

Numéros du rôle : 6429, 6462, 6464 et 6465
Arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019

A R R Ê T

En cause : les recours en annulation des articles 110, 111 et 112 de la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d’emplois et du pouvoir d’achat », introduits par l’union professionnelle « Syndicat belge de la Chiropraxie » et Bart Vandendries (art. 110), par l’union professionnelle « Union Belge des Ostéopathes » et autres (art. 110), par la SPRL « Plast. Surg. » et autres (art. 110 et 111) et par l’ASBL « Belgian Society for Private Clinics » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen et M. Pâques, et, conformément à l’article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite E. Derycke, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l’arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 13 mai 2016 et parvenue au greffe le 17 mai 2016, un recours en annulation de l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat » (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2015, deuxième édition) a été introduit par l'union professionnelle « Syndicat belge de la Chiropraxie » et Bart Vandendries, assistés et représentés par Me E. Maes, avocat au barreau de Bruxelles, et Me M. Deneef, avocat au barreau de Louvain.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2016 et parvenue au greffe le 30 juin 2016, un recours en annulation de l'article 110 de la loi précitée a été introduit par l'union professionnelle « Union Belge des Ostéopathes », l'union professionnelle « Union des Ostéopathes », l'union professionnelle « Société Belge d'Ostéopathie, Union professionnelle des Ostéopathes de Belgique », Aymeric Tassin et Maika Debisschop, assistés et représentés par Me J. Bosquet et Me B. Hermans, avocats au barreau d'Anvers.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2016 et parvenue au greffe le 30 juin 2016, un recours en annulation des articles 110 et 111 de la loi précitée a été introduit par la SPRL « Plast. Surg. », Marianne Mertens, la SPRL « Dokter Alexis Verpaele, Plastische Chirurgie », la SPRL « Phryne » et l'ASBL « Société Royale Belge de Chirurgie Plastique, Reconstructive et Esthétique », assistées et représentées par Me T. De Gendt, avocat au barreau de Louvain.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2016 et parvenue au greffe le 30 juin 2016, un recours en annulation des articles 110, 111 et 112 de la loi précitée a été introduit par l'ASBL « Belgian Society for Private Clinics », Bart Decoopman, Wim De Maerteleire, la SA « Clara Invest », la SPRL « Mediplast », la SPRL « Dr. Plovier - Dr. Czupper », la SPRL « Robin Van Look » et la SPRL « Da Vinci Clinic », assistés et représentés par Me S. Tack, avocat au barreau de Flandre occidentale.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6429, 6462, 6464 et 6465 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Par arrêt interlocutoire n° 106/2017 du 28 septembre 2017, publié au *Moniteur belge* du 24 janvier 2018, la Cour a posé à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 132, paragraphe 1, c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit-il être interprété en ce sens qu'il réserve, aussi bien pour les pratiques conventionnelles que non-conventionnelles, l'exonération qu'il vise aux praticiens d'une profession médicale ou paramédicale qui sont soumis à la législation nationale relative aux professions des soins de santé et qui satisfont aux exigences fixées par cette législation nationale et qu'en soient exclues les personnes qui ne remplissent pas ces conditions mais qui sont affiliées à une association professionnelle de chiropracteurs ou d'ostéopathes et satisfont aux critères fixés par cette association ?

2. L'article 132, paragraphe 1, b), c) et e), l'article 134 et l'article 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, combinés avec les points 3 et 4 de l'annexe III de cette directive, notamment au regard du principe de neutralité fiscale, doivent-ils être interprétés en ce sens :

a) qu'ils font obstacle à ce qu'une disposition nationale qui prévoit un taux réduit de TVA soit applicable aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation thérapeutique, alors que les médicaments et dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation purement esthétique et qui y sont étroitement liés sont assujettis au taux normal de TVA;

b) ou qu'ils autorisent ou imposent l'égalité de traitement des deux cas précités ?

3. Appartient-il à la Cour de maintenir provisoirement les effets des dispositions à annuler par suite des B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 et B.40.7, de même que ceux des dispositions qui devraient, le cas échéant, être annulées entièrement ou partiellement, s'il découlait de la réponse à la première ou à la deuxième question préjudicielle qu'elles sont contraires au droit de l'Union européenne, et ce afin de permettre au législateur de les mettre en conformité avec ce droit ? ».

Par arrêt du 27 juin 2019 dans l'affaire C-597/17, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions.

Par ordonnance du 17 juillet 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snaeppe, a décidé :

- de rouvrir les débats,

- d'inviter les parties à communiquer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 16 septembre 2019 au plus tard, et à communiquer aux autres parties, dans le même délai, leur point de vue quant à l'incidence, sur les recours en annulation, de l'arrêt n° 106/2017 du 28 septembre 2017, en particulier en ce qui concerne ce qui est dit en B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 et B.40.7, et de l'arrêt précité de la Cour de justice de l'Union européenne,

- qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et

- qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 18 septembre 2019 et les affaires mises en délibéré.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- les parties requérantes (dans toutes les affaires);

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me N. Muyshondt, avocat au barreau d'Anvers, et Me D. Stas, avocat au barreau de Bruxelles.

À la suite de la demande du Conseil des ministres à être entendu, la Cour, par ordonnance du 18 septembre 2019, a fixé l'audience au 9 octobre 2019.

À l'audience publique du 9 octobre 2019 :

- ont comparu :

. Me E. Maes, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 6429;

. Me B. Hermans et Me J. Bosquet, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 6462;

. Me T. De Gendt, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 6464;

. Me N. Muyshondt, qui comparaisait également *loco* Me D. Stas, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Moerman, en remplacement du juge J.-P. Snappe, légitimement empêché, ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

A.1. Par son arrêt n° 106/2017, la Cour a posé trois questions préjudicielles à la Cour de justice. La Cour de justice a répondu à ces questions par un arrêt du 27 juin 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*

Par ordonnance du 17 juillet 2019, la Cour a ordonné la réouverture des débats et a invité les parties à communiquer, dans un mémoire complémentaire, leur point de vue quant à l'incidence, sur les recours en annulation, de l'arrêt précité de la Cour et de l'arrêt précité de la Cour de justice.

A.2.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429 constatent que l'arrêt précité de la Cour de justice confirme leur argumentation, telle qu'elles l'ont développée dans leur requête. En effet, l'article 132, paragraphe 1, 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 : la directive TVA) ne réserve pas l'exonération de la TVA uniquement aux praticiens d'une profession médicale ou paramédicale qui sont soumis à la législation nationale relative aux professions des soins de santé, qui satisfont aux exigences fixées par cette législation nationale. La portée de la jurisprudence de la Cour de justice tient en ce que lorsque le législateur exerce son pouvoir d'appréciation pour déterminer quelles professions (para)médicales sont exonérées de la TVA, il est toujours tenu de respecter les principes du droit de l'Union, en tenant compte de l'objectif poursuivi par la directive TVA et du principe de la neutralité fiscale. Ces principes ne sont respectés que si l'exclusion des chiropracteurs de l'exonération de la TVA peut être justifiée par des motifs objectifs, fondés sur les qualifications professionnelles des prestataires de soins.

Une exclusion des chiropracteurs de l'exonération de la TVA ne peut donc être justifiée par le fait que les chiropracteurs ne sont pas soumis, comme les praticiens d'une profession médicale ou paramédicale, à la législation nationale relative aux professions des soins de santé, et qu'ils ne satisfont donc pas aux exigences fixées par cette législation nationale, puisqu'il ne s'agit pas d'un motif objectif fondé sur les qualifications professionnelles des chiropracteurs. En outre, l'existence d'un cadre réglementaire pour certaines professions des soins de santé, alors qu'un tel cadre n'existe pas pour d'autres, ne saurait servir d'élément déterminant. Le législateur est en effet lui-même responsable de l'élaboration de ce cadre légal et la Cour de justice a donc jugé à bon droit que le cadre réglementaire ne constitue qu'un élément, parmi de nombreux autres, qui doit être pris en compte en vue de déterminer si un assujetti dispose des qualifications professionnelles requises pour bénéficier de l'avantage de cette exonération.

A.2.2. Selon les parties requérantes, la réponse apportée par la Cour de justice à la première question préjudicielle implique qu'il incombe à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si un assujetti doit être considéré comme un praticien exempté de la TVA, ce qui constitue une mission concrète.

Selon les parties requérantes, la Cour dispose à cet égard de deux options : soit elle annule la disposition attaquée parce qu'elle constate que le législateur fédéral s'est basé sur un critère de distinction qui n'est pas un motif objectif fondé sur les qualifications professionnelles de cette catégorie professionnelle, sans se prononcer sur l'assujettissement ou non à la TVA des chiropracteurs, soit elle annule la disposition attaquée et statue sur l'assujettissement déjà factuel des chiropracteurs à la TVA.

A.3.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 constatent que la Cour de justice confirme leur point de vue. Il découle de la réponse de la Cour de justice à la première question préjudicielle que le pouvoir d'appréciation de l'État belge n'est pas illimité, dès lors qu'il doit tenir compte de l'objectif poursuivi par la directive TVA et du principe de la neutralité fiscale. Les prestataires ne doivent donc pas nécessairement exercer une profession réglementée, dès lors qu'il existe d'autres modes efficaces en ce qui concerne le contrôle de leurs qualifications professionnelles.

Les parties requérantes estiment que les prestataires de soins à la personne doivent avoir la possibilité de démontrer, sur la base de critères objectivés et pertinents, tels que l'affiliation à une association professionnelle et la possession d'un diplôme de master délivré par un établissement d'enseignement universitaire ou supérieur reconnu, pour obtenir l'exonération. La norme attaquée n'offre pas cette possibilité, de sorte qu'elle doit être annulée.

A.3.2. Les parties requérantes estiment qu'il découle de la réponse de la Cour de justice à la troisième question préjudicielle qu'un maintien des effets ne peut être accordé. Le Conseil des ministres n'invoque aucun motif impérieux de la sécurité juridique susceptible de justifier le maintien des effets. Le simple renvoi à des difficultés budgétaires et administratives découlant typiquement de l'annulation ne suffit pas.

A.4. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6464 reprennent l'essentiel de leur requête en annulation et ne se prononcent pas sur l'incidence de l'arrêt n° 106/2017, ni sur l'arrêt de la Cour de justice.

A.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6465 ne se prononcent pas sur l'incidence de l'arrêt n° 106/2017, ni sur la réponse apportée par la Cour de justice à la première question préjudicielle qui lui avait été posée.

Les parties requérantes ne partagent pas la réponse apportée par la Cour de justice à la deuxième question préjudicielle posée. Les médicaments et les dispositifs médicaux utilisés à l'occasion d'une intervention à vocation esthétique ne diffèrent pas des médicaments et des dispositifs médicaux utilisés à l'occasion d'une intervention à vocation non esthétique. Les médicaments et les dispositifs médicaux présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins du consommateur; ils sont dès lors « semblables ». Il s'agit des mêmes biens, produits par le même fabricant, utilisés par le même médecin spécialiste, dotés des mêmes caractéristiques et poursuivant la même finalité. Le principe de la neutralité fiscale s'oppose à l'application d'un taux de TVA différencié aux médicaments et aux dispositifs médicaux selon qu'ils sont utilisés à l'occasion d'une intervention à vocation esthétique (21 %) ou à l'occasion d'une intervention à vocation non esthétique (6 %).

A.5.2. Les parties requérantes partagent en revanche la réponse donnée par la Cour de justice à la troisième question préjudicielle posée. Comme la Cour de justice l'a constaté, il y a lieu de qualifier d'insuffisantes les raisons invoquées par le Conseil des ministres pour considérer qu'il est question de motifs impérieux de sécurité juridique, qui justifieraient une limitation à l'effet en principe rétroactif d'une décision d'annulation. Les parties requérantes s'opposent également à une annulation modulée, dès lors que les dispositions attaquées sont contraires non seulement à la Constitution, mais aussi, à de nombreux égards, à la directive TVA.

A.6.1. Le Conseil de ministres se prononce non seulement sur les réponses apportées par la Cour de justice aux questions préjudicielles posées par la Cour, mais aussi sur l'incidence de l'arrêt n° 106/2017 sur les recours en annulation.

A.6.2. En ce qui concerne l'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes, le Conseil des ministres prend acte de la réponse donnée par la Cour de justice à la première question préjudicielle posée.

A.6.3. En ce qui concerne l'assujettissement à la TVA des traitements à vocation esthétique (B.29 et B.39.7 de l'arrêt n° 106/2017), une annulation totale de l'article 44, § 2, 1^o, a), du Code de la TVA aurait pour conséquence d'exonérer à nouveau totalement de la TVA les interventions médicales et traitements à vocation esthétique et les livraisons de biens et prestations de services étroitement liées, ce qui constituerait une violation de l'article 132 de la directive TVA et de la jurisprudence de la Cour de justice. Le Conseil des ministres propose une annulation modulée.

Le Conseil des ministres demande ensuite à la Cour de prononcer également des annulations modulées en ce qui concerne les trois premières inégalités de traitement entre médecins qui sont dénoncées par la Cour (B.32.4, B.34.5 et B.40.7 de l'arrêt n° 106/2017), de sorte que la législation belge reste conforme à la directive TVA, d'une part, et qu'il soit remédié à la non-conformité au droit constitutionnel national, d'autre part. En ce qui concerne les taux de TVA différents appliqués aux médicaments et aux dispositifs médicaux selon leur usage concret, le Conseil des ministres constate que la réponse donnée par la Cour de justice à la deuxième question préjudicielle posée permet à la Cour de rejeter comme non fondés les huitième et neuvième moyens dans l'affaire n° 6465.

En ce qui concerne la différence de traitement entre les soins à la personne dispensés en dehors de l'hôpital et les soins à la personne dispensés à l'hôpital à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique (B.38.6 de l'arrêt n° 106/2017) et en ce qui concerne les autres inconstitutionnalités constatées (B.39.7 et B.40.7 de cet arrêt), le Conseil des ministres propose également une annulation modulée.

A.6.4.1. Le Conseil des ministres demande en ordre principal à la Cour de procéder à une annulation modulée, justifiée par le fait qu'une éventuelle annulation totale conduira en tout cas à une situation non conforme à la directive et qu'elle affectera donc l'ordre juridique belge. Une annulation modulée implique que la norme attaquée est seulement annulée sous un angle déterminé, dans l'optique de remédier à l'inconstitutionnalité. Une annulation modulée est donc toujours qualifiée d'annulation qualitative, partielle, de la norme.

L'arrêt précité de la Cour de justice ne s'oppose pas à une annulation modulée, dès lors qu'il concerne uniquement un maintien temporaire pour l'avenir, afin de permettre au législateur d'adapter la législation.

A.6.4.2. Le Conseil des ministres demande en ordre subsidiaire de maintenir les effets de l'arrêt d'annulation pour le passé.

Dans son arrêt, la Cour de justice part du constat que la Cour a statué sur les dispositions à annuler en se basant sur leur incompatibilité avec la directive TVA. Ce n'est cependant pas exact. Les dispositions à annuler à la suite des B.29, B.32.4, B.35.5, B.38.6, B.39.7 et B.40.7 ne sont pas incompatibles avec la directive TVA, mais avec le principe d'égalité et de légalité en droit interne. Ce n'est qu'en ce qui concerne les dispositions au sujet desquelles la Cour a posé les première et deuxième questions préjudicielles qu'elle a jugé que celles-ci peuvent être contraires à la directive TVA, et ce n'est qu'au sujet de la première question préjudicielle posée que la Cour de justice a constaté une violation.

Le Conseil des ministres estime qu'il existe des circonstances particulières qui permettent de justifier un maintien des effets juridiques. Il faut en outre transposer la directive TVA et le Conseil des ministres ne demande un maintien que pour le passé, c'est-à-dire jusqu'à la date de publication de l'arrêt au *Moniteur belge*.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. Dans les affaires n^{os} 6429 et 6462, les parties requérantes ont introduit un recours en annulation de l'article 110, lequel constitue, avec l'article 111, la section 1re (« Interventions de chirurgie esthétique ») du chapitre 2 (« Taxe sur la valeur ajoutée ») du titre 3 (« Dispositions fiscales ») de la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat ». L'article 110 dispose :

« A l'article 44 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992 et modifié en dernier lieu par la loi du 12 mai 2014, les modifications suivantes sont apportées :

a) le paragraphe 1er est remplacé par ce qui suit :

‘ § 1er. Sont exemptées de la taxe, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les personnes suivantes :

1° les médecins, les dentistes et les kinésithérapeutes.

L'exemption visée au 1°, ne vise pas les prestations de services effectuées par des médecins ayant pour objet des interventions et traitements à vocation esthétique :

a) lorsque ces interventions et traitements ne sont pas repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité;

b) lorsque ces interventions et traitements bien que repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités;

2° les sages-femmes, les infirmiers et les aides-soignants;

3° les praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée, concernant leurs prestations de nature paramédicale qui sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité. »;

b) dans le paragraphe 2, le 1° est remplacé par ce qui suit :

‘ 1° a) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués dans l'exercice de leur activité habituelle par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires.

Sont exclus de l'exemption visée au a), l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées qui concernent les interventions et traitements visés au paragraphe 1er, 1°, alinéa 2;

b) les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins; ’ ».

B.1.2. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 6464 et 6465 poursuivent également l'annulation de l'article 111 de la loi, précitée, du 26 décembre 2015. L'article 111 dispose :

« L'article 110 entre en vigueur le 1er janvier 2016 ».

Quant au fond

En ce qui concerne l'assujettissement des chiropracteurs et des ostéopathes à la TVA

B.2.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429 prennent un moyen unique de la violation, par l'article 110, attaqué, de la loi, précitée, du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive européenne 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la directive TVA), en ce que l'article attaqué subordonne l'exemption de la TVA à la reconnaissance en tant que profession médicale ou paramédicale et

à la mention des prestations dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité (ci-après : la nomenclature INAMI), ce qui a pour effet d'exclure de l'exemption les prestations des chiropracteurs, sans qu'existe une justification raisonnable à cette exclusion.

B.2.2.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 prennent deux moyens.

Le premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, en ce que l'article attaqué octroie une exemption de la TVA aux médecins et aux kinésithérapeutes lorsqu'ils exercent des pratiques non conventionnelles, alors que la même exemption n'est pas accordée aux autres praticiens de telles pratiques, sans qu'existe une justification raisonnable à cette différence de traitement.

Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, en ce que les médecins, dentistes et kinésithérapeutes sont exemptés de la TVA, sauf pour certaines interventions et traitements à vocation esthétique, alors que l'exemption pour les praticiens de professions paramédicales reconnues et réglementées est limitée aux services qui figurent dans la nomenclature INAMI.

B.2.2.2. Le second moyen est pris pour autant que la Cour jugerait que, dans une interprétation conforme à la Constitution, « l'article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA, introduit par la norme attaquée, obligerait à considérer les ostéopathes reconnus selon la loi du 29 juillet [lire : avril] 1999 relative aux pratiques non conventionnelles comme des praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée qui fournissent des prestations paramédicales ». Dans ce cas, leurs prestations seraient exemptées de la TVA si elles figurent dans la nomenclature INAMI.

B.3. Avant de statuer quant au fond sur le moyen unique soulevé dans l'affaire n° 6429 et sur le premier moyen soulevé dans l'affaire n° 6462, la Cour, par son arrêt n° 106/2017 du 28 septembre 2017, a posé à la Cour de justice de l'Union européenne la première question préjudicielle suivante :

« L'article 132, paragraphe 1, c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit-il être interprété en ce sens qu'il réserve, aussi bien pour les pratiques conventionnelles que non-conventionnelles, l'exonération qu'il vise aux praticiens d'une profession médicale ou paramédicale qui sont soumis à la législation nationale relative aux professions des soins de santé et qui satisfont aux exigences fixées par cette législation nationale et qu'en soient exclues les personnes qui ne remplissent pas ces conditions mais qui sont affiliées à une association professionnelle de chiropracteurs ou d'ostéopathes et satisfont aux critères fixés par cette association ? ».

B.4. Par son arrêt du 27 juin 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, la Cour de justice a répondu à la question préjudicielle reproduite plus haut :

« 23. En effet, il ressort du libellé même de ladite disposition que celle-ci ne définit pas elle-même la notion de ' professions médicales et paramédicales ', mais qu'elle renvoie, sur ce point, à la définition qui est retenue par le droit interne des États membres (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, point 28).

24. Dans ces conditions, les États membres disposent, en vue notamment d'assurer une application correcte et simple de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, d'un pouvoir d'appréciation pour définir les professions dans le cadre de l'exercice desquelles les prestations de soins à la personne sont exonérées de la TVA et, en particulier, pour déterminer quelles qualifications sont requises pour exercer ces professions (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, points 29, 30 et 32).

25. Ce pouvoir d'appréciation n'est toutefois pas illimité, en ce que les États membres doivent tenir compte, d'une part, de l'objectif poursuivi par cette disposition, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises, et, d'autre part, du principe de neutralité fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, points 31, 36 et 37).

26. Les États membres doivent ainsi, en premier lieu, garantir le respect de cet objectif en s'assurant que l'exonération prévue à ladite disposition s'applique uniquement à des prestations de soins à la personne présentant un niveau de qualité suffisant (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, point 37).

27. S'il appartient aux États membres de vérifier que les prestataires de soins concernés disposent des qualifications professionnelles requises à cette fin (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, points 37 et 38), cette exigence n'implique pas nécessairement que ces prestataires exercent une profession réglementée par la législation de l'État membre concerné, dans la mesure où d'autres modes efficaces de contrôle de leurs qualifications professionnelles peuvent être envisagés, en fonction de l'organisation des professions médicales et paramédicales dans cet État membre.

28. En second lieu, les États membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose à ce que des prestations semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, point 39 et jurisprudence citée).

29. Or, cette exigence n'implique pas non plus que le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 soit forcément réservé à des praticiens d'une profession réglementée par la législation de l'État membre concerné, dès lors qu'il ne saurait être exclu, de manière générale et absolue, que des praticiens ne relevant pas d'une telle profession puissent disposer des qualifications nécessaires pour assurer des soins d'une qualité suffisante pour être considérés comme semblables à ceux proposés par les membres d'une telle profession, notamment s'ils ont suivi une formation proposée par un établissement d'enseignement reconnu par cet État membre.

30. Il ressort, en outre, de la jurisprudence de la Cour que le cadre réglementaire de l'État membre concerné ne constitue qu'un élément parmi d'autres devant être pris en compte en vue de déterminer si un assujetti possède les qualifications professionnelles requises pour se voir appliquer cette exonération (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, points 46 et 50), ce qui implique que l'appartenance des prestataires de soins à une profession réglementée ne saurait constituer une condition qui devrait nécessairement être imposée par les États membres à cette fin.

31. Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 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 ».

B.5.1. Il s'ensuit que l'appartenance des prestataires de soins à une profession réglementée pour pouvoir bénéficier d'une exemption de la TVA ne saurait constituer une condition qui devrait nécessairement être imposée par les États membres à cette fin (point 30). Selon la Cour de justice, il ne saurait être exclu, de manière générale et absolue, qu'une exemption de la TVA doit également être accordée pour les services accomplis par des praticiens ne relevant pas d'une telle profession, lorsque ceux-ci 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 suivi une formation proposée par un établissement d'enseignement reconnu par l'État membre concerné (point 29).

B.5.2. L'on ne saurait toutefois déduire de l'arrêt précité qu'une exemption de la TVA doit être accordée dans tous les cas, pour les services accomplis par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, ni que le fait de ne pas accorder cette exemption violerait le principe d'égalité et de non-discrimination. Une telle exemption ne doit en effet être accordée que lorsqu'il est établi que ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante pour être considérées comme semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsqu'ils pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie. Il appartient aux États membres de contrôler s'il est satisfait à ces conditions (points 26 et 27).

B.5.3. Selon l'article 132, paragraphe 1, c) de la directive TVA, les États membres exonèrent 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.

Il découle des articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. La matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, le législateur étant tenu de déterminer les éléments essentiels de l'impôt. 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 d'impôt.

Compte tenu de ce qui précède, il appartient au législateur de déterminer, en ce qui concerne les services accomplis par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, si et à quelles conditions ils sont exemptés de la TVA.

B.6. L'article 44, § 1er, du Code de la TVA doit dès lors être annulé, mais uniquement en tant qu'il ne permet pas d'accorder l'exemption de la TVA pour des services de chiropraxie ou d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans ce paragraphe, lorsque ces praticiens possèdent les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie.

En ce qui concerne l'assujettissement à la TVA des traitements à vocation esthétique

B.7.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6464 prennent un moyen unique de la violation, par les articles 110 et 111 de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Le moyen unique comporte cinq branches : la première branche compare les médecins et des non-médecins quant au caractère imposable des interventions et des traitements à vocation esthétique, la deuxième branche compare les soins hospitaliers et les soins médicaux dispensés par des infirmiers dans et en dehors de l'hôpital pour des interventions et des traitements à vocation esthétique, la troisième branche porte sur la comparaison entre les médecins qui accomplissent des interventions et traitements à vocation esthétique selon que ceux-ci ont ou non un but thérapeutique, la quatrième branche concerne la différence de traitement entre les médecins qui accomplissent des prestations esthétiques et les médecins qui accomplissent des prestations médicales dénuées de tout but thérapeutique, et la cinquième branche traite de la différence de traitement entre les interventions médicales à vocation esthétique qui figurent dans la nomenclature INAMI et les interventions médicales à vocation esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI ou qui figurent dans cette nomenclature mais dont les conditions de remboursement ne sont pas remplies.

B.7.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6465 invoquent onze moyens distincts.

Le premier moyen est pris de la violation, par les articles 110 et 111 de la loi du 26 décembre 2015, des articles 12 et 14 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et lus en combinaison ou non avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que les articles attaqués contiennent des notions qui sont imprécises et imprévisibles, alors que les médecins s'exposent à des sanctions administratives et pénales s'ils ne respectent pas l'assujettissement à la TVA.

Les deuxième, troisième et quatrième moyens sont pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'aucune exemption de la TVA n'est prévue pour les médecins lorsqu'ils accomplissent des interventions et des traitements esthétiques, alors que cette exemption de la TVA s'applique aux dentistes, aux sages-femmes, aux infirmiers, aux aides-soignants et aux organisations regroupant ces praticiens, ainsi qu'au personnel paramédical lorsqu'ils accomplissent des actes et traitements esthétiques.

Le cinquième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution à l'égard des médecins qui dispensent des soins pré- et postopératoires dans le cadre d'une intervention esthétique, en ce qu'ils ne bénéficient pas de l'exemption de la TVA.

Le sixième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 49 et 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE), en ce qu'aucune exemption de la TVA n'est prévue pour les soins hospitaliers et médicaux pré- et postopératoires dans le cadre d'un traitement esthétique, alors que la liberté d'établissement devrait s'appliquer et que la directive TVA commande de prévoir une exemption générale de la TVA pour ces actes.

Le septième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce qu'aucune exemption de la TVA n'est prévue pour la fourniture de biens ou de services liés à un traitement à vocation esthétique, alors que cette situation serait contraire à la liberté d'établissement et à la directive TVA.

Les huitième et neuvième moyens concernent l'éventuelle violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les médicaments et les dispositifs médicaux fournis à l'occasion d'une intervention à vocation esthétique sont soumis au taux de TVA de 21 %, tandis que les médicaments et les dispositifs médicaux sont en règle soumis au taux de TVA de 6 %.

Le dixième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce que les patients qui sont affiliés à une assurance belge contre la maladie et qui subissent une intervention médicale figurant dans la nomenclature INAMI ne doivent pas payer la TVA, tandis que les patients qui ne sont pas affiliés à une assurance belge contre la maladie doivent, quant à eux, payer la TVA.

Le dernier moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce que les patients qui subissent une intervention médicale esthétique dont la cause est physique ne doivent pas s'acquitter de la TVA, alors que les patients qui subissent une intervention médicale esthétique ayant une cause psychique doivent, quant à eux, s'acquitter de la TVA.

B.7.3. À l'exception des huitième et neuvième moyens, la Cour a déjà examiné les moyens, par son arrêt n° 106/2017. La Cour a jugé à cet égard que les moyens sont fondés dans la mesure indiquée ci-après.

B.8.1. En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 6465, la Cour a jugé, par son arrêt n° 106/2017 :

« B.27.6. Les termes ' interventions et traitements à vocation esthétique ' employés dans l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 sont dès lors suffisamment clairs et offrent une sécurité juridique suffisante, puisqu'ils ont pour effet que la TVA s'applique lorsque l'intervention ou le traitement poursuit un but purement esthétique mais ne s'applique pas dès qu'existe un but thérapeutique ou reconstructeur minimal.

[...]

B.28.6.1. Les termes ‘ qui leur sont étroitement liées ’ employés dans l’article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 sont suffisamment clairs, puisqu’ils ont pour effet que ne sont soumises à la TVA que les prestations de services et livraisons de biens qui concernent, voire sont inhérentes à l’intervention ou au traitement esthétique qui ne remplit pas les conditions pour donner droit à un remboursement conformément à la réglementation relative à l’assurance obligatoire soins de santé et indemnités.

Toutefois, la circonstance que les livraisons de biens et les prestations de services non exemptées en vertu de l’article 134 de la directive TVA ne figurent pas dans l’article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA a pour effet que le champ d’application de l’imposition à la TVA n’est pas défini d’une manière conforme aux exigences de cette directive.

B.28.6.2. Puisqu’il doit se déduire de l’article 170, § 1er, et de l’article 172, alinéa 2, de la Constitution qu’aucun impôt ne peut être levé et qu’aucune exemption d’impôt ne peut être accordée sans qu’ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants, la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, le législateur étant tenu de déterminer les éléments essentiels de l’impôt.

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 d’impôt.

B.28.6.3. Une interprétation conforme à la directive du nouvel article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA ne dispense pas le législateur d’établir lui-même la matière imposable, en reprenant expressément les exceptions énumérées dans l’article 134 de la directive TVA.

B.28.6.4. En ce qu’il ne mentionne pas les exceptions qui découlent de l’article 134 de la directive TVA applicables aux livraisons de biens et aux prestations de services liées, l’article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA, combiné avec les articles 73 et suivants du Code de la TVA, puisque l’infraction à cet article est punissable, viole les articles 12 et 14 de la Constitution, combinés avec l’article 7 de la Convention européenne des droits de l’homme.

B.29. Le premier moyen pris dans l’affaire n° 6465 est fondé, en ce que l’article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA ne mentionne pas les exceptions prévues par l’article 134 de la directive TVA ».

B.8.2. En ce qui concerne le septième moyen dans l’affaire n° 6465, la Cour a jugé :

« B.39.6. De même, en ce qui concerne les fournitures de biens et les prestations de services liées, il est établi que si le but de l’intervention ou du traitement est le même, les prestations distinctes doivent être soumises au même taux de TVA, ce qui a pour effet que la TVA sera seulement applicable aux prestations de services et aux fournitures de biens qui sont liées, voire qui sont inhérentes à l’intervention ou au traitement esthétique qui ne remplit pas les conditions pour bénéficier d’un remboursement conformément à la réglementation de l’INAMI.

Toutefois, le fait que les fournitures de biens et les prestations de services non exemptées en vertu de l'article 134 de la directive TVA ne figurent pas dans l'article 44, § 2, 1^o, a), du Code de la TVA a pour effet que le champ d'application de l'imposition à la TVA n'est pas conforme aux exigences de cette directive, de sorte que les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, sont violés.

B.39.7. Le septième moyen dans l'affaire n° 6465 est fondé, dans la mesure où les exceptions relatives aux ' prestations de services et aux livraisons de biens liées ' ne sont pas prévues conformément à l'article 134 de la directive TVA ».

B.8.3. L'article 44, § 2, 1^o, a), du Code de la TVA doit dès lors être annulé, en ce qu'il exonère de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services liées dans les cas qui sont expressément exclus d'une exonération par l'article 134 de la directive TVA.

B.9.1. En ce qui concerne la première branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464 et les deuxième, troisième et quatrième moyens dans l'affaire n° 6465, la Cour a jugé :

« B.32.3.3. Dans le prolongement de la jurisprudence de la Cour de justice, mentionnée en B.27.5, il y a lieu de considérer que les interventions et les traitements à vocation esthétique, réalisés par un médecin ou par un non-médecin, sont soumis à la TVA lorsque ces interventions et ces traitements ne poursuivent aucun but thérapeutique, sous réserve toutefois de l'exception mentionnée dans l'article 132, paragraphe 1, e), de la directive TVA, laquelle est toujours exonérée de la TVA.

[...]

B.32.3.5. La différence de traitement relative à l'assujettissement à la TVA qui existe entre les médecins et les non-médecins lorsque les catégories professionnelles précitées réalisent des interventions ou des traitements à vocation esthétique, n'est pas raisonnablement justifiée.

B.32.4. Le moyen unique de l'affaire n° 6464, en sa première branche, et les deuxième, troisième et quatrième moyens dans l'affaire n° 6465 sont fondés ».

B.9.2. L'article 44, § 1^{er}, du Code la TVA doit dès lors être annulé, en ce qu'il exonère de la TVA les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique.

B.10.1. En ce qui concerne la troisième branche *bis* du moyen unique dans l'affaire n° 6464, la Cour a jugé :

« B.34.4. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice que la différence de traitement, relative à l'imposition à la TVA, entre les prestations médicales à vocation esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI, lesquelles sont soumises à la TVA, et les autres prestations médicales dépourvues de but thérapeutique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI, lesquelles ne sont pas soumises à la TVA, n'est pas raisonnablement justifiée.

B.34.5. Le moyen unique dans l'affaire n° 6464, en sa troisième branche *bis*, est fondé ».

B.10.2. L'article 44, § 1er, du Code de la TVA doit par conséquent être annulé, en ce qu'il exempte de la TVA les services, visés dans cette disposition, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne.

B.11.1. En ce qui concerne la quatrième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464, la Cour a jugé :

« B.35.3. Eu égard à la jurisprudence de la Cour de justice mentionnée en B.27.5, qui requiert que l'exonération de la TVA soit réservée aux soins médicaux, le critère de distinction, à savoir la mention ou non d'une intervention ou d'un traitement dans la nomenclature INAMI, n'est pas pertinent pour atteindre le but poursuivi par le législateur.

B.35.4. La différence de traitement entre les interventions médicales à vocation esthétique qui figurent dans la nomenclature INAMI et les interventions médicales à caractère esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI ou qui y figurent mais qui ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement n'est pas raisonnablement justifiée.

B.35.5. Le moyen unique dans l'affaire n° 6464, en sa quatrième branche, est fondé ».

B.11.2. En ce qui concerne le dixième moyen dans l'affaire n° 6465, la Cour a jugé :

« B.40.5. Par conséquent, il ne saurait être considéré que l'exemption de la TVA s'applique également aux patients n'ayant pas d'assurance maladie belge pour les interventions ou les traitements esthétiques qui figurent dans la nomenclature INAMI mais dont les conditions de remboursement ne sont pas remplies, de sorte que la différence de traitement existe effectivement et ne peut pas être supprimée en recourant à une interprétation conforme à la directive.

B.40.6. Eu égard à ce qui est dit en B.35.3 et compte tenu de la jurisprudence de la Cour, mentionnée en B.27.5, qui requiert que l'exonération de la TVA soit réservée aux soins médicaux, le critère de distinction, à savoir remplir ou non les conditions de remboursement de la nomenclature INAMI, n'est pas pertinent pour atteindre le but poursuivi par le législateur.

B.40.7. Le dixième moyen dans l'affaire n° 6465 est fondé ».

B.11.3. Il y a donc lieu d'annuler, dans l'article 44, § 1er, 1°, alinéa 2, du Code de la TVA, les dispositions mentionnées aux *litterae* a) et b).

B.12.1. En ce qui concerne la deuxième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464, la Cour a jugé :

« B.38.4. Par son arrêt du 10 juin 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, la Cour de justice a précisé que l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA concerne les prestations médicales qui sont fournies en dehors du cadre fixé par l'article 132, paragraphe 1, b), de la directive TVA, tant au domicile privé du prestataire de soins qu'au domicile du patient ou en tout autre lieu (point 36).

Par conséquent, l'exemption de la TVA concerne les prestations de soins indépendamment du lieu où ces prestations sont fournies et l'imposition à la TVA vise les prestations de soins fournies dans le cadre d'interventions et de traitements à vocation esthétique, indépendamment aussi du lieu où les soins médicaux sont fournis.

B.38.5. Compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice, la différence de traitement entre les prestations de soins fournies en dehors de l'hôpital et les prestations de soins fournies en milieu hospitalier, à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique, n'est pas raisonnablement justifiée.

B.38.6. Le moyen unique dans l'affaire n° 6464, en sa deuxième branche, est fondé ».

B.12.2. L'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA doit être annulé, en ce qu'il exonère de la TVA les prestations de soins à la personne, ainsi que les services et les livraisons de biens qui y sont étroitement liés, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplis en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires.

B.13.1. En ce qui concerne la possibilité d'appliquer des taux de TVA différents, d'une part, aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont fournis à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation thérapeutique et, d'autre part, aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont fournis à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation purement esthétique et qui y sont étroitement liés (huitième et neuvième moyens dans l'affaire n° 6465), la Cour, avant de statuer, a, par son arrêt n° 106/2017, posé à la Cour de justice de l'Union européenne la deuxième question préjudicielle suivante :

« L'article 132, paragraphe 1, b), c) et e), l'article 134 et l'article 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, combinés avec les points 3 et 4 de l'annexe III de cette directive, notamment au regard du principe de neutralité fiscale, doivent-ils être interprétés en ce sens :

a) qu'ils font obstacle à ce qu'une disposition nationale qui prévoit un taux réduit de TVA soit applicable aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation thérapeutique, alors que les médicaments et dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation purement esthétique et qui y sont étroitement liés sont assujettis au taux normal de TVA;

b) ou qu'ils autorisent ou imposent l'égalité de traitement des deux cas précités ? ».

B.13.2. Par son arrêt du 27 juin 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, la Cour de justice a répondu à la question préjudicielle reproduite plus haut :

« 46. Toutefois, lorsqu'un État membre fait le choix d'appliquer de manière sélective le taux réduit de TVA à certaines livraisons de biens ou prestations de services spécifiques figurant à l'annexe III de ladite directive, il lui incombe de respecter le principe de neutralité fiscale (arrêt du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 28 et jurisprudence citée).

47. Ce principe s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA (arrêts du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 24, et du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 30).

48. Afin de déterminer si des biens ou des prestations de services sont semblables, il convient de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen. Des biens ou des prestations de services sont semblables lorsqu'ils présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'un ou à l'autre desdits biens ou prestations de services (arrêts du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 25, et du 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, point 31).

49. Dans ce contexte, il importe de relever que la Cour a déjà jugé, d'une part, que tous les médicaments ne devaient pas nécessairement être considérés comme semblables aux fins de l'application du principe de neutralité (voir, en ce sens, arrêt du 3 mai 2001, *Commission/France*, C 481/98, EU:C:2001:237, point 30) et, d'autre part, que l'usage concret auquel des livraisons de biens sont destinées est susceptible d'être pris en considération pour apprécier si ces livraisons sont semblables du point de vue du consommateur moyen (voir, en ce sens, arrêt du 3 mars 2011, *Commission/Pays-Bas*, C-41/09, EU:C:2011:108, point 66).

50. En l'occurrence, la réglementation en cause au principal prévoit, selon la juridiction de renvoi, un traitement différent des médicaments et des dispositifs médicaux fournis dans le cadre de traitements à vocation thérapeutique et des médicaments et des dispositifs médicaux fournis dans le cadre de traitements à vocation esthétique. Or, il convient de constater que l'usage à vocation thérapeutique et l'usage à vocation esthétique représentent deux types d'usages concrets clairement séparés, qui ne répondent pas au même besoin du point de vue du consommateur moyen.

51. Dans ce contexte, il y a lieu de considérer qu'une réglementation telle que celle visée par la juridiction de renvoi opère une différence entre deux catégories de médicaments ou de dispositifs médicaux qui n'apparaissent pas semblables aux fins de l'application du principe de neutralité fiscale.

52. Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 98 de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui opère une différence de traitement entre les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique, d'une part, et les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation exclusivement esthétique, d'autre part, en excluant ces derniers du bénéfice du taux réduit de TVA applicable aux premiers ».

B.14. Par conséquent, l'article 98 de la directive TVA ne s'oppose pas à l'exclusion de l'exonération de TVA pour des prestations de services qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique, tels qu'ils sont définis à l'article 44, § 1er, 1°.

B.15. Les huitième et neuvième moyens dans l'affaire n° 6465 ne sont pas fondés.

En ce qui concerne l'étendue de l'annulation et le maintien des effets des dispositions à annuler

B.16.1. Dans son mémoire complémentaire, le Conseil des ministres a demandé une annulation modulée, en ce qui concerne les violations précitées. Le Conseil des ministres soutient que seules des annulations modulées permettront de maintenir la législation belge en conformité avec la directive TVA et de remédier à la non-conformité au droit constitutionnel national.

B.16.2. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres a demandé à la Cour de maintenir les effets des dispositions qui seraient à annuler, le cas échéant, afin de permettre au législateur de poursuivre la transposition de la directive TVA et de mettre fin à l'inconstitutionnalité qui serait éventuellement constatée.

B.17. En ce qui concerne l'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes, il découle de ce qui est dit en B.5 et B.6 que l'article 44, § 1er, du Code de la TVA présente une lacune. Une intervention du législateur est donc requise pour mettre cette disposition en conformité avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec la directive TVA.

En ce qui concerne la TVA relative aux traitements esthétiques, il découle de ce qui est dit en B.11.3 que l'article 44, § 1er, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA doit être partiellement annulé. Ensuite, il découle de ce qui est dit en B.8.3, B.9.2 et B.12.2 que l'article 44 du Code de la TVA doit être annulé, mais uniquement en ce qu'il accorde une exonération de la TVA dans ces cas contraires à la directive TVA.

B.18. En ce qui concerne le maintien des effets des dispositions annulées, la Cour doit tenir compte des limitations qui découlent du droit de l'Union européenne quant au maintien des effets des normes nationales qui doivent être annulées parce qu'elles sont contraires à ce droit (CJUE, grande chambre, 8 septembre 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, points 53-69; 28 février 2012, C-41/11, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, points 56-63). Avant de statuer sur le maintien éventuel de ces effets, la Cour, par son arrêt précité n° 106/2017, a posé à la Cour de justice la troisième question préjudicielle suivante :

« Appartient-il à la Cour de maintenir provisoirement les effets des dispositions à annuler par suite des B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 et B.40.7, de même que ceux des dispositions qui devraient, le cas échéant, être annulées entièrement ou partiellement, s'il découlait de la réponse à la première ou à la deuxième question préjudicielle qu'elles sont contraires au droit de l'Union européenne, et ce afin de permettre au législateur de les mettre en conformité avec ce droit ? ».

B.19. Par son arrêt du 27 juin 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, la Cour de justice a répondu à la question préjudicielle reproduite plus haut :

« 53. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale peut faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive.

54. Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que, en vertu du principe de coopération loyale prévu à l'article 4, paragraphe 3, TUE, les États membres sont tenus d'effacer les conséquences illicites d'une violation du droit de l'Union et qu'une telle obligation incombe, dans le cadre de ses compétences, à chaque organe de l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts du 28 février 2012, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, point 43, ainsi que du 28 juillet 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, point 31).

55. Dès lors, lorsqu'elles constatent qu'une réglementation nationale est incompatible avec le droit de l'Union, les autorités de l'État membre concerné doivent, tout en conservant le choix des mesures à prendre, veiller à ce que, dans les meilleurs délais, le droit national soit mis en conformité avec le droit de l'Union et qu'il soit donné plein effet aux droits que les justiciables tirent du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 21 juin 2007, *Jonkman e.a.*, C-231/06 à C-233/06, EU:C:2007:373, point 38).

56. Dans ce contexte, il appartient aux juridictions nationales valablement saisies d'un recours contre une réglementation nationale incompatible avec la directive 2006/112 de prendre, sur le fondement du droit national, des mesures tendant à écarter la mise en œuvre de cette réglementation (voir, par analogie, arrêts du 28 février 2012, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, point 47, ainsi que du 28 juillet 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, point 32).

57. Dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi est saisie d'un recours en annulation et souhaite savoir si, tout en annulant les dispositions nationales contestées, elle peut, au regard des circonstances en cause au principal, maintenir les effets de ces dispositions pendant une période transitoire destinée à permettre leur remplacement par de nouvelles règles nationales compatibles avec la directive 2006/112.

58. À cet égard, il y a lieu de relever, en premier lieu, qu'une telle solution ne saurait, dans l'affaire au principal, être justifiée par le souci de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de l'annulation desdites dispositions.

59. En effet, à supposer même que des considérations impérieuses de sécurité juridique soient de nature à conduire, à titre exceptionnel, à la suspension provisoire de l'effet d'éviction exercé par une règle de droit de l'Union directement applicable à l'égard du droit national contraire à celle-ci, une telle suspension est à exclure d'emblée, en l'occurrence, dans la mesure où la juridiction de renvoi n'a pas mentionné d'éléments concrets susceptibles d'établir des risques spécifiques d'insécurité juridique (voir, par analogie, arrêt du 8 septembre 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, point 67).

60. En particulier, la simple évocation de difficultés budgétaires et administratives qui pourraient résulter de l'annulation des dispositions contestées dans l'affaire au principal ne saurait suffire à caractériser des considérations impérieuses de sécurité juridique (voir, par analogie, arrêts du 18 octobre 2012, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, point 44, et du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, point 111).

61. En second lieu, en ce qui concerne la circonstance que l'annulation de ces dispositions impliquerait l'application d'un régime national antérieur auxdites dispositions incompatible avec la directive 2006/112, il convient de relever que la Cour a jugé qu'une juridiction nationale peut exceptionnellement être autorisée à faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour autant que certaines conditions sont remplies. Parmi ces conditions figure l'exigence que cet acte constitue une mesure de transposition correcte d'une obligation de droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 28 février 2012, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, point 63, ainsi que du 28 juillet 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, point 43).

62. Or, dans l'affaire au principal, il n'apparaît pas que les dispositions contestées constituent une telle mesure de transposition correcte.

63. Il s'ensuit qu'il convient de répondre à la troisième question que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive ».

B.20.1. Il ressort de la réponse, reproduite plus haut, de la Cour de justice que le maintien des effets des dispositions annulées pour l'avenir n'est pas possible en l'espèce, pas même pour permettre au législateur de mettre la législation en conformité avec la directive TVA.

B.20.2. Des considérations impérieuses de sécurité juridique tenant à l'ensemble des intérêts en jeu, tant publics que privés (cf. CJUE, 8 avril 1976, C-43/75, *Defrenne/SABENA*, point 74), 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'encore 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'encore identifier lesdites livraisons de biens ou prestations de services et leur valeur, s'opposent toutefois à une application rétroactive de l'arrêt d'annulation. Il y a dès lors lieu de maintenir les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1er octobre 2019.

Par ces motifs,

la Cour

1. annule :

- dans l'article 44, § 1er, 1°, alinéa 2, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat », les dispositions mentionnées aux *litterae* a) et b);

- l'article 44, § 1er, du même Code, en ce qu'il ne permet pas d'accorder l'exonération de la TVA pour des services de chiropraxie ou d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans ce paragraphe, lorsque ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie;

- l'article 44, § 1er, du même Code, en ce qu'il exonère de la TVA les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique;

- l'article 44, § 1er, du même Code, en ce qu'il exonère de la TVA les services, visés dans cette disposition, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne;

- l'article 44, § 2, 1°, a), du même Code, en ce qu'il exempte de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services étroitement liées dans les cas qui sont expressément exclus d'une exemption par l'article 134 de la directive TVA;

- l'article 44, § 2, 1°, a), du même Code, en ce qu'il exempte de la TVA les prestations de soins à la personne, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et

qui sont accomplis en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires;

2. maintient les effets des dispositions annulées pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1er octobre 2019.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 5 décembre 2019.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

A. Alen