

Le régime T.V.A. des soins de santé

Edoardo Traversa

Aspirant F.N.R.S., Faculté de Droit, U.C.L.

A l'heure où le secteur des soins de santé connaît à la fois de profondes réformes et de nombreux ajustements, il semble opportun de se pencher sur le statut fiscal des prestations médicales et autres soins de santé au regard de la TVA. Force est de constater que la législation belge en la matière n'est non seulement plus adaptée au contexte actuel, mais, en outre, soulève plusieurs questions quant à sa compatibilité avec le droit communautaire. Ce phénomène est particulièrement apparent en ce qui concerne les prestations de santé mentale, prestations dont le statut TVA reste (encore aujourd'hui) incertain. Ce qui a pour conséquence de mettre un grand nombre de professionnels de la santé mentale dans une délicate situation d'insécurité juridique.

I. Introduction

La taxe sur la valeur ajoutée fait l'objet depuis de nombreuses années d'un processus d'harmonisation au niveau européen. De nombreuses directives du Conseil et une abondante jurisprudence de la Cour de Justice concourent à la formation d'un véritable *ius commune* européen de la TVA, dont l'exécution revient aux Etats membres. Ce droit commun de la TVA repose sur quelques grands principes, qui traduisent la volonté de créer un marché intérieur unifié, en réduisant le plus possible les distorsions de concurrence qui pourraient surgir de la disparité des législations fiscales des Etats membres. Un de ces principes consiste en ce que la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujéti.

Il existe cependant des dérogations, qu'il convient d'interpréter strictement¹. Celles-ci sont nombreuses et rencontrent des préoccupations diverses, notamment des impératifs d'intérêt général. Elles se traduisent dans les législations européenne et nationales par des exonérations accordées à certaines opérations². Les prestations médicales appartiennent à la catégorie des opérations exonérées. Cette inclusion se justifie par des objectifs de réduction des coûts des systèmes de santé publique mis en place dans l'ensemble des pays de l'Union européenne.

La présente étude se propose, dans une première partie, de faire le point sur l'état de la législation communautaire et de la jurisprudence de la Cour de Justice dans ce domaine. Les notions de « *prestation de soins médicaux* » et de « *prestation de soins à la personne* » y sont définies, de même que le champ d'application des exonérations qui s'y rapportent. Ces notions doivent ensuite être mises en rapport avec la nature, la forme juridique et la qualité des personnes pouvant effectuer ce type de prestations.

La seconde partie est consacrée à l'examen de la législation, de la pratique administrative et de la jurisprudence belge dans cette même matière, dans un but d'analyse

de la conformité de la réglementation belge au droit communautaire. Elle procède de manière symétrique par rapport à la première partie, de telle sorte à pouvoir faire apparaître de manière plus manifeste les éventuelles incohérences entre les deux ordres juridiques.

II. Le droit européen

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 (ci-après « *la directive* »), exonère, dans un but d'intérêt général, certaines prestations de services et livraisons de biens en matière de santé publique. Il s'agit plus précisément, d'une part, de « *l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées assurés par des organismes de droit public, ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus* » (art. 13, A, 1, point b)³, et, d'autre part, des « *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* » (art. 13, A., 1, point c).

1. Les notions de « *soins à la personne* » (point c) et de « *soins médicaux* » (point b)

a) Identité des notions

La directive, du moins dans sa version française, opère une distinction terminologique entre les prestations visées au point b) et les prestations visées au point c). Les premières sont appelées des « *soins médicaux* », alors que les secondes sont définies comme des « *soins à la personne* ». Dès lors, existe-t-il une différence de nature entre ces deux types de prestations?

La Cour a répondu à cette question par la négative, dans un arrêt du 6 novembre 2003⁴, conformément à l'opinion exprimée par l'avocat général⁵. Les arguments

exposés à l'appui d'un rapprochement des deux notions sont de plusieurs ordres.

Tout d'abord, la Cour constate que les deux exonérations poursuivent le même objectif, à savoir celui de « réduire les coûts des soins de santé » et de « rendre ces soins plus accessibles aux particuliers ». Ensuite, elle invoque le principe de neutralité fiscale qui « s'oppose notamment à ce que des opérateurs qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA »⁶. De plus, la comparaison des différentes versions linguistiques de la directive fait ressortir que « seules certaines versions (...), parmi lesquelles la version allemande et française, semblent établir une distinction entre la nature des prestations exonérées (...) »⁷. Enfin, la Cour prend comme critère de délimitation des champs d'application des points b) et c) de la directive le critère du lieu matériel de fourniture de la prestation, plus que celui de la nature de celle-ci (voir *infra*).

b) Le but thérapeutique comme élément déterminant

La notion de « prestations de soins à la personne » est une notion autonome de droit communautaire⁸. Elle a été définie par la Cour dans l'arrêt D. et W., comme qualifiant les prestations menées dans le but « de diagnostiquer, de soigner, et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé »⁹. Le terme « santé » englobe la santé mentale¹⁰. Cette jurisprudence a été ultérieurement confirmée par plusieurs arrêts¹¹, qui font du but thérapeutique la condition nécessaire et suffisante de l'inclusion de la prestation dans la catégorie des soins à la personne. Il en découle que la qualité de la personne qui accomplit ce type de prestations est indifférente pour déterminer s'il y a lieu d'accorder l'exonération susmentionnée, et, le cas échéant, ne permet pas de déterminer s'il y a lieu de faire relever cette exonération du champ d'application du point b) plutôt que du point c) (2). Ce constat est lourd de conséquences. Il implique d'abord que l'exonération sous le point c) ou sous le point b) ne dépend pas de la nature ou de la forme juridique du prestataire de services (personne physique ou personne morale) (3). En outre, il conduit à admettre que des prestations de soins à la personne exonérées peuvent être accomplies en dehors du cadre des professions médicales et paramédicales exonérées par la législation des États membres (4) et inversement, que la qualité de médecin (ou d'une autre profession de la santé telle que définie par l'État membre) du prestataire ne confère pas nécessairement aux prestations accomplies par lui le caractère de « soins à la personne » (5).

2. Champs d'application respectifs des point b) et c) de l'art. 13. A. 1. de la directive

Dans un arrêt du 23 février 1988¹², la Cour a déterminé les champs d'application respectifs des points b) et c) en fonction du lieu physique, où les prestations de soins à la personne sont matériellement fournies¹³. Le point b) concerne les « prestations comprenant un ensemble de soins médicaux, effectué normalement sans but lucratif, dans des établissements qui ont des finalités sociales (...) », tandis que le point c) « s'applique à des prestations effectuées en dehors d'organismes hospitaliers et dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et les prestataires de soins (...) »¹⁴. La Cour a précisé, dans un arrêt du 10 septembre 2002, que les points b) et c) « ont pour objet de réglementer la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict »¹⁵. Ainsi, les prestations médicales exonérées effectuées en milieu hospitalier relèvent du point b), tandis que les autres prestations exonérées sont régies par le point c). Il n'y a pas d'exonérations de prestations médicales en dehors du champ d'application de celles-ci.

Le lieu de fourniture des prestations est donc le principal critère de distinction entre les deux types d'exonérations médicales. Il n'en est cependant pas le seul. Le point b) et le point c) se distinguent en outre par l'ampleur de l'exonération qu'ils confèrent. Ainsi, le point b) peut être considéré comme de portée plus large que le point c), en ce qu'il prévoit l'exonération des « opérations étroitement liées aux prestations médicales » (l'on pense, par exemple, à la fourniture de repas dans les hôpitaux publics) en plus des prestations médicales proprement dites.

Inversement, l'exonération prévue par le point b) se révèle être de portée plus étroite que celle prévue par le point c), dès lors qu'elle présuppose dans le chef des organismes qui fournissent les prestations médicales, l'absence de but lucratif (voir *infra*)¹⁶, condition qui ne s'applique pas aux exonérations prévues par le point c). Ainsi, un hôpital privé ne répondant pas aux critères fixés par la directive ne peut donc bénéficier de l'exonération sous b). Les prestations médicales fournies pourraient cependant rentrer dans le champ d'application de c), avec l'importante limite de la non-exonération des opérations étroitement liées (visées uniquement par le point b).

3. La nature juridique du prestataire

Une fois définie la notion de prestations médicales et son champ d'application *ratione materiae*, il convient de se pencher sur la nature juridique des personnes habilitées à effectuer ces prestations. Le point b) fait référence à des « organismes » et à des « établissements », tandis que le point c) traite de prestations effectuées

« dans le cadre de professions médicales et paramédicales ». Faut-il y voir une distinction dans les champs d'application *ratione personae* des deux catégories d'exonérations, l'une se référant exclusivement aux personnes morales, l'autre limitée aux personnes physiques?

a) Soins en milieu hospitalier

Dans un arrêt du 7 septembre 1999¹⁷, la Cour a jugé que les points b) et g) étaient aussi applicables aux personnes physiques exploitant une entreprise¹⁸. Elle s'est justifiée en invoquant l'intention du législateur communautaire : si celui-ci avait voulu exclure les personnes physiques du champ d'application des points b) et g), il aurait employé l'expression univoque de « *personnes morales* », et non celles « *d'organismes* » et « *d'établissements* ».

Outre la nature des prestations, une autre condition de l'exonération prévue par le point b) est le fait que les soins médicaux soient « *assurés par des organismes de droit public, ou dans des conditions comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus* ». Lorsque le prestataire n'est pas une personne de droit public, la directive laisse aux Etats membres la possibilité de soumettre l'octroi de l'exonération à des conditions limitativement énumérées par l'art. 13, A., 2. de la directive. Ces conditions ont trait, entre autres, à l'absence de but de lucre tant dans le chef des administrateurs et des gérants, que dans celui-ci de l'établissement en question¹⁹, et à l'absence de distorsions de concurrence que cette exonération pourrait créer au détriment d'entreprises commerciales assujetties à la TVA²⁰.

La question s'est posée de savoir, d'une part, si la reconnaissance par les autorités de l'Etat membre de l'établissement assurant les prestations de soins médicaux devait être opérée selon une procédure formelle, et, d'autre part, quelle était la marge d'appréciation des Etats dans la transposition de l'article 13, et, corollairement, quelles possibilités existaient pour le particulier d'invoquer cet article devant une juridiction nationale²¹.

Dans l'arrêt *Kügler*, la Cour reconnaissait à la fois la marge d'appréciation des Etats membres et le caractère *self-executing*²² de l'article 13, en laissant toutefois à la juridiction nationale de renvoi la tâche de déterminer l'existence de la reconnaissance, au vu des éléments pertinents, sans que celle-ci ait dû être établie selon une procédure formelle²³. Dans l'arrêt *Domier*, la Cour ajoute que cette reconnaissance ne doit pas découler nécessairement de dispositions à caractère fiscal. En outre, « *le fait que les institutions d'assurance sociale ne remboursent pas, ou remboursent seulement de manière partielle, les frais exposés par les destinataires des traitements* » effectués par certains opérateurs « *ne justifie pas une différence de traitement en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA* » entre ceux-ci et les opérateurs qui effectuent

des prestations dont le coût est entièrement assumé par la sécurité sociale²⁴.

b) Soins en dehors du milieu hospitalier

Dans l'arrêt *Kügler*, la Cour a considéré que le point c) s'appliquait à une société à responsabilité de droit allemand, poursuivant des objectifs caritatifs. Elle s'est notamment appuyée sur le principe de neutralité fiscale et sur « *la nature des prestations de services fournies* ». Il faut donc considérer que ce point s'applique indistinctement aux personnes physiques et morales.

Le point c) ne fait pas de référence à la forme juridique du prestataire : selon une interprétation littérale, la Cour déduit deux conditions à l'application de l'exonération prévues au point c. La première est « *qu'il s'agisse de prestations médicales* » (lire « *prestations de soins à la personne* »), la seconde « *que celles-ci soient fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises* »²⁵.

4. Professions médicales et paramédicales

Cette seconde condition renvoie « *aux professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies dans l'Etat membre concerné* » (point c) *in fine*). Les Etats membres disposent d'une marge d'appréciation dans la définition des professions médicales et paramédicales et des actes médicaux qui s'y rapportent, tout comme à propos de la reconnaissance des organismes et établissements hospitaliers. La Cour traite d'ailleurs de ces deux questions simultanément dans l'arrêt *Domier*²⁶. En substance, la marge d'appréciation dont bénéficient les Etats pour définir les professions médicales et paramédicales est limitée, si l'on interprète correctement les différents arrêts rendus par la Cour dans ce domaine, à l'établissement de conditions de formation et d'aptitude à la fourniture de prestations d'intérêt général visées par la directive. La détermination de ces prestations échappe, quant à elle, très largement à l'appréciation des Etats, dès lors que « *le pouvoir d'appréciation [des Etats] (...) n'empêche pas les particuliers qui, selon des indices objectifs²⁷, fournissent les prestations d'intérêt général visées par la directive, d'invoquer directement les dispositions de la sixième directive à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à cette directive* ».

C'est ainsi que la Cour a jugé que des traitements dirigés par des psychologues diplômés, ayant une formation supplémentaire en psychothérapie et bénéficiant de l'autorisation d'exercer en tant que physiothérapeute (« *Heilpraktiker* ») étaient des prestations exonérées en elles-mêmes, qu'elles soient ou non effectuées sous la surveillance d'un médecin (cette circonstance était déterminante de l'exonération pour le droit allemand, mais elle a été considérée non pertinente par la Cour)²⁸.

5. Prestations non exonérées effectuées par un médecin

La qualité de médecin n'interfère pas avec la qualification de la prestation effectuée. De ce constat procède aussi la nécessité d'établir une distinction entre prestations effectuées par un même médecin, selon qu'elles rentrent dans le champ d'application de l'exonération prévue par les points b) et c) ou qu'elle en soit exclue. Le médecin est, par conséquent, assujéti non exonéré à la T.V.A. pour ce dernier type de prestations.

L'arrêt *D. et W.* a consacré cette distinction²⁹. Deux arrêts plus récents du 20 novembre 2003 l'ont affinée et lui ont donné un caractère opératoire³⁰. Dans l'état actuel de la jurisprudence de la Cour, ne constituent jamais des opérations exonérées les prestations médicales consistant à :

- « délivrer des certificats médicaux dans le contexte de l'octroi d'une pension de guerre » ;
- procéder à des examens médicaux et/ou préparer un rapport d'expertise sur des questions de responsabilité et d'évaluation de dommages pour des particuliers envisageant d'introduire une demande en justice³¹ ;
- procéder à une analyse biologique dans le cadre d'une recherche de paternité³² ;
- établir un rapport d'expertise médicale « en vue d'étayer ou d'infirmer une demande de versement d'une pension d'invalidité »³³.

La raison en est simple : ces prestations poursuivent d'autres finalité que le « *but thérapeutique* » que la Cour a érigé en élément déterminant de l'application de l'exonération.

D'autres prestations ne sont exonérées que « *si elles visent principalement*³⁴ à protéger la santé de la personne concernée ». Il s'agit des prestations qui consistent à :

- procéder à des examens médicaux de particuliers ou à des prélèvements d'échantillons corporels à des fins de dépistage, à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurance ;
- « délivrer un certificat d'aptitude, par exemple, d'aptitude à voyager »³⁵.

Il n'est donc pas nécessaire que les prestations médicales soient effectuées à la demande du patient, ni que ces prestations ne puissent pas servir « également les intérêts propres aux employeurs et aux compagnies d'assurance »³⁶.

6. Synthèse

« Toutes les prestations de soins à la personne, mais rien que les prestations de soins à la personne ». Telle est, selon l'interprétation de la Cour de Justice, l'étendue des exonérations prévues aux points b) et c) de l'art.13, A,

l. de la directive. Il faut donc en conclure que toutes les opérations dont le but est « *de diagnostiquer, de soigner, et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé* », selon la définition que la Cour donne aux notions équivalentes de soins médicaux et de soins à la personne, bénéficient de l'exonération en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Les prestations de soins médicaux opérées dans le cadre hospitalier relèvent du point b), tandis que les prestations de soins à la personne opérées hors du cadre hospitalier rentrent dans le champ d'application du point c).

Cette approche basée sur la finalité de l'opération comme critère déterminant de l'exonération exclut un système d'exonération fondé sur des critères liés à la qualité du prestataire des soins (tels que la qualité de médecin) ou à sa nature juridique (personne physique ou personne morale).

La marge d'appréciation laissée aux Etats membres dans la transposition de la directive leur permet d'établir des conditions de formation professionnelle et d'aptitude ou d'agrégation à la fourniture de ces prestations, mais non d'étendre ou de restreindre le champ d'application de l'exonération, en exonérant des opérations sans finalité thérapeutique, ou en refusant d'exonérer des opérations visées par la notion autonome de droit communautaire de « *prestations de soins à la personne* ».

III. La conformité du droit belge à la sixième directive TVA

Le Code de la Taxe sur la valeur ajoutée (ci-après Code T.V.A.) contient différentes catégories d'exonérations. Les exonérations en matière de prestations médicales sont reprises à l'art. 44, § 1^{er}, 2^o (professions médicales et paramédicales), et 44, § 2, 1^o (établissements hospitaliers).

1. Champs d'application respectifs l'art. 44, § 1^{er}, 2^o 44, § 2, 1^o du Code T.V.A.

Le champ d'application des exonérations relatives aux soins dispensés en milieu hospitalier (selon la terminologie employé par la CJCE) est défini par l'art. 44, § 2, 1^o du Code T.V.A. Il vise « *les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires (...)* ».

En ce qui concerne les professions médicales et paramédicales, l'art.44, § 1^{er}, 2^o du Code accorde l'exemption « *aux prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par (...) les médecins, les dentistes, les kinésithérapeutes, les accoucheuses, les infirmiers et les infirmières, les soigneurs et les soigneuses, les*

gardes-malades, les masseurs et les masseuses, dont les prestations de soins à la personne sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité ».

Les critères d'application de l'exonération sont l'appartenance à une profession médicale ou paramédicale, le fait que les prestations soient effectuées dans le cadre de l'exercice d'une activité habituelle³⁷, et que les prestations de soins aux personnes soient reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire.

On peut observer que ces dispositions sont libellées d'une manière qui, *prima facie*, ne rencontre pas les critères d'application des exonérations déterminées par la directive selon l'interprétation de la Cour de Justice. La terminologie employée ne fait pas référence à la finalité thérapeutique de la prestation comme élément déterminant de l'exonération ; elle traduit plutôt une approche basée sur la qualité de la personne qui accomplit la prestation de soins.

2. La nature du prestataire et sa forme juridique

a) En milieu hospitalier

Le Manuel TVA précise que : « Par établissements hospitaliers », on entend les établissements visés par la loi du 23 décembre 1963 sur les hôpitaux, c'est-à-dire « les établissements comportant un ou plusieurs services d'examen et de traitement et dans lesquels des personnes sont admises à séjourner aux fins d'y subir un examen ou un traitement médical, chirurgical ou obstétrical ». En vertu de cette loi, les services des hôpitaux doivent répondre à certaines normes et être agréés par le Ministère de la Santé publique. Les maisons de convalescence qui ne répondent pas à ces critères ne bénéficient pas de l'exemption. Il en est de même pour « les maisons de vacances qui se présentent comme maisons de convalescence »³⁸. La définition employée fait référence à la finalité thérapeutique de la prestation ; elle semble donc *prima facie* en accord avec la directive. Les termes « établissements psychiatriques », « cliniques » et « dispensaires » doivent être entendus, faute de définition légale ou administrative, de manière suffisamment souple pour tenir compte de la jurisprudence de la Cour de Justice. Le champ d'application *ratione personae* de l'art. 44, § 2, 1^o doit désormais être lu comme englobant les personnes physiques.

b) Soins en dehors du milieu hospitalier

Bien que les termes de l'exemption accordée à l'art. 44, § 1^{er}, 2^o ne semblent viser que des personnes physiques, l'administration belge a déjà admis qu'elle s'appliquait à une société civile à forme commerciale formée par des médecins³⁹, ainsi qu'à une ASBL⁴⁰. Cette interprétation

est, sous cet aspect, conforme à la directive. Celle-ci impose même qu'elle soit étendue à toutes les personnes morales, pourvu qu'elles fournissent des prestations à but thérapeutique.

3. Professions médicales et paramédicales

La pierre d'achoppement du régime d'exemption en matière de prestations médicales mis en place par l'ensemble de la réglementation belge se situe à un autre niveau. En effet, en définissant les professions qui peuvent bénéficier de l'exemption, le législateur considère qu'aucune prestation de soins à la personne ne peut être effectuée par des personnes exerçant une autre profession que celle de médecin, de dentiste, de kinésithérapeute, d'accoucheuse, d'infirmier et d'infirmière, de soigneurs et de soigneuse, de garde-malade, de masseur et de masseuse. « Le législateur fiscal a manifesté clairement sa volonté de limiter l'application de l'exemption (...) aux prestations de santé effectuées par certaines personnes exerçant une profession médicale ou paramédicale, dans le cadre exclusif du régime de l'assurance maladie-invalidité », énonce la jurisprudence⁴¹.

Il en découle que les prestations de soins à la personne effectuées par les psychologues, les sexologues, les psychothérapeutes, ne sont jamais des prestations exonérées par l'art. 44, 1^{er}, 2^o⁴², dès lors que celui qui les accomplit n'est pas « titulaire d'un diplôme légal de médecin chirurgie ou accouchement »⁴³. Il en est de même pour les orthopédistes, les podologues, les bandagistes, ainsi que pour l'exercice des médecines naturelles, de l'ostéopathie, de l'acupuncture⁴⁴. Ces exclusions ne tiennent nullement compte du but thérapeutique des prestations en cause, et tiennent compte de façon imparfaite des qualifications professionnelles de ceux qui les accomplissent⁴⁵.

Par exemple, il est difficilement contestable que certaines prestations d'un psychologue indépendant, titulaire d'une licence en psychologie et reconnu comme tel⁴⁶, rentrent dans le champ d'application de l'exonération défini par la directive. Le fait que ce psychologue soit porteur ou non d'un diplôme en médecine n'a aucune incidence sur ce constat. De même, les prestations effectuées par des psychothérapeutes ont été expressément incluses dans le champ d'application de l'exonération prévue par la directive dans un arrêt de la Cour de Justice⁴⁷, indépendamment du fait qu'elles aient été accomplies sous contrôle médical, ou par des médecins. Or, un arrêt de la Cour d'appel de Mons du 22 janvier 2003 a jugé le contraire⁴⁸. Il ne fait aucun doute que la Belgique devra à terme modifier sa réglementation sur ce point.

4. Prestations effectuées par un médecin

Si la législation belge est trop restrictive en ce qu'elle n'accorde pas l'exemption à des prestations effectuées par des personnes n'exerçant pas une profession visée par l'art. 44, § 1^{er}, 2^o, elle peut par contre être considérée comme trop générale dès lors qu'elle exempte toutes « les prestations exécutées dans l'exercice de leur activité habituelle par les personnes » exerçant ces professions. Ainsi, « l'exemption n'est pas limitée aux soins médicaux mais s'étend à toutes les prestations de services qui relèvent de l'exercice normal de la profession »⁴⁹. Sont, par conséquent, exemptées « les prestations relevant des services médicaux du travail »⁵⁰, « les prestations d'analyse de biologie clinique »⁵¹, et « les prestations accomplies par un médecin agissant en exécutions d'un mandat judiciaire »⁵². Des exemptions sont ainsi accordées en dehors de tout

examen de la finalité thérapeutique de la prestation visée et, parfois même, alors qu'il a été reconnu que la prestation visée n'avait pas de caractère médical.

Le critère de « l'exercice normal de la profession de médecin » doit être interprété à la lumière de la jurisprudence de la Cour de Justice. Le principe de la neutralité fiscale en matière de taxe sur la valeur ajoutée impose, par exemple, que les services effectués par les médecins en qualité d'experts judiciaires en exécution d'un mandat judiciaire soient assujettis à la TVA, comme tous les autres experts judiciaires. Ce raisonnement doit être transposé à toutes les prestations qui ne revêtent pas le caractère de soins à la personne, c'est-à-dire aux prestations dont la finalité n'est pas « de diagnostiquer, de soigner, et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé ».

Conclusion

L'examen des dispositions de droit belge ayant trait aux exonérations en matière de prestation de santé révèle une transposition incorrecte de la sixième directive TVA, telle qu'elle a été interprétée par la Cour de Justice. L'approche belge, traduite dans les articles 44, 1^{er}, 2^o et 44, § 2, 1^o du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, et appliquée par l'administration et la jurisprudence, s'écarte de celle de la Cour de Luxembourg à plusieurs égards.

La directive érige en élément déterminant de l'exonération la finalité de la « prestation de soins à la personne », à savoir « le but thérapeutique », consistant « à diagnostiquer, à soigner, et, dans la mesure du possible, à guérir des maladies ou des anomalies de santé ». Par conséquent, la totalité des prestations de soins à la personne reçoivent le bénéfice de l'exonération, en vertu des articles art. 13, A, 1, point b), pour les prestations effectuées en milieu hospitalier et 13, A., 1, point c), pour les prestations effectuées en dehors du milieu hospitalier.

Le droit belge ne tient pas compte de cette unité d'intention du législateur européen. Le critère principal de l'exemption accordée par le Code de la T.V.A. est moins la nature de la prestation que la qualité du prestataire. Ainsi, d'une part, sont exemptées les prestations effectuées par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires, dans l'exercice de leur activité habituelle (art. 44, § 2, 1^o Code T.V.A.) et, d'autre part, indépendamment de la première catégorie d'exemptions, les prestations de services exécutées par certains professionnels de la santé dans l'exercice de leur activité habituelle et dans le cadre exclusif du régime de l'assurance maladie-invalidité (art. 44, § 1^{er}, 2^o).

Le législateur belge a dépassé les limites de la marge d'appréciation dont il disposait dans la transposition de la directive⁵³. En limitant le bénéfice de l'exonération à certaines professions de la santé, il restreint le champ d'application de la directive, qui a vocation à englober toutes les prestations de soins à la personne effectuées par des personnes possédant les qualités professionnelles requises. L'on pense notamment aux prestations de soins effectuées par les psychothérapeutes qui ne sont actuellement pas exonérées. Dans une perspective inverse, en accordant les bénéfices de l'exonération à toutes les prestations exécutées dans le cadre d'une activité habituelle par certains professionnels de la santé, il étend le champ d'application de l'exonération prévue par la directive, en exemptant des prestations qui n'ont pas de but thérapeutique. Sont visées entre autres les expertises judiciaires accomplies par des médecins, présentement considérées comme des opérations exemptées.

Il convient au législateur belge d'en tenir compte. Entre-temps, se pose le problème, pour l'administration fiscale, de l'attitude à adopter. Comment doit-elle réagir dans le cas où, par exemple, un psychothérapeute réclamerait le bénéfice de l'exonération pour des prestations rentrant dans le champ d'application de la notion communautaire de soins à la personne? Ce cas d'espèce renvoie à une question dont la portée dé-

passé largement le champ du droit fiscal, et qui se pose pour l'ensemble des branches du droit européen. L'administration doit-elle, et, surtout, peut-elle refuser d'appliquer la loi belge non conforme au droit communautaire, à l'instar des juridictions, ou est-elle tenue par le principe de légalité, quand bien même la législation nationale en vigueur serait manifestement en contradiction avec le prescrits de l'ordre juridique communautaire? Pour la Cour de Justice, la réponse à cette interrogation ne fait aucun doute depuis 1989 : le droit communautaire prime sur toute disposition de droit national, tant pour le juge que pour l'administration⁵⁴.

Les conséquence internes de ce principe de primauté restent cependant encore à éclaircir : jusqu'où l'administration peut-elle aller pour « corriger » le législateur négligent dans la transposition du droit communautaire?

1. C.J.C.E., 14 septembre 2000, aff. n°384/98, D. et W., , pt 15. L'ensemble des arrêts ainsi que des conclusions des avocats généraux cités dans cet article et postérieures à 1997 sont disponibles sur le site Internet de la Cour de Justice, www.curia.eu.int.
2. Certaines de ces exonérations confèrent un droit à déduction et à remboursement de l'assujetti, à l'instar des opérations imposables, tandis que d'autres privent l'assujetti de ces droits.
3. La problématique des opérations accessoires (art.13, A., 2. b.), aux prestations médicales est commune à plusieurs types d'exonération prévues à l'art.13 de la directive. Elle sort de l'objet de cette intervention et n'y est donc pas traitée. Voy. C.J.C.E., 25 février 1999, aff. n° C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP) et Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-973.
4. C.J.C.E., 6 novembre 2003, aff. n°C-45/01, *Christoph-Dornier Stiftung für Klinische Psychologie et Finanzamt Giessen*, Rec., p. I-12911.
5. Voy. notamment les conclusions de l'avocat général Stix-Hackl, présentées le 10 décembre 2002, dans l'affaire *Domier*, précitée, pt 45 à 51.
6. En l'espèce, les prestations effectuées dans le cadre d'un contrat de travail conclu avec une fondation reconnue d'utilité publique auraient été exonérées en vertu de la législation allemande si elles avaient été effectuées en dans le cadre d'une profession indépendante.
7. Arrêt *Domier*, précité, pt 46.
8. Ceci signifie que la définition de cette notion échappe à la compétence des Etats membres : ceci permet de garantir l'application uniforme du droit communautaire. C.J.C.E., 20 novembre 2003, aff. n°C-307/01, *D'Ambrumenil, Dispute Resolution Services Ltd et Commissioners of Customs and Excise*, Rec., p. I-13989, pt 53.
9. Arrêt D. et W. , précité, pt 18.
10. Arrêt *Domier*, précité, pt 48 à propos de prestations fournies par des psychothérapeutes.
11. C.J.C.E., 10 septembre 2002, aff. n°141/00, arrêt *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH et Finanzamt für Körperschaften I in Berlin*, Rec., p. I-6833 ; arrêt *Domier*, précité ; arrêt *D'Ambrumenil*, précité et C.J.C.E., 20 novembre 2003, aff. n°212/01, *Margarete Unterpertinger et Pensionsversicherunganstalt de Arbeiter*, Rec., p.I-13859.
12. C.J.C.E., 23 février 1988, aff. n°353/85, *Commission c. Royaume-Uni*, Rec., p. 817.
13. L'on veillera à distinguer soigneusement le lieu physique de fourniture de la prestation de soins à la personne comme critère de distinction entre les champs d'application respectifs des point b) et c) de l'art.13, A. 1 de la directive, de la problématique bien plus vaste du lieu, comme critère de localisation de la prestation de services dans le cadre d'opérations intracommunautaires, dans le but de déterminer la législation nationale (principalement le taux) applicable à la prestation en cause. Ces critères de localisation des prestations de services sont énoncés à l'article 9 de la directive.
14. Aff. n° 353/85, précitée, pt 33.
15. C.J.C.E., 10 septembre 2002, aff. n° 141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH et Finanzamt für Körperschaften I in Berlin*, Rec., p. I-6833.
16. Les conditions relatives à l'absence de but de lucre que les Etats membres peuvent imposer aux organismes de santé sont détaillées à l'art. 13, A., 2., a) et b) de la Directive. Celle-ci prévoit que :
« a) Les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1 sous b), g), h), i), j), m) et n) au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes :
- les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies. ,
- ils doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation,
- ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée,
- les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la T.V.A.
b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous b), g), h), i), j), m) et n) si : - elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,
- 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 taxe sur la valeur ajoutée ».
17. C.J.C.E., 7 septembre 1999, aff. n° C-216/97, *Jennifer et Mervyn Gregg et Commissioners of Customs and Excise*, Rec., p.I-4947.
18. En l'occurrence, il s'agissait d'associés dans le cadre d'une *partnership* de droit nord-irlandais (sans personnalité juridique), qui exploitaient une maison de soins.
19. Voir, à ce sujet, CJCE, 21 mars 2002, aff. 267/00, *Commissioners of Customs & Excise et Zoological Society of London* , Rec., p. I-3353 : « La condition exigeant qu'un organisme soit géré et administré à titre essentiellement bénévole vise uniquement les membres de cet organisme qui, selon ses statuts, sont désignés pour assurer la direction de celui-ci au niveau le plus élevé, ainsi que d'autres personnes qui, sans être désignées par les statuts, en exercent effectivement la direction, en ce sens qu'elles prennent les décisions de dernier ressort relatives à la politique dudit organisme, notamment dans le domaine financier, et qu'elles effectuent les tâches de contrôle supérieures ».
20. Ces conditions sont communes à la reconnaissance des organismes et établissements visés aux points b), g) (prestations liées à l'assistance et à la sécurité sociale), h)(protection de la jeunesse), i) (éducation), l) (associations diverses sans but lucratif), m) (sport et éducation physique) et n) (organismes culturels) de l'art. 13, A., 1 de la directive.
21. Arrêt *Domier*, précité.
22. « Dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnels et suffisamment précises, ces dispositions peuvent être invoquées, à défaut de mesure d'application prise dans les délais, à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à la directive, ou encore en tant qu'elles sont de nature à définir des droits que les particuliers sont en mesure de valoir à l'égard de l'Etat » (notamment C.J.C.E., 19 janvier 1982, aff. C-8/81, *Becker*, Rec., p. 53 et arrêt *Kügler*, précité, pt 51).
23. Arrêt *Kügler*, précité, pt 51-60. Etait en cause l'application du point g) de l'art.13, A. 1 : le raisonnement est cependant transposable par analogie au point b), comme l'a établi la Cour dans l'arrêt *Domier*, précité, pt 80.
24. Arrêt *Kügler*, précité, pt 75-76.
25. Arrêt *Kügler*, précité, pt 26-30.
26. Arrêt *Kügler*, précité, pt 80 et 81.
27. Souligné par nous.

28. Arrêt *Domier*, précité, pt 71.
29. Ne relève pas du champ d'application du point c) « les prestations médicales consistant (...) à établir par des analyses biologiques, l'affinité génétique d'individus. La circonstance que le médecin agissant en qualité d'expert a été commis par une juridiction est sans incidence à cet égard » (arrêt *D. et W.*, précité, dispositif).
30. Arrêts *d'Ambrumenil et Unterpertinger*, précités, dispositif.
31. Arrêt *d'Ambrumenil*, précité, dispositif.
32. Arrêt *D. et W.*, précité, dispositif.
33. Arrêt *Unterpertinger*, précité, dispositif.
34. Souligné par nous.
35. Arrêt *d'Ambrumenil*, précité, dispositif.
36. Arrêt *d'Ambrumenil*, précité, pt 67.
37. Ce critère s'avère être déterminant de l'exemption pour toute prestation accomplie par un médecin, voir *infra*.
38. *Manuel TVA*, n° 316, disponible sur www.fisconet.fgov.be.
39. Déc. du 6 juillet 1988, n° ET 63.571, *Rev. TVA*, n° 83, p. 459, n° 896.
40. Déc. n° T 2684 du 30 septembre 1970, *Rev. TVA*, n° 1, p. 106, n° 23.
41. Trib. Verviers (4^{ème} chambre), 4 juillet 1988, *Rev. TVA*, n° 85, p.125, n°1. Voy. aussi récemment, Trib. Hasselt (11^{ème} chambre), 4 mai 2005, non publié : dans cette affaire, le juge a refusé de poser une question préjudicielle à la Cour de Justice à propos de la non-reconnaissance par l'Etat belge d'une association de médecins et de kinésithérapeutes offrant des prestations de « médecine locomotrice » (*Locomotorische Geneeskunde*).
42. Elles peuvent, le cas échéant, bénéficier de l'exemption en vertu de l'art. 44, § 2, 4° et 8° (prestations d'enseignement ou de conférencier) ou vertu de l'art. 44, § 2, 5° (prestations dont l'objet est l'orientation scolaire ou familiale).
43. *Commentaire TVA*, n° 44/204, 44/205, 44/206, disponible sur www.fisconet.fgov.be.
44. *Commentaire TVA*, n° 44/231.
45. « La détention d'un diplôme en médecine constitue l'élément prépondérant afin de déterminer si certaines autres activités exercées, relèvent ou non de l'exemption prévue à l'art.44, § 1^{er}, 2^o C. TVA », *Commentaire TVA*, n° 44/201.
46. Cette profession est reconnue par la loi du 8 novembre 1993 protégeant le titre de psychologue, *M.B.*, 31 mai 1994.
47. Arrêt *Domier*, précité.
48. Mons, 22 janvier 2003, publié sur www.fisconet.fgov.be.
49. *Commentaire TVA*, n° 44/151.
50. Déc. n° T 2684 du 30 septembre 1970, *Rev. TVA*, n°1, p. 106, n°23.
51. Déc. n° T 1335 du 25 mars 1970, *Rev. TVA*, n°1, P. 108, n°18.
52. Question parlementaire posée au ministre des Finances n° 74 du 29 janvier 1980, REMY-OGER, *Rev. TVA*, n°44, p. 159, n° 1.
53. Ce défaut de transposition a une origine historique. La version originare du Code de la TVA (loi du 3 juillet 1969, *M.B.*, 17 juillet) consacrait cette approche par professions, et le législateur belge n'a pas jugé opportun de la modifier malgré l'entrée en vigueur de la sixième directive TVA le 1^{er} janvier 1978, qui prévoyait un régime obligatoire et harmonisé des exonérations. Celles-ci avaient en effet été jusqu'alors laissées à la discrétion des Etats, sauf en ce qui concernait les exonérations relatives à l'importation de biens.
54. Trois grands principes émergent de la jurisprudence de la Cour de Justice. Le premier est que tous les organes des Etats membres doivent appliquer le droit communautaire, afin de garantir son effectivité (effet direct des directives). En ce qui concerne l'administration, voy. C.J.C.E., 22 juin 1989, aff. n° 103/88, *Fratelli Costanzo contre Comune di Milano*, *Rec.* 1989, p.1839. Dans le cas de décisions administratives individuelles, voy. C.J.C.E., 29 avril 1999, aff. n° 224/97, *Erich Ciola et Land Vorarlberg*, www.curia.eu.int.
Le second principe restreint la portée du premier : l'application directe d'une directive communautaire incorrectement transposée ne peut créer des obligations ou des charges dans le chef des particuliers (doctrine du refus de l'effet direct horizontal, voy. C.J.C.E., 14 juillet 1994, aff. n°91/92, *Faccini Dori*, *Rec.* p. I-3325). Enfin, quand bien même les effets pratiques d'un défaut dans la transposition d'une directive seraient neutralisés par une attitude de l'administration conforme au droit communautaire (circulaires), l'Etat membre serait tenu de modifier sa législation. Voy. par exemple, C.J.C.E., 28 février 1991, aff. n° 131/88, *Commission/Allemagne*, *Rec.* p. I-825.