



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.447/3
van 19 juni 2020

avis 67.447/3
du 19 juin 2020

over

sur

een voorontwerp van wet ‘tot
wijziging van het Wetboek van
de belasting over de
toegevoegde waarde wat de
vrijstelling van de belasting
inzake medische verzorging
betreft’

un avant-projet de loi
‘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’

Op 19 mei 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 juni 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 19 juni 2020.

*

Le 19 mai 2020, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘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’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 9 juin 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 19 juin 2020.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe artikel 44, § 1, en § 2, 1°, a), van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek) te vervangen en artikel 44, § 2, van hetzelfde wetboek aan te vullen met een tweede lid. De aanpassingen worden doorgevoerd naar aanleiding van het vernietigingsarrest nr. 194/2019 van 5 december 2019 van het Grondwettelijk Hof en ermee wordt beoogd de betrokken btw-vrijstellingsregeling in overeenstemming te brengen met artikel 132, lid 1, b) en c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: Btw-richtlijn).

3. De ontworpen aanpassingen van artikel 44 van het Btw-wetboek hebben betrekking op de volgende aangelegenheden.

De vrijstelling van btw van de medische verzorging verricht door bepaalde beroepsbeoefenaars² wordt geherformuleerd en beperkt tot ingrepen en behandelingen met een therapeutisch doel (ontworpen artikel 44, § 1, van het Btw-wetboek – artikel 2, 1°, van het voorontwerp).

Hetzelfde geldt voor de vrijstelling van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede van de diensten en leveringen van goederen die daar nauw mee samenhangen (ontworpen artikel 44, § 2, eerste lid, 1°, a), van het Btw-wetboek – artikel 2, 2°, van het voorontwerp). De vrijstelling geldt niet voor diensten en leveringen van goederen die ofwel niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen, ofwel in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de belasting onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen (ontworpen artikel 44, § 2, tweede lid, van het Btw-wetboek – artikel 2, 3°, van het voorontwerp).

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Anders dan thans het geval is, strekt de ontworpen regeling ertoe om ook medische verzorging verricht door andere beroepsbeoefenaars dan die waarvan de beroepsbeoefening gereguleerd is bij de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 ‘betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen’ vrij te stellen, op voorwaarde dat ze houder zijn van een officieel certificaat en op basis ervan over de nodige kwalificaties beschikken om medische verzorging van een voldoende hoog kwaliteitsniveau te verlenen om vergelijkbaar te zijn met die van de beroepsbeoefenaars bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015.

4. In artikel 3 van het voorontwerp wordt de uitwerking in de tijd geregeld. Er wordt deels terugwerkende kracht tot 1 oktober 2019 verleend.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

VOORAFGAANDE OPMERKING

5. Overeenkomstig artikel 412, lid 1, tweede alinea, van de Btw-richtlijn dient aan het ontwerp een artikel te worden toegevoegd, dat luidt:

“Deze wet voorziet in de gedeeltelijke omzetting van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.”³

Artikel 2

6. Zoals de gemachtigde heeft aangegeven, dient in de Franse tekst van het ontworpen artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, inleidende zin, van het Btw-wetboek (artikel 2, 1°, van het voorontwerp) te worden geschreven “les praticiens *professionnels*” (vergelijk met de Nederlandse tekst: “beroepsbeoefenaars”).

Artikel 3

7. Artikel 3 van het voorontwerp regelt de inwerkingtreding. In het eerste lid wordt bepaald dat artikel 2, dat de verschillende wijzigingen aan artikel 44 van het Btw-wetboek inhoudt, in werking treedt op de eerste dag van de tweede maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad, maar daar wordt in het tweede lid het volgende aan toegevoegd:

“Het heeft evenwel uitwerking met ingang van 1 oktober 2019 met betrekking tot de diensten die vrijgesteld worden van de belasting krachtens de wijzigingen aangebracht door deze bepaling [lees: wet].”

Vermits alle onderdelen van artikel 2 van het voorontwerp betrekking hebben op vrijstelling van btw, is niet duidelijk aan welke onderdelen ervan terugwerkende kracht wordt verleend. Daarover om verduidelijking gevraagd, antwoordde de gemachtigde:

“En l’occurrence, l’article 3, alinéa 2, du projet vise l’article 44, § 1^{er}, 2°, du Code de la TVA, tel que remplacé par l’article 2, 1° du projet, en ce qui concerne les prestations des chiropracteurs et ostéopathes pour lesquelles la Cour constitutionnelle a expressément déclaré l’article 44, § 1^{er}, du Code inconstitutionnel.”

³ *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 94.1 en formule F 4-1-2-1, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

Dat dient duidelijker tot uiting te worden gebracht in artikel 3, tweede lid, van het voorontwerp door expliciet te verwijzen naar de medische verzorging verricht door de beroepsbeoefenaars bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-wetboek.

8. De gemachtigde verstrekke volgende toelichting bij de retroactiviteit vervat in artikel 3, tweede lid, van het ontwerp:

“La règle édictée par l'article 3, alinéa 2, du projet est imposée par l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019. Il est renvoyé sur ce point à l'exposé des motifs.^[4]

Concrètement, les prestations de soins à la personne qui étaient soumises à la TVA avant le 1^{er} octobre 2019 mais qui, en vertu de cet arrêt bénéficient de l'exemption prévue à l'article 44, § 1^{er}, du Code peuvent être exemptée de la taxe à partir de cette date. Cela concerne en particulier les prestations des chiropracteurs et ostéopathes pour lesquelles la Cour constitutionnelle a expressément déclaré l'article 44, § 1^{er}, du Code inconstitutionnel. Une communication en ce sens a été publiée par l'administration sur son site Internet. Comme indiqué dans cette communication, l'administration, à défaut d'un texte en ce sens, ne pouvait alors imposer à ces praticiens d'exempter leurs prestations s'ils ne le désiraient pas (il est apparu cependant que cette exemption allait être invoquée dans la grande majorité des cas). Pour des raisons liées à la sécurité juridiques des praticiens en question, cette exemption de TVA ne leur sera effectivement imposée par l'administration qu'à la date de publication au Moniteur belge de la présente loi.”

De in het arrest nr. 194/2019 van het Grondwettelijk Hof in artikel 44, § 1, van het Btw-wetboek vastgestelde lacune (ontstentenis van vrijstelling van btw voor diensten verricht door beoefenaars van de chiropraxie of de osteopathie die niet tot een gereguleerd medisch of paramedisch beroep behoren) wordt aldus verholpen met terugwerkende kracht tot 1 oktober 2019.⁵

In onderdeel B.20.2 van het vernietigingsarrest komt het Grondwettelijk Hof echter tot het besluit dat *dwingende overwegingen van rechtszekerheid* zich verzetten tegen een retroactieve toepassing van het vernietigingsarrest. Als dwingende overwegingen beschouwt het Hof “inzonderheid de praktische onmogelijkheid om ten onrechte geïnde btw alsnog te doen terugvloeien naar de afnemers van de door de belastingplichtige gedane leveringen of verrichte diensten of van hen alsnog betaling te eisen in geval van onterechte niet-onderwerping,

⁴ In de memorie van toelichting wordt over de terugwerkende uitwerking vanaf 1 oktober 2019 van artikel 3, tweede lid, van het voorontwerp het volgende gesteld: “Op die manier wordt rekening gehouden met het arrest van het Grondwettelijk Hof en met de mogelijkheid om een belastingnorm te laten terugwerken in de tijd in de mate dat die gunstiger is voor de betrokken belastingplichtigen.”

⁵ De datum van 1 oktober 2019 is ingegeven door het feit dat het Grondwettelijk Hof “de gevolgen van de vernietigde bepalingen [heeft gehandhaafd] voor wat de belastbare feiten betreft die hebben plaatsgevonden vóór 1 oktober 2019” (zie punt 2 van het dispositief van het vernietigingsarrest). In zijn arrest van 27 juni 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, heeft het Hof van Justitie negatief geantwoord op een door het Grondwettelijk Hof gestelde prejudiciële vraag over de mogelijkheid om de te vernietigen bepalingen voor de toekomst tijdelijk te handhaven. Op grond van dat prejudicieel antwoord heeft het Grondwettelijk Hof de vraag om de gevolgen van de vernietigde bepalingen voor de toekomst te handhaven, afgewezen (zie onderdeel B.20.1 van het arrest van het Grondwettelijk Hof). Merkwaardig genoeg heeft het Grondwettelijk Hof vervolgens wel, zonder daaromtrent een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie te hebben gesteld, de gevolgen van de vernietigde bepalingen in zekere mate gehandhaafd voor het verleden (onderdeel B.20.2 van het arrest).

inzonderheid wanneer het een groot aantal niet nader geïdentificeerde personen betreft, dan wel de belastingplichtigen niet beschikken over een boekhoudkundig systeem dat hun toelaat alsnog de betrokken leveringen of diensten en de waarde ervan te identificeren”. Dat lijkt erop te wijzen dat volgens het Grondwettelijk Hof het retroactief invoeren van een vrijstelling niet mogelijk zou zijn.

Uit opmerking 7 blijkt dat het de bedoeling van de stellers van het voorontwerp is om de medische verzorging verricht door de beroepsbeoefenaars bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-wetboek van belasting vrij te stellen met terugwerkende kracht. Dat zou betekenen dat indien die beroepsbeoefenaars (het gaat onder meer over diensten voor chiropraxie en osteopathie) ook na 30 september 2019 btw zijn blijven innen, ze geacht moeten worden dat ten onrechte te hebben gedaan en die inning ongedaan moet worden gemaakt. Gelet op de door het Grondwettelijk Hof geopperde dwingende overwegingen van rechtszekerheid die terugwerkende kracht in de weg staan, rijst de vraag hoe de wetgever denkt dit toch te kunnen realiseren en welke regeling hij daarvoor zal uitwerken. Het voorontwerp moet met een dergelijke regeling worden aangevuld.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de remplacer l'article 44, § 1^{er}, et § 2, 1^o, a), du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) et de compléter l'article 44, § 2, du même code par un alinéa 2. Les adaptations sont opérées pour donner suite à l'arrêt d'annulation n° 194/2019 du 5 décembre 2019 de la Cour constitutionnelle et visent à mettre le régime d'exemption de la TVA concerné en conformité avec l'article 132, paragraphe 1, b) et c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : directive TVA).

3. Les adaptations en projet de l'article 44 du Code de la TVA concernent les matières suivantes. L'exemption de la TVA pour les soins médicaux dispensés par certains praticiens professionnels² est reformulée et limitée aux interventions et traitements à but thérapeutique (article 44, § 1^{er}, en projet, du Code de la TVA – article 2, 1^o, de l'avant-projet).

Il en va de même pour l'exemption de l'hospitalisation et des soins médicaux ainsi que des prestations de services et des livraisons de biens qui leur sont étroitement liées (article 44, § 2, alinéa 1^{er}, a), en projet, du Code de la TVA – article 2, 2^o, de l'avant-projet). L'exemption ne s'applique pas aux prestations de services et livraisons de biens qui soit ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exemptées, soit sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe (article 44, § 2, alinéa 2, en projet, du Code de la TVA – article 2, 3^o, de l'avant-projet).

4. L'article 3 de l'avant-projet règle les effets dans le temps. Une rétroactivité partielle est prévue au 1^{er} octobre 2019.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par fondement juridique la conformité avec les normes supérieures.

² Contrairement au régime actuel, le régime en projet vise à exempter également les soins médicaux dispensés par d'autres praticiens professionnels que ceux dont l'exercice de la profession est réglementé par la loi coordonnée du 10 mai 2015 'relative à l'exercice des professions des soins de santé', à condition qu'ils soient titulaires d'une certification officielle et qu'ils disposent, sur cette base, des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblable à celles qui sont proposées par les praticiens professionnels visés dans la loi coordonnée du 10 mai 2015.

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

5. Conformément à l'article 412, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, il convient d'ajouter au projet un article rédigé comme suit :

« La présente loi transpose partiellement la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée »³.

Article 2

6. Comme l'a indiqué le délégué, il y a lieu d'écrire, dans le texte français de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, phrase introductive, en projet, du Code de la TVA (article 2, 1^o, de l'avant-projet), « les praticiens *professionnels* » (comparer avec le texte néerlandais : « beroepsbeoefenaars »).

Article 3

7. L'article 3 de l'avant-projet règle l'entrée en vigueur. L'alinéa 1^{er} dispose que l'article 2, qui apporte les différentes modifications à l'article 44 du Code de la TVA, entre en vigueur le premier jour du deuxième mois qui suit la publication de la loi au *Moniteur belge*, mais l'alinéa 2 ajoute ce qui suit :

« Il produit cependant ses effets au 1^{er} octobre 2019 en ce qui concerne les prestations de services qui deviennent exemptées de la taxe en vertu des modifications apportées par cette disposition [lire : loi] ».

Dès lors que toutes les divisions de l'article 2 de l'avant-projet concernent l'exemption de la TVA, on aperçoit mal lesquelles de ses divisions se voient attribuer un effet rétroactif. Invité à fournir des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« En l'occurrence, l'article 3, alinéa 2, du projet vise l'article 44, § 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA, tel que remplacé par l'article 2, 1^o du projet, en ce qui concerne les prestations des chiropracteurs et ostéopathes pour lesquelles la Cour constitutionnelle a expressément déclaré l'article 44, § 1^{er}, du Code inconstitutionnel ».

Ces précisions doivent ressortir plus clairement de l'article 3, alinéa 2, de l'avant-projet, en faisant explicitement référence aux soins médicaux dispensés par les praticiens professionnels visés à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA.

³ *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 94.1 et formule F 4-1-2-1, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

8. À propos de la rétroactivité prévue à l'article 3, alinéa 2, du projet, le délégué a précisé ce qui suit :

« La règle édictée par l'article 3, alinéa 2, du projet est imposée par l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019. Il est renvoyé sur ce point à l'exposé des motifs.^[4] »

Concrètement, les prestations de soins à la personne qui étaient soumises à la TVA avant le 1^{er} octobre 2019 mais qui, en vertu de cet arrêt bénéficient de l'exemption prévue à l'article 44, § 1^{er}, du Code peuvent être exemptée de la taxe à partir de cette date. Cela concerne en particulier les prestations des chiropracteurs et ostéopathes pour lesquelles la Cour constitutionnelle a expressément déclaré l'article 44, § 1^{er}, du Code inconstitutionnel. Une communication en ce sens a été publiée par l'administration sur son site Internet. Comme indiqué dans cette communication, l'administration, à défaut d'un texte en ce sens, ne pouvait alors imposer à ces praticiens d'exempter leurs prestations s'ils ne le désiraient pas (il est apparu cependant que cette exemption allait être invoquée dans la grande majorité des cas). Pour des raisons liées à la sécurité [juridique] des praticiens en question, cette exemption de TVA ne leur sera effectivement imposée par l'administration qu'à la date de publication au Moniteur belge de la présente loi ».

Ce faisant, il est remédié, avec effet rétroactif au 1^{er} octobre 2019⁵, à la lacune qu'a constatée l'arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle dans l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA (absence d'exemption de TVA pour les services dispensés par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie qui n'appartiennent pas à une profession médicale ou paramédicale réglementée).

Au considérant B.20.2 de l'arrêt d'annulation, la Cour constitutionnelle conclut cependant que des *considérations impérieuses de sécurité juridique* font obstacle à une application rétroactive de l'arrêt d'annulation. La Cour considère comme des considérations impérieuses « en particulier l'impossibilité concrète de rétrocéder la TVA perçue indûment aux clients des livraisons de biens ou prestations de services effectuées par l'assujetti ou d'enclamer leur en réclamer le paiement en cas de non-assujettissement appliqué à tort, notamment lorsqu'il s'agit d'un grand nombre de personnes non identifiées, ou lorsque les redevables de la taxe ne disposent pas d'un système comptable leur permettant d'enclamer identifier lesdites livraisons de biens ou prestations de services et leur valeur ». Ceci semble indiquer que, selon la Cour constitutionnelle, il ne serait pas possible d'instaurer rétroactivement une exemption.

⁴ En ce qui concerne la rétroactivité conférée à partir du 1^{er} octobre 2019 par l'article 3, alinéa 2, de l'avant-projet, l'exposé des motifs mentionne ce qui suit : « [Il est ainsi tenu compte] de l'arrêt de la Cour constitutionnelle et de la possibilité de faire rétroagir une norme fiscale dans la mesure où celle-ci s'avère plus favorable aux assujettis concernés ».

⁵ La date du 1^{er} octobre 2019 a été dictée par le fait que la Cour constitutionnelle « [a maintenu] les effets des dispositions annulées (...) pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1^{er} octobre 2019 » (voir le point 2 du dispositif de l'arrêt d'annulation). Dans son arrêt du 27 juin 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, la Cour de Justice a répondu par la négative à une question préjudicielle posée par la Cour constitutionnelle concernant la possibilité de maintenir temporairement *pour l'avenir* les dispositions à annuler. S'appuyant sur cette réponse préjudicielle, la Cour constitutionnelle a rejeté la demande visant à maintenir pour l'avenir les effets des dispositions annulées (voir le considérant B.20.1 de l'arrêt de la Cour constitutionnelle). Curieusement, la Cour constitutionnelle a cependant ensuite, sans avoir posé de question préjudicielle à la Cour de Justice sur ce point, maintenu dans une certaine mesure, *pour le passé*, les effets des dispositions annulées (considérant B.20.2 de l'arrêt).

Il ressort de l'observation 7 que l'intention des auteurs de l'avant-projet est d'exempter avec effet rétroactif les soins médicaux dispensés par les praticiens professionnels visés à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du Code de la TVA. Cela signifierait que si ces praticiens professionnels (il s'agit notamment de services de chiropraxie et d'ostéopathie) ont continué à percevoir la TVA également après le 30 septembre 2019, ils sont censés l'avoir fait à tort et cette perception doit être neutralisée. Eu égard aux considérations impérieuses de sécurité juridique qui, de l'avis de la Cour constitutionnelle, s'opposent à la rétroactivité, la question se pose de savoir comment le législateur pense malgré tout pouvoir atteindre cet objectif et quel dispositif il élaborera à cet effet. L'avant-projet doit être complété par un tel dispositif.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT