 Opérations exclues de la TVA

- a. Les traitements par l'ergothérapie pour la rééducation et la réadaptation.
- b. Les prestations d'ergothérapie fournies lors d'un séjour hospitalier, dans un centre de traitements médicaux (☞ chif. 7) ou dans un home (maison de retraite, home médicalisé, appartement protégé et foyer pour handicapés).

### 2.7.2 Prestation impossible

La remise de matériel d'ergothérapie.

## 2.8 Naturopathes, autres personnes pratiquant l'art de guérir et praticiens en thérapies naturelles

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les praticiens en thérapies naturelles, détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de

- naturopathe,
- praticien en thérapies naturelles, ou

- autre désignation spécifique pour une activité exercée dans le domaine de la médecine naturelle (p. ex. ostéopathe).

Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

Est assimilée à une autorisation cantonale de pratiquer, l'attestation établie par le canton permettant de dispenser des traitements médicaux à des **personnes malades ou blessées** et autorisant l'exercice de cette profession. Un document confirmant que la profession peut être exercée sans autorisation n'est pas considéré comme une attestation au sens de ce qui précède.<sup>8</sup>

### 2.8.1 Opérations exclues de la TVA

- Les traitements par la naturopathie de maladies, de blessures et d'autres troubles corporels ou mentaux de l'être humain qu'un naturopathe, une autre personne pratiquant l'art de guérir ou un praticien en thérapies naturelles est autorisé à dispenser au sens d'une disposition cantonale (☞ exception chif. 2.8.2 let. b).
- Les prestations de naturopathie fournies lors d'un séjour hospitalier ou dans un centre de traitements médicaux (☞ chif. 7).
- L'administration de médicaments ou d'autres produits comestibles et boissons (p. ex. teintures, comprimés) par la personne qui dispense le traitement médical, lors dudit traitement.

### 2.8.2 Prestations imposables

- La remise de médicaments ou d'autres produits comestibles et boissons.
  - ☞ Pour le taux d'imposition, voir les notices « Médicaments » et « Produits comestibles et boissons, aliments pour animaux ».
- Les traitements effectués au moyen de méthodes telles que la guérison par l'esprit, y compris la guérison à distance, la voyance, la parapsychologie, l'astrologie, la radiesthésie.
- Les traitements qui ne sont pas autorisés par une disposition cantonale (même s'ils sont tolérés par l'administration cantonale).
- La vente de biens en tout genre (p. ex. déviateurs de courants d'eau ou de champs électriques, nattes en cuivre, pierres, essences et bougies parfumées, livres).

## 2.9 Sages-femmes

Sont réputées dispensatrices de traitements médicaux les sages-femmes détentrices d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de sage-femme. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.9.1 Opérations exclues de la TVA

- a. Toutes les prestations de surveillance, les soins et les conseils aux femmes tout au long de leur grossesse, pendant l'accouchement, ainsi que les soins donnés au nouveau-né (à l'hôpital ou à domicile par une sage-femme employée de l'hôpital, de la commune ou indépendante) et les conseils en cas d'allaitement.
- b. L'enseignement dans une école de sages-femmes ou les cours de préparation à l'accouchement et de gymnastique postnatale (art. 18 ch. 11 LTVA).

### 2.9.2 Prestations impossibles

Les conseils dans un centre de planning familial ou dans un bureau de consultation pour nourrissons.

## 2.10 Infirmières

Sont réputées dispensatrices de traitements médicaux les infirmières détentrices d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession d'infirmière. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.10.1 Opérations exclues de la TVA

- a. Les examens et les soins définis à l'article 7 alinéa 2 lettres a et b OPAS (☞ annexe). En font partie les évaluations et les conseils ainsi que les examens et les traitements, par exemple l'administration de médicaments (en particulier par injection ou perfusion), la prise de la température, du pouls et la mesure de la tension artérielle, le soin des plaies, le changement de pansements.
- b. Les prestations dans le domaine des soins de base définis à l'article 7 alinéa 2 lettre c OPAS (☞ annexe), par exemple aider le patient à s'habiller et à se dévêtir, aider aux soins d'hygiène corporelle, le mobiliser, refaire son lit, l'installer, ainsi qu'à s'alimenter, apporter les derniers soins au patient décédé et faire la toilette mortuaire (si fournies en relation avec d'autres soins de base).
- c. La préparation à l'accouchement et les conseils en cas d'allaitement.
- d. L'encadrement d'enfants et de jeunes qui n'ont pas encore atteint l'âge de 18 ans révolus, par exemple jouer avec l'enfant, l'habiller et le dévêtir, nourrir les jeunes enfants, aider l'enfant à faire ses devoirs et l'aider en cas de problèmes scolaires et familiaux (art. 18 ch. 9 LTVA).

- e. L'administration et l'application de médicaments (p. ex. pommades, comprimés, injections) et de matériel médical (p. ex. pansements) par la personne qui dispense le traitement médical lors dudit traitement.

### 2.10.2 Prestations imposables

Les examens, soins et traitements autres que ceux définis à l'article 7 alinéa 2 lettres a, b et c OPAS (☞ ch. 2.10.1 let. a et b).

### 2.11 Masseurs médicaux

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les masseurs médicaux détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de masseur médical. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

Est assimilée à une autorisation cantonale de pratiquer l'attestation établie par le canton permettant de dispenser des traitements médicaux à des **personnes malades ou blessées** et autorisant l'exercice de cette profession. Un document confirmant que la profession peut être exercée sans autorisation n'est pas considéré comme une attestation au sens de ce qui précède.<sup>9</sup>

#### 2.11.1 Opérations exclues de la TVA

- Les massages médicaux qui ont pour but de traiter des affectations d'ordre trophique, vasculaire, réflexe ou sensitif, mais aussi différentes douleurs de l'être humain.
- Les massages médicaux dispensés lors d'un séjour dans un hôpital ou dans un centre de traitements médicaux (☞ chif. 7).

#### 2.11.2 Prestations imposables

Les autres traitements visant uniquement à accroître le bien-être ou les performances (p. ex. les massages sportifs, les massages fitness ou les autres massages non indiqués médicalement, l'encadrement de sportifs, y compris les tests de la condition physique, l'élaboration de programmes de fitness et d'entraînement).

### 2.12 Logopédistes-orthophonistes

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les logopédistes-orthophonistes détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de logopédiste-orthophoniste. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.12.1 Opérations exclues de la TVA

- a. Les prestations dans le domaine de l'orthophonie (logopédie) qui servent à l'étude et au traitement de personnes souffrant de troubles du langage oral et écrit.
- b. Les prestations dans le domaine de l'orthophonie (logopédie) fournies lors d'un séjour dans un hôpital, dans un centre de traitements médicaux (☞ chif. 7) ou dans un home (maison de retraite, home médicalisé, appartement protégé et foyer pour handicapés).
- c. Les traitements dans le domaine de l'orthophonie (logopédie) dispensés à des enfants et à des jeunes qui n'ont pas encore atteint l'âge de 18 ans révolus (art. 18 ch. 9 LTVA).

### 2.12.2 Prestations imposables

- a. La vente de livres (☞ brochure « Imprimés »).
- b. La livraison de moyens auxiliaires en matière d'orthophonie/logopédie (p. ex. CD d'exercices du langage, feuilles d'exercices).

### 2.13 Diététiciens

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les diététiciens détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de diététicien. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.13.1 Opérations exclues de la TVA

- a. Les consultations en matière de diététique qui ont pour but de traiter par exemple l'obésité, la dénutrition, le diabète, l'hypertension artérielle ainsi que certaines autres maladies métaboliques ou carencielles.
- b. Les consultations en matière de diététique lors d'un séjour dans un hôpital, dans un centre de traitements médicaux (☞ chif. 7) ou dans un home (maison de retraite, home médicalisé, appartement protégé et foyer pour handicapés).
- c. Les prestations d'enseignement et de formation dans des conférences, des cours, etc. (art. 18 ch. 11 LTVA).

### 2.13.2 Prestations imposables

- a. Les consultations en matière de diététique visant uniquement à accroître le bien-être ou les performances (p. ex. consultations destinées aux sportifs), ou encore entreprises uniquement à des fins esthétiques, notamment dans le but de perdre du poids (dans la mesure où il n'existe aucune surcharge pondérale présentant un danger pour la santé) ou dans le but de diminuer les impuretés de la peau et la cellulite.

- b. Les consultations en matière de diététique dans l'industrie agroalimentaire, etc.
- c. La vente de livres (☞ brochure « Imprimés »).
- d. La remise de produits comestibles et de boissons ainsi que de matériel auxiliaire lors de consultations en matière de nutrition.

☞ Pour le taux d'imposition des produits comestibles et des boissons, voir la notice « Produits comestibles et boissons, aliments pour animaux ».

## 2.14 Pédicures-podologues

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les pédicures-podologues détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de pédicure-podologue. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.14.1 Opérations exclues de la TVA

- a. Les soins des maladies des pieds de l'être humain. Il s'agit par exemple des traitements suivants : excision et abrasion des cors, de callosités et de durillons, suppuration des orteils, massage des pieds et des jambes pour raisons médicales.
- b. L'application de médicaments (p. ex. pommades) et de matériel médical (p. ex. bandages, agrafes, pansements, sparadraps, rembourrages, prothèses unguéales) par la personne qui dispense le traitement médical, lors dudit traitement.
- c. Les soins des maladies des pieds selon les lettres a et b dispensés lors d'un séjour dans un hôpital, dans un centre de traitements médicaux (☞ chif. 7) ou dans un home (maison de retraite, home médicalisé, appartement protégé et foyer pour handicapés).

### 2.14.2 Prestations imposables

- a. Les soins des pieds fournis uniquement à des fins esthétiques (p. ex. soins cosmétiques des pieds).
- b. La remise de médicaments (p. ex. pommades) et d'autres produits de soins des pieds (p. ex. crèmes, produits cosmétiques) ou de matériel médical (p. ex. bas à varices et de soutien).
- c. La livraison d'orthèses (y compris la prise de mesures et l'exécution d'adaptations) fabriquées ou acquises par l'assujetti.
- d. La vente de chaussures.

## 2.15 Hygiénistes dentaires

Sont réputés dispensateurs de traitements médicaux les hygiénistes dentaires détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession d'hygiéniste dentaire. Ce document, ou une copie de celui-ci, est à présenter sur demande.

### 2.15.1 Opérations exclues de la TVA

Les prestations en matière d'hygiène dentaire (p. ex. nettoyage et détartrage des dents, conseils et informations en matière d'hygiène buccale).

### 2.15.2 Prestations imposables

- a. Les prestations en matière d'hygiène dentaire fournies uniquement à des fins esthétiques (p. ex. blanchiment des dents, collage de diamant).
- b. La remise de matériel de prophylaxie dentaire aux patients, par exemple brosses à dents ou fil dentaire.

## 3. Autres catégories de professions

Les membres des professions telles qu'orthopédistes, psychologues, conseillers de vie ou de santé, opticiens et audioprothésistes ne sont pas considérés comme des dispensateurs de traitements médicaux. Par conséquent, ils ne dispensent jamais de traitements médicaux exclus de la TVA et tous les traitements qu'ils dispensent sont imposables au taux normal.



Toutefois, les traitements dispensés par des **psychologues et pédagogues curatifs** à des enfants et des jeunes qui n'ont pas encore atteint l'âge de 18 ans révolus sont exclus de la TVA, car il s'agit de prestations dans le domaine de la protection de l'enfance et de la jeunesse (art. 18 ch. 9 LTVA).

## 4. Organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex)

Sont réputées dispensatrices de traitements médicaux les institutions de droit public et de droit privé qui fournissent des prestations dans le domaine des soins aux malades et des soins de base au domicile ou au lieu de résidence des patients.

### 4.1 Opérations exclues de la TVA

- a. Les examens et les soins définis à l'article 7 alinéa 2 lettres a et b OPAS (☞ chif. 2.10.1 let. a).
- b. Les prestations dans le domaine des soins de base définis à l'article 7 alinéa 2 lettre c OPAS (☞ chif. 2.10.1 let. b).
- c. La préparation à l'accouchement et les conseils en cas d'allaitement.

- d. L'encadrement d'enfants et de jeunes qui n'ont pas encore atteint l'âge de 18 ans révolus, par exemple jouer avec l'enfant, l'habiller et le dévêtir, nourrir les jeunes enfants, aider l'enfant à faire ses devoirs et l'aider en cas de problèmes scolaires et familiaux (art. 18 ch. 9 LTVA).
- e. L'administration et l'application de médicaments (p. ex. pommades, comprimés, injections) et de matériel médical (p. ex. pansements) directement au patient, lors de soins au sens des lettres a et b.
- f. Les repas prêts à la consommation remis et facturés<sup>10</sup> directement à des personnes âgées, handicapées ou malades (« service de repas »), à condition qu'ils soient livrés par une organisation d'aide et de soins à domicile **d'utilité publique**<sup>11</sup> (☞ chif. 4.3).

Les chiffres d'affaires qui en résultent sont à comptabiliser séparément.<sup>12</sup>

- g. Les prestations en matière d'économie domestique, telles que nettoyage de l'appartement ou de la maison, préparation de repas, courses, lessive, repassage, raccommodage, accompagnement chez le médecin ou le coiffeur, travaux de jardinage, surveillance de la maison, garde d'animaux domestiques, à condition qu'elles soient fournies par une organisation d'aide et de soins à domicile d'utilité publique (☞ chif. 4.3).<sup>13</sup>

## 4.2 Prestations imposables

- a. Les prestations en matière d'économie domestique et la livraison de repas<sup>14</sup> fournis par des organisations d'aide et de soins à domicile qui ne sont **pas d'utilité publique** (☞ chif. 4.3).
- b. La remise de médicaments (p. ex. pommades) et d'autres produits (p. ex. crèmes, produits cosmétiques et d'hygiène corporelle) ou de matériel de soins que le patient utilise lui-même.
- c. La vente et la location de matériel sanitaire, tels que fauteuils roulants, déambulateurs, appareils d'aide respiratoire, appareils de dialyse et lits spéciaux.
- d. La livraison de repas prêts à la consommation (surgelés ou en conteneurs chauds) à d'autres organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex) ou à des maisons de retraite, homes médicalisés, appartements protégés, hôpitaux, pénitenciers, foyers, garderies, écoles, organisations d'entraide, etc. La

<sup>10</sup> Précision de la pratique

<sup>11</sup> Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

<sup>12</sup> Précision de la pratique

<sup>13</sup> Précision de la pratique

<sup>14</sup> Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

livraison de ces produits comestibles et boissons est imposable au taux réduit, pour autant qu'il y ait une séparation sur le plan organisationnel.

- ☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

### 4.3 Utilité publique

Les organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex) exploitées par les pouvoirs publics (canton, commune, groupement de communes, etc.) sont reconnues d'utilité publique.

En vertu de l'article 33a alinéa 4 LTVA, les organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex) sont également reconnues d'utilité publique lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- a) il s'agit d'une personne morale (p. ex. fondation, association, société anonyme) qui renonce à la distribution du bénéfice net en faveur de ses membres, de ses sociétaires ou des organes qui la composent ; si cette personne morale est une société à but lucratif, ce renoncement doit figurer expressément dans ses statuts ;
- b) elle affecte irrévocablement ses moyens financiers à des buts d'utilité publique ; l'acquisition et l'administration de participations en capital importantes ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise est subordonné au but d'utilité publique et qu'aucune activité dirigeante n'est exercée ;
- c) elle exerce une activité d'intérêt général ;
- d) elle exerce cette activité de manière désintéressée.

Pour des raisons pratiques, on peut s'en tenir à une attestation indiquant que l'organisation est exonérée de l'impôt fédéral direct pour cause d'utilité publique.<sup>15</sup>

## 5. Centres de traitements ambulatoires

### 5.1 Définition et conditions

Les centres de traitements ambulatoires sont des établissements qui fournissent des soins ambulatoires aux patients qui ne nécessitent ni alitement ni hospitalisation. Il peut s'agir par exemple de personnes morales ou de sociétés de personnes qui emploient des membres de professions du secteur de la santé (☞ chif. 2) et dispensant des traitements médicaux, ainsi que des cabinets HMO des assureurs-maladie.

<sup>15</sup> Modification de la loi en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (art. 33a LTVA)

Sont considérés comme dispensateurs de traitements médicaux, les centres de traitements ambulatoires

- dont le directeur est reconnu comme dispensateur de traitements médicaux selon chif. 2 (le directeur doit être un employé fixe, ou bien la direction doit assurer contractuellement une présence à 100%)

ou

- dans lesquels tous les associés d'une personne morale ou d'une société de personnes (p. ex. associés, actionnaires) qui dispensent des traitements médicaux dans le centre sont reconnus comme dispensateurs de traitements médicaux au sens du chif. 2 (ceci n'est valable que si la direction de la société n'apparaît pas en tant que telle envers l'extérieur)

et

- sont en possession de l'autorisation cantonale délivrée aux institutions, dans la mesure où le droit cantonal l'exige.

## 5.2 Opérations exclues de la TVA

- a. Les traitements médicaux (☞ chif. 1.3), dont le but est le traitement des maladies, des blessures et d'autres troubles corporels ou mentaux de l'être humain, dispensés par des employés sous la surveillance de la direction (☞ chif. 5.1) et facturés au nom du centre de traitements.

☞ Les réglementations spéciales pour les différentes professions du secteur de la santé au chif. 2.

- b. L'administration et l'application directes aux patients de médicaments (p. ex. pommades, comprimés, injections) et de matériel médical (p. ex. pansements) lors d'un traitement médical au sens de la lettre a. Ceci est également valable pour la mise en place lors d'un traitement médical, par des médecins ou des médecins-dentistes, d'implants et d'autres prothèses fixes au sens du chif. 2.1.1 lettre f.

## 5.3 Prestations imposables

- a. Les traitements selon chif. 1.3, en particulier ceux visant à accroître le bien-être ou les performances ou encore entrepris uniquement à des fins esthétiques - à l'exception des examens, conseils ou traitements effectués par un médecin ou par un médecin-dentiste (☞ chif. 2.1 et 2.2) - ainsi que les traitements effectués au moyen des méthodes énumérées au chif. 2.8.2 lettre b.
- b. La remise à des patients ou à des tiers de médicaments, d'autres produits comestibles et boissons (p. ex. comprimés, thés, poudres qui ne sont pas consi-

dérés comme des médicaments), de matériel médical, de prothèses (☞ chif. 2.1.2 lettre c), d'appareils orthopédiques, etc.

- ☞ Les notices « Médicaments » et « Produits comestibles et boissons, aliments pour animaux » pour le taux d'imposition applicable.
- ☞ Les réglementations spéciales pour les différentes professions du secteur de la santé au chif. 2.

#### 5.4 **Autres établissements**

Si un centre de traitements ambulatoires ne remplit pas les conditions énumérées (☞ chif. 5.1), toutes les prestations qu'il fournit sont imposables au taux correspondant.

Les membres de professions du secteur de la santé (☞ chif. 2), qui sont en possession d'une autorisation de pratiquer et qui ne sont que locataires du centre, de sorte qu'ils facturent leurs prestations en leur propre nom, se basent sur les réglementations qui concernent leur profession pour déterminer si les traitements qu'ils fournissent sont exclus de la TVA ou imposables.

Les cabinets de groupe de personnes exerçant à titre indépendant une profession du secteur de la santé (☞ chif. 2), mais qui ont adopté la forme juridique d'une personne morale ou d'une société de personnes (☞ chif. 11) ne sont pas considérés comme des centres de traitements ambulatoires (☞ chif. 5.1).

### 6. **Maisons de retraite, homes médicalisés et organismes exploitant des appartements protégés**

#### 6.1 **Définition, conditions et distinction avec d'autres établissements**

Dans les dispositions qui suivent, sont considérées comme maisons de retraite, homes médicalisés et organismes exploitant des appartements protégés, les institutions dont le but est d'assurer l'hébergement, la subsistance et l'assistance de personnes âgées. En font partie par exemple les maisons de retraite, les homes médicalisés, les appartements protégés, les résidences pour personnes âgées, les groupes d'habitation assistés, y compris les homes de jour pour personnes âgées.



Les établissements dont le but principal est de prendre en charge des personnes souffrant d'une maladie psychique ou d'un handicap physique ou mental ne sont pas concernés par cette disposition.

- ☞ Pour de plus amples informations, voir chif. 8 ou la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives ».

## 6.2 Prestations d'hébergement et d'assistance

L'hébergement (y compris les taxes de raccordement et de communication téléphonique, de radio et de télévision, même si elles sont facturées séparément<sup>16</sup>) et l'assistance des pensionnaires (p. ex. accompagnement dans la maison et chez le médecin ou le coiffeur) sont exclus de la TVA.

De telles prestations fournies lors de séjours de courte durée de personnes âgées ou invalides (p. ex. bénéficiaires de rentes AVS ou AI) tels que les séjours à l'essai, les séjours de courte durée suite à l'absence de la personne qui s'occupe de leur assistance et de leurs soins (normalement vacances des membres de la famille), les séjours de convalescence suite à une détérioration de l'état de santé (p. ex. suite à une chute ou à un séjour hospitalier) sont également exclus de la TVA. Lors de tels séjours de courte durée, l'accompagnement de la personne âgée par le ou la partenaire est exclu de la TVA.



Les séjours de vacances de personnes âgées ne sont pas considérés comme de tels séjours de courte durée ainsi que l'hébergement des hôtes des pensionnaires sont imposables au taux spécial pour l'hébergement.

☞ Pour de plus amples informations, voir brochure « Hôtellerie et restauration ».

Les autres prestations non comprises dans le forfait journalier et qui sont facturées séparément (nettoyage de la chambre, blanchissage et reprisage des vêtements personnels<sup>17</sup>, prestations de la cafétéria, communications téléphoniques en cabine, vente de biens) sont également imposables au taux correspondant.

Les dépenses effectuées pour les pensionnaires (p. ex. coiffeur, pédicure, taxi, achats de produits comestibles, vêtements, chaussures ou médicaments) et qui leur sont refacturées, ne font pas partie du chiffre d'affaires de l'établissement, si la facture du prestataire est expressément établie au nom du pensionnaire. Ces opérations sont à comptabiliser dans un compte de passage. S'agissant de montants inférieurs à 400 francs<sup>18</sup>, un ticket de caisse suffit et il est possible donc de renoncer à une facture avec la mention du nom du pensionnaire. Si une facture globale est adressée à l'établissement, les prestations sont à mentionner séparément pour chaque pensionnaire. Pour preuve, une copie de la facture du fournisseur ou du ticket de caisse est à joindre à la copie de la facture adressée au pensionnaire. Les dépenses ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

16 Précision de la pratique

17 Précision de la pratique

18 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

### 6.3 Prestations de restauration

La restauration (y compris les éventuels suppléments pour régime spécial) comprise dans le prix de la pension est exclue de la TVA. Ceci est également valable pour les séjours de courte durée de personnes âgées ou invalides (p. ex. bénéficiaires de rentes AVS ou AI) au sens du chiffre 6.2, 2<sup>e</sup> alinéa.

Les prestations de restauration supplémentaires qui ne sont pas comprises dans le prix de la pension (p. ex. consommations à la cafétéria) sont par contre imposables au taux normal. La remise de produits comestibles et de boissons non alcooliques destinés à être consommés en chambre sont imposables au taux réduit, dans la mesure où il y a une séparation du point de vue organisationnel.

La restauration des hôtes des pensionnaires et du personnel (☞ notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ») est imposable au taux normal.

La livraison de repas prêts à la consommation (surgelés ou dans des conteneurs chauds) à d'autres maisons de retraite, homes médicalisés et appartements protégés ou à des hôpitaux, des organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex), des pénitenciers, des foyers, des garderies, des écoles, des organisations d'entraide, etc., ainsi que les repas facturés à une organisation tierce<sup>19</sup> sont imposables au taux réduit applicable à la livraison de produits comestibles et de boissons, dans la mesure où il y a une séparation du point de vue organisationnel. Les chiffres d'affaires provenant de ces livraisons sont à comptabiliser séparément.

Les repas prêts à la consommation, remis et facturés<sup>20</sup> directement à des personnes âgées, handicapées ou malades (« service de repas »), sont exclus de la TVA. Les chiffres d'affaires qui en proviennent sont à comptabiliser séparément.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

### 6.4 Prestations de soins

Les prestations dans le domaine des soins de base tels qu'ils sont définis à l'article 7 alinéa 2 lettre c OPAS (☞ chif. 2.10.1 let. b) sont exclues de la TVA.

L'application de matériel pour les soins du corps (p. ex. langes pour l'incontinence) directement aux patients fait partie des soins de base et est exclue de la TVA.

La remise aux pensionnaires de shampooings et d'autres articles d'hygiène corporelle qu'ils utilisent eux-mêmes est par contre imposable au taux normal.

<sup>19</sup> Précision de la pratique

<sup>20</sup> Précision de la pratique

## 6.5 Traitements médicaux

Les examens et les soins définis à l'article 7 alinéa 2 lettres a et b OPAS (☞ chif. 2.10.1 let. a) sont exclus de la TVA.

L'administration et l'application directes aux patients de médicaments (p. ex. pommades, comprimés, injections) et de matériel médical (p. ex. pansements) par le personnel soignant lors des soins sont exclues de la TVA.

L'utilisation par les pensionnaires de fauteuils roulants et autre matériel sanitaire durant leur séjour est également exclue de la TVA.



Par contre, la vente de tels biens aux pensionnaires ainsi que leur location et vente à des tiers (ne séjournant pas dans l'établissement) sont imposables au taux normal.

La vente de biens qui n'ont été utilisés que pour exercer des opérations exclues de la TVA (art. 18 ch. 24 LTVA) est exclue de la TVA.

## 7. Centres de traitements médicaux

### 7.1 Définition, conditions et distinction avec d'autres établissements

Sont considérés comme des centres de traitements médicaux, dans la mesure où ils remplissent les conditions énumérées ci-dessous, les établissements qui prennent en charge des curistes ou des personnes en réadaptation pour une durée limitée, en assurent l'hébergement, la restauration et l'assistance et leur dispensent les traitements médicaux et les thérapies qui leur ont été prescrits. En font partie, par exemple, les centres de réadaptation, les sanatoriums, les maisons de cure et de convalescence.

Un établissement est reconnu comme un centre de traitements médicaux lorsque toutes les conditions suivantes sont réunies :

- a. il doit s'agir d'un centre avec une direction médicale, c'est-à-dire que le centre doit employer au moins un médecin fixe travaillant à plein temps ou bien il doit prouver, à l'aide de contrats avec des médecins indépendants de la région (étant en possession d'un diplôme fédéral ou d'un certificat de capacité reconnu comme équivalent par un des organismes compétents de la Confédération), qu'une présence et une assistance médicales à 100% sont garanties ;
- b. le centre doit employer du personnel médico-thérapeutique autorisé à dispenser des traitements dans le cadre des dispositions légales ;
- c. le centre doit garantir la présence de personnel soignant compétent (infirmières diplômées) 24 heures sur 24, y compris un service médical d'urgence ;

- d. le centre doit être doté de l'infrastructure nécessaire pour exécuter les thérapies prescrites (salles de thérapie) et être équipé pour l'assistance médicale 24 heures sur 24 (p. ex. salle de soins, sonnette de nuit) ;
- e. le centre doit garantir aux patients qui le demandent des examens d'entrée et de sortie ;
- f. le centre doit être en possession de l'autorisation cantonale d'exploiter un tel établissement.

Le fait qu'un centre de traitements médicaux figure dans la « Liste des établissements de cure et des homes de convalescence » de santésuisse en tant que maison de cure, partie A est considéré comme indice que les conditions énumérées ci-dessus sont remplies.

## 7.2 Prestations d'hébergement et de restauration

Si les conditions (☞ chif. 7.1) sont remplies, l'hébergement (y compris les taxes de raccordement téléphonique, de radio et télévision ainsi que les taxes des communications, même si elles sont facturées séparément<sup>21</sup>) et la restauration compris dans le forfait journalier (y compris les éventuels suppléments pour régime spécial) **des patients en réadaptation** sont exclus de la TVA pour la durée de la cure, de la convalescence ou de la réadaptation.

Le rapport de transfert rédigé par l'hôpital ou par le médecin traitant (et non par un médecin du centre) peut servir de **justificatif** qu'il s'agit d'une cure, d'un séjour de convalescence ou de réadaptation exclu de la TVA. Le rapport de transfert est valable uniquement pour la **durée** de la cure, de la convalescence ou de la réadaptation **prescrite**.

La restauration et les autres prestations qui ne sont pas comprises dans le forfait journalier et qui sont facturées séparément, telles que **nettoyage de la chambre**<sup>22</sup>, blanchissage et reprisage des vêtements personnels, prestations de restauration à la cafétéria ou dans un restaurant, communications dans les cabines téléphoniques, vente de biens dans un kiosque ou dans un magasin de fleurs, sont imposables au taux correspondant. La remise de boissons non alcooliques et de produits comestibles destinés à la consommation en chambre est imposable au taux réduit, dans la mesure où il existe une séparation du point de vue organisationnel.

21 Précision de la pratique

22 Précision de la pratique



Si les conditions (☞ chif. 7.1) ne sont pas remplies, parce que l'établissement n'est pas considéré comme un centre de traitements médicaux ou si le rapport de transfert fait défaut ou encore si le séjour n'est plus indiqué médicalement et dépasse la durée prescrite, l'hébergement (y compris le petit déjeuner) est imposable au taux spécial et la restauration au taux normal.

La restauration des hôtes des patients séjournant dans une maison de cure ou dans un centre de réadaptation et du personnel (☞ notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ») est imposable au taux normal.

Les dépenses effectuées pour les patients (p. ex. taxi, coiffeur), et qui leur sont facturées, ne font pas partie du chiffre d'affaires de l'établissement, si la facture du prestataire est expressément établie au nom du patient. Ces opérations sont à comptabiliser dans un compte de passage. S'agissant de montants inférieurs à 400 francs<sup>23</sup>, un ticket de caisse suffit et il est donc possible de renoncer à une facture avec la mention du nom du patient. Si une facture globale est adressée à l'établissement, les prestations sont à mentionner séparément pour chaque patient. **Pour preuve, une copie de la facture du fournisseur ou du ticket de caisse devra être jointe à la copie de la facture adressée au patient.** Les dépenses ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

### 7.3 Soins et traitements médicaux

Les soins et les traitements médicaux dispensés dans le domaine de la médecine humaine, y compris les opérations qui leur sont étroitement liées<sup>24</sup>, sous la surveillance de la direction médicale et dont le but est de traiter des maladies, des blessures ou d'autres troubles corporels ou mentaux sont exclus de la TVA. C'est le cas des traitements prescrits dans le rapport de transfert ainsi que des traitements complémentaires prescrits par la direction médicale.

L'administration et l'application directes aux patients de médicaments (p. ex. pommades, comprimés, injections) et de matériel médical (p. ex. pansements) par le personnel soignant lors du traitement médical sont exclues de la TVA.

L'utilisation par des patients de fauteuils roulants et autre matériel sanitaire durant leur séjour est également exclue de la TVA.

<sup>23</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

<sup>24</sup> Précision de la pratique



Par contre, la vente de tels biens aux patients, ainsi que leur location et vente à des tiers (ne séjournant pas dans l'établissement) sont imposables au taux normal.

La vente de biens qui n'ont été utilisés que pour exercer des activités exclues de la TVA (art. 18 ch. 24 LTVA) est exclue de la TVA.

## 8. Hôpitaux

### 8.1 Définition, conditions et distinction avec d'autres établissements

Sont considérés comme hôpitaux, les établissements qui assurent exclusivement sous direction médicale la prise en charge, l'examen, le traitement et le soin de personnes malades ou blessées ou qui ont un service d'obstétrique. Les hôpitaux n'admettent en règle générale que des personnes dont l'hospitalisation a été ordonnée par un médecin (sauf les cas d'urgence).

### 8.2 Prestations d'hébergement et de restauration

L'hébergement (y compris les taxes de raccordement téléphonique, de radio et de télévision ainsi que les taxes des communications, etc., même si elles sont facturées séparément<sup>25</sup>) et l'assistance de patients sont exclus de la TVA. La restauration incluse dans le forfait journalier, y compris les éventuels suppléments pour régime spécial, est également exclue de la TVA. Les prestations liées à de meilleures conditions d'hébergement (en principe pour une chambre privée) font partie de l'hébergement et sont exclues de la TVA.

Si un enfant ou un adulte malade est hospitalisé ainsi que dans les cas d'accouchements, l'hébergement et la restauration d'une personne proche qui accompagne la personne hospitalisée sont exclus de la TVA.

La restauration et les autres prestations qui ne sont pas comprises dans le forfait journalier et qui sont facturées séparément, telles que nettoyage de la chambre<sup>26</sup>, blanchissage et reprisage des vêtements personnels, prestations de restauration à la cafétéria ou dans un restaurant, communications dans les cabines téléphoniques, vente de biens dans un kiosque ou dans un magasin de fleurs, sont imposables au taux correspondant.

La restauration des visiteurs et du personnel (☞ notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ») est imposable au taux normal.

Les dépenses effectuées pour les patients (p. ex. taxi, coiffeur) et qui leur sont facturées, ne font pas partie du chiffre d'affaires de l'hôpital, si la facture du prestataire est expressément établie au nom du patient. Ces opérations sont à comptabiliser dans un compte de passage. S'agissant de montants inférieurs à

<sup>25</sup> Précision de la pratique

<sup>26</sup> Précision de la pratique

400 francs<sup>27</sup>, un ticket de caisse suffit et il est donc possible de renoncer à une facture avec la mention du nom du patient. Si une facture globale est adressée à l'hôpital, les prestations sont à mentionner séparément pour chaque patient. Pour preuve, une copie de la facture du fournisseur ou du ticket de caisse devra être jointe à la copie de la facture adressée au patient. Les dépenses ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

### 8.3 Soins, traitements médicaux et autres prestations exclus de la TVA

- Les soins et les traitements médicaux dispensés dans le domaine de la médecine humaine, y compris les opérations qui leur sont étroitement liées<sup>28</sup>, dont le but est de traiter des maladies, des blessures ou d'autres troubles corporels ou mentaux.
- Les traitements médicaux que l'hôpital facture aux patients et qui sont dispensés par des médecins agréés et des médecins-chefs ayant leur propre cabinet à l'hôpital et traitant des patients privés. Sont également exclus de la TVA les montants que versent les médecins agréés et les médecins-chefs pour l'utilisation de l'infrastructure.
- L'administration et l'application directes aux patients de médicaments (p. ex. pommades, comprimés, injections) et de matériel médical lors d'un traitement médical. La mise en place, par des médecins, d'implants et de prothèses fixes (☞ chif. 2.1.1 let. f) lors d'un traitement médical est aussi exclue de la TVA.
- L'utilisation par les patients de fauteuils roulants et autre matériel sanitaire durant leur séjour et pour une courte durée après leur sortie de l'hôpital, même si elle est facturée séparément.



Par contre, la vente de tels biens aux patients ainsi que leur location et vente à des tiers (ne séjournant pas dans l'établissement) sont imposables au taux normal.

La vente de biens qui n'ont été utilisés que pour exercer des activités exclues de la TVA (art. 18 ch. 24 LTVA) est exclue de la TVA.

- L'établissement de **certificats** (p. ex. attestant l'incapacité de travail) lors d'un traitement médical (p. ex. pour une assurance ou un employeur), ainsi

27 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

28 Précision de la pratique

que l'établissement de rapports de transfert ne sont pas considérés comme des expertises, mais font partie du traitement médical.

- f. Les expertises non liées à un traitement médical, que des **hôpitaux** et des cliniques **de droit public** effectuent sur **mandat des pouvoirs publics** (p. ex. police, tribunaux, SUVA, AI) ne sont pas imposables dans la mesure où le pouvoir public donne le mandat d'effectuer l'expertise en son propre nom et pour son propre compte.
- g. La mise à disposition de personnel à des fins relevant des soins et traitements aux malades (art. 18 ch. 12 LTVA ; ☞ ch. 607 ss).<sup>29</sup>

#### 8.4 Prestations imposables

- a. La remise de médicaments, de matériel médical, de prothèses, d'appareils orthopédiques et orthodontiques amovibles, etc. est imposable au taux correspondant (☞ les réglementations spéciales pour les médecins et les médecins-dentistes au chif. 2.1 et 2.2).
- b. Les expertises non liées à un traitement médical, que des **hôpitaux** et des cliniques **de droit public** effectuent pour le compte **d'institutions privées** (p. ex. assurances-maladie, autres assurances) sont imposables au taux normal, à moins qu'elles ne servent à déterminer des prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales (☞ chif. 2.1.1 let. d).
- c. Les expertises non liées à un traitement médical<sup>30</sup>, réalisées en leur propre nom par des hôpitaux et des **cliniques privés**, sont imposables au taux normal, à moins qu'elles ne servent à déterminer des prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales (☞ chif. 2.1.1 let. d).
- d. Les essais cliniques de médicaments ou autres, les supervisions et les contrôles de qualité.<sup>31</sup>
- e. La mise à disposition de personnel à d'autres fins que des soins et traitements aux malades (p. ex. travaux de secrétariat, tenue de la comptabilité ; ☞ ch. 609).<sup>32</sup>

#### 9. Centres de radiologie

L'établissement de radiographies, de radioscopies, de scanographies, etc. et l'établissement de diagnostics fondés sur leur observation par des centres de radiologie possédant une autorisation cantonale et une direction médicale sont exclus de la TVA.

29 Précision de la pratique

30 Précision de la pratique

31 Précision de la pratique

32 Précision de la pratique

Les radiothérapies effectuées dans un tel centre de radiologie sont considérées comme des traitements médicaux et sont également exclues de la TVA.

## 10. Laboratoires médicaux

Sont considérés comme laboratoires médicaux, les laboratoires des cabinets médicaux, les laboratoires des hôpitaux ainsi que les laboratoires en possession d'une autorisation cantonale pour l'exploitation d'un laboratoire médical.

Les prestations de laboratoires médicaux, en vue d'un traitement médical ou à but de diagnostic, dans le domaine de la médecine humaine sur mandat d'un médecin, d'un hôpital ou de tout autre centre de soins médicaux sont exclues de la TVA.

Si un laboratoire médical fait effectuer une partie ou la totalité d'un tel mandat par un autre laboratoire médical répondant à la définition décrite au premier alinéa, le mandat donné au laboratoire doit faire référence au mandat de base et indiquer clairement que les prestations qui doivent être fournies sont des prestations de laboratoire dans le domaine de la médecine humaine.

Toutes les autres prestations de laboratoire sont par contre imposables au taux normal, telles que les analyses de dons de sang, les tests sanguins pour des associations sportives, les analyses de tolérance ou toute autre analyse de produits comestibles, de médicaments. Il en va de même des contrôles de qualité des analyses médicales. Ces analyses ne sont en effet pas étroitement liées à un traitement médical.<sup>33</sup>

## 11. Prestations de services de groupements (cabinets de groupe)

### 11.1 Définition et conditions

Est considéré comme groupement, le regroupement de personnes exerçant une **activité indépendante** du secteur de la santé (☞ chif. 2), dans le but de mettre à profit des synergies (p. ex. secrétariat et appareils médicaux communs).

Pour qu'il y ait un tel groupement, toutes les conditions suivantes doivent être réunies :

- a. le groupement est constitué sous forme d'une **société simple** au sens des articles 530 ss CO ;
- b. le groupement est constitué uniquement dans le but de se procurer l'infrastructure nécessaire (p. ex. appareils médicaux, cabinets de consultation, personnel) et de l'exploiter ;
- c. tous les associés de la société simple sont des personnes physiques. Les sociétés de personnes et les personnes morales sont exclues) ;

- d. tous les associés d'un tel groupement exercent une profession du secteur de la santé (☞ chif. 2) et sont détenteurs de l'autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession<sup>34</sup> ;
- e. le contrat du groupement est conclu par écrit ;
- f. les frais occasionnés sont, selon contrat, débités aux différents associés au prorata et au prix coûtant (sans bénéfice) ;
- g. le groupement ne fournit pas de prestations de services et ne livre pas des biens à des tiers<sup>35</sup>.

Il est considéré que ces conditions sont remplies même si

- des associés du groupement fournissent des prestations imposables et sont éventuellement assujettis pour ces prestations ;
- des associés du groupement ou le groupement lui-même emploient, en vertu d'un contrat ou d'un mandat, des personnes n'exerçant pas une profession dans le secteur de la santé selon chif. 2 (p. ex. assistante médicale, laborantine, femme de ménage).



Les cabinets de groupe constitués par exemple sous forme de personnes morales (p. ex. sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée) ou de sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, sociétés en commandite) ne sont pas considérés comme des groupements au sens de ce qui précède. Dans ce cas, toutes les prestations que la société fournit aux sociétaires sont imposables au taux correspondant.

## 11.2 Prestations de groupements

### 11.2.1 Prestations exclues de la TVA

Sont exclues de la TVA, les prestations servant directement à l'exercice de l'activité des associés, que la société simple fournit contractuellement aux associés et qu'elle leur facture au prorata et au prix coûtant (art. 18 ch. 6 LTVA).

Sont notamment visées à ce titre les prestations suivantes :

- l'établissement de radiographies et d'échographies ;
- les prestations de laboratoire ;
- l'utilisation commune des locaux (salles de soins, salle d'attente, bureau, laboratoire, etc.) ;

<sup>34</sup> Précision de la pratique

<sup>35</sup> Précision de la pratique

- la tenue commune du secrétariat et du fichier des patients ;
- la facturation et l'encaissement pour les différents membres.

### **Exemple**

*Deux médecins (société simple) sont propriétaires chacun à raison de 50% du matériel, du laboratoire et louent ensemble les locaux du cabinet. Un contrat écrit a été établi à ce sujet. Les frais du matériel, du laboratoire et des locaux sont facturés par la société simple aux médecins, au prorata et au prix coûtant. Cette contre-prestation est exclue de la TVA.*

## **11.2.2 Prestations imposables**

Sont en revanche imposables au taux correspondant, les livraisons de biens et les prestations que le groupement fournit à ses associés et qui ne servent pas directement à l'exercice de l'activité médicale (☞ chif. 11.2.1) des associés.

Sont notamment considérés comme telles :

- la livraison de médicaments et de matériel médical aux associés ou à des tiers ;
- la livraison de prothèses amovibles et fixes<sup>36</sup> achetées ou fabriquées soi-même par le groupement à ses associés ou à des tiers (☞ chif. 15) ;
- la tenue de la comptabilité pour des associés (de la comptabilisation des opérations commerciales jusqu'à la clôture annuelle de l'exercice) ;
- l'établissement de la déclaration fiscale pour des associés.

## **11.2.3 Assujettissement<sup>37</sup>**

Si le groupement fournit des prestations imposables (☞ chif. 11.2.2) et si les limites citées aux articles 21 alinéa 1 et 25 alinéa 1 lettre a LTVA sont dépassées, ledit groupement remplit les conditions d'assujettissement subjectif et doit s'annoncer auprès de l'AFC.

Cependant, dans le sens d'une simplification, l'AFC renonce à assujettir le groupement si toutes les conditions suivantes sont réunies :

- tous les associés du groupement sont inscrits dans le registre de la TVA ;
- le groupement fournit des prestations uniquement à ses propres associés (et pas à des tiers) ;
- la refacturation des prestations s'effectue sans supplément.

Cette réglementation n'est cependant pas applicable aux sociétés simples qui, vis-à-vis de tiers (autres que leurs propres associés), apparaissent sous une raison sociale commune et fournissent des prestations à ces tiers.

<sup>36</sup> Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

<sup>37</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2005

#### 11.2.4 **Prestations que les associés fournissent au groupement**

Les prestations que les associés du groupement fournissent à celui-ci, même en liaison avec des contributions statutaires découlant du contrat de société spécialement conclu à cet effet, sont en revanche imposables, sauf si elles sont exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA. Ainsi, par exemple, la mise à disposition du groupement de personnel, d'appareils ou d'installations par un de ses associés est imposable.

Si des personnes exerçant une profession du secteur de la santé, qui étaient indépendantes ou avaient leur propre cabinet jusqu'ici, forment un nouveau groupement ou en intègrent un déjà existant, leur vente d'appareils au groupement est exclue de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 24 LTVA, dans la mesure où ces appareils n'ont été utilisés que pour des opérations exclues de la TVA.

#### 11.3 **Prestations de certains associés à d'autres associés**

Les prestations qu'un associé du groupement fournit et facture en son propre nom à un autre associé sont imposables, sauf si elles sont exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA (p. ex. traitement médical). Si, par exemple, un associé du groupement emploie un salarié et qu'il le met à disposition d'un autre associé, la prestation est imposable au taux normal.

Si en revanche plusieurs associés d'un cabinet de groupe ont chacun conclu un contrat de travail à temps partiel avec un employé (contrat de travail selon les art. 319 à 355 CO), les salaires versés à l'employé entrent dans les charges de chaque employeur.

### 12. **Livraison de sang et d'organes humains**

#### 12.1 **Livraison de sang**

Les livraisons de sang total humain non traité par les titulaires de l'autorisation exigée à cette fin sont exclues de la TVA.

Par contre, la livraison de tous les produits sanguins obtenus par des traitements physiques, chimiques ou biologiques de sang total humain (dérivés et composants du sang) est imposable au taux réduit, même si les produits ne sont pas enregistrés par Swissmedic ou par l'Office fédéral de la santé publique (OFSP). Ces produits sanguins sont considérés comme des médicaments, dans la mesure où ils sont destinés à l'application directe à l'homme (☞ notice « Médicaments »).

#### 12.2 **Livraison d'organes humains**

Les livraisons d'organes humains par les institutions reconnues médicalement et les hôpitaux (☞ chif. 7 et 8) titulaires de l'autorisation exigée à cette fin sont exclues de la TVA.

Sont considérés comme organes humains les organes entiers, tels que foie, rein, cœur, poumon et pancréas. N'en font pas partie les tissus humains (p. ex. peau)

et les cellules (p. ex. moelle osseuse et liquides corporels tels que le sperme). Les livraisons de tels biens sont imposables au taux normal.

### 13. Transport de personnes malades, blessées ou invalides

Le transport de personnes est en principe imposable. Toutefois, en vertu de l'article 18 chiffre 7 LTVA, le transport de personnes malades, blessées ou invalides (☞ chif. 1.2, let. f) à l'aide de moyens de transport spécialement aménagés à cet effet (☞ chif. 13.1) est exclu de la TVA.

#### 13.1 Conditions relatives à l'aménagement des véhicules

Le véhicule doit être spécialement aménagé et utilisé pour ce genre de transports. Sont notamment réputés spécialement aménagés les ambulances, les hélicoptères de la garde aérienne de sauvetage et les luges de sauvetage.

Les taxis et bus pour invalides sont considérés comme spécialement aménagés s'ils le sont pour le transport des personnes en fauteuils roulants ou d'autres personnes invalides ou handicapées physiques. Il en est ainsi de ceux pourvus en permanence de modes d'accès arrière ou latéral pour des fauteuils roulants par chemin de roulement (rails à écartement variable), de rampes relevables, de rampes coulissantes ou de hayons élévateurs. Ils sont de plus généralement équipés de modes de fixation des fauteuils roulants au sol ou par d'autres dispositifs (p. ex. crémaillère, sangles de retenue, capitonnage, sièges pivotants).<sup>38</sup>

L'achat, les réparations, le service et l'entretien (achat de carburant, etc.) de tels véhicules ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.



Même s'ils sont équipés de dispositifs fixes ou d'aménagements spéciaux, les moyens de transport publics (p. ex. trains, bus, trams et téléphériques) ne sont pas réputés spécialement aménagés. Les prestations avec de tels moyens de transport sont imposables au taux normal. Il en est de même des véhicules privés et des taxis.

#### 13.2 Opérations exclues de la TVA

Le transport de personnes malades, blessées ou invalides dans des véhicules spécialement aménagés à cet effet, y compris celui des auxiliaires et des accompagnateurs.

Les prestations de premiers secours et d'assistance lors de sauvetage de personnes blessées sont exclues de la TVA, uniquement si la personne qui donne les soins exerce une profession dans le domaine de la santé (☞ chif. 2 ; p. ex. médecin, infirmière).<sup>39</sup>

38 Précision de la pratique

39 Précision de la pratique

### 13.3 Prestations imposables

Le transport de malades, blessés ou invalides au moyen de véhicules **non** spécialement aménagés, même si le transport est pris en charge par l'assurance-invalidité.

Les prestations relatives aux mesures de sécurité prises sur le lieu de l'accident ainsi que la simple mise à disposition pour la fourniture de matériel de sauvetage sans prestation de soins ou d'aide sont imposables au taux normal.

Le transport de personnes décédées est également imposable au taux normal.

## 14. Pharmacie pour les patients (vente directe par le médecin propharmacien)

### 14.1 Principe

Les médicaments (p. ex. injections, comprimés) et le matériel médical (p. ex. pansements, attelles, matériel de fixation) administrés ou appliqués lors d'un traitement médical sont exclus de la TVA comme la prestation principale (traitement médical dans le domaine de la médecine humaine).

La remise de médicaments et de matériel médical dans des emballages neufs (non entamés) aux patients pour application par eux-mêmes à domicile est par contre imposable au taux correspondant en tant que livraison indépendante de biens (☞ notice « Médicaments ») par le médecin s'il remplit les conditions d'assujettissement.

Le chiffre d'affaires imposable est à déterminer de manière exacte (☞ chif. 14.2.1) ou par approximation (☞ chif. 14.2.2).

### 14.2 Enregistrement du chiffre d'affaires imposable provenant de la remise de médicaments et de matériel médical

#### 14.2.1 Détermination exacte du chiffre d'affaires imposable

##### 14.2.1.1 Etablissement des décomptes TVA selon la méthode des taux de la dette fiscale nette

Les chiffres d'affaires imposables provenant de la remise de médicaments et de matériel médical sont à comptabiliser dans un compte de produits séparé, sur la base des factures aux patients, et sont à imposer au taux de la dette fiscale nette correspondant.

L'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette nécessite d'une autorisation de la part de l'AFC.

☞ Pour de plus amples informations, voir brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

### 14.2.1.2 Etablissement des décomptes TVA selon la méthode effective

Les chiffres d'affaires imposables provenant de la remise de médicaments et de matériel médical sont à comptabiliser sur la base des journaux de vente (journaux des débiteurs ou des mouvements financiers) dans des comptes séparés selon les taux applicables (taux normal ou réduit) et à imposer au taux correspondant.

☞ Pour la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 14.3.

### 14.2.2 Détermination par approximation du chiffre d'affaires imposable

Si une répartition exacte entre chiffre d'affaires imposable et exclu de la TVA n'est pas souhaitée ou n'est pas possible pour l'assujéti, le chiffre d'affaires imposable provenant de la remise de médicaments et de matériel médical peut être déterminé par approximation comme suit :

#### 14.2.2.1 Etablissement des décomptes TVA selon la méthode des taux de la dette fiscale nette

5% de l'ensemble des chiffres d'affaires provenant de la remise de médicaments et de matériel médical d'un cabinet de médecin est attribué au domaine « activités exclues de la TVA » et ne doit pas être imposé (déclaration sous chiffres 010 et 043 du décompte TVA). Le 95% du chiffre d'affaires restant est à imposer au taux de la dette fiscale nette accordé par l'AFC.

#### Exemple

<i>Chiffres d'affaires provenant de médicaments et de matériel médical (y compris TVA)</i>	<i>Fr. 320'000</i>
<i>./. 5% médicaments / matériel médical appliqués directement</i>	<i>Fr. 16'000</i>
<i>Chiffre d'affaires imposable</i>	<i>Fr. 304'000</i>
<i>TVA calculée au taux de la dette fiscale nette de 0,6%<sup>40</sup></i>	<i>Fr. 1'824</i>

Si la détermination de la part imposable du chiffre d'affaires provenant de la remise de médicaments et de matériel médical se fait par approximation, tous les chiffres d'affaires imposables au taux normal ou au taux réduit provenant de ces ventes peuvent être comptabilisés sur le même compte de produits.

Lors de l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette, la détermination de l'impôt préalable déductible devient caduque, puisque les taux de la dette fiscale nette tiennent compte de façon forfaitaire de l'ensemble de l'impôt préalable.

<sup>40</sup> Taux de la dette fiscale nette en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2004

### 14.2.2.2 Etablissement des décomptes TVA selon la méthode effective

Il y a lieu de répartir les chiffres d'affaires imposables en médicaments imposables au taux réduit et en matériel médical ou autres biens imposables au taux normal remis aux patients ou à des clients pour utilisation par eux-mêmes. Cette répartition peut par exemple se faire sur la base des journaux de vente (journaux des débiteurs ou des mouvements financiers) ou par une comptabilisation appropriée (comptes de produits séparés).

La méthode par approximation du chiffre d'affaires exclu à raison de 5% décrite au chif. 14.2.2.1 peut être appliquée, mais cela entraîne une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 14.3).

#### Exemple

	CA (TVA incluse)	TVA
<b>- Médicaments</b>		
Chiffres d'affaires selon compte des recettes (TVA 2,4% incluse)	Fr. 300'000	
./ 5% médicaments appliqués directement	Fr. 15'000	
Chiffre d'affaires imposable au taux réduit	Fr. 285'000	
TVA due au taux de 2,4%		Fr. 6'679.70
<b>- Matériel médical</b>		
Chiffres d'affaires selon compte des recettes (TVA 7,6% incluse)	Fr. 20'000	
./ 5% matériel médical appliqué directement	Fr. 1'000	
Chiffre d'affaires imposable au taux normal	Fr. 19'000	
TVA due au taux de 7,6%		Fr. 1'342.00
<b>Total de la TVA</b>		Fr. 8'021.70

### 14.2.3 Détermination du chiffre d'affaires imposable sur la base des achats (coefficient de majoration)

Au lieu de comptabiliser séparément les ventes de médicaments imposables au taux réduit et de matériel médical imposable au taux normal, il est aussi possible de déterminer le chiffre d'affaires imposable et exclu de la TVA au moyen d'un coefficient de majoration. Pour appliquer cette méthode, il faut en faire la demande auprès de l'AFC au moyen du formulaire officiel n° 763 (également disponible sur le site internet de l'AFC).

Ce coefficient de majoration, représentant le rapport entre bénéfice brut (TVA comprise) et prix d'achat (sans TVA), est déterminé sur la base d'une période de **trois mois** qui est représentative de l'activité au cours d'une année civile. Il y a lieu de déterminer un coefficient de majoration pour les biens imposables au taux réduit et un autre pour ceux imposables au taux normal.

Pour pouvoir déterminer les chiffres d'affaires de la période de décompte, les achats de biens imposables au taux réduit et ceux au taux normal sont à comptabiliser dans des comptes de charges séparés. La tenue d'un registre des achats de tels biens selon les taux de l'impôt est aussi possible.

En majorant du coefficient les achats de la période de décompte, on obtient le chiffre d'affaires calculé provenant des médicaments et du matériel médical. Pour déterminer le chiffre d'affaires imposable selon les taux d'impôt, il faut soustraire le forfait de 5% pour les médicaments administrés et le matériel médical appliqué directement aux patients (☞ chif. 14.2.2).

Ce coefficient de majoration déterminé par l'assujéti est à appliquer pendant **trois ans**, pour autant que les structures de l'entreprise ne se modifient pas. A l'expiration de ce délai ou en cas de changement des structures de l'entreprise (p. ex. autres gammes de produits, modification importante de la marge), le coefficient de majoration sera calculé à nouveau et devra être communiqué à l'AFC au plus tard avec l'envoi du premier décompte TVA établi au moyen de ce nouveau coefficient. Le détail des calculs correspondants est à conserver en bon ordre et, sur demande expresse seulement, à présenter à l'AFC.



Si les décomptes sont établis au moyen du taux de la dette fiscale nette, il n'est pas nécessaire de faire la distinction entre les biens imposables au taux réduit et ceux imposables au taux normal. Le coefficient peut être calculé de manière globale.

### Exemple

<b>Journal des achats de biens imposables au taux réduit</b> (médicaments et autres produits consommés par voie orale selon la notice « Médicaments »)					
<b>1<sup>er</sup> trim. 2008</b>		<b>Article</b>	<b>PA sans TVA</b>	<b>PV TVA incluse</b>	<b>Bénéfice brut TVA incluse</b>
<b>Date</b>	<b>Nom fournisseur</b>				
05.01.2008	Distrib SA	Médicaments	2'250	3'540	1'290
.....	.....	.....	.....	.....	.....
31.01.2008	Medica SA	Pommades	1'015	1'570	555
.....	.....	.....	.....	.....	.....
15.02.2008	Distrib SA	Médicaments	550	750	200
.....	.....	.....	.....	.....	.....
31.03.2008	Dimedic SA	Médicaments	900	1'400	500
<b>Total</b>			<b>26'560</b>	<b>40'790</b>	<b>14'230</b>
<b>Coefficient de majoration</b> (14'230 ÷ 26'560 x 100)					<b>53.58%</b>

Le chiffre d'affaires imposable provenant de la vente de médicaments et de matériel médical est déterminé de la manière suivante :

<b>Vente de médicaments</b>	<b>Vente de matériel médical</b>
Achat de médicaments (sans TVA) selon la comptabilité + coefficient de majoration (TVA incluse)	Achat de matériel médical (sans TVA) selon la comptabilité + coefficient de majoration (TVA incluse)
Chiffre d'affaires calculé provenant des médicaments (vente et médicaments appliqués directement)	Chiffre d'affaires calculé provenant du matériel médical (vente et matériel médical appliqué directement)
./. 5% médicaments appliqués directement	./. 5% matériel médical appliqué directement
Total du chiffre d'affaires imposable à 2,4%, TVA incluse	Total du chiffre d'affaires imposable à 7,6%, TVA incluse

☞ En ce qui concerne la détermination de la déduction de l'impôt préalable en cas d'établissement des décomptes selon la méthode effective, voir chif. 14.3.

### 14.3 Déduction de l'impôt préalable

#### 14.3.1

#### Généralités

Si les dépenses peuvent être attribuées directement à une affectation imposable (p. ex. médicaments et matériel médical remis aux patients), l'impôt préalable peut être déduit totalement. Par contre, les dépenses qui peuvent être attribuées directement à des opérations exclues de la TVA (p. ex. installations du cabinet ou du laboratoire, achat de médicaments et de matériel médical utilisés lors d'un traitement médical) ne donnent droit à aucune déduction de l'impôt préalable.

Lorsque les biens ou services servent aussi bien à réaliser des prestations imposables que des opérations non soumises ou exclues de la TVA (p. ex. armoire à médicaments), il y a double affectation, ce qui entraîne une réduction proportionnelle à l'utilisation de la déduction de l'impôt préalable.

L'assujetti qui établit les décomptes au moyen de taux de la dette fiscale nette ne doit pas tenir compte des remarques sous chif. 14.3.

#### 14.3.2 Déduction de l'impôt préalable grevant les médicaments et le matériel médical

Si, en cas d'établissement des décomptes selon la méthode effective, le chiffre d'affaires imposable est déterminé par approximation (☞ chif. 14.2.2.2 et 14.2.3), il y a lieu de procéder à une réduction de 5% de la déduction de l'impôt préalable grevant les achats de médicaments et de matériel médical.

#### Exemple

*Impôt préalable grevant les achats de médicaments et de matériel médical*

*./. 5% médicaments/matériel médical appliqués directement*

*Impôt préalable déductible*

*Fr. 4'200*

*Fr. 210*

*Fr. 3'990*

### 14.3.3 Déduction partielle de l'impôt préalable (double affectation)

#### 14.3.3.1 Frais généraux

L'impôt préalable grevant les frais généraux qui font l'objet d'une double affectation (p. ex. matériel de bureau, autres dépenses d'exploitation telles que téléphone, électricité, eau) est à réduire proportionnellement au bénéfice brut des chiffres d'affaires provenant

- des traitements médicaux, et
- de la vente imposable de médicaments et de matériel médical.

Une réduction sur la base des chiffres d'affaires ne reflète pas l'utilisation effective, car la valeur ajoutée en cas de vente de médicaments et de matériel médical est nettement plus faible que celle provenant de l'activité de cabinet.

Le bénéfice brut équivaut au chiffre d'affaires réalisé moins les achats de marchandises et de prestations de services. Il est à déterminer comme suit :

Vente de médicaments et matériel médical	Activité du cabinet
Chiffre d'affaires calculé provenant des médicaments et du matériel médical (ventes et médicaments/matériel médical appliqués directement) ./. chiffre d'affaires provenant des médicaments et du matériel médical appliqués directement selon la méthode par approximation (☞ chif. 14.2.2.2) ou effective (☞ chif. 14.2.1.2)	Chiffre d'affaires provenant des traitements médicaux ./. chiffre d'affaires provenant des médicaments et du matériel médical appliqués directement selon méthode par approximation (☞ chif. 14.2.2.2) ou effective (☞ chif. 14.2.1.2)
= Chiffre d'affaires imposable provenant de la vente de médicaments et de matériel médical ./. achat des médicaments et du matériel médical (sans l'achat des médicaments appliqués directement ; ☞ chif. 14.3.1 et 14.3.2)	= Chiffre d'affaires exclu de la TVA provenant des traitements médicaux ./. acquisition auprès de tiers de prestations de laboratoire, expertises, etc. ./. autres fournitures directement attribuables aux activités exclues de la TVA
<b>Bénéfice brut</b>	<b>Bénéfice brut</b>

#### Exemple

	Chiffre d'affaires Fr.	Bénéfice brut Fr.	%
Chiffre d'affaires exclu de la TVA	1'050'000	1'010'000	91
Chiffre d'affaires imposable (TVA non comprise)	<u>296'000</u>	<u>101'000</u>	<u>9</u>
Total	<u>1'346'000</u>	<u>1'111'000</u>	100

Impôt préalable grevant les frais généraux	Fr.	1'850.00
./. part pour le chiffre d'affaires exclu de la TVA (91% de Fr. 1'850)	Fr.	<u>1'683.50</u>
Impôt préalable déductible	Fr.	<u>166.50</u>

### 14.3.3.2 Frais d'investissements, de location et d'entretien des locaux

Pour les médecins propriétaires, comme pour ceux qui sont locataires - dans la mesure où la location est facturée avec la TVA au médecin assujetti -, la répartition sur la base du chiffre d'affaires ou du bénéfice brut par genre de recettes n'est pas autorisée, car elle ne correspond pas à un résultat correct. Seule une très petite part de l'impôt préalable est déductible.

Pour les investissements, la location ou les frais d'entretien des locaux, il faut déterminer une clé de répartition sur la base de la surface occupée par le stock de médicaments (p. ex. armoires, étagères) par rapport à la surface nette du cabinet (locaux du cabinet et du laboratoire, à l'exclusion du bureau, de la réception et de la salle d'attente).

Par ce procédé, les surfaces doublement affectées du bureau et de la réception ainsi que de la salle d'attente sont attribuées en proportion de la surface nette du cabinet par rapport à la surface occupée par le stock.

## 15. Livraison de prothèses fabriquées par l'assujetti ou acquises par lui

### 15.1 Prothèses amovibles

Est réputé prothèse amovible un élément corporel de remplacement pouvant être ôté sans intervention chirurgicale.

Les chiffres d'affaires provenant de la vente, du façonnage et l'examen (p. ex. contrôle fonctionnel) de prothèses amovibles, d'appareils orthopédiques, orthodontiques et d'orthèses (fabriquées par l'assujetti ou acquises par lui) sont imposables au taux normal ou au taux de la dette fiscale nette accordé. Ils sont à comptabiliser dans un compte de produits séparé, dans la mesure où des chiffres d'affaires exclus de la TVA sont réalisés.

L'acquisition des prothèses et du matériel nécessaire pour leur fabrication, donne droit à la déduction totale de l'impôt préalable. L'impôt préalable grevant les moyens d'exploitation (p. ex. outils, machines, immeubles) peut être déduit en totalité, à moins que ceux-ci ne fassent l'objet d'une double affectation (c.-à-d. utilisation à des fins imposables et exclues de la TVA ; ☞ chif. 15.2, 3<sup>e</sup> alinéa). Dans ce cas, l'impôt préalable déductible est à réduire proportionnellement (☞ chif. 14.3).

### 15.2 Prothèses fixes telles qu'implants, prothèses dentaires fixes

Est réputé prothèse fixe un élément corporel de remplacement que seule une intervention chirurgicale permet d'ôter et de remettre en place (p. ex. hanche articulée artificielle, stimulateur cardiaque, dents à pivot, ponts et couronnes).

Les chiffres d'affaires provenant d'implants et d'autres prothèses fixes mis en place lors d'un traitement médical sont également à comptabiliser sur un compte de produits séparé. Ces chiffres d'affaires sont exclus de la TVA. Il en va de même des actes médicaux préparatoires, dispensés à des patients pour adapter des ap-

pareils orthopédiques ou orthodontiques (p. ex. prise d'empreintes et ajustage de prothèses dentaires ; pose d'appareils orthodontiques [colliers pour les dents et ajustage ultérieur des bagues).<sup>41</sup>

La TVA grevant l'achat des implants et des autres prothèses fixes et du matériel nécessaire à leur fabrication ne peut pas être déduite au titre de l'impôt préalable.

L'impôt préalable grevant les moyens d'exploitation faisant l'objet d'une double affectation est à réduire proportionnellement (☞ chif. 14.3).

### 15.3 Détermination de l'impôt préalable déductible

Les assujettis qui établissent leurs décomptes au moyen de taux de la dette fiscale nette ne tiennent pas compte des indications qui suivent.

Comme mentionné aux chif. 15.1 et 15.2, l'impôt préalable grevant les dépenses (matériel) pour les prothèses amovibles peut être déduit totalement, puisque le chiffre d'affaires qui en résulte est imposable, tandis que la TVA grevant les dépenses (matériel) pour les implants et les autres prothèses fixes mis en place lors d'un traitement médical ne peut pas être déduit.

Lors de l'achat du matériel, l'utilisation future est indéterminée et une attribution directe ne peut pas toujours être effectuée. Dès lors, il est possible de déterminer par approximation l'impôt préalable grevant les dépenses pour des prothèses amovibles comme suit :

- le matériel utilisé pour la fabrication ou la réparation des prothèses de toutes sortes est à comptabiliser sur un compte de charges séparé ;
- le chiffre d'affaires provenant de la livraison de prothèses amovibles et de prothèses fixes (p. ex. implants, prothèses dentaires fixes) est à comptabiliser sur des comptes de produits séparés.

Pour la détermination par approximation, l'impôt préalable grevant le matériel est déductible en proportion du chiffre d'affaires imposable provenant des prothèses amovibles par rapport au chiffre d'affaires total provenant des prothèses.

Il est possible de procéder de la même manière pour les **moyens d'exploitation** faisant l'objet d'une double affectation dans le cadre de la fabrication de prothèses (p. ex. outillage, machines).

- ☞ Pour de plus amples informations, voir brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

## 16. Expertises et médecine légale<sup>42</sup>

### 16.1 Opérations exclues de la TVA ou prestations non soumises

- a. Les expertises et autres investigations que des hôpitaux et des instituts de médecine légale, de droit public, effectuent sur mandat des pouvoirs publics (p. ex. police, tribunaux, SUVA, offices AI), pour autant que le pouvoir public donne le mandat d'effectuer l'expertise en son propre nom et pour son propre compte.
- b. Les expertises médico-légales.
- c. Les expertises effectuées par un médecin ou un médecin-dentiste servant à déterminer des prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales (☞ chif. 2.1.1 let. d).
- d. Les prestations fournies par un médecin-légiste, telles qu'autopsie, dissection, inspection légale.

### 16.2 Prestations imposables

- a. Les expertises et autres investigations que des hôpitaux de droit public effectuent pour le compte d'institutions privées (p. ex. assurances-maladie ou autres), à moins qu'elles ne servent à déterminer des prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales (☞ chif. 2.1.1 let. d).
- b. Les expertises réalisées en leur propre nom par des hôpitaux et des cliniques privées, ainsi que par des médecins agréés ou par d'autres médecins exerçant leur activité dans des hôpitaux, à moins qu'elles ne servent à déterminer des prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales (☞ chif. 2.1.1 let. d).
- c. L'embaumement.

## 17. Divers

### 17.1 Prévention de la santé

Si une activité a pour but principal de prévenir des maladies et des troubles de la santé et si elle n'est pas exercée lors d'un traitement médical, il y a prestation imposable au taux normal. Cela concerne par exemple les conseils fournis par un centre de santé, les conseils psychologiques.

☞ En ce qui concerne les vaccins pour la prévention de maladies, voir chiffre 2.1.1 lettre e.

## 17.2 Membres de professions du secteur de la santé se trouvant dans un rapport d'employé

Le rapport contractuel de travail a pour effet que les contre-prestations provenant des traitements médicaux dispensés par l'employé entrent dans le chiffre d'affaires de l'employeur. Ce chiffre d'affaires est exclu de la TVA pour l'employeur s'il s'agit de traitements médicaux (☞ chif. 1.3) et s'il est considéré lui-même du point de vue de la TVA comme dispensateur de traitements médicaux selon chif. 2 (☞ chif. 5).

Si l'employeur n'est pas considéré au sens de la TVA comme dispensateur de traitements médicaux (☞ chif. 2), la facture doit mentionner le nom et la qualification de la personne dispensant le traitement médical pour permettre l'exclusion de la TVA.<sup>43</sup>

### Exemple

*La pharmacie « Natura » emploie Madame Favre, naturopathe (☞ chif. 2.8), qui dispense des traitements médicaux dans un cabinet annexé à la pharmacie. La facture à l'intention du patient est établie au nom de « Natura » et indique « Traitement médical dispensé par Mme Favre, naturopathe ». Le traitement médical est exclu de la TVA.*

## 17.3 Ecoles de santé

Les indemnités de stage que les écoles de santé ou autres centres de formation reçoivent d'un hôpital, d'une maison de retraite, des homes médicalisés, etc. sont exclues de la TVA.

☞ A ce sujet, il y a également lieu de consulter les explications relatives à la mise à disposition de personnel dans la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives ».

## 17.4 Remise de seringues, méthadone, héroïne, etc.

La remise par des médecins ou des pharmaciens de méthadone (y compris les seringues) prescrite médicalement est imposable au taux réduit ; toutefois, la remise d'héroïne est imposable au taux normal. Les indemnités supplémentaires versées par des tiers (p. ex. canton) pour de telles remises font partie de la contre-prestation et sont imposables au taux correspondant.

Si les seringues ne sont pas remises en relation avec la méthadone, la contre-prestation en résultant, ainsi que les indemnités de tiers, sont imposables au taux normal.

☞ En ce qui concerne la remise par des institutions ou des services sociaux, etc., voir la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives ».

### 17.5 **Service sanitaire lors de manifestations (poste de secours)**

La tâche des services sanitaires lors de manifestations consiste à fournir les premiers secours **sur les lieux**. A cette occasion, le service sanitaire reçoit une indemnité de piquet qui est à traiter fiscalement de la même manière que la contre-prestation perçue pour les prestations qui sont fournies sur les lieux par un service sanitaire dans des cas bénins. C'est la raison pour laquelle l'indemnité pour le service de piquet sur les lieux est exclue de la TVA.

En revanche, l'indemnité pour le service de piquet **sur appel** (p. ex. à la maison ou sur le lieu de travail) est imposable au taux normal, étant donné que, dans ce cas, c'est le fait d'être prêt à intervenir à tout moment qui est en premier lieu indemnisé. Les interventions ayant pour objet des traitements médicaux sont en règle générale indemnisées séparément et sont exclues de la TVA.

### 17.6 **Recrues sanitaires**

Les indemnités versées par le Département fédéral de la défense, de la protection de la population et des sports (DDPS) pour la formation des recrues sanitaires sont exclues de la TVA.

### 17.7 **Contrôles de qualité**

Les contrôles de qualité effectués dans le domaine de la médecine humaine par des conseillers externes sont imposables au taux normal. Il ne s'agit pas de traitements médicaux, mais de prestations de conseil, même s'ils favorisent le maintien de la bonne qualité d'un traitement médical. Il en va de même des contrôles de qualité des analyses médicales.<sup>44</sup>

### 17.8 **Prestations imposables fournies par un établissement à un autre (externalisation)**

Les prestations dans le domaine de la blanchisserie, des achats, de la livraison de repas, etc. qu'un établissement (p. ex. un hôpital) fournit à un autre établissement sont imposables au taux correspondant.

☞ Concernant les prestations de laboratoire, voir chif. 10.

Si de telles prestations sont fournies par un établissement de droit public à un autre établissement de droit public, les règles relatives aux prestations entre collectivités publiques sont applicables (☞ brochure « Collectivités publiques »).

### 17.9 **Refacturation de traitements médicaux**

Si une institution ou une organisation **propose** et facture des traitements médicaux qu'elle n'a pas elle-même dispensés et si elle n'est pas elle-même un centre de traitements ambulatoires, un centre de traitements médicaux ou un hôpital (☞ chif. 5, 7 et 8)<sup>45</sup>, les prestations refacturées sont exclues de la TVA pour cette

<sup>44</sup> Précision de la pratique

<sup>45</sup> Précision de la pratique

institution ou cette organisation, pour autant que les conditions suivantes soient réunies :

- il s'agit d'un traitement médical (☞ chif. 1.3) ;
- le traitement médical est dispensé par un membre d'une profession du secteur de la santé (☞ chif. 1.5 et en chif. 2) ou par une institution ou une organisation selon chif. 4 à 10 ;
- le traitement médical est à facturer au client séparément et au même prix ;
- une copie de la facture du fournisseur de la prestation est à joindre à la copie de la facture adressée au client.

Les autres prestations fournies par l'institution ou l'organisation sont imposables au taux correspondant, par exemple les suppléments pour les frais administratifs, les prestations de restauration et d'hébergement.

Les rabais, ristournes sur chiffres d'affaires, etc., accordés par le fournisseur de la prestation à l'institution ou l'organisation sont également considérés comme de tels suppléments et sont imposables au taux normal.

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

**Annexe :****Teneur de l'article 7 alinéa 2 OPAS<sup>46</sup> :**

Les prestations au sens de l'al. 1 comprennent :

- a. l'évaluation et les conseils :
  1. évaluation des besoins du patient et de l'environnement de ce dernier ; planification, en collaboration avec le médecin et le patient, des mesures nécessaires,
  2. conseils au patient ainsi que, le cas échéant, aux intervenants non professionnels pour les soins, en particulier quant à la manière de gérer les symptômes de la maladie, pour l'administration des médicaments ou pour l'utilisation d'appareils médicaux ; contrôles nécessaires ;
  
- b. les examens et les traitements :
  1. contrôle des signes vitaux (tension artérielle, pouls, température, respiration, poids),
  2. test simple du glucose dans le sang ou l'urine,
  3. prélèvement pour examen de laboratoire,
  4. mesures thérapeutiques pour la respiration (telles que l'administration d'oxygène, les inhalations, les exercices respiratoires simples, l'aspiration),
  5. pose de sondes et de cathéters, ainsi que les soins qui y sont liés,
  6. soins en cas d'hémodialyse ou de dialyse péritonéale,
  7. administration de médicaments, en particulier par injection ou perfusion,
  8. administration entérale ou parentérale de solutions nutritives,
  9. surveillance de perfusions, de transfusions ou d'appareils servant au contrôle et au maintien des fonctions vitales ou au traitement médical,
  10. rinçage, nettoyage et pansement de plaies (y compris les escarres et les ulcères) et de cavités du corps (y compris les soins pour trachéo-stomisés et stomisés), soins pédicures pour les diabétiques,
  11. soins en cas de troubles de l'évacuation urinaire ou intestinale, y compris la rééducation en cas d'incontinence,
  12. assistance pour des bains médicaux partiels ou complets, application d'enveloppements, cataplasmes et fangos,
  13. soins destinés à la mise en oeuvre au quotidien de la thérapie du médecin, tels que l'exercice de stratégies permettant de gérer la maladie et l'instruction pour la gestion des agressions, des angoisses et des idées paranoïaques,
  14. soutien apporté aux malades psychiques dans des situations de crise, en particulier pour éviter les situations aiguës de mise en danger de soi-même ou d'autrui ;

c. les soins de base :

1. soins de base généraux pour les patients dépendants, tels que : bander les jambes du patient, lui mettre des bas de compression, refaire son lit, l'installer, lui faire faire des exercices, le mobiliser, prévenir les escarres, prévenir et soigner les lésions de la peau consécutives à un traitement ; aider aux soins d'hygiène corporelle et de la bouche ; aider le patient à s'habiller et à se dévêtir, ainsi qu'à s'alimenter,
2. mesures destinées à surveiller et à soutenir les malades psychiques pour accomplir les actes ordinaires de la vie, telles que la planification et la structuration de leurs journées de manière appropriée, l'établissement et la promotion des contacts sociaux par un entraînement ciblé et le soutien lors de l'utilisation d'aides à l'orientation et du recours à des mesures de sécurité.

**Teneur de l'article 7 alinéa 2bis OPAS<sup>47</sup> :**

Il appartient à une infirmière ou à un infirmier pouvant justifier d'une expérience professionnelle de deux ans dans le domaine psychiatrique d'évaluer si des mesures telles que celles qui sont prévues à la let. b, ch. 13 et 14, et à la let. c, ch. 2, doivent être prises.