

N°1

5^{ème} année
Janvier 2020
Mensuel sauf juillet et août

Revue Générale de Fiscalité

et de
Comptabilité
Pratique

Éditorial

Les maux de la TVA

Aurélie SOLDAI

Camille DE NEYER

Alexander VANDENDRIES

2

Droit fiscal

L'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes et la soumission à la TVA de la chirurgie esthétique, au 1^{er} octobre 2019 – la Cour constitutionnelle a manié le scalpel

Vincent SEPULCHRE

7

Droit comptable

Nouvelle norme commune IRE/IEC relative au contrôle contractuel et aux missions légales réservées et partagées auprès de petites entités

Raymond GHYSELS

27

Recensions

Rentrée littéraire pour les ouvrages juridiques et fiscaux

B. MARISCAL

37

Les maux de la TVA

Aurélié SOLDAI

Camille DE NEYER

Alexander VANDENDRIES,
Avocats au Barreau du Brabant Wallon
Aurélié Soldai ScSprl – Cabinet d'avocats

La Cour constitutionnelle a rendu le 5 décembre 2019 son arrêt¹ tant attendu relatif à l'article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o du Code de la TVA et portant plus spécifiquement sur l'annulation de ces dispositions en matière de prestations à vocations esthétiques et paramédicales. D'autres conséquences collatérales semblent également se dégager de l'arrêt en ce qui concerne les prestations des médecins et des hôpitaux.

1. Genèse

Le 1^{er} janvier 2016, entraient en vigueur les modifications en matière médicale et paramédicale apportées à l'article 44 du Code de la TVA. Ces modifications étaient portées par le gouvernement Michel dans le cadre d'un projet de loi relatif aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat du 10 décembre 2015², soit une partie du « *tax shift* »³. Le *leitmotiv* avancé consistait en l'implémentation dans le Code de la TVA de la jurisprudence *PCF Clinic*⁴ de la C.J.U.E. qui avait estimé que les soins purement cosmétiques⁵ ne bénéficiaient pas de l'exemption de l'article 132, § 1, b) et c) la directive TVA⁶.

Le texte déposé, le Parlement en vota la version définitive en date du 18 décembre 2015⁷, adoptant ainsi « au pas de course »⁸, l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 portant modifications à l'article 44 du Code de la TVA.

Sans plus commenter le *timing* imposé au Parlement pour adopter ledit projet⁹, les modifications introduites par celui-ci à l'article 44 du Code de la TVA étaient de quatre ordres.

- Premièrement, les prestations de services effectuées par les médecins, les kinésithérapeutes et les dentistes sont exemptées de TVA dès lors qu'elles sont effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle. La condition relative à la reprise de ces prestations de soins dans la nomenclature INAMI est supprimée.
- Deuxièmement, il y était désormais précisé que les prestations de services effectuées par des médecins ayant pour objet des interventions et traitements à vocation esthétique sont soumises à la TVA :
 - soit, lorsque ces prestations ne sont pas reprises dans la nomenclature INAMI ;
 - soit, lorsque ces prestations, bien que reprises dans la nomenclature INAMI, ne donnent pas droit à un remboursement via l'assurance obligatoire soins de santé.
- Troisièmement, les praticiens d'une profession paramédicale peuvent également bénéficier de l'exemption de la TVA pour leurs prestations à condition que :
 - la profession qu'ils exercent soit reconnue et réglementée ;
 - les prestations effectuées soient reprises dans la nomenclature INAMI.
- Quatrièmement, les prestations de soins esthétiques effectuées au sein des établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires étaient également soumises à TVA. Ceci avait comme conséquence que ces mêmes prestations, fournies en dehors d'un établissement précité, restaient étonnamment exemptées de TVA.

1. C.C., 5 décembre 2019, 194/2019.

2. Projet de loi portant des dispositions diverses, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2015-2016, n° 1520/001, art. 102, pp. 38-44.

3. Pour une brève synthèse, A. SOLDAI, « Réforme ISOC », *R.G.F.C.P.*, 2018/2, p. 31.

4. C.J.U.E., 21 mars 2013, arrêt *PCF Clinic*, C-91/12.

5. La C.J.U.E. estime ainsi que des prestations médicales qui « *auraient pour but de traiter ou de soigner des personnes qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, ont besoin d'une intervention de nature esthétique, pourraient relever des notions de 'soins médicaux' ou de 'soins à la personne'* ». A l'inverse, sont exclues de l'exemption les interventions médicales répondant « *à des fins purement cosmétiques* » (*Ibid.*, point 29).

6. Dir. (CE) n° 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347, du 11 décembre 2006, pp. 1-118.

7. *Ibid.*, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2015-2016, n° 1520/009, pp. 37-38.

8. Pour reprendre l'expression d'un membre de la Commission des Finances et du Budget (*Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2015-2016, n° 1520/006, p. 18).

9. Voy. le compte-rendu intégral, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2015-2016, plen n° 091.

A la suite de ces modifications, quatre recours en annulation ont été introduits devant la Cour constitutionnelle.

2. Jurisprudence

2.1. Arrêt de la Cour constitutionnelle du 26 septembre 2017 (n° 106/2017)

Il a été demandé à la Cour constitutionnelle si le fait de subordonner l'exemption de TVA à la reconnaissance en tant que profession médicale ou paramédicale et à l'inscription des prestations dans la nomenclature INAMI était conforme à notre Constitution et aux principes d'égalité et de non-discrimination ainsi qu'à la législation européenne. En effet, cette nouvelle disposition a pour conséquence d'exclure de l'exemption les prestations des chiropraticiens et ostéopathes, sans qu'existe une justification raisonnable à cette exclusion.

Dans un deuxième temps, il a également été demandé à la Cour constitutionnelle si la nouvelle règle entrée en vigueur en 2016 relative aux interventions et traitements à vocation esthétique n'engendrait pas toute une série de discriminations contraires à notre Constitution.

Dans ce cadre, il lui a été demandé s'il n'existe pas une différence de traitement entre :

- les prestations à vocation esthétique réalisées par les médecins et celles réalisées par les non-médecins (dentistes, infirmiers, etc.) ;
- les soins hospitaliers et les soins médicaux dispensés par les infirmiers dans et en dehors de l'hôpital pour des interventions et traitements à vocation esthétique ;
- les médecins qui accomplissent des traitements à vocation esthétique qui ont un but thérapeutique et ceux qui accomplissent les mêmes traitements, mais sans but thérapeutique ;
- les prestations à vocation esthétique soumises à TVA et les prestations médicales dénuées de tout but thérapeutique exemptées de TVA ;
- les interventions médicales à vocation esthétique qui figurent dans la nomenclature INAMI et celles qui n'y figurent pas ou qui y figurent, mais dont les conditions de remboursement ne sont pas remplies.

Avant de se prononcer, la Cour constitutionnelle a posé trois questions préjudicielles à la Cour de Justice de l'Union européenne.

2.2. Arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 27 juin 2019 (C-597/17)

Dans son arrêt, la Cour de Justice de l'Union européenne s'est notamment prononcée sur la question de savoir dans quelle mesure les prestations des chiropraticiens et des ostéopathes pouvaient être exemptées de TVA.

Pour contextualiser la problématique, l'article 132, § 1, c) de la directive TVA exempte 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 concerné¹⁰.

Les Etats membres jouissent en conséquence d'un pouvoir d'appréciation pour définir « *les qualifications requises pour exercer les professions paramédicales* »¹¹ et les activités de soin relevant de ces professions¹².

Le pouvoir d'appréciation dont disposent les Etats membres n'est cependant pas illimité dans la mesure où ils doivent tenir compte (1) de l'objectif de la disposition, soit « *garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises* », et (2) du principe de neutralité fiscale¹³.

Concernant la première condition, il n'est pas requis que les prestataires « *exercent une profession réglementée par la législation de l'Etat membre concerné, dans la mesure où d'autres modes efficaces de contrôle de leurs qualifications professionnelles peuvent être envisagés, en fonction de l'organisation des professions médicales et paramédicales dans cet Etat membre* »¹⁴.

Concernant la seconde limite, « *les Etats membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose à ce que des prestations semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA* ». En conséquence, l'exemption n'est pas réservée à « *des praticiens d'une profession réglementée par la législation de l'Etat membre concerné, dès lors qu'il ne saurait être exclu, de manière générale et absolue, que des praticiens ne relevant pas d'une telle profession puissent disposer des qualifications nécessaires pour assurer des soins d'une qualité suffisante pour être considérés comme semblables à ceux proposés par les membres d'une telle profession, notamment s'ils ont suivi une formation proposée par*

10. C.J.C.E., 27 avril 2006, arrêt *Solleveld*, C-443/04 et C-444/04, point 28.

11. *Ibid.*, point 29.

12. *Ibid.*

13. C.J.U.E., 27 juin 2019, arrêt *Belgisch syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C-597/17, point 25.

14. *Ibid.*, point 26.

un établissement d'enseignement reconnu par cet Etat membre »¹⁵.

Dès lors, la réglementation d'un Etat n'est qu'un élément parmi d'autres à prendre en compte pour déterminer si un assujéti possède les qualifications professionnelles requises pour se voir appliquer cette exonération.

Sur ces considérations, la C.J.U.E. a par conséquent estimé que l'exemption propre aux professions paramédicales « ne réserve pas l'application de l'exonération qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'Etat membre concerné ».

2.3. Arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019 (n° 194/2019)

A la suite de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne, la Cour constitutionnelle a pu statuer sur le fond des recours introduits devant elle et a décidé ce qui suit.

2.3.1. Prestations de soins à la personne (points B.10.1. et B.10.2.)

Seules les prestations de soins à la personne sont exemptées de TVA, conformément au *littera c*) de l'article 132, §1^{er} de la directive TVA. Pour rappel, la C.J.U.E. estime que reçoivent cette qualification « les prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner, et dans la mesure du possible, guérir des maladies ou des anomalies de santé »¹⁶.

L'arrêt du 5 décembre 2019 annule purement et simplement l'article 44, § 1^{er} du Code de la TVA « en ce qu'il exempt de la TVA les services, visés dans cette disposition, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne »¹⁷.

Ainsi, toutes les prestations de services susceptibles d'être accomplies par des praticiens de professions médicales et paramédicales ne sont pas automatiquement exemptées.

Il importe donc de tenir compte de la finalité de la prestation pour savoir si celle-ci est exemptée de TVA ou non. Pour être exemptée de TVA, la prestation doit toujours avoir une finalité thérapeutique, soit la protection, le maintien ou le rétablissement de la santé.

Alors qu'elle n'était saisie que dans le cadre de 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 »¹⁸, la Cour a annulé l'article 44, § 1^{er} du Code de la TVA en des termes généraux.

Or l'administration fiscale considère que les médecins bénéficient d'une exemption générale en raison de leur seule qualité de médecin alors même que les opérations posées n'auraient éventuellement pas une fin thérapeutique¹⁹.

Comme le commente E. TRAVERSA, « 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 »²⁰.

En raison du caractère général de l'annulation à l'encontre de l'article 44, § 1^{er} du Code de la TVA, il nous semble que les positions administratives relatives aux médecins, aux kinésithérapeutes et aux dentistes ne peuvent dès lors plus trouver à s'appliquer suite à l'arrêt du 5 décembre 2019 et que seules leurs prestations à finalité thérapeutique pourront bénéficier de l'exemption de TVA.

2.3.2. Professions paramédicales réglementées (points B.3. à B.6.)

Suite à la réponse négative apportée par la C.J.U.E. dans son arrêt du 27 juin 2019, l'article 44, § 1^{er} du Code de la TVA est annulé en ce qu'il ne permet pas d'accorder l'exemption de la TVA pour des services de chiropraxie ou d'ostéopathie à d'autres professions médicales et paramédicales que celles qui sont reconnues et réglementées.

Ainsi les chiropraticiens et ostéopathes pourront bénéficier de l'exemption de TVA pour les prestations dès lors qu'ils possèdent les qualifications nécessaires pour fournir les prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblable à celles qui sont proposées par le membre d'une profession médicale ou paramédicale

15. *Ibid.*, point 28 et 29.

16. C.J.U.E., 2 juillet 2015, arrêt *De Fruytier*, C-334/14, point 20.

17. C.C., 5 décembre 2019, 194/2019, point B.10.2.

18. *Ibid.*, point B.10.1.

19. Le Commentaire TVA précise ainsi que l'exemption des médecins « n'est pas limitée pas à la fourniture de soins médicaux mais s'étend à toutes les prestations qui relèvent de l'exercice normal des professions concernées ». Ainsi, l'exemption vaut également pour (1) des examens médicaux préventifs ou des examens de contrôle en matière sociale (par exemple, les services de la médecine du travail), (2) les analyses de laboratoire ou encore (3) les prestations de services relevant du domaine de l'homéopathie et de l'acupuncture.

20. E. TRAVERSA, « Le régime T.V.A. des soins de santé », *R.G.F.*, 2005/11, p. 20.

réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie.

La Cour précise qu'il appartient au législateur de déterminer à quelles conditions les prestations de chiropraxie et d'ostéopathie sont exemptées de TVA dès lors qu'elles ne sont pas effectuées par un praticien d'une profession médicale ou paramédicale réglementée²¹.

2.3.3. Traitements à vocation esthétique

La Cour confirme que la Directive TVA ne s'oppose pas à ce que les prestations de services qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique ne soient pas exemptées de TVA²².

Dans ce cadre, il importe peu que ces traitements ou interventions à vocation esthétique figurent dans la nomenclature INAMI et que les conditions de remboursement soient remplies ou non. Ces traitements ne peuvent, en aucun cas, bénéficier de l'exemption TVA²³.

La Cour confirme également qu'il est nécessaire de prendre la prestation de services dans son ensemble. Dès lors, les soins pré- et post-opératoires dispensés dans le cadre d'interventions et de traitements à vocation esthétique doivent suivre le régime TVA de l'opération principale et doivent, par conséquent, être soumis à la TVA.

Par ailleurs, la non-application de cette exemption n'est plus uniquement réservée aux interventions et traitements à vocation esthétique réalisés par les médecins²⁴.

Les prestations à vocation esthétique sont soumises à la TVA qu'elles soient effectuées par les hôpitaux, les cliniques, les médecins, les dentistes, les infirmiers, les aides-soignants, ou tout autre praticien ou institution²⁵.

2.3.4. Prestations de services et livraisons de biens étroitement liées

La loi de 2015 avait également modifié la portée de l'exemption des prestations de services et des livraisons de biens étroitement liées aux prestations médicales des hôpitaux. L'article 44, § 2, 1^o, a) du Code de la TVA prévoyait désormais que les hospitalisations à vocation esthétique et les opérations étroitement liées étaient exclues de l'exemption.

Néanmoins, l'article 134 de la directive TVA précisait que seules peuvent être exclues de l'exemption, les opérations qui « *ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées* » et celles qui « *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* »²⁶.

Alors que des sanctions administratives sont applicables à l'assujetti qui enfreint le Code de la TVA, la loi belge n'avait pas transposé correctement la directive TVA sur ce point. Cette lacune est forcément contraire aux articles 12 et 14 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 7 de la CEDH et entraîne l'annulation de la disposition.

Les motifs de l'annulation sont généraux et risquent d'impacter les hôpitaux quant aux prestations accessoires fournies à leurs patients. Pour rappel, certes en contradiction avec la directive TVA, l'administration fiscale estime de longue date que « *l'exemption concerne les différents services fournis aux malades et aux blessés (...) ainsi que la location de postes de télévision, la fourniture de services téléphoniques aux patients hospitalisés (décision n^o E.T. 110.410 du 23.02.2006) et l'éventuelle fourniture de logement, de nourriture et de boissons aux personnes qui rendent visite aux malades ou les accompagnent (décision n^o E.T. 23.202 du 25.04.1977)* ».

Ces tolérances s'expliquent généralement par la complexité de mise en œuvre du régime de TVA sur ces prestations et des conséquences en termes de déduction des biens d'investissement dans le chef des hôpitaux.

Néanmoins, le législateur devra désormais préciser dans la nouvelle mouture de l'article 44, § 2, 1^o, a) quelles opérations sont exclues sur la base de l'article 134 de la directive TVA et exclusivement sur cette base... reste à voir si l'administration fiscale maintiendra les tolérances susmentionnées.

3. Conclusion

La Cour constitutionnelle avait pris le soin de demander à la Cour de Justice si elle pouvait maintenir dans le temps les effets de l'annulation des dispositions attaquées. Pour la Cour de Justice, il est impossible de maintenir temporairement les effets jusqu'à

21. C.C., 5 décembre 2019, 194/2019, point B.6.

22. *Ibid.*, point B.14.

23. *Ibid.*, point B.11.3.

24. *Ibid.*, point B.9.2.

25. *Ibid.*, point B.12.2.

26. A ce sujet, la C.J.U.E. précise que « *seules les prestations de services qui s'inscrivent logiquement dans le cadre de la fourniture des services d'hospitalisation et de soins médicaux et qui constituent une étape indispensable dans le processus de prestation de ces services pour atteindre les buts thérapeutiques poursuivis par ces derniers sont susceptibles de constituer des 'opérations (...) étroitement liées' au sens de cette disposition* » (C.J.U.E., 2 juillet 2015, arrêt *De Fruytier*, C-334/14, point 29).

l'intervention du législateur en raison du principe européen de coopération loyale.

Quant au maintien des effets pour le passé, la Cour constitutionnelle a maintenu l'exemption « *pour les faits imposables antérieurs au 1^{er} octobre 2019* »²⁷ en justifiant d'une grande insécurité juridique qui découlerait d'un effet rétroactif au 1^{er} janvier 2016.

Les modifications entrent en vigueur de manière rétroactive au **1^{er} octobre 2019**.

Par conséquent, dès lors qu'un médecin ou que le titulaire d'une profession paramédicale ou encore un infirmier effectue une prestation esthétique, la TVA est, en principe, due.

Par ailleurs, au même titre que les kinésithérapeutes, les ostéopathes ou chiropraticiens peuvent exempter leurs prestations de soins de TVA ou momentanément maintenir l'application de la TVA sur leurs prestations. Rappelons que le passage d'un régime de

taxation à un régime d'exemption constitue une cause de révision de la TVA sur les biens d'investissement.

Les médecins, kinésithérapeutes et dentistes devront être attentifs quant au sort que leur réservera le législateur relativement à leurs prestations qui ne seraient pas directement à but thérapeutique. Au regard de l'arrêt du 5 décembre 2019, la Cour constitutionnelle a clairement envoyé un rappel strict à la jurisprudence européenne qui ne permet pas d'exempter des prestations de soins au seul regard de la qualité du prestataire.

Une même vigilance devra être apportée par les hôpitaux quant à leurs opérations « étroitement liées », à moins que le régime de tolérance administrative ne continue de s'appliquer discrètement...

L'administration fiscale devra se prononcer sur l'application de cet arrêt. Il est fort probable qu'elle communique à ce sujet prochainement.

27. C.C., point B.20.2. La terminologie employée par la Cour constitutionnelle n'est pas heureuse dans la mesure où, pour une majorité des opérations imposables, c'est l'établissement d'une facture qui détermine la cause d'exigibilité de la TVA. La Cour aurait dû selon nous maintenir les effets en ayant égard à l'exigibilité de la TVA préalablement au 1^{er} octobre 2019 et non se référer aux « faits imposables », une notion qui n'est pas connue en tant que telle par le régime de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes et la soumission à la TVA de la chirurgie esthétique, au 1^{er} octobre 2019 – la Cour constitutionnelle a manié le scalpel

Vincent SEPULCHRE,

Administrateur délégué S.O.G.E.F. SCRL

Chargé de Cours à l'U.Liège

Maître de conférences à l'U.L.B

Professeur à l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales

Maître de conférences à H.E.C. – Ecole de gestion de l'Université de Liège

Membre du Tax Institute de l'U.L.G.

TABLE DES MATIÈRES

1.	La problématique	7
1.1.	L'étendue « traditionnelle » en Belgique de l'exemption de la TVA dans le domaine médical et paramédical	7
1.2.	L'évolution de la jurisprudence de la Cour de Justice concernant de l'exemption de la TVA dans le domaine médical et paramédical	9
1.3.	L'évolution de l'exemption de la TVA dans le domaine médical et paramédical, par la loi du 26 décembre 2015	12
2.	L'arrêt « préparatoire » de la Cour constitutionnelle n° 106/2017 du 28 septembre 2017	13
3.	L'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 27 juin 2019 (C-597/17)	14
4.	L'arrêt « décisionnel » de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 du 5 décembre 2019	15
4.1.	Les décisions d'annulation de l'arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle	15
4.2.	Les implications concrètes de l'arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle	16
5.	L'entrée en vigueur de l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 du 5 décembre 2019 et sa date d'effet	18
5.1.	L'entrée en vigueur de l'annulation	18
5.2.	La date d'effet de l'annulation	18
6.	Etat des textes légaux après l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 du 5 décembre 2019	22
7.	Conclusions	25

L'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 du 5 décembre 2019 a opéré une annulation très subtile, « au scalpel » si l'on nous pardonne ce mauvais jeu de mots, de l'actuel article 44, § 1^{er}, 1^o, 2^o et 3^o, du Code de la TVA, en ce qui concerne l'assujettissement

des chiropracteurs et des ostéopathes à la TVA et la soumission à la TVA des interventions et traitements à vocation esthétique.

L'on peut tenter à présent de synthétiser les effets de cet arrêt en le resituant dans l'ensemble d'une longue contestation juridique provoquée par la loi du 26 décembre 2015, pour en livrer les leçons pratiques aux praticiens et essayer, tant bien que mal, de dresser après cet arrêt une nouvelle version « coordonnée » de cet article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, du Code de la TVA.

1. La problématique

1.1. L'étendue « traditionnelle » en Belgique de l'exemption de la TVA dans le domaine médical et paramédical

L'étendue traditionnelle en Belgique de l'exemption de la TVA dans le domaine médical et paramédical reposait sur les éléments suivants depuis 1971.

Etaient exemptées de la taxe en raison de la profession du prestataire de services¹, les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par² :

1^o les médecins et les dentistes³ (circ. 57/72 concernant les dentistes et les mécaniciens dentistes⁴), à l'exclusion de l'exploitation d'un dépôt de médicaments⁵, mais y compris :

1. Sur la notion européenne de « profession libérale », voy. C.J.C.E., arrêt Christiane Adam, épouse Urbing contre Administration de l'enregistrement et des domaines du 11 octobre 2001, C-267/99, *Rec.*, 2001, I-7467.
 2. Sur les prestations d'experts judiciaires, voy. circ. n° 15/79 ; quest. Parl. n° 74 du 29 janvier 1980, *Rev. T.V.A.*, n° 44, p. 159.
 3. Sur les sociétés civiles de médecins ou dentistes, voy. déc. adm. n° E.T. 63.571 du 6 juillet 1988, *Rev. T.V.A.*, n° 83, p. 459, n° 896.
 4. Sur la livraison des prothèses, voy. aussi déc. adm. n° E.T. 1.496 du 24 février 1971, *Rev. T.V.A.*, n° 2, p. 231, n° 40 ; déc. adm. n° E.T. 2.403 du 24 février 1971, *Rev. T.V.A.*, n° 2, p. 231, n° 40.
 5. Quest. Parl. n° 203 du 24 septembre 1971, *Rev. T.V.A.*, n° 5, p. 100. Quest. Parl. n° 32 du 29 février 1972, *Rev. T.V.A.*, n° 7, p. 260. Quest. Parl. n° 76 du 1^{er} avril 1972, *Rev. T.V.A.*, n° 8, p. 391.

- les analyses de laboratoires effectuées sous l'autorité et la surveillance d'un médecin⁶ ;
 - les prestations de technologue en imagerie médicale effectuées sous l'autorité et la surveillance d'un médecin⁷ ;
 - la surveillance médicale des travailleurs exercée par les services médicaux interentreprises ;
- 2° les kinésithérapeutes, les accoucheuses, les infirmiers et les infirmières, les soigneurs et les soigneuses, les garde-malades, les masseurs et les masseuses, dont les prestations de soins à la personne étaient reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité⁸ (art. 44, § 1^{er}, 2°, du Code de la TVA ; circ. 70/72 sur les infirmières intérimaires).

Selon l'administration fiscale :

- l'exemption n'est pas limitée aux soins médicaux, mais s'étend à toutes les prestations de services qui relèvent de l'exercice normal des professions concernées⁹ ;
- les médecins visés à l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA sont ceux qui sont porteurs du diplôme exigé et qui sont reconnus conformément aux lois régissant l'art de guérir en Belgique pour pouvoir exercer la médecine¹⁰ ;
- n'étaient pas visés par cette exemption, les guérisseurs¹¹, les techniciens-dentistes, les orthopédistes, les bandagistes, les pédicures, les manucures, les exploitants de sauna¹², les recherches médico-scientifiques sans rapport avec l'élaboration d'un diagnostic¹³, les conseils en diététique¹⁴ ;
- les ostéopathes et les chiropracteurs étaient admis à l'exemption dès lors qu'il s'agissait de médecins ou de kinésithérapeutes¹⁵ (Comm. TVA, n° 44/271) ; par contre, étaient soumises à la TVA les prestations des personnes pratiquant la thérapie par les plantes, l'acupuncture et l'ostéopathie qui n'étaient pas titulaires du diplôme légal précité¹⁶.

Toutefois, les analyses et examens médicaux devaient toujours être liés au traitement des malades pour que l'exemption soit applicable¹⁷. Ainsi, concernant la réalisation d'essais cliniques¹⁸,

- les opérations qui sont réalisées par les hôpitaux pour le compte d'entreprises extérieures (p. ex. le suivi de nouveaux médicaments ou de nouvelles méthodes de traitement pour le compte d'entreprises pharmaceutiques) sont par conséquent soumises à la TVA, même lorsqu'elles sont effectuées dans le cadre d'un traitement médical. De telles opérations sont en effet incontestablement rendues dans l'intérêt direct des entreprises précitées. Par conséquent, le travail de recherche impliquant des essais cliniques et réalisé, à titre onéreux, par les hôpitaux au profit de tiers (entreprises pharmaceutiques, centres de recherche,...) ne bénéficie plus de l'exemption de l'article 44, § 2, 1°, du Code de la TVA¹⁹ ;
- pour ce qui est des prestations des médecins, l'administration a admis que l'exemption dont il s'agit vise toutes les opérations qui sont effectuées dans l'exercice normal de la profession de médecin. Toutefois, malgré le fait que, par exemple dans le cas d'essais cliniques, l'administration de nouveaux médicaments se fait à l'occasion d'un traitement médical par ailleurs exempté, il n'en reste pas moins que les médecins qui réalisent les essais et rédigent les rapports, le font aussi incontestablement dans l'intérêt direct de l'entreprise pharmaceutique qui développe les produits pharmaceutiques et les nouveaux traitements. En outre, l'application de l'exemption de l'article 44, § 1^{er}, 2°, du Code de la TVA conduirait à un traitement différent par rapport à des opérations identiques rendues par les médecins dans les hôpitaux. Par conséquent, le travail de recherche impliquant des essais cliniques et réalisé, à titre onéreux, par des médecins au profit de tiers (entreprises pharmaceutiques, centres de recherche,...) n'est pas visé par l'exemption de l'actuel article 44, § 1^{er}, 1°, du Code de la TVA²⁰ ;
- tout lancement d'expérimentations ou d'essais cliniques, doit disposer d'un avis favorable rendu par le comité d'éthique compétent. Cette demande d'autorisation est subordonnée au paiement, par les promoteurs concernés, de redevances forfaitaires fixées par arrêtés royaux, audit comité d'éthique lequel est, en principe, attaché à l'hôpital (expérimentation monocentrique) ou à l'un

6. Déc. adm. n° E.T. 1.335 du 25 mars 1970, *Rev. T.V.A.*, n° 1, p. 105, n° 18 ; déc. adm. n° E.T. 28.944 du 19 mai 1978, *Rev. T.V.A.*, n° 36, p. 521, n° 662. Quest. parl. n° 3-2678 de Mme Nyssens du 12 mai 2005, *Bull. QR, Sénat*, 2004-2005, n° 3-43, p. 3416. Sur le régime de ces analyses de biologie clinique, voy. quest. parl. n° 675 de M. Viseur du 3 mars 2005, *Bull. QR, Chambre*, 2004-2005, p. 13984.

7. Déc. adm. n° E.T. 91.807 du 21 septembre 1999, *Rev. T.V.A.*, n° 143, p. 549, n° 1067.

8. Déc. adm. n° E.T. 1.970 du 9 décembre 1970, *Rev. T.V.A.*, n° 1, p. 105, n° 19.

9. S.P.F. Finances, *Manuel de la TVA*, Ed. 2015, n° 315, A., p. X/4.

10. Quest. parl. n° 3-2677 de Mme Nyssens du 12 mai 2005, *Bull. QR, Sénat*, 2004-2005, n° 3-48, p. 4015.

11. Déc. adm. n° E.T. 5.224 du 21 juin 1971, *Rev. T.V.A.*, n° 4, p. 448, n° 124 ; voy. aussi, concernant la lecture de champs électromagnétiques, Mons, 21 janvier 2003, *F.J.F.*, 2003, p. 204.

12. Déc. adm. n° E.T. 15.671 du 15 décembre 1975, *Rev. T.V.A.*, n° 25, p. 148, n° 565.

13. Déc. adm. n° E.T. 8.965 du 31 janvier 1972, *Rev. T.V.A.*, n° 6, p. 192, n° 257.

14. Déc. adm. n° E.T. 26.289 du 12 septembre 1977, *Rev. T.V.A.*, n° 32, p. 479, n° 628. Quest. Parl. n° 35 du 20 juillet 1995, *Rev. T.V.A.*, n° 119, p. 83. Quest. Orale du 3 juillet 1997, *Rev. T.V.A.*, n° 130, p. 1015.

15. Sur les prestations exemptées des kinésithérapeutes, voy. quest. orale n° 1063 de Mme Vienne du 24 novembre 2010.

16. Quest. Parl. n° 242 du 10 juin 1983, *Rev. T.V.A.*, n° 60, p. 477, n° 242.

17. Quest. parl. n° Question n° 938 de Mme Pieters du 26 février 2002, *Bull. QR, Chambre*, 2001-2002, p. 15974.

18. Déc. adm. n° E.T. 116.111 du 21 février 2011.

19. Déc. adm. n° E.T. 116.111 du 21 février 2011.

20. Déc. adm. n° E.T. 116.111 du 21 février 2011.

des hôpitaux (expérimentation multicentrique) au sein duquel/desquels les essais cliniques sont réalisés. De telles redevances sont dès lors taxables au même titre que la rémunération²¹.

Par contre, sont visées par cette exemption, les prestations annuelles de diététicien(ne)s et de podologues au profit de patients diabétiques²².

Il s'agissait donc de prestations effectuées en dehors d'organismes hospitaliers et dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins, rapport qui normalement se déroule dans le cabinet professionnel de ce prestataire. Dans ces circonstances, à part les petites fournitures qui sont strictement nécessaires au moment de la prestation de soins à la personne, la livraison des médicaments et des autres biens, telles les lunettes de correction prescrites par le médecin ou par d'autres personnes autorisées, était matériellement et économiquement dissociable de la prestation de services. L'exonération de la taxe pour les biens fournis en relation avec les soins à la personne ne pouvait pas être justifiée par cette disposition²³.

Ainsi, 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 habituelle, 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 soins²⁴.

La jurisprudence allait dans les mêmes sens que les interprétations administratives précitées.

1° Comme le relevait également un jugement du Tribunal de première instance de Verviers du 4 juillet 1988, 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-invalidité²⁵.

2° Dans le même sens, selon un arrêt Cour d'appel d'Anvers du 17 janvier 1996, l'exonération pour les services des masseurs et des masseuses dépendait de leur reprise dans la nomenclature des prestations médicales de l'assurance soins de santé et invalidité²⁶.

3° Le législateur belge a clairement voulu limiter l'exemption de l'article 44, § 1^{er}, 2°, du Code de la TVA aux prestations exercées par des catégories de personnes qui accomplissent leurs prestations dans le cadre de l'assurance maladie-invalidité. Aussi cette exemption ne vaut que pour les prestations médicales et paramédicales reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, ou, en d'autres termes, les prestations médicales ou paramédicales qui sont considérées en Belgique comme des actes ou prestations médicaux. Les médecins mentionnés à l'article 44, § 1^{er}, 2°, du C.TVA qui peuvent ainsi invoquer l'exonération, sont les médecins qui satisfont à la notion de « médecin » donnée par l'A.R. n° 78 du 10 novembre 1967 (qui inclut la nécessité d'une reconnaissance par une organisation professionnelle). Ce qui précède est conforme à l'article 13, A, alinéa 1^{er}, c, de la sixième directive TVA²⁷.

1.2. L'évolution de la jurisprudence de la Cour de Justice concernant de l'exemption de la TVA dans le domaine médical et paramédical

Par son arrêt du 21 mars 2013 (Skatteverket contre PCF Clinic AB ; C- 91/12 ; ECLI:EU:C:2013:198), la Cour de Justice de l'Union européenne avait décidé, dans la lignée de sa jurisprudence antérieure, que :

- des prestations de services consistant en des opérations de chirurgie esthétique et des traitements à vocation esthétique, relèvent des notions de « soins médicaux » ou de « soins à la personne », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive européenne TVA 2006/112/CE, 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 ;
- les simples conceptions subjectives que la personne qui se soumet à une intervention à vocation esthétique se fait de celle-ci ne sont pas, par elles-mêmes, déterminantes aux fins de l'appréciation du point de savoir si cette intervention a un but thérapeutique ;
- les circonstances que des prestations soient fournies ou effectuées par un membre du corps médical

21. Déc. adm. n° E.T. 116.111/2 du 27 juin 2013.

22. Déc. adm. n° E.T. 104.382 du 24 juin 2004.

23. C.J.C.E., arrêt Commission c. Royaume-Uni du 23 février 1988, 353-85, *Rec.*, 1988, p. 817.

24. E. TRAVERSA, « Le régime T.V.A. des soins de santé », *R.G.F.*, 2005, n° 11, p. 20. Voy. aussi A. SORIANO. P. NOIRHOMME, « Les prestations médicales et paramédicales », *R.G.F.*, 2004, n° 4, p. 8 à 16.

25. Civ. Verviers, 4 juillet 1988, *Rev. T.V.A.*, n° 85, p. 125.

26. Anvers, 17 janvier 1996, *F.J.F.*, 1996, p. 324.

27. Anvers, 4 septembre 2007, *F.J.F.*, 2010, p. 112.

habilité, ou que le but de telles prestations soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur l'appréciation de la question de savoir si des interventions relèvent des notions de « soins médicaux » ou de « soins à la personne », au sens, respectivement, de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 et de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive ;

- en vue d'apprécier si des prestations de services sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous b) ou c), de la directive 2006/112, il y a lieu de tenir compte de toutes les exigences posées à ce paragraphe 1, sous b) ou c), ainsi que d'autres dispositions pertinentes du titre IX, chapitres 1 et 2, de cette directive, telles que, en ce qui concerne l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, les articles 131, 133 et 134 de celle-ci.

En effet, se pose la question de déterminer l'étendue de ces exemptions liées aux prestations de soins et (para)-médicales :

- d'une part, il faut définir précisément les contours de ces prestations d'hospitalisation et de soins médicaux, ainsi que des professions médicales et paramédicales ;
- d'autre part, il faut tenir compte de l'article 134 de la directive 2006/112/CE, qui prévoit que les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération, 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 TVA²⁸.

Ainsi, la jurisprudence précédente de la Cour de Justice s'était fixée dans le même sens que l'arrêt *PCF Clinic* précité, de réserver l'exemption TVA aux actes à visée thérapeutique, en matière d'actes médicaux et paramédicaux²⁹ :

1° l'exonération de la TVA pour les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales n'englobe pas, sans préjudice des petites fournitures de biens indissociables de la prestation, la livraison, matériellement et économiquement dissociable de la prestation de service, des médicaments et des autres biens, telles lunettes

de correction, prescrits par le médecin ou par d'autres personnes autorisées³⁰ ;

- 2° l'exonération de la TVA pour les prestations de soins effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales n'englobe pas les prestations fournies par les vétérinaires ; en effet, ainsi que cela est indiqué expressément dans la plupart des versions linguistiques de la directive, cette disposition concerne les soins délivrés aux personnes à l'exclusion de ceux dispensés aux animaux³¹ ;
- 3° ne relèvent pas du champ d'application de l'exemption de la TVA, les prestations médicales consistant non pas à délivrer des soins aux personnes, en diagnostiquant et en traitant une maladie ou toute autre anomalie de santé, mais à établir, par des analyses biologiques, l'affinité génétique d'individus ; la circonstance que le médecin agissant en qualité d'expert ait été commis par une juridiction est sans incidence à cet égard³² ;
- 4° les traitements psychothérapeutiques dispensés dans le service de consultations externes d'une fondation de droit privé, à l'aide de psychologues diplômés qui n'ont pas la qualité de médecin, ne constituent pas des opérations « étroitement liées » à l'hospitalisation ou aux soins médicaux, sauf si ces traitements sont effectivement prodigués en tant que prestations accessoires à l'hospitalisation des destinataires ou à des soins médicaux reçus par ces derniers et qui constituent la prestation principale (art. 132, § 1^{er}, b), de la directive 2006/112/CE).

En revanche, les termes « soins médicaux » doivent être interprétés en ce sens qu'ils recouvrent l'ensemble des prestations de soins à la personne, notamment les prestations effectuées par des personnes n'ayant pas la qualité de médecin, mais fournissant des prestations paramédicales telles que les traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés (art. 132, § 1^{er}, c), de la directive 2006/112/CE) ; ces traitements remplissent en effet la condition d'avoir un but thérapeutique, à savoir diagnostiquer, soigner et, dans la mesure du possible, guérir des maladies ou anomalies de santé³³ ;

5° n'est pas exonéré l'ensemble des prestations qui peuvent être effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales, mais uniquement les « prestations de soins à la personne » ; à cet égard, c'est la finalité d'une prestation médicale qui détermine si celle-ci doit être exonérée de la taxe ; dès lors, si une telle prestation est effectuée dans un contexte permettant d'établir

28. Sur l'application de cette disposition en matière d'enseignement, voy. C.J.C.E., arrêt *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)* du 14 juin 2007, C-434/05, *Rec.*, 2007, I-4793.

29. Sur ce thème, voy. aussi E. TRAVERSA, « Le régime T.V.A. des soins de santé », *R.G.F.*, 2005, n° 11, p. 16 ; A. SORIANO. P. NOIRHOMME, « Les prestations médicales et paramédicales », *R.G.F.*, 2004, n° 4, p. 8 à 16.

30. C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Royaume-Uni* du 23 février 1988, 353/85, *Rec.*, 1988, p. 817.

31. C.J.C.E., arrêt *Commission c/ République italienne* du 24 mai 1988, 122/87, *Rec.*, 1988, p. 2686 ; *F.J.F.*, 1990, p. 353.

32. C.J.C.E., arrêt *D. c. W.*, en présence de *Österreichischer Bundesschatz* du 14 septembre 2000, C-384/98, *Rec.*, 1998, I-6795 ; *Bull. Ass.*, 2001, p. 151, obs. J. ROGGE.

33. C.J.C.E., arrêt *Dornier* du 6 novembre 2003, C-45/01, *Rec.*, 2003, I-12911 ; *F.J.F.*, 2004, p. 960.

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 ne s'applique pas à ladite prestation ; cette exonération ne s'applique donc pas à la prestation d'un médecin consistant à établir un rapport d'expertise relatif à l'état de santé d'une personne en vue d'étayer ou d'infirmier une demande de versement d'une pension d'invalidité, même si l'expert médical a été mandaté par une juridiction ou par un organisme d'assurance pension³⁴.

L'exonération de la TVA s'applique par contre aux prestations médicales consistant à :

- procéder à des examens médicaux de particuliers, à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances,
 - procéder à des prises de sang ou au prélèvement d'autres échantillons corporels afin d'y tester la présence de virus, d'infections ou d'autres maladies à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances, ou
 - délivrer un certificat médical d'aptitude, par exemple, d'aptitude à voyager, lorsque ces prestations visent principalement à protéger la santé de la personne concernée.
- En revanche, ladite exonération ne s'applique pas aux prestations suivantes, effectuées dans le cadre de l'exercice de la profession médicale :
- délivrer des certificats médicaux dans le contexte de l'octroi d'une pension de guerre,
 - procéder à des examens médicaux en vue de préparer un rapport médical d'expert relatif à des questions de responsabilité et à l'évaluation du dommage subi par des particuliers envisageant d'introduire une action en justice pour dommages corporels,
 - préparer, à la suite des examens visés au tiret précédent, des rapports médicaux basés sur des notes médicales, sans toutefois procéder à des examens médicaux,
 - effectuer des examens médicaux en vue de préparer des rapports médicaux d'experts relatifs à des cas d'erreurs médicales à la demande de personnes envisageant d'introduire une action en justice,
 - préparer, à la suite des examens visés au tiret précédent, des rapports médicaux basés sur des notes médicales, sans toutefois procéder à des examens médicaux³⁵ ;

6° l'exonération de la TVA applicable aux prestations médicales ou paramédicales ne dépend pas de la forme juridique de l'assujetti fournisseur ; ainsi, l'exonération de la TVA applicable aux prestations

médicales ou paramédicales s'applique aux prestations de soins à caractère thérapeutique effectuées par une société de capitaux gérant un service de soins ambulatoires fournis, y compris à domicile, par du personnel infirmier qualifié, à l'exclusion des prestations de soins généraux et d'économie ménagère³⁶ ;

7° la fourniture de services téléphoniques et de location de postes de télévision aux personnes hospitalisées ainsi que la fourniture par ces mêmes personnes de lits et de repas à leurs accompagnateurs ne constituent pas, en règle générale, des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux, exonérés de la TVA ; en effet, les soins médicaux et hospitaliers exonérés sont ceux qui ont pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé ; dès lors, seules les prestations de services qui s'inscrivent logiquement dans le cadre de la fourniture des services d'hospitalisation et de soins médicaux et qui constituent une étape indispensable dans le processus de prestation de ces services pour atteindre les buts thérapeutiques poursuivis par ces derniers sont exonérées³⁷ ;

8° les Etats membres ont un pouvoir d'appréciation pour définir les professions paramédicales et les prestations de soins à la personne qui relèvent de telles professions aux fins de l'exonération ; toutefois, les Etats membres doivent, dans l'exercice de ce pouvoir d'appréciation, respecter l'objectif poursuivi, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement à des prestations fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises, ainsi que le principe de neutralité fiscale.

Une réglementation nationale qui exclut la profession de psychothérapeute de la définition des professions paramédicales n'est contraire auxdits objectif et principe que dans la mesure où les traitements psychothérapeutiques seraient, s'ils étaient effectués par des psychiatres, des psychologues ou toute autre profession médicale ou paramédicale, exonérés de la TVA, alors que, dispensés par des psychothérapeutes, ils peuvent être considérés comme étant d'une qualité équivalente compte tenu des qualifications professionnelles de ces derniers ; une réglementation nationale qui exclut certaines activités spécifiques de soins à la personne, tels que les traitements par diagnostic des champs de perturbation, exercées par des physiothérapeutes de la définition de cette profession paramédicale, n'est contraire à ces mêmes objectif et principe que dans la mesure où lesdits traitements

34. C.J.C.E., arrêt *Unterperntinger* du 20 novembre 2003, C-212/01, *Rec.*, 2003, I-13859.

35. C.J.C.E., arrêt *d'Ambrumenil et Dispute Resolution Services* du 20 novembre 2003, C-307/01, *Rec.*, 2003, I-13989 ; *F.J.F.*, 2004, p. 952.

36. C.J.C.E., arrêt *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH c. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin* du 10 septembre 2002, C-141/00, *Rec.*, 2002, I-6833 ; *F.J.F.*, 2003, p. 131. Voy. aussi C.J.C.E., arrêt *Dornier* du 6 novembre 2003, C-45/01, *Rec.*, 2003, I-12911 ; *F.J.F.*, 2004, p. 960.

37. C.J.C.E., arrêt *Ygeia* du 1^{er} décembre 2005, C-394/04 et C-395/04, *Rec.*, 2005, I-10373 ; *F.J.F.*, 2006, p. 524. Voy. aussi, en matière de prestations hospitalières, C.J.U.E., arrêt *Commission / Pays-Bas* du 25 mars 2010, C-79/09, *Rec.*, 2010, I-40 (publ. somm.) ; ECLI:EU:C:2010:171.

seraient, s'ils étaient effectués par des médecins ou des dentistes, exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée, alors que, mis en œuvre par des physiothérapeutes, ils peuvent être considérés comme étant d'une qualité équivalente compte tenu des qualifications professionnelles de ces derniers³⁸ ;

9° des analyses médicales ayant pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif, qui sont effectuées par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins sur prescription de médecins généralistes, sont susceptibles de relever de l'exonération en tant que soins médicaux dispensés par un autre établissement de droit privé dûment reconnu au sens de ladite disposition ; en effet, les prestations médicales effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes bénéficient de cette exonération ; des analyses médicales qui sont prescrites par des médecins généralistes dans le cadre des soins qu'ils dispensent, sont de nature à contribuer au maintien de la santé des personnes, dès lors que, à l'instar de toute prestation médicale effectuée à titre préventif, elles visent à permettre l'observation et l'examen des patients avant même qu'il ne devienne nécessaire de diagnostiquer, de soigner ou de guérir une éventuelle maladie ; une réglementation nationale ne peut subordonner l'exonération de ces analyses médicales à la condition qu'elles soient réalisées sous contrôle médical ; la notion de « soins médicaux » recouvre non seulement les prestations fournies directement par des médecins ou par d'autres professionnels de la santé sous contrôle médical, mais également les prestations paramédicales dispensées en milieu hospitalier sous la seule responsabilité de personnes n'ayant pas la qualité de médecin³⁹ ;

10° l'exonération de la TVA en faveur des professions médicales et paramédicales ne s'applique pas aux livraisons de prothèses dentaires effectuées par un intermédiaire qui n'a pas la qualité de dentiste ou de mécanicien-dentiste, mais qui a acquis de telles prothèses auprès d'un mécanicien-dentiste⁴⁰ ;

11° la notion d'opérations « étroitement liées à l'hospitalisation et [aux] soins médicaux » ne couvre pas des activités consistant dans le prélèvement, le transport, l'analyse de sang de cordon ombilical ainsi que le stockage des cellules souches contenues dans ce sang, lorsque les soins médicaux prodigués dans un milieu hospitalier, auxquels ces activités ne sont qu'éventuellement liées, ne sont ni effectifs ni en cours ou encore planifiés⁴¹ ;

12° l'extraction de cellules de cartilage articulaire du matériel cartilagineux prélevé sur un être humain et la culture ultérieure de celles-ci en vue de leur réimplantation à des fins thérapeutiques constituent une « prestation de soins à la personne » exonérée de la TVA⁴².

De même, l'exonération de la TVA applicable aux « livraisons d'organes, de sang et de lait humains », doit être interprétée en ce sens qu'elle n'est pas applicable à une activité de transport d'organes et de prélèvements d'origine humaine, effectuée en qualité d'indépendant, pour le compte d'hôpitaux et de laboratoires⁴³.

Cependant, même au vu de cette évolution de la jurisprudence précédente de la Cour de Justice, l'administration fiscale belge a communiqué que, force étant de constater que la stricte application des règles dégagées par cette Cour donnerait lieu à de nombreuses difficultés pratiques tant pour l'administration que pour les professions médicales et paramédicales concernées, elle admettait que l'exemption visée par l'article 44, § 1^{er}, 2°, du Code de la TVA puisse continuer à être revendiquée pour l'ensemble des prestations de services que la pratique administrative belge admet au bénéfice de cette exemption (voir notamment, à cet égard, le *Manuel de la TVA*, n° 315 et la décision E.T.96.270 du 13 octobre 2000)⁴⁴.

1.3. L'évolution de l'exemption de la TVA dans le domaine médical et paramédical, par la loi du 26 décembre 2015

Au vu de ce qui précède, l'exemption de la TVA inscrite à l'ancien article 44, § 1^{er}, 2°, du Code de la TVA était dépassée par l'évolution de la jurisprudence européenne exposée au point 1.2. ci-dessus, au moins sur deux plans :

- 1° d'une part, l'application de l'exemption aux soins à la personne fournis par d'autres acteurs que les médecins, à admettre selon la Cour de Justice s'il s'agit d'une profession réglementée ;
- 2° d'autre part, l'application de l'exemption à la chirurgie esthétique sans visée thérapeutique, à exclure selon la Cour de Justice.

D'où le fait que 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 » a réformé le statut TVA des prestations de services effectuées, dans l'exercice de leur activité habituelle,

38. C.J.C.E., arrêt Solleveld du 27 avril 2006, C-443/04 et C-444/04, *Rec.*, 2006, I-3617 ; *F.J.F.*, 2007, p. 137. Voy. aussi C.J.U.E., ordonnance Bernard Jean Marie Gabarel / Fazenda Pública du 14 avril 2016, C-555/15, ECLI:EU:C:2016:272.

39. C.J.C.E., arrêt L.u.p. du 8 juin 2006, C-106/05, *Rec.*, 2006, I-5123 ; *F.J.F.*, 2007, p. 590.

40. C.J.C.E., arrêt VDP Dental Laboratory du 14 décembre 2006, C-401/05, *Rec.*, 2006, I-12121.

41. C.J.U.E., arrêt CopyGene du 10 juin 2010, C-262/08, *Rec.*, 2010, I-5053. Voy. aussi C.J.U.E., arrêt Future Health Technologies du 10 juin 2010, C-86/09, *Rec.*, 2010, I-5215.

42. C.J.U.E., arrêt Verigen Transplantation Service International AG du 18 novembre 2010, C-156/09, *Rec.*, 2010, I-11733.

43. C.J.U.E., arrêt De Fruytier du 3 juin 2010, C-237/09, *Rec.*, 2010, I-4985.

44. Déc. adm. n° E.T.110.411 du 1^{er} mars 2006.

par les médecins, dentistes, kinésithérapeutes, sages-femmes, infirmiers et aides-soignants, 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'invalidité⁴⁵.

Cette disposition légale, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016, entendait donc concrétiser en droit belge l'exclusion de l'exemption pour les interventions et traitements à vocation esthétique, dans la lignée de l'arrêt PCF Clinic AB du 21 mars 2013 de la Cour de Justice, précité, ainsi que l'inclusion d'autres professions paramédicales réglementées⁴⁶.

Cependant, plusieurs recours en annulation ont alors été introduits par différentes Unions professionnelles et plusieurs praticiens, auprès de la Cour constitutionnelle, qui a :

- rendu un premier arrêt « préparatoire » n° 106/2017 du 28 septembre 2017, répondant déjà à un certain nombre de griefs, tout en posant trois questions préjudicielles à la Cour de Justice de l'Union européenne ;
- rendu le second arrêt « décisionnel » n° 194/2019 du 5 décembre 2019, après que la Cour de Justice eut statué sur les questions préjudicielles posées par son arrêt du 27 juin 2019 (C-597/17).

Dans le présent article, nous nous attacherons aux décisions de la Cour constitutionnelle et à leurs implications pratiques, sans chercher à décrypter la motivation « profonde » de chacune d'entre elles, pour laquelle nous nous permettons de renvoyer le lecteur intéressé aux motivations exposées dans lesdits arrêts eux-mêmes.

2. L'arrêt « préparatoire » de la Cour constitutionnelle n° 106/2017 du 28 septembre 2017

Tout d'abord, selon l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 106/2017 du 28 septembre 2017⁴⁷ :

1° En ce qui concerne l'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes (sachant que le texte légal du Code de la TVA subordonnait l'exemption TVA à la reconnaissance en tant que profession médicale ou paramédicale et à la mention de ces prestations dans la nomenclature INAMI, ce qui aboutissait à une exclusion de fait de l'exemption TVA)

La Cour constitutionnelle a posé une question préjudicielle à la Cour de Justice sur une possible violation de cette limitation de l'exemption TVA excluant de fait les chiropracteurs et ostéopathes, sur la base de l'article 132 de la directive européenne TVA 2006/112/CE.

2° En ce qui concerne la soumission à la TVA des interventions et traitements à vocation esthétique
La Cour constitutionnelle a d'ores et déjà constaté que :

- a) la disposition légale violait la directive européenne TVA en ce qu'elle ne sortait pas explicitement les livraisons de biens et prestations de services non indispensables visées à l'article 134 de la directive européenne TVA (point B.29. de l'arrêt n° 106/2017) ;
- b) la différence de traitement relative à l'assujettissement à la TVA qui existe entre les médecins et les non-médecins (comme un dentiste ou un mécanicien-dentiste) lorsque les catégories professionnelles précitées réalisent des interventions ou des traitements à vocation esthétique, violait la Constitution (points B.32.3.5. et B.32.4. de l'arrêt n° 106/2017) ;
- c) il n'y a pas de violation de la Constitution par 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 (points B.33.2. et B.33.3. de l'arrêt n° 106/2017) ;
- d) 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, violait la Constitution (points B.34.4. et B.34.5. de l'arrêt n° 106/2017) ;
- e) de même, 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, violait la Constitution (points B.35.4. et B.35.5. de l'arrêt n° 106/2017) ;
- f) il n'y a pas de violation de la Constitution par la différence de traitement, 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

45. Sur la genèse de cette loi, voy. l'éditorial d'A. SOLDAL ; C. DE NEYER ; A. VANDENDRIES, « Les maux de la TVA », en tête de la présente Revue.

46. Sur le commentaire administratif de cette disposition, voy. déc. adm. n° E.T. 127.740 du 22 mars 2016 et déc. adm. n° E.T. 130.999 du 28 novembre 2016 spécifique aux infirmiers indépendants qui prêtent assistance à une intervention esthétique.

47. M.B., 24 janvier 2018 (première édition), p. 4566 ; *Fiscologue*, 2017 (sommaire CB), n° 1536, p. 13 ; *R.W.*, 2017-18 (sommaire), p. 360 ; *T.V.W.*, 2017, n° 4, 364.

le cadre d'interventions et de traitements à but thérapeutique (points B.36.4. et B.36.5. de l'arrêt n° 106/2017) ;

- g) la différence de traitement entre les soins infirmiers dispensés dans un hôpital, à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique, qui seraient soumis à la TVA, et les soins infirmiers dispensés en dehors d'un hôpital, à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique, qui ne seraient pas soumis à la TVA, violait la Constitution (points B.38.5. et B.38.6. de l'arrêt n° 106/2017) ;
- h) il n'y a pas de violation de la Constitution par le fait que la disposition légale 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 le droit européen ne permettrait pas aux Etats membres d'imposer la TVA sur certains de ses actes (points B.39.4. et B.39.5. de l'arrêt n° 106/2017) ;
- i) le fait 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 l'article 134 de la directive européenne TVA, viole la Constitution, 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 européenne TVA (point B.39.7. de l'arrêt n° 106/2017) ;
- j) le fait 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 devant s'acquitter d'un taux de TVA de 21 %, viole la Constitution (points B.40.6. et B.40.7. de l'arrêt n° 106/2017) ;
- k) la 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 devant pas s'acquitter de la TVA, est sans importance : dès qu'une intervention ou un traitement poursuit un but thérapeutique, cette intervention ou ce traitement sont exemptés de manière permanente de la TVA (points B.41.3. et B.41.4. de l'arrêt n° 106/2017).

Par contre, la Cour constitutionnelle a également posé deux questions préjudicielles à la Cour de Justice sur :

- a) la question de savoir si la directive européenne TVA 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.
Cette réponse est nécessaire pour statuer sur la compatibilité avec la Constitution du fait 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 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 % ;
- b) la question de savoir si la Cour constitutionnelle peut maintenir provisoirement les effets des dispositions à annuler, et ce afin de permettre au législateur de les mettre en conformité avec ce droit.

3. L'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 27 juin 2019 (C-597/17)

L'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 27 juin 2019 (C-597/17) a répondu comme suit aux questions préjudicielles précitées de la Cour constitutionnelle⁴⁸ :

- 1° la législation européenne en matière de TVA ne réserve pas l'application de l'exonération de la TVA aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'Etat membre concerné (réponse à la question préjudicielle du point 2., 1°, ci-dessus) ;
- 2° la législation européenne en matière de TVA ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui opère une différence de traitement entre les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique, d'une part, et les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation

48. Sur cet arrêt, voy. I. MASSIN, « Prestations 'esthétiques' et paramédicales : statut TVA boiteux », *Fiscologue*, 2019, n° 1620, p. 3.

exclusivement esthétique, d'autre part, en excluant ces derniers du bénéfice du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux premiers (réponse à la question préjudicielle du point 2., 2°, alinéa 2, a), ci-dessus) ;

- 3° dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112/CE jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive (réponse à la question préjudicielle du point 2., 2°, alinéa 2, b), ci-dessus).

4. L'arrêt « décisionnel » de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 du 5 décembre 2019

4.1. Les décisions d'annulation de l'arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle

Enfin, au vu de ces éléments de droit déjà annoncés par son premier arrêt n° 106/2017 du 28 septembre 2017, l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 du 5 décembre 2019 a finalement décidé des annulations suivantes⁴⁹.

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

Selon la Cour constitutionnelle, « *L'on ne saurait toutefois déduire de l'arrêt précité qu'une exemption de la TVA doit être accordée dans tous les cas, pour les services accomplis par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, ni que le fait de ne pas accorder cette exemption violerait le principe d'égalité et de non-discrimination. Une telle exemption ne doit en effet être accordée que lorsqu'il est établi que ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante pour être considérées comme semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsqu'ils pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie. Il appartient aux Etats membres de contrôler s'il est satisfait à ces conditions* » (point B.5.2. de l'arrêt n° 194/2019).

Ainsi, la Cour constitutionnelle a annulé l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, en ce qu'il ne permet pas d'accorder l'exonération de la TVA pour des services de chiropraxie ou d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans ce paragraphe, lorsque ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie (point B.6. de l'arrêt n° 194/2019).

Toutefois, la Cour ajoute qu'il appartient au législateur de déterminer, en ce qui concerne les services accomplis par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, si et à quelles conditions ils sont exemptés de la TVA (point B.5.3. de l'arrêt n° 194/2019).

2° En ce qui concerne la soumission à la TVA des interventions et traitements à vocation esthétique

La Cour constitutionnelle a annulé :

- a) l'article 44, § 1^{er}, 1°, alinéa 2, a) et b), du Code de la TVA, à savoir les cas où les interventions et traitements à vocation esthétique sont soumis à la TVA (non repris dans la nomenclature INAMI ou absence de remboursement) (voy. point 2., 2°, e) et j), ci-dessus ; point B.11.3. de l'arrêt) ;
- b) l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, en ce qu'il exonère de la TVA les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique (voy. point 2., 2°, b), ci-dessus ; point B.9.2. de l'arrêt) ;
- c) l'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA, en ce qu'il exempte de la TVA les prestations de soins à la personne, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplies en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires (voy. point 2., 2°, g), ci-dessus ; point B.12.2. de l'arrêt).

Sur le point spécifique de cette annulation de l'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA, nous notons cependant une question que pose l'arrêt de la Cour constitutionnelle, qui semble ne pas avoir annulé la bonne disposition. En effet, la source de cette exemption de la TVA des prestations de soins à la personne qui concernent des interventions et

49. Sur cet arrêt, voy. aussi l'éditorial d'A. SOLDAI ; C. DE NEYER ; A. VANDENDRIES, « Les maux de la TVA », en tête de la présente Revue ; I. MASSIN, « Chirurgie esthétique, chiropraxie et ostéo : la balle dans el camp du législateur », *Fiscologue*, 2019, n° 1636, p. 7.

des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplies en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires, ne se trouvent pas à l'article 44, § 2, 1^o, a), du Code de la TVA, qui concerne spécifiquement les hôpitaux : elle se trouve à l'article 44, § 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA, qui vise les prestations des infirmiers et aides-soignants.

Or, cette dernière disposition de l'article 44, § 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA a justement été également annulée en vertu du b) ci-avant.

Il faut donc en déduire que la présente annulation ne vise que les services de soins fournis par des hôpitaux à un patient en dehors de l'hôpital, qui sont donc à présent également soumis à la TVA.

3^o Plus généralement

La Cour constitutionnelle a annulé :

- a) l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, en ce qu'il exonère de la TVA les services, visés dans cette disposition, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne (voy. point 2., 2^o, d), ci-dessus ; point B.10.2. de l'arrêt) ;
- b) l'article 44, § 2, 1^o, a), du Code de la TVA, en ce qu'il exempte de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services étroitement liées, dans les cas qui sont expressément exclus d'une exemption par l'article 134 de la directive TVA (voy. point 2., 2^o, a) et i), ci-dessus ; point B.8.3. de l'arrêt).

Sur ces annulations, nous notons cependant que la Cour constitutionnelle a entendu procéder à ces annulations directement dans l'article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, du Code de la TVA, alors que les recours en annulation portaient juridiquement sur l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015, bizarrement disparu du dispositif de la Cour.

De plus, ce qui ne facilite à présent, ni la compréhension de l'arrêt n° 194/2019, ni la lecture de l'article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, du Code de la TVA, tel que modifié par l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 et après l'arrêt d'annulation n° 194/2019, la Cour constitutionnelle a procédé à des annulations de la norme attaquée, soit directes comme de coutume (l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, a) et b), du Code de la TVA), soit « par interprétation » où la norme n'est pas en tant que telle annulée mais maintenue juridiquement sous réserve d'un champ d'application redéfini par la Cour elle-même, comme si la Cour se substituait au législateur fiscal. Ce deuxième procédé pose question au vu de l'article 8, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

4.2. Les implications concrètes de l'arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle

Au vu de ce qui précède, il est donc remarquable que la Cour constitutionnelle a annulé :

- 1^o la soumission à la TVA pour ce qui concerne les chiropracteurs et des ostéopathes, ces derniers ayant le droit avec effet au 1^{er} octobre 2019 d'invoquer l'exonération de la TVA aux conditions précitées de l'arrêt.

Or rappelons que la Cour ajoute qu'il appartient au législateur de déterminer, en ce qui concerne les services accomplis par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, si et à quelles conditions ils sont exemptés de la TVA (point B.5.3. de l'arrêt n° 194/2019).

Cependant, n'oublions pas que la Cour constitutionnelle n'a en tout état de cause pas maintenu la disposition excluant ces praticiens de l'exemption, au-delà du 30 septembre 2019, de sorte que ces praticiens peuvent revendiquer l'exemption sur cette base à partir du 1^{er} octobre 2019, le législateur pouvant déterminer plus tard les conditions de cette exemption sans pour autant que cette détermination soit nécessaire à l'application de l'exemption TVA à ces praticiens. De plus, n'oublions pas que la Cour de Justice elle-même, par son arrêt rendu le 27 juin 2019 et précité au point 3. ci-dessus, s'est prononcée dans le sens d'une inclusion de ces praticiens dans le champ d'application de l'exemption de la TVA et que cet arrêt a indéniablement effet direct en droit belge.

Nous sommes donc d'avis que ces praticiens, s'ils le désirent, peuvent revendiquer l'exemption de leurs services s'ils estiment que les conditions précitées (« *lorsque ces praticiens possèdent les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie* ») sont remplies dans leur chef ;

- 2^o certaines exemptions de la TVA pour ce qui concerne les interventions et traitements à vocation esthétique, ces derniers restant donc soumis à la TVA après cet arrêt et le champ d'application de la TVA étant même étendu à la suite de cet arrêt, aux prestations médicales et paramédicales suivantes :

- a) les interventions et traitements à vocation esthétique, même repris dans la nomenclature INAMI ou remboursés : en effet, 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 réserver l'exemption TVA

aux seules interventions et traitements ayant un caractère thérapeutique ;

- b) les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique.

Il faut donc souligner que ces praticiens devront effectivement posséder un n° de TVA et porter en compte la TVA à partir du 1^{er} octobre 2019 (*sic !*) dès lors qu'un dentiste fait une intervention esthétique (pensons au blanchiment des dents) ou lorsqu'un infirmier indépendant à domicile est confronté à un patient qui a subi une intervention purement esthétique non exemptée de la TVA.

L'arrêt de la Cour constitutionnelle n'a donc finalement pas pour effet de réduire le champ d'application de la soumission à la TVA des interventions et traitements à vocation esthétique, mais au contraire d'étendre ce champ d'application de la TVA à ces interventions et traitements à vocation esthétique, par l'annulation de certaines exemptions de l'article 44 du Code de la TVA.

Et ce, en pleine conformité à la jurisprudence européenne précitée au point 1.2. ci-dessus ;

- 3° l'exemption de la TVA pour ce qui concerne les hôpitaux, en lien avec les traitements à vocation esthétique, ces derniers restant donc soumis à la TVA après cet arrêt et le champ d'application de la TVA étant même étendu à la suite de cet arrêt, aux prestations des hôpitaux de soins à la personne, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplies en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires ;

- 4° certaines exemptions de la TVA plus générales, non limitées à la chirurgie esthétique :

- a) les services des professions médicales et paramédicales visées dans l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne, même reprises dans la nomenclature INAMI ou remboursées ;
- b) les livraisons de biens et les prestations de services fournies par des hôpitaux, dans les cas qui sont expressément exclus d'une exemption par l'article 134 de la directive TVA, qui prévoit que les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération dans les cas suivants :
- lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées ;
 - 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 TVA⁵⁰.

Comme le soulignent à juste titre A. SOLDAI, C. DE NEYER et A. VANDENDRIES dans leur éditorial à la présente Revue, les motifs de cette annulation sont généraux et risquent d'impacter les hôpitaux quant aux prestations accessoires fournies à leurs patients. Pour rappel, certes en contradiction avec la directive TVA, l'administration fiscale estime de longue date que « *l'exemption concerne les différents services fournis aux malades et aux blessés (...) ainsi que la location de postes de télévision, la fourniture de services téléphoniques aux patients hospitalisés (décision n° E.T. 110.410 du 23.02.2006) et l'éventuelle fourniture de logement, de nourriture et de boissons aux personnes qui rendent visite aux malades ou les accompagnent (décision n° E.T. 23.202 du 25.04.1977)* ».

Reste donc à voir quelle sera la réaction des hôpitaux et de l'administration fiscale sur ce point précis : maintien ou pas des positions administratives existantes, sachant que cela fait également référence à l'arrêt Ygeia du 1^{er} décembre 2005 de la Cour de Justice (C-394/04 et C-395/04), précité au point 1.2., 7°, ci-dessus.

Il faut également remarquer que, si l'annulation par la Cour constitutionnelle ne concerne que l'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA, et par conséquent les hôpitaux, l'article 134 de la directive 2006/112/CE a une portée plus large : il vise en effet, non seulement les biens et services fournis par les hôpitaux, mais également ceux liés à l'aide sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse (art. 44, § 2, 2°, C.TVA), à la pratique du sport ou de l'éducation physique (art. 44, § 2, 3°, C.TVA), à l'éducation, l'enseignement et la formation professionnelle (art. 44, § 2, 4°, a), et 5°, C.TVA), à la culture (art. 44, § 2, 6° à 9°, C.TVA), et aux A.S.B.L. à but politique, syndical, religieux, patriotique, philosophique, philanthropique ou civique (art. 44, § 2, 11°, C.TVA). Même s'il n'y a pas d'annulation à leur égard, la motivation de la Cour constitutionnelle les concerne également. Ainsi, en cas de transposition législative en Belgique de cet article 134 de la directive 2006/112/CE, le législateur ne devra pas omettre de ne pas se limiter à la seule annulation formelle de l'arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle, mais par exemple insérer un alinéa 2 dans l'article 44, § 2, du Code de la TVA, reprenant ces exclusions de l'article 134 de la directive 2006/112/CE de manière commune aux exemptions du même § 2, 1° à 3°, 4°, a), 5° à 9°, et 11°.

50. Sur l'application de cette disposition en matière d'enseignement, voy. C.J.C.E., arrêt Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) du 14 juin 2007, C-434/05, *Rec.*, 2007, I-4793.

Il s'agit donc d'un arrêt très subtil de la Cour constitutionnelle, où elle a manié avec délicatesse le scalpel dans l'article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, du Code de la TVA, pour ôter le strict nécessaire, sans pour autant annuler le principe légal même de la soumission à la TVA de la chirurgie esthétique. Du grand art.

Pourtant, comme le révèle clairement l'énumération des annulations qui précède, cet arrêt a également un « effet collatéral » : lors de son intervention de chirurgie fine sur l'article 44 du Code de la TVA, la Cour constitutionnelle a touché à la médecine autre qu'esthétique. En effet, par son arrêt d'annulation, rappelons que la Cour constitutionnelle a annulé les services visés dans l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne, même reprises dans la nomenclature INAMI ou remboursées. Or, cette annulation, provoquée par les recours en matière de chirurgie esthétique, n'y est nullement limitée. La Cour constitutionnelle a donc littéralement tué la décision administrative E.T.96.270 du 13 octobre 2000 et le point 315 du *Manuel de la TVA* édité par le S.P.F. Finances, cités au point 1.1. ci-dessus, en vertu de laquelle l'exemption visée par l'article 44, § 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA pouvait continuer à être revendiquée pour l'ensemble des prestations de services que la pratique administrative belge admet au bénéfice de cette exemption en faveur des médecins.

Nous nous interrogeons cependant sur le caractère difficilement contrôlable de cette décision de la Cour constitutionnelle chez les médecins concernés, tant pour l'administration fiscale elle-même (non habilitée à prendre connaissance des dossiers médicaux de patients, autrement que par les codes INAMI auxquels la référence par l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA a justement été annulée par la Cour constitutionnelle), que par les praticiens de la santé eux-mêmes, par exemple pour les infirmières indépendantes amenées à prodiguer des soins postopératoires au domicile des patients.

5. L'entrée en vigueur de l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 du 5 décembre 2019 et sa date d'effet

5.1. L'entrée en vigueur de l'annulation

En tout état de cause, si la Cour décide d'annuler, en tout ou en partie, la norme législative, l'article 9, § 1^{er}, de la L.S.C.A. précise que « *Les arrêts d'annulation rendus par la Cour d'arbitrage ont l'autorité absolue*

de chose jugée à partir de leur publication au Moniteur belge ».

Cet arrêt n° 194/2019 n'entrera donc en vigueur qu'à la date de cette publication à venir au *Moniteur belge*.

Cette autorité absolue de chose jugée implique donc que, à partir de la date de publication de l'arrêt au *Moniteur belge*, l'annulation s'impose *erga omnes*, à toute personne publique et à toute personne privée, tant aux juridictions qu'à l'administration ou aux particuliers. La date de publication de l'arrêt d'annulation au *Moniteur belge* détermine donc le moment où s'opère avec effet *ex tunc* la disparition de la norme annulée : purgeant l'ordre juridique d'une inconstitutionnalité, l'annulation opère avec effet rétroactif à la date de l'entrée en vigueur de la disposition annulée, en se distinguant de la sorte de l'abrogation, opération de suppression *ex nunc* de l'acte, effectuée par son auteur⁵¹.

L'annulation ayant un effet rétroactif, cela implique donc que la norme annulée ou la partie annulée de la norme doit être considérée comme n'ayant jamais existé. Il y a alors rétroactivité de cet effet juridique et « *résurrection de la norme antérieure* »⁵².

Cependant, en l'espèce, l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 n'a pas été en tant que tel annulé, mais seulement certains morceaux de l'article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, du Code de la TVA, tel que modifié par cette loi du 26 décembre 2015 ; de ce fait, le remplacement lui-même de ces dispositions du Code de la TVA par l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 n'a pas été annulé et il n'y a donc certainement pas de retour au droit antérieur audit article 110 de la loi du 26 décembre 2015.

5.2. La date d'effet de l'annulation

A. Cet arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle maintient toutefois les effets des dispositions annulées pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1^{er} octobre 2019 : le fondement de ce maintien réside dans l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, qui prévoit que « *Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine.* ».

Le « maintien » ne concerne que les **effets** de la norme et non la norme elle-même : la Cour ne peut pas

51. G. ROSOUX, « Le maintien des "effets" des dispositions annulées par la Cour d'arbitrage : théorie et pratique », in *Liber Amicorum Paul Martens – L'humanisme dans la résolution des conflits. Utopie ou réalité ?*, Ed. Larcier, 2007, p. 440. Voy. aussi K. MUYLLE, « Les conséquences du maintien des effets de la norme annulée par la Cour d'arbitrage », in *La protection juridictionnelle du citoyen face à l'administration*, dir. H. DUMONT, P. JADOUL et S. VAN DROOGNENBROECK, Ed. La Charte, 2007, p. 534 ; M.-F. RIGAUX, B. RENAULD, *La Cour constitutionnelle*, Ed. Bruylant, 2009, p. 230 ; M. VERDUSSEN, *Justice constitutionnelle*, Ed. Larcier, 2012, p. 268-269 ; B. LOMBAERT, « Le maintien des effets des normes censurées par la Cour d'arbitrage – Recours en annulation et questions préjudicielles », *A.P.T.*, 1998, p. 176.

52. M.-F. RIGAUX, B. RENAULD, *La Cour constitutionnelle*, Ed. Bruylant, 2009, p. 233-234.

estimer que la loi annulée ou le décret annulé peut encore produire de nouveaux effets après l'annulation⁵³.

Ensuite, le maintien des effets ne peut viser que des **effets passés** de la norme, et non des effets futurs⁵⁴. Si donc le maintien des effets déroge à la rétroactivité de l'annulation, il ne peut par contre pas déroger à l'annulation en tant que telle : un arrêt d'annulation, même avec maintien des effets, ne peut aboutir à maintenir la disposition comme telle.

Le fondement légal de cet effet juridique ne sera alors donc plus la norme annulée elle-même, mais bien la base juridique de l'arrêt lui-même de la Cour constitutionnelle⁵⁵.

Or, en l'espèce, l'on peut se demander si la Cour constitutionnelle a vraiment respecté l'arrêt de la Cour de Justice précité au point 3. ci-dessus, selon lequel, pour rappel, une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112/CE jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive (réponse à la question préjudicielle du point 2., 2°, alinéa 2, b), ci-dessus).

En effet, il est vrai que la question préjudicielle de la Cour constitutionnelle ne portait que sur le maintien « pour l'avenir » des effets des dispositions annulées, pour une période postérieure à l'arrêt d'annulation et dans l'attente d'une initiative législative à même de mettre le texte légal en conformité avec le droit constitutionnel et/ou le droit européen ; dans cette mesure, la Cour constitutionnelle a respecté la réponse de la Cour de Justice, vu qu'elle n'a pas maintenu « pour l'avenir » les dispositions annulées, « afin de permettre au législateur de les mettre en conformité avec ce droit », mais seulement pour le passé.

Toutefois, nul doute que ce maintien posera à l'avenir question quant aux ostéopathes et chiropracteurs : sont-ils vraiment tenus légalement par le maintien de leur statut d'assujetti TVA jusqu'au 30 septembre 2019 ? On peut en douter, dans la mesure où la Cour de Justice ne s'est pas limitée, dans ses considérations, à statuer sur le maintien « pour l'avenir », mais

a entendu statuer sur le maintien en tant que tel, passé, présent et à venir, de dispositions contraires à la directive européenne TVA, dans le raisonnement suivant :

- 1° les Etats membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose à ce que des prestations semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (considérants 28 et 47) ;
- 2° quant au maintien de dispositions violant le droit communautaire, les Etats membres sont tenus d'effacer les conséquences illicites d'une violation du droit de l'Union et une telle obligation incombe, dans le cadre de ses compétences, à chaque organe de l'Etat membre concerné. Dès lors, lorsqu'elles constatent qu'une réglementation nationale est incompatible avec le droit de l'Union, les autorités de l'Etat membre concerné doivent, tout en conservant le choix des mesures à prendre, veiller à ce que, dans les meilleurs délais, le droit national soit mis en conformité avec le droit de l'Union et qu'il soit donné plein effet aux droits que les justiciables tirent du droit de l'Union (considérants 54 à 56).

Or, la simple évocation de difficultés budgétaires et administratives qui pourraient résulter de l'annulation des dispositions contestées dans l'affaire au principal ne saurait suffire à caractériser des considérations impérieuses de sécurité juridique (considérant 60).

Or, la Cour constitutionnelle a maintenu les dispositions annulées « pour le passé » jusqu'au 30 septembre 2019, au vu de considérations impérieuses de sécurité juridique tenant à l'ensemble des intérêts en jeu, tant publics que privés, « *en particulier l'impossibilité concrète de rétrocéder la TVA perçue indûment aux clients des livraisons de biens ou prestations de services effectuées par l'assujetti ou d'encre leur en réclamer le paiement en cas de non-assujettissement appliqué à tort, notamment lorsqu'il s'agit d'un grand nombre de personnes non identifiées, ou lorsque les redevables de la taxe ne disposent pas d'un système comptable leur permettant d'encre identifier lesdites livraisons de biens ou prestations de services et leur valeur* ».

B. Cependant, selon une jurisprudence constante de la Cour de Justice de l'Union européenne, le droit d'obtenir le remboursement des taxes nationales perçues par un Etat membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions

53. *Doc. parl.*, Chambre, sess. ord. 1988-1989, n° 633/4, p. 26.

54. G. ROSOUX, « Le maintien des "effets" des dispositions annulées par la Cour d'arbitrage : théorie et pratique », in *Liber Amicorum Paul Martens – L'humanisme dans la résolution des conflits. Utopie ou réalité ?*, Ed. Larcier, 2007, p. 448.

55. G. ROSOUX, « Le maintien des "effets" des dispositions annulées par la Cour d'arbitrage : théorie et pratique », in *Liber Amicorum Paul Martens – L'humanisme dans la résolution des conflits. Utopie ou réalité ?*, Ed. Larcier, 2007, p. 449. B. LOMBAERT, « Le maintien des effets des normes censurées par la Cour d'arbitrage – Recours en annulation et questions préjudicielles », *A.P.T.*, 1998, p. 177.

communautaires interdisant les taxes d'effet équivalant aux droits de douane ou, selon le cas, l'application discriminatoire de taxes intérieures⁵⁶.

L'Etat membre est donc tenu, en principe, de rembourser les impositions perçues en violation du droit de l'Union.

En outre, la Cour a jugé que, lorsqu'un Etat membre a prélevé des taxes en violation des règles du droit de l'Union, les justiciables ont droit au remboursement non seulement de l'impôt indûment perçu, mais également des montants payés à cet Etat ou retenus par celui-ci en rapport direct avec cet impôt. Cela comprend également les pertes constituées par l'indisponibilité de sommes d'argent à la suite de l'exigibilité prématurée de l'impôt. Il ressort de cette jurisprudence que le principe de l'obligation faite aux Etats membres de restituer avec des intérêts les montants des taxes prélevées en violation du droit de l'Union découle de ce dernier droit⁵⁷.

C. De ce fait, conformément à une jurisprudence constante, en l'absence de réglementation de l'Union en matière de demandes de restitutions de taxes, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque Etat membre de prévoir les conditions dans lesquelles celles-ci peuvent être exercées, sous la réserve, néanmoins, du respect des **principes d'équivalence et d'effectivité**⁵⁸.

Ainsi, les modalités procédurales relatives aux recours destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union ne doivent pas être moins favorables que celles concernant des recours similaires de droit interne (**principe d'équivalence**) ni aménagées de manière à rendre impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (**principe d'effectivité**)⁵⁹.

D. Toutefois, par exception au principe du remboursement de taxes incompatibles avec le droit de l'Union, la restitution d'une taxe indûment perçue peut être refusée lorsque celle-ci entraînerait un enrichissement sans cause des ayants droit⁶⁰. La protection des

droits garantis en la matière par l'ordre juridique de l'Union n'impose donc pas le remboursement des impôts, droits et taxes perçus en violation du droit de l'Union lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets⁶¹.

En effet, dans de telles conditions, c'est non pas l'opérateur qui a supporté la charge de la taxe indûment perçue, mais l'acheteur sur lequel la charge a été répercutée. Dès lors, rembourser à l'opérateur le montant de la taxe qu'il a déjà répercuté sur l'acheteur équivaldrait pour lui à un double paiement susceptible d'être qualifié d'« enrichissement sans cause », sans qu'il soit pour autant remédié aux conséquences de l'illégalité de la taxe pour l'acheteur⁶².

Il incombe, dès lors, aux juridictions nationales d'apprécier, à la lumière des circonstances de chaque espèce, si la charge de la taxe a été transférée, en tout ou en partie, par l'opérateur sur d'autres personnes et si, le cas échéant, le remboursement de l'opérateur constituerait un enrichissement sans cause⁶³.

Dès lors, un Etat membre ne peut s'opposer au remboursement à l'opérateur d'une taxe perçue en violation du droit communautaire que lorsqu'il est établi que la totalité de la charge de la taxe a été supportée par une personne autre que l'opérateur et que le remboursement de ce dernier entraînerait, pour lui, un enrichissement sans cause⁶⁴.

E. Ainsi, en ce qui concerne les interventions et traitements à vocation esthétique, il est clair que le maintien des effets des dispositions annulées par la Cour constitutionnelle jusqu'au 30 septembre 2019 ne porte pas grief aux opérateurs en cause, s'agissant du maintien d'une exemption de la TVA : ils ne devront donc pas se plaindre de voir leur exemption TVA maintenue jusqu'au 30 septembre 2019, pour :

- 1° les interventions et traitements à vocation esthétique, même repris dans la nomenclature INAMI ou remboursés ;
- 2° les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des

56. C.J.C.E., arrêt du 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, *Rec.*, p. 3595, point 12. C.J.C.E., arrêt du 14 janvier 1997, Comateb, C-192/95, *Rec.*, 1997, I-165, point 20. C.J.C.E., arrêt du 21 septembre 2000, Michailidis, C-441/98 et C-442/98, *Rec.*, I-7145, point 30. C.J.C.E., arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, *Rec.*, I-2283, point 35. C.J.U.E., arrêt du 28 janvier 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, *Rec.*, 2010, I-731. C.J.U.E., arrêt du 6 septembre 2011, Lady & Kid A/S, C-398/09, *Rec.*, 2010, I-7375, point 17. C.J.U.E., arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss, C-94/10, *Rec.*, 2010, I-9963, point 20. C.J.U.E., arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail Ltd, C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478, point 24. C.J.U.E., arrêt du 30 juin 2016, Ciup, C-288/14, ECLI:EU:C:2016:495, point 23.

57. C.J.U.E., arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail Ltd, C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478, points 25 et 26.

58. C.J.C.E., arrêt du 6 octobre 2005, MyTravel, C 291/03, *Rec.*, I-8477, point 17. C.J.C.E., arrêt du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C 35/05, *Rec.*, I-2425, point 37. C.J.U.E., arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss, C-94/10, *Rec.*, 2010, I-9963, point 24. C.J.U.E., arrêt du 30 juin 2016, Ciup, C-288/14, ECLI:EU:C:2016:495, point 23.

59. C.J.C.E., arrêt du 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, *Rec.*, p. 3595, point 12. C.J.C.E., arrêt du 7 janvier 2004, Wells, C 201/02, *Rec.*, I-723, point 67. C.J.C.E., arrêt du 19 septembre 2006, i 21 Germany et Arcor, C 392/04 et C 422/04, *Rec.*, I-8559, point 57. C.J.U.E., arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail Ltd, C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478, point 27. C.J.U.E., arrêt du 6 octobre 2015, Târşia, C 69/14, EU:C:2015:662, point 27.

60. C.J.C.E., arrêt du 24 mars 1988, Commission/Italie, 104/86, *Rec.*, p. 1799, point 6. C.J.C.E., arrêt du 9 février 1999, Dilexport, C-343/96, *Rec.*, I-579, point 47. C.J.C.E., arrêt du 21 septembre 2000, Michailidis, C-441/98 et C-442/98, *Rec.*, I-7145, point 31.

61. C.J.C.E., arrêt du 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, *Rec.*, p. 3595, point 13. C.J.C.E., arrêt du 14 janvier 1997, Comateb, C-192/95 à C-218/95, *Rec.*, 1997, I-165, point 21. C.J.U.E., arrêt du 6 septembre 2011, Lady & Kid A/S, C-398/09, *Rec.*, 2010, I-7375, point 18. C.J.U.E., arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss, C-94/10, *Rec.*, 2010, I-9963, point 21.

62. C.J.C.E., arrêt du 14 janvier 1997, Comateb, C-192/95 à C-218/95, *Rec.*, 1997, I-165, point 22. C.J.U.E., arrêt du 6 septembre 2011, Lady & Kid A/S, C-398/09, *Rec.*, 2010, I-7375, point 19. C.J.U.E., arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss, C-94/10, *Rec.*, 2010, I-9963, point 22.

63. C.J.C.E., arrêt du 14 janvier 1997, Comateb, C-192/95 à C-218/95, *Rec.*, 1997, I-165, point 23.

64. C.J.C.E., arrêt du 14 janvier 1997, Comateb, C-192/95 à C-218/95, *Rec.*, 1997, I-165, point 27.

organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique ;

- 3° les services visés dans l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne, même reprises dans la nomenclature INAMI ou remboursées.

Toutefois, avec effet au 1^{er} octobre 2019, ces services deviennent soumis à la TVA. Dès lors, les praticiens concernés ont également droit à la déduction de la TVA sur leurs achats à partir de cette même date. Ces praticiens réunissant les conditions de la Cour constitutionnelle n'auront donc perdu leur droit à déduction de la TVA en amont que jusqu'au 1^{er} octobre 2019 ; de plus une révision en leur faveur pour les biens d'investissement éventuellement acquis au plus tard le 30 septembre 2019 pourra être opérée dans la première déclaration TVA à déposer après la date d'entrée en vigueur de l'arrêt de la Cour constitutionnelle (à savoir après la date de sa publication au *Moniteur belge*).

F. Par contre, en ce qui concerne les ostéopathes et les chiropracteurs, le maintien des dispositions annulées aboutit à maintenir leur soumission à la TVA jusqu'au 30 septembre 2019, s'agissant du maintien d'une soumission à la TVA contraire au principe européen de la neutralité de la TVA, même s'ils remplissent les conditions mises par la Cour constitutionnelle pour pouvoir prétendre à l'exemption TVA. Ce maintien des effets des dispositions annulées leur porte donc effectivement grief, de sorte que ces personnes peuvent s'en plaindre. Et ce, d'autant plus que le moyen prenait effectivement appui sur le droit européen de la TVA lui-même et que la Cour de Justice leur a donné raison par son arrêt C597/17 précité au point 3. ci-dessus.

La question est donc de savoir si ce maintien par la Cour constitutionnelle viole effectivement le droit européen de la TVA : à notre sens, il faut répondre par l'affirmative vu que :

- 1° d'une part, les considérants 54 à 56 et 60 de l'arrêt de la Cour de Justice précité au point 3. ci-dessus visent également les effets « pour le passé » d'un maintien de dispositions violant le droit européen de la TVA, « sauf risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de l'annulation desdites dispositions » (considérant 58), comme déjà évoqué au A. ci-dessus.

Or, la Cour de Justice a justement exclu un tel risque dans son appréciation (considérants 58 à 62)... alors que la Cour constitutionnelle évoque d'autorité des difficultés administratives dans le remboursement de la TVA indûment payée, que la jurisprudence européenne précitée aux C. et D. ci-dessus a déjà précédemment réglées !

- 2° d'autre part, les ostéopathes et chiropracteurs n'auraient de toute façon droit à la restitution de

la TVA indûment payée au Trésor que moyennant le respect du principe de l'exclusion en cas d'enrichissement sans cause.

Loin de fermer d'autorité la porte à des telles restitutions, la Cour constitutionnelle aurait donc été mieux inspirée de respecter intégralement l'arrêt de la Cour de Justice du 27 juin 2019, pour laisser aux ostéopathes et chiropracteurs le soin de postuler une restitution de la TVA indûment payée au Trésor,

- soit s'ils restitueraient effectivement à leurs clients les TVA indûment perçues ;
- soit s'ils établissaient dans leur chef le respect du principe de l'enrichissement sans cause, à savoir qu'eux seuls avaient supporté la charge de la TVA indûment perçue, et non l'acheteur sur lequel cette TVA n'était pas répercutée directement. Soulignons qu'il en va ainsi, selon la jurisprudence européenne, lorsque le contribuable a été obligé, par la législation applicable, d'incorporer la taxe dans le prix de revient du produit concerné⁶⁵.

Rappelons encore que la Cour constitutionnelle a ajouté qu'il appartient au législateur de déterminer, en ce qui concerne les services accomplis par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, si et à quelles conditions ils sont exemptés de la TVA (point B.5.3. de l'arrêt n° 194/2019).

Cependant, rappelons également que la Cour constitutionnelle n'a en tout état de cause pas maintenu la disposition excluant ces praticiens de l'exemption, au-delà du 30 septembre 2019, de sorte que ces praticiens peuvent revendiquer l'exemption sur cette base à partir du 1^{er} octobre 2019, le législateur pouvant déterminer plus tard les conditions de cette exemption sans pour autant que cette détermination soit nécessaire à l'application de l'exemption TVA à ces praticiens. De plus, la Cour de Justice elle-même, par son arrêt rendu le 27 juin 2019 et précité au point 3. ci-dessus, s'est prononcée dans le sens d'une inclusion de ces praticiens dans le champ d'application de l'exemption de la TVA et que cet arrêt a indéniablement effet direct en droit belge. Nous sommes donc d'avis que ces praticiens, s'ils le désirent, peuvent revendiquer l'exemption de leurs services s'ils estiment que les conditions précitées (« *lorsque ces praticiens possèdent les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie* ») sont remplies dans leur chef.

De plus, il faut être complet et cohérent, en matière de TVA : en effet, ce faisant, la Cour constitutionnelle a également rendu service aux ostéopathes et aux

65. C.J.C.E., arrêt du 14 janvier 1997, Comateb, C-192/95 à C-218/95, *Rec.*, 1997, I-165, point 26.

chiropracteurs par le maintien des effets des dispositions annulées jusqu'au 30 septembre 2019, en ce qui concerne le droit à déduction de la TVA déduite par ces praticiens jusqu'à cette même date : en effet, ce droit à déduction ne peut pas être remis en cause par l'administration fiscale pour le passé au vu de cet arrêt de la Cour constitutionnelle. Ces praticiens réunissant les conditions de la Cour constitutionnelle n'auront donc perdu leur droit à déduction de la TVA en amont qu'à partir du 1^{er} octobre 2019, et seule une révision pour les biens d'investissement éventuellement acquis au plus tard le 30 septembre 2019 devra être opérée dans la première déclaration TVA à déposer après la date d'entrée en vigueur de l'arrêt de

la Cour constitutionnelle (à savoir après la date de sa publication au *Moniteur belge*).

6. Etat des textes légaux après l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 du 5 décembre 2019

L'on peut donc tenter de reconstituer comme suit l'état des textes légaux à la date d'effet de l'arrêt d'annulation au 1^{er} octobre 2019, à partir de l'entrée en vigueur de cet arrêt n° 104/2019 de la Cour constitutionnelle (date de sa publication au *Moniteur belge*).

	<i>Jusqu'au 31 décembre 2015</i>	<i>Du 1^{er} janvier 2016 au 30 septembre 2019, à partir de la date de publication de l'arrêt n° 194/2019 au Moniteur belge</i>	<i>A partir du 1^{er} octobre 2019, à partir de la date de publication de l'arrêt n° 194/2019 au Moniteur belge</i>
En ce qui concerne les médecins	<p>Article 44 du Code de la TVA</p> <p>§ 1^{er}. Sont exemptées de la taxe, les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les personnes suivantes :</p> <p>1° [abrogé] ;</p> <p>2° les médecins, les dentistes, les kinésithérapeutes, les accoucheuses, les infirmiers et les infirmières, les soigneurs et les soigneuses, les garde-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 ;</p>	<p>Article 44 du Code de la TVA</p> <p>§ 1^{er}. Sont exemptées de la taxe, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les personnes suivantes :</p> <p>1° les médecins, les dentistes et les kinésithérapeutes.</p> <p>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 :</p> <p>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 ;</p> <p>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 ;</p>	<p>Article 44 du Code de la TVA</p> <p>§ 1^{er}. Sont exemptées de la taxe, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les personnes suivantes :</p> <p>1° les médecins, les dentistes et les kinésithérapeutes.</p> <p>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 :</p> <p>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 ;</p> <p>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 ;</p>

	<p>Jusqu'au 31 décembre 2015</p>	<p>Du 1^{er} janvier 2016 au 30 septembre 2019, à partir de la date de publication de l'arrêt n° 194/2019 au Moniteur belge</p>	<p>A partir du 1^{er} octobre 2019, à partir de la date de publication de l'arrêt n° 194/2019 au Moniteur belge</p>
		<p>2° les sages-femmes, les infirmiers et les aides-soignants ;</p> <p>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.</p>	<p>2° les sages-femmes, les infirmiers et les aides-soignants ;</p> <p>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.</p> <p><u>Texte légal à compléter par l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 :</u></p> <p>1° l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, est applicable pour des services de chiropraxie ou d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans cette disposition, lorsque ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie ;</p> <p>2° l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, est exclu pour les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique ;</p> <p>3° l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, est exclu pour les services, visés dans cette disposition, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne.</p>

	<i>Jusqu'au 31 décembre 2015</i>	<i>Du 1^{er} janvier 2016 au 30 septembre 2019, à partir de la date de publication de l'arrêt n° 194/2019 au Moniteur belge</i>	<i>A partir du 1^{er} octobre 2019, à partir de la date de publication de l'arrêt n° 194/2019 au Moniteur belge</i>
En ce qui concerne les hôpitaux	Article 44 du Code de la TVA § 2. Sont aussi exemptées de la taxe :	Article 44 du Code de la TVA § 2. Sont aussi exemptées de la taxe :	Article 44 du Code de la TVA § 2. Sont aussi exemptées de la taxe :
	1° 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 ; les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins ;	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 1 ^{er} , 1°, alinéa 2 ;	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 1 ^{er} , 1°, alinéa 2 ; <u>Texte légal à compléter par l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 :</u> 1° l'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA est exclu pour les livraisons de biens et les prestations de services étroitement liées, dans les cas qui sont expressément exclus d'une exemption par l'article 134 de la directive TVA ; 2° l'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA est exclu pour les prestations de soins à la personne, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplies en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires.

7. Conclusions

La Cour constitutionnelle a annulé :

1° la soumission à la TVA pour ce qui concerne les chiropracteurs et des ostéopathes, ces derniers ayant le droit avec effet au 1^{er} octobre 2019 d'invoquer l'exonération de la TVA aux conditions précitées de l'arrêt.

Or, la Cour ajoute qu'il appartient au législateur de déterminer, en ce qui concerne les services accomplis par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, si et à quelles conditions ils sont exemptés de la TVA (point B.5.3. de l'arrêt n° 194/2019).

Cependant, n'oublions pas que la Cour constitutionnelle n'a en tout état de cause pas maintenu la disposition excluant ces praticiens de l'exemption, au-delà du 30 septembre 2019, de sorte que ces praticiens peuvent revendiquer l'exemption sur cette base à partir du 1^{er} octobre 2019, le législateur pouvant déterminer plus tard les conditions de cette exemption sans pour autant que cette détermination soit nécessaire à l'application de l'exemption TVA à ces praticiens. De plus, n'oublions pas que la Cour de Justice elle-même, par son arrêt rendu le 27 juin 2019 et précité au point 3. ci-dessus, s'est prononcée dans le sens d'une inclusion de ces praticiens dans le champ d'application de l'exemption de la TVA et que cet arrêt a indéniablement effet direct en droit belge.

Nous sommes donc d'avis que ces praticiens, s'ils le désirent, peuvent revendiquer l'exemption de leurs services s'ils estiment que les conditions précitées (« lorsque ces praticiens possèdent les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie ») sont remplies dans leur chef ;

2° certaines exemptions de la TVA pour ce qui concerne les interventions et traitements à vocation esthétique, ces derniers restant donc soumis à la TVA après cet arrêt et le champ d'application de la TVA étant même étendu à la suite de cet arrêt, aux prestations médicales et paramédicales suivantes :

a) les interventions et traitements à vocation esthétique, même repris dans la nomenclature INAMI ou remboursés : en effet, 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 réserver l'exemption TVA aux seules interventions et traitements ayant un caractère thérapeutique ;

b) les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique.

Il faut donc souligner que ces praticiens devront effectivement posséder un n° de TVA et porter en compte la TVA à partir du 1^{er} octobre 2019 (*sic* !) dès lors qu'un dentiste fait une intervention esthétique (pensons au blanchiment des dents) ou lorsqu'un infirmier indépendant à domicile est confronté à un patient qui a subi une intervention purement esthétique non exemptée de la TVA ;

3° l'exemption de la TVA pour ce qui concerne les hôpitaux, en lien avec les traitements à vocation esthétique, ces derniers restant donc soumis à la TVA après cet arrêt et le champ d'application de la TVA étant même étendu à la suite de cet arrêt, aux prestations des hôpitaux de soins à la personne, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplies en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires ;

4° certaines exemptions de la TVA plus générales, non limitées à la chirurgie esthétique :

a) les services des professions médicales et paramédicales visées dans l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne, même reprises dans la nomenclature INAMI ou remboursées ;

b) les livraisons de biens et les prestations de services fournies par des hôpitaux, dans les cas qui sont expressément exclus d'une exemption par l'article 134 de la directive TVA, qui prévoit que les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération dans les cas suivants :

- lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées ;
- 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.

L'arrêt de la Cour constitutionnelle n'a donc finalement pas pour effet de réduire le champ d'application de la soumission à la TVA des interventions et traitements à vocation esthétique, mais au contraire d'étendre ce champ d'application de la TVA à ces interventions et traitements à vocation esthétique, par l'annulation de certaines exemptions de l'article 44 du Code de la TVA.

Et ce, en pleine conformité à la jurisprudence européenne précitée au point 1.2. ci-dessus.

Pourtant, cet arrêt a également un « effet collatéral » : lors de son intervention de chirurgie fine sur l'article 44 du Code de la TVA, la Cour constitutionnelle a touché à la médecine autre qu'esthétique. En effet, par son arrêt d'annulation, rappelons que la Cour constitutionnelle a annulé les services visés dans l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne, même reprises dans la nomenclature INAMI ou remboursées. Or, cette annulation, provoquée par les recours en matière de chirurgie esthétique, n'y est nullement limitée. La Cour constitutionnelle a donc littéralement tué la décision administrative E.T.96.270 du 13 octobre 2000 et le point 315 du *Manuel de la TVA* édité par le S.P.F. Finances, cités au point 1.1. ci-dessus, en vertu de laquelle l'exemption visée par l'article 44, § 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA pouvait continuer à être revendiquée pour l'ensemble des prestations de services que la pratique administrative belge admet au bénéfice de cette exemption en faveur des médecins.

Nous nous interrogeons cependant sur le caractère difficilement contrôlable de cette décision de la Cour

constitutionnelle chez les médecins concernés, tant pour l'administration fiscale, que par les praticiens de la santé, par exemple pour les infirmières indépendantes amenées à prodiguer des soins postopératoires au domicile des patients.

De plus, nous regrettons une annulation « un peu patchwork » par la Cour constitutionnelle, qui nécessite à présent que l'article 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, du Code de la TVA soit lu dans les différentes publications tentant encore de délivrer un texte légal coordonné au public, avec l'arrêt de la Cour constitutionnelle en regard. Le résultat en est que l'on peut encore douter de la sécurité juridique du contribuable en pratique : la seule lecture du texte légal de l'article 44 du Code de la TVA ne suffit plus, à présent, pour connaître le droit applicable...

L'intégration de l'arrêt dans le texte légal même de l'article 44 du Code de la TVA, par une initiative parlementaire ou gouvernementale, est-elle un vœu pieux, dans le contexte institutionnel encore d'actualité au moment de l'achèvement du présent article ?

Nouvelle norme commune IRE/IEC relative au contrôle contractuel et aux missions légales réservées et partagées auprès de petites entités

Raymond GHYSELS,

Licencié en droit, Expert-comptable et Conseil fiscal honoraire

TABLE DES MATIÈRES

1.	Introduction	27
1.1.	Généralités	27
1.2.	Date d'entrée en vigueur	29
1.3.	Distinction fondamentale entre une mission d'assurance raisonnable ou d'examen limité	29
1.4.	Définitions fondamentales d'usage systémique dans toutes les missions de contrôle	29
2.	Principes communs aux professionnels visés par la Norme	30
2.1.	Principes génériques applicables à toutes missions	30
2.2.	Principes spécifiques applicables à chaque mission	30
3.	Contrôle d'informations financières historiques (assurance raisonnable)	31
3.1.	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives et planification	31
3.2.	Procédures de contrôle à mettre en œuvre	32
3.3.	Formulation de l'opinion et rapport de contrôle du professionnel	32
4.	Examen limité d'informations financières historiques (assurance limitée)	33
4.1.	Introduction et réalisation de la mission	33
4.2.	Procédures à mettre en œuvre dans des circonstances particulières	34
4.3.	Formulation de la conclusion et rapport d'examen limité du professionnel	34
4.4.	Paragraphe d'observation et paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport d'examen limité	34
4.5.	Rapport d'examen limité	35
5.	Les annexes à la Norme	35
6.	Conclusions	35

1. Introduction

1.1. Généralités

Cette nouvelle norme professionnelle commune (ci-après Norme)¹, ayant été adoptée et publiée avant l'entrée en vigueur du CSA, le 1^{er} mai 2019, n'y fait pas référence². Cependant, pour la clarté des lecteurs, sont reproduites, dans cette brève contribution, les références aux dispositions applicables du CSA, correspondant à celles du CSoc et à celles de la loi du 27 juin 1921, exclusivement utilisées dans ladite Norme³.

L'intitulé précis de cette Norme est « *Norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations* ». Cet intitulé est doublement trompeur, aux motifs

- 1) que, même si le premier considérant parle « *des petites et moyennes entreprises* », l'abréviation PME n'y est pas définie et, pour cause, le concept de société moyenne est inconnu en droit comptable belge ; certes la Norme se rattrape en donnant le référentiel correct, mais celui-ci ne correspond pas à l'intitulé précité, et
- 2) que, par ailleurs, le champ d'application de la Norme définit les entreprises par l'unique référence au Code des sociétés, alors que les associations et

1. Cf. <https://www.iec-iab.be/fr/institut/mission-legale/Documents/Norme-IRE-IEC-PME-FR-approuvee.pdf> ; Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/Norme-IRE-IEC-PME-FR-approuvee.pdf> ; Norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations.
Cf. <http://blog.be.accountants/fr/article/liec-emet-des-remarques-dans-le-cadre-du-projet-relatif-aux-normes-de-qualite/5696>
Cf. <https://api2.tamtam.pro/storage/media/PDF/7680/4c3433c6625cc81e2e52f7791afbaf201f259a28.pdf> ; Norm met betrekking tot de contractuele controle van KMO's en kleine (i)vwz's en stichtingen en de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten bij KMO's en kleine (i)vwz's en stichtingen.
Cf. <http://blog.be.accountants/nl/article/iab-maakt-opmerkingen-bij-ontwerp-kwaliteitsnormen/5695>
Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/Norme-IRE-IEC-PME-FR-approuvee.pdf>
2. Cette norme, après avoir été soumise à une consultation publique (IRE) qui a eu lieu du 22 avril 2018 au 22 mai 2018, a été adoptée,
 - 1) par le Conseil de l'IRE, le 18 décembre 2018,
 - 2) par le Conseil supérieur des Professions économiques, le 21 décembre 2018,
 - 3) par le ministre de l'Economie, le 26 février 2019, puis
 - 4) publiée par avis, daté du même jour, au *Moniteur belge* du 12 mars 2019 (*Moniteur belge*, 12 mars 2019, p. 25928 ; Numac : 2019011025). Elle avait préalablement fait l'objet de commentaires spécifiques ; Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/20180831-commentaires-specifiques-position-IRE.pdf>
3. Cf. <http://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/normes/FAQNormePME.pdf> ; FAQ du CSPE : « *Que se passera-t-il lorsque le CSA (CSA = Code des sociétés et des associations) aura été adopté ?* 1. En date du 21 décembre 2018, la réforme du Code des sociétés et des associations n'avait pas de caractère définitif et n'est donc pas intégrée dans la norme ayant fait l'objet d'une approbation / d'un avis favorable. 2. Il conviendra, le cas échéant, de revoir la portée de cette norme au vu de la réforme du Code des sociétés et des associations lorsque le CSA aura un caractère définitif », p. 8.

fondations sont aussi des entreprises⁴, ainsi définies par le CDE⁵, depuis la loi du 7 novembre 2013 portant insertion du Titre I^{er} « Définitions générales » dans le Livre I^{er} « Définitions » du Code de droit économique⁶.

La Norme s'applique aux professionnels du chiffre que sont les experts-comptables externes et les réviseurs d'entreprises, **dans le cadre du seul contrôle contractuel des comptes annuels**⁷ et des **seules missions légales réservées et partagées**, qu'ils peuvent exercer auprès

- 1) des entreprises⁸, qui n'atteignent pas les critères fixés à l'article 1:24, § 1^{er}, CSA⁹, à l'exception de celles qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, et
- 2) des petites ASBL, AISBL et fondations, c'est-à-dire autres que celles visées aux articles 3:47 et 3:51, CSA¹⁰.

Le premier considérant de cette Norme précise donc

- 1) qu'elle vise les PME, à l'exception de celles faisant partie d'un groupe consolidant, et
- 2) qu'elle vise
- a) le contrôle **contractuel** de leurs comptes annuels, mais aussi

- b) les missions de contrôle **légal** qui peuvent être exercées indifféremment par les membres des deux instituts, IRE et IEC¹¹, sachant que cette Norme ne s'applique pas aux missions de contrôle légal des comptes annuels par le commissaire, telles que visées à l'article 3:55, CSA¹².

Le quatrième considérant observe que ces professionnels sont généralement confrontés à des missions de trois types, selon les circonstances propres à chaque situation et les caractéristiques de chaque type de mission effectuée par ces professionnels,

- 1) les **missions d'assurance raisonnable ou limitée**, visant les **informations financières historiques** telles que des états financiers, y compris un état financier intermédiaire, ou des comptes annuels¹³ ;
- 2) les autres missions d'assurance visant les **informations financières autres que historiques** (données prévisionnelles¹⁴, contrôle interne¹⁵, données environnementales¹⁶, notamment) ;
- 3) les missions de services connexes¹⁷ visant les **procédures convenues**¹⁸ ou les **missions de compilation**¹⁹, non visées par cette Norme.

Les instituts mettent à disposition des professionnels un exemple d'une lettre de mission (§ 40) et d'une

4. Art. I.4/1, CDE : « La définition suivante est applicable au livre III, titre 3, chapitre 1^{er} :
1° entreprise : toute personne physique ou personne morale poursuivant de manière durable un but économique, y compris ses associations ».

Art. I.5, CDE : « La définition suivante est applicable au livre III, titre 3, chapitre 2 :
1° entreprise soumise à obligation comptable : une entreprise au sens de l'article III.82 ».

5. Art. I.1, 1°, CDE.

6. Cf. <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2013/11/07/2013011566/justel> ; art. 2.

7. Ce contrôle **contractuel** n'a évidemment aucun sens, si celui-ci est déjà effectué par un commissaire, dans le cadre du contrôle **légal**.

8. Définies à l'article I.1, 1°, al. 1^{er} et 2, CDE.

9. Soit l'article 15, § 1^{er}, CSoc, cité dans la Norme. L'Art. 1:24, § 1^{er}, CSA dispose que : « Les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'un des critères suivants :
– nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 50 ;
– chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 9 000 000 euros ;
– total du bilan : 4 500 000 euros ».

Son § 6 prévoit, dans le cas d'une société liée à une ou plusieurs autres, visé à l'article 1:20, que les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan sont déterminés sur une base consolidée et ceux relatifs aux travailleurs sont additionnés.

Son § 7 prévoit que le § 6 n'est pas applicable à d'autres sociétés que les sociétés mères visé à l'article 1:15, 1°, sauf si de telles sociétés sont constituées à seule fin d'éviter le rapportage d'informations. Pour l'application des § 6 et 7, les sociétés constituant un consortium visé à l'article 1:19 sont assimilées à une société mère.

10. Soit les articles 17, 37, 53, § 5, de la loi du 27 juin 1921, cités dans la Norme. L'article 3:47, § 2, CSA, dispose que « les petites ASBL ou AISBL peuvent établir leurs comptes annuels conformément à un modèle simplifié si, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, elles ne dépassent pas plus d'un des critères suivants :
1° un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 5, déterminé conformément l'article 1:28, § 5 ;
2° 334 500 euros pour le total des recettes, autres que non récurrentes, hors taxe sur la valeur ajoutée ;
3° 1 337 000 euros pour le total des avoirs ;
4° 1 337 500 euros pour le total des dettes ».

L'article 3:51, § 2, CSA, identique à l'article 3:47, § 2, du même Code, concerne les fondations.

11. Ces missions légales sont dites « missions légales réservées et partagées ». « S'il n'existe pas de norme spécifique, commune aux deux instituts, applicable à la mission légale réservée et partagée exercée auprès de PME et de petites ASBL, seule la présente norme est d'application » (septième considérant).

12. Soit l'article 16/1, CSoc. L'article 3:55, CSA dispose que : « Art. 3:55. Par "contrôle légal des comptes", il faut entendre un contrôle des comptes annuels statutaires ou des comptes consolidés, dans la mesure où ce contrôle est :
1° requis par le droit de l'Union européenne ;
2° requis par le droit belge en ce qui concerne les petites sociétés ;
3° volontairement effectué à la demande de petites sociétés, lorsque cette mission est assortie de la publication du rapport visé à l'article 3:74 ou 3:80 ».

13. Dans cette norme-ci, seul ce premier type de missions, à savoir les missions d'assurance raisonnable ou limitée, est traité (cinquième considérant).

14. Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-clarifiees/ISA/ISA540-FR-29juin2006.pdf> ; ISA 540 ; audit des estimations comptables.

15. Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-265-FR-2016-2017-CLEAN.pdf> ; ISA 265, Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction.

16. Cf. https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-clarifiees/ISA%20Clarified/ISA_315_-_version_30_juin_2009.pdf

17. Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/communications/ISRS%204400%20-%202020FR%20v4.pdf>. Norme internationale de services connexes 4400 (anciennement ISA 920) missions de procédures convenues relatives aux informations financières.
Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/communications/2012%2010%20-%202012%2006%2026%20Communication%20ISRS%204400.pdf>. L'ISRS4400 vise toutes les missions de procédures convenues, définies d'un commun accord par l'auditeur, l'entité et toute autre partie intéressée, et aboutissant à un rapport sur des constatations de fait (communication IRE 2012/10, 26 juin 2012).

18. Cf. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B008%202012%20IAASB%20Handbook%20ISRS%204400.pdf>

19. Cf. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B012%202012%20IAASB%20Handbook%20ISRS%204410%2028revised%29.pdf> ; ISRS 4410 (Revised) COMPILATION ENGAGEMENTS (Effective for compilation engagement reports dated on or after July 1, 2013).

lettre d'affirmation dans laquelle il sera tenu compte du niveau d'assurance (§ 69) exprimé²⁰.

1.2. Date d'entrée en vigueur

La Norme entre en vigueur à la date de publication au *Moniteur belge* de l'avis d'approbation par le ministre de l'Economie, soit le 12 mars 2019.

1.3. Distinction fondamentale entre une mission d'assurance raisonnable ou d'examen limité

Précisons la terminologie, afin d'éviter les confusions.

Une mission d'assurance est celle « *dans laquelle un professionnel exprime une conclusion visant à augmenter le niveau de confiance des utilisateurs visés, autres que la partie responsable, quant au résultat d'une évaluation ou d'une mesure de l'objet considéré au regard de critères* »²¹.

Le contrôle d'**informations financières historiques**²², en matière de mission d'assurance, fait la distinction, selon qu'elle est

- 1) une **mission d'assurance raisonnable** dans laquelle le professionnel a pour objectif de **réduire le risque**, représentant la base de sa conclusion, **à un niveau suffisamment faible**, compte tenu des circonstances de la mission ; cette conclusion est formulée de telle sorte qu'elle exprime l'opinion du professionnel à propos du résultat de la mesure ou de l'évaluation ; dans ce cas, l'opinion du professionnel est exprimée en mode **positif**²³ ou, au contraire,
- 2) une **mission d'assurance limitée** dans laquelle le professionnel a pour objectif de **ramener le risque**, représentant la base de sa conclusion, **à un niveau acceptable**, compte tenu des circonstances de la mission, mais dans laquelle ce **risque est plus élevé que dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable** ; sur la base des travaux effectués par le professionnel, principalement les demandes d'informations et l'exécution des procédures analytiques pour déterminer, si les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, et des éléments probants obtenus, le professionnel pourra exprimer une conclusion qu'il **n'a pas** de preuve sur la base de laquelle il pourrait conclure

que les états financiers **ne sont pas** établis, conformément au référentiel comptable applicable ; dans ce cas, l'opinion du professionnel est exprimée en mode **néгатif**²⁴.

1.4. Définitions fondamentales d'usage systémique dans toutes les missions de contrôle

Les trois définitions qui suivent sont fondamentales, car elles transcendent toutes les missions d'audit. Les autres définitions sont énoncées au fur et à mesure des domaines analysés, sous 2 à 4, soit dans le corps même de l'article, soit dans une note infrapaginale.

L'expression **contrôle interne** est citée fréquemment dans la Norme. Il est essentiel d'en connaître la définition : « ... *le processus conçu, mis en place et supervisé par l'organe de surveillance, la direction, la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprises et autres membres du personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une "PME ou petite ASBL" en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables...* »²⁵.

Le mot **significatif** est cité fréquemment dans la Norme. Il est essentiel d'en connaître la définition : « ... *les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme étant significatives si, individuellement ou en cumulé, on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers. Le jugement du professionnel sur le caractère significatif est exercé à la lumière des circonstances et est influencé par sa perception des besoins des utilisateurs des états financiers en matière d'informations financières, ainsi que par l'importance ou la nature de l'anomalie, ou par la combinaison des deux. L'opinion du professionnel porte sur les états financiers pris dans leur ensemble et, en conséquence, le professionnel n'est pas tenu de détecter des anomalies qui ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble, mais peut également renvoyer vers un seul état financier* »²⁶.

20. Cf. <https://www.icci.be/fr/avis/avis-detail-page/exemples-de-lettres-de-mission-norme-commune-contr-le-des-pme> ; Ces exemples de lettre n'ont pas de caractère contraignant, mais ont pour but de servir uniquement de cadre à l'application des considérations développées dans cette norme.

21. Annexe 1 de la norme commune. Mission d'assurance, p. 43/56.

22. Annexe 1 de la norme commune nouvelle. Informations financières historiques : informations exprimées en termes financiers concernant une « PME ou petite ASBL » particulière, provenant essentiellement du système comptable de cette entité, et retraçant des faits économiques qui sont survenus **au cours de périodes antérieures**, ou des conditions ou circonstances économiques constatées **à des moments donnés dans le passé**, p. 47/56.

23. Exemple : A notre avis, conformément aux dispositions de la norme relative au contrôle contractuel ..., les états financiers ci-joints **donnent une image fidèle** du patrimoine et de la situation financière de la société [à la date de clôture du ...], ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément à la réglementation comptable applicable en Belgique. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 47/58.

24. Exemple : Sur la base de notre examen limité et conformément aux dispositions de la norme relative au contrôle contractuel ..., **nous n'avons pas** identifié d'éléments qui impliqueraient des corrections significatives des états financiers ci-joints, établis conformément à la réglementation comptable applicable en Belgique. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 47/58.

25. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 44/58.

26. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 44/58.

L'annexe à la Norme ne comporte pas moins de six définitions de **risques**²⁷. Il est essentiel de les connaître toutes. La place manque dans ce bref article pour les analyser. Limitons-nous au **risque d'anomalies significatives** possibles, voire probables, dans les états financiers. Il comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des **assertions**²⁸ :

- 1) **risque inhérent** : la possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui est significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles internes y afférents et
- 2) **risque de contrôle interne** : le risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, et qui est significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de la « PME ou petite ASBL²⁹ ».

2. Principes communs aux professionnels visés par la Norme

La Norme énonce des principes généraux à toutes missions et des principes propres à chaque mission.

2.1. Principes génériques applicables à toutes missions

Ces principes généraux respectent les lois, règlements et normes professionnelles visant

- 1) la proportionnalité des missions à l'ampleur et à la nature des activités des entités contrôlées,
- 2) l'indépendance
 - a) d'esprit : attitude morale visant les seules considérations en rapport avec les missions et
 - b) d'apparence : nécessité d'éviter toutes situations altérant la capacité professionnelle,
- 3) l'éthique et la déontologie comprenant l'intégrité, l'objectivité, le secret professionnel, etc.,
- 4) la désignation du représentant permanent du cabinet assumant la responsabilité de la mission,

- 5) le *professional skepticism* nécessitant l'esprit critique et l'attention aux éventuelles anomalies,
- 6) la formation continue, afin de maintenir à niveau les compétences et l'éthique professionnelles,
- 7) le contrôle de qualité et la surveillance du bon déroulement des missions.

2.2. Principes spécifiques applicables à chaque mission

Ces principes applicables à chaque mission comprennent

- 1) la procédure écrite, propre au cabinet, d'acceptation **préalable** de la mission, puis de son maintien, relative à la capacité nécessaire, aux collaborations, aux ressources et au temps requis à son bon accomplissement ;
- 2) l'obtention **préalable** de l'accord écrit du client, quant à une **lettre de mission**³⁰ comportant notamment
 - a) sa déclaration, selon laquelle il reconnaît et comprend ses responsabilités, notamment quant à la présentation **fidèle** d'états financiers, soumis au contrôle contractuel, conformes au référentiel applicable,
 - b) la caractère complet et correct des informations relatives au gouvernement d'entreprise,
 - c) la documentation nécessaire au **contrôle interne** pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives,
 - d) le libre accès auprès de toutes personnes et quant à toutes informations utiles à la présentation des états financiers,
 - e) la **description équilibrée** des conditions des missions, de leur objectif et de leur étendue, des responsabilités respectives, de l'utilisation projetée et de la diffusion de tous les rapports à émettre par le professionnel, de la fixation et des conditions de paiement des honoraires, les conditions dans lesquelles le professionnel serait amené à ne pas finaliser ses missions et, enfin,
 - f) les responsabilités du professionnel quant à la bonne réalisation de sa mission.

27. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 51 et 52/58.

28. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 42/58 ; Assertions : déclarations de la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par le professionnel pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir. Les assertions sur lesquelles s'appuie le professionnel pour considérer les différents types d'anomalies potentielles qui peuvent survenir s'analysent selon trois catégories et peuvent prendre les formes suivantes :

- a) assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période contrôlée,
- b) assertions relatives aux soldes de comptes en fin de période et
- c) assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations fournies.

29. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 51/58.

30. L'article 41 de la loi du 17 mars 2019 dispose que : « Le professionnel établit, en concertation avec son client, une lettre de mission, précédant l'exécution de toute mission. Cette lettre de mission décrit d'une manière équilibrée les droits et obligations respectives du client et du professionnel. Le Roi détermine, après avis du Conseil de l'Institut, les modalités d'application de la lettre de mission. Le Conseil de l'Institut rend son avis dans les trois mois après la réception de la demande d'avis sur le projet, à défaut de quoi le Conseil de l'Institut est réputé n'avoir aucune observation sur le projet ».

L'article 28/1, al. 2, de la loi du 22 avril 1999, inséré par l'article 13 de la loi du 3 septembre 2017, s'écrivait comme suit : « Le Roi fixe, après avis du Conseil de l'Institut, les modalités pour l'application de la lettre de mission ». A ce jour, la lettre de mission n'est pas d'application, l'arrêté royal n'ayant jamais été pris par le gouvernement.

Ces principes applicables à chaque mission, exercée par le professionnel, comprennent aussi

- 1) la nécessité, pour lui, de documenter son dossier de travail adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contractuellement contrôlée, ainsi qu'à la nature de la mission, contenant les informations suffisantes et appropriées pour servir de base à son opinion et démontrant que sa mission a été planifiée et réalisée conformément à la norme professionnelle et aux lois et règlements, sachant que cette documentation inclut également la stratégie générale, le programme de travail et les changements intervenus en cours d'exercice de sa mission ;
- 2) le devoir, pour lui,
 - a) d'identifier et d'évaluer si les états financiers contiennent des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes,
 - b) de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport à ces risques par la conception et la mise en œuvre de procédures appropriées pour y répondre et
 - c) d'apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées ;
- 3) le récolement des éléments probants suffisants et appropriés
 - a) concernant le respect des dispositions légales et réglementaires et la mise en œuvre des procédures d'identification de leur non-respect ;
 - b) pour pouvoir conclure, s'il y a incertitude significative sur la capacité de l'entité, à poursuivre l'exploitation (*going concern*)³¹ ;
- 4) la nécessité d'inventorier les éventuels événements postérieurs à la clôture ;
- 5) la nécessité de communiquer en temps opportun avec le client et son gouvernement d'entreprise.

Enfin, le professionnel doit demander au client de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'il s'est acquitté de ses responsabilités décrites dans la lettre de mission. Cette déclaration mentionne que :

- 1) le client s'est acquitté de sa responsabilité quant à la préparation d'états financiers fidèles et conformément au référentiel comptable applicable et
- 2) toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers.

3. Contrôle d'informations financières historiques (assurance raisonnable)

La présente section de la Norme couvre les trois domaines suivants :

- 1) l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives et planification,
- 2) les procédures de contrôle à mettre en œuvre,
- 3) la formulation de l'opinion et le rapport de contrôle du professionnel.

3.1. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives et planification

Planifier un contrôle, afin que la mission puisse être réalisée de manière efficace, implique que le professionnel

- 1) établisse une stratégie générale de contrôle qui détermine l'étendue, le calendrier et l'importance de la mission, et de donner des directives pour l'élaboration d'un programme de contrôle adapté et
- 2) élabore un programme de contrôle qui contribue
 - a) à identifier et résoudre les problèmes potentiels en temps utile et
 - b) à une bonne organisation et direction de la mission de contrôle³².

Identifier et évaluer, car la mission doit être efficace, en tenant compte des spécificités liées à l'environnement de l'entité, des **risques d'anomalies significatives**, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité contrôlée, y compris de son contrôle interne³³. Cette procédure d'évaluation comporte des demandes d'informations auprès du client, des procédures analytiques, de même que l'observation physique et l'inspection³⁴. Les éléments-clés de la connaissance acquise, relative aux domaines nécessaires à la réalisation de la mission, doivent être documentés de manière appropriée³⁵. A cet effet, « *les anomalies constatées, y compris les omissions, sont considérées comme étant significatives si, individuellement ou en cumulé, on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers ou comptes annuels* »³⁶. La détermination du seuil de signification implique l'exercice du **jugement professionnel**³⁷.

31. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 49/58.

32. Norme, 3.1.1., § 70 à 73.

33. L'évaluation du contrôle interne comprend :

- 1) l'environnement de contrôle,
- 2) le processus d'évaluation des risques par l'entité contrôlée,
- 3) le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière, et la communication,
- 4) les mesures de contrôle interne pertinentes pour le contrôle,
- 5) le suivi des contrôles.

34. Norme, *op. cit.*, § 74 à 76.

35. Norme, *op. cit.*, § 77.

36. Norme, *op. cit.*, § 79.

37. Norme, *op. cit.*, § 82. Définition du jugement professionnel : dans le contexte fourni par les normes de contrôle et de rapportage, ainsi que les règles d'éthique, l'application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées pour prendre des décisions fondées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission de contrôle, Annexe 1 : Définitions, p. 47/58.

3.2. Procédures de contrôle à mettre en œuvre

Les **procédures de contrôle concrètes** consistent en la mise « en œuvre des réponses appropriées à ces risques »³⁸. « A cette fin, [le professionnel] met en place des procédures de **contrôle complémentaires**, à savoir des contrôles de substance (vérifications de détail ou procédures analytiques de substance) ou des **tests de contrôle interne** ou une combinaison de ces éléments » ; « le professionnel doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité de ces éléments »³⁹. Le contrôle interne requiert des tests de procédures définis comme suit : « procédure de contrôle destinée à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions »⁴⁰.

La Norme entend par **contrôle de substance** celui dont la procédure est conçue « pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles de substance comprennent des vérifications de détail (sur des flux d'opérations, des soldes de comptes et sur les informations fournies dans les états financiers) et des procédures analytiques de substance »⁴¹.

Si l'entité contrôlée contractuellement fait appel à une **société de services**, le professionnel doit acquérir une connaissance de la nature et de l'importance des prestations fournies et concevoir et mettre en œuvre des procédures de contrôle répondant à ces risques⁴².

Les **anomalies identifiées** au cours de la mission sont évaluées et documentées dans un relevé. « Le professionnel exerce son jugement professionnel pour évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments collectés, afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives »⁴³.

La Norme entend par **procédures analytiques** les « évaluations d'informations financières faites à partir d'une analyse des corrélations plausibles entre des données financières et non financières. Ces procédures englobent également toute investigation jugée

*nécessaire des variations ou corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues »*⁴⁴. Le professionnel qui a recours aux sondages doit

- 1) disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population, dont l'échantillon est extrait, et
- 2) définir un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible pour être acceptable⁴⁵.

3.3. Formulation de l'opinion et rapport de contrôle du professionnel

La **formulation de l'opinion** du professionnel

- 1) se forge sur les états financiers,
- 2) se fonde sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis, et
- 3) exprime clairement cette opinion dans son rapport de contrôle écrit⁴⁶.

Afin de forger le **fondement de son opinion**, le professionnel conclut s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion prend en compte :

- 1) le fait que
 - a) il a ou non recueilli des éléments probants suffisants et appropriés ;
 - b) les anomalies non corrigées prises individuellement ou cumulées sont, ou non, significatives ;
- 2) si les états financiers sont établis conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable, sans omettre la prise en compte des aspects qualitatifs de leurs méthodes comptables, y compris des indices de biais⁴⁷ possibles dans les jugements du client⁴⁸.

L'**opinion** du professionnel peut être

- 1) soit **modifiée**⁴⁹ : ce terme vise respectivement une opinion **avec réserve**, une opinion **négative** ou une **abstention** d'opinion ; dans ce cas, le professionnel s'exprime clairement sur sa réserve,
- 2) soit **non modifiée**⁵⁰ : ce terme est utilisé pour les besoins de la présente norme et vise l'opinion **sans**

38. Norme, *op. cit.*, § 85.

39. Norme, *op. cit.*, § 86.

40. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 52/58. « Si le professionnel envisage de s'appuyer sur le contrôle interne, il doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne sur lequel il souhaite se fonder. Lors de la conception et de la réalisation de tests de procédures, plus le professionnel veut s'appuyer sur l'efficacité d'un contrôle interne, plus il doit recueillir des éléments probants convaincants » ; Norme, § 97.

41. Les contrôles de substance sont également connus sous le nom de « tests substantifs », Annexe 1 : Définitions, p. 40/58.

42. Norme, *op. cit.*, § 105 et 106.

43. Norme, *op. cit.*, § 107 et 110.

44. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions. Voy. aussi § 99 à 104.

45. Norme, *op. cit.*, § 112.

46. Norme, *op. cit.*, § 116.

47. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, « Biais (préjugé – parti pris) introduit par la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise : manque d'impartialité de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise dans la préparation de l'information », p. 43/58.

48. Norme, *op. cit.*, § 117.

49. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 48/58.

50. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 48/58.

réserve exprimée par le professionnel, lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, **conformément au référentiel d'information financière applicable**⁵¹.

Le professionnel exprime clairement une opinion **modifiée** appropriée, lorsque

- 1) après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, les états financiers, comportant des anomalies significatives, prises individuellement ou en cumulé, **ont une incidence significative, mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers** (soit une opinion avec réserve, soit une opinion négative)⁵²,
- 2) il lui est impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, au point que, même après les avoir recueillis, des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, **ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers**⁵³ (c'est-à-dire une abstention d'opinion)⁵⁴.

Le rapport de contrôle du professionnel comporte

- 1) un **paragraphe d'observation** : tel est le cas, lorsque « *le professionnel considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour leur compréhension des états financiers* »⁵⁵ ; cette observation n'est pas une réserve, car « *le point présenté ou mentionné dans les états financiers ne comporte pas d'anomalies significatives* »⁵⁶,
- 2) un **paragraphe relatif à d'autres points** : tel est le cas, lorsque le professionnel juge « *pertinent pour la compréhension du contrôle, de ses responsabilités ou de son rapport de contrôle par les utilisateurs et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit, il doit* » faire cette communication⁵⁷.

Le professionnel doit émettre un **rapport de contrôle**, écrit et daté, conformément à l'exemple repris dans la Norme qui comprend

- 1) un intitulé,
- 2) le destinataire et, s'il y en a un, l'utilisateur présumé,
- 3) l'identification de l'état ou des états financier(s) qui a ou ont été contrôlé(s),

- 4) une description succincte de la mission extraite de la lettre de mission,
- 5) une mention rappelant les responsabilités de la direction et du professionnel,
- 6) une description des procédures mises en œuvre,
- 7) une opinion sur l'image fidèle des états financiers, ainsi que
- 8) le lieu de signature et le nom du professionnel ;
- 9) la lettre de mission peut, avec l'accord des parties, être jointe au rapport⁵⁸.

4. Examen limité d'informations financières historiques (assurance limitée)

La présente section de la Norme couvre les cinq domaines suivants :

- 1) introduction et réalisation de la mission,
- 2) procédures à mettre en œuvre dans des circonstances particulières,
- 3) formulation de la conclusion et rapport d'examen limité du professionnel,
- 4) paragraphe d'observation et paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport d'examen limité,
- 5) rapport d'examen limité.

4.1. Introduction et réalisation de la mission

L'objectif d'une mission d'examen limité, portant sur des informations financières historiques, est de permettre au professionnel d'exprimer une conclusion sur la base de son examen, dont il résulte que **des ajustements** significatifs des informations financières historiques **ne seraient pas nécessaires**, conformément à un référentiel comptable applicable. L'objectif est de **réduire à un niveau acceptable le risque d'exprimer une conclusion inappropriée**, lorsque les informations financières historiques comportent des anomalies significatives⁵⁹. Dans cette limite (examen limité), la conclusion du rapport du professionnel ne peut être exprimée que sur un mode négatif, comme on le verra *infra* !

Néanmoins, le professionnel ne peut jamais se dispenser d'acquérir une connaissance de l'entité cliente et de son environnement, y compris de son contrôle interne, ainsi que du référentiel comptable applicable,

51. N'a pas de preuve sur la base de laquelle il pourrait conclure que les états financiers ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

52. Norme, *op. cit.*, § 118.

53. Caractère diffus : expression utilisée, dans le contexte d'anomalies, pour décrire les incidences (potentielles) sur les états financiers des anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences ayant un caractère diffus dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement du professionnel : a) ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ; b) si elles y sont circonscrites, représentent ou pourraient représenter une part importante des états financiers ; ou c) sont fondamentales au regard des informations fournies pour la compréhension des utilisateurs des états financiers. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, p. 43/58.

54. Norme, *op. cit.*, § 119.

55. Norme, *op. cit.*, § 122.

56. Norme, *op. cit.*, *ibidem*.

57. Norme, *op. cit.*, § 123.

58. Norme, *op. cit.*, § 124.

59. Norme, *op. cit.*, § 126.

afin de se doter d'une base sur laquelle fonder la conception des procédures à mettre en œuvre. Pour obtenir des éléments suffisamment probants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers, le professionnel doit concevoir et mettre en œuvre une dizaine de procédures de demande d'informations et des procédures analytiques, décrites dans la Norme⁶⁰. La place manque pour en faire une analyse.

4.2. Procédures à mettre en œuvre dans des circonstances particulières

Au cours de l'examen limité, le professionnel doit rester attentif aux accords et aux informations pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des **parties liées** que la direction n'aurait pas relevées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées⁶¹.

Les autres procédures sont relatives

- 1) à l'utilisation des travaux réalisés par d'autres personnes et professionnels,
- 2) au rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents,
- 3) à la mise en œuvre de procédures supplémentaires, lorsque le professionnel constate que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives,
- 4) aux événements postérieurs à la date de clôture,
- 5) à la date des déclarations écrites et période(s) couverte(s),
- 6) à l'évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre et
- 7) à l'évaluation de l'incidence sur le rapport d'examen limité⁶².

4.3. Formulation de la conclusion et rapport d'examen limité du professionnel

Pour former sa conclusion sur les états financiers, le professionnel se pose les questions suivantes :

- 1) ces états se réfèrent-ils adéquatement au référentiel comptable applicable ?
- 2) au regard des exigences de ce référentiel et des résultats de la mise en œuvre des procédures, de la terminologie, des méthodes et estimations, les états comptables y sont-ils conformes ?
- 3) subsiste-t-il
 - a) des anomalies non corrigées, diffuses ou non diffuses, décelées
 - i. au cours de son examen limité de l'exercice à clôturer ?
 - ii. au cours de l'exercice précédent ?

- b) des aspects qualitatifs des pratiques comptables posant question ?

Si la réponse à ces interrogations n'est pas la bonne, il en résulte que le professionnel doit exprimer dans son rapport d'examen limité une **conclusion modifiée** sur les états financiers. Elle se présente dans les situations suivantes :

- 1) lorsqu'il détermine, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, que les états financiers comportent des anomalies significatives ; dans ce cas, il établit que les états financiers comportent des anomalies significatives,
 - a) soit, en n'ayant pas de caractère diffus, il exprime alors une conclusion avec réserve,
 - b) soit, lesdites anomalies ont un caractère diffus ; il exprime alors une conclusion défavorable ;
- 2) lorsqu'il n'obtient pas les éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux états financiers qui sont significatifs, dans ce cas,
 - a) soit, il exprime une conclusion avec réserve, s'il conclut que les incidences éventuelles d'anomalies non détectées pourraient être significatives, mais n'ont pas de caractère diffus,
 - b) soit, il formule une impossibilité d'exprimer une conclusion, s'il conclut que les incidences éventuelles d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus⁶³.

4.4. Paragraphe d'observation et paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport d'examen limité

Le professionnel pourrait considérer comme nécessaire

- 1) d'attirer, dans un paragraphe d'observation, l'attention sur un point des états financiers, revêtant, selon son jugement, une importance telle qu'il est fondamental pour leur compréhension par les utilisateurs ; en pareils cas, le professionnel doit ajouter un paragraphe d'observation dans son rapport d'examen limité, à la condition d'avoir obtenu évidemment les éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers ne sont pas susceptibles de comporter d'anomalie significative relativement à ce point ; un tel paragraphe ne doit porter que sur un point précis des états financiers,
- 2) de communiquer, dans un paragraphe relatif à d'autres points, un point autre que ceux précités, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension de l'examen limité, de ses responsabilités ou de son rapport d'examen limité par les

60. Norme, *op. cit.*, § 130 à 132. Il n'est pas possible dans le cadre limité de ce bref article de développer le contenu de ces demandes d'information au client au cours de mission.

61. Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-550-FR-2016-2017-CLEAN.pdf> ; Norme, *op. cit.*, § 133 et 134. Voy l'ISA 550, Parties liées pour plus d'informations ; version 27 juillet 2017.

62. Norme, *op. cit.*, § 135 à 142.

63. Norme, *op. cit.*, § 145 à 147.

utilisateurs et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit ; il doit le faire dans ce paragraphe de son rapport d'examen limité⁶⁴.

4.5. Rapport d'examen limité

Le professionnel rédige un rapport écrit et daté, conformément à l'exemple repris dans la Norme.

Ce rapport comprend

- 1) un intitulé,
- 2) le destinataire et, s'il y en a un, l'utilisateur présumé,
- 3) l'identification de l'état ou des états financier(s) qui a ou ont été vérifié(s),
- 4) une description succincte de la mission extraite de la lettre de mission,
- 5) une mention rappelant les responsabilités de la direction et du professionnel,
- 6) une description des procédures mises en œuvre,
- 7) une conclusion, ainsi que le lieu de signature et le nom du professionnel⁶⁵.

Soyons attentifs à la distinction essentielle opérée par la norme entre

- 1) la conclusion d'un rapport d'assurance raisonnable, en ce que cette conclusion fait référence au concept d'image fidèle (pour rappel, formulée sur un mode positif), et
- 2) cette conclusion-ci d'un rapport d'examen limité, en ce que le professionnel n'a pas de preuve sur la base de laquelle il pourrait conclure que les états financiers ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable (pour rappel, formulée sur un mode négatif)⁶⁶.

La lettre de mission peut, avec l'accord des parties, être jointe au rapport.

5. Les annexes à la Norme

La Norme comporte six annexes :

- 1) Définitions : elles sont nombreuses (plus d'une dizaine de pages), riches d'enseignements, fort utiles aux professionnels, pour fixer leur compréhension précise du jargon révisoral utilisé dans une mission d'audit ;

- 2) Aperçu schématique de la manière de répondre aux risques évalués : l'annexe distingue les risques évalués à un double niveau : celui des états financiers et ceux des assertions du client ; sachant que chaque niveau doit recevoir la réponse appropriée du professionnel (les contrôles de substance [vérification de détail et procédures analytiques et substance] et les tests de procédures) ;
- 3) Exemple de rapport (assurance raisonnable) : ce rapport est intitulé « *Rapport [de l'expert-comptable ou du reviseur d'entreprises] à l'organe de gestion de [nom de la pme ou la petite asbl] sur le contrôle contractuel⁶⁷ des états financiers⁶⁸ de la société _____ pour l'exercice clos le _____ 20__* » ;
- 4) Exemple de rapport (examen limité) : ce rapport est intitulé « *Rapport [de l'expert-comptable ou du reviseur d'entreprises] à l'organe de gestion de [nom de la pme ou de la petite asbl] sur l'examen limité contractuel⁶⁹ des états financiers⁷⁰ de la société _____ pour l'exercice clos le _____ 20__* » ;
- 5) Liste des missions de contrôle au sens de la présente norme (voy. § 3 de la Norme) ;
- 6) Liste des missions d'examen limité au sens de la présente norme (voy. § 4 de la Norme).

6. Conclusions

Qui mieux que le CSPE peut nous aider dans la conclusion de cet article⁷¹ ? Jusqu'au 12 mars 2019, il n'existait aucune norme en la matière. Sur invitation pressante du ministre de l'Economie, les deux Instituts, IRE et IEC, ont pris l'initiative, **en commun**, de rédiger une norme professionnelle. Elle sera utile « *dans le déroulement correct des missions couvertes par elle et facilitera le travail dans le cadre de la revue qualité / du contrôle qualité auxquels les professionnels sont soumis* »⁷². Outre le rôle joué par le CSPE, plusieurs questions pratiques y reçoivent leurs réponses ; la suite est un morceau choisi, extrait directement du document du CSPE.

Quels sont les professionnels concernés par la nouvelle norme ?

- 1) les **réviseurs d'entreprises** et les **experts-comptables externes**, pour ce qui concerne les missions légales et

64. Norme, *op. cit.*, § 148 et 149.

65. Norme, *op. cit.*, § 150.

66. Norme, *op. cit.*, Annexe 1 : Définitions, Mission d'assurance, p. 47/58.

67. A adapter en fonction de la mission, notamment lorsqu'il s'agit d'une mission légale réservée et partagée.

68. Il s'agit des états financiers ou des comptes annuels, en fonction de la mission : à adapter éventuellement dans le rapport en identifiant clairement le ou les état(s) financier(s) qui a ou ont été contrôlé(s).

69. A adapter en fonction de la mission, notamment lorsqu'il s'agit d'une mission légale réservée et partagée.

70. Il s'agit des états financiers ou des comptes annuels, en fonction de la mission : à adapter éventuellement dans le rapport en identifiant clairement le ou les état(s) financier(s) qui a ou ont été contrôlé(s).

71. Cf. <http://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/normes/FAQNormePME.pdf> ; Une nouvelle norme professionnelle vient d'entrer en vigueur en Belgique ; Voici le quoi et le pourquoi – FAQ. Ce document n'est pas daté, mais postérieur au 12 mars 2019, date de publication au *Moniteur belge* de l'Avis relatif à l'approbation de la norme relative au contrôle contractuel des P.M.E. et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des P.M.E. et des petites A(I)SBL et fondations.

72. FAQ, *op. cit.*

- 2) les **réviseurs d'entreprises**, les **experts-comptables externes** et les **conseils fiscaux externes**, pour ce qui concerne les missions contractuelles.

Qu'est-ce qu'une **mission légale réservée et partagée** ?

Ce sont celles qui sont confiées par une loi, un décret, un arrêté royal, ministériel ou autre, aux seuls réviseurs d'entreprises et experts-comptables externes ; mais pas aux conseils fiscaux, puisque ceux-ci, du fait de leur statut légal, ne peuvent accepter que des missions contractuelles.

Quelles sont les **normes professionnelles existantes** traitant spécifiquement d'une mission légale réservée et partagée ?

Actuellement, l'IRE et l'IEC n'ont adopté que trois normes communes traitant spécifiquement d'une mission légale réservée et partagée :

- 1) norme relative au contrôle des opérations de fusion et scission de sociétés en Belgique (2013) ;
- 2) normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée (2002) ;
- 3) normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société (2002) ; les deux instituts concernés se sont engagés à mettre ces trois normes à jour dans les meilleurs délais, afin de clarifier l'interconnexion entre ces trois normes et la nouvelle norme.

Pour le surplus, la première de ces trois normes doit être actualisée, vu l'entrée en vigueur du CSA, et les deux autres normes sont périmées depuis plusieurs années.

Qu'est-ce qu'une **mission de contrôle contractuel** ?

Ce sont celles qui sont effectuées par un réviseur d'entreprises, un expert-comptable externe ou un conseil fiscal externe en dehors de toute obligation légale. S'il ressort de la lettre de mission établie au préalable que cette mission de contrôle est assortie d'un rapport à émettre au terme de la mission, la norme est obligatoire. Cette notion est par ailleurs illustrée dans un schéma, inclus dans le document précité du CSPE, très utile à fixer les idées.

D'aucuns pourraient s'interroger sur l'utilité de citer l'**identification du référentiel** dans cette norme. Le CSPE y répond avec clarté :

- 1) « *Lorsqu'une société est tenue de nommer un commissaire, les normes ISA (ISA = International Standards on Auditing) telles qu'applicables en Belgique seront d'office d'application pour le contrôle légal des comptes ;*
- 2) *Lorsqu'une société n'est pas tenue de nommer un commissaire mais qu'elle souhaite faire auditer ses comptes et publier le rapport du réviseur d'entreprises nommé sur une base volontaire, les normes ISA (ISA = International Standards on Auditing) telles qu'applicables en Belgique seront d'office d'application pour le contrôle légal des comptes ;*
- 3) *Lorsqu'une société n'est pas tenue de nommer un commissaire et qu'elle souhaite disposer d'un rapport sur une base contractuelle (dont la portée de la mission est fixée par les parties), cette mission sera effectuée soit par un réviseur d'entreprises, soit par un expert-comptable "externe" conformément à la norme dite "PME". Dans ce cas, le rapport délivré ne peut être déposé à la Centrale des bilans lors du dépôt des comptes annuels. C'est la raison pour laquelle le considérant (10) précédant la norme exclut expressément les missions de contrôle légal au sens de l'article 16/1 du Code des sociétés ».⁷³*

Enfin, rappelons, une fois encore, la différence entre les missions d'**assurance raisonnable** et d'**assurance limitée**, en citant une référence à l'*International Framework for Assurance Engagements*. L'assurance absolue est impossible à atteindre. Il s'agit là d'une des limites inhérentes à l'audit externe qui se synthétisent comme suit :

- 1) les **reasonable assurance engagements**⁷⁴ sont le niveau d'assurance le plus élevé qu'un professionnel puisse fournir à l'égard des travaux effectués dans le cadre de sa mission ; au terme de ses travaux, le rapport émis par lui se conclut par une attestation sous forme positive ; le rapport-type d'une telle mission est repris en annexe de la Norme ;
- 2) les **limited assurance engagements**⁷⁵ sont un niveau d'assurance moindre que le professionnel fournit à l'égard de ses travaux ; au terme de ceux-ci, son rapport se conclut par une attestation sous forme négative ; le rapport-type d'une telle mission est repris en annexe de la Norme.

73. FAQ, *op. cit.*

74. Cf. https://www.ifac.org/system/files/downloads/International_Framework_for_Assurance_Engagements.pdf ; International Framework for Assurance Engagements, December 2003, revised March 2008. Appendix: Differences Between Reasonable Assurance Engagements and Limited Assurance Engagements. « **For assurance engagements regarding historical financial information in particular, reasonable assurance engagements are called audits, and limited assurance engagements are called reviews** », p. 4, footnote 2.

75. *Ibidem*.

Rentrée littéraire pour les ouvrages juridiques et fiscaux

Recensions par B. MARISCAL,
Benefits Expert Deloitte, Professeur à l'ESSF (ICHEC)

Si la rentrée littéraire rime d'abord avec les différents prix littéraires accordés aux romans et autres essais, elle affecte aussi les livres professionnels spécialisés. Voici une sélection non exhaustive d'ouvrages juridiques et fiscaux récemment publiés.

Acquérir une résidence secondaire à l'étranger : quelles conséquences fiscales ?

Wim VERMEULEN et Evelyne Van der ELST, « Les résidences secondaires à l'étranger et le fisc », Wolters Kluwer, 2018, 222 pages

L'hiver approchant, certains se mettent à rêver à l'acquisition d'un mas provençal, d'une villa en Espagne ou d'un quelconque immeuble situé dans une autre partie du monde bien plus ensoleillée. Ces doux rêveurs ne peuvent toutefois pas perdre de vue que ce type d'achat, outre le prix qu'il sera nécessaire de déboursier pour le réaliser, présente des incidences fiscales qui varient selon la localisation du bien à acquérir.

La fiscalité internationale est particulièrement complexe et généralement réglée par le biais de conventions préventives de la double imposition. Ces conventions internationales, qui sont essentiellement inspirées d'un modèle établi par l'OCDE, prévoient dans l'immense majorité des cas que l'ensemble des revenus immobiliers seront taxés dans l'Etat de situation du bien immobilier. La Belgique en a signé de très nombreuses et il est fort à parier qu'une d'entre elles viendra s'appliquer à la situation du contribuable s'il achète un bien à l'étranger.

Un récent ouvrage traite bien opportunément des aspects de droit fiscal et de droit successoral liés à la possession d'une résidence secondaire à l'étranger. Son originalité réside dans un aperçu des régimes fiscaux de plus de 20 pays.

L'ouvrage regorge de nombreuses informations qui aideront le futur acheteur à mieux comprendre les implications fiscales d'un achat.

Une fois renseigné, vu la complexité de la matière, il est clair qu'il faudra faire appel à un spécialiste local pour finaliser son opération immobilière. Une aide en Belgique ne sera pas non plus inutile au moment où il faudra reprendre les revenus de l'immeuble étranger dans sa déclaration et veiller à planifier sa succession.

En résumé, un ouvrage incomparable quand il s'agira d'amorcer l'acquisition d'un immeuble à l'étranger.

Une bible pour le régime fiscal des fonds d'investissement

Pierre-Olivier van CAUBERGH, « La fiscalité des fonds d'investissement en Belgique », Anthemis, 2019, 754 pages

La fiscalité des fonds d'investissement est une matière relativement complexe et indigeste. En effet, le traitement fiscal du rendement généré par les sommes investies dans un fonds peut varier en fonction de divers facteurs tels que la composition du fonds, sa forme juridique ou encore le type de fonds concerné (distribution ou capitalisation).

Pour un non-spécialiste, il s'agit souvent d'un mur infranchissable d'autant que cette matière a connu de nombreuses évolutions réglementaires et législatives qui l'ont profondément modifiée et complexifiée.

L'ouvrage commenté a pour but de décrypter et d'expliquer toutes les évolutions fiscales de manière claire et pragmatique. Objectif atteint, le mur devenant plus facile à escalader.

L'ouvrage est divisé en deux grandes parties :

- la première aborde la fiscalité directe et indirecte de la société d'investissement et de ses actionnaires : TOB, taxe Caïman, mesures anti-abus, régime fiscal spécifique de certains supports, etc. ;
- la seconde analyse la question de la transparence fiscale des fonds communs de placement belges et étrangers ainsi que la fiscalité belge des revenus perçus par les FCP.

Le défi principal atteint par cet ouvrage est d'avoir réussi une synthèse compréhensible pour le

non-spécialiste (dont je fais partie). En tant que juriste, je comprends un peu mieux maintenant les aspects financiers de cette matière.

En conclusion, votre bibliothèque va s'enrichir d'un nouvel ouvrage de référence.

Enfin un ouvrage qui décortique la vente en viager sans *a priori* moral

Marc PETIT et Philippe VERDONCK, « *Vendre en viager : un choix à privilégier. Aspects civils et fiscaux* », Editions Larcier, 2019, 262 pages

Malgré le caractère qui peut apparaître à certains déplaisant ou malsain de la vente en viager, où une partie a un intérêt financier à ce qu'une autre décède, cette formule peut être intéressante tant pour le vendeur que pour l'acquéreur. Mais quelles sont ses particularités ?

Cette formule de vente est très favorable au vendeur qui profitera lui-même de son capital, au lieu de le laisser à des héritiers intéressés ou très lointains. Elle peut être intéressante pour l'acquéreur qui paiera moins que s'il avait souscrit un prêt hypothécaire, et qui pourrait être libéré rapidement si le créancier venait à disparaître plus tôt que prévu.

Ce type de vente engendre la méfiance. Pourtant, une vente moyennant le paiement d'une rente viagère est semblable à une vente ordinaire : un vendeur vend son immeuble à un acquéreur qui accepte et qui s'engage à payer un prix. Seules les modalités de paiement du prix diffèrent : au lieu de payer le prix en une seule fois, l'acquéreur le paiera en plusieurs tranches, jusqu'au jour du décès du vendeur : ce sera une rente viagère constituée sur sa tête.

Un très intéressant ouvrage vient de paraître sur cette vente en viager, assez méconnue en Belgique.

Les auteurs se sont appliqués, par une analyse juridique et fiscale fouillée mais néanmoins très accessible pour le néophyte en la matière, à faire ressortir le caractère actuel de la vente en viager qui offre de nombreux avantages au vendeur :

- pouvoir rester dans son logement et bénéficier d'une somme régulière jusqu'à son décès ;
- pouvoir financer le coût éventuel d'un hébergement en maison de repos (très élevé comme chacun le sait) ;
- pouvoir profiter de rendements importants ;
- éviter des droits de succession importants ;
- payer des droits d'enregistrement très réduits en Région wallonne.

De l'autre côté, l'acquéreur va pouvoir devenir propriétaire à terme sans devoir effectuer un apport important dès le départ.

Les auteurs passent au crible les aspects civils et fiscaux de la vente en viager dans le but avoué d'inciter les gens à se pencher sur cet instrument méconnu mais soumis, selon eux, à un bel avenir. L'objectif final est que toutes les parties trouvent leur compte dans cette vente en viager.

Les praticiens apprécieront sans conteste cet ouvrage à sa juste valeur.

Fiscolex : une mise à jour conséquente

Jean THILMANY, « *Fiscolex 2019, Impôts sur les revenus* », Wolters Kluwer, 2019, 1.919 pages et mise à jour 509 pages

Comme chaque année, le Fiscolex est attendu par le praticien. En matière de législation en impôts sur les revenus, cet ouvrage est ce qui se fait de mieux sur le marché.

Il s'agit d'un code fiscal qui présente la législation en matière d'impôts sur les revenus par exercice d'imposition. Il répond dès lors d'une manière parfaitement adéquate au souci du praticien de retrouver aisément et rapidement toutes les dispositions applicables pour un exercice d'imposition donné.

Outre le Code des impôts sur les revenus et son arrêté royal d'exécution, le Fiscolex reprend également les textes relatifs aux taxes assimilées aux impôts sur les revenus, et présente, dans sa partie Législation spéciale, plusieurs centaines de textes légaux ou réglementaires ayant une incidence en matière de fiscalité directe. Le Code flamand de la fiscalité n'est pas oublié non plus.

Cette année, l'édition de base se voit enrichie d'une mise à jour conséquente en raison de l'« orgie » législative qui a précédé les élections. Dans la mise à jour, les textes nouveaux seront aisément repérés par le lecteur en raison d'une ligne verticale figurant dans la marge. Un système de références ingénieux vous permet aussi de voir dans l'édition de base le texte qui doit être remplacé par le texte de la mise à jour.

Les textes nouveaux seront bien entendu intégrés dans l'édition 2020 que nous attendrons, comme chaque année, avec impatience.

Traité du droit de l'insolvabilité : une encyclopédie ? Non, une bible

Alain ZENNER, « *Traité du droit de l'insolvabilité* », Anthemis, 2019, 1.877 pages

La bible, par extension, est définie comme un ouvrage fondamental. Le présent ouvrage peut donc bien être qualifié de bible puisqu'il s'agit d'un ouvrage fondamental en matière de droit de l'insolvabilité.

Depuis les réformes de 1997, le droit de l'insolvabilité a été bouleversé par différentes lois et notamment lors de la compilation des lois sur les faillites et sur la continuité des entreprises dans le livre XX du Code de droit économique (loi du 11 août 2017). Outre l'importante modification de son champ d'application – au travers de la notion redéfinie d'« entreprise » – le droit de l'insolvabilité s'est trouvé dans une large mesure unifié à travers le regroupement de dispositions auparavant contenues dans les anciennes lois relatives à la continuité des entreprises et à la faillite.

Mais cette réforme ne fut pas la seule. Citons de façon non exhaustive la loi du 13 avril 2019 introduisant le nouveau Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales ou la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit de l'entreprise.

Toutes les branches du droit ont été impactées par ces évolutions : droit économique, droit des sociétés, droit pénal, droit social et droit fiscal. A ces évolutions législatives, vient en outre s'ajouter une évolution jurisprudentielle non négligeable, notamment de la Cour de justice de l'Union européenne.

Tous les aspects du droit de l'insolvabilité sont abordés par l'auteur en regard des réalités de terrain et des incertitudes engendrées par des nouvelles dispositions légales souvent adoptées au pas de charge et sans les débats parlementaires qui s'imposeraient lors de telles réformes.

Le présent ouvrage est dès lors une mine doctrinale inépuisable en matière de droit de l'insolvabilité. Le fait qu'il s'agisse d'un auteur unique lui donne également une uniformité et une cohérence au niveau du style et du raisonnement.

Enfin, ne boudons pas notre plaisir, un ouvrage cartonné enchante les amateurs de beaux livres.

En conclusion, en cette matière, il suffit de consulter un seul ouvrage : le traité du droit de l'insolvabilité, puisque tout s'y retrouve. Une prouesse éditoriale assurément.

Hommage à 50 ans de spécialisation en droit fiscal

Ouvrage collectif, « *Etudes de droit fiscal, Cinquantenaire du Master en droit fiscal de l'ULB* », Anthemis, 2019, 305 pages

Le diplôme de spécialisation en droit fiscal de l'ULB fête ses 50 ans d'existence. C'est l'occasion de publier un livre d'hommage reprenant les contributions des différents professeurs de cette célèbre école de la fiscalité.

Après une préface de Daniel Garabedian, rendant hommage au fondateur de cette vénérable spécialisation, John Kirkpatrick, l'ouvrage réunit des études critiques sur des questions de principe :

- « *Structured Notes et warrants financiers complexes – La carte et le territoire* » par Yves BOCQUET ;
- « *Revenus professionnels : vers une évolution du concept* » par Jean-Louis DAVAIN ;
- « *De la certitude civile à l'incertitude fiscale relative – Les nouvelles lois sur les successions et les régimes matrimoniaux* » par Philippe DE PAGE ;
- « *La notion de « double imposition juridique des revenus » et sa pertinence dans les mécanismes du modèle de convention fiscale de l'OCDE* » par Caroline DOCCLO ;
- « *L'Union douanière en questions(s)* » par Jean-Michel GRAVE ;
- « *L'application des pouvoirs implicites en matière fiscale* » par Jean-Claude LAES ;
- « *An Informal Comment on the Potential Tax Consequences of Brexit* » par Howard LIEBMAN ;
- « *Le point de départ du délai de réclamation avant la modification de l'article 371 du C.I.R.92 par la loi du 19 mai 2010 : divergences dans la jurisprudence de la Cour de cassation* » par Marielle MORRIS ;
- « *L'efficacité des contrôles fiscaux peut-elle encore justifier des restrictions aux libertés de circulation ?* » par Wim ROELS ;
- « *50 ans... de coexistence (plus ou moins) pacifique entre TVA et droits d'enregistrement dans l'immobilier – Etat de la question* » par Vincent SEPULCHRE.

Il est toujours difficile de faire une sélection dans une série de contributions d'égale qualité et c'est donc uniquement sur la base d'affinités personnelles avec la matière que j'épinglerai la contribution de Jean-Louis Davain sur le concept de revenus professionnels. L'auteur attire ainsi avec à-propos notre attention sur une évolution de la notion de revenus professionnels à l'occasion de l'introduction du régime fiscal du travail associatif, de l'économie collaborative et des prestations occasionnelles entre citoyens. Si historiquement le revenu professionnel ne se concentre pas

sur la personne du contribuable mais bien sur l'occupation et les revenus qu'elle génère, on remarque un glissement puisque le nouveau régime retient trois critères pour dénier à un revenu un caractère professionnel, le but social ou sociétal du service, la qualité du bénéficiaire ultime de la prestation et une liste de prestations autorisées dans le cadre du travail associatif et des prestations occasionnelles entre citoyens. Désormais, l'on tient compte davantage du rôle du

contribuable dans les relations avec ses concitoyens et la société ainsi que de l'intention qui l'anime lors de l'exécution de ses prestations. Malheureusement, une telle évolution ne rime pas nécessairement avec une simplification du concept.

Donc, en conclusion, un digne hommage pour un demi-siècle d'enseignement de la fiscalité.

REVUE GÉNÉRALE DE FISCALITÉ ET DE COMPTABILITÉ PRATIQUE

Comité de rédaction

Jean de LAME, Secrétaire général de l'Union Wallonne des Entreprises, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Catherine DENDAUW, Conseiller scientifique du Conseil Supérieur des Professions Economiques, Chargé de cours invité de l'Université de Namur et Membre de la Commission des normes comptables

Frederik FOGLI, Conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles, Maître de conférences à l'Université de Liège (ULiège - HEC Liège)

Raymond GHYSELS, Expert-comptable et Conseil fiscal honoraire, Licencié en droit (ULB)

Bernard MARISCAL, Conseil fiscal, Benefits Expert Deloitte, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech), Expert chargé d'enseignement à l'UCL Mons

Séverine SEGIER, Avocat associé, Association AFSCHRIFT

Vincent SEPULCHRE, Chargé de cours aux H.E.C.-Liège, Assistant à l'ULB, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Aurélié SOLDAI, Avocat, Expert chargé d'enseignement à la Louvain School of Management

David SZAFRAN, Avocat associé, Law Square

Benoît VANDERSTICHELEN, Licencié en Droit U.C.L., Licencié en Droit Fiscal U.L.B., Expert-comptable et Conseil Fiscal, Président de l'I.E.C., Associé Deloitte Conseils Fiscaux, Assistant à la faculté de Droit U.L.B., Maître de conférences à l'Ecole de Commerce Solvay (U.L.B.), Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Coordination

François LEZAACK
Zénobe Gramme (bâtiment G) - Square des Conduites d'Eau 9-10 - 4031 Liège,
francois.lezaack@wolterskluwer.com

Les textes de cette revue sont également archivés en ligne sur www.monKEY.be.

Editeur responsable

Paul De Ridder, Motstraat 30 - 2800 Malines

Service clientèle

Tél : 015 78 76 00 (gratuit) - Email : client.BE@wolterskluwer.com

Abonnements par année civile. Souscription prolongée automatiquement sauf résiliation effectuée par écrit au moins 30 jours calendrier avant l'expiration de la période contractuelle en cours.

Changement d'adresse

En cas de changement de nom ou d'adresse, veuillez nous retourner l'étiquette de l'enveloppe corrigée.

©2020 Wolters Kluwer Belgium SA

Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.

Les auteurs, la rédaction et l'éditeur veillent à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité.

L'éditorial exprime une opinion personnelle qui n'engage que son auteur.

Veuillez contacter l'éditeur pour l'exploitation éventuelle d'une licence.

Référence recommandée : R.G.F.C.P.

ISSN : 2466-8729

