

Exemptions de TVA et discrimination: les limites du pouvoir de transposition d'une Directive européenne par un Etat-membre (21 octobre 2022)

Note sous CJUE, 7 avril 2022, *I GmbH*, aff. C-228/20

I GmbH fournit des prestations hospitalières au sens du droit allemand et son exploitation est autorisée par l'Etat. Cependant, elle n'est pas intégrée dans le plan des besoins hospitaliers du Land de Basse-Saxe. Le fisc estime que l'exemption de TVA ne s'applique pas pour le motif que *I GmbH* n'est pas d'un établissement hospitalier agréé.

Le Tribunal fiscal estime que la TVA conduirait à traiter de manière différente des prestations comparables. L'avantage accordé à certains établissements hospitaliers par rapport à d'autres reposerait uniquement sur le fait que ces établissements hospitaliers sont plus anciens et ont pu être les premiers à être intégrés dans le plan hospitalier.

Distinction préalable : « définition par l'Etat-membre » et « reconnu par l'Etat Membre »

L'arrêt *I GmbH* traite du pouvoir de définition de l'exemption par la législation d'un Etat membre dans le cas d'une exemption prévue par la Directive.

Ceci ne doit pas être confondu avec la notion de « reconnaissance par l'autorité compétente » d'une personne ou organisme effectuant des opérations exemptées de TVA et qui n'a pas trait à la nature de l'activité, mais au fait que celle-ci soit reconnue par une autorité. La notion de reconnaissance par l'autorité compétente se retrouve à l'article 44 §2,2° ou 9° du Code TVA et elle est beaucoup plus large que la notion de défini per l'Etat membre concerné (voir Question n° 1058 du député de Depoorter du 24 mai 2022 et Décision n° E.T. 94.156 du 25 juillet 2005).

Une situation discriminatoire

Le litige est porté devant la Cour de justice qui va estimer que le refus de l'exemption de TVA est discriminatoire. En effet,

- selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion « d'établissements hospitaliers dûment reconnus » ne suppose pas une procédure formelle et ne doit pas nécessairement découler de dispositions nationales à caractère fiscal ;
- l'ensemble des organismes autres que ceux de droit public doivent être mis sur un pied d'égalité aux fins de leur reconnaissance pour la fourniture de prestations similaires ;
- l'exercice d'un pouvoir d'appréciation en fonction des besoins définis par la sécurité sociale ne peut avoir pour conséquence que des organismes hospitaliers privés soient traités différemment des organismes de droit public.

Une discrimination TVA ne peut être introduite par une disposition nationale

L'intérêt de cet arrêt dépasse largement la situation des hôpitaux. La Cour applique le principe général d'égalité à des situations purement nationales dans un cas où la Directive accorde un pouvoir d'appréciation aux Etats membres.

Le fait qu'une exemption TVA dépende de la reconnaissance par un Etat membre ne signifie pas que cet Etat membre soit dispensé du respect des Principes Généraux du Droit tels que les Principes Généraux d'Égalité, de Proportionnalité ou de Sécurité Juridique. Le non-respect des Principes Généraux de droit ne serait possible que si le texte même de la Directive européenne prévoyait explicitement une discrimination. Tel est le cas de la discrimination entre le transport ferroviaire et le transport aérien ou les cas où la Cour de justice a estimé qu'il y avait des différences justifiées, du moins sur la base d'une analyse formelle.

Distinction Egalité Neutralité et méthodes d'interprétation

On peut regretter que, une fois de plus, la Cour de justice n'effectue pas de distinction nette entre

- d'une part, la notion de non-discrimination ou d'égalité, c'est-à-dire le fait de ne pas traiter différemment des situations comparables ou de traiter de façon comparable des situations différentes à un même stade de production et de commercialisation ;
- et d'autre part, à la notion de neutralité qui vise l'égalité de la charge fiscale pour un même prix au niveau du consommateur final, c'est-à-dire à prix égal, taxe égale (ce qui est impossible en cas d'exemption à un stade de la chaîne de production ou de distribution).

Si la non-discrimination est horizontale (égalité de traitement au même stade de production et de commercialisation), la neutralité est verticale en ce qu'elle porte sur l'ensemble du processus de production et de distribution. Une différence de régime de taxation ou d'exemption à un stade de la chaîne de production peut avoir pour conséquence une différence au niveau de la charge finale de la TVA, sans qu'il n'y ait de discrimination au stade de la vente au détail (voir sur ce point notre étude *VAT Neutrality versus Equality in Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 Years*, Kluwer Law International, 2021).

Il ressort du contexte de l'affaire *I GmbH* que la Cour de justice s'appuie sur la notion de non-discrimination qui accorde des droits aux assujettis, contrairement à la notion de neutralité qui n'est qu'un « principe d'interprétation » particulier à la TVA et qui n'a pas la même force qu'un Principe Général de Droit. Et dans cet arrêt, la Cour rappelle précisément quelles sont les méthodes d'interprétation et qu'elle a toujours utilisée : texte, contexte, objectif et effet utile. Ceci est d'autant plus important qu'une interprétation par trop littérale a souvent mené à des solutions qui heurtent le bon sens et qui sont contraires aux objectifs poursuivis par le législateur européen lors de l'adoption de Directives qui ont essentiellement un objectif économique à savoir assurer l'égalité des producteurs établis dans différents Etats membres de l'UE.

La notion de discrimination dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle belge

Selon une jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, le Principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques est une application [particulière] du principe d'égalité et de non-discrimination (CA, 14 juillet 1997, n° 43/97, B.4.). Ainsi, les principes constitutionnels d'égalité des contribuables devant l'impôt et l'interdiction de la discrimination impliquent que tous les contribuables qui se trouvent dans la même situation se voient appliquer le même régime d'imposition. Néanmoins, ces principes n'excluent pas qu'une distinction soit opérée, selon les catégories de contribuables pour autant que cette distinction soit susceptible d'une justification objective et raisonnable (CA, 18 mars 1997, n° 14/97).

Cette notion de non-discrimination a notamment conduit à une décision pour le moins paradoxale du point de vue du système TVA. La Cour constitutionnelle avait été interrogée pour savoir s'il y avait discrimination lorsque, pour faire face à la pénurie de personnel infirmier, des maisons de soins faisaient appel tantôt à des agences d'interim (avec TVA, selon le fisc) et tantôt à des infirmiers sous contrat d'emploi (hors du champ de la TVA) ou des infirmiers indépendants (exemption article 44§2, 1er Code TVA). Dans un arrêt du 2 décembre 2021, n° 175/2021, la Cour estime que cette différence de traitement repose sur un critère objectif et qu'elle est pertinente puisque l'exemption de TVA à réduire le coût des soins et que les exemptions sont d'interprétation stricte. Selon la Cour constitutionnelle, il n'y a pas discrimination puisque l'établissement de soins peut lui-même recruter du personnel infirmier ou il peut conclure un contrat d'entreprise avec ses infirmiers travaillant comme indépendants. Et la Cour poursuit, une extension des exemptions entraînerait une violation du principe de neutralité fiscale en ce que la mise à disposition de personnel autre que du personnel infirmier est soumise à la TVA, alors qu'il s'agit de prestations de semblables. Donc selon la Cour constitutionnelle, il n'y a pas discrimination suivant que les prestations d'infirmiers soient ou non soumises à la TVA suivant le type de convention, mais il pourrait y avoir discrimination si une agence d'interim facture la mise à disposition d'un comptable avec TVA et la mise à disposition d'un infirmier sans TVA.... La question mériterait d'être débattue dans un contexte plus large que celui de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle en matière fiscale.

Impact de l'arrêt I GmbH sur des litiges en cours en Belgique ?

L'ASBL « Union professionnelle des logopèdes francophones » a introduit devant la Cour constitutionnelle un recours en annulation partielle (aff 7737 (FR)) de l'article 44 §1er du Code TVA (exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne). Cette disposition a été introduite par la loi 3, 1°, de la loi du 11 juillet 2021 et elle est entrée en vigueur le 1er juillet 2022.

Le point qui fait litige est le pouvoir d'appréciation de l'administration de la TVA pour des praticiens qui ne sont pas visés par 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. Selon le Code TVA, ces derniers ont l'obligation d'informer l'administration de la TVA préalablement à l'application

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

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'arrêt de la Cour de justice du 07 avril 2022 pourrait-il être invoqué en faveur de la thèse de l'Etat belge ? Le doute est permis, en effet :

- dans l'affaire *I GmbH*, il n'était pas contesté que l'hôpital fournissait des prestations de soins. Ses compétences n'étaient pas mises en doute ;
- dans l'affaire pendante devant Cour Constitutionnelle, ce qui est en jeu est l'organe compétent pour juger des compétences de professionnels de la santé : l'administration de la TVA dispose-t-elle bien les compétences nécessaires pour cela ?
- du point de vue de la législation TVA, ce qui est en jeu, c'est la non-discrimination entre professionnels de la santé : pour autant que leur décision soit motivées, en quoi des organes de l'Etat belge autres que l'administration de la TVA seraient-ils incapables de faire respecter ce critère ?

(A suivre)



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7
1160 Bruxelles - Brussel
Tél. : + 32 2 663.14.55
Fax : + 32 2 663.30.78
E-mail: ca@xirius.be
Website: <http://www.xirius.be>