CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

LE PRÉSIDENT DE LA XV^e^ CHAMBRE SIÉGEANT EN RÉFÉRÉ

A R R Ê T

n^o^ 252.571 du 30 décembre 2021

A. 235.317/XV-4925

En cause :

1. **l'association sans but lucratif UNION PROFESSIONNELLE DES LOGOPEDES FRANCOPHONES**,
2. **l'association sans but lucratif AXXON PHYSICAL THERAPY IN BELGIUM**,
3. **l'association sans but lucratif ERGOTHERAPIE BELGIUM**,
4. **la société à responsabilité limitée LC KINE**,
5. **DUVAL** Annabelle,
6. **WITTVROUW** Vanessa Marie-Louise,

ayant toutes élu domicile chez
M^es^ Marc UYTTENDAELE et
Anne FEYT, avocats,
rue de la Source, 68
1060 Bruxelles,

contre :

l'État belge, représenté par
le ministre des Finances.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite, par la voie électronique, le 27 décembre 2021, les associations sans but lucratif (ASBL) Union Professionnelle des Logopèdes Francophones, Axxon Physical Therapy In Belgium, Ergotherapie Belgium, la société à responsabilité limitée (SRL) LC Kine, Duval Annabelle et Wittvrouw Vanessa Marie-Louise demandent, d'une part, la suspension selon la procédure d'extrême urgence de l'exécution de « la circulaire 2021/C/114 du SPF Finances du 20 décembre 2021, relative à l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne dispensées par certaines personnes et de soins hospitaliers, publiée le 21 décembre 2021 […] et la FAQ "Exemption TVA prestation médicales – réglementation à partir du 1^er^ janvier 2022" publiée par l'Administration du 24 décembre 2021 » et, d'autre part, l'annulation de cette décision.

II. Procédure

Par une ordonnance du 28 décembre 2021, l'affaire a été fixée à l'audience du 30 décembre 2021.

La partie adverse a déposé une note d'observations et le dossier administratif.

M. Marc Joassart, conseiller d'État, président f.f., a exposé son rapport.

M^{es} Patricia Minsier, Céline Joly et Laurent Tainmont, *loco* M^{es} Marc Uyttendaele et Anne Feyt, avocats, comparaissant pour les parties requérantes, et M^{me} Fabienne Roland, conseiller général, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Christian Amelynck, premier auditeur chef de section au Conseil d'État, a été entendu en son avis conforme.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Faits

1. L'article 132, § 1er, de la directive 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée est libellé comme suit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :
[...]
b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;
c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné;
[...] ».

2. Par un arrêt du 27 juin 2019, la Cour de Justice de l'Union européenne apporte la réponse suivante à la première question préjudicielle posée par l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 106/2017 du 28 septembre 2017 :

« L’article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu’il ne réserve pas l’application de l’exonération qu’il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d’une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l’État membre concerné ».

3. Par son arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019, la Cour constitutionnelle annule partiellement l’article 44 du Code de la TVA.

4. L’article 3 de la loi du 11 juillet 2021 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne insère un paragraphe 1er nouveau dans cette disposition, libellé comme suit :

« § 1er. Sont exemptées de la taxe, les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de leur profession ou pratique par les personnes suivantes :

1° les praticiens d’une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l’exercice des professions des soins de santé et les praticiens des pratiques visées à l’article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l’art médical, de l’art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l’art infirmier et des professions paramédicales;

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

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

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

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

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

L’entrée en vigueur de la loi du 11 juillet 2021 est fixée au 1er janvier 2022.

2. La circulaire 2021/C/114 du SPF Finances du 20 décembre 2021 relative à l’exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne dispensées par certaines personnes et de soins hospitaliers est publiée sur le site Fisconetplus le 20 décembre 2021. Selon son introduction, cette circulaire

« comprend un premier commentaire des dispositions modifiées reprises dans le nouvel article 44, § 1er et § 2, 1°, a), du Code de la TVA ».

En ce qui concerne le champ d'application matériel de l'exemption, les points 3.2.3 et 3.2.4 de cette circulaire apportent les précisions suivantes :

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

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

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

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

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

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

La Cour de justice de l'Union européenne a jugé que les traitements psychothérapeutiques pouvaient être considérés comme des soins médicaux (CJUE, Arrêt *Dornier*, du 06.11.2003, affaire C-45/01, point 50). Le traitement qui, dans le cadre d'une maladie mentale, poursuit un but thérapeutique, est exempté. C'est ainsi que les interventions chirurgicales pour les personnes transgenre résultant d'une dysphorie de genre relèvent de la notion de soins médicaux et concernent des interventions et des traitements à but thérapeutique ou reconstructif en raison d'une maladie, d'une blessure ou d'une malformation congénitale et sont donc exemptées de TVA (décision n° E.T.127.740 du 22.03.2016, numéro 10).

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

Le fait que l'intervention ou le traitement figure dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, ou dans la nomenclature des prestations de rééducation, ou réponde aux conditions pour bénéficier d'une intervention conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, constitue une présomption d'une pratique de soins médicaux/intervention ou

traitement à but thérapeutique. Il s'agit d'une présomption réfragable, dont la preuve contraire peut toujours être apportée.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En ce qui concerne le champ d'application personnel de l'exemption, les points 4.2.1.1. à 4.2.2. indiquent ce qui suit :

« 4.2.1.1. Les praticiens des professions réglementées

Les professions visées par la loi coordonnée du 10.05.2015, précitée ont comme point commun qu'elles font l'objet d'un titre professionnel particulier ou d'une qualification professionnelle particulière et que leurs praticiens doivent avoir été agréés à cet effet par le ministre qui a la Santé publique dans ses attributions ou par le fonctionnaire délégué par lui (article 86 de la loi coordonnée du 10.05.2015, précitée). Cet agrément est accordé pour autant qu'il soit satisfait aux critères d'agrément fixés par le ministre qui a la Santé publique dans ses attributions, sur avis, lorsqu'ils existent, des conseils auxquels cette compétence est attribuée.

Sont visées par cette loi les professions suivantes :

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

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

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

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

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

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

Il convient de considérer que pour les praticiens de pratiques ayant fait l'objet des mesures d'exécution nécessaires à l'encadrement de l'accès à la profession, tous les praticiens autorisés à pratiquer en Belgique peuvent bénéficier de l'exemption. En effet, ceux-ci sont présumés disposer des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante. Sont visés par cette catégorie, les homéopathes.

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

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

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

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

- Ostéopathie

  * OSTEOPATHIE.BE
  * L'UBO : L'Union Belge des Ostéopathes
  * L'UKO : L'Union des Kinésithérapeutes et Ostéopathes diplômés
  * L'UPMO : L'Union professionnelle de médecine ostéopathique

- Acupuncture

  * L'ABADIC : l'Association belge des acuponcteurs diplômés de Chine
  * La BAF : Belgian Acuponctors Federation
  * L'EUFOM : European Federation for Oriental Medicine
  * L'UBMAP : l'Union Professionnelle des Médecins Acupuncteurs de Belgique

- Chiropraxie

  * L'UBC : L'Union belge des chiropracteurs

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

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

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

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

- pour les non-médecins :

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

- pour les médecins : avoir suivi une formation de 192 heures au minimum en acupuncture (théorie et pratique confondues).

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

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

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

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

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

- ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens de professions médicales et paramédicales réglementées.

S'agissant de professions ou pratiques qui ne font pas l'objet d'un encadrement juridique particulier, leurs praticiens seront tenus, conformément à l'article 44,

§ 1er, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA, d'informer l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement à l'application de cette exemption. Cette obligation d'information permettra à l'administration, dans le cadre de sa mission de contrôle de la correcte application de la règlementation TVA et conformément à la jurisprudence européenne, d'établir un cadastre des différentes formations et certifications attestant que ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'un niveau semblable à celles qui sont proposées par les praticiens des professions ou pratiques réglementées.

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

L'entrée en vigueur de la circulaire est fixée au 1er janvier 2022.

Il s'agit du premier acte attaqué.

La rubrique « *frequently asked questions* » (FAQ) « Exemption TVA prestation médicales – réglementation à partir du 1er janvier 2022 » publiée par l'administration fiscale le 24 décembre 2021 reprend la teneur de la circulaire et précise notamment ce qu'il faut entendre par « traitement ou interventions avec un but thérapeutique » et les moyens de preuve admissibles pour démontrer le but thérapeutique, dont, par exemple, le « dossier des patients ».

Il s'agit du second acte attaqué.

IV. Compétence du Conseil d'État

Une circulaire ministérielle n'est pas destinée à modifier les règles de droit et ne revêt, dès lors, pas, en principe, le caractère règlementaire qui pourrait justifier la suspension de son exécution ou son annulation par le Conseil d'État. Il en est ainsi lorsqu'elle se borne à énoncer de simples règles de conduite, des renseignements ou des explications concernant, notamment, la législation ou la règlementation existante, voire lorsqu'elle propose une interprétation non contraignante de celles-ci. Cependant, ont un caractère réglementaire, les circulaires, instructions ou prescriptions générales qui ajoutent à la réglementation existante des règles nouvelles, présentant un certain degré de généralité, dès lors que leur auteur a l'intention de les rendre obligatoires et qu'il dispose des moyens pour forcer au respect de ces directives. De tels actes sont susceptibles de recours en annulation devant le Conseil d'État.

Pour qu'une circulaire puisse faire l'objet d'une demande de suspension ou d'un recours en annulation, trois critères cumulatifs doivent donc être réunis :

- la circulaire doit contenir des règles nouvelles et pas seulement informer son destinataire ou lui proposer une interprétation non contraignante de règles en vigueur;
- la circulaire doit rendre ces nouvelles règles obligatoires et être rédigées à cet effet en termes impératifs;
- l'auteur de la circulaire doit disposer du pouvoir d'imposer sa volonté au destinataire de son texte et de le sanctionner le cas échéant.

Dès lors que le moyen unique se base sur le postulat selon lequel, en adoptant les actes attaqués, l'administration a créé des règles nouvelles en raison de l'imprécision de l'article 44, § 1er, nouveau, du Code de la TVA, l'examen de la compétence du Conseil d'État est lié à celui du sérieux du moyen.

V. Conditions de la suspension d'extrême urgence

Conformément à l'article 17, § 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la suspension de l'exécution d'une décision administrative suppose deux conditions, une urgence incompatible avec le délai de traitement de l'affaire en annulation et l'existence d'au moins un moyen sérieux susceptible, *prima facie*, de justifier l'annulation de cette décision. Le paragraphe 4 de ce même article vise l'hypothèse d'un recours en suspension d'extrême urgence qui doit indiquer en quoi le traitement de l'affaire est incompatible avec le délai de traitement de la demande de suspension visée au paragraphe 1er.

VI. Moyen unique

VI.1. Thèse des parties requérantes

Le moyen unique est pris de la violation des articles 170, § 1er, 172, alinéa 2, et 22 de la Constitution, de l'article 10 de la loi du 22 août 2022 relative aux droits du patient, de l'article 458 du Code pénal, de l'article 9 du règlement UE 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données et abrogeant la directive 95/46/CE, de l'incompétence de l'auteur de l'acte, ainsi que de l'excès de pouvoir.

Dans une première branche, les parties requérantes font valoir que la désignation des bénéficiaires d'une exemption d'impôt est un élément essentiel de l'impôt et que, par conséquent, seul le législateur est compétent pour fixer les règles permettant l'identification précise et certaine des bénéficiaires d'une exemption de

la TVA. Elles relèvent que le législateur n'a toutefois fixé aucune condition qui permet de définir précisément et de manière certaine les prestations des praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1°, qui bénéficient de l'exonération de TVA. Plus particulièrement, elles critiquent l'absence de définition légale « des professions dans le cadre de l'exercice desquelles les prestations de soins à la personne sont exonérées de la TVA et, en particulier, [des] qualifications […] requises pour exercer ces professions ». Elles soulignent que le législateur n'a pas non plus fixé les grandes lignes ou les éléments essentiels permettant l'identification précise et certaine des professions dans le cadre de l'exercice desquelles les prestations de soins à la personne sont exonérées de la TVA. Selon elles, de tels éléments se trouvent dans les actes attaqués.

Elles rappellent que l'on lit ce qui suit sous le point 4.2.1.2. du premier acte attaqué « Les praticiens de professions visées par la loi Colla du 29.04.1999 » : « Concernant les pratiques n'ayant pas fait l'objet de mesures d'exécution nécessaires à l'encadrement de la profession, il incombe à l'Administration de déterminer les conditions requises pour pouvoir bénéficier de l'exemption pour pouvoir faire en sorte que ne puissent bénéficier de l'exemption que les prestations fournies par des praticiens disposant des qualifications nécessaires pour rendre des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante ». Elles relèvent que l'on trouve notamment dans le premier acte attaqué des définitions des notions de « certification » et « d'établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement », ainsi que de la « qualité des prestations » selon que les praticiens concernés ont obtenu leur certification au sein d'un établissement belge reconnu ou au sein d'un établissement étranger reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement. Elles voient également dans cette circulaire une définition ou une tentative de définition des prestations de soins à la personne qui peuvent être fournies par les prestataires de soins visés à l'article 44, § 1er, 2°, parce qu'elles sont en lien avec la formation « de qualité » qu'ils ont reçue : « le praticien peut appliquer l'exonération aux services fournis qui relèvent de son expertise et font partie de la formation qu'il a reçue » (point 4.2.3). Elles estiment que ce lien tout à fait essentiel qui existe pour les professions médicales, paramédicales et les pratiques non conventionnelles par l'application des lois précitées (interdiction de pratiquer des actes qui ne sont pas autorisés) n'est même pas évoqué dans l'article 44, § 1er, 2°, du Code de la TVA.

Elles considèrent que la nécessité pour l'administration de la TVA de donner des définitions génériques de toute une série de notions essentielles à la définition de la catégorie des prestataires de soins exemptés en application de l'article 44, § 1er, 2°, du Code de la TVA et le constat selon lequel « il incombe à

l'Administration de déterminer les conditions requises pour pouvoir bénéficier de l'exemption » achèvent de démontrer une violation flagrante des articles 170 et 172 de la Constitution.

Elles ajoutent que le second acte attaqué contient les mêmes conditions et définitions sous les questions « Quels sont les praticiens de soins qui peuvent bénéficier de l'exemption », « qui sont les praticiens de pratiques visées par la loi Colla du 29 avril 1991 », « de quelle manière les praticiens de professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire doivent-ils amener la preuve qu'ils disposent des qualifications nécessaires? ».

Dans une seconde branche, elles soutiennent que les données en matière de santé ne peuvent être communiquées à l'administration de la TVA et que le législateur est seul compétent pour fixer les conditions dans lesquelles il peut, le cas échéant, être porté atteinte au droit au respect de la vie privée, incluant les données de santé. Elles soulignent que les deux actes attaqués mentionnent que le but thérapeutique d'une intervention ou du traitement peut être démontré au moyen du dossier des patients et, plus généralement, par tous moyens de droit commun. Elles en déduisent que les prestataires de soins relevant de l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA sont contraints par l'administration de la TVA de violer les obligations de secret et de protection des données auxquelles ils sont tenus s'ils veulent pouvoir prouver que certaines de leurs prestations de soins présentent un caractère thérapeutique et peuvent, donc, être exemptées de TVA. Surabondamment, elles s'interrogent sur la compétence de l'administration fiscale pour évaluer le caractère thérapeutique d'un traitement sur la base du dossier médical d'un patient.

VI.2. Appréciation sur les deux branches du moyen

L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose comme suit :

« Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi ».

L'article 172, alinéa 2, de la Constitution dispose comme suit :

« Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

L'article 170, § 1er, de la Constitution réserve au pouvoir législatif la compétence de déterminer les éléments essentiels de l'impôt. La désignation des contribuables et le montant à payer par ceux-ci constituent des éléments essentiels de l'impôt. Le principe de légalité en matière fiscale, garanti par l'article 170, § 1er, de la Constitution exige, par conséquent, que la loi fiscale contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être décidé qui est

redevable et pour quel montant (Cour constitutionnelle, arrêt n° 54/2008 du 13 mars 2008, point B.12). Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt (Cour constitutionnelle, arrêt n° 72/2008 du 24 avril 2008, point B.6).

Le contrôle de la constitutionnalité des lois, et notamment de leur conformité avec les articles 22, 170 et 172 de la Constitution, relève de la compétence de la Cour constitutionnelle, conformément à l'article 26, § 1er, 3°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle. La thèse des parties requérantes selon laquelle le législateur aurait omis, en adoptant l'article 3 de la loi du 11 juillet 2021, de fixer des critères précis, non équivoques et clairs permettant de déterminer les bénéficiaires d'une exonération de la TVA, en violation des articles 170 et 172 de la Constitution, ne pourrait être suivie qu'en cas de réponse positive sur ce point à une question préjudicielle posée à la Cour constitutionnelle, ce que le moyen unique ne propose pas.

Par ailleurs, l'application de l'exonération à des prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale qui n'est pas réglementée résulte directement de la transposition de la directive 2006/112/CE, précitée, telle qu'interprétée par la Cour de Justice de l'Union européenne dans son arrêt du 27 juin 2019. Dans les actes attaqués, la partie adverse énonce son interprétation des critères légaux afin de respecter l'enseignement de cet arrêt.

Enfin, en ce qui concerne la preuve du but thérapeutique poursuivi pour obtenir l'exonération, les actes attaqués indiquent qu'elle peut être apportée par « tous les moyens de droit commun », ce qui ne constitue pas une limitation de l'admissibilité des preuves. Si l'indication selon laquelle cette preuve pourrait notamment être apportée par un dossier médical est effectivement contestable au regard du secret professionnel ou de la confidentialité des données à caractère personnel en matière de santé, il n'en résulte pas que les actes attaqués imposeraient une obligation, ou constitueraient une autorisation, de méconnaître les dispositions légales applicables. Quant à la critique selon laquelle le législateur lui-même aurait dû régler la question de la preuve du but thérapeutique, notamment en raison de l'incapacité de l'administration fiscale pour l'apprécier, elle dénonce une éventuelle lacune législative, intrinsèque à l'article 44, § 1er du Code de la TVA ou extrinsèque à cette disposition, mais qui, dans les deux cas, relève de la compétence de la Cour constitutionnelle.

Dans l'état actuel de la procédure, le moyen unique, en ses deux branches, n'est pas sérieux.

L'une des conditions requises par l'article 17, § 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, pour que celui-ci puisse ordonner la suspension de l'exécution de l'acte attaqué fait défaut. La demande de suspension ne peut en conséquence être accueillie.

PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :

Article 1er.

La demande de suspension d'extrême urgence est rejetée.

Article 2.

L'exécution immédiate du présent arrêt est ordonnée.

Article 3.

Les dépens, en ce compris l'indemnité de procédure, sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XVe chambre siégeant en référé, le 30 décembre 2021, par :

Marc Joassart,	conseiller d'État, président f.f.,
Caroline Hugé,	greffier.

Le Greffier,	Le Président,
Caroline Hugé	Marc Joassart