

Numéros du rôle : 6429, 6462, 6464 et 6465
Arrêt n° 106/2017 du 28 septembre 2017

A R R E 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 E. De Groot et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président E. De Groot,

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. Deneff, 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 « Unie van Osteopaten », l'union professionnelle « Société Belge d'Ostéopathie, Union professionnelle des Ostéopathes de Belgique », Aymeric Tassin en Maika Debisschop, assistés et représentés par Me J. Bosquet, avocat au barreau d'Anvers, et Mes B. Hermans et H. Van den Keybus, avocats au barreau de Bruxelles.

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 Bruges.

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

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me N. Muyschondt, avocat au barreau d'Anvers, et Me D. Stas, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit des mémoires, les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse et le Conseil des ministres a également introduit des mémoires en réplique.

Par ordonnance du 29 mars 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe, a décidé que les affaires étaient en état, 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 26 avril 2017 et les affaires mises en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, les affaires ont été mises en délibéré le 26 avril 2017.

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 -

### *Quant à l'étendue des recours introduits et à leur recevabilité*

A.1.1. Dans l'affaire n° 6429, le « Syndicat belge de la chiropraxie » et B. Vandendries ont introduit 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'emploi et du pouvoir d'achat (ci-après : la loi du 26 décembre 2015). Les chiropracteurs, qui ne sont pas reconnus ni réglementés en Belgique en tant que profession paramédicale, doivent facturer la TVA sur les prestations de soins qu'ils effectuent, étant donné que l'article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA, modifié par l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015, subordonne l'exemption de la TVA à la reconnaissance en tant que profession médicale ou paramédicale et à l'inscription des prestations dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité.

A.1.2. Dans l'affaire n° 6462, l'« Union belge des ostéopathes », l'« Unie van Osteopaten », la « Société belge d'ostéopathie, Union professionnelle des ostéopathes de Belgique », A. Tassin et M. Debisschop ont introduit un recours en annulation de l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015. Les ostéopathes, qui ne sont pas reconnus ni réglementés en tant que profession paramédicale en Belgique, doivent facturer la TVA pour les prestations de soins qu'ils effectuent, étant donné que l'article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA, modifié par l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015, subordonne l'exemption de la TVA à la reconnaissance en tant que profession médicale ou paramédicale et à l'inscription des prestations dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité.

A.1.3. Dans l'affaire n° 6464, la SPRL « Plast.Surg. », le docteur M. Mertens, la SPRL « Docteur Alexis Verpaele plastische chirurgie », la SPRL « Phryne » et l'ASBL « Société royale belge de chirurgie plastique, reconstructrice et esthétique » ont introduit un recours en annulation des articles 110 et 111 de la loi du 26 décembre 2015. Les première, deuxième, troisième et quatrième parties requérantes sont des médecins-chirurgiens en chirurgie plastique, reconstructrice et esthétique qui, en vertu de la disposition législative attaquée, doivent facturer la TVA sur les prestations à vocation esthétique qu'ils réalisent. Les première, troisième et quatrième parties requérantes exercent leurs activités professionnelles sous le couvert d'une société, tandis que la deuxième partie requérante exerce en son nom propre. La cinquième partie requérante est une association sans but lucratif ayant comme objet la promotion et la défense des intérêts communs de tous les chirurgiens plastiques de Belgique.

A.1.4. Dans l'affaire n° 6465, l'ASBL « Belgian Society for Private Clinics », le docteur B. Decoopman, le docteur W. 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 » ont introduit un recours en annulation des articles 110, 111 et 112 de la loi du 26 décembre 2015 et de l'article 44, § 1er et § 2, 1°, du Code de la TVA. Les parties requérantes estiment que les dispositions attaquées soumettent à la TVA, de manière discriminatoire et peu précise, les activités et les prestations fournies par des médecins-chirurgiens en chirurgie plastique, reconstructrice et esthétique.

A.2.1. Le Conseil des ministres considère que les parties requérantes dans les affaires n°s 6429 et 6462, à savoir les chiropracteurs et les ostéopathes, n'ont pas d'intérêt aux recours en annulation qu'elles ont introduits, dès lors que la mesure attaquée, c'est-à-dire la soumission des prestations des chiropracteurs et des ostéopathes à la TVA, ne leur causerait aucun préjudice. En effet, selon le Conseil des ministres, leur situation est restée inchangée depuis l'introduction de l'article 44, § 1er, du Code de la TVA. Le législateur a toujours, et de

manière inchangée, fait dépendre l'exemption de la TVA prévue pour les prestations médicales et paramédicales de l'accomplissement de ces prestations par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale reconnue et réglementée en Belgique. L'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 opère une codification et ne modifie en rien le régime de TVA en vigueur.

A.2.2. Par ailleurs, le Conseil des ministres estime que l'objet du recours en annulation dans l'affaire n° 6465 doit être limité aux articles 110 et 111 de la loi du 26 décembre 2015. Le Conseil des ministres n'aperçoit pas en quoi l'article 112 attaqué, qui confirme l'arrêté royal du 14 décembre 2015 modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, peut avoir un lien direct avec la situation des parties requérantes. L'arrêté royal du 14 décembre 2015 règle en effet le taux de la TVA, tel qu'il s'applique à certains actes relatifs aux bâtiments scolaires, ce qui le rend parfaitement étranger à la profession ou à la situation des parties requérantes dans l'affaire n° 6465.

En outre, dans la mesure où il porte sur l'article 44, § 1er, et § 2, 1°, du Code de la TVA, le recours dans l'affaire n° 6465 a, selon Conseil des ministres, le même objet que le recours en annulation dirigé contre l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015, de sorte qu'il ne doit pas être examiné séparément.

A.3.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429, les chiropracteurs, montrent que la disposition attaquée a inséré, comme une condition nouvelle, dans l'article 44, § 1er, du Code de la TVA, la condition d'être des « praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée, concernant leurs prestations de nature paramédicale ». L'observation du Conseil des ministres selon laquelle le législateur aurait déjà envisagé cette condition dès l'instauration du Code de la TVA n'est pas pertinente, dès lors que le législateur n'a imposé cette condition qu'avec l'article 110 attaqué.

De plus, à la suite d'une décision de l'administration de la TVA, les prestations des chiropracteurs n'étaient en tout cas pas soumises à la TVA jusqu'au 1er janvier 2016; cette exemption avait toutefois un caractère précaire. Les parties requérantes ne peuvent nullement considérer que l'administration de la TVA continuera à appliquer cette décision, étant donné l'adoption de l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 et étant donné la déclaration faite par le ministre, lors de l'élaboration de la disposition attaquée, selon laquelle « [normalement], la TVA sera donc imputée sur les prestations des chiropracteurs à partir du 1er janvier 2016, sauf si dans l'intervalle, le ministre compétent reconnaît légalement la profession » (*Doc. parl.*, Chambre 2015-2016, DOC 54-1520/006, p. 49). Par conséquent, en vertu de l'article 110 attaqué, la TVA devra être facturée à partir du 1er janvier 2016 sur les prestations des chiropracteurs, parce que ces derniers ne sont pas des praticiens d'une profession paramédicale légalement reconnue et réglementée.

Et même en admettant que la disposition attaquée n'a pas modifié la situation des parties requérantes dans l'affaire n° 6429, celles-ci estiment qu'elles ont un intérêt au recours en annulation qu'elles ont introduit. En effet, la Cour considère que les parties requérantes ont quand même un intérêt à l'annulation de dispositions législatives, même si ces dernières reproduisent le contenu de dispositions anciennes, qui n'avaient pas été attaquées. Lorsqu'il reproduit une disposition ancienne, le législateur opère en effet un choix politique et prend une nouvelle initiative législative (arrêts n<sup>os</sup> 27/2007 et 196/2004). En outre, le législateur a incontestablement porté une nouvelle appréciation sur la situation, étant donné qu'il n'a pas simplement reproduit le contenu de la disposition ancienne mais qu'il y a ajouté également une condition essentielle à l'exemption de la TVA, à savoir la condition que seuls les « praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée » peuvent bénéficier de l'exemption de la TVA « concernant leurs prestations de nature paramédicale ».

A.3.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6462, les ostéopathes, estiment que la circonstance que l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 reconduise certains effets juridiques de la législation antérieure et reprenne une certaine portée du régime légal antérieur ne prive nullement les parties requérantes de leur intérêt. La nouvelle disposition législative contient un choix du législateur qui peut à nouveau faire l'objet d'un contrôle de constitutionnalité.

En outre, les parties requérantes croient qu'une annulation entraînerait une réaction du législateur, lequel peut toujours réglementer la situation d'une manière favorable aux parties requérantes. Il n'est pas requis qu'une éventuelle annulation procure aux parties requérantes un avantage immédiat. Le fait qu'elles obtiendraient une

chance que leur situation soit réglée plus favorablement à la suite de l'annulation des mesures attaquées suffit à justifier leur intérêt à l'annulation de ces dispositions (arrêt n° 71/2013).

A.4.1. Le Conseil des ministres observe que les parties requérantes dans l'affaire n° 6429, à savoir les chiropracteurs, admettent eux-mêmes que l'exemption de la TVA avait un caractère précaire, puisqu'elle reposait sur une décision de l'administration de la TVA. Cela confirme, selon le Conseil des ministres, que ce n'est pas la loi qui constituait le fondement de l'exemption, les parties requérantes reconnaissant et confirmant ainsi qu'au regard de la loi, leur situation n'a pas été modifiée.

De même, l'observation des parties requérantes selon laquelle elles auraient intérêt à l'annulation des dispositions attaquées, même si celles-ci ne font que reproduire le contenu de dispositions anciennes, ne peut pas être suivie. Il ne s'agit en effet pas d'un nouveau choix de politique légale, puisqu'en reproduisant et en explicitant la disposition ancienne, le législateur entend précisément faire en sorte que l'administration de la TVA doive s'y conformer et doive donc abandonner définitivement la tolérance administrative contestable.

A.4.2. Le Conseil des ministres répète que les ostéopathes n'ont pas non plus un intérêt au recours en annulation qu'ils ont introduit, étant donné que rien n'a été modifié à leur égard. Le législateur a toujours, et de manière inchangée, fait dépendre l'exemption de la TVA pour les prestations (para)médicales de l'accomplissement de ces prestations par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale reconnue et réglementée en Belgique. L'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 ne constitue que la codification et ne modifie en rien le régime de TVA en vigueur, puisque la réglementation sur la TVA n'a jamais prévu d'exemption de la TVA pour les prestations effectuées par les ostéopathes.

En outre, les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 ne peuvent pas se prévaloir d'anciens arrêts de la Cour selon lesquels, lorsque les parties requérantes obtiennent une chance de voir leur situation s'améliorer au cours du processus législatif qui suivrait l'annulation, le fait qu'une mesure soit la simple confirmation d'une mesure ancienne ne prive pas ces parties de leur intérêt, si la réglementation existante qui est maintenue fait l'objet de critiques fondées. En effet, comme il ressort de la genèse et de l'objectif de la réglementation, telle qu'elle est imposée impérativement par la réglementation européenne et par la jurisprudence, la critique de parties requérantes n'est pas fondée, selon le Conseil des ministres.

A.4.3. Le Conseil des ministres constate que les parties requérantes dans l'affaire n° 6465 se désistent, à tout le moins implicitement, de la requête en annulation de l'article 112 de la loi du 26 décembre 2015. Le Conseil des ministres invite la Cour à confirmer le désistement de l'action en annulation de l'article 112.

*Quant au fond*

*Affaire n° 6429*

A.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429, les chiropracteurs, estiment que l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec 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), au motif que cette disposition subordonne l'exemption de la TVA à la reconnaissance en tant que profession médicale ou paramédicale et à l'inscription de ces prestations dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité (ci-après : la nomenclature INAMI) et exclut donc les prestations des chiropracteurs. Il s'ensuit, en matière de TVA, une différence de traitement entre les prestations des chiropracteurs, d'une part, et les prestations des médecins et des kinésithérapeutes, d'autre part, pour laquelle il n'existe aucune justification raisonnable. L'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA permet d'accorder une exonération de la TVA pour les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales. Pour la définition de la notion de « professions paramédicales », la directive renvoie toutefois à la définition figurant dans les réglementations nationales des Etats membres, ce dont il résulte qu'il revient à chaque Etat membre de définir, dans son droit interne, les professions paramédicales dans le cadre desquelles, conformément à la directive TVA, les prestations de soins à la personne ne sont pas soumises à la TVA.

La Cour de justice a déjà jugé que cette disposition confère aux Etats membres une liberté d'appréciation qui implique que l'Etat membre peut définir les qualifications requises pour exercer ces professions ainsi que les activités spécifiques de soins à la personne qui font partie de ces professions. Toutefois, les Etats membres ne

disposent pas d'une liberté d'appréciation illimitée pour définir les professions paramédicales dont les prestations sont exonérées de la TVA; en effet, les Etats membres ne peuvent pas porter atteinte aux objectifs de la directive TVA ou aux principes du droit de l'Union, en particulier au principe d'égalité de traitement, lequel se traduit, en matière de TVA, par le principe de neutralité fiscale. Par conséquent, le juge doit tenir compte de l'objectif de la directive TVA et du principe de neutralité fiscale.

A.5.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429 font valoir que le législateur a excédé les limites de la liberté d'appréciation consentie par l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, parce qu'il n'a pas tenu compte de l'objectif de la directive TVA. Cette dernière vise à ce que l'exonération de la TVA sur les prestations médicales ne s'applique qu'aux prestations de soins à la personne effectuées par des prestataires de soins qui possèdent les qualifications professionnelles requises. Cette exonération s'applique seulement aux prestations de soins à la personne qui, compte tenu de la formation professionnelle des prestataires de soins, sont de qualité suffisante. Le fait que l'exonération de la TVA s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne effectuées par des prestataires de soins possédant les qualifications professionnelles requises implique toutefois aussi l'obligation pour les Etats membres de traiter de la même manière, en ce qui concerne l'exonération de la TVA, les prestataires de soins possédant des qualifications professionnelles équivalentes. Le droit de l'Union européenne limite ainsi la faculté des Etats membres d'exclure certaines professions de soins de santé de l'exonération de la TVA, en exigeant que l'Etat membre respecte le principe d'égalité lorsqu'il définit les professions paramédicales qui peuvent bénéficier de l'exonération de la TVA. Il est ainsi requis que l'exclusion d'une profession donnée ou d'une activité spécifique puisse être justifiée par des motifs objectifs, fondés sur les qualifications professionnelles des prestataires de soins, et par des considérations relatives à la qualité des prestations fournies.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429 considèrent que le législateur n'a pas justifié l'exclusion des prestations de chiropraxie de l'exemption de la TVA par des motifs objectifs, fondés sur les qualifications professionnelles des prestataires, et par des considérations relatives à la qualité des prestations fournies. L'exclusion de la chiropraxie de l'exemption de la TVA repose au contraire sur le seul fait que la chiropraxie n'est pas reconnue comme une profession médicale ou paramédicale et ne figure pas dans la nomenclature INAMI, ce qui n'est toutefois pas lié à la qualité des prestations fournies.

A.5.3. Les parties requérantes considèrent en outre que le législateur n'a pas respecté le principe de neutralité fiscale, qui s'oppose à ce que des services semblables soient traités différemment du point de vue de la TVA. Pour déterminer si des prestations de soins à la personne sont semblables, il faut tenir compte, selon la Cour de justice, des qualifications professionnelles des prestataires de soins (CJUE, 10 novembre 2011, C-259/10 et C-260/10, point 36). Si les prestataires de soins disposent des qualifications professionnelles aptes à assurer aux prestations de soins un niveau de qualité équivalent à celles qui sont fournies par des personnes bénéficiant, en vertu de la même réglementation nationale, de l'exonération de la TVA, les services de ces prestataires de soins doivent alors bénéficier également de cette exonération (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, point 41).

La Cour de justice juge dès lors qu'en matière de prestations de soins à la personne, l'exclusion d'une profession de la définition des professions médicales ou paramédicales retenues par la réglementation nationale pour accorder l'exonération de la TVA prévue dans la directive TVA est contraire au principe de neutralité fiscale s'il peut être démontré que les personnes exerçant cette profession ou activité disposent, pour la fourniture de telles prestations de soins à la personne, de qualifications professionnelles aptes à assurer à ces prestations un niveau de qualité équivalent à celui des prestations de soins effectuées par des personnes bénéficiant, en vertu de cette même réglementation nationale, de l'exemption de la TVA.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429 font valoir qu'en cas d'affections dorsales et cervicales, les chiropracteurs dispensent des soins semblables à ceux que dispensent les kinésithérapeutes et les médecins, tant du point de vue du prestataire de soins que du patient. Une différence de traitement entre les médecins et kinésithérapeutes, d'une part, et les chiropracteurs, d'autre part, ne serait conforme au droit de l'Union européenne que si le chiropracteur ne possédait pas les qualifications professionnelles aptes à assurer à ses prestations de soins un niveau de qualité équivalent à celui des prestations d'un kinésithérapeute ou d'un médecin. Les parties requérantes estiment toutefois que les chiropracteurs disposent effectivement de qualifications professionnelles équivalentes.

A.5.4. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429 observent également que si la Cour avait un doute quant à la portée du droit de l'Union, elle est obligée, en vertu de l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), de poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

A.6.1. Le Conseil des ministres observe tout d'abord qu'il est généralement admis que les termes utilisés pour désigner les exonérations figurant à l'article 132 de la directive TVA sont d'interprétation stricte, étant donné que ces exonérations constituent des dérogations au principe selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujéti (CJUE, 21 mars 2013, C-91/12, n° 23). L'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA dispose en particulier que « les Etats 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'Etat membre concerné ». Selon la Cour de justice, on entend par là que l'exonération ne s'applique qu'aux prestations de soins à la personne effectuées par des prestataires de soins possédant les qualifications professionnelles requises et que cette exonération ne porte que sur les prestations de soins à la personne qui, compte tenu de la formation professionnelle des prestataires, présentent un niveau de qualité suffisant. Afin de pouvoir garantir ce dernier point, chaque Etat membre est libre de définir les professions paramédicales et les actes accomplis par leurs prestataires à exonérer (CJCE, 6 novembre 2003, C-45/01).

Cette liberté d'appréciation est toutefois limitée par le principe d'égalité et par le principe de neutralité fiscale, que la Cour de justice interprète de manière spécifique pour le secteur médical. En effet, pour établir s'il s'agit de prestations de soins à la personne « semblables », il convient non seulement d'examiner la nature des actes accomplis, mais il faut également tenir compte des qualifications professionnelles des prestataires de ces soins. Si ces qualifications ne sont pas identiques, les prestations de soins à la personne ne peuvent être qualifiées d'équivalentes que pour autant qu'elles présentent, pour le bénéficiaire des soins, la garantie d'un niveau de qualité équivalent.

Il s'ensuit, selon le Conseil des ministres, qu'un Etat membre peut imposer les qualifications requises et exclure de ce fait de l'exonération de la TVA certains groupes qui ne possèdent pas les qualifications professionnelles requises et/ou qui ne peuvent pas les garantir suffisamment. Et ce malgré le fait que certains aspects de la profession exercée par les groupes exclus fassent l'objet d'une réglementation particulière en droit national. En outre, un Etat membre peut, sur cette base, ne prévoir l'exemption de la TVA, en ce qui concerne certaines professions médicales et paramédicales, que pour des activités spécifiques et limitées en matière de prestations de soins à la personne. Etant donné que les différentes qualifications obtenues par les prestataires de soins ne les préparent pas nécessairement à dispenser toutes les sortes de soins, un Etat membre peut estimer que la définition des professions paramédicales serait incomplète si elle n'imposait que des exigences générales en matière de qualification des prestataires de soins, sans préciser pour quels soins ces derniers sont qualifiés dans le cadre de ces professions. Selon la Cour de justice, de telles exclusions ne sont contraires au principe de neutralité fiscale que s'il peut être démontré que les personnes exclues possèdent, pour dispenser de telles prestations de soins, des qualifications professionnelles aptes à assurer à ces prestations un niveau de qualité équivalent à celui des soins fournis par des personnes qui bénéficient de l'exemption de la TVA.

A.6.2. Le Conseil des ministres reconnaît que le législateur belge n'a pas formulé et arrêté une définition et des critères fiscaux propres lors de la transposition de l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA. Le législateur belge se fonde sur la réglementation nationale existante et particulière en matière de santé publique, à savoir la loi du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé (auparavant l'arrêté royal n° 78 du 10 novembre 1967 relatif à l'exercice des professions des soins de santé). Sur cette base, l'exemption de la TVA est limitée aux médecins et aux kinésithérapeutes qui, pour pouvoir exercer légalement leur profession en Belgique, doivent satisfaire, sous peine de sanctions pénales et disciplinaires, à toutes les conditions prévues par la loi du 10 mai 2015 en matière de qualifications professionnelles et de niveau de qualité des soins dispensés (voir par exemple l'article 3, § 1er, l'article 25, l'article 43, §§ 1er, 2 et 3, l'article 97 et l'article 100, 4°, de la loi du 10 mai 2015).

Les personnes qui ne sont pas médecin ou kinésithérapeute mais qui dispensent toutefois aussi des soins (para)médicaux peuvent bénéficier de l'exemption de la TVA, mais uniquement à la condition qu'elles soient des praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée conformément à la loi du 10 mai 2015. Toutes les mesures, telles qu'elles sont établies par la loi du 10 mai 2015, visent à pouvoir faire respecter, contrôler et maintenir les qualifications professionnelles requises pour l'exercice des professions paramédicales reconnues et pour pouvoir garantir aux bénéficiaires des soins d'un niveau de qualité suffisant et mettre ceux-ci à leur disposition de manière transparente.

L'exemption de la TVA pour les professions paramédicales est également limitée aux prestations dispensées qui figurent dans la nomenclature INAMI, dès lors que les praticiens de professions paramédicales, contrairement aux médecins et aux kinésithérapeutes, ne sont pas préparés et/ou qualifiés pour dispenser toutes les sortes de soins (para)médicaux.

Le Conseil des ministres estime dès lors que le fait que l'exemption de la TVA sur les prestations de soins à la personne soit limitée aux prestations effectuées par des médecins et des kinésithérapeutes (article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA) et aux prestations spécifiques dispensées par les professions paramédicales reconnues et réglementées à cette fin (article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA) est fondé sur des considérations objectives (reconnaissance ou non) qui sont en outre directement liées au caractère garanti et contrôlable de la qualité des prestations dispensées. L'exclusion de l'exemption de la TVA est dès lors raisonnablement justifiée, compte tenu de l'objectif de la mesure contestée, à savoir garantir que l'exemption ne s'applique qu'aux soins à la personne dispensés par des prestataires de soins possédant des qualifications professionnelles requises.

A l'égard des chiropracteurs, le législateur fiscal et l'administration de la TVA ne disposent pas de cette garantie, même si certains aspects des prestations des chiropracteurs font l'objet d'une réglementation nationale particulière, telle que 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 (ci-après : la loi du 29 avril 1999). En outre, il convient d'observer également, selon le Conseil des ministres, que la chiropraxie n'est, jusqu'à ce jour, même pas encore enregistrée en tant que pratique non conventionnelle, malgré la possibilité pour le Roi de procéder à cet enregistrement, en vertu de la loi du 29 avril 1999. Un tel enregistrement est destiné à lier à l'exercice d'une pratique non conventionnelle certaines exigences de qualification et de qualité et à pouvoir garantir que les praticiens non enregistrés pour l'exercice de cette profession puissent être exclus et/ou sanctionnés. L'autorégulation du secteur que mentionnent les parties requérantes et les qualifications professionnelles qui leur sont attribuées ainsi qu'à leurs membres ne permettent pas de garantir, selon le Conseil des ministres, que tous les chiropracteurs disposent des qualifications professionnelles requises, ni que leurs prestations présentent le niveau de qualité requis. Il peut uniquement être constaté que la chiropraxie n'est pas reconnue en tant que profession paramédicale et que les chiropracteurs ne sont pas non plus enregistrés comme exerçant une pratique non conventionnelle.

A.6.3. Eu égard au caractère non fondé du moyen, les questions préjudicielles que les parties requérantes suggèrent de poser à la Cour de justice ne sont nullement nécessaires, selon le Conseil des ministres, de sorte que la Cour n'est pas tenue de s'adresser à la Cour de justice en vertu de l'article 267 du TFUE.

A.7.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429 allèguent que le Conseil des ministres méconnaît la jurisprudence de la Cour de deux manières. En premier lieu, le Conseil des ministres ajoute une condition pour apprécier si différentes prestations constituent la même prestation de soins à la personne. En outre, le Conseil des ministres limite les circonstances dont il peut être tenu compte pour apprécier s'il est question de qualifications professionnelles semblables.

A.7.2.1. En ce qui concerne l'ajout d'une condition, les parties requérantes estiment que le Conseil des ministres ajoute une condition que la Cour de justice elle-même ne formule pas. Dans aucun de ses arrêts, la Cour de justice n'exige que le bénéficiaire de soins doive recevoir des prestations de soins d'un « niveau de qualité équivalent (garanti) ». La Cour de justice exige seulement que les prestations de soins soient d'un « niveau de qualité équivalent »; cette appréciation revient au juge. De même, la Cour de justice ne déclare nulle part que les prestations de soins sont exclues de l'exemption de la TVA « si les prestataires de soins ne disposent pas des qualifications professionnelles requises et/ou ne peuvent pas les garantir suffisamment ». La Cour de justice a seulement jugé que les prestataires de soins ne peuvent pas être exclus de l'exemption de la TVA lorsqu'ils possèdent les qualifications professionnelles requises aptes à assurer un niveau de qualité équivalent.

Les parties requérantes estiment que cette différence est essentielle. Par son argumentation, le Conseil des ministres essaie de convaincre que seules les prestations de soins qui sont fournies dans un cadre légal présentent les garanties suffisantes d'un niveau de qualité équivalent à celui d'autres soins. Dans l'arrêt *Solleveld* du 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, la Cour de justice a dit pour droit que ce n'est pas la définition des professions paramédicales qui peut servir de critère pour l'exonération de la TVA, mais qu'il faut vérifier, en pratique, si toutes les prestations de soins qui sont dispensées par des prestataires de soins possédant les qualifications professionnelles équivalentes, aptes à assurer à ces prestations un niveau de qualité équivalent, sont traitées de la même manière.



En outre, avec son raisonnement, le Conseil des ministres déplace la responsabilité du législateur vers le prestataire de soins qui est exclu de l'exemption de la TVA. Au motif que ce prestataire de soins ne pourrait pas suffisamment garantir qu'il possède les qualifications professionnelles requises, il pourrait être exclu de l'exemption de la TVA. A cet égard, le Conseil des ministres « oublie » que le législateur et l'autorité réglementaire déterminent les qualifications professionnelles indispensables pour être reconnu en tant que prestataire de soins paramédicaux et bénéficier ainsi de l'exemption de la TVA. Le prestataire de soins qui est exclu de l'exemption de la TVA ne peut pas garantir qu'il dispose des qualifications professionnelles requises pour une reconnaissance; il ne dispose en effet d'aucune compétence réglementaire. C'est au législateur et à l'autorité réglementaire qu'il appartient d'établir un cadre légal dans lequel les prestataires de soins possédant des qualifications professionnelles équivalentes et dispensant des prestations semblables sont traités de la même manière en matière de TVA. Les parties requérantes observent encore que la seule chose que la Cour de justice a jugée est que la notion de « (reconnaissance) des professions (para)médicales » ne constitue pas, en tant que telle, un critère suffisant pour délimiter l'exemption de la TVA et pour transposer correctement la directive TVA.

A.7.2.2. Concernant l'équivalence des qualifications professionnelles à établir, les parties requérantes déclarent que le Conseil des ministres donne une interprétation erronée de l'arrêt *Solleveld* de la Cour de justice. Dans l'arrêt précité, la Cour de justice énumère, de manière non exhaustive, un certain nombre de circonstances dont il peut être tenu compte pour déterminer si la qualité des prestations de soins exclues de l'exemption de la TVA peut être, eu égard aux qualifications professionnelles, qualifiée d'équivalente à la qualité de prestations de soins semblables qui sont, elles, exemptées de la TVA.

Cette énumération ne saurait être qualifiée de limitative et les conditions qui y sont énumérées ne sauraient être tenues pour nécessaires. En effet, la Cour de justice a expressément jugé que le juge *a quo* peut tenir compte entre autres de ces circonstances, mais qu'il peut également tenir compte d'autres circonstances. Le juge n'est dès lors pas obligé de tenir compte des circonstances énumérées et il peut juger que la qualité est équivalente, sans qu'existe un cadre légal et en tenant compte de la formation du prestataire de soins, des garanties offertes par ledit prestataire, du matériel scientifique relatif à la qualité des prestations de soins, etc.

A.7.3. Selon les parties requérantes, la thèse du Conseil des ministres selon laquelle la reconnaissance dans ou en vertu de la loi du 10 mai 2015 en tant que critère de distinction pour l'exemption de la TVA serait une considération objective qui est raisonnablement justifiée, au motif qu'elle serait directement liée au caractère garanti et contrôlable de la qualité des prestations de soins, ne peut pas être suivie. En effet, la loi du 10 mai 2015 n'est pas la seule à prévoir toutes sortes de mesures et de dispositions visant à faire respecter, à contrôler et à maintenir les qualifications professionnelles pour l'exercice des professions paramédicales et à garantir aux bénéficiaires des soins d'un niveau de qualité suffisant et à mettre ces soins à leur disposition de manière transparente. La loi du 29 avril 1999 prévoit elle aussi la possibilité d'établir un cadre légal similaire pour une pratique non conventionnelle, présentant des garanties similaires à celles de la loi du 10 mai 2015. En outre, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, le législateur doit respecter l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA et le principe de neutralité fiscale. Cela signifie que le législateur ne peut pas s'abriter derrière l'existence d'un cadre légal en matière de reconnaissance des professions paramédicales sans vérifier s'il ne viole pas l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA et le principe de neutralité fiscale en limitant purement et simplement le champ d'application de l'exemption de la TVA aux professions paramédicales.

A.7.4. Ensuite, le Conseil des ministres soutient à tort, selon les parties requérantes, que les praticiens de professions paramédicales reconnues sont les seuls dont le législateur fiscal et l'administration de la TVA peuvent et doivent reconnaître qu'ils peuvent offrir des prestations de soins à la personne de qualité suffisante. Tout d'abord, le législateur fiscal n'existe pas en tant que tel. Le législateur est le législateur et, lorsqu'il adopte une réglementation en matière fiscale, il doit respecter les normes supérieures, compte tenu de la législation existante. Si la législation existante ne lui permet pas de respecter les normes supérieures, il doit alors adapter cette législation. Par conséquent, le législateur ne peut pas s'abriter derrière le fait qu'un cadre légal qui permet de garantir la qualité des prestations paramédicales n'existe que pour les professions paramédicales reconnues. En outre, on ne peut pas dire que les services ne peuvent pas être semblables et les qualifications équivalentes au motif qu'une prestation est dispensée dans un cadre légal et l'autre non. Si ce principe était correct, un Etat membre pourrait contourner ses obligations découlant de l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA et du principe de neutralité fiscale en ne prévoyant aucun cadre légal pour certains groupes professionnels.

A.7.5. Le constat du Conseil des ministres selon lequel les questions préjudicielles que les parties requérantes suggèrent de poser à la Cour de justice ne doivent pas être posées méconnaît, de l'avis des parties requérantes, l'article 267, alinéa 3, du TFUE; en tant que juridiction dont les arrêts ne sont pas susceptibles de recours, la Cour ne peut pas apprécier elle-même si une loi viole ou non le droit de l'Union européenne.

A.8.1. Le Conseil des ministres réfute la critique des parties requérantes selon laquelle il ajouterait une condition à l'application de l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA. Dans son arrêt *Solleveld*, la Cour de justice a en effet expressément jugé que « la condition [...] selon laquelle les prestations de soins doivent être effectuées dans le cadre de l'exercice des professions paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné, vise à *garantir* que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises [...] ». « A cet égard, la juridiction de renvoi pourra tenir compte de circonstances qui *garantissent* que les prestataires de soins disposent des qualifications professionnelles requises pour effectuer leurs activités ». Si les parties requérantes estiment qu'elles peuvent prétendre à l'exemption de la TVA, il leur revient de démontrer qu'elles disposent des qualifications professionnelles requises pour effectuer les prestations de soins à la personne avec une qualité suffisante.

Le Conseil des ministres reconnaît que les critères, tels qu'ils ont été établis par la Cour de justice, ne sont pas limitatifs. Cependant, on ne saurait en conclure que le cadre légal actuel viole par définition l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA et le principe de neutralité fiscale.

A.8.2. Le Conseil des ministres conteste également l'interprétation unilatérale et incomplète que les parties requérantes donnent à la jurisprudence de la Cour de justice. En effet, on ne saurait nier que la Cour de justice établit expressément la reconnaissance légale comme l'un des critères d'appréciation pour établir le cadre qui permettrait de garantir de manière suffisante que seuls ces actes sont exemptés de la TVA, pour autant qu'ils soient effectués par des praticiens paramédicaux possédant les qualifications professionnelles requises pour effectuer avec une qualité suffisante les prestations de soins en question.

En outre, dès lors que le critère de la reconnaissance comme praticien d'une profession paramédicale que le législateur utilise pour accorder l'exemption de la TVA prévue par l'article 44, § 1er, du Code de la TVA se rapporte non seulement à la simple définition du groupe professionnel concerné mais est également directement lié aux diplômes requis, au contrôle exercé sur les prestations fournies, au cadre légal au sein duquel les prestations sont effectuées et aux garanties de qualité des soins à offrir aux bénéficiaires de soins, il ne peut pas être soutenu que le législateur a violé le principe d'égalité et le principe de neutralité fiscale. Les médecins et les kinésithérapeutes, d'une part, et les praticiens de professions paramédicales reconnues et réglementées, d'autre part, sont les seules personnes dont le législateur et l'administration de la TVA peuvent et doivent reconnaître qu'elles offrent des prestations de soins à la personne de qualité suffisante. Pour toutes les autres personnes, le législateur et l'administration de la TVA ne disposent pas de cette garantie, d'autant qu'il faut constater qu'à ce jour, la chiropraxie n'est même pas encore enregistrée en tant que pratique non conventionnelle, malgré la possibilité pour le Roi de procéder à cet enregistrement, en vertu de la loi du 29 avril 1999.

A.8.3. En ce qui concerne le fait de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice, le Conseil des ministres considère qu'une question préjudicielle ne doit être posée que si la juridiction estime que la réponse à la question préjudicielle est nécessaire pour rendre sa décision, ce qui n'est pas nécessaire en l'espèce, parce que les parties requérantes ne démontrent aucunement la nécessité de la réponse à la question préjudicielle qu'elles ont formulée, dès lors que la Cour de justice s'est déjà prononcée explicitement sur ce point et qu'il ne peut dès lors plus raisonnablement y avoir de doute quant à l'interprétation correcte du droit de l'Union.

*Affaire n° 6462*

A.9.1.1. Dans le premier moyen dans l'affaire n° 6462, les parties requérantes, les ostéopathes, allèguent que l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, en ce qu'il crée une différence de traitement en matière d'assujettissement à la TVA entre les médecins et les kinésithérapeutes exerçant des pratiques non conventionnelles, d'une part, et les autres praticiens de ces pratiques non conventionnelles, d'autre part, différence qui ne repose pas sur des critères pertinents et objectifs proportionnés au but de la mesure et qui résulte d'une lacune de la norme attaquée, laquelle accorde une exemption de la TVA aux seuls praticiens de pratiques conventionnelles et ne tient pas compte des praticiens de pratiques non conventionnelles. En vertu de la mesure attaquée, les médecins et les kinésithérapeutes sont donc exemptés de l'assujettissement à la TVA

dans l'exercice de leurs activités, y compris pour les pratiques non conventionnelles, alors que les praticiens réguliers de pratiques non conventionnelles qui ne font pas partie des groupes professionnels des médecins, des dentistes et des kinésithérapeutes, des sages-femmes et des infirmiers, sont quant à eux assujettis à la TVA.

A.9.1.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 soulèvent que le législateur doit tenir compte de la transposition de l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA. Selon elles, il ne fait aucun doute que les prestations des ostéopathes relèvent de la définition des « prestations de soins à la personne », parce qu'elles poursuivent un but thérapeutique. Compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice, il convient d'entendre par « prestations de soins à la personne » « des prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé ». En outre, l'ostéopathie est reconnue par la loi du 29 avril 1999 comme étant « la pratique habituelle d'actes ayant pour but d'améliorer et/ou de préserver l'état de santé d'un être humain » (article 2, § 1er, 2°, de la loi du 29 avril 1999). Conformément à l'article 131 de la directive TVA, les Etats membres peuvent prévoir des conditions d'exonération en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. L'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015 prévoit seulement une classification des catégories de praticiens de pratiques conventionnelles, alors que la législation interne distingue en outre, parmi les prestations médicales, les pratiques non conventionnelles. L'appartenance à un groupe professionnel de praticiens de pratiques conventionnelles n'est pas de nature à prévenir toute fraude, écart ou abus. Une telle considération va diamétralement à l'encontre de la législation actuelle, qui régleme les pratiques non conventionnelles et qui en reconnaît quatre (dont l'ostéopathie).

En outre, l'arrêté royal du 26 mars 2014 a entre-temps fixé les conditions générales qui s'appliquent à l'exercice des pratiques non conventionnelles et l'arrêté royal du 6 avril 2010 a reconnu diverses organisations professionnelles dans le cadre de la loi du 29 avril 1999. Par ailleurs, les différentes unions professionnelles reconnues tiennent un registre des ostéopathes, dont elles garantissent qu'ils peuvent produire un *curriculum vitae* sérieux et solide concernant la formation qu'ils ont suivie et qu'ils disposent dès lors des compétences professionnelles requises.

A.9.1.3. Lorsqu'ils mettent en œuvre l'article 131 de la directive TVA, les Etats membres doivent définir les professions médicales et paramédicales auxquelles l'exonération s'applique. A cet égard, les conditions sont d'interprétation stricte et des critères objectifs et simples doivent être appliqués, dans le respect du principe de neutralité fiscale. Les parties requérantes considèrent qu'à moins qu'il y ait des motifs objectifs et pertinents expliquant pourquoi un traitement ostéopathique effectué par un médecin ou un kinésithérapeute présente des garanties qui seraient absentes lorsqu'il est effectué par un ostéopathe au sens de la loi du 29 avril 1999, ces traitements ne peuvent pas être traités différemment au regard de la réglementation sur la TVA. La Cour de justice a en effet jugé que l'exclusion d'une profession ou d'une activité spécifique en matière de prestations de soins à la personne de la définition d'une profession paramédicale retenue par la législation nationale dans le cadre de sa réglementation sur la TVA doit pouvoir être justifiée par des motifs objectifs, fondés sur les qualifications professionnelles des prestataires de soins, et par des considérations liées à la qualité des prestations fournies. Le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA. Des prestations de services identiques ne peuvent donc pas être qualifiées différemment selon qu'elles sont fournies par un autre praticien et lorsque les deux praticiens exercent cette activité d'une manière tout aussi légitime l'un que l'autre. Le niveau de qualité équivalent est garanti par la loi du 29 avril 1999 et ses arrêtés d'exécution et non par les qualifications professionnelles du médecin ou du kinésithérapeute qui ne peuvent présenter une garantie de qualité qu'en ce qui concerne les techniques conventionnelles.

A.9.1.4. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 soutiennent que les qualifications professionnelles d'un médecin ou d'un kinésithérapeute, qui concernent les pratiques conventionnelles, n'offrent aux bénéficiaires de soins aucune garantie de qualité en ce qui concerne les pratiques non conventionnelles. Pour ces pratiques non conventionnelles, la qualité des prestations n'est garantie que par la loi du 29 avril 1999. La réglementation des professions relevant des catégories professionnelles bénéficiaires de l'exemption de la TVA concerne seulement les pratiques dites conventionnelles et non les pratiques non conventionnelles. Le critère qui fait usage de qualifications professionnelles se rapportant aux pratiques dites conventionnelles pour exempter les médecins et les kinésithérapeutes de la TVA lorsqu'ils exercent des pratiques non conventionnelles et qui ne prévoit pas ces exemptions pour les ostéopathes ayant bénéficié d'une formation de master spécifique telle qu'elle est reconnue en droit belge n'est pas pertinent au regard de la mesure à en cause. Pour garantir que seuls les praticiens de professions totalement réglementées accomplissent des actes de soins, le législateur peut adopter une mesure moins radicale; en effet, il suffit à cet égard que l'Etat belge adopte les arrêtés d'exécution

nécessaires pour enregistrer l'ostéopathie en tant que pratique non conventionnelle et pour fixer les conditions de l'enregistrement individuel des ostéopathes. Dès lors, une lacune existe dans la législation, en ce que l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015 n'a pas prévu une quatrième catégorie de praticiens exemptés de la TVA. Cette quatrième catégorie devrait se composer des praticiens de pratiques non conventionnelles, telles qu'elles sont reconnues en vertu de la loi du 29 avril 1999. À tout le moins, l'article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA devrait être interprété en ce sens que les praticiens de pratiques non conventionnelles reconnues par la loi du 29 avril 1999 doivent être considérés comme appartenant à une profession paramédicale reconnue et réglementée au sens de l'article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA.

Il s'agit dès lors, selon les parties requérantes dans l'affaire n° 6462, d'une violation du principe d'égalité et du principe de neutralité fiscale, étant donné que la norme attaquée empêche, de manière discriminatoire, les praticiens de pratiques non conventionnelles qui n'ont pas d'autres titres professionnels de médecin, de dentiste, de kinésithérapeute, de sage-femme, d'infirmier ou d'aide-soignant, de pouvoir démontrer, à l'aide de leurs qualifications professionnelles et pour les motifs qui sont liés à la qualité des prestations qu'ils dispensent, le niveau de qualité équivalent de leurs prestations reconnues par la loi.

A.9.2.1. Dans le second moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 soulèvent que l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, en ce qu'il exempte de la TVA les médecins, les dentistes et les kinésithérapeutes en ce qui concerne leurs activités, à l'exception de certaines interventions et traitements à vocation esthétique, alors qu'il subordonne l'exemption de la TVA pour les praticiens de professions paramédicales reconnues et réglementées à l'inscription de leurs prestations dans la nomenclature INAMI. Il n'existerait pas de justification raisonnable à cette différence de traitement.

A.9.2.2. Sur ce point, les parties requérantes observent que la Cour de justice a dû se prononcer sur la condition en vertu de laquelle les prestations bénéficiaires de l'exonération de la TVA doivent être effectuées sous le contrôle d'un médecin. La Cour de justice a estimé que cette condition excède la liberté d'appréciation dont disposent les Etats membres pour transposer la directive TVA, en ce qu'elle tend à exclure du bénéfice de l'exonération les prestations qui sont effectuées sous la responsabilité exclusive des praticiens de professions paramédicales. Au sens de la directive TVA, la notion de « prestations de soins à la personne » comprend en effet non seulement les prestations qui sont dispensées directement par des médecins mais également les prestations qui sont dispensées sous la responsabilité exclusive de personnes qui n'ont pas la qualité de médecin.

A.10.1.1. En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 6462, le Conseil des ministres attire l'attention sur le fait qu'en transposant l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, le législateur n'a élaboré aucune définition ni critère fiscal propre pour fixer, dans les limites autorisées, les qualifications exigées des praticiens de professions paramédicales à exempter de la TVA. Il s'est basé sur la réglementation nationale existante et particulière en matière de santé publique, à savoir la loi du 10 mai 2015. En vertu de celle-ci, l'exemption de la TVA est limitée aux médecins, aux dentistes et aux kinésithérapeutes qui, pour pouvoir exercer valablement leur profession en Belgique, doivent satisfaire, sous peine de sanctions pénales et de mesures disciplinaires, à toutes les conditions fixées par la loi du 10 mai 2015. La loi du 10 mai 2015 fixe en particulier des conditions et exigences strictes en matière de qualifications professionnelles et de qualité des soins dispensés. Des personnes qui ne sont pas médecins ou kinésithérapeutes mais qui fournissent des prestations de soins paramédicaux peuvent également bénéficier de l'exemption de la TVA, mais seulement à la condition qu'elles soient des praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée, conformément à la loi du 10 mai 2015.

Toutes les mesures inscrites dans la loi du 10 mai 2015 ont pour but de faire respecter, de contrôler et de maintenir les qualifications professionnelles requises pour l'exercice de la profession de médecin et de kinésithérapeute ou celles des autres prestataires de soins paramédicaux et de garantir aux bénéficiaires des soins de qualité suffisante et de mettre ces soins à leur disposition de manière transparente.

Malgré toutes les observations des parties requérantes relatives à leur autorégulation et à leurs prétendues qualifications professionnelles ou à celle de leurs membres, on ne saurait considérer, selon le Conseil des ministres, que les ostéopathes aient démontré qu'ils disposent d'un diplôme pertinent, qu'ils effectuent des prestations de soins à la personne dans un cadre légal, conformément à des conditions spécifiques et sous le contrôle des autorités compétentes en matière de santé publique et qu'ils sont inscrits dans un registre prévu à cet effet, qui atteste le respect du cadre légal prévu et des conditions spécifiques à l'exercice de la profession. Par conséquent, les prestations des médecins et des kinésithérapeutes, d'une part, et celles des ostéopathes,

d'autre part, ne peuvent pas être considérées comme semblables, comme l'entend la Cour de justice dans le cadre des prestations de soins à la personne.

A.10.1.2. En conséquence, le Conseil des ministres estime qu'une restriction de l'exemption de la TVA ne viole pas le principe d'égalité, ni le principe de neutralité fiscale. En effet, les prestataires de soins à la personne qui sont reconnus en vertu de la réglementation sur l'exercice des professions de soins de santé et les prestataires de soins à la personne qui ne sont pas reconnus en vertu de cette réglementation se trouvent dans des situations à ce point objectivement et essentiellement différentes que la différence de traitement en matière de TVA affectant leurs prestations est justifiée.

A.10.2.1. A propos du second moyen dans l'affaire n° 6462, le Conseil des ministres observe que l'interprétation avancée par les parties requérantes, selon laquelle les ostéopathes devraient être considérés comme des praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée, repose sur une lecture erronée du Code de la TVA. Pour définir la qualité de prestataire de services de nature paramédicale exemptés de la TVA, l'article 44, § 1er, 3°, nouveau, du Code de la TVA fait clairement et expressément référence aux praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée, à savoir les professions qui sont reconnues en vertu de la loi du 10 mai 2015 et des arrêtés pris en exécution de celle-ci. Étant donné que la profession d'ostéopathe est réglementée par la loi du 29 avril 1999 et non par la loi du 10 mai 2015, l'article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA ne peut pas être interprété en ce sens que les ostéopathes doivent aussi être considérés comme des prestataires, visés par cette disposition, de prestations de nature paramédicale exemptées de la TVA.

Les parties requérantes n'ont dès lors pas d'intérêts au deuxième moyen.

A.10.2.2. Si la Cour devait estimer que les parties requérantes ont quand même intérêt à leur second moyen, le Conseil des ministres considère qu'en tout état de cause, il ne saurait être question d'une violation du principe d'égalité.

En effet, les médecins et les kinésithérapeutes ont des qualifications professionnelles et un niveau de qualité garantis; ce n'est pas le cas des praticiens de professions paramédicales visés par l'article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA. Il peut être déduit de la loi du 10 mai 2015 que ces praticiens doivent seulement être suffisamment préparés et qualifiés pour dispenser certaines sortes de soins paramédicaux et non pour toutes les prestations qu'ils accompliraient dans la pratique habituelle de leur profession.

A.11.1.1. A l'appui du premier moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 constatent que le Conseil des ministres démontre lui aussi que tant les qualifications professionnelles que la nature de la prestation doivent jouer un rôle pour établir l'exonération de la TVA. Il ressort de l'arrêt *Solleveld* de la Cour de justice que l'exclusion d'une profession ou d'une activité spécifique dans le domaine des prestations de soins à la personne doit pouvoir être justifiée par des motifs objectifs, fondés sur les qualifications professionnelles des prestataires de soins et par des considérations liées à la qualité des prestations fournies. Cependant, le législateur semble, en l'espèce, se focaliser uniquement sur les qualifications professionnelles et il n'emploie aucun critère direct relatif à la qualité de la prestation fournie.

Selon les parties requérantes, le Conseil des ministres méconnaît l'essence de leur moyen ainsi que deux aspects cruciaux du statut juridique des justiciables. Le premier moyen n'allègue aucune différence de traitement injustifiée entre les prestations de soins à la personne proposées par les médecins, les kinésithérapeutes et d'autres membres du personnel paramédical reconnus par la loi du 10 mai 2015, d'une part, et les ostéopathes agissant dans le cadre de la loi du 29 avril 1999, d'autre part. Toute la défense du Conseil des ministres est néanmoins fondée sur cette interprétation erronée de la portée du premier moyen. Le fait qu'une différence existe dans l'achèvement de la réglementation des activités médicales des médecins, des kinésithérapeutes et des membres du personnel paramédical par rapport à celles des praticiens de pratiques non conventionnelles n'est pas en cause. C'est du reste au membre compétent du Conseil des ministres lui-même qu'il appartient de donner exécution à la loi du 29 avril 1999. Le premier moyen est par contre basé sur une différence de traitement injustifiée entre les médecins, les kinésithérapeutes et les membres du personnel paramédical reconnus en vertu de la loi du 10 mai 2015 qui exercent l'ostéopathie comme pratique non conventionnelle, d'une part, et les autres prestataires de soins qui exercent la même pratique non conventionnelle. Lorsqu'il instaure une exemption de la TVA, le Conseil des ministres ne peut pas ignorer le cadre législatif formel dans lequel les prestations de soins sont réparties, du fait même de l'autorité publique. A cet égard, les prestations de soins conventionnels ont été entourées de garanties par la loi du 10 mai 2015, mais les prestations de soins non conventionnels ont été reconnues et entourées de garanties par la loi du 29 avril 1999. La distinction cruciale entre les pratiques conventionnelles et non conventionnelles n'est pas reconnue par

le Conseil des ministres, mais trouve cependant sa source dans le cadre de reconnaissance que l'autorité publique a elle-même créé.

Alors que les deux catégories effectuent la même prestation non conventionnelle, une des catégories est exemptée de la TVA tandis que l'autre ne l'est pas. Le raisonnement du Conseil des ministres manque en droit lorsqu'il invoque, pour expliquer la différence de traitement, la reconnaissance des médecins et des kinésithérapeutes dans le cadre de la loi du 10 mai 2015 et des garanties qui y sont liées concernant le titre professionnel et les exigences de formation. Ces garanties se rapportent en effet aux pratiques conventionnelles et ne constituent pas des qualifications utiles pour les mêmes prestataires de soins lorsqu'ils exercent une pratique non conventionnelle. La reconnaissance de l'exercice d'une profession dans le cadre de la loi du 10 mai 2015 ne constitue pas un critère pertinent de distinction pour l'exercice de pratiques non conventionnelles.

A.11.1.2. Selon les parties requérantes dans l'affaire n° 6462, le Conseil des ministres néglige également le fait que certaines pratiques non conventionnelles, dont l'ostéopathie, sont effectivement « reconnues » par la loi du 29 avril 1999 comme une prestation de soins médicaux. La circonstance qu'en raison de l'inertie du pouvoir exécutif, l'exécution de cette réglementation n'ait pas encore progressé au point que l'ostéopathie soit elle aussi « enregistrée » au sens de la loi du 29 avril 1999 ne change rien à ce constat. La « reconnaissance » résulte de l'article 2, § 1er, de la loi du 29 avril 1999, l'ostéopathie étant considérée par la loi comme une pratique non conventionnelle, à savoir « la pratique habituelle d'actes ayant pour but d'améliorer et/ou de préserver l'état de santé d'un être humain et exercée selon les règles et conditions stipulées dans cette loi ». L'enregistrement est seulement de nature à garantir l'exercice de la profession, tant à l'égard des praticiens qui sont déjà soumis à la loi du 10 avril 2015 qu'à l'égard de ceux qui ne le sont pas. Dans les deux cas, les justiciables se trouvent dans une position comparable; la nature des soins médicaux non conventionnels est la même et ceux-ci sont entourés des mêmes garanties de qualité et de qualifications professionnelles. Dans les deux cas, l'exécution de la loi du 29 avril 1999 doit renforcer ces garanties.

Le législateur a prévu, pour les deux catégories, une reconnaissance de l'exercice des pratiques non conventionnelles dans le cadre de la loi du 29 avril 1999 et il a prévu, pour toutes deux, que les conditions de l'enregistrement, auquel sont également soumis les médecins, les kinésithérapeutes et les membres du personnel paramédical, doivent être fixées par le pouvoir exécutif. Or, lorsque les garanties relatives aux prestations conventionnelles sont utilisées comme critère de différenciation dans le cadre d'une exemption de la TVA pour les pratiques non conventionnelles, il ne s'agit pas d'un critère pertinent et utile. Il appartient dès lors au législateur de créer, au regard des pratiques conventionnelles et non conventionnelles qu'il a reconnues, un cadre d'exemption dans lequel il établit, sur la base de qualifications professionnelles objectives et de la nature des prestations, un champ d'application dans le cadre d'une définition des professions médicales et paramédicales.

Il revient au législateur de prévoir un cadre juridique objectif pour l'exemption de la TVA. Ensuite, l'administration de la TVA doit accorder l'exemption en fonction du prestataire de soins et de ses qualifications professionnelles en matière de formation et de nature des soins. Ceci est la conséquence de la reconnaissance légale de l'ostéopathie en tant que pratique non conventionnelle sans que les garanties requises pour exercer la profession aient été fixées en substance dans la loi elle-même, une délégation ayant été donnée au pouvoir exécutif pour ce faire. Du fait de l'absence d'un critère objectif et pertinent de distinction et de la présence d'une lacune inconstitutionnelle intrinsèque, la norme législative attaquée fait obstacle à ce que le prestataire individuel de soins exerçant une pratique non conventionnelle puisse démontrer qu'il dispose d'un niveau de qualité équivalent pour les soins qu'il dispense.

A.11.2. En ce qui concerne le second moyen dans l'affaire n° 6462, les parties requérantes répètent que le second moyen a été formulé pour autant seulement que la Cour considérerait, à la suite du premier moyen, que les ostéopathes doivent être considérés comme des membres du personnel paramédical au sens de l'article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA, dans une interprétation conforme à la Constitution de la norme attaquée. Contrairement à ce que prétend le Conseil des ministres, seuls les travaux préparatoires de la norme attaquée précisent quels membres du personnel paramédical relèvent de la disposition attaquée. L'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 ne fait nulle part mention d'une lecture combinée avec la loi du 10 mai 2015 et avec les catégories de membres du personnel paramédical qui figurent dans cette loi dans le cadre des pratiques conventionnelles.

La défense du Conseil des ministres manque par ailleurs en droit. Le Conseil des ministres se base à nouveau sur une lecture erronée de la portée du moyen. Les catégories comparables de justiciables ne sont pas les médecins et les kinésithérapeutes dans l'exercice de leurs activités habituelles, d'une part, et les prestataires

paramédicaux dans l'exercice de leurs activités habituelles, d'autre part, mais les titulaires d'un titre professionnel de médecin ou de kinésithérapeute qui exercent une pratique non conventionnelle et les prestataires paramédicaux qui exercent une pratique non conventionnelle. Par conséquent, aucune justification ne peut à nouveau être trouvée dans la loi du 10 mai 2015.

A.12.1. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres déclare expressément que la distinction entre les soins conventionnels et non conventionnels n'est pas pertinente lorsqu'on examine le but de l'exemption de la TVA pour les prestations de soins, dont l'article 44, § 1er, du Code de la TVA constitue la transposition.

Le Conseil des ministres répète en outre que l'ostéopathie n'a pas encore été enregistrée jusqu'à présent en tant que pratique non conventionnelle. Au contraire, le Roi n'a jusqu'à ce jour désigné que l'homéopathie comme pratique non conventionnelle enregistrée. Dans ce cadre, il faut encore observer que l'arrêté royal du 26 mars 2014 relatif aux conditions générales applicables à l'exercice de toutes les pratiques non conventionnelles prévoit que pour prétendre à l'enregistrement en tant qu'homéopathe, le praticien, en plus d'être titulaire d'un diplôme en homéopathie de l'enseignement universitaire ou supérieur, doit également être titulaire d'un titre particulier de médecin ou de dentiste ou d'un titre professionnel de sage-femme tel qu'il est prévu dans la loi du 10 mai 2015. Ces garanties n'existent pas pour les ostéopathes qui ne sont pas titulaires d'un diplôme de médecin ou de kinésithérapeute.

A.12.2. En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 6462, le Conseil des ministres estime qu'il ne méconnaît pas l'essence du moyen.

L'article 10, § 1er, de la loi du 29 avril 1999 dispose que les règles de la loi du 10 mai 2015 demeurent applicables sans restriction à l'égard des praticiens de pratiques non conventionnelles qui sont également médecin ou kinésithérapeute. Le second paragraphe de cette disposition prévoit qu'un arrêté royal peut également déclarer la loi du 10 mai 2015 applicable aux praticiens des pratiques non conventionnelles qui ne sont pas médecin ou kinésithérapeute, ce qui a eu lieu avec l'arrêté royal du 26 mars 2014 relatif aux conditions générales applicables à l'exercice de toutes les pratiques non conventionnelles, lequel n'a toutefois déclaré applicable qu'un nombre restreint d'articles de la loi du 10 mai 2015. Ces articles de la loi du 10 mai 2015 rendus applicables n'offrent toutefois pas les mêmes garanties, en ce qui concerne les qualifications professionnelles et la qualité des services dispensés et en ce qui concerne leur caractère contraignant, que celles qui sont toujours valables à l'égard des médecins et des kinésithérapeutes. La différence de traitement est dès lors objectivement et raisonnablement justifiée.

#### *Affaire n° 6464*

A.13. Dans un moyen unique, les parties requérantes dans l'affaire n° 6464 font valoir que les articles 110 et 111 attaqués de la loi du 26 décembre 2015 violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il est établi une différence de traitement injustifiée entre les médecins, d'une part, et les non-médecins, d'autre part (première branche), entre les services et prestations de soins des infirmiers hospitaliers, d'une part, et les services et prestations de soins des infirmiers non hospitaliers, d'autre part (deuxième branche), entre les traitements médicaux à caractère esthétique effectués par des médecins, d'une part, et tous les autres traitements médicaux sans caractère esthétique effectués par des médecins, d'autre part (troisième branche), entre les prestations médicales à caractère purement esthétique et donc sans caractère thérapeutique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI, d'une part, et les autres prestations médicales sans caractère thérapeutique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI, d'autre part (troisième branche *bis*) et entre les interventions médicales à caractère esthétique qui figurent dans la nomenclature INAMI, d'une part, et les interventions médicales à caractère esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI ou qui y figurent mais ne répondent pas aux conditions pour être admises au remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, d'autre part (quatrième branche).

A.14.1. La première branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464 postule que l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution au motif qu'une distinction injustifiée est instaurée entre les médecins et les non-médecins en ce qui concerne le caractère imposable des interventions et traitements à caractère esthétique, alors que tous les prestataires doivent être traités de manière égale dans la mesure où les services portent sur des interventions et traitements à vocation esthétique, du fait qu'ils concernent une même offre de soins. Par suite de l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015, d'autres catégories professionnelles que les médecins, qui pratiquent une intervention esthétique, sont exonérées de la

TVA sur les interventions et traitements à caractère esthétique, au contraire des médecins. Les médecins et d'autres catégories professionnelles visées à l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA sont cependant des catégories comparables lorsqu'il s'agit d'une prestation de services qui portent sur des interventions et traitements à caractère esthétique. Des situations comparables peuvent être traitées différemment dans la mesure où cette distinction est générale et objective et poursuit un but légitime. Du fait que le caractère imposable trouve son fondement dans la vocation esthétique de l'intervention et non dans la personne qui pratique l'intervention, il n'est dès lors pas pertinent d'établir une distinction en fonction de la catégorie professionnelle qui pratique l'intervention.

A.14.2. Dans la deuxième branche du moyen unique, les parties requérantes font valoir qu'une différence de traitement injustifiée est instaurée entre les services et prestations de soins dispensés par des infirmiers hospitaliers et les services et prestations de soins dispensés par des infirmiers non hospitaliers, alors que tous les services et soins doivent être traités de manière égale dans la mesure où ces services et soins portent sur des interventions et traitements à vocation esthétique. Par suite de l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015, il est établi une discrimination entre les infirmiers qui prestent des services dans un hôpital et ceux qui prestent des services en dehors de l'hôpital. Les soins dispensés par des infirmiers hospitaliers qui prestent des services dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à caractère esthétique ne sont pas exonérés de la TVA, tandis que les soins dispensés par des infirmiers qui prestent leurs services en dehors de l'hôpital sont exonérés de la TVA. Or, les infirmiers hospitaliers et les infirmiers non hospitaliers constituent des catégories comparables.

La motivation de cette distinction dans les travaux préparatoires revient à constater que les mêmes services sont facturés de manière différente. Les services des infirmiers hospitaliers seraient compris dans le prix de la journée d'hospitalisation et ne pourraient dès lors être « extraits » pour les exonérer de la TVA. Le lien entre des services infirmiers dispensés en dehors de l'hôpital et une intervention esthétique ne peut être établi, faute de pouvoir consulter le dossier médical.

Selon les parties requérantes, cette motivation n'est pas correcte. En effet, il ressort de l'arrêté royal du 25 avril 2002 relatif à la fixation et à la liquidation du budget des moyens financiers des hôpitaux et de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 relative aux hôpitaux et à d'autres établissements de soins que le coût exact d'une prestation de service effectuée par un infirmier pour le patient qui est traité en vue d'une intervention esthétique n'est pas connu. Non seulement le coût réel des infirmiers ne peut pas être porté en compte aux pouvoirs publics et à l'assurance maladie mais le coût réel par patient est, en outre, inconnu. Soumettre le prix de la journée d'hospitalisation à la TVA dans le but de soumettre à cette taxe les services des infirmiers pour une intervention esthétique a dès lors un caractère purement arbitraire. Les infirmiers qui dispensent des soins postopératoires en dehors de l'hôpital facturent en revanche leurs prestations par patient. Le calcul de la TVA pour ces prestations est dès lors simple. L'argument selon lequel l'infirmier ne peut consulter le dossier médical et ne peut donc juger de la vocation esthétique ou non d'une intervention ne convainc pas. Lors de la prescription des soins postopératoires par le chirurgien traitant, le but de l'intervention peut déjà être mentionné. Par ailleurs, il est peu probable qu'en ces temps de numérisation croissante, de *e-health* et de multidisciplinarité, l'infirmier non hospitalier n'ait aucune information quant à la nature de l'intervention qui a donné lieu aux services de soins demandés.

Dans son arrêt n° C-91/12 du 21 mars 2013, la Cour de justice a indiqué que « dans le contexte de l'exonération énoncée à l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive TVA, le but de prestations telles que celles en cause au principal est pertinent aux fins d'apprécier si ces prestations sont exonérées de la TVA ». La Cour a jugé que « cette exonération a [...] vocation à s'appliquer aux prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir les maladies ou les anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes » et qu'« en revanche, lorsque l'intervention répond à des fins purement cosmétiques, elle ne saurait relever de ces notions ». A cet égard, la Cour n'a pas opéré de distinction selon le lieu où ou les conditions dans lesquelles les prestations concernées sont effectuées, si ce n'est la circonstance « que des prestations telles que celles en cause au principal [sont] fournies ou effectuées par un membre du corps médical habilité, ou que le but de telles interventions soit déterminé par un tel professionnel ». La section de législation du Conseil d'Etat n'aperçoit pas elle non plus pourquoi, une fois qu'il est établi qu'il s'agit d'interventions et de traitements purement esthétiques, le suivi du traitement assuré dans le cadre des soins à domicile est exempté de la TVA, alors que ce n'est pas le cas pour les prestations des infirmiers effectuées pendant le séjour à l'hôpital.

Etant donné que la mesure attaquée ne poursuit pas un but légitime et n'est de surcroît ni pertinente ni nécessaire pour atteindre le but poursuivi, la mesure attaquée doit, selon les parties requérantes, être annulée.



A.14.3.1. Dans la troisième branche du moyen unique, les parties requérantes font valoir que l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, au motif qu'il est établi une différence de traitement injustifiée entre les traitements médicaux à caractère esthétique pratiqués par des médecins et tous les autres traitements médicaux sans caractère esthétique pratiqués par des médecins. En effet, tous les traitements médicaux effectués par des médecins doivent être traités de manière égale.

Dans son arrêt n° C-91/12 du 21 mars 2013, la Cour de justice a indiqué que le but des services tels ceux en cause au principal est pertinent aux fins d'apprécier si ces services sont exonérés de la TVA. Elle a précisé que l'exonération des services de soins hospitaliers et de soins médicaux, ainsi que les actes étroitement liés à ces services, doivent être interprétés comme une exonération pour les actes médicaux à but thérapeutique, et qu'il faut entendre par but thérapeutique les actes médicaux visant à diagnostiquer, à soigner et, dans la mesure du possible, à guérir des maladies ou des anomalies de santé. La Cour de justice a formulé à cet égard plusieurs critères qui doivent aider à interpréter correctement cette notion. Ainsi, le but thérapeutique ne doit pas être pris au sens strict et doit être apprécié dans son contexte. La vision subjective du patient n'est pas nécessairement déterminante. En cas d'interventions mixtes, l'appréciation du but exact doit émaner d'un personnel qualifié. La Cour de justice n'a jugé nulle part qu'une appréciation subjective ou une problématique psychologique exclut le caractère thérapeutique. Dans son rapport de décembre 2015, le Conseil supérieur d'hygiène a lui aussi estimé qu'il n'existe souvent pas d'indication physique pour la chirurgie esthétique. Mais le bien-être corporel, mental et social général qui découle des résultats d'une intervention esthétique constitue un élément essentiel de la santé et l'absence de ce bien-être constitue une anomalie de santé. Les services à caractère esthétique prestés par des médecins sont dès lors des actes médicaux qui visent à diagnostiquer, à soigner et, dans la mesure du possible, à guérir des maladies ou des anomalies de santé.

La répartition arbitraire faite par le législateur entre les services à caractère esthétique ou sans caractère esthétique a pour effet qu'il existe des actes médicaux qui sont soumis à la TVA et d'autres actes médicaux qui ne le sont pas. Or, les deux groupes d'actes médicaux sont comparables. La distinction établie par le législateur repose sur une conception erronée selon laquelle les actes médicaux à caractère esthétique ne viseraient pas à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des anomalies de santé.

A.14.3.2. Selon les parties requérantes, le principe de neutralité fiscale, qui est inhérent au système de la TVA, est également violé par l'article attaqué. En effet, la Cour de justice a jugé que le principe de neutralité s'oppose à ce que des services similaires et concurrents soient traités différemment du point de vue de la TVA. Pour établir s'il s'agit de soins médicaux humains similaires, il convient de prendre en compte les qualifications professionnelles des prestataires de ces soins. Les qualifications professionnelles des médecins en tant que prestataires de soins sont identiques, qu'ils présentent un service à caractère esthétique ou non. Les actes médicaux similaires doivent donc être soumis, pour ce qui est de la TVA, à un taux uniforme dans la mesure où ils visent à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des anomalies de santé.

A.14.3.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6464 soulignent également que la Cour, sur la base de l'article 267 du TFUE, peut poser une question préjudicielle à la Cour de justice si elle l'estime utile ou en cas de doute quant au contenu et à l'interprétation du droit européen. Les parties requérantes suggèrent la question préjudicielle suivante : « L'article 132, paragraphe 1, sous 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 doit-il être interprété en ce sens que l'exonération visée dans cette disposition s'applique aux prestations de soins à vocation esthétique effectués par des médecins dans la mesure où ces traitements visent à diagnostiquer, à soigner et, dans la mesure du possible, à guérir des maladies ou des anomalies de santé, y compris celles du bien-être mental et social du bénéficiaire de la prestation ? ».

A.14.4. Dans la troisième branche *bis*, qui est invoquée en ordre subsidiaire, uniquement si la Cour devait estimer que les interventions esthétiques ne sauraient viser à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des anomalies de santé et n'auraient donc aucun caractère thérapeutique, les parties requérantes font valoir que l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 établit une distinction injustifiée entre les prestations médicales à caractère purement esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI et les autres prestations médicales sans caractère thérapeutique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI. Toutes les prestations médicales qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI doivent être traitées de manière égale dans la mesure

où ces services n'ont pas de caractère thérapeutique, parce qu'ils sont dépourvus de la même cause d'exonération de la taxe.

La loi attaquée du 26 décembre 2015 précitée supprime l'exonération pour les interventions à vocation purement esthétique, en se basant sur le fait que ces prestations ne visent pas à diagnostiquer, à soigner et, dans la mesure du possible, à guérir des maladies ou des anomalies de santé, mais elle ne se prononce pas sur les autres prestations de médecins qui ne visent pas à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des anomalies de santé. L'exclusion de l'exonération s'applique donc uniquement aux médecins qui pratiquent des interventions et traitements esthétiques visant exclusivement à embellir l'apparence physique.

Or, selon les parties requérantes, il existe d'autres prestations accomplies par des médecins qui ne visent pas à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des anomalies de santé. Ces prestations échappent à l'exclusion de l'exonération de la TVA. Sont citées en exemple, les activités d'un médecin consistant à établir des rapports d'expertise relatifs à l'état de santé d'une personne, à établir des certificats médicaux dans le cadre de l'obtention d'allocations de sécurité sociale, à établir des rapports médicaux dans le cadre d'une analyse de notes médicales sans examen médical, à établir la parenté génétique, etc.

En instaurant la loi attaquée, le législateur part du principe qu'aucune intervention esthétique ne satisfait à la condition d'un « but thérapeutique » et que les interventions esthétiques ne sont dès lors pas exonérées de la TVA. Il estime donc que toute intervention non esthétique remplit la condition d'un « but thérapeutique » et exonère cette intervention non esthétique de la TVA.

A.14.5. Dans la quatrième branche du moyen unique, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015, au motif que la disposition attaquée établit une différence de traitement injustifiée entre les interventions médicales à caractère esthétique figurant dans la nomenclature INAMI et les interventions médicales à caractère esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI ou qui y figurent mais ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement, alors que toutes les prestations médicales à caractère esthétique doivent être traitées de manière égale, qu'elles soient ou non reprises dans la nomenclature INAMI et ce, pour autant que ces prestations n'aient pas un but thérapeutique, parce qu'elles sont dépourvues de la même cause d'exonération de la taxe. En effet, la Cour de justice a clairement précisé que l'exonération des services de soins hospitaliers et de soins médicaux doit être interprétée comme une exonération pour les actes médicaux à vocation thérapeutique, la Cour de justice ayant en outre défini le « but thérapeutique ». Le législateur belge traduit le « but thérapeutique » par le fait d'être « repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité ». Cette transposition de la directive TVA n'est pas correcte.

En suivant ce raisonnement, le législateur belge part du principe que toutes les interventions à vocation thérapeutique figurent dans la nomenclature INAMI; ceci est toutefois inexact. Diverses interventions à vocation thérapeutique ne figurent pas dans la nomenclature INAMI, généralement pour des raisons purement budgétaires. Les interventions à caractère esthétique en font également partie. Dans sa rédaction actuelle, la loi méconnaît l'interprétation de la notion de soins médicaux donnée par la Cour de justice, en taxant des actes qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI. Quelle que soit sa nature, une intervention à caractère esthétique qui ne figure pas dans la nomenclature INAMI peut avoir pour but de diagnostiquer, soigner ou guérir des maladies ou des anomalies de santé, et protéger, maintenir ou rétablir la santé des personnes. Selon l'interprétation de la Cour de justice, ces interventions relèvent expressément des notions de « soins médicaux » ou de « prestations de soins à la personne » au sens de l'article 132, paragraphe 1, b) et c), de la directive TVA et doivent donc bénéficier de l'exonération de la TVA.

Par conséquent, selon les parties requérantes dans l'affaire n° 6464, l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne prévoit pas d'exonération de la TVA pour toutes les interventions médicales visant à diagnostiquer, à soigner et, dans la mesure du possible, à guérir des maladies ou des anomalies de santé, y compris celles à vocation esthétique, qu'elles soient ou non reprises dans la nomenclature INAMI.

A.15.1. En ce qui concerne la comparaison entre les médecins et les dentistes, le Conseil des ministres observe que, compte tenu de l'objectif de la directive TVA et si la Cour devait estimer que l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA est insuffisamment clair et que la disposition serait dès lors sujette à interprétation, la Cour

peut donner à la disposition attaquée une interprétation conforme à la directive et à la Constitution, ce qui signifie que le principe d'égalité n'est pas violé.

A.15.2. En ce qui concerne la comparaison entre les médecins et établissements médicaux et les praticiens d'une profession paramédicale réglementée et reconnue, le Conseil des ministres conteste que les prestations visées par les parties requérantes (par exemple des conseils diététiques avant ou après une intervention esthétique) puissent effectivement être exclues de l'exonération de la TVA si elles sont effectuées par des praticiens professionnels paramédicaux, alors que, si elles étaient accomplies par des médecins, elles ne bénéficieraient pas de l'exonération de la TVA. Le Conseil des ministres estime en effet que ces prestations de services peuvent difficilement être considérées comme indispensables pour pratiquer l'intervention sans but thérapeutique et ne doivent dès lors pas non plus être exclues de l'exonération de la TVA en tant qu'« accessoire » d'une « prestation principale » soumise à la TVA.

Par ailleurs, les prestations décrites semblent en soi avoir clairement un but thérapeutique leur permettant de bénéficier de l'exonération de la TVA, quelle que soit la qualité du prestataire de services visé à l'article 44, § 1er, du Code de la TVA.

Le législateur a en outre voulu se baser sur le cadre légal contraignant de l'article 132, paragraphe 1, b) et c), de la directive TVA et sur la jurisprudence en vigueur de la Cour de justice, sur la base de laquelle les interventions et traitements médicaux sans but thérapeutique sont exclus de l'exonération de la TVA.

Si la Cour devait cependant estimer que l'article 44, § 1er, 1<sup>o</sup>, du Code de la TVA n'est pas suffisamment clair et que cet article est dès lors sujet à interprétation, la Cour peut, selon le Conseil des ministres, donner à la disposition attaquée une interprétation conforme à la Constitution et à la directive, le principe d'égalité n'étant dans ce cas pas violé.

A.15.3. En ce qui concerne la comparaison entre les médecins et les établissements médicaux, d'une part, et les sages-femmes, infirmiers et aides-soignants, d'autre part, le Conseil des ministres observe qu'il peut être répété que le législateur a voulu, par la modification législative attaquée, se baser sur le cadre contraignant de l'article 132, paragraphe 1, b) et c), de la directive TVA. Toutefois, si la Cour estimait que les dispositions attaquées sont insuffisamment claires, le Conseil des ministres demande à la Cour de ne pas annuler les dispositions attaquées mais d'en donner une interprétation conforme à la directive et à la Constitution.

A.15.4.1. En ce qui concerne la comparaison entre les interventions médicales et les traitements à caractère esthétique pratiqués par des médecins, d'une part, et tous les autres actes posés par des médecins, d'autre part, le Conseil des ministres fait valoir que ce moyen, en ses première et deuxième branches, est dénué de fondement.

A.15.4.2. En ce qui concerne la première branche, qui postule que tous les actes médicaux posés par des médecins doivent être traités de manière égale, le Conseil des ministres estime que les parties requérantes méconnaissent la jurisprudence de la Cour de justice. En effet, la Cour de justice admet qu'un traitement différent en matière de TVA peut et doit être prévu pour les actes médicaux pratiqués par des médecins, en fonction du but de ces actes. Les actes médicaux posés par des médecins visant à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des anomalies de santé peuvent bénéficier de l'exonération de la TVA, mais d'autres actes médicaux posés par des médecins ne peuvent en bénéficier. Les actes médicaux à caractère esthétique n'ont aucun but thérapeutique et ne visent aucunement à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des anomalies de santé. C'est ce qui ressort de la définition contenue dans l'article 2 de la loi du 23 mai 2013, selon laquelle les actes médicaux à caractère esthétique sont des interventions sans but thérapeutique ou reconstructeur, qui visent essentiellement à modifier pour des raisons esthétiques, l'apparence physique d'un patient.

A.15.4.3. En ce qui concerne la deuxième branche, qui postule qu'il existe des traitements médicaux à caractère esthétique sans but thérapeutique et des traitements médicaux sans but thérapeutique mais ayant un autre caractère qu'un caractère esthétique (par exemple des rapports d'expertise, l'établissement de certificats médicaux en vue de l'obtention d'allocations sociales...), le Conseil des ministres répète que les actes médicaux sans but thérapeutique doivent être exclus de l'exonération de la TVA, que ces actes médicaux aient un caractère esthétique ou un autre caractère.

Si la Cour estimait que les dispositions attaquées sont insuffisamment claires, le Conseil des ministres demande à la Cour de donner à ces dispositions attaquées une interprétation conforme à la directive et à la Constitution, une annulation n'étant alors pas nécessaire.

A.15.5. En ce qui concerne la comparaison entre les interventions médicales et traitements à caractère esthétique figurant dans la nomenclature INAMI, d'une part, et les interventions médicales et traitements à caractère esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI ou qui y figurent mais ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement, d'autre part, le Conseil des ministres observe que la thèse des parties requérantes ne peut être suivie. Les actes sans but thérapeutique mais repris dans la nomenclature INAMI, tout comme les actes sans but thérapeutique non repris dans la nomenclature INAMI ou qui ne donnent pas droit à un remboursement, sont soumis à la TVA. En effet, les actes esthétiques ne sont pas thérapeutiques et ne peuvent en principe figurer dans la nomenclature INAMI, et s'ils y figuraient, ils ne donnent pas droit à un remboursement. Les « interventions et traitements esthétiques » repris dans la nomenclature INAMI et donnant droit à un remboursement, visés par les parties requérantes, ont toujours nécessairement en partie un but thérapeutique ou reconstructeur et sont dès lors exonérés de la TVA.

Le Conseil des ministres souligne que l'exonération de la TVA s'applique aux actes médicaux ayant un but thérapeutique ou reconstructeur déterminé, qu'ils figurent ou non dans la nomenclature INAMI. Seuls les actes sans but thérapeutique ou reconstructeur sont exclus de l'exonération de la TVA. Dès lors que les actes repris dans la nomenclature INAMI et donnant droit à un remboursement ont en tout état de cause un but thérapeutique déterminé, ceux-ci ne peuvent être exclus de l'exonération de la TVA.

A.16.1. En ce qui concerne la première branche du moyen unique, les parties requérantes dans l'affaire n° 6464 estiment qu'une interprétation conforme à la directive et à la Constitution des dispositions attaquées est impossible.

A.16.2. En ce qui concerne la deuxième branche du moyen unique, les parties requérantes dans l'affaire n° 6464 répètent que, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, il ne faut pas seulement avoir égard à la nature des actes accomplis mais qu'il doit également être tenu compte des qualifications professionnelles des prestataires de soins. Tant les infirmiers hospitaliers que les infirmiers non hospitaliers disposent d'un diplôme homologué par les pouvoirs publics et dispensent tous deux des soins sous le contrôle des autorités compétentes en matière de santé publique. Ils satisfont ainsi aux conditions qui garantissent, selon la Cour de justice, qu'ils disposent des qualifications professionnelles requises pour exercer leurs activités. Les parties requérantes estiment que les travaux préparatoires des dispositions attaquées ne justifient pas de manière convaincante la différence de traitement et qu'en outre, une interprétation conforme à la directive et à la Constitution des dispositions attaquées est impossible.

A.16.3. En ce qui concerne la troisième branche du moyen unique, les parties requérantes soulignent que la lecture conjointe de la loi du 23 mai 2013 et des dispositions législatives attaquées ne permet nullement de conclure que les prestations qui concernent des interventions et des traitements à caractère esthétique n'ont, par définition, pas un but thérapeutique ou reconstructeur. La définition de « chirurgie esthétique » a été établie en vue de l'application de la loi du 23 mai 2013; en outre, la loi du 23 mai 2013 ne contient pas toutes les interventions esthétiques (par exemple le traitement de cicatrices par le médecin généraliste, qui ne relève pas de l'application de la loi du 23 mai 2013). La prémisse selon laquelle la définition de l'article 2 de la loi du 23 mai 2013 régit le droit fiscal pour définir la chirurgie esthétique est dès lors totalement erronée. Les actes esthétiques visés par les dispositions législatives attaquées sont plus larges que la définition donnée par l'article 2 de la loi du 23 mai 2013. Le bien-être physique, mental et social total qui découle des résultats d'une intervention esthétique constitue un élément essentiel de la santé et l'absence de ce bien-être constitue une anomalie de santé. Par ailleurs, les qualifications professionnelles des médecins et des prestataires de soins sont identiques, qu'ils posent des actes médicaux – qui visent à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des anomalies de santé – à caractère esthétique ou non.

Quant à la demande de poser une question préjudicielle à la Cour de justice, la thèse du Conseil des ministres selon laquelle la Cour de justice a déjà répondu à plusieurs reprises à la question suggérée est erronée. La Cour de justice n'a pas encore statué sur le point de savoir si l'exonération de la TVA s'applique également aux prestations de soins à vocation esthétique effectuées par des médecins, dans la mesure où ces traitements visent à diagnostiquer, à soigner et, dans la mesure du possible, à guérir des maladies ou des anomalies de santé, y compris celles du bien-être mental et social du bénéficiaire d'une prestation.

A.16.4. En ce qui concerne la troisième branche *bis* du moyen unique, les parties requérantes répètent qu'eu égard à l'objectif de la mesure contenue dans la loi du 26 décembre 2015, la distinction entre le fait de disposer ou non d'un caractère thérapeutique n'est ni pertinente ni nécessaire. Par ailleurs, une interprétation conforme à la directive et à la Constitution des dispositions attaquées est impossible.

A.16.5. En ce qui concerne la quatrième branche du moyen unique, les parties requérantes répètent qu'il n'est pas correct de dire qu'il n'existe aucune intervention à vocation thérapeutique qui ne figure pas dans la nomenclature INAMI. Il existe diverses interventions à vocation thérapeutique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI et ce, généralement pour des raisons budgétaires. En font également partie les interventions à caractère esthétique. Toutes les interventions à caractère esthétique ne sont pas dépourvues d'un but thérapeutique. Ainsi, l'intervention esthétique en vue d'une agénésie mammaire bilatérale ne figure pas dans la nomenclature INAMI, alors que certaines interventions, bien qu'elles figurent dans la nomenclature INAMI et bénéficient donc d'un remboursement et sont de ce fait exonérées de la TVA, sont souvent réalisées dans un but purement esthétique (par exemple, la correction du pavillon de l'oreille, le traitement au laser des varices, la correction du menton...). Le fait d'être repris ou non dans la nomenclature INAMI est d'ailleurs fluctuant; certaines interventions sont rayées de la nomenclature INAMI pour des raisons budgétaires, en dépit de leur caractère thérapeutique. Par ailleurs, le critère de l'inscription dans la nomenclature INAMI varie dans le contexte européen.

La thèse du Conseil des ministres selon laquelle l'article 44, § 1er, 1°, alinéa 2, a) et b), du Code de la TVA confirmerait que les actes médicaux sans but thérapeutique ne peuvent en principe figurer dans la nomenclature INAMI ne peut être suivie. La disposition précitée prévoit simplement les interventions et traitements à caractère esthétique ne bénéficiant pas de l'exonération de la TVA, si ces interventions et traitements ne figurent pas dans la nomenclature INAMI ou si ces interventions et traitements y figurent mais ne répondent pas aux conditions de remboursement. Le Conseil des ministres estime à tort que les interventions esthétiques qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI n'ont, par définition, pas de but thérapeutique et ne peuvent être exonérées de TVA. Le Conseil des ministres estime que l'exclusion de l'exonération de la TVA pour les actes médicaux qui ne sont pas repris dans la nomenclature INAMI n'est pas absolue mais que la charge de la preuve repose sur le redevable qui souhaite appliquer l'exonération de la TVA. La loi n'autorise cependant pas de charge de preuve pour l'exonération de la TVA. Elle prévoit uniquement que les prestations effectuées par des médecins qui concernent des interventions et traitements à caractère esthétique ne bénéficient pas de l'exonération si ces interventions et traitements ne figurent pas dans la nomenclature INAMI.

A.17. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres observe, en ce qui concerne la première branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464, que les prestations de soins effectuées par les médecins et dentistes sont à ce point différentes que ces catégories ne sont pas comparables, ce qui justifie de manière objective et raisonnable un traitement différent de leurs prestations respectives.

#### *Affaire n° 6465*

A.18.1. Dans le premier moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 6465 invoquent la violation du principe de légalité contenu dans les articles 12 et 14 de la Constitution et dans l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, combiné ou non avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Plusieurs dispositions attaquées de la loi du 26 décembre 2015 sont en effet imprécises et imprévisibles et créent une insécurité juridique importante pour ceux auxquels elles s'appliquent, en particulier les médecins et les établissements médicaux qui posent des actes esthétiques.

A.18.2. Les parties requérantes observent tout d'abord que la notion d'« interventions et traitements à vocation esthétique » n'est pas claire; aucune définition, précision ou description n'est prévue. Il est uniquement dit que l'exception à l'exonération de la TVA est applicable lorsqu'il s'agit d'interventions et de traitements à vocation esthétique qui ne sont pas repris dans la nomenclature INAMI ou qui le sont mais ne remplissent pas les conditions de remboursement. Ce critère n'est toutefois pas clair et suffisamment délimité pour déterminer la vocation esthétique de ces interventions et traitements. En effet, de nombreuses interventions ne sont pas reprises dans la nomenclature INAMI, alors qu'elles ne sont pas esthétiques (par exemple, les opérations de l'œil au laser, certains traitements de l'infertilité...) et de nombreuses interventions ont un caractère esthétique et sont néanmoins reprises dans la nomenclature INAMI (par exemple une correction mammaire faisant usage

d'implants ou une correction chirurgicale d'un téton ombiliqué...). Le critère de l'inscription ou non d'une intervention dans la nomenclature INAMI ou du fait qu'il est satisfait aux conditions de remboursement n'offre pas de sécurité juridique pour décider qu'une intervention est esthétique ou non esthétique.

Pour l'interprétation de la notion d'« interventions et traitements à vocation esthétique », il n'est pas non plus fait référence à d'autres dispositions légales pertinentes, comme la loi du 23 mai 2013 réglementant les qualifications requises pour poser des actes de médecine esthétique non chirurgicale et de chirurgie esthétique et réglementant la publicité et l'information relative à ces actes (ci-après : la loi du 23 mai 2013). Dans cette loi, les notions de « médecine esthétique non chirurgicale » et « chirurgie esthétique » sont définies. Selon les parties requérantes, on peut se demander si le législateur, en recourant à la notion d'« interventions et traitements à vocation esthétique », a visé ces formes de médecine esthétique non chirurgicale et de chirurgie esthétique ou si d'autres traitements sont également visés ou si certains de ces traitements ne sont pas visés. Il convient par ailleurs d'observer que, pour la définition de médecine esthétique non chirurgicale et de chirurgie esthétique, il n'est pas fait référence au fait que ces actes figurent ou non dans la nomenclature INAMI, ni au fait que les conditions de remboursement sont remplies ou non.

Par ailleurs, on n'aperçoit pas clairement si la jurisprudence récente de la Cour (arrêt n° 110/2015) concernant l'interprétation de la « médecine esthétique non chirurgicale » s'applique aux « interventions et traitements à vocation esthétique » visés dans les dispositions attaquées. En effet, la Cour estime que la loi du 23 mai 2013 s'applique uniquement aux interventions ou traitements purement esthétiques et que les interventions esthétiques qui ont un quelconque but thérapeutique n'entrent pas dans le champ d'application de la loi précitée. Sur la base des dispositions attaquées, on ne peut voir clairement si de telles interventions relèvent ou non de l'exception à l'exonération de la TVA.

Selon les parties requérantes, les travaux préparatoires de la loi attaquée n'apportent pas d'éclaircissements.

A.18.3. La notion d'hospitalisation, de soins médicaux, de livraison de biens et de prestation de services « étroitement liés », n'est pas claire, selon les parties requérantes. Une formulation vague des actes soumis à la TVA, qui ne trouve d'ailleurs aucun fondement dans la directive TVA, ouvre la porte à diverses interprétations divergentes du fisc ou du juge. Les travaux préparatoires sont eux aussi insuffisamment éclairants.

Dans son avis, la section de législation du Conseil d'Etat a observé que les dispositions attaquées ne contenaient pas une transposition correcte de la directive TVA. Selon l'avis, il faut conclure que « l'(absence d')exemption des livraisons de biens et des prestations de services qui sont liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux visés à l'article 44, § 2, 1°, a), en projet du CTVA doit être formellement réglée ».

A.19. Les deuxième et troisième moyens portent sur la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en raison de la différence de traitement entre, d'une part, les médecins et établissements médicaux qui posent des actes esthétiques et des actes étroitement liés et, d'autre part, les dentistes et établissements dentaires qui posent les mêmes actes (deuxième moyen) et les sages-femmes, infirmiers, aides-soignants indépendants et les organisations de ces praticiens qui posent les mêmes actes (troisième moyen), parce que les médecins sont assujettis à la TVA, au contraire des autres catégories professionnelles.

Les articles 10, 11 et 172 de la Constitution impliquent que lorsque le législateur instaure une imposition et a recours à des critères de distinction, ces critères doivent pouvoir être objectivement et raisonnablement justifiés. Le législateur doit utiliser les mêmes règles en matière d'égalité et de non-discrimination lorsqu'il instaure une exonération d'impôt ou prévoit une exception à cette exonération. Le législateur dispose en principe d'un pouvoir d'appréciation étendu pour instaurer de telles exonérations mais, dans certains domaines, notamment en matière de TVA, sa compétence est limitée par la réglementation européenne applicable. Le législateur belge ne peut donc instaurer des exonérations de la TVA, ni prévoir des exceptions à ces exonérations, qui seraient contraires à la directive TVA.

Les parties requérantes font valoir que la différence de traitement n'est pas objectivement et raisonnablement justifiée. Elles ne comprennent pas pourquoi une exception à l'exonération générale de la TVA pour les soins médicaux est prévue uniquement pour les traitements esthétiques effectués par des médecins, et

n'est pas prévue lorsque les mêmes traitements esthétiques, ou des traitements similaires, sont réalisés par des dentistes ou des sages-femmes, infirmiers ou aides-soignants indépendants et des organisations de ces praticiens.

En ce qui concerne la comparaison entre les médecins et les dentistes, il s'agit dans les deux cas de traitements purement esthétiques qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI et qui sont effectués par des praticiens agréés, compétents en matière de soins de santé. La directive TVA et la jurisprudence de la Cour de justice ne fournissent pas non plus de justification. La Cour ne s'est pas prononcée sur le point de savoir si la chirurgie dentaire esthétique relève d'une des exonérations et n'a pas dit que les actes de chirurgie dentaire esthétique méritent un « régime de faveur », à la lumière de la directive TVA, et peuvent relever du régime général d'exonération. La Cour de justice a clairement jugé que toutes les interventions, dès qu'elles sont « purement cosmétiques », ne peuvent plus bénéficier de l'exonération de la TVA, quelle que soit la catégorie professionnelle à laquelle le prestataire appartient.

En ce qui concerne les sages-femmes indépendantes et les autres catégories, les normes attaquées contiennent cependant une distinction en fonction de l'endroit où un acte esthétique est posé et la qualité de la personne qui pose cet acte. Le Conseil d'Etat a lui aussi observé qu'il s'agissait d'une discrimination injustifiée. Le Conseil d'Etat ne voit dès lors pas pourquoi, à partir du moment où il est établi qu'il s'agit d'interventions et traitements purement cosmétiques, le suivi du traitement dans le cadre des soins à domicile est encore exonéré de la TVA, alors que tel n'est pas le cas pour les prestations des infirmiers durant le séjour à l'hôpital.

Les arguments avancés au cours des travaux préparatoires, relatifs au prix de la journée d'hospitalisation et à des motifs d'ordre pratique, ne peuvent être admis.

A.20. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6465 prennent un quatrième moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en raison de la différence de traitement entre, d'une part, les médecins et établissements médicaux et, d'autre part, les auxiliaires paramédicaux lorsqu'ils posent un acte esthétique ou un acte qui lui est lié, en ce que les dispositions attaquées ne prévoient pas d'exonération de la TVA pour les actes esthétiques et les services étroitement liés, dispensés par des médecins, alors que cette exonération est prévue pour les auxiliaires paramédicaux à partir du moment où la prestation figure dans la nomenclature INAMI. Il existe dès lors une exonération de la TVA bien plus étendue pour les auxiliaires paramédicaux, étant donné qu'ils sont également exonérés lorsque leurs prestations sont dispensées dans le cadre d'une intervention esthétique et lorsque les prestations ne remplissent pas les conditions de remboursement. L'administration de la TVA a aussi confirmé dans sa décision TVA n° E.T.104.380, du 13 mai 2011, que cette exonération de la TVA s'applique aux prestations figurant dans la nomenclature « quel que soit le nombre de prestations remboursables ».

A.21. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 6465 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en raison de la différence de traitement entre, d'une part, les médecins et établissements médicaux qui fournissent des prestations avant ou après un acte esthétique et, d'autre part, les médecins et établissements médicaux qui fournissent les mêmes prestations dans le cadre d'un acte non esthétique, en ce que les dispositions attaquées ne prévoient pas d'exonération de la TVA pour les soins hospitaliers et les soins médicaux dispensés avant ou après des actes et interventions esthétiques. Par conséquent, les médecins et établissements médicaux doivent facturer la TVA sur les soins hospitaliers et les soins médicaux dispensés avant ou après un traitement esthétique et sont passibles de sanctions pénales s'ils ne le font pas, alors que cette obligation et ce risque de sanction n'existent pas lorsque les mêmes actes sont posés avant ou après un traitement non esthétique. Les parties requérantes ne voient pas en quoi la distinction fiscale entre les traitements qui précèdent ou suivent un acte esthétique ou un acte non esthétique pourrait être justifiée. En effet, les prestations accomplies avant et après un traitement ont dans les deux cas un but thérapeutique, l'exécution technique est la même et la qualité des prestataires de soins qui accomplissent ces actes est identique. Etant donné que les soins médicaux et infirmiers dispensés avant et après un traitement, qu'ils soient dispensés à l'occasion d'une intervention esthétique ou non esthétique, sont identiques, sont dispensés par les mêmes personnes ayant les mêmes qualifications et poursuivent un but thérapeutique, la distinction établie n'est pas objectivement et raisonnablement justifiée.

A.22.1. Dans un sixième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 6465 soulèvent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce que les dispositions attaquées ne prévoient pas d'exonération de la TVA pour les soins hospitaliers et les soins médicaux dispensés avant et après un acte esthétique, alors que les articles 49 et 56 du TFUE prévoient la liberté d'établissement et la libre prestation de services au sein de l'Union européenne et que l'article 132, paragraphe 1, b) et c), de la directive TVA dispose que tous les Etats membres sont tenus de prévoir une

exonération générale de la TVA pour les soins hospitaliers et les soins médicaux et ne permet pas aux Etats membres de soumettre certains de ces actes à la TVA. Du fait des dispositions attaquées, seuls les médecins et établissements médicaux établis en Belgique qui dispensent des soins hospitaliers ou médicaux avant ou après un traitement esthétique sont assujettis à la TVA, alors que cette taxe ne frappe pas les médecins et établissements médicaux qui posent les mêmes actes dans d'autres Etats membres, ni les médecins et établissements médicaux qui posent les mêmes actes en Belgique dans le cadre d'une intervention non esthétique.

A.22.2. Les parties requérantes estiment que les dispositions attaquées, en prévoyant une exception à l'exonération de la TVA pour les « soins hospitaliers et médicaux » étroitement liés à un traitement esthétique, violent l'article 132, paragraphe 1, b) et c), de la directive TVA, étant donné que cette directive prévoit une exonération générale de la TVA pour tous les soins hospitaliers, soins médicaux et traitements qui leur sont étroitement liés et ne permet pas de prévoir des exceptions à cette exonération. La seule exception que prévoit la directive TVA figure à l'article 134 de cette directive et porte sur la prestation de services et la livraison de biens dans le cadre des soins médicaux; les soins hospitaliers et les soins médicaux dispensés avant et après un traitement esthétique ne relèvent pas de cette exception.

La Cour de justice n'a jamais dit, elle non plus, que les soins hospitaliers et médicaux dispensés avant et après une intervention esthétique ne bénéficient pas de l'exonération de la TVA visée dans la directive TVA. Au contraire, la Cour de justice a jugé que seuls les opérations et traitements purement esthétiques ne bénéficient pas de l'exonération de la TVA. Dès qu'il s'agit de « prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir les maladies ou les anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes », elles bénéficient de l'exonération de la TVA.

A.22.3. Par ailleurs, les parties requérantes estiment que les dispositions attaquées violent les articles 49 et 56 du TFUE. En effet, conformément à l'article 57 du TFUE, les prestations fournies normalement contre rémunération sont considérées comme « services ». Ces services comprennent notamment les activités de caractère commercial et les activités des professions libérales. Etant donné que les médecins qui réalisent des interventions d'esthétique médicale exercent une profession libérale, ils sont des prestataires au sens de l'article 57. La libre prestation de services et la liberté d'établissement des médecins sont en outre expressément reconnues par la directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles. La Cour de justice confirme elle aussi que les prestations médicales fournies contre rémunération sont protégées par la libre prestation de services, sans qu'il faille distinguer selon qu'il s'agit des soins hospitaliers ou des soins non hospitaliers. Du fait que les médecins et les établissements médicaux qui dispensent des soins hospitaliers et médicaux avant et après un acte esthétique dans d'autres Etats membres de l'Union peuvent invoquer l'exonération générale de TVA contenue dans la directive TVA ou une transposition conforme à la directive dans leur législation fiscale nationale, alors que les médecins et établissements médicaux établis en Belgique doivent facturer la TVA sur ces actes, il est créé une situation qui donne lieu à des distorsions de concurrence.

A.23.1. Le septième moyen dans l'affaire n° 6465 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec les dispositions de la directive qui concernent l'imposition des livraisons de biens et prestations de services accessoires, en ce que les dispositions attaquées ne prévoient pas d'exonération de la TVA pour les livraisons de biens et prestations de services liées à un acte esthétique, alors que les articles 49 et 56 du TFUE prévoient la liberté d'établissement et la libre prestation de services au sein de l'Union européenne et que l'article 132, paragraphe 1, b) et c), de la directive TVA dispose que tous les Etats membres sont tenus de prévoir une exonération générale de la TVA pour les prestations liées aux soins médicaux. Par suite des dispositions attaquées, certaines livraisons de biens (les médicaments, les dispositifs médicaux, etc.) et certains services (comme les services administratifs) fournis dans le cadre d'une prestation esthétique sont soumis à la TVA, alors que cette obligation n'existe pas pour, d'une part, les médecins et établissements médicaux dans d'autres Etats membres de l'Union qui livrent les mêmes biens et prestent les mêmes services et, d'autre part, les médecins et établissements médicaux qui livrent des biens et prestent des services en Belgique dans le cadre d'une prestation non esthétique.

A.23.2. Selon les parties requérantes, la directive TVA ne prévoit que deux cas dans lesquels les livraisons de biens et prestations de services dans le cadre d'une hospitalisation et de soins médicaux peuvent être exclues du bénéfice de l'exonération générale de TVA (article 134 de la directive TVA). Les parties requérantes estiment que les dispositions attaquées ne trouvent aucun fondement dans les exceptions mentionnées dans la directive TVA.



Il est clair que les dispositions attaquées instaurent une exception bien plus large à l'exonération générale de la TVA pour les livraisons de biens et prestations de services dans le cadre des soins médicaux et de l'hospitalisation. L'article 44, § 2, 1°, du Code de la TVA s'applique à toutes les livraisons de biens et prestations de services qui sont « étroitement liées » à un acte esthétique; aucune autre limitation n'est prévue. Les dispositions attaquées soumettent par exemple les livraisons de biens et prestations de services suivantes à une imposition de 21 % de TVA : services administratifs de l'hôpital ou de l'établissement médical, aide psychologique et/ou morale suite à une intervention esthétique, le séjour dans une chambre d'hôpital, les médicaments avant, pendant et après l'intervention esthétique, le matériel médical utilisé, les bandages, les compresses stériles, etc. On ne peut pas dire de ces livraisons de biens ou prestations de services qu'« elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA », puisque seul le prix d'achat de ces livraisons et prestations est porté en compte au patient.

La section de législation du Conseil d'Etat a elle aussi relevé que les dispositions attaquées ne contenaient pas une transposition correcte de la directive TVA. Le législateur n'a pas tenu compte de cet avis.

A.23.3. Les parties requérantes font en outre valoir que les articles attaqués, en prévoyant une exception bien plus large à l'exonération de la TVA pour les livraisons de biens et prestations de services étroitement liées, violent la liberté d'établissement et la libre prestation de services. Du fait que les médecins et établissements médicaux qui dispensent des soins hospitaliers et des soins médicaux avant et après un acte esthétique dans d'autres pays de l'Union peuvent, pour les biens et services étroitement liés à un traitement esthétique, invoquer l'exonération générale de la TVA prévue par la directive TVA ou par une transposition conforme à la directive dans leur législation fiscale nationale, alors que les médecins et établissements médicaux établis en Belgique doivent facturer la TVA sur ces biens et services, cette situation donne lieu à une concurrence déloyale.

A.24. Le huitième moyen dans l'affaire n° 6465 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en raison d'une différence de traitement entre, d'une part, les médecins et établissements médicaux qui utilisent des médicaments ou des dispositifs médicaux dans le cadre de traitements esthétiques et, d'autre part, les médecins et établissements médicaux qui les utilisent pour des traitements non esthétiques, les médicaments et dispositifs médicaux utilisés par les premiers étant soumis à une TVA de 21 % alors que les médicaments et dispositifs médicaux utilisés par les seconds sont soumis à une TVA de 6 % seulement, par suite de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux. Les dispositions attaquées ne justifient pas de manière objective et raisonnable le fait qu'exactement les mêmes médicaments et dispositifs médicaux soient soumis à des taux de TVA distincts, selon qu'il s'agit d'un traitement esthétique (21 % de TVA) ou d'un traitement non esthétique (6 %). En effet, dans les deux cas, il s'agit des mêmes biens, qui sont utilisés pour des motifs thérapeutiques.

A.25. Le neuvième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en raison d'une différence de traitement entre, d'une part, les médecins et établissements médicaux et, d'autre part, les pharmaciens, pour ce qui concerne la TVA applicable aux médicaments et dispositifs médicaux utilisés dans le cadre d'un traitement esthétique, ces médicaments et dispositifs médicaux étant soumis au taux de 21 % pour la première catégorie et au taux de 6 % seulement pour la seconde catégorie. Ceci conduit non seulement à une concurrence déloyale entre, d'une part, les médecins et établissements médicaux et, d'autre part, les pharmaciens, mais peut également avoir, en raison de son effet sur le prix, des conséquences graves pour la sécurité du patient. En effet, le risque existe réellement que de nombreux patients qui ont subi un traitement esthétique refusent ou reportent l'utilisation de certains médicaments ou dispositifs médicaux à l'hôpital ou dans un établissement médical privé parce qu'ils peuvent acquérir les mêmes produits, à un taux de TVA réduit, directement en pharmacie. Selon les parties requérantes, cette situation peut amener les patients à reporter l'utilisation de médicaments ou de dispositifs médicaux indispensables, ou à ne pas en faire un usage suffisant, ce qui présente des risques sérieux pour la santé.

A.26. Les parties requérantes prennent un dixième moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en raison d'une différence de traitement entre les patients qui sont affiliés à une assurance maladie belge et ceux qui ne sont pas affiliés à une telle assurance, en ce que les dispositions attaquées instaurent une TVA de 21 % sur tous les actes esthétiques qui, lorsqu'ils figurent dans la nomenclature INAMI mais ne remplissent pas les conditions de remboursement, obligent les patients à payer la TVA sur un traitement esthétique prévu dans la nomenclature INAMI lorsqu'ils ne sont pas affiliés à une assurance maladie belge, alors que cette TVA ne s'applique pas aux patients qui y sont affiliés. En effet, les dispositions attaquées prévoient une exonération de principe de la TVA

pour les prestations esthétiques qui figurent dans la nomenclature INAMI et pour lesquelles les conditions de remboursement sont remplies; c'est ce qui découle *a contrario* de l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA, selon lequel l'exonération ne s'applique pas, d'une part, aux traitements esthétiques qui ne sont pas prévus dans la nomenclature INAMI et, d'autre part, aux traitements prévus dans la nomenclature INAMI pour lesquels les conditions de remboursement ne sont pas remplies. Cette exonération n'est donc pas d'application lorsque le traitement esthétique figure dans la nomenclature INAMI sans qu'il soit satisfait aux conditions de remboursement.

Il s'ensuit que les patients étrangers qui subissent, dans un hôpital ou une clinique privée belge, une intervention esthétique qui est entièrement ou partiellement remboursée en Belgique par l'assurance maladie doivent payer pour cette intervention 21 % de TVA, alors que cette taxe n'est pas applicable aux patients qui sont affiliés à une assurance maladie belge. La même taxe, et donc un traitement inégal, est imposée aux patients qui ne sont pas assurés en Belgique et qui subissent une intervention esthétique figurant dans la nomenclature INAMI.

Selon les parties requérantes, le critère utilisé par le législateur belge pour lier la TVA sur les prestations esthétiques à la nomenclature INAMI, à savoir le fait que ces prestations n'y figurent pas, ou, si la prestation figure dans la nomenclature, le fait qu'il n'est pas satisfait aux conditions de remboursement, ne trouve aucun appui dans la directive TVA. En effet, cette directive prévoit une exonération générale pour les soins hospitaliers et les soins médicaux; le fait que l'acte concerné soit remboursé ou non dans l'Etat membre concerné ou que le patient en question remplisse les conditions de remboursement est sans importance. La Cour de justice est du même avis, étant donné qu'elle utilise exclusivement comme critère de soumission à la TVA la circonstance qu'une prestation ait un caractère purement esthétique ou non.

A.27.1. Les parties requérantes prennent un onzième et dernier moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en raison d'une différence de traitement entre les patients qui subissent un traitement esthétique à cause d'une affection physique et ceux qui subissent un tel traitement à cause d'une affection psychique, en ce que les dispositions attaquées instaurent un taux de TVA de 21 % sur les traitements esthétiques effectués pour des raisons psychologiques.

Les parties requérantes observent que, dans la mesure où le législateur ne considère pas une affection psychologique du patient comme un motif thérapeutique pour appliquer un traitement esthétique, les dispositions attaquées établissent une distinction entre les patients qui souffrent sur le plan physique et les patients qui souffrent sur le plan psychique. Les parties requérantes ne voient pas pourquoi il serait question d'un acte thérapeutique dans le premier cas et non dans le second. Dans les deux cas, une affection est à l'origine du traitement esthétique et l'acte posé par le médecin est exactement le même. Si l'exécution d'une prestation à caractère esthétique en raison d'une affection psychologique n'a pas un caractère thérapeutique, tous les traitements psychologiques et psychiatriques doivent également être qualifiés de non thérapeutiques.

A.27.2. Selon les parties requérantes, les dispositions attaquées sont contraires à la directive TVA au motif que la Cour de justice n'établit aucune distinction selon que le traitement esthétique est appliqué en raison d'une affection physique ou psychologique du patient. De surcroît, la Cour de justice a uniquement dit que « la simple conception subjective que la personne qui se soumet à une intervention esthétique se fait de celle-ci n'est pas, par elle-même, déterminante aux fins de l'appréciation du point de savoir si cette intervention a un but thérapeutique ». La Cour de justice n'exclut dès lors pas que la conception subjective du patient puisse jouer un rôle dans l'appréciation du caractère thérapeutique de l'intervention.

A.27.3. Les parties requérantes estiment par ailleurs que les dispositions attaquées violent la liberté d'établissement et la libre prestation de services, étant donné que les restrictions précitées ne s'appliquent pas aux médecins et aux actes médicaux dans un autre Etat membre.

A.28.1.1. En ce qui concerne la violation potentielle du principe de légalité, le Conseil des ministres estime que la notion d'« interventions et traitements à vocation esthétique » n'est pas imprécise. Le législateur a voulu préciser la restriction de l'exonération de la TVA aux actes médicaux à vocation thérapeutique, compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice. Celle-ci a jugé en particulier que les prestations de soins à exonérer doivent consister à diagnostiquer, soigner et, dans la mesure du possible, guérir des maladies et des anomalies de santé. Par ailleurs, s'agissant de l'appréciation concrète du but thérapeutique, la Cour de justice s'est bornée à donner quelques indications en la matière, à savoir (1) le but thérapeutique ne doit pas être pris au

sens strict, (2) le traitement de personnes qui doivent subir une intervention esthétique par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital peut être thérapeutique et (3) l'appréciation purement subjective du patient n'est pas suffisante.

Le fait que le législateur n'ait pas lui-même précisé le caractère esthétique en question n'implique pas que la loi fiscale manque de précision mais s'explique simplement par la circonstance que le législateur fiscal a souhaité faire application du principe général selon lequel, à défaut d'une définition spécifique dans la législation fiscale, la terminologie utilisée doit être interprétée dans son acception usuelle, de droit commun, en l'espèce l'article 2 de la loi du 23 mai 2013. Les notions de « médecine esthétique non chirurgicale » et de « chirurgie esthétique » sont conformes au principe de légalité, comme la Cour l'a confirmé dans son arrêt n° 110/2015. La référence à la nomenclature INAMI dans l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA confirme cette thèse.

A.28.1.2. Selon le Conseil des ministres, la notion d'« hospitalisation et de soins médicaux, de prestation de services et de livraison de biens qui leur sont étroitement liés » est elle aussi claire, étant donné qu'il peut uniquement être constaté qu'il s'agit de la reprise et transposition littérales de l'article 132, paragraphe 1, b), de la directive TVA. Par ailleurs, selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, par « indispensables dans le processus de la prestation de services afin d'atteindre les objectifs thérapeutiques visés par les services médicaux auxquels ils sont liés », on entend « le traitement complet à partir de l'hospitalisation du patient ainsi que le séjour à l'hôpital » et « les services du chirurgien, des autres médecins tel l'anesthésiste et le personnel soignant, les soins médicaux ainsi que les services et livraisons de biens qui leur sont étroitement liés ».

A.28.2. En ce qui concerne la comparaison entre les interventions et les traitements médicaux à vocation esthétique effectués par des infirmiers hospitaliers, d'une part, et les interventions et traitements médicaux à vocation esthétique effectués par des infirmiers non hospitaliers, d'autre part, le Conseil des ministres répète que si la Cour devait estimer que les dispositions attaquées ne sont pas suffisamment claires, le Conseil des ministres demande à la Cour d'interpréter ces dispositions attaquées en conformité avec la directive et la Constitution, une annulation n'étant alors pas nécessaire.

A.29. En ce qui concerne la comparaison entre les soins hospitaliers et soins médicaux dispensés avant et après les interventions et traitements à vocation esthétique, d'une part, et les soins hospitaliers et soins médicaux dispensés avant et après d'autres interventions et traitements, d'autre part, à propos desquels les parties requérantes affirment que tous les soins médicaux dispensés avant et après un traitement devraient être exonérés de la TVA, le Conseil des ministres constate que les parties requérantes méconnaissent la jurisprudence de la Cour de justice. Les services de soins hospitaliers et les soins médicaux dispensés avant et après un traitement au profit du patient/consommateur constituent incontestablement un ensemble économique et indivisible avec les interventions et traitements médicaux et il serait artificiel de vouloir les distinguer. Les interventions et traitements médicaux doivent être considérés comme la « prestation principale » ou l'« élément prépondérant » de la prestation indivisible, ce qui implique que les soins hospitaliers qui s'ensuivent et les soins dispensés avant et après un traitement suivent, en vertu de la jurisprudence de la Cour de justice, le sort fiscal de la prestation principale ou de la prestation prépondérante. Selon le Conseil des ministres, le fait que les services en question, pris isolément, puissent avoir le même but thérapeutique et que l'exécution technique soit identique, de même que la qualité des prestataires qui posent les actes est sans importance.

A.30. En ce qui concerne la comparaison entre les soins hospitaliers et les soins médicaux dispensés avant et après un traitement et les livraisons de biens et prestations de services étroitement liées dans le cadre d'interventions et de traitements à vocation esthétique réalisés en Belgique, d'une part, et les soins dispensés dans d'autres Etats membres, d'autre part, le Conseil des ministres constate que les parties requérantes méconnaissent à nouveau la jurisprudence constante de la Cour de justice, en vertu de laquelle la notion de « soins hospitaliers et soins médicaux » porte sur les services à vocation thérapeutique. Ce n'est que si les soins hospitaliers et les soins qui précèdent ou qui suivent un traitement concernent en soi des interventions et traitements à vocation thérapeutique, ou sont étroitement liés à ces interventions et traitements, que ces traitements peuvent néanmoins être exclus de l'exonération de la TVA, s'il est satisfait aux conditions de l'article 134 de la directive TVA.

A.31. En ce qui concerne la comparaison entre les soins hospitaliers et les livraisons de médicaments et de dispositifs médicaux liés aux soins médicaux dispensés avant et après un traitement, d'une part, et la livraison de médicaments et de dispositifs médicaux par les pharmaciens, d'autre part, le Conseil des ministres fait valoir que la thèse des parties requérantes selon laquelle la première catégorie serait soumise à un taux de TVA de 21 % et la seconde catégorie à un taux de 6 % ne peut être suivie. Au cas où les livraisons en question seraient

« étroitement liées » aux soins hospitaliers et aux soins médicaux, le régime de TVA applicable à ces livraisons suit nécessairement le régime de TVA applicable à la prestation principale. Dans la mesure où la prestation principale porte sur des soins médicaux à vocation thérapeutique, la fourniture de médicaments et de dispositifs médicaux bénéficie de l'exonération de la TVA applicable à la prestation principale. Dans la mesure où cette dernière porte sur des soins médicaux sans vocation thérapeutique, le taux de TVA de 21 % sera d'application.

Toutefois, s'il ne s'agit pas de fournitures de médicaments et de dispositifs médicaux étroitement liées aux soins hospitaliers et aux soins médicaux, c'est-à-dire des livraisons de biens auxquelles le patient pourrait renoncer pour se les procurer plus tard lui-même en pharmacie, ces actes devront également, au sein des établissements médicaux, être soumis au taux de TVA distinct normal, à savoir 6 %. Dans ce cas, il n'y a pas de différence de traitement des livraisons de médicaments et de dispositifs médicaux qui ne sont pas étroitement liées à une intervention médicale subie, dans la mesure où ces livraisons sont effectuées par des établissements médicaux ou par des pharmaciens, étant donné que, dans les deux cas, le taux réduit de 6 % est applicable.

A.32. En ce qui concerne la comparaison entre les interventions et traitements esthétiques en raison d'une affection physique, d'une part, et les interventions et traitements esthétiques en raison d'une affection psychique, d'autre part, le Conseil des ministres observe que si les interventions et traitements ont un quelconque but reconstructeur ou thérapeutique, ces interventions et traitements sont en permanence exonérés de la TVA, que l'affection traitée soit de nature physique ou psychique.

A.33. En ce qui concerne la comparaison entre les interventions et traitements à caractère esthétique figurant dans la nomenclature INAMI et les traitements remboursables qui sont réalisés pour des patients assurés en Belgique, d'une part, et les interventions et traitements réalisés pour des patients qui ne sont pas assurés en Belgique, d'autre part, le Conseil des ministres répète que les prestations médicales qui figurent dans la nomenclature INAMI et qui sont remboursables ne sont pas des interventions esthétiques, étant donné qu'elles sont toujours réputées avoir un but thérapeutique ou reconstructeur.

Ensuite, selon le Conseil des ministres, il est faux de prétendre que seuls peuvent être exonérés de la TVA les traitements qui peuvent effectivement donner lieu à un remboursement déterminé à un patient dans le cadre d'une assurance soins de santé obligatoire pour des personnes établies en Belgique. Au contraire, le législateur reconnaît le but en principe thérapeutique de traitements qui figurent dans la nomenclature INAMI et qui sont en principe admis au remboursement, que ces traitements donnent ou non toujours effectivement lieu à un remboursement. Selon le Conseil des ministres, il suffit que les traitements soient en principe admis au remboursement, quand bien même il existerait encore des empêchements extrinsèques à un remboursement effectif. Selon le Conseil des ministres, tel est la seule interprétation conforme à la directive.

A.34.1. Le premier moyen pris dans l'affaire n° 6465 est fondé sur l'imprécision des notions d'« interventions et traitements à vocation esthétique » et de « soins hospitaliers, soins médicaux, biens et services étroitement liés ».

A.34.2. En ce qui concerne la notion d'« interventions et traitements à vocation esthétique », les parties requérantes répètent que cette notion manque de précision. Aussi longtemps que la réglementation en matière de TVA ne fera pas référence à l'article 2 de la loi du 23 mai 2013 pour cette définition, une insécurité juridique demeurera sur ce point. Contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, la Cour, dans son arrêt n° 110/2015, a dû préciser les définitions de la loi du 23 mai 2013 pour que cette loi soit conforme à la Constitution. En effet, dans cet arrêt, le recours en annulation a été rejeté sous la réserve d'une précision des termes « sans but thérapeutique ou reconstructeur », à savoir que ne sont pas visés les interventions ou traitements « dès qu'il y a un but thérapeutique ou reconstructeur minimal ». Les dispositions attaquées de la loi du 26 décembre 2015 ne précisent pas si, pour la portée de la notion d'« interventions et traitements à vocation thérapeutique », l'interprétation de la Cour, formulée dans un arrêt rendu dans le cadre de la procédure d'annulation d'une autre loi, doit être suivie. Par ailleurs, il existe des différences importantes entre le champ d'application et les définitions de la loi du 23 mai 2013 et la réglementation en matière de TVA attaquée.

A.34.3. En ce qui concerne la notion de « soins hospitaliers, soins médicaux, biens et services étroitement liés », le Conseil des ministres allègue à tort, selon les parties requérantes, que les dispositions attaquées seraient une transposition littérale de la directive TVA. La réglementation en matière de TVA établit de manière générale une exception à l'exonération de la TVA pour tous les soins hospitaliers et médicaux, ainsi que pour les

services et livraisons de biens qui leur sont étroitement liés, qui concernent les interventions et traitements esthétiques visés au paragraphe 1er de l'article 44 du Code de la TVA, alors que la directive TVA dispose uniquement que les soins hospitaliers et médicaux, ainsi que les traitements qui leur sont étroitement liés, relèvent toujours de l'exonération générale de la TVA. Par ailleurs, la directive TVA ne prévoit pas d'exception générale à l'exonération de la TVA pour les services et biens étroitement liés mais uniquement la soumission à la TVA des livraisons de biens et prestations de services qui ne sont pas indispensables pour les traitements exonérés, effectués en concurrence directe avec des entreprises commerciales. On ne peut pas suivre non plus la thèse du Conseil des ministres selon laquelle, par « traitements étroitement liés aux soins médicaux et aux soins hospitaliers », on entend, sous l'influence de la jurisprudence de la Cour de justice, les « prestations accessoires à l'hospitalisation des destinataires ou à des soins médicaux reçus par ces derniers et qui constituent la prestation principale ». Si le législateur vise effectivement la prestation accessoire, il convient de constater qu'il n'applique pas cette interprétation de manière correcte et logique. Ainsi, les prestations des auxiliaires paramédicaux agréés et des infirmiers fournies en milieu extra-hospitalier bénéficient de l'exonération générale de la TVA, même dans le cadre d'un traitement esthétique, alors que tel n'est pas le cas lorsque ces mêmes prestations sont fournies dans le cadre des soins hospitaliers. De même, demeure sans réponse la question de savoir si, par exemple, la prolongation du séjour à l'hôpital, en raison de complications, et les éventuelles reconstructions ou les soins postopératoires supplémentaires qui doivent être dispensés sont ou non soumis à la TVA. Il s'agit de savoir si ce sont des prestations accessoires à la prestation principale et si elles sont donc soumises à la TVA ou si ces traitements sont thérapeutiques et dès lors non soumis à la TVA. Dans les travaux préparatoires, il est dit que « le traitement complet, depuis l'admission du patient, ainsi que le séjour à l'hôpital » sont soumis à la TVA. Le sort fiscal de ces traitements n'est pas précisé dans les dispositions attaquées.

A.35. En ce qui concerne le deuxième moyen pris dans l'affaire n° 6465, les parties requérantes estiment que la suggestion du Conseil des ministres d'interpréter les dispositions attaquées en conformité avec la directive et la Constitution afin d'éviter une annulation ne peut être suivie. Le principe de légalité en matière fiscale commande qu'il appartienne exclusivement au pouvoir législatif de déterminer les éléments essentiels des impôts. Par ailleurs, les infractions à la réglementation en matière de TVA sont passibles de sanctions pénales, de sorte qu'il faut que la législation elle-même soit claire et prévisible. Seul le législateur peut, à travers une disposition législative claire et prévisible, instaurer, modifier ou abroger une soumission à la TVA ou une exonération de celle-ci.

A.36. En ce qui concerne le troisième moyen, les parties requérantes répètent que la suggestion du Conseil des ministres que soit donnée une interprétation conforme à la directive et à la Constitution ne peut être suivie.

A.37. Concernant le quatrième moyen pris dans l'affaire n° 6465, les parties requérantes estiment que la thèse du Conseil des ministres selon laquelle les services des auxiliaires paramédicaux qui rendent des avis et/ou procurent une assistance dans le cadre d'une intervention esthétique ne sont pas considérés comme indispensables pour réaliser une intervention sans but thérapeutique, ne peut être suivie. En effet, on ne peut par exemple pas comprendre pourquoi la confection de bas de contention contre la phlébite après une liposuction purement esthétique serait « non indispensable » pour l'intervention esthétique. Ces bas sont en effet cruciaux pour éviter les caillots postopératoires. L'argument selon lequel certains actes paramédicaux poursuivent un but thérapeutique et ne sont de ce fait jamais soumis à la TVA ne peut pas davantage être suivi. En effet, l'intervention d'un anesthésiste afin d'anesthésier le patient qui subit une intervention esthétique est soumise à la TVA, alors que son intervention poursuit un but purement thérapeutique. On ne comprend pas pourquoi les actes thérapeutiques posés au cours des phases pré-, per- et postopératoire par d'autres praticiens sont soumis à la TVA, alors que des prestations paramédicales parfaitement similaires ne sont pas soumises à la TVA.

A.38. Les parties requérantes estiment que la réponse du Conseil des ministres, selon laquelle toutes les prestations de soins hospitaliers et de soins médicaux pré- et postopératoires dispensées à un patient moyen constituent un ensemble économique indivisible avec l'intervention effective et sont de ce fait soumises au même régime de TVA, ne peut être admise. Les prestations de soins médicaux et de soins hospitaliers dispensées au cours de la phase pré- et postopératoire sont distinctes de la prestation principale et doivent être considérées comme des actes distincts. En effet, ces actes sont généralement accomplis par d'autres personnes ayant une autre qualité et exerçant d'autres compétences légales. Par ailleurs, les traitements pré- et postopératoires doivent aussi être clairement distingués, du point de vue temporel, du moment où est effectuée la prestation principale, la responsabilité juridique diffère selon qu'il s'agit de traitements pré- et postopératoires ou de l'intervention elle-même et les traitements pré- et postopératoires sont également facturés distinctement au patient. Du fait que, par rapport à l'intervention principale elle-même, les traitements pré- et postopératoires d'ordre médical et infirmier précités sont accomplis à un autre moment, par d'autres praticiens, ayant d'autres compétences légales, sous la responsabilité d'autres instances et praticiens et qu'ils sont en outre facturés

distinctement, il peut, selon les parties requérantes, difficilement être soutenu qu'il s'agit d'un ensemble indivisible avec l'intervention esthétique elle-même. Etant donné que ces actes ont en outre un but essentiellement thérapeutique et non esthétique, ils doivent être exonérés de la TVA.

A.39. En ce qui concerne le sixième moyen, les parties requérantes affirment que le Conseil des ministres considère à tort que la Cour de justice a précisé, en 2010, que le régime des exonérations pour les soins hospitaliers et les soins médicaux a pour objet de « réguler la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict » et qu'elle ne ferait donc aucune distinction entre les prestations des médecins et les interventions et traitements médicaux, d'une part, et les soins hospitaliers pré- et postopératoires, d'autre part. En effet, la Cour de justice a uniquement précisé que le régime général d'exemption prévu par la directive TVA a pour objet de « réguler la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict », donc quels que soient le lieu et la phase du traitement. Chacune de ces prestations, et donc aussi les soins qui précèdent et suivent un traitement, doit en principe être exonérée de la TVA, selon la Cour de justice. La Cour de justice ne s'est nullement prononcée sur les exceptions à l'exonération de la TVA et en particulier sur l'interprétation des conditions auxquelles les prestations médicales concernées peuvent exceptionnellement être soumises à la TVA, conformément à l'article 134 de la directive TVA. Par ailleurs, la Cour de justice a précisé dans sa jurisprudence ultérieure que les opérations et traitements esthétiques ne sont exclus de l'exonération de la TVA que s'ils sont purement esthétiques, en d'autres termes, s'il s'agit de prestations n'ayant pas pour but « de diagnostiquer, de soigner ou de guérir les maladies ou les anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes ». Ce faisant, la Cour ne donne aucune interprétation ou aucun argument pour exclure également de l'exonération de la TVA les traitements pré- et postopératoires dans le cadre d'une telle intervention.

Selon les parties requérantes, il n'existe aucun argument ni aucune justification permettant de prévoir une exception à la TVA pour les soins qui précèdent et suivent un traitement esthétique.

A.40. En ce qui concerne le septième moyen pris dans l'affaire n° 6465, les parties requérantes se réfèrent à ce qui a été dit concernant le sixième moyen. La Cour de justice ne s'est pas prononcée sur les livraisons de biens et prestations de services étroitement liées à des traitements esthétiques. La Cour a uniquement reconnu que les opérations et traitements purement esthétiques peuvent dans certains cas être exclus de l'exonération de la TVA.

A.41. En ce qui concerne les huitième et neuvième moyens dans l'affaire n° 6465, les parties requérantes estiment que la thèse du Conseil des ministres, selon laquelle les livraisons de médicaments et de dispositifs médicaux qui sont étroitement liées aux soins hospitaliers et aux soins médicaux devraient subir le même sort fiscal que les traitements eux-mêmes, ne peut être suivie. Premièrement, le Conseil des ministres se contredit : d'une part, il dit que les médicaments et dispositifs médicaux qui sont indispensables à un même traitement esthétique subissent le même sort fiscal, mais, d'autre part, il affirme que, par exemple, les frais paramédicaux concernant des bas de contention sur mesure visant à prévenir la phlébite ne seraient pas soumis à la TVA. De surcroît, les dispositifs médicaux et les médicaments ne sont pas si étroitement liés à l'intervention esthétique qu'ils doivent toujours subir le même sort fiscal; les médicaments et les dispositifs médicaux ont toujours un caractère thérapeutique, ils sont toujours facturés distinctement au patient, ils sont fabriqués et dispensés par d'autres personnes que le médecin ou dentiste qui pratique l'intervention esthétique proprement dite et les médicaments sont administrés et les dispositifs médicaux sont souvent installés à un autre moment que celui du traitement esthétique proprement dit. Il n'existe dès lors pas d'éléments convaincants sur la base desquels la facturation des dispositifs médicaux et des médicaments devrait suivre le même sort fiscal que l'intervention esthétique elle-même.

A.42. En ce qui concerne le dixième moyen, les parties requérantes prennent acte de la thèse du Conseil des ministres selon laquelle les dispositions attaquées n'établissent aucune discrimination, pour ce qui est des traitements esthétiques, entre les patients assurés en Belgique et les patients qui ne sont pas assurés en Belgique. Pour les traitements exonérés de la TVA, il n'est pas requis que les patients en question entrent effectivement en ligne de compte pour un remboursement prévu dans la nomenclature INAMI. Selon le Conseil des ministres, il suffit que les traitements en question soient en principe remboursables, même s'il existait encore des obstacles extrinsèques à un remboursement effectif.

Par conséquent, l'article 44, § 1er, 1°, b), du Code de la TVA doit être interprété en ce sens que le fait de satisfaire ou non aux conditions d'un remboursement INAMI dépend exclusivement de la question de savoir si les traitements sont en principe remboursables, sans qu'il faille se demander si le patient concerné entre concrètement en compte pour un remboursement.

A.43. En ce qui concerne le onzième moyen, les parties requérantes prennent acte de la thèse du Conseil des ministres selon laquelle les dispositions attaquées n'établissent, sur le plan des traitements esthétiques, aucune discrimination entre un traitement esthétique dispensé en raison d'une affection psychique préexistante et un traitement esthétique dispensé en raison d'une affection physique ou fonctionnelle préexistante. De la jurisprudence de la Cour de justice il découle uniquement que l'avantage purement psychologique qui est lié à un changement de l'apparence physique ne suffit pas pour qualifier cette intervention de partiellement thérapeutique.

Par conséquent, l'article 44, § 1er, 1°, b), du Code de la TVA doit être interprété en ce sens que, dès qu'un traitement a un but reconstructeur ou thérapeutique, ces interventions et traitements doivent toujours être exonérés de la TVA, que l'affection ou l'état préexistant soit physique ou psychique.

A.44. En ce qui concerne les deuxième et troisième moyens dans l'affaire n° 6465, le Conseil des ministres constate que les compétences des médecins, d'une part, et des dentistes (deuxième moyen) et des sages-femmes, infirmiers et aides-soignants (troisième moyen), d'autre part, sont à ce point différentes que ces catégories de justiciables ne sont pas comparables, ce qui justifie objectivement et raisonnablement une différence de traitement de leurs prestations respectives.

*En ce qui concerne l'éventuelle annulation et le maintien des effets*

A.45.1. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres plaide en faveur d'une annulation modulée, étant donné qu'une éventuelle annulation totale conduirait nécessairement à une situation non conforme à la directive et donc préjudiciable pour l'ordre juridique belge. Par conséquent, le Conseil des ministres propose que la Cour constate que l'instauration de l'exclusion de l'exemption de la TVA pour les prestations médicales sans vocation thérapeutique n'est pas annulée dans son principe, étant donné que cette modification législative cherche et a trouvé un rattachement à la réglementation et jurisprudence européennes en vigueur. Par ailleurs, la Cour pourrait constater que les dispositions attaquées ne doivent être annulées que partiellement, afin de réparer la « lacune intrinsèque » dans la norme attaquée.

A.45.2. En ordre le plus subsidiaire, le Conseil des ministres demande à la Cour d'envisager le maintien des effets d'une éventuelle annulation. En effet, le législateur n'a nulle part exprimé son intention de déroger à la directive TVA. Le Conseil des ministres souligne qu'en cas d'annulation sans maintien des effets, l'application d'une exonération de la TVA aux prestations n'ayant aucun but thérapeutique sera contraire à la directive TVA. En maintenant provisoirement les effets d'une disposition annulée, la Cour peut laisser à l'autorité le temps d'élaborer les nouvelles règles nécessaires. A cet effet, le Conseil des ministres se réfère à l'arrêt n° 76/2012, du 14 juin 2012.

Le Conseil des ministres fait ensuite valoir qu'une éventuelle annulation donnera lieu à des problèmes budgétaires et administratifs. Une annulation rétroactive pourrait avoir pour conséquence que les prestataires de prestations médicales à caractère purement esthétique réclament le remboursement de la TVA due à partir du 1er janvier 2016. Il est impossible de mesurer l'impact de ce remboursement.

Par ailleurs, cette situation pourrait générer une importante insécurité juridique pour les destinataires des prestations en question. En effet, ils ont déjà acquitté la TVA due sur ces prestations auprès des prestataires concernés. S'il devait s'avérer rétroactivement que la taxe n'était pas due, ils pourraient être amenés à intervenir activement pour réclamer la TVA qu'ils ont acquittée, soit en s'adressant aux prestataires de services, soit en s'adressant directement à l'Etat belge.

A.46.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 soutiennent que l'argument des conséquences financières ne tient pas en ce qui concerne l'annulation de la norme attaquée sur la base des moyens formulés par elles. En effet, en ce qui concerne les ostéopathes, il convient de constater qu'ils étaient déjà assujettis antérieurement à la TVA; un remboursement rétroactif ne sera donc pas nécessaire.

En outre, sous l'ancienne réglementation, il existait une exemption de TVA qui peut parfaitement s'inscrire dans le cadre de la jurisprudence de la Cour de justice et qui peut valablement s'appliquer selon une interprétation conforme à la directive et à la Constitution au cours de la période dont le législateur a besoin après l'arrêt pour parvenir à une modification conforme à la Constitution de la norme attaquée.

A.46.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6465 estiment qu'il ne peut être fait droit à la demande du Conseil des ministres de procéder à une annulation modulée. La législation fiscale doit être interprétée de manière stricte, notamment en raison du fait qu'elle est passible de sanctions pénales. En outre, le principe de légalité et le principe de la séparation des pouvoirs s'opposent à ce que la Cour étende ou limite unilatéralement le champ d'application du régime de TVA contenu dans les dispositions attaquées.

Il ne peut pas davantage être fait droit à la demande de maintien des effets. Il ressort de la directive TVA elle-même que les actes et interventions esthétiques ne relèvent pas de l'exonération générale de TVA et cette directive prévoit une exception explicite à l'exonération générale de TVA pour les traitements esthétiques. Par ailleurs, divers aspects de la législation attaquée sont contraires à la directive TVA. Si la Cour devait maintenir provisoirement les dispositions attaquées, cela constituerait une nouvelle discrimination supplémentaire entre les médecins et établissements médicaux déjà assujettis à la TVA et d'autres groupes professionnels.

A.47. Le Conseil des ministres soutient que les arguments des parties requérantes dans l'affaire n° 6465 concernant une éventuelle annulation modulée ne sont pas valables. En premier lieu, le Conseil des ministres constate que ces arguments ne répondent pas au constat que l'exclusion de l'exonération de la TVA pour les services médicaux sans but thérapeutique ne peut ni ne doit être annulée, en raison du caractère obligatoire de cette exclusion, en vertu de la réglementation européenne en matière de TVA. Par ailleurs, ces arguments ne sont pas en cause dans la présente affaire. En effet, le législateur n'a indiqué à aucun moment vouloir s'opposer aux directives européennes ou à l'interprétation qu'en fait la Cour de justice.

A.48.1. En ce qui concerne les arguments des parties requérantes relatifs à un éventuel maintien des effets, le Conseil des ministres observe que les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 invoquent uniquement un argument d'ordre financier, qui est cependant dénué de pertinence. L'annulation de l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 serait totale et ne serait donc pas purement liée aux moyens de ces parties requérantes. Le fait que les requérants concernés étaient déjà assujettis antérieurement à la TVA ne constitue pas un argument dans le cadre global de l'annulation totale de l'article 110. Les conséquences financières sont en effet nettement plus étendues.

A.48.2. Les arguments des parties requérantes dans l'affaire n° 6465 sont eux aussi dénués de pertinence. En effet, l'interprétation que la Cour de justice donne aux directives européennes est obligatoire. Par ailleurs, les autres critiques concernent la demande du Conseil des ministres de procéder seulement à une annulation modulée.

- B -

### *Quant à l'étendue des recours et à leur recevabilité*

B.1.1. Dans les affaires n<sup>os</sup> 6429 et 6462, le « Syndicat belge de la chiropraxie » et un chiropracteur, l'« Union Belge des Ostéopathes », l'« Unie van Osteopaten », la « Société belge d'ostéopathie, Union professionnelle des Ostéopathes de Belgique », et deux ostéopathes ont introduit 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 (ci-après : la loi du 26 décembre 2015).



B.1.2. Le Conseil des ministres allègue que les parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 6429 et 6462 n'ont pas intérêt aux recours en annulation qu'elles ont introduits, étant donné que la mesure attaquée, qui soumet à la TVA les prestations des chiropracteurs et des ostéopathes, ne causerait aucun préjudice aux parties requérantes. Le législateur a toujours, et de manière inchangée, subordonné l'exemption de la TVA prévue pour les prestations médicales et paramédicales à l'exercice de ces prestations par des praticiens d'une profession médicale et paramédicale reconnue et réglementée en Belgique. Selon le Conseil des ministres, l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 ne constituerait qu'une codification de cette règle et ne modifierait en rien le contenu de la réglementation TVA en vigueur, étant donné que les chiropracteurs et les ostéopathes étaient déjà assujettis à la TVA antérieurement.

B.1.3. Sans qu'il soit nécessaire d'examiner si les chiropracteurs ou les ostéopathes étaient déjà assujettis à la TVA avant l'entrée en vigueur de l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015, il suffit de constater que, lorsque le législateur reprend dans une loi nouvelle une disposition ancienne et s'approprie de cette manière son contenu, un recours peut être introduit contre la disposition reprise dans les six mois de sa publication au *Moniteur belge*. En outre, il n'est pas nécessaire qu'une éventuelle annulation leur procure un avantage immédiat. La circonstance que les chiropracteurs et les ostéopathes obtiendraient une chance que leur situation soit réglée plus favorablement à la suite de l'annulation des dispositions attaquées suffit à justifier leur intérêt à attaquer ces dispositions.

Les recours introduits par les parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 6429 et 6462 sont dès lors recevables.

B.2.1. Dans l'affaire n<sup>o</sup> 6465, différentes personnes physiques et morales ont introduit un recours en annulation alléguant que les articles 110, 111 et 112 de la loi du 26 décembre 2015 instaurent de manière discriminatoire et peu précise un assujettissement à la TVA pour les activités et prestations fournies par des médecins-chirurgiens en chirurgie plastique, reconstructrice et esthétique.

B.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir que le recours en annulation dans l'affaire n° 6465, dans la mesure où il concernerait l'article 112 de la loi du 26 décembre 2015, est irrecevable. En effet, le Conseil des ministres n'aperçoit pas de quelle manière l'article 112, qui confirme l'arrêté royal du 14 décembre 2015 modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, pourrait être lié à la situation des parties requérantes.

B.2.3. L'arrêté royal du 14 décembre 2015 fixe le taux de TVA applicable à certains actes relatifs aux bâtiments scolaires; l'article 112 attaqué est par conséquent étranger au recours en annulation introduit par les parties requérantes. Le recours est irrecevable en ce qu'il vise l'article 112 précité.

#### *Quant aux dispositions attaquées*

B.3.1. Dans les affaires n<sup>os</sup> 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. 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.3.2. Les parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 6464 et 6465 poursuivent également l'annulation de l'article 111 de la loi du 26 décembre 2015. L'article 111 dispose :

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

#### *Quant au fond*

B.4.1. Les affaires jointes n<sup>os</sup> 6429, 6462, 6464 et 6465 concernent des recours en annulation qui ont été introduits, d'une part, par des chiropracteurs et des ostéopathes, ou par certaines de leurs unions professionnelles, et qui portent sur la soumission à la TVA des prestations de services effectuées par les catégories professionnelles précitées (article 44, § 1er, 3°, du Code de la TVA, remplacé par l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015) (affaires n<sup>os</sup> 6429 et 6462) et, d'autre part, par des chirurgiens plastiques, ou par certaines de leurs unions professionnelles, et qui portent sur la soumission à la TVA d'interventions et de

traitements à vocation esthétique (article 44, § 1er, 1<sup>o</sup>, alinéa 2, du Code de la TVA, remplacé par l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015) (affaires n<sup>os</sup> 6464 et 6465).

B.4.2. La Cour examine en premier lieu les moyens et les branches des moyens concernant les chiropracteurs et les ostéopathes (1) et elle examine ensuite les moyens et les branches de moyens relatifs aux traitements et interventions esthétiques (2), en distinguant les moyens pris de la violation du principe de légalité (2.1) et les moyens pris de la violation du principe d'égalité (2.2). En ce qui concerne le principe d'égalité, la Cour examine, d'une part, les moyens et les branches de moyens relatifs à l'exécutant de la prestation, à savoir les médecins (2.2.1), et, d'autre part, les autres moyens ou branches de moyens (2.2.2).

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

B.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n<sup>o</sup> 6429 prennent un moyen unique de la violation, par l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés 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 de ces 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.5.2.1. Les parties requérantes dans l'affaire n<sup>o</sup> 6462 prennent deux moyens.

Le premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés 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, combinés 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.5.2.2. 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.6. Il appartient au législateur compétent de déterminer ou de supprimer les exemptions aux impôts qu'il prévoit. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue. Toutefois, dans certains domaines, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée, cette compétence est limitée par la réglementation européenne applicable.

Dans cette matière, la Cour ne peut sanctionner les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

B.7.1. L'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA dispose :

« Les Etats membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

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'Etat membre concerné ».

B.7.2. L'exonération de la TVA en faveur de prestations de services, visée par l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, a pour but de réduire le coût des soins de santé et de rendre ces soins plus accessibles aux particuliers (CJUE, 13 mars 2014, C-366/12, *Klinikum Dortmund*, point 28; 5 octobre 2016, C-412/15, *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH*, point 32).

L'objectif essentiel de cette exonération de la TVA est d'éviter que la fourniture de services et de produits liés à la santé devienne inaccessible en raison des coûts accrus de ces services et produits si leur fourniture était soumise à la TVA (CJUE, 26 février 2015, C-144/13, C-154/13 et C-160/13, *VDP Dental Laboratory e.a.*, point 46).

B.7.3. Pour pouvoir bénéficier de l'exonération de la TVA, conformément à l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, précité, le praticien d'une profession médicale ou paramédicale doit satisfaire à deux conditions, à savoir (1) fournir des « prestations de soins à la personne » (2) « dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné » (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 23; CJUE, 14 avril 2016, C-555/15, *Gabarel*, point 26).

B.7.4. La notion de « prestations de soins à la personne » vise nécessairement une activité destinée à protéger la santé humaine et implique des soins dispensés à un patient (CJCE, 20 novembre 2003, C-307/01, *d'Abrumenil en Dispute Resolution Services*, point 23). Les soins médicaux visent des prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé (CJUE, 10 juin 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, point 37; CJCE, 6 novembre 2003, C-45/01, *Dornier*, point 48); les soins médicaux ont par conséquent un but thérapeutique.

En l'espèce, il n'est pas contesté que les prestations de services effectuées par les chiropracteurs et les ostéopathes incluent des prestations de soins à la personne. En effet, 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 (ci-après : la loi du 29 avril 1999) qualifie les deux prestations de services de pratiques non conventionnelles (article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999), ces dernières étant définies comme « la pratique habituelle d'actes ayant pour but d'améliorer et/ou de préserver l'état de santé d'un être humain » (article 2, § 1er, 2°, alinéa 1er, de la loi du 29 avril 1999).

B.7.5. En l'absence d'une définition plus précise de la notion de « professions paramédicales » dans l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, il appartient à chaque Etat membre de définir, dans son propre droit interne, les professions paramédicales dans le cadre desquelles l'exercice des soins à la personne est exonéré de la TVA (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 29).

Les Etats membres disposent à cet égard d'un pouvoir d'appréciation, ce qui implique qu'ils peuvent définir les qualifications requises pour exercer lesdites professions et aussi définir les activités spécifiques de soins à la personne qui relèvent de telles professions (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 30).

B.8. Les travaux préparatoires de la loi attaquée du 26 décembre 2015 précisent que l'article 44, § 1er, 2°, ancien, du Code de la TVA est « restructuré et rationalisé » en faisant la distinction entre les professions médicales et paramédicales, l'« exemption de la taxe [s'appliquant] uniquement aux professions paramédicales réglementées en Belgique » (*Doc. parl.*, Chambre 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 41). L'objectif est d'éviter que la fourniture de prestations de soins non reconnues officiellement ainsi que la fourniture de prestations reconnues par des personnes sans qualification soient exemptées à tort de la taxe.

« En outre, l'exemption pour les professions paramédicales ne concernera que les prestations de soins qui sont reprises 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, quel que soit le nombre de prestations de la nomenclature donnant droit au remboursement par l'INAMI » (*ibid.*, p. 41).

B.9. Les praticiens de professions paramédicales sont des dispensateurs de soins autres qu'un médecin, dentiste, pharmacien, kinésithérapeute, infirmier, psychologue ou orthopédaogogue, qui accomplissent de façon régulière des prestations techniques auxiliaires liées à l'établissement du diagnostic ou à l'exécution du traitement (article 69 de la loi relative à l'exercice des professions des soins de santé, coordonnée le 10 mai 2015 (ci-après : la loi du 10 mai 2015)).

Ils peuvent, sous la responsabilité et le contrôle d'un médecin, effectuer certains actes préparatoires au diagnostic ou relatifs à l'application du traitement ou à l'exécution de mesures de médecine préventive, sous la responsabilité et le contrôle d'un pharmacien ou d'un licencié en science chimique, effectuer certains actes relatifs à la biologie clinique et sous la responsabilité et le contrôle d'un pharmacien effectuer certains actes relatifs à l'art pharmaceutique (articles 23 et 24 de la loi du 10 mai 2015 précitée).

Le praticien d'une profession paramédicale doit être agréé pour sa profession et disposer d'un visa pour pouvoir effectuer ces tâches (article 72 de la loi du 10 mai 2015 précitée).

B.10.1. Lorsqu'ils définissent les prestations de soins à la personne non soumises à la TVA qui sont dispensées par les professions médicales et paramédicales, les Etats membres doivent, même s'ils disposent d'un pouvoir d'appréciation en la matière, conformément à l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, respecter l'objectif poursuivi par la directive TVA ainsi que le principe de neutralité fiscale (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 35; CJUE, 14 avril 2016, C-555/15, *Gabarel*, point 32).

B.10.2. En ce qui concerne l'objectif de la directive TVA mentionné en B.7.2, à savoir réduire le coût des soins de santé et rendre ces soins plus accessibles aux particuliers, il convient d'observer également que la directive TVA vise à garantir que l'exonération de la TVA ne s'applique qu'aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 37; CJUE, 14 avril 2016, C-555/15, *Gabarel*, point 34) :



« Il s'ensuit que l'exclusion d'une profession déterminée ou d'une activité spécifique de soins à la personne de la définition des professions paramédicales retenue par la réglementation nationale aux fins de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit pouvoir être justifiée par des motifs objectifs fondés sur les qualifications professionnelles des prestataires de soins et, partant, par des considérations relatives à la qualité des prestations fournies » (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 38).

Les définitions en question « doivent toutefois être suffisamment ouvertes pour pouvoir rattacher également des méthodes alternatives et interdisciplinaires reconnues comme prestations de soins à une ou plusieurs catégories professionnelles » (conclusions de l'avocat général Kokott du 15 décembre 2005 dans les affaires jointes C-443/04 et C-444/04, point 69).

B.10.3. Le principe de neutralité fiscale, qui est inhérent au système commun de la TVA, s'oppose à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 39; CJUE, 14 avril 2016, C-555/15, *Gabarel*, point 37).

Pour déterminer si des prestations de soins à la personne sont semblables, il convient de tenir compte des qualifications professionnelles des prestataires de ces soins. Lorsque ces dernières ne sont pas identiques, comme c'est le cas en l'espèce, les prestations de soins à la personne ne sauraient être considérées comme semblables que dans la mesure où elles présentent un niveau de qualité équivalent pour les bénéficiaires (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 40; CJUE, 14 avril 2016, C-555/15, *Gabarel*, point 38).

En conséquence, l'exclusion d'une profession ou d'une activité spécifique de soins à la personne du champ d'application de la définition des professions paramédicales retenue par la réglementation nationale aux fins de l'exonération de la TVA prévue par l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA n'est contraire au principe de neutralité fiscale que s'il peut être démontré que les personnes exerçant cette profession ou cette activité disposent, pour la fourniture de telles prestations de soins, de qualifications professionnelles aptes à assurer à ces prestations un niveau de qualité équivalent à celui fourni par des personnes bénéficiant, en vertu de cette même réglementation nationale, de l'exonération (CJCE,

27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 41; CJUE, 14 avril 2016, C-555/15, *Gabarel*, point 40).

B.10.4. Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, il incombe aux juridictions des Etats membres de déterminer si, eu égard à l'ensemble de ces éléments, l'exclusion de la profession d'ostéopathe et de chiropracteur du cadre de l'exercice des professions paramédicales aux fins de l'exonération de la TVA prévue par l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA excède les limites du pouvoir d'appréciation consenti aux Etats membres par cette disposition (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 42; CJUE, 14 avril 2016, C-555/15, *Gabarel*, points 39 et 40).

B.11. Aux termes de l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, une exonération fiscale est accordée pour 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'Etat membre concerné. L'article 44 du Code de la TVA dispose que sont exemptées de la taxe certaines prestations de services effectuées par les médecins, les dentistes, les kinésithérapeutes, les sages-femmes, les infirmiers, les aides-soignants et les praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée. Cette exemption ne s'applique donc qu'aux services effectués par des praticiens exerçant des professions réglementées par la loi du 10 mai 2015.

B.12. Le pouvoir d'appréciation dont disposent les Etats pour définir les professions médicales et paramédicales qui sont exemptées de la TVA implique non seulement qu'ils puissent déterminer les qualifications requises pour exercer lesdites professions mais également qu'ils puissent définir les activités spécifiques de soins à la personne qui relèvent de telles professions. Dès lors que les différentes qualifications acquises par les prestataires ne préparent pas nécessairement ceux-ci à fournir tous les types de soins, un Etat membre est en droit de considérer, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, que la définition des professions paramédicales serait incomplète si elle se limitait à imposer des exigences générales quant à la qualification des prestataires, sans préciser les soins pour lesquels ceux-ci sont qualifiés dans le cadre de ces professions (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, points 29-30).

B.13.1. La loi du 10 mai 2015 soumet l'exercice d'une profession médicale ou paramédicale au respect de conditions strictes, en principe sous peine de sanctions pénales, et ce tant en ce qui concerne les qualifications professionnelles qu'en ce qui concerne le niveau de qualité des soins dispensés. La loi détermine les titres de formation ou les titres professionnels dont les intéressés doivent disposer pour pouvoir exercer légalement la profession et définit les prestations qu'ils peuvent exercer ou confie cette mission au Roi.

B.13.2. Le critère de distinction utilisé par le législateur dans l'article 44, § 1er, du Code de la TVA, à savoir le fait que les services soient fournis ou non par des praticiens exerçant des professions réglementées par la loi du 10 mai 2015, est en conséquence directement lié aux diplômes requis, à l'accomplissement d'actes dans un cadre légal, sous le contrôle des autorités compétentes en matière de santé publique et selon des conditions définies par une réglementation spécifique. De telles exigences garantissent que les praticiens des professions précitées disposent des qualifications professionnelles requises pour exercer leurs activités (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 46).

B.14.1. Par la loi du 29 avril 1999, le législateur a entendu établir un cadre législatif pour certaines pratiques non conventionnelles, ce qui permettait d'offrir à l'utilisateur la garantie qu'il « ne s'adresse pas à un praticien incompetent. [...] Le but principal [était] [...] de fixer des règles par lesquelles le patient pourra être certain de recevoir des soins de qualité » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1714/1, p. 2).

B.14.2. Conformément à l'article 2, § 1er, 2°, de la loi du 29 avril 1999, il convient d'entendre par « pratique non conventionnelle », « la pratique habituelle d'actes ayant pour but d'améliorer et/ou de préserver l'état de santé d'un être humain et exercée selon les règles et conditions stipulées dans la présente loi ». Sont considérées comme des pratiques non conventionnelles la chiropraxie et l'ostéopathie, ainsi que l'homéopathie et l'acupuncture.

B.14.3. La loi du 29 avril 1999 prévoit une structure et une procédure qui peuvent mener, d'une part, à l'enregistrement de pratiques non conventionnelles et, d'autre part, à l'enregistrement individuel des personnes exerçant ces pratiques (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1714/1, p. 2). En exécution de la loi du 29 avril 1999, l'arrêté royal du 26 mars 2014

relatif aux conditions générales applicables à l'exercice de toutes les pratiques non conventionnelles a été pris à l'égard de toutes les personnes exerçant des pratiques non conventionnelles visées par l'article 2, § 1er, de cette loi, ce qui a pour effet de réglementer l'assurance professionnelle et la couverture minimale, la qualité de membre d'une organisation professionnelle reconnue, le système d'enregistrement, le système de publicité ainsi qu'une liste des actes non autorisés pour les praticiens qui ne sont pas médecins (article 3, § 1er, de la loi du 29 avril 1999).

B.15. Il ressort de la loi du 29 avril 1999 qu'une pratique non conventionnelle ne peut être exercée légalement qu'après avoir été enregistrée comme telle. Jusqu'à présent, ni la chiropraxie, ni l'ostéopathie n'ont été enregistrées en tant que pratiques non conventionnelles. En outre, un tel enregistrement ne suffit pas pour exercer légalement une pratique non conventionnelle, dès lors que la loi requiert que le praticien soit lui aussi enregistré individuellement, ce qui n'est possible que si l'intéressé satisfait aux conditions d'exercice spécifiées dans un arrêté royal, lesquelles n'ont pas davantage été établies jusqu'à présent en ce qui concerne la chiropraxie et l'ostéopathie.

B.16. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, il doit être admis que le pouvoir d'appréciation dont disposent les Etats membres pour définir les professions paramédicales autorise ceux-ci à ne pas considérer comme telle et, partant, à exclure de l'exonération de la TVA prévue par l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA une profession déterminée, et ce nonobstant la circonstance que cette profession fait par ailleurs l'objet, pour certains de ses aspects, d'une réglementation particulière en droit national (CJCE, 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Solleveld*, point 33). Cette exclusion doit cependant pouvoir être justifiée par des motifs objectifs fondés sur les qualifications professionnelles des prestataires de soins et, partant, par des considérations relatives à la qualité des prestations fournies (*ibid.*, point 38; CJUE, 14 avril 2016, C-555/15, *Gabarel*, point 35).

B.17. Les points de vue des parties devant la Cour divergent en ce qui concerne l'interprétation qui doit être donnée à cette jurisprudence et en ce qui concerne les effets de cette interprétation sur l'examen du moyen unique soulevé dans l'affaire n° 6429 et du premier moyen soulevé dans l'affaire n° 6462.

B.18.1. Une première approche insiste sur le fait qu'une réglementation sur la TVA en droit national n'excède les limites du pouvoir d'appréciation dont disposent les Etats membres en la matière que si, eu égard aux qualifications professionnelles des personnes exerçant des pratiques non conventionnelles, la qualité des prestations fournies par ces personnes peut être considérée comme équivalente à celle de traitements analogues qui sont exonérés de la TVA.

Les termes employés pour désigner les exonérations figurant dans l'article 132 de la directive TVA sont aussi d'interprétation stricte, étant donné que ces dernières constituent des dérogations au principe selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (CJUE, 21 mars 2013, C-91/12, *Skatteverket*, point 23).

B.18.2. Il est encore soutenu que ni la chiropraxie, ni l'ostéopathie ne sont reconnues comme des professions médicales ou paramédicales. Elles ne sont pas non plus enregistrées, en Belgique, en tant que pratiques non conventionnelles, alors qu'un tel enregistrement vise à attacher à l'exercice de ces pratiques certaines exigences en matière de qualifications professionnelles et de niveau de qualité des traitements dispensés. Par conséquent, les qualifications professionnelles requises pour exercer ces pratiques ne sont pas définies légalement, de sorte qu'il n'est pas possible de vérifier si ces conditions sont remplies et que les autorités n'ont pas non plus organisé de contrôle sur l'exercice de ces pratiques. Dans cette approche, il n'apparaît donc pas que, eu égard aux qualifications professionnelles des personnes exerçant ces pratiques en dehors du cadre de la loi du 10 mai 2015, les traitements dispensés par ces personnes puissent être considérés comme équivalents aux traitements analogues effectués par des praticiens exerçant des professions des soins de santé réglementées par la loi précitée. Le législateur n'excéderait donc pas le pouvoir d'appréciation qui lui est consenti par l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA en limitant l'exemption de la TVA prévue dans l'article 44, § 1er, du Code de la TVA aux prestations de services énumérées dans cette disposition.

B.19.1. Une seconde approche souligne que la chiropraxie n'est certes pas enseignée jusqu'à présent dans les universités belges mais que les étudiants qui souhaitent devenir chiropracteurs suivent la formation à l'étranger. Il s'agit d'une formation universitaire à temps plein de cinq années académiques, suivie d'une sixième année de formation

professionnelle dans le pays où la profession sera exercée. Au terme de la sixième année de formation, l'étudiant doit présenter un examen devant un jury international et multidisciplinaire.

L'association de droit privé, « Union belge des Chiropracteurs », à laquelle les praticiens de la chiropraxie peuvent s'affilier, n'accepte comme membre de cette union professionnelle que les chiropracteurs qui ont réussi cet examen. A l'échelle internationale, la qualité de la formation de chiropracteur est contrôlée par le « *Councils on Chiropractic Education International* » (CCEI), qui garantit l'équivalence des diplômes.

La formation de chiropraxie en Europe est reconnue par l'« *European Council On Chiropractic Education* » (ECCE) et par l'« *European Association for Quality Assurance in Higher Education* » (ENQA).

B.19.2. En ce qui concerne l'ostéopathie, la formation de six ans proposée par l'Université Libre de Bruxelles est l'unique formation officielle subventionnée et reconnue en Belgique et est sanctionnée par un master en sciences de la motricité et un master en ostéopathie clinique. Le diplôme universitaire précité est également reconnu par la Communauté flamande.

Outre cette formation, on trouve tant en Communauté flamande qu'en Communauté française des établissements privés qui proposent une formation en ostéopathie, à savoir le Collège belge d'ostéopathie (CBO), l'*International Academy of Osteopathy* (IAO) et le *Flanders International College of Osteopathy* (FICO), qui organisent surtout des formations postérieures au diplôme de kinésithérapie ou de médecine. Les établissements précités ne sont pas reconnus par l'Organisation néerlandaise et flamande de reconnaissance des diplômes, la *Nederlands-Vlaamse Accreditatieorganisatie* (NVAO), mais ils ont tous un partenariat avec un établissement d'enseignement à l'étranger qui délivre un diplôme de master dont l'équivalence avec un master en Flandre est reconnue, en ce qui concerne l'IAO et le FICO, par le *National Academic Recognition Information Centre - Flanders*.

Les associations professionnelles de droit privé, auxquelles les praticiens de l'ostéopathie peuvent s'affilier, n'admettent comme membres que les personnes qui ont suivi l'une des formations précitées.

B.19.3. Dans cette approche, les chiropracteurs qui sont membres de l'Union Belge des Chiropractors et les ostéopathes qui sont membres d'une association professionnelle d'ostéopathes disposeraient des qualifications professionnelles qui garantissent que les prestations de soins à la personne qu'ils dispensent ont un niveau de qualité équivalent à celui des prestations de soins à la personne fournies par des médecins et des kinésithérapeutes dans le cadre de pratiques conventionnelles ou non.

B.20. L'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE) habilite la Cour de justice à statuer à titre préjudiciel sur l'interprétation des traités et des actes des institutions de l'Union européenne. En vertu du troisième alinéa de cette disposition, une juridiction nationale est tenue de saisir la Cour de justice lorsque ses décisions - comme celles de la Cour constitutionnelle - ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. En cas de doute, comme en l'espèce, sur l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union européenne importante pour la solution d'un litige pendant devant une telle juridiction, cette juridiction doit, même sans qu'aucune partie l'ait demandé, poser d'office une question préjudicielle à la Cour de justice.

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, il convient de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la première question préjudicielle mentionnée dans le dispositif.

## *2. En ce qui concerne la soumission à la TVA des traitements à vocation esthétique*

B.21.1. 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.21.2. 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, combinés avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et combinés 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, combinés avec les articles 49 et 56 du 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, combinés 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, combinés 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, combinés 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.22. Les moyens sont examinés d'abord au regard de la violation du principe de légalité (2.1) et ensuite au regard de la violation du principe d'égalité, combiné ou non avec la liberté d'établissement (articles 49 et 56 du TFUE) et avec la directive TVA (2.2).

B.23.1. Selon les travaux préparatoires, les dispositions attaquées constituent la transposition en droit belge de l'article 13, A, paragraphe 1, c) et b), de la Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, actuellement l'article 132, paragraphe 1, c) et b), de la directive TVA :

« L'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 21 mars 2013 (affaire C-91/12, *PFC Clinic AB*) a délimité le champ d'application des exonérations en matière de soins médicaux [...].

Il ressort de cet arrêt (point 25) que sous la notion de 'soins médicaux', sont visées les prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé [...].

Les soins médicaux doivent donc avoir un but thérapeutique mais il ne s'ensuit pas nécessairement que la finalité thérapeutique d'une prestation doive être comprise dans une acception particulièrement étroite (voir point 26 de l'arrêt C-91/12).

Le point 27 de cet arrêt précise que les prestations médicales effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1er, sous b) et c), de la directive TVA.

S'agissant plus particulièrement des interventions de chirurgie esthétique et des traitements à vocation esthétique faisant l'objet de l'affaire C-91/12, l'arrêt stipule expressément que ces prestations relèvent de la notion de 'soins médicaux' au sens du paragraphe 1er, sous b) et c), de l'article 132 de la directive T.V.A., lorsque ces prestations ont pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes.

[...]

En revanche, lorsque l'intervention est de nature purement cosmétique ou esthétique, elle ne peut relever de la notion de 'soins médicaux' (voir point 29 du même arrêt). Ainsi, les interventions et traitements de chirurgie cosmétique ou esthétique qui ont seulement pour but d'embellir ou d'améliorer son apparence physique ne relèvent à l'évidence pas de la notion de 'soins médicaux'. C'est seulement pour des situations évidentes que de telles prestations médicales doivent être en règle soumises à la taxe » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 38-40).

B.23.2. Il peut être déduit des travaux préparatoires de la loi attaquée que l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 entend intégrer la jurisprudence de la Cour de justice relative à la notion de « soins médicaux » dans la législation fiscale, en réservant l'exemption de la TVA aux seuls services qui ont pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des

maladies ou des anomalies de santé et de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes.

### *2.1. Le principe de légalité*

B.24. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6465 prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 12 et 14 de la Constitution et de l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, combinés ou non avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'article attaqué serait imprécis et imprévisible et entraînerait une insécurité juridique pour les personnes à qui la disposition attaquée s'applique, en particulier pour les médecins et les établissements médicaux qui réalisent des traitements esthétiques.

Plus particulièrement, elles estiment que les notions d'« interventions et traitements à vocation esthétique » et d'hospitalisation et de soins médicaux, de prestations de services et de livraison de biens qui leur sont « étroitement liées » manqueraient de précision.

B.25.1. En ce qu'il garantit le principe de légalité en matière pénale, l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme a une portée analogue à celle des articles 12 et 14 de la Constitution.

B.25.2. L'article 12, alinéa 2, de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être poursuivi que dans les cas prévus par la loi, et dans la forme qu'elle prescrit ».

L'article 14 de la Constitution dispose :

« Nulle peine ne peut être établie ni appliquée qu'en vertu de la loi ».

L'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise ».

B.25.3. En prévoyant que le pouvoir législatif est compétent pour déterminer dans quels cas des poursuites pénales sont possibles, l'article 12, alinéa 2, de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucun comportement ne sera punissable qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue.

En outre, le principe de légalité en matière pénale qui découle des dispositions constitutionnelles et conventionnelles précitées procède de l'idée que la loi pénale doit être formulée en des termes qui permettent à chacun de savoir, au moment où il adopte un comportement, si celui-ci est ou non punissable. Il exige que le législateur indique, en des termes suffisamment précis, clairs et offrant la sécurité juridique, quels faits sont sanctionnés, afin, d'une part, que celui qui adopte un comportement puisse évaluer préalablement, de manière satisfaisante, quelle sera la conséquence pénale de ce comportement et afin, d'autre part, que ne soit pas laissé au juge un trop grand pouvoir d'appréciation.

Toutefois, le principe de légalité en matière pénale n'empêche pas que la loi attribue un pouvoir d'appréciation au juge. Il faut en effet tenir compte du caractère de généralité des lois, de la diversité des situations auxquelles elles s'appliquent et de l'évolution des comportements qu'elles répriment.

La condition qu'une infraction doit être clairement définie par la loi se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale.

Ce n'est qu'en examinant une disposition pénale spécifique qu'il est possible de déterminer, en tenant compte des éléments propres aux infractions qu'elle entend réprimer, si les termes généraux utilisés par le législateur sont à ce point vagues qu'ils méconnaîtraient le principe de légalité en matière pénale.

B.26. Dans un contexte médical, il y a lieu de veiller à ce que la législation ne soit pas rédigée en des termes trop rigides. Il faut en effet pouvoir tenir compte, dans son application, des évolutions en médecine et des nouveautés ou améliorations dans les techniques médicales.

Il convient également d'observer que lorsque les destinataires d'une incrimination, comme en l'espèce les médecins, ont un statut particulier en vertu duquel ils disposent ou peuvent disposer d'une bonne information quant à l'opportunité de leurs comportements, on peut attendre de leur part qu'ils fassent preuve, en toutes circonstances, de la vigilance nécessaire et d'une grande prudence dans l'exercice de leur métier (CEDH, 6 octobre 2011, *Soros c. France*, § 53).

B.27.1. La loi du 26 décembre 2015 ne comporte aucune définition de la notion d'« interventions et traitements à vocation esthétique ».

L'article 44, § 1er, 1<sup>o</sup>, du Code de la TVA dispose seulement que l'exemption de la TVA pour les prestations de services effectuées par les médecins ne s'applique pas aux interventions et traitements à vocation esthétique, lorsque ces interventions et traitements ne figurent pas dans la nomenclature INAMI (article 44, § 1er, 1<sup>o</sup>, a)) ou lorsque ces interventions et traitements, bien que figurant dans la nomenclature INAMI, ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement par l'INAMI (article 44, § 1er, 1<sup>o</sup>, b)).

B.27.2. Les travaux préparatoires de la loi attaquée précisent que la soumission à la TVA a été instaurée à la suite de la jurisprudence de la Cour de justice. Compte tenu de cette jurisprudence, il est observé qu'une intervention esthétique est une intervention « de nature purement cosmétique ou esthétique », en d'autres termes une intervention qui a « seulement pour but d'embellir ou d'améliorer [l']apparence physique ».

« C'est seulement pour des situations évidentes que de telles prestations médicales doivent être en règle soumises à la taxe » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 40).

Dès qu'une intervention a un but thérapeutique, même s'il ne faut pas nécessairement comprendre « la finalité thérapeutique d'une prestation [...] dans une acception particulièrement étroite », à savoir une prestation qui a « pour but de diagnostiquer, de soigner et, si possible, de guérir une maladie ou un problème de santé », cette intervention n'est pas soumise à la TVA.

Les « simples conceptions subjectives, d'ordre esthétique ou psychologique par exemple, que la personne qui subit une intervention à vocation esthétique se fait de celle-ci ne sont pas, par elles-mêmes, déterminantes aux fins d'apprécier si cette intervention a un but thérapeutique ». Seules « les circonstances que de telles interventions soient fournies ou effectuées par un membre du corps médical habilité, ou que le but de telles prestations soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur la réponse à la question de savoir si ces interventions relèvent de la notion de 'soins médicaux' au sens de l'article 132, paragraphe 1er, sous b), et c), précité » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 39).

B.27.3. En l'absence d'une définition plus précise dans la loi attaquée, le terme « esthétique » doit être compris dans son acception usuelle, compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice.

Comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 110/2015, du 17 septembre 2015, la notion de médecine « esthétique » ou de chirurgie « esthétique », au sens de l'article 2, 1° et 2°, de la loi du 23 mai 2013, doit s'entendre comme tout acte qui n'a pas de but thérapeutique ou reconstructeur.

« Dès qu'un acte poursuit, outre un but esthétique, également un quelconque but thérapeutique ou reconstructeur, si minime ou accessoire soit-il, il est dès lors exclu du champ d'application de la loi attaquée » (considérant B.7.1, arrêt n° 110/2015).

B.27.4. En outre, il appartient au médecin traitant lui-même d'apprécier, de par ses connaissances et son expérience, si le but d'un acte est ou non thérapeutique ou reconstructeur.

« Dans les cas éventuellement plus ambigus, c'est le jugement du médecin qui est déterminant pour établir si une intervention ou un traitement est de nature cosmétique ou pas » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/006, p. 49).

B.27.5. Par son arrêt du 21 mars 2013, C-91/12, *PFC Clinic*, la Cour de justice a jugé que l'exonération de la TVA pour les soins médicaux s'applique aux prestations de nature médicale effectuées dans le but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes (point 27).

« 28. Il s'ensuit que [...] le but de prestations [...] est pertinent aux fins d'apprécier si ces prestations sont exonérées de la TVA. Cette exonération a en effet vocation à s'appliquer aux prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir les maladies ou les anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes [...].

29. [...] En revanche, lorsque l'intervention répond à des fins purement cosmétiques, elle ne saurait relever de ces notions.

[...]

34. Toutefois, la simple conception subjective que la personne qui se soumet à une intervention esthétique se fait de celle-ci n'est pas, par elle-même, déterminante aux fins de l'appréciation du point de savoir si cette intervention a un but thérapeutique.

35. 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 ».

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.28.1. Les termes « qui leur sont étroitement liées » ne sont pas non plus précisés dans la loi du 26 décembre 2015.

L'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du Code de la TVA prévoit seulement que « 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 exemptés de la TVA.

Restent toutefois soumis à la TVA « 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 à vocation esthétique.

B.28.2. Les travaux préparatoires mentionnent que lorsqu'une intervention de nature purement esthétique, qui est par conséquent soumise à la TVA, est effectuée dans un établissement hospitalier, « le traitement complet, depuis l'admission du patient, ainsi que le séjour à l'hôpital, sont soumis à la taxe » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 42-43).

« Sont ainsi visées les prestations de services du chirurgien, d'autres médecins tels que l'anesthésiste, et du personnel soignant, les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 43).

B.28.3. La section de législation du Conseil d'Etat a cependant observé que, même si le nouvel article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA correspondait mieux à la formulation de l'article 132, paragraphe 1, b), de la directive TVA, le législateur n'avait manifestement pas tenu compte de l'article 134 de la directive TVA, lequel précise « les conditions dans lesquelles les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue (notamment) à l'article 132, paragraphe 1, b). La question se pose de savoir si en faisant mention d'une façon générale d'opérations », on peut considérer que l'article 134 de la directive est transposé d'une manière suffisamment précise et correcte en ce qui concerne le cas visé par son article 132, paragraphe 1, b) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 169).

Cet article 134 dispose :

« Les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), h), i), l), m) et n), dans les cas suivants :

a) lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées;

b) lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA ».



La section de législation du Conseil d'Etat a encore fait observer qu'« aussi longtemps que la transposition transversale de l'article 134 de la directive 2006/112/CE, à laquelle le délégué [du ministre] fait allusion, n'aura pas été expressément prévue, cette disposition de la directive doit être transposée pour chacun des cas visés à l'article 132, paragraphe 1, b), g), h), i), l), m) et n), de celle-ci, comme l'indique aussi sans ambiguïté l'arrêt *PFC Clinic AB* de la Cour de Justice, précité. Il faut dès lors conclure que l'(absence d')exemption des livraisons de biens et des prestations de services qui sont liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux, visés à l'article 44, § 2, 1°, a), en projet, du [Code de la TVA] doit être formellement réglée » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 169-170).

B.28.4. En l'absence d'une définition plus précise dans la loi attaquée, les termes « qui leur sont étroitement liées » doivent être compris dans leur acception usuelle, compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice.

Dans son acception usuelle, le terme « être lié » signifie « être uni par un rapport réciproque » ou « constituer un ensemble logique ».

B.28.5. La décision n° E.T.127.740, du 22 mars 2016, de l'administration de la TVA prévoit que l'exemption de la TVA, dans le cadre d'une hospitalisation et de soins médicaux, devient caduque pour les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées « si celles-ci concernent ou, voire, sont inhérentes à l'intervention ou au traitement esthétique qui ne répond pas aux conditions pour donner droit à une intervention (remboursement), conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités » (n° 24).

Sont cités comme exemple : la location, par les établissements hospitaliers et les cliniques privées, de télévisions et de téléphones aux patients qui subissent une intervention ou un traitement soumis à la TVA ainsi que la mise à disposition par les hôpitaux et les cliniques privées de lits aux patients qui subissent des interventions ou des traitements semblables.

Cette décision administrative de l'administration de la TVA ne mentionne toutefois pas l'article 134 de la directive TVA, ni l'incidence que ces exceptions ont sur la soumission à la TVA des livraisons de biens et des prestations de services qui sont étroitement liées aux interventions et traitements esthétiques.

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<sup>o</sup>, 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<sup>o</sup>, 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<sup>o</sup>, 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<sup>o</sup> 6465 est fondé, en ce que l'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du Code de la TVA ne mentionne pas les exceptions prévues par l'article 134 de la directive TVA.

## *2.2. Le principe d'égalité*

### *2.2.1. Les médecins*

B.30. Les parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 6464 et 6465 prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les médecins sont assujettis à la TVA lorsqu'ils accomplissent des interventions ou des traitements à vocation esthétique, alors que les dentistes, les sages-femmes, les infirmiers, les aides-soignants et les organisations regroupant ces praticiens, ainsi que le personnel paramédical ne sont pas assujettis à la TVA lorsqu'ils réalisent des interventions ou des traitements analogues à vocation esthétique.

B.31. En ce qui concerne la comparaison avec les dentistes, ou avec les non-médecins en général (deuxième, troisième et quatrième moyens dans l'affaire n<sup>o</sup> 6465 et première branche du moyen unique dans l'affaire n<sup>o</sup> 6464), les parties requérantes soutiennent que tous les prestataires de soins doivent être traités de manière égale lorsque les prestations qu'ils effectuent sont des interventions et des traitements à vocation esthétique, parce qu'il s'agit de la même offre de soins.

B.32.1.1. Le Conseil des ministres soulève la non-comparabilité, étant donné que les compétences des médecins, d'une part, et les compétences des non-médecins, d'autre part, sont à ce point différentes que ces catégories ne seraient pas comparables.

B.32.1.2. La circonstance que les compétences des médecins et les compétences des non-médecins sont réglementées spécifiquement dans la loi du 10 mai 2015, pour chaque catégorie professionnelle prise isolément, n'empêche pas que leurs situations puissent être comparées en l'espèce au regard du principe d'égalité et de non-discrimination, dès lors qu'ils effectuent tous des prestations de services qui seraient, le cas échéant, susceptibles d'être soumises à la TVA.

B.32.2.1. Selon le Conseil des ministres, l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA doit être interprété de manière conforme à la directive TVA et à la Constitution, de sorte que les dentistes, les sages-femmes, les infirmiers, les aides-soignants et les organisations regroupant ces praticiens, ainsi que le personnel paramédical seraient également assujettis à la TVA pour les interventions et les traitements à vocation esthétique.

B.32.2.2. Selon les termes de la décision n° E.T.127.740, du 22 mars 2016, de l'administration de la TVA, l'assujettissement à la TVA pour les interventions et traitements à vocation esthétique ne concerne que les médecins généralistes, les médecins spécialistes, les médecins spécialistes en chirurgie et les médecins spécialistes en chirurgie plastique, reconstructrice et esthétique et ne vise pas les non-médecins. La décision n° E.T.130.999, du 28 novembre 2016, de l'administration de la TVA, selon laquelle « l'exception à l'exemption médicale basée sur l'article 44, § 1er, 1°, deuxième alinéa, du Code de la TVA s'applique uniquement aux médecins et pas aux infirmiers ni aux autres prestataires de soins » a confirmé ce point. Cette interprétation est conforme au texte de la disposition attaquée.

B.32.2.3. Il appartient au législateur d'établir lui-même les éléments essentiels de l'impôt. Sans cette intervention du législateur, l'assujettissement à la TVA ne peut par conséquent s'appliquer aux non-médecins, de sorte que la différence de traitement précitée existe effectivement et qu'une interprétation conforme à la directive, comme le soutient le Conseil des ministres, ne permet pas d'y remédier.

B.32.3.1. L'article 132, paragraphe 1, e), de la directive TVA dispose :

« Les Etats membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

e) les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes, ainsi que les fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes ».

B.32.3.2. A ce sujet, il convient d'observer que l'article 132 de la directive TVA prévoit une exonération de la TVA pour certaines activités d'intérêt général. Par son arrêt *VDP Dental Laboratory e.a.*, du 26 février 2015, la Cour de justice a décidé que l'article 132 de la directive TVA « n'exclut [...] pas toutes les activités d'intérêt général de l'application de la TVA, mais exonère uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée » (point 45).

« L'exonération de la fourniture de prothèses dentaires réalisées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes est destinée à garantir que la fourniture de produits liés à la santé ne devient pas inaccessible en raison des coûts accrus de ces produits si leur fourniture était soumise à la TVA » (point 46).

L'application de l'article 132, paragraphe 1, c) et e), de la directive TVA a pour effet que les prestations de soins à la personne effectuées par un dentiste ou par un non-médecin sont toujours exonérées de la TVA, ces « prestations de soins » devant être entendues comme étant « toute prestation ayant pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir les maladies ou les anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes » (CJUE, 21 mars 2013, C-91/12, *PFC Clinic*, point 28), ainsi que toute prestation de services effectuée par un mécanicien-dentiste, de même que les fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes.

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.32.3.4. Lorsque les dispositions d'une directive apparaissent comme inconditionnelles et suffisamment précises, ces dispositions peuvent être invoquées, à défaut de mesures d'application prises dans les délais, à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à la directive TVA, ou encore en tant qu'elles sont de nature à définir des droits que les

particuliers sont en mesure de faire valoir à l'égard de l'Etat (CJUE, 28 novembre 2013, C-319/12, *MDDP*, point 47).

En revanche, les autorités d'un Etat membre ne peuvent pas se prévaloir de la disposition d'une directive pour instaurer, sans l'intervention du législateur et en violation d'une disposition constitutionnelle, un assujettissement des non-médecins à la TVA en ce qui concerne les interventions et traitements à vocation esthétique.

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.33.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les médecins ne sont assujettis à la TVA que lorsqu'ils réalisent des interventions et des traitements à vocation esthétique, tandis que tous les actes médicaux accomplis par des médecins sont les mêmes (troisième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464) et devraient donc être traités de la même manière.

B.33.2. Compte tenu de ce qui est dit en B.28.1 à B.28.6, la différence de traitement en matière de TVA entre les interventions et les traitements à vocation purement esthétique et les interventions et les traitements à vocation thérapeutique est raisonnablement justifiée, eu égard à ce qui est prévu dans l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA et aux motifs qui le fondent.

B.33.3. Le moyen unique de l'affaire n° 6464, en sa troisième branche, n'est pas fondé.

B.34.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les médecins qui réalisent des prestations médicales à caractère esthétique qui ne figurent pas

dans la nomenclature INAMI sont assujettis à la TVA, alors que les médecins qui réalisent des prestations médicales dépourvues de but thérapeutique, qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI, ne sont pas assujettis à la TVA, et alors qu'il n'existe aucune justification raisonnable à cette différence de traitement (troisième branche *bis* du moyen unique dans l'affaire n° 6464).

B.34.2. Les travaux préparatoires confirment que l'exemption de la TVA n'est pas limitée, selon la disposition attaquée, aux soins médicaux à caractère thérapeutique mais concerne toutes les prestations qui sont habituellement réalisées par des médecins :

« L'exemption est donc liée à la personne et est automatiquement liée à la profession de médecin, et ce, simplement par le fait qu'un certain nombre d'actes, mais pas nécessairement tous, effectués par un médecin, sont repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 40).

La décision n° E.T.127.740, du 22 mars 2016, de l'administration de la TVA précise également qu'il convient d'admettre que, pour les médecins, l'exemption de la TVA en matière médicale « revêt [...] un caractère purement lié à la personne, sans aucune référence légale à la nomenclature INAMI ». Par conséquent, l'exemption de la TVA médicale applicable aux médecins n'est pas limitée à la fourniture de soins médicaux, mais s'étend à toutes les prestations de services qui relèvent de l'exercice normal de leur profession.

B.34.3.1. Conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, l'exonération de la TVA pour les soins médicaux ou les soins à la personne doit être limitée aux actes qui ont pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé, avec pour effet d'exclure du bénéfice de cette exonération de la TVA les autres actes accomplis par des médecins (CJUE, 21 mars 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, point 29).

Les exonérations prévues par la directive TVA sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (CJCE, 10 septembre 2002, C-141/00, *Kügler*, point 28). Lesdites exonérations constituent des notions autonomes du droit de l'Union ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de

la TVA d'un Etat membre à l'autre (CJCE, 20 novembre 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, point 52).

Par conséquent, toutes les prestations de services susceptibles d'être accomplies dans l'exercice des professions médicales et paramédicales ne sont pas exemptées de la TVA, mais uniquement les prestations de soins à la personne, lesquelles constituent une notion autonome du droit de l'Union :

« En effet, même si d'autres prestations effectuées par des médecins peuvent revêtir également un caractère d'activité d'intérêt général, il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'article 13, A, de la sixième directive n'exonère pas de la TVA toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui sont énumérées et décrites de manière très détaillée » (CJCE, 20 novembre 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, point 54).

B.34.3.2. Même si les prestations de soins à la personne doivent avoir un but thérapeutique, il ne s'ensuit pas nécessairement que la finalité thérapeutique d'une prestation doive être comprise dans une acception particulièrement étroite, selon la Cour de justice. La finalité de la prestation est déterminante pour répondre à la question de savoir si cette prestation de services doit être exonérée de la TVA. Si une prestation est effectuée dans un contexte permettant d'établir que sa finalité principale n'est pas la protection, y compris le maintien ou le rétablissement, de la santé mais plutôt la fourniture d'un avis exigé préalablement à l'adoption d'une décision produisant des effets juridiques, l'exonération prévue par l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA ne s'applique pas à ladite prestation :

« En effet, lorsqu'une prestation consiste à réaliser une expertise médicale, il apparaît que, bien que l'accomplissement de cette prestation fasse appel aux compétences médicales du prestataire et puisse impliquer des activités typiques de la profession de médecin, telles que l'examen physique du patient ou l'analyse de son dossier médical, la finalité principale d'une telle prestation n'est pas de protéger, y compris maintenir ou rétablir, la santé de la personne concernée par l'expertise. Une telle prestation, qui a pour objet d'apporter une réponse aux questions identifiées dans le cadre de la demande d'expertise, est effectuée dans le but de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes. S'il est vrai qu'une expertise médicale peut également être demandée par la personne concernée elle-même et qu'elle peut indirectement contribuer à protéger la santé de l'intéressé, en détectant un nouveau problème ou en corrigeant un diagnostic précédent, la finalité principale poursuivie par toute prestation de ce type demeure celle de remplir une condition légale ou contractuelle prévue dans le processus décisionnel d'autrui. Une telle prestation ne saurait donc bénéficier de



l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive » (CJCE, 20 novembre 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, point 61).

B.34.3.3. Par conséquent, les prestations de services effectuées par les médecins peuvent donc uniquement être exonérées de la TVA lorsqu'elles ont une finalité thérapeutique.

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.35.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, étant donné que les interventions médicales à vocation esthétique qui figurent dans la nomenclature INAMI ne sont pas soumises à la TVA, tandis que les interventions médicales à vocation esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI ou qui y figurent mais qui ne bénéficient pas du remboursement sont, quant à elles, soumises à la TVA, sans qu'existe pour ce faire une justification raisonnable (quatrième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464).

B.35.2. La nomenclature INAMI des prestations de santé regroupe, par code, les prestations remboursées, partiellement ou totalement, par l'assurance soins de santé. La liste et les changements sont publiés dans le *Moniteur belge*.

La mention d'une intervention ou d'un traitement dans la nomenclature INAMI est importante pour obtenir, par le biais de l'assurance obligatoire soins de santé, le remboursement total ou partiel des soins médicaux. Cela ne signifie toutefois pas que les interventions ou traitements qui figurent dans cette nomenclature présentent nécessairement un caractère thérapeutique, ni que les interventions ou traitements qui n'y figurent pas en seraient nécessairement dépourvus.

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.36.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il établit une différence de traitement injustifiée, en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA, entre les médecins qui dispensent des soins pré- et postopératoires dans le cadre d'interventions et de traitements à vocation esthétique et les médecins qui dispensent des soins pré- et postopératoires dans le cadre d'interventions et de traitements à but thérapeutique (cinquième moyen dans l'affaire n° 6465).

Selon les parties requérantes, les interventions et traitements effectués par des médecins dans le cadre de soins pré- et postopératoires sont identiques, de sorte qu'une différence de traitement, en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA, ne saurait être justifiée.

B.36.2. Aux termes des travaux préparatoires, la TVA est due lorsqu'une intervention médicale de nature purement esthétique est réalisée. Dans ce cas, l'ensemble du traitement, depuis l'admission du patient, ainsi que le séjour à l'hôpital sont soumis à la taxe (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 42-43).

La décision n° E.T.127.740, du 22 mars 2016, de l'administration de la TVA prévoit que l'intervention et le traitement à vocation esthétique proprement dits doivent être considérés comme l'acte principal :

« Les prestations connexes à l'acte principal, accomplies par un médecin spécialiste ou pas, comme, entre autres, les prestations en matière de cardiologie, pneumologie, neurologie, d'imagerie médicale, d'anesthésie, de surveillance médicale, ... et qui sont effectuées en vue de préparer, pendant ou après l'intervention ou le traitement esthétique, sont, en principe, soumises au même régime TVA que l'acte principal [...].

[...] Les examens médicaux complémentaires demandés par le médecin traitant, à propos de la réalisation de l'acte principal mais qui ne sont pas indispensables, en soi, à cet acte et à la surveillance médicale qui en découle, ne sont pas visés et continuent à être exemptés de la TVA, conformément aux règles habituelles ».

B.36.3. Concernant l'application de la directive TVA, la Cour de justice a jugé par son arrêt du 8 décembre 2016 (C-208/15, *Stock '94*) qu'aux fins de la TVA, chaque prestation doit en règle être considérée comme distincte et indépendante, ainsi qu'il découle de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA :

« 27. Néanmoins, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et, ainsi, donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes. Il s'agit d'une opération unique, notamment, lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujéti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. Tel est également le cas lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant ainsi le sort fiscal de la prestation principale. Une prestation doit notamment être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (arrêt du 16 avril 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, point 31 et jurisprudence citée).

28. Afin de déterminer si les prestations fournies constituent plusieurs prestations indépendantes ou une prestation unique aux fins de la TVA, il importe de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération concernée (arrêts du 17 janvier 2013, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, point 32, et du 16 avril 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, point 32).

29. A cet égard, il convient de relever, d'une part, que, pour déterminer si une opération qui comporte plusieurs prestations constitue une opération unique aux fins de la TVA, la Cour tient compte de l'objectif économique de cette opération (voir, en ce sens, arrêts du 19 novembre 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, point 39; du 28 octobre 2010, *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, point 23, et du 27 septembre 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, point 23). Dans son analyse, la Cour prend également en compte l'intérêt des destinataires des prestations (voir, en ce sens, arrêt du 16 avril 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, point 35) ».

B.36.4. Il doit être déduit de la jurisprudence précitée de la Cour de justice que si le but de l'intervention ou du traitement est le même, les prestations distinctes doivent être soumises au même taux de TVA.

Dès lors que les soins pré- et postopératoires, en tant que prestations distinctes dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement esthétique, poursuivent la même finalité, à savoir un traitement médical qui n'a pas pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes, la différence de traitement est raisonnablement justifiée.

B.36.5. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 6465 n'est pas fondé.

B.37.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les médicaments et les dispositifs médicaux fournis par les médecins dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique seraient soumis au taux de TVA de 21 %, tandis que les médicaments et les dispositifs médicaux fournis par les médecins dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à but thérapeutique (huitième moyen dans l'affaire n° 6465) ou les médicaments et les dispositifs médicaux prescrits par les médecins dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique et que les patients vont eux-mêmes chercher chez le pharmacien seraient soumis au taux de TVA de 6 %, sans qu'existe une justification raisonnable à cette différence de traitement.

B.37.2. Aux termes de la décision n° E.T.127.740, du 22 mars 2016, de l'administration de la TVA, « les livraisons de médicaments, en relation étroite et immédiate avec une intervention ou un traitement [à vocation esthétique], subi par le patient et/ou leur utilisation dans ce cadre » sont imposées au taux de TVA de 21 %.

En vertu de l'article 1er, alinéa 2, a), de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, les médicaments et les dispositifs médicaux sont toutefois normalement soumis au taux de TVA de 6 %.

B.37.3. La directive TVA prévoit en effet que les Etats membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant dans l'annexe III (article 98 de la directive TVA). L'annexe III mentionne au point 3 : « les produits pharmaceutiques normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention de maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires, y compris les produits utilisés à des fins de contraception et de protection hygiénique féminine ».

Par son arrêt du 17 janvier 2013, C-360/11, *Commission/Espagne*, la Cour de justice a jugé qu'un taux réduit de TVA peut s'appliquer à des biens qui remplissent deux conditions :

« Il doit s'agir, d'une part, de ' produits pharmaceutiques ' et, d'autre part, lesdits produits doivent être ' normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention de maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires ' » (point 39).

La notion de « produit pharmaceutique » au sens du point 3 de l'annexe III revêt une signification plus large que celle de la notion de « médicament » au sens de l'article 1er de la directive 2001/83/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 novembre 2001 instituant un code communautaire relatif aux médicaments à usage humain. Sont considérés comme produits pharmaceutiques non seulement les médicaments, mais également d'autres préparations et articles pharmaceutiques, comme les ouates, les gazes, les bandes et les articles similaires. De plus, le point 3, dernière phrase, de l'annexe III fait référence à des biens qui ne peuvent pas relever de la notion de « médicament » au sens de la directive 2001/83/CE, tels que les « produits utilisés à des fins de contraception et de protection hygiénique féminine » (*ibid.*, point 45).

Les produits pharmaceutiques doivent normalement être utilisés pour les soins de santé, la prévention de maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires, de sorte que le taux réduit de TVA ne peut être appliqué qu'aux produits finis, susceptibles d'être utilisés directement par le consommateur final, à l'exclusion des produits pouvant être utilisés dans la fabrication des médicaments, qui doivent normalement faire l'objet d'une transformation ultérieure (*ibid.*, point 47).

B.37.4. Il résulte de la formulation de l'article 98 de la directive TVA, en particulier de l'utilisation du mot « peuvent », que les Etats membres ne sont pas obligés d'appliquer un taux réduit de TVA sur les médicaments et les dispositifs médicaux.

« [L'application d'un ou de deux taux réduits] constitue une possibilité reconnue aux Etats membres, par dérogation au principe selon lequel le taux normal est applicable » (CJUE, 9 mars 2017, C-573/15, *Oxycure Belgium*, point 25).

Les Etats membres peuvent, en principe, choisir d'appliquer un taux réduit de TVA à certains produits pharmaceutiques ou dispositifs médicaux spécifiques, tout en appliquant le taux normal à d'autres de ces produits ou dispositifs (*ibid.*, point 26).

B.37.5. Si un Etat membre choisit d'appliquer un taux réduit de TVA aux médicaments et aux dispositifs médicaux dans certains cas et le taux normal de TVA dans d'autres cas, il convient de vérifier s'il existe une justification raisonnable à cette différence de traitement. Lorsqu'un Etat membre choisit de faire usage de la possibilité d'appliquer sélectivement le taux réduit de TVA à certains biens ou prestations de services spécifiques qui figurent dans l'annexe III de la directive TVA, il doit respecter le principe de neutralité fiscale (*ibid.*, point 28), lequel 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 (*ibid.*, point 30).

B.37.6. Le point XVII du tableau A « Biens et services soumis au taux de 6 % » de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 dispose :

« XVII. Médicaments et dispositifs médicaux

1°

a) Toute substance ou composition visée à l'article 1er de la loi du 25 mars 1964 sur les médicaments et enregistrée comme médicament par le Ministre qui a la Santé publique dans ses attributions ou pour laquelle l'autorisation de mise sur le marché visée à l'article 1er, § 1er, alinéa 1er, 1) de l'arrêté royal du 3 juillet 1969 relatif à l'enregistrement des médicaments a été notifiée au Ministre qui a la Santé publique dans ses attributions.

b) Le sang et les plaquettes, plasma et globules blancs et rouges destinés à être administrés à l'homme ou à l'animal pour l'usage thérapeutique ou prophylactique, non visés sous le point a) ci-avant.

c) Les médicaments à usage humain ou vétérinaire préparés par le pharmacien et vendus par lui dans son officine.

2° [...]

3° Les ouates, gazes, bandes et articles analogues (pansements, sparadraps, etc.), incorporant un médicament ayant une action accessoire à celle du dispositif, ou conditionnés pour la vente au détail à des fins médicales ou chirurgicales; les trousse et boîtes de secours garnies, ainsi que les biens similaires, pour soins de première urgence.

4° Les condoms.

5° Les seringues hypodermiques stériles à usage unique destinées à l'injection d'insuline et graduées à cet effet en unités internationales d'insuline; les aiguilles stériles jetables pour stylos injecteurs d'insuline.

6° Les poches à sang contenant des anticoagulants.

7° Les ciments osseux contenant des antibiotiques ayant une action accessoire à celle du dispositif.

8° Les substances viscoélastiques stériles strictement destinées à un usage médical ou chirurgical humain ou vétérinaire ».

Cette disposition ne fait pas de distinction, en ce qui concerne le taux de 6 % à appliquer, selon que l'utilisation concrète des médicaments et dispositifs médicaux visés soit liée à des interventions ou traitements à vocation thérapeutique ou à des interventions ou traitements à vocation purement esthétique.

B.37.7. En conséquence, une interprétation semble possible selon laquelle les médicaments et dispositifs médicaux fournis par les médecins dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique seraient assujettis au taux de TVA de 6 %, de sorte que la différence de traitement critiquée n'existerait pas.

L'examen du huitième moyen dans l'affaire n° 6465 requiert dès lors que soit tranchée préalablement la question de savoir si l'article 98 de la directive TVA, combiné avec les points 3 et 4 de l'annexe III de cette directive, notamment au regard du principe de neutralité fiscale, fait obstacle ou non à ce qu'une disposition nationale applique un taux réduit de TVA aux médicaments et 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 soumis au taux normal de TVA.

B.37.8. Avant de se prononcer sur les huitième et neuvième moyens dans l'affaire n° 6465, il convient de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la deuxième question préjudicielle mentionnée dans le dispositif.

### *2.2.2. Les autres moyens ou branches de moyens*

B.38.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les soins infirmiers dispensés dans un hôpital, à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique, seraient soumis à la TVA, alors que les soins infirmiers dispensés en dehors d'un hôpital, à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique, ne seraient pas soumis à la TVA, sans qu'existe une justification raisonnable à cette différence de traitement (seconde branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464).

B.38.2.1. Les travaux préparatoires confirment que les soins infirmiers dispensés à l'hôpital dans le cadre d'un traitement purement esthétique sont exclus de l'exemption de la TVA, tandis que les soins infirmiers dispensés en dehors de l'hôpital dans le cadre du même traitement esthétique sont exemptés de la TVA. Selon les travaux préparatoires, cette différence de traitement est justifiée :

« - les prestations des infirmiers qui sont effectuées dans un établissement hospitalier sont comprises dans le prix normal de la journée d'hospitalisation; c'est impossible pour des raisons pratiques d'extraire du prix de la journée d'hospitalisation les prestations des infirmiers; en d'autres termes, les prestations des infirmiers constituent un élément de l'hospitalisation et des soins médicaux qui seront dans le cas présent taxés sur le prix total;

- de plus, les infirmiers qui sont actifs dans un établissement hospitalier sont souvent engagés dans le cadre d'un contrat d'emploi. Ils agissent, par opposition aux nombreux infirmiers à domicile, dans un lien de subordination de manière telle que les obligations T.V.A. ne sont même pas d'actualité (article 4, § 1er, du Code [de la TVA]).



- comme mentionné ci-avant, les interventions et les traitements qui ont exclusivement pour but d'embellir ou d'améliorer l'apparence physique ne relèvent pas de la notion de 'soins médicaux'. Le jugement du médecin traitant est déterminant pour établir si une intervention ou un traitement est de nature cosmétique ou pas. Sur la base du dossier médical de l'établissement hospitalier, il est donc, à cet égard, parfaitement possible de lier les prestations des infirmiers qui sont fournies dans cet établissement, à une intervention qui n'est pas exemptée. Ce lien est déjà beaucoup moins évident dans le cadre de soins post-opératoires qui sont dispensés par des infirmiers au domicile du patient. En effet, ils n'ont pas d'accès direct au dossier médical du médecin traitant de l'établissement hospitalier. Par conséquent, il leur est impossible de se prononcer à cet égard;

- en principe, on doit s'identifier en tant qu'assujetti à la T.V.A. dès qu'on a l'intention d'effectuer de manière habituelle des opérations imposables; dès qu'un infirmier dans le cadre de soins à domicile est confronté à un patient qui a subi une intervention purement cosmétique (et donc non exemptée), il devrait donc s'identifier comme assujetti à la TVA. Il est clair que ce n'est pas possible pour des raisons pratiques, d'autant plus parce que l'infirmier ne sait pas si à l'avenir il devra encore traiter de tels patients » (*Doc. parl., Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 43-44*).

B.38.2.2. La décision n° E.T.127.740 de l'administration de la TVA confirme ce point de vue. Les soins à domicile dispensés par d'autres prestataires de soins chez un patient, après une hospitalisation en vue d'une intervention ou d'un traitement soumis à la TVA, continuent à être intégralement exemptés de la TVA (article 44, § 1er, 2°, du Code de la TVA).

« Ces autres prestataires de soins [...] n'ont, d'ailleurs, pas directement accès au dossier médical du médecin traitant dans l'hôpital ou la clinique reconnus. A ce sujet, il leur est même matériellement impossible de relier leurs prestations de services à une intervention ou un traitement imposé à la TVA » (décision n° E.T.127.740 de l'administration de la TVA, n° 28).

La décision n° E.T.130.999, du 28 novembre 2016, de l'administration de la TVA précise en outre que, bien que les infirmiers indépendants aient accès au dossier médical du patient, cet accès n'a pas pour effet que l'exemption médicale fondée sur l'article 44, § 1er, 1°, alinéa 2, du Code de la TVA ne leur soit plus applicable.

B.38.3. Il ressort de l'arrêté royal du 25 avril 2002 relatif à la fixation et à la liquidation du budget des moyens financiers des hôpitaux et de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 relative aux hôpitaux et à d'autres établissements de soins que le coût exact d'une prestation de services effectuée par un infirmier pour le patient, n'est pas connu, que le service fourni soit une intervention esthétique ou non.

Il convient en effet d'entendre par « prix de journée d'hospitalisation » le montant forfaitaire qui couvre les frais du séjour et des soins à l'hôpital, à l'exception des médicaments, des honoraires pour les prestations et des suppléments éventuels.

Les soins infirmiers dispensés en dehors d'un hôpital sont en revanche facturés par patient et par prestation.

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.39.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce que l'article attaqué ne prévoirait aucune exemption de la TVA pour les soins hospitaliers et médicaux pré- et postopératoires qui sont fournis dans le cadre d'un traitement esthétique, ni pour les livraisons de biens ou les prestations de services qui y sont étroitement liées, alors que les articles 49 et 56 du TFUE prévoient la liberté d'établissement et de prestation de services au sein de l'Union européenne et que l'article 132, paragraphe 1, b) et c), de la directive TVA

dispose que tous les Etats membres sont tenus de prévoir une exonération générale de la TVA pour l'hospitalisation et les soins médicaux et ne permettrait pas aux Etats membres d'imposer la TVA sur certains de ses actes (sixième et septième moyens dans l'affaire n° 6465).

B.39.2. Compte tenu de ce qui est dit en B.27.5, à savoir que, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, l'exonération de la TVA ne peut s'appliquer qu'aux prestations médicales effectuées dans le but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes, l'exonération de la TVA ne peut s'appliquer dans chaque Etat membre qu'aux prestations médicales qui poursuivent un but thérapeutique et non aux prestations médicales ayant un but purement esthétique.

Dès lors, on n'aperçoit pas qu'il existerait, entre les Etats membres, une différence de traitement relative aux interventions et traitements à vocation esthétique, de sorte qu'il ne saurait y avoir de violation des articles 49 et 56 du TFUE, ni de la directive TVA.

B.39.3. De plus, la Cour de justice a jugé, en ce qui concerne l'application de la directive TVA, qu'aux fins de la TVA, chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante, ainsi qu'il découle de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA, mais que « dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et, ainsi, donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, peuvent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes ». Comme il a déjà été dit en B.36.3, il s'agit d'une opération unique, notamment, lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. Tel est également le cas lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant ainsi le sort fiscal de la prestation principale. Une prestation doit notamment être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (CJUE, 8 décembre 2016, C-208/15, *Stock '94*, point 27).

Il est permis de déduire de la jurisprudence précitée que si le but de l'intervention ou du traitement est le même, les prestations distinctes doivent être assujetties au même taux de TVA, de sorte que les soins pré- et postopératoires, en tant que prestations liées à une intervention ou à un traitement esthétique, sont en l'espèce eux aussi assujettis au même taux de TVA que les interventions et traitements à vocation esthétique.

B.39.4. Partant, il n'est pas démontré que les soins pré- et postopératoires d'interventions et de traitements à vocation esthétique font l'objet d'une différence de traitement entre les Etats membres, 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, ne sont pas violés.

B.39.5. Le sixième moyen dans l'affaire n° 6465 n'est pas fondé.

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°, 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.40.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce que les patients qui sont affiliés à une assurance maladie belge et les patients qui ne sont pas affiliés à une assurance maladie belge sont traités différemment en ce qui concerne le taux de TVA à payer sur les interventions ou les traitements esthétiques qui figurent dans la nomenclature INAMI; seule la seconde catégorie de patients devrait s'acquitter d'un taux de TVA de 21 %.

B.40.2. Le nouvel article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA prévoit une exemption de principe de la TVA pour les interventions et traitements à vocation esthétique qui figurent dans la nomenclature INAMI et pour lesquels les conditions de remboursement sont remplies. En effet, l'exemption de la TVA ne s'applique pas, d'une part, aux interventions et traitements esthétiques qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI et, d'autre part, aux interventions et traitements esthétiques qui figurent dans la nomenclature INAMI mais dont les conditions de remboursement ne sont pas remplies.

La mention d'une intervention ou d'un traitement dans la nomenclature INAMI est importante pour obtenir, par le biais de l'assurance obligatoire maladie invalidité, le remboursement complet ou partiel des soins médicaux, mais, comme il est dit en B.35.2, cette mention ne signifie pas nécessairement que les soins médicaux aient un caractère thérapeutique.

B.40.3. Selon le Conseil des ministres, l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015 doit être interprété en ce sens que le fait de répondre ou non aux conditions pour donner droit à un remboursement concerne exclusivement le point de savoir si les traitements peuvent en principe donner lieu à un remboursement, indépendamment du fait que le patient en question en bénéficie ou non concrètement.

Dans cette interprétation, la différence de traitement soulevé par les parties requérantes n'existe pas.

B.40.4. Toutefois, comme il est dit en B.28.6.2 et B.32.2.3, il convient de déduire de l'article 170, § 2, 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, et que 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.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.41.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation, par l'article 110 attaqué de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce qu'il instaurerait une différence de traitement entre les patients qui subissent une intervention ou un traitement à vocation esthétique en raison d'une affection physique et les patients qui subissent une intervention ou un traitement à vocation esthétique en raison d'une affection psychique; seule la première catégorie de patients ne devrait pas s'acquitter de la TVA (onzième moyen dans l'affaire n° 6465).

B.41.2. Dès qu'une intervention a un but thérapeutique, même s'il ne faut pas nécessairement comprendre « la finalité thérapeutique d'une prestation [...] dans une acception particulièrement étroite », à savoir une prestation qui a « pour but de diagnostiquer, de soigner et, si possible, de guérir une maladie ou un problème de santé », cette intervention n'est pas soumise à la TVA.

Les « simples conceptions subjectives, d'ordre esthétique ou psychologique par exemple, que la personne qui subit une intervention à vocation esthétique se fait de celle-ci ne sont pas, par elles-mêmes, déterminantes aux fins d'apprécier si cette intervention a un but thérapeutique ». Seules « les circonstances que de telles interventions soient fournies ou effectuées par un membre du corps médical habilité, ou que le but de telles prestations soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur la réponse à la question de savoir si ces interventions relèvent de la notion de 'soins médicaux' au sens de l'article 132, paragraphe 1er, sous b), et c), précité » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 39).

B.41.3. Dès lors que l'exemption de la TVA pour les soins médicaux ne peut s'appliquer qu'aux prestations médicales effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes, il est sans importance à cet égard de savoir si l'affection qui est traitée est de nature physique ou psychique. Dès qu'une intervention ou un traitement poursuit un but thérapeutique, cette intervention ou ce traitement sont exemptés de manière permanente de la TVA.

C'est au médecin traitant qui effectue l'intervention ou le traitement de déterminer, en son âme et conscience, le but thérapeutique ou reconstructeur de l'intervention ou du traitement.

B.41.4. Le onzième moyen dans l'affaire n° 6465 n'est pas fondé.

*Quant au maintien des effets des dispositions à annuler*

B.42.1. Le Conseil des ministres demande à la Cour, à titre subsidiaire, de maintenir les effets des dispositions à annuler le cas échéant, pour permettre au législateur de compléter la transposition de la directive 2006/112/CE et de mettre fin à l'inconstitutionnalité à constater le cas échéant.

B.42.2. En la matière, 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; CJUE, grande chambre, 28 février 2012, C-41/11, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, points 56-63).

En règle générale, ce maintien des effets ne peut avoir lieu qu'aux conditions qui sont fixées par la Cour de justice en réponse à une question préjudicielle. Par conséquent, il convient de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la troisième question préjudicielle mentionnée dans le dispositif.



Par ces motifs,

la Cour

pose 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 ?

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 28 septembre 2017.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

E. De Groot

COPIE NON CORRIGÉE