



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 87/2023
du 8 juin 2023
Numéro du rôle : 7737**

En cause : le recours en annulation partielle de l'article 3, 1°, de la loi du 11 juillet 2021 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne », introduit par l'ASBL « Union professionnelle des logopèdes francophones » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée du président P. Nihoul, de la juge J. Moerman, faisant fonction de présidente, et des juges Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt et K. Jadin, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président P. Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet du recours et procédure

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 20 janvier 2022 et parvenue au greffe le 24 janvier 2022, un recours en annulation partielle de l'article 3, 1°, de la loi du 11 juillet 2021 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne » (publiée au *Moniteur belge* du 20 juillet 2021) a été introduit par l'ASBL « Union professionnelle des logopèdes francophones », l'ASBL « Axxon, Physical Therapy in Belgium », l'ASBL « Ergotherapie Belgium », l'Union professionnelle des sages-femmes belges, la SRL « LC Kiné », Annabelle Duval, Vanessa Wittvrouw et Filip Schepens, assistés et représentés par Me M. Uyttendaele, Me A. Feyt, Me C. Joly et Me L. Tainmont, avocats au barreau de Bruxelles.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par F. Grobelny, conseiller au SPF Finances, a introduit un mémoire, les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 29 mars 2023, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Detienne et W. Verrijdt, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait

tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 12 avril 2023 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 12 avril 2023.

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

II. *En droit*

- A -

A.1. Les première à quatrième parties requérantes sont des personnes morales qui ont pour but statutaire la défense des professions, respectivement, de logopède, de kinésithérapeute, d'ergothérapeute et de sage-femme. Les cinquième à huitième parties requérantes exercent chacune l'une des professions précitées, en leur nom propre ou par l'intermédiaire d'une société.

Les parties requérantes estiment disposer d'un intérêt à l'annulation de la disposition attaquée, dès lors que, premièrement, celle-ci risque d'induire la population en erreur sur le niveau des prestations de soins proposé par les praticiens visés à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA). Deuxièmement, la disposition attaquée génère une distorsion de concurrence entre ces praticiens et ceux qui sont visés au 1° de la même disposition. Troisièmement, elle porte gravement atteinte à la qualité et à la sécurité de la dispensation de soins en Belgique.

Se référant à l'arrêt n° 106/2017 du 28 septembre 2017 (ECLI:BE:GHCC:2017:ARR.106), les parties requérantes estiment que le constat selon lequel leur situation resterait inchangée en cas d'annulation ne suffit pas à remettre en cause leur intérêt. L'existence possible d'une concurrence entre les praticiens qui exercent une profession réglementée et ceux qui exercent une profession non réglementée, ou encore le fait qu'un seul usager puisse être guidé dans le choix du praticien par la possibilité pour celui-ci de bénéficier d'une exonération de la TVA suffisent à l'appui de leur intérêt. La reconnaissance et/ou la réglementation d'une profession n'implique pas l'inclusion dans la nomenclature INAMI de tous les actes pouvant être posés par les praticiens de cette profession. L'identité de traitement entre les deux catégories de praticiens induit inévitablement l'idée que ceux-ci offrent des garanties analogues, ce qui n'est pas le cas.

A.2. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des parties requérantes à leur recours. D'une part, il fait valoir que le risque de concurrence déloyale est inexistant. L'exemption de la TVA n'est pas un critère déterminant dans le choix du praticien. Sur le plan thérapeutique, la renommée du praticien, ses formations, le bouche-à-oreille et le remboursement par l'INAMI des soins prodigués sont déterminants. Sur le plan financier, la possibilité de bénéficier d'un remboursement des soins auprès de l'INAMI est déterminante. Un tel remboursement n'est généralement pas accordé pour les prestations des praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1°. Le caractère thérapeutique d'une prestation de soins au sens de la réglementation sur la TVA diffère par ailleurs du caractère thérapeutique d'une prestation de soins au sens de la réglementation en matière de soins de santé. Une éventuelle distorsion de concurrence ne pourrait naître que si les prestations réalisées par les praticiens requérants ou représentés par les parties requérantes étaient financièrement moins attractives, en raison de la réglementation sur la TVA, que les prestations couvertes par l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA. Cette hypothèse est inconcevable depuis la réforme introduite par la disposition attaquée, qui prévoit l'application de l'exemption de la TVA à l'ensemble des professions exercées ou représentées par les parties requérantes. Une éventuelle distorsion de concurrence ne résulte pas de la disposition attaquée. D'un point de vue fiscal, les « garanties de

qualité » sont appréciées sur la base de la certification, ce qui ne dit rien de la qualité intrinsèque ni de l'efficacité des soins effectivement prodigués. La réglementation sur la TVA n'a pas non plus pour objet de réglementer l'exercice d'une profession.

D'autre part, le Conseil des ministres estime qu'une annulation de la disposition attaquée n'aurait aucun impact sur la situation personnelle des parties requérantes. Dans l'affaire qui était à l'origine de l'arrêt de la Cour n° 106/2017, précité, les chiropracteurs et les ostéopathes poursuivaient l'annulation de dispositions qui réglaient leur propre situation fiscale, de sorte qu'ils pouvaient s'attendre à ce que leur situation soit réglée plus favorablement en cas d'annulation. Tel n'est pas le cas en l'espèce, puisque les parties requérantes ne sollicitent pas l'annulation de l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, du Code de la TVA.

A.3. Les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 3, 1°, de la loi du 11 juillet 2021 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne » (ci-après : la loi du 11 juillet 2021), en ce qu'il insère un article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, et alinéas 2 et 3, dans le Code de la TVA. Elles soulèvent un moyen unique, pris de la violation des articles 10, 11, 17, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique et avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 « relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée » (ci-après : la directive 2006/112/CE).

Elles exposent que le recours n'est pas dirigé contre la modification apportée à l'article 44, § 1er, du Code de la TVA en ce qui concerne l'exclusion des interventions à caractère esthétique, ni contre la modification qui concerne l'extension du champ d'application de l'exemption aux praticiens des pratiques non conventionnelles visées à l'article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 « relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales » (ci-après : la loi du 29 avril 1999). Le recours est uniquement dirigé contre la modification apportée à l'article 44, § 1er, du Code de la TVA en ce qui concerne l'extension du champ d'application de l'exemption aux praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées par la loi relative à l'exercice des professions des soins de santé, coordonnée le 10 mai 2015 (ci-après : la loi coordonnée du 10 mai 2015) et que celles visées à l'article 2, § 1er, alinéa 1er, 2°, de la loi du 29 avril 1999 (ci-après : « les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1° »).

A.4. Le Conseil des ministres expose que les modifications apportées à l'article 44 du Code de la TVA portent sur le champ d'application matériel et personnel de l'exemption. Sur le plan matériel, la disposition attaquée exclut de l'exemption les prestations qui sont dépourvues de tout caractère thérapeutique. Sur le plan personnel, la disposition attaquée ouvre l'exemption à deux catégories de destinataires. La première catégorie est celle des praticiens des professions médicales et paramédicales réglementées. La seconde catégorie est celle des praticiens des professions médicales et paramédicales autres que celles qui sont réglementées, pour autant qu'ils satisfassent aux conditions fixées à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA. Seul ce dernier aspect est concerné par le recours. Selon le Conseil des ministres, la portée du recours doit être limitée au nouvel article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, et alinéa 2, du Code de la TVA.

A.5.1. Les parties requérantes font valoir que la désignation des bénéficiaires d'une exemption d'impôt est un élément essentiel de l'impôt, et que, par conséquent, seul le législateur est compétent pour fixer les règles permettant l'identification précise et certaine de ceux-ci. Elles relèvent que le législateur n'a toutefois fixé aucune condition qui permette de définir précisément et de manière certaine les prestations des praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1°, qui bénéficient de l'exonération de TVA. Plus particulièrement, elles critiquent l'absence de définition légale des « professions dans le cadre de l'exercice desquelles les prestations de soins à la personne sont exonérées de la TVA et, en particulier, [des] qualifications [...] requises pour exercer ces professions ».

Selon les parties requérantes, la disposition attaquée viole l'autorité de chose jugée de l'arrêt de la Cour n° 194/2019 du 5 décembre 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.194), en ce qu'elle ne détermine pas si ni dans quelles conditions les services accomplis par les praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée ou les praticiens d'autres professions ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée sont exemptés de la TVA.

En ce qui concerne la condition visée à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, a), du Code de la TVA, le législateur ne détermine pas la certification ni le type de certification ou le type de reconnaissance qui sont exigés, ni encore

la manière dont le caractère semblable du niveau de qualité des prestations doit être évalué. La condition visée à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, b), du Code de la TVA n'est pas pertinente, dès lors que le législateur ne détermine aucune profession ni qualification requise pour l'exercice des professions dans le cadre desquelles des prestations de soins à la personne sont exonérées. En paraphrasant la jurisprudence de la Cour de justice en matière de neutralité fiscale, le législateur reprend uniquement des éléments du cadre théorique dans lequel il aurait dû raisonner pour définir précisément les professions visées.

Il résulte par ailleurs de l'article 44, § 1er, alinéa 2, du Code de la TVA que les praticiens des professions ou pratiques visées à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA décident *a priori* s'ils sont ou non titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu qui leur offre les qualifications nécessaires. Aucune vérification de l'information qu'ils transmettent à l'administration fiscale n'est prévue. En outre, la compétence de reconnaître ces praticiens est dévolue à l'administration fiscale, sans que le pouvoir d'appréciation de celle-ci soit encadré. La nécessité, pour l'administration de la TVA, de donner des définitions génériques de toute une série de notions essentielles à l'identification de la catégorie des prestataires de soins exemptés en application de l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA et le constat selon lequel « il incombe à l'Administration de déterminer les conditions requises pour pouvoir bénéficier de l'exemption » confirment la violation des articles 170 et 172 de la Constitution et du principe de la sécurité juridique.

Selon les parties requérantes, la disposition attaquée traite de la même manière, sans qu'existe une justification raisonnable, d'une part, les praticiens visés à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, du Code de la TVA et, d'autre part, les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1°. La qualité des prestations effectuées par les praticiens relevant de la première catégorie est soumise à un contrôle efficace, en vertu de la loi coordonnée du 10 mai 2015 et de la loi du 29 avril 1999. En revanche, le législateur n'a prévu aucun contrôle efficace des qualifications professionnelles des praticiens relevant de la seconde catégorie.

Les parties requérantes soutiennent en outre que la disposition attaquée permet à des praticiens qui ne sont ni des praticiens de l'art médical ni des praticiens de l'art dentaire de réaliser, en toute autonomie, des prestations et des actes qui, d'une part, ne peuvent être accomplis en principe que sous l'autorité et le contrôle d'un praticien de l'art médical ou de l'art dentaire et, d'autre part, sont réservés aux praticiens des professions médicales, paramédicales ou des pratiques non conventionnelles. À titre d'exemple, de nombreux actes ou prestations pour lesquels les psychomotriciens sont formés sont des actes ou prestations repris parmi ceux qui peuvent être posés exclusivement par les kinésithérapeutes sous l'autorité et le contrôle d'un praticien de l'art médical ou de l'art dentaire.

A.5.2. Selon les parties requérantes, une catégorie résiduelle revêt un caractère indéterminé. Reconnaître que le champ d'application de la disposition attaquée sera dégagé « petit à petit » par l'administration revient à admettre que le législateur abandonne à l'administration le soin de définir un élément essentiel de l'impôt. Par ailleurs, le législateur est en mesure de lister les certifications délivrées par une autorité publique belge. Il est également en mesure de fixer les conditions dans lesquelles une certification délivrée à l'étranger peut ouvrir le droit à l'exonération, à l'instar des règles en matière d'équivalence des diplômes. Il n'appartient ni à la Cour de justice de l'Union européenne ni à la Cour constitutionnelle de se substituer au législateur pour définir les critères d'octroi de l'exonération. Le législateur ne peut davantage se réfugier derrière la jurisprudence de ces juridictions pour s'abstenir de remplir sa mission, qui consiste à déterminer, dans le respect du principe d'égalité, les formations qui ouvrent un droit à l'exonération.

L'option retenue méconnaît également les prérogatives du pouvoir exécutif, dès lors qu'un pouvoir réglementaire ne peut en principe pas être confié à un agent de l'administration.

En outre, les professions qui relèvent de la loi du 29 avril 1999 sont des professions qui sont reconnues mais non réglementées. Les praticiens de nouvelles pratiques non conventionnelles qui seraient reconnues à l'avenir en vertu de cette loi pourront bénéficier de l'exemption attaquée. Il n'est pas non plus pertinent de se référer au caractère remboursable ou non des prestations à caractère thérapeutique. D'une part, tous les actes à caractère thérapeutique ne bénéficient pas d'un remboursement INAMI. D'autre part, par son arrêt n° 106/2017, précité, la Cour a jugé que la mention d'une intervention ou d'un traitement dans la nomenclature INAMI n'est pas pertinente pour déterminer le caractère thérapeutique ou non d'une prestation.

Les parties requérantes font valoir que les circulaires qui ont pour effet de dénaturer le droit existant ou d'en modifier la portée sont irrégulières. Selon elles, l'arrêt de la Cour n° 31/2022 du 24 février 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.031) confirme l'inconstitutionnalité de la disposition attaquée : les formations qui ouvrent le droit à l'exonération n'étant pas identifiées, le contribuable ne peut pas savoir quel acte bénéficiera d'une exonération. Enfin, la disposition attaquée incite des titulaires de professions non réglementées à poser des actes autres que des actes de diagnostic, de soins et de guérison des maladies ou anomalies de santé.

A.6.1. Le Conseil des ministres soutient que la disposition attaquée identifie ses destinataires de manière négative. Ceux-ci forment une catégorie résiduelle regroupant l'ensemble des praticiens professionnels qui n'exercent pas l'une des professions médicales et paramédicales réglementées visées à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, du Code de la TVA. À défaut d'un cadre définissant les professions non réglementées, une référence à de telles professions est impossible. L'administration pourra identifier celles-ci progressivement sur la base de la pratique et de l'obligation d'information établie à l'article 44, § 1er, alinéa 2, du Code de la TVA. Le législateur n'est pas en mesure de le faire anticipativement, et encore moins de manière exhaustive.

Selon le Conseil des ministres, le législateur a fixé les critères permettant aux praticiens relevant de la seconde catégorie de se prévaloir de l'exemption. Ceux-ci doivent disposer d'une certification délivrée par un établissement reconnu garantissant une qualité similaire en termes de soins. Aucune autre solution n'était envisageable. Compte tenu des arrêts de la Cour n°s 106/2017 et 194/2019 précités, le législateur a estimé ne plus pouvoir fonder l'exemption sur les critères de distinction anciennement utilisés (en particulier le critère de remplir ou non les conditions d'une intervention ou d'une reconnaissance par l'INAMI). Par la disposition attaquée, le législateur s'est pleinement conformé aux enseignements de ces arrêts. En s'appropriant l'interprétation conférée par la Cour de justice de l'Union européenne à la directive TVA, le législateur s'est conformé à celle-ci et a évité d'en restreindre ou d'en étendre indûment la portée. Cette interprétation contraint pratiquement à une analyse au cas par cas, ce que permet aussi désormais la disposition attaquée. La section de législation du Conseil d'État n'a d'ailleurs formulé aucune observation à propos du champ d'application *ratione personae* de la disposition attaquée.

Le Conseil des ministres fait valoir que le système de reconnaissance préalable a été abandonné à la suite d'un amendement du Gouvernement. Il observe que l'assujéti peut appliquer l'exemption indépendamment du respect de l'obligation d'information prévue à l'article 44, § 1er, alinéa 2, du Code de la TVA. Celle-ci vise à permettre à l'administration de constituer un cadastre des formations et certifications. À partir de l'information reçue, l'administration contrôle *a posteriori* si les conditions de l'exemption sont réunies, comme elle le fait pour chaque exemption. À défaut d'information, un contrôle *ad hoc* est toujours possible. Lors des travaux préparatoires, il a été insisté sur le caractère interprétatif de la circulaire à adopter. Une telle approche est conforme au principe de légalité en matière fiscale. Le Conseil des ministres se réfère à l'arrêt de la Cour n° 31/2022, précité.

Selon le Conseil des ministres, la disposition attaquée n'est pas discriminatoire. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Cour constitutionnelle que les prestations de soins à la personne qui ont une finalité thérapeutique, selon qu'elles sont accomplies par les praticiens d'une profession réglementée ou par les praticiens d'une profession non réglementée, sont comparables au regard de la réglementation sur la TVA. En outre, les praticiens relevant de ces deux catégories ne sont pas traités strictement de la même manière. Alors que les praticiens relevant de la première catégorie bénéficient de plein droit de l'exemption sans devoir fournir une justification complémentaire, les praticiens relevant de la seconde catégorie doivent démontrer qu'ils disposent des qualifications nécessaires sur la base de leur certification.

Le Conseil des ministres observe que la disposition attaquée n'autorise pas les praticiens à accomplir des actes pénalement répréhensibles. L'application ou la non-application de l'exemption de la TVA ne rendent pas légales des prestations qui sont interdites pénalement. La réglementation sur la TVA s'applique à toute activité économique, légale ou illégale. Une éventuelle discrimination ne trouve pas sa source dans la disposition attaquée.

A.6.2. Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes interprètent à tort l'usage du mot « résiduel ». L'impossibilité d'énumérer de manière exhaustive les professions relevant de la catégorie résiduelle est due aux dénominations différentes de celles-ci selon les lieux où elles sont pratiquées ou selon le diplôme obtenu. Le législateur a lui-même circonscrit le champ d'application de la disposition attaquée en se référant soit aux titulaires de certaines professions reconnues (première catégorie) soit aux qualifications des prestataires (seconde catégorie).

La disposition attaquée permet à l'administration non pas de fixer ce champ d'application, mais uniquement de procéder à la vérification, au cas par cas, du respect des conditions légales. Le cadastre des professions qui sera progressivement établi a pour seul objectif d'assurer une plus grande visibilité des professions répondant à ces conditions et de contribuer à une meilleure sécurité juridique pour les assujettis concernés. À titre de comparaison, l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA énumère de manière non exhaustive les structures qui bénéficient d'une exemption de la TVA en matière sociale. Lorsqu'elle applique cette exemption, l'administration est amenée à en préciser le champ d'application.

Dès lors que l'article 2, § 1er, 2°, deuxième tiret, et § 4, de la loi du 29 avril 1999 a été abrogé par l'article 67 de la loi du 30 octobre 2018 « portant des dispositions diverses en matière de santé », il n'est plus possible de qualifier d'autres pratiques de pratiques non conventionnelles au sens de cette loi, sauf à modifier celle-ci.

La reconnaissance INAMI constitue uniquement un indice pour le patient, et non un critère légal d'application de l'exemption TVA. L'exemption de la TVA n'est pas un critère de qualité des résultats d'une prestation. Elle signifie uniquement qu'il est satisfait aux critères dégagés par la Cour constitutionnelle et par la Cour de justice de l'Union européenne.

Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes livrent une vision réductrice des termes de la loi. L'administration se limite à recenser par la voie d'une circulaire les formations dont elle a connaissance et qui satisfont aux critères légaux. Tous les titulaires de ces formations pourront potentiellement bénéficier de l'exemption.

Le Conseil des ministres souligne qu'il n'existe pas non plus de contrôle préalable en ce qui concerne les praticiens titulaires d'une profession réglementée.

Il expose ne pas voir pourquoi il reviendrait obligatoirement au législateur de dresser un cadastre des formations susceptibles d'ouvrir le droit à l'exemption, dès lors qu'un tel cadastre ne pourrait pas être établi de manière exhaustive, à peine d'exclure de l'exemption des prestations qui devraient en bénéficier.

- B -

Quant à la disposition attaquée

B.1.1. L'article 3, 1°, de la loi du 11 juillet 2021 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne » (ci-après : la loi du 11 juillet 2021) a remplacé l'article 44, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA). Il est entré en vigueur le 1er janvier 2022, conformément à l'article 4 de la même loi.

Cette disposition modifie le régime d'exemption de la TVA applicable aux prestations de soins à la personne fournies en dehors du cadre d'une hospitalisation, en vue de donner suite à l'arrêt d'annulation de la Cour n° 194/2019 du 5 décembre 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.194) et de mettre ce régime en conformité avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 « relative au

système commun de taxe sur la valeur ajoutée » (ci-après : la directive TVA) (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-1369/001, pp. 4-6, 11-18 et 35).

B.1.2. Avant son annulation partielle par l'arrêt de la Cour n° 194/2019, précité, l'article 44, § 1er, du Code de la TVA disposait :

« Sont exemptées de la taxe, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les personnes suivantes :

1° les médecins, les dentistes et les kinésithérapeutes.

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

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

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

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

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

Des chiropracteurs, des ostéopathes et certaines de leurs unions professionnelles ont sollicité l'annulation de cette disposition au motif qu'elle entraînait une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les praticiens exerçant une profession médicale ou paramédicale réglementée par la loi relative à l'exercice des professions des soins de santé, coordonnée le 10 mai 2015 (ci-après : la loi coordonnée du 10 mai 2015), qui bénéficiaient de l'exemption de la taxe, et, d'autre part, les chiropracteurs et ostéopathes, qui en étaient exclus.

Par son arrêt interlocutoire n° 106/2017 du 28 septembre 2017 (ECLI:BE:GHCC:2017:ARR.106), la Cour a posé à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

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

Par son arrêt du 27 juin 2019 en cause de *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.* (C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544), la Cour de justice a répondu :

« 17. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous *c*), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il réserve l'application de l'exonération qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'État membre concerné.

[...]

19. Il découle d'une interprétation littérale de l'article 132, paragraphe 1, sous *c*), de la directive 2006/112 qu'une prestation doit être exonérée si elle satisfait à deux conditions, à savoir, d'une part, constituer une prestation de soins à la personne et, d'autre part, être effectuée dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts du 10 septembre 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, point 27, ainsi que du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, point 23).

20. Il ressort de la décision de renvoi que les praticiens relevant des professions en cause au principal procèdent bien à des prestations de soins à la personne, dès lors qu'ils proposent des traitements qui sont menés dans le but de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé.

21. Dans ce contexte, la question posée vise uniquement à préciser la portée de la seconde condition mentionnée au point 19 du présent arrêt, en déterminant si seules les professions réglementées par la législation de l'État membre concerné peuvent être considérées comme constituant des 'professions médicales et paramédicales', au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous *c*), de la directive 2006/112.

22. À cet égard, il importe de relever que, si cette condition implique de réserver l'exonération qu'elle prévoit à certaines professions spécifiques, il ne ressort pas du texte de cette disposition que le législateur de l'Union ait entendu imposer aux États membres concernés de réserver le bénéfice de cette exonération aux seules professions qui sont réglementées par leur législation.

23. En effet, il ressort du libellé même de ladite disposition que celle-ci ne définit pas elle-même la notion de 'professions médicales et paramédicales', mais qu'elle renvoie, sur ce

point, à la définition qui est retenue par le droit interne des États membres (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, point 28).

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

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

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

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

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

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

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

31. Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il ne réserve pas l'application de l'exonération qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'État membre concerné ».

À la suite de cet arrêt, la Cour a jugé, par son arrêt n° 194/2019, précité :

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

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

B.5.3. Selon l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, les États membres exonèrent les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné.

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

des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

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

La Cour a annulé l'article 44, § 1er, précité, du Code de la TVA, notamment « 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 ». Elle a maintenu les effets de cette disposition pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1er octobre 2019.

B.1.3. L'article 44, § 1er, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 3, 1°, attaqué, de la loi du 11 juillet 2021 (ci-après : l'article 44, § 1er, nouveau, du Code de la TVA), dispose :

« Sont exemptées de la taxe, les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de leur profession ou pratique par les personnes suivantes :

1° les praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé et les praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales;

2° les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1° lorsque les conditions suivantes sont remplies :

a) ils sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement;

b) ils disposent au travers de cette certification 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 praticiens professionnels visés au 1°.

Les praticiens des professions ou pratiques visées à l’alinéa 1er, 2°, informent l’administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement à l’application de cette exemption. Le Roi détermine les modalités pratiques de cette obligation en ce qui concerne l’introduction de cette déclaration et les données qu’elle contient.

L’exemption visée à l’alinéa 1er ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans finalité thérapeutique ».

Ratione materiae, l’article 44, § 1er, alinéa 3, nouveau, du Code de la TVA exclut de l’exemption de la taxe les prestations de services qui concernent des interventions et traitements sans but thérapeutique.

Ratione personae, l’article 44, § 1er, alinéa 1er, nouveau, du Code de la TVA prévoit que l’exemption de la taxe s’applique aux prestations de soins dispensées par deux catégories de praticiens. La première catégorie visée à l’article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du Code de la TVA est celle (1) des praticiens des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 et (2) des praticiens des pratiques visées à l’article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 « relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l’art médical, de l’art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l’art infirmier et des professions paramédicales » (ci-après : la loi du 29 avril 1999).

Les professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 (ci-après : « les professions médicales ou paramédicales réglementées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 ») sont celles de médecin, dentiste, pharmacien, kinésithérapeute, infirmier, sages-femme, secouriste-ambulancier, psychologue clinique, orthopédagogue clinique et les professions paramédicales (articles 3, § 1er, 4, 6, 43, 45, 63, 65, 68/1, 68/2 et 69 de cette loi ; *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-1369/001, p. 15). Sont désignées comme des professions paramédicales au sens de cette loi les pratiques des techniques suivantes : « 1° assistance en pharmacie; 2° audiologie; 3° bandage, orthèse et prothèse; 4° diététique; 5° ergothérapie; 6° technologie de laboratoire médical; 7° logopédie; 8° soins oculaires; 9° podologie; 10° imagerie médicale; 11° transport de patients, à l’exclusion du transport des personnes visées à l’article 1er de la loi du 8 juillet

1964 relative à l'aide médicale urgente; 12° soins bucco-dentaires » (article 1er de l'arrêté royal du 2 juillet 2009 « établissant la liste des professions paramédicales »).

Les pratiques visées à l'article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 sont l'homéopathie, la chiropraxie, l'ostéopathie et l'acupuncture (ci-après : « les pratiques non conventionnelles visées par la loi du 29 avril 1999 »).

La seconde catégorie visée à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, nouveau, du Code de la TVA est celle des praticiens de professions ou pratiques autres que celles qui relèvent de la première catégorie (ci-après : « les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1° »), qui satisfont à deux conditions : *a)* être titulaire d'une « certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement » et *b)* disposer, sur la base de cette certification, 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 praticiens professionnels de la première catégorie.

L'article 44, § 1er, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA prévoit que les praticiens qui relèvent de la seconde catégorie doivent informer l'administration en charge de la TVA préalablement à l'application de l'exemption. Cette disposition habilite le Roi à déterminer les modalités pratiques de cette obligation.

B.1.4. Le 20 décembre 2021, le SPF Finances a publié la circulaire 2021/C/114 « relative à l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne dispensées par certaines personnes et de soins hospitaliers » sur le site Fisconetplus. Selon son introduction, cette circulaire « comprend un premier commentaire des dispositions modifiées reprises dans le nouvel article 44, § 1er et § 2, 1°, *a)*, du Code de la TVA ». Le 24 décembre 2021, l'administration a publié une liste de FAQ « Exemption TVA prestations médicales – réglementation à partir du 1er janvier 2022 ».

Le 27 décembre 2021, les première, deuxième, troisième, cinquième, sixième et septième parties requérantes ont introduit devant le Conseil d'État une requête en suspension selon la procédure d'extrême urgence et en annulation de cette circulaire et de cette liste de FAQ. Par

son arrêt n° 252.571 du 30 décembre 2021, le Conseil d'État a rejeté la demande de suspension d'extrême urgence. Il ne s'est pas encore prononcé sur le recours en annulation.

Quant à l'étendue du recours et à sa recevabilité

B.2. Le recours est introduit par des personnes qui exercent, respectivement, les professions de kinésithérapeute, de logopède, de sage-femme et d'ergothérapeute et par des unions professionnelles représentant ces professions.

Les griefs des parties requérantes sont principalement dirigés contre l'exemption de la TVA relative aux prestations de soins à la personne effectuées par les praticiens relevant de la seconde catégorie visée à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, nouveau, du Code de la TVA et contre l'obligation d'information visée à l'alinéa 2 de la même disposition. Les parties requérantes reprochent également à la disposition attaquée de méconnaître l'autorité de chose jugée de l'arrêt n° 194/2019 précité en ne déterminant pas si, ni dans quelles conditions, les services accomplis par les praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée sont exemptés de la TVA. Ce grief doit être considéré comme étant dirigé contre l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du Code de la TVA, qui exempte de la taxe, entre autres, les services prestés par les praticiens des pratiques non conventionnelles visées par la loi du 29 avril 1999.

Aucun grief formulé par les parties requérantes n'est dirigé contre l'exclusion de l'exemption de la TVA des prestations de services sans but thérapeutique visée à l'article 44, § 1er, alinéa 3, nouveau, du Code de la TVA.

La Cour limite dès lors son examen à l'article 44, § 1er, alinéas 1er et 2, nouveau, du Code de la TVA.

B.3.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des parties requérantes. Une annulation de la disposition attaquée n'aurait aucune incidence sur leur situation personnelle et il n'existerait aucun risque de concurrence déloyale entre les deux catégories de praticiens visées à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA. Il estime en particulier que les parties

requérantes ne peuvent s'attendre à bénéficier d'un règlement plus favorable de leur situation à la suite d'une annulation, dès lors qu'elles ne sollicitent pas l'annulation de l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du Code de la TVA, qui règle leur propre situation fiscale.

B.3.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

B.3.3. L'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 3, 1°, de la loi du 11 juillet 2021, prévoit que les prestations de soins à la personne effectuées par « les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1° » sont exemptées de la TVA lorsque ces praticiens satisfont aux conditions qu'il fixe.

Les cinquième à huitième parties requérantes, qui exercent des professions médicales ou paramédicales réglementées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 et bénéficient à ce titre d'une exemption de la TVA, sont susceptibles d'être affectées directement et défavorablement par une disposition qui accorde une exemption fiscale à d'autres catégories de praticiens qui dispensent des prestations de soins à la personne. Il n'est pas exclu, en effet, que l'éventuelle annulation du seul 2° de la disposition précitée puisse rendre financièrement plus attrayantes les prestations de soins à la personne qu'elles effectuent par rapport aux prestations de soins à la personne proposées par les praticiens d'autres professions ou pratiques.

B.3.4. L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.4.1. Les parties requérantes prennent un moyen unique de la violation, par l'article 3, 1°, de la loi du 11 juillet 2021, des articles 10, 11, 17, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique et avec l'article 132, § 1er, c), de la directive TVA, en ce que le législateur n'a pas défini de manière précise et certaine la seconde catégorie des bénéficiaires de l'exemption de la taxe concernée, ce qui a pour effet que les deux

catégories de praticiens qui bénéficient de cette exemption sont traitées de la même manière, sans qu'existe une justification raisonnable. Les parties requérantes reprochent par ailleurs à la disposition attaquée de violer l'autorité de chose jugée de l'arrêt de la Cour n° 194/2019, précité, et de ne prévoir aucun contrôle des qualifications professionnelles des praticiens relevant de la seconde catégorie. En outre, la disposition attaquée conférerait à l'administration fiscale, voire aux contribuables eux-mêmes, un pouvoir d'appréciation trop large quant aux conditions d'application de l'exemption.

B.4.2. Les parties requérantes n'indiquent pas en quoi la disposition attaquée violerait l'article 17 de la Constitution, qui concerne la confiscation générale des biens. Le moyen unique est irrecevable en ce qu'il est pris de la violation de cette disposition.

B.5.1. Il appartient au législateur compétent de déterminer les exemptions aux impôts qu'il prévoit. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue. Toutefois, dans certains domaines, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée, cette compétence est limitée par la réglementation européenne applicable.

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

B.5.2. Selon l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, les États membres exonèrent les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné.

Comme la Cour de justice l'a jugé par son arrêt C-597/17 en cause de *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, précité, il découle d'une interprétation littérale de cette disposition qu'une prestation doit être exonérée si elle satisfait à deux conditions, à savoir, d'une part, constituer une prestation de soins à la personne et, d'autre part, être effectuée dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné (point 19 et jurisprudence citée; voir aussi : CJUE, 5 mars 2020, C-48/19, *X-GmbH*, ECLI:EU:C:2020:169, point 17).

Cette seconde condition implique de réserver l'exonération à certaines professions spécifiques (point 22). Pour définir ces professions, et en particulier pour déterminer quelles qualifications sont requises pour les exercer, les États membres disposent d'un pouvoir d'appréciation (point 24). Ce pouvoir d'appréciation n'est toutefois pas illimité, en ce que les États membres doivent tenir compte, d'une part, de l'objectif poursuivi par cette disposition, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises, et, d'autre part, du principe de la neutralité fiscale, qui s'oppose à ce que des prestations semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées différemment du point de vue de la TVA (points 25 et 28 et jurisprudence citée; voir aussi : CJUE, 5 mars 2020, C-48/19, *X-GmbH*, précité, points 40 et 41). Les États membres doivent s'assurer que l'exonération prévue s'applique uniquement à des prestations de soins à la personne présentant un niveau de qualité suffisant (point 26; voir aussi : CJUE, 5 mars 2020, C-48/19, *X-GmbH*, précité, point 42).

Aucune de ces exigences n'implique que le bénéfice de l'exonération soit forcément réservé à des praticiens d'une profession réglementée par la législation de l'État membre concerné (points 27 et 29). Selon la Cour de justice, d'autres modes efficaces de contrôle des qualifications professionnelles des praticiens ne relevant pas d'une telle profession peuvent être envisagés, « en fonction de l'organisation des professions médicales et paramédicales dans cet État membre » (point 27). Par ailleurs, il ne saurait être exclu, de manière générale et absolue, que des praticiens ne relevant pas d'une profession réglementée puissent disposer « des qualifications nécessaires pour assurer des soins d'une qualité suffisante pour être considérés comme semblables à ceux proposés par les membres d'une telle profession, notamment s'ils ont suivi une formation proposée par un établissement d'enseignement reconnu par cet État membre » (point 29). Le cadre réglementaire de l'État membre concerné ne constitue qu'un élément parmi d'autres qui doit être pris en compte en vue de déterminer si un assujetti possède les qualifications professionnelles requises pour se voir appliquer cette exonération (point 30).

B.5.3. Il se déduit de l'article 170, § 1er, et de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il

s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve en l'espèce à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur compétent à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur compétent.

Font partie des éléments essentiels de l'impôt la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

B.5.4. Le principe de légalité fiscale exige par ailleurs que la loi fiscale contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être décidé qui est redevable et pour quels actes. La condition que les impôts et exemptions d'impôts doivent être clairement définis par la loi se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente, et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, s'il est redevable ou non et pour quels actes.

B.5.5. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.6.1. Par la disposition attaquée, le législateur a voulu mettre fin à la discrimination entre « d'une part, les prestataires de soins appartenant à une profession réglementée qui bénéficiaient de l'exemption visée à l'article 44, § 1er, du Code [de la TVA] et, d'autre part, les prestataires de soins appartenant à des professions non réglementées (singulièrement les chiropracteurs et

ostéopathes) qui en étaient exclus », dans le respect du droit de l'Union européenne (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-1369/001, p. 11; voir aussi : pp. 13-14).

À cette fin, il a défini deux catégories de bénéficiaires de l'exemption de la taxe : une première catégorie regroupant les praticiens qui bénéficient automatiquement de l'exemption de la taxe et une seconde catégorie « résiduelle obligatoire selon la jurisprudence européenne » (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1369/004, p. 39) regroupant les praticiens qui bénéficient de l'exemption de la taxe moyennant le respect de certaines conditions.

B.6.2. Initialement, la première catégorie des praticiens bénéficiant de plein droit de l'exemption était limitée aux praticiens des professions des soins de santé réglementées par la loi coordonnée du 10 mai 2015, tandis que les praticiens des pratiques non conventionnelles visées par la loi du 29 avril 1999, tels que les ostéopathes et chiropracteurs, faisaient partie de la seconde catégorie résiduelle des praticiens bénéficiant de l'exemption sous conditions (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-1369/001, pp. 15-16; 2020-2021, DOC 55-1369/002, p. 5). Il était par ailleurs prévu de soumettre les qualifications des praticiens relevant de la seconde catégorie à une reconnaissance préalable par l'administration fiscale sur la base d'une certification (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-1369/001, p. 16). Le texte initial du projet de loi disposait :

« § 1er. Sont exemptées de la taxe, les prestations de soins à la personne effectuées par les personnes suivantes :

1° les praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé;

2° les praticiens professionnels autres que ceux visés au 1° lorsque les conditions suivantes sont remplies :

a) ils sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement;

[b] l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée a reconnu qu'ils disposent au travers de cette certification 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 praticiens professionnels visés au 1°.

L'exemption visée à l'alinéa 1er ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans but thérapeutique » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-1369/001, pp. 40-41).

B.6.3. Après une large concertation avec le secteur de la santé, le Gouvernement a déposé deux amendements « afin de tenir compte au mieux des préoccupations du secteur » (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1369/002 et DOC 55-1369/004, pp. 25 et 33). L'amendement n° 1, devenu la disposition attaquée, a étendu la première catégorie des praticiens qui bénéficient de plein droit de l'exemption aux praticiens des pratiques non conventionnelles visées par la loi du 29 avril 1999. Il a également remplacé l'exigence d'une reconnaissance préalable, par l'administration, des qualifications des praticiens de la seconde catégorie par une obligation, pour ces praticiens, d'informer au préalable l'administration (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1369/002, pp. 5-6).

B.7. La Cour examine d'abord le grief des parties requérantes qui est dirigé contre l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du Code de la TVA.

En ce qui concerne l'exonération des prestations de soins à la personne effectuées par les chiropracteurs et par les ostéopathes ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée

B.8.1. Comme il est dit en B.1.3, l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du Code de la TVA prévoit que l'exemption de la TVA s'applique notamment aux prestations de soins dispensées par les praticiens des pratiques non conventionnelles visées par la loi du 29 avril 1999, dont font partie la chiropraxie et l'ostéopathie. Il ressort des termes de cette disposition et des travaux préparatoires que cette exemption s'applique « de plein droit » à ces prestations (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1369/004, p. 26).

En incluant les praticiens des pratiques non conventionnelles visées par la loi du 29 avril 1999 parmi les praticiens qui bénéficient de plein droit de l'exemption prévue à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du Code de la TVA, le législateur a voulu traiter de la même

manière « l'ensemble des professions pour lesquelles il existe un cadre légal et/ou réglementaire » :

« [II] s'agit de compléter l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du Code, en y incluant, les praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales (ci-après : la loi du 29 avril 1999) en plus des praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins (ci-après : la loi coordonnée du 10 mai 2015) déjà repris dans cet alinéa 1er du projet déposé. Les pratiques visées par la première loi précitée sont au nombre de quatre. Il s'agit, dans l'état actuel du droit, en vertu de l'article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de cette loi : l'homéopathie, la chiropraxie, l'ostéopathie et l'acupuncture.

Même si les praticiens visés par la loi coordonnée du 29 avril 1999 étaient déjà visés par l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, nouveau, du Code de la TVA tel que repris dans le projet déposé, cette référence directe dans l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du Code de la TVA, aux 2 lois précitées, a l'avantage de mettre ainsi sur un même pied l'ensemble des professions pour lesquelles il existe un cadre légal et/ou réglementaire. Elle permet en outre d'éviter toute modification ultérieure de ce Code dans l'hypothèse où, à l'avenir, d'autres professions ou pratiques que celles qui y sont actuellement reprises deviendraient également reprise dans lesdites lois » (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1369/002, p. 5).

« L'amendement a étendu la première catégorie de personnes visées, de sorte que l'exemption s'appliquera dorénavant de plein droit à tous les praticiens des professions ou pratiques médicales et paramédicales réglementées pour lesquelles il existe un cadre légal et/ou réglementaire.

Par conséquent, l'exemption ne s'appliquera plus de plein droit uniquement aux praticiens d'une des professions visées par la loi relative à l'exercice des professions des soins de santé, comme les médecins, les dentistes, les kinésithérapeutes et les infirmières.

Cette exemption s'appliquera donc également de plein droit aux praticiens de pratiques non conventionnelles visées par la loi relative aux pratiques non conventionnelles. Cet élargissement concerne les homéopathes, les chiropracteurs, les ostéopathes et les acupuncteurs.

En vertu de ce cadre réglementaire, tous ces praticiens professionnels bénéficient dans une certaine mesure d'une présomption légale sur la base de laquelle ils sont réputés posséder les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins médicaux dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour pouvoir assurer la protection de la santé des patients au sens de la jurisprudence européenne en matière de TVA. Ils ne seront dès lors plus soumis aux conditions supplémentaires s'appliquant aux personnes visées par la deuxième catégorie, comme le prévoyait le projet déposé.

Grâce à la référence directe aux professions et aux pratiques encadrées par la loi, ces praticiens sont assimilés pour l'application de l'exemption de la TVA. Les professions et les pratiques qui seront intégrées ultérieurement dans le cadre légal existant pourront également

bénéficiaire automatiquement de l'exemption de la TVA » (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1369/004, pp. 26-27).

B.8.2. Il s'ensuit que le législateur a déterminé lui-même que les prestations de soins à la personne effectuées par les chiropracteurs et par les ostéopathes ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée sont exemptées de la taxe, de même qu'il a déterminé lui-même le régime de cette exemption.

B.8.3. Le moyen unique, en ce qu'il est dirigé contre l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du Code de la TVA, n'est pas fondé.

En ce qui concerne l'exonération des prestations de soins à la personne effectuées par les praticiens relevant de la seconde catégorie

B.9. L'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, nouveau, du Code de la TVA exempte de la TVA les prestations de soins à la personne effectuées, dans le cadre de leur profession ou de leur pratique, par les praticiens « d'autres professions ou pratiques » que celles visées à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1°, nouveau, du même Code, moyennant le respect de deux conditions.

B.10.1. Selon les travaux préparatoires, cette seconde catégorie de bénéficiaires de l'exemption concerne « les praticiens professionnels qui peuvent être considérés comme ayant un niveau de qualification équivalent [à celui des praticiens des professions médicales ou paramédicales réglementées] grâce à une formation adéquate » (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1369/004, p. 4). Il s'agit, selon le législateur, d'une catégorie « résiduelle obligatoire selon la jurisprudence européenne » qui a vocation à rester « relativement limitée » (*ibid.*, p. 39).

B.10.2. La circonstance que les praticiens visés à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, nouveau, du Code de la TVA forment une catégorie résiduelle définie de manière négative par rapport aux praticiens des professions et pratiques visées au 1° du même article n'est pas, en soi, contraire au principe de légalité en matière fiscale.

La Cour doit toutefois examiner si ces contribuables sont identifiables au moyen de critères précis, non équivoques et clairs.

B.11.1. Pour que les prestations des praticiens de la seconde catégorie puissent bénéficier de l'exemption, ces praticiens doivent tout d'abord être titulaires d'une « certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement » (article 44, § 1er, alinéa 1er, 2^o, *a*), nouveau, du Code de la TVA).

B.11.2. Faute d'une définition, dans la loi du 11 juillet 2021 et dans ses travaux préparatoires, de la notion de « certification », cette notion doit être comprise dans la signification usuelle qui lui est conférée en matière d'enseignement et de formation. Une « certification » doit ainsi être considérée comme « le résultat formel d'un processus d'évaluation et de validation obtenu lorsqu'une autorité compétente établit qu'une personne possède les acquis d'apprentissage correspondant à des normes données » (voy., dans ce sens, l'annexe I, *a*), de la recommandation du Conseil du 22 mai 2017 « concernant le cadre européen des certifications pour l'apprentissage tout au long de la vie et annulant la recommandation du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2008 établissant le cadre européen des certifications pour l'éducation et la formation tout au long de la vie » et l'article 15, § 1er, 17^o, du décret de la Communauté française du 7 novembre 2013 « définissant le paysage de l'enseignement supérieur et l'organisation académique des études »).

L'« établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement » doit être considéré comme un établissement d'enseignement reconnu par les communautés (pour les certifications obtenues en Belgique) ou par l'autorité compétente du pays où l'établissement est situé (pour les certifications obtenues à l'étranger).

B.11.3. En outre, les praticiens relevant de la seconde catégorie doivent disposer, sur la base de cette certification, 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 praticiens professionnels de la première catégorie (article 44, § 1er, alinéa 1er, 2^o, *b*), nouveau, du Code de la TVA).

Ces termes reproduisent, pour l'essentiel, ceux du dispositif de l'arrêt de la Cour n° 194/2019, précité, qui sont inspirés de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne C-597/17 en cause de *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.* (point 29).

B.11.4. Par les conditions visées à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, *a)* et *b)*, nouveau, du Code de la TVA, le législateur a dès lors recouru à des critères larges, de sorte que la loi fiscale comporte un minimum de balises d'appréciation, si bien que la portée de la disposition attaquée est suffisamment délimitée.

B.11.5. L'administration fiscale vérifie que les praticiens relevant de la seconde catégorie satisfont à ces conditions sur la base de la déclaration que ces praticiens lui transmettent en vertu de l'obligation d'information préalable prévue à l'article 44, § 1er, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA. L'article 7^{quinquies} de l'arrêté royal n° 10 du 29 décembre 1992 « relatif aux modalités d'exercice des options prévues aux articles 15, § 2, alinéa 4, 21^{bis}, § 2, 9°, alinéa 4, 25^{ter}, § 1er, alinéa 2, 2°, alinéa 2 et 44, § 3, 2°, *d)*, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux déclarations de commencement, de changement, de cessation d'activité et aux déclarations préalables en matière de taxe sur la valeur ajoutée », tel qu'il a été inséré par l'article 9 de l'arrêté royal du 27 décembre 2021 « modifiant les arrêtés royaux n^{os} 2, 4, 6, 10, 19 et 22 en matière de taxe sur la valeur ajoutée », détermine les données contenues dans cette déclaration.

Les travaux préparatoires mentionnent, à ce propos :

« Les professions non conventionnelles qui ne sont pas réglementées peuvent être exemptées, mais uniquement si elles remplissent les conditions fixées pour la deuxième catégorie de praticiens. Dans ce cas, les praticiens concernés doivent en notifier l'administration afin de lui permettre de vérifier si ces conditions sont effectivement remplies. Il s'agit non pas d'une question d'agrément mais de créer la possibilité d'exercer un contrôle efficace. En l'absence de notification, un tel contrôle peut bien entendu toujours être effectué sur une base ponctuelle et, si des irrégularités sont constatées, elles devront faire l'objet d'une régularisation » (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1369/004, pp. 35-36).

Et :

« En ce qui concerne l'obligation d'information imposée à la deuxième catégorie professionnelle, le vice-premier ministre répète qu'il a déjà chargé son administration d'élaborer une circulaire traitant de toutes les questions relatives à l'exemption de TVA pour les soins médicaux. Cette circulaire sera publiée avant la fin de l'année et donc avant l'entrée en vigueur de la loi. Elle est préparée en concertation avec le secteur.

Il ne s'agit pas d'organiser une reconnaissance, mais de créer la possibilité d'exercer un contrôle efficace. En l'absence d'une telle information, il sera bien entendu toujours possible d'effectuer un contrôle ad hoc et une régularisation devra avoir lieu le cas échéant si des irrégularités sont constatées. Les modalités de l'obligation d'information seront fixées par le Roi.

Contrairement à ce qui était prévu dans le projet initial, les praticiens professionnels appartenant à la deuxième catégorie ne devront plus être préalablement reconnus par l'administration fiscale pour pouvoir appliquer l'exemption de TVA. Ils seront seulement tenus d'informer l'administration avant d'appliquer l'exemption, ce qui permettra à l'administration de contrôler si les conditions d'application de l'exemption de TVA sont remplies et d'établir un relevé des formations et des certifications afin que l'application de l'exemption puisse être facilitée ultérieurement » (*ibid.*, p. 38).

B.11.6. Au regard de l'objectif visant à donner suite aux arrêts précités et compte tenu de l'état actuel de la reconnaissance des professions et pratiques des soins de santé en Belgique, le législateur pouvait estimer en l'espèce qu'il incombe à l'administration fiscale d'établir un « cadastre » (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1369/002, p. 6) des formations et certifications attestant, pour l'application de la législation en matière de TVA, que les praticiens de professions ou pratiques dépourvues d'un cadre légal disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante pour être considérées, du point de vue du patient, comme semblables à celles qui sont proposées par les praticiens des professions bénéficiant d'un cadre légal.

L'article 44, § 1er, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA n'est pas une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, les bénéficiaires de l'exemption, mais constitue un moyen d'information destiné à apprécier, dans des cas concrets, sous le contrôle du juge, des situations concrètes, de manière individuelle.

On ne saurait par ailleurs reprocher au législateur, au nom de la sécurité juridique, de ne pas avoir fixé, en l'occurrence, des critères à ce point précis que l'administration fiscale et le

juge ne disposeraient plus d'aucun pouvoir d'appréciation dans une matière qui se caractérise par une très grande diversité de situations.

B.12.1. Le législateur a en outre prévu, au profit du contribuable, certaines garanties qui le protègent de l'arbitraire.

En vertu des articles 20 et 23 de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale » (ci-après : la loi du 24 décembre 2002), chaque contribuable peut saisir l'administration fiscale pour qu'elle détermine, par voie de décision contraignante, comment la loi fiscale s'appliquera à une situation ou opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Le contribuable est donc en mesure de déterminer si l'acte visé par la disposition attaquée qu'il envisage de poser bénéficie ou non de l'exemption prévue par cette disposition.

Ces décisions étant publiées de manière anonyme (article 24 de la loi du 24 décembre 2002), l'application par l'administration fiscale à d'autres cas concrets est aussi davantage prévisible.

B.12.2. En outre, l'administration fiscale doit respecter les principes de bonne administration lorsqu'elle applique l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2^o, nouveau, du Code de la TVA à un cas concret.

B.12.3. Enfin, les éventuelles divergences d'interprétation qui pourraient résulter des conditions fixées par le législateur pour bénéficier de l'exemption peuvent en toute hypothèse être corrigées par les voies de recours disponibles.

B.12.4. Certes, le législateur confère à l'administration fiscale et au juge un certain pouvoir d'appréciation quant à l'application concrète de l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2^o, nouveau, du Code de la TVA, en particulier en ce qui concerne l'interprétation de la notion de « qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables » aux prestations proposées par les praticiens relevant de la première catégorie. Il n'est pas exclu qu'un tel pouvoir d'appréciation donne lieu à des divergences dans la pratique administrative et dans la jurisprudence. Ce

pouvoir n'enlève toutefois pas à la disposition fiscale attaquée le caractère précis qui est exigé pour satisfaire au principe de légalité en matière fiscale.

B.13. Contrairement à ce que les parties requérantes soutiennent, les praticiens de la première catégorie visée à l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1^o, nouveau, du Code de la TVA et les praticiens de la seconde catégorie visée au 2^o de la même disposition ne sont pas traités de la même manière, puisque les prestations de soins à la personne dispensées par les premiers sont automatiquement exonérées, à la différence des prestations de soins effectuées par les seconds.

Il n'apparaît pas non plus que les contribuables relevant d'une catégorie déterminée soient privés de la garantie d'une loi fiscale prévisible, puisqu'il ressort de ce qui est dit en B.11.4, B.11.6 et B.12.4 que la disposition attaquée n'est pas incompatible avec le principe de légalité en matière fiscale.

B.14. Le moyen unique, en ce qu'il est dirigé contre l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2^o, et alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA, n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 8 juin 2023.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

P. Nihoul