

**Affaire C-355/22****Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**1<sup>er</sup> juin 2022**Juridiction de renvoi :**Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, Afdeling Gent  
(Belgique)**Date de la décision de renvoi :**

30 mai 2022

**Partie requérante :**

BV Osteopathie Van Hauwermeiren

**Partie défendeur :**

État belge

[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]
[OMISSIS]			
[OMISSIS]			
[OMISSIS]			
[OMISSIS]	[OMISSIS]		
	[OMISSIS]		

**Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, Afdeling Gent (Tribunal de première instance de Flandre orientale, section de Gand)**

**Arrêt interlocutoire (demande de décision préjudicielle adressée à la Cour de justice de l'Union européenne)**

[OMISSIS]
[OMISSIS]

**FISCALITE – SIXIÈME CHAMBRE CIVILE**

**AUDIENCE PUBLIQUE DU 30 MAI 2022**

**Dans le litige opposant**

**BV OSTÉOPATHIE VAN HAUWERMEIREN**, [OMISSIS] *partie requérante*,  
[OMISSIS]

à

**L'ÉTAT BELGE**, [OMISSIS] *partie défenderesse*, [OMISSIS] la juridiction de  
céans a décidé ce qui suit :

**I. PROCÉDURE JUDICIAIRE**

[Déroulement de la procédure]

[OMISSIS]

**II. OBJET DE LA DEMANDE**

La requérante demande [OMISSIS] que le recours soit déclaré recevable et fondé,  
et conclut ensuite à ce qu'il plaise à la juridiction de renvoi

« *en ordre principal*, dire pour droit que le procès-verbal du 2 septembre 2020,  
ainsi que l'avis de perception et de recouvrement du 22 octobre 2020, tels que  
déclarés exécutoires le 29 octobre 2020, sont illégaux et infondés et, dès lors, que  
les sommes qui y sont reprises et sont énumérées ci-après ne sont pas dues dans le  
chef de la [requérante] :

- Montant de la TVA en principal : EUR 45 355,81
- Amende proportionnelle : EUR 4 530,00
- Intérêts (jusqu'au 22 octobre 2020 inclu) EUR 382,63

*En ordre subsidiaire*, poser, au titre de l'article 267 TFUE, les questions  
préjudicielles suivantes à la Cour :

[Formulation identique aux questions du dispositif]

*En ordre plus subsidiaire, dire pour droit qu'à tout le moins l'amende proportionnelle de EUR 4 530,00 n'est pas due et qu'elle doit donc être supprimée ou réduite ;*

*ordonner le remboursement de toutes les sommes payées ou retenues ou obtenues après exécution d'une saisie, sur la base des montants figurant dans le registre de perception et de recouvrement, majorés des intérêts moratoires à compter de la date du paiement ou de la retenue, conformément à l'article 91, paragraphe 4, du code de la TVA.*

[OMISSIS] »

Le défendeur demande [OMISSIS] de déclarer la demande recevable mais non fondée, de rejeter la demande de la requérante et de condamner la requérante à payer les montants indiqués dans le procès-verbal du 2 septembre [2020]. En ordre subsidiaire, confirmer l'amende et condamner la requérante aux dépens.

### **III. FAITS PERTINENTS ET OBJET DU LITIGE**

1.

La bvba Osteopathie Van Hauwermeiren est enregistrée auprès de l'administration de la TVA [OMISSIS] depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006 pour l'activité économique « autres activités pour la santé humaine ».

2.

Le 6 décembre 2016, M<sup>e</sup> Stijn Vastmans a écrit à l'administration centrale [OMISSIS].

L'avocat a été mandaté par cinq ostéopathes, dont la requérante. La question porte sur l'exercice du droit au remboursement :

*« Le droit au remboursement doit, en principe, être exercé au moyen des déclarations périodiques de TVA des assujettis précités. Afin d'interrompre le délai de prescription pour l'année 2013, cela devrait en principe se faire au moyen d'une déclaration TVA périodique à déposer avant la fin de cette année. Afin de préserver leurs droits, mes clients souhaitent demander à vos services de convenir de la façon de procéder suivante :*

- *La prescription du droit au remboursement pour 2013 est interrompue par une inscription dans une déclaration TVA corrigée pour le troisième trimestre de 2016.*
- *Afin de parvenir à une situation neutre, l'intention est de compenser cette demande de remboursement avec le montant de la TVA [qui] a été déduit. Il sera également tenu compte des régularisations de TVA pour les investissements passés.*

- *Par la suite, il est prévu d'entamer une procédure devant le tribunal de première instance compétent dans chaque dossier individuel, afin de présenter la discussion de principe de l'application de l'exemption de la TVA.*

*Nous souhaitons obtenir votre accord officiel sur cette façon de procéder. J'insiste sur le fait que cela est fait uniquement pour préserver les droits de mes clients. Dans ce contexte, nous vous demandons de bien vouloir ne pas sanctionner par des amendes et/ou des intérêts l'inscription du remboursement dans la déclaration TVA corrigée de mes clients. »*

3.

Le 23 janvier 2017, une réponse a été envoyée à M<sup>e</sup> Stijn Vastmans [OMISSIS] sous la référence ET 131.346 :

*« L'administration ne peut marquer son accord sur la façon de procéder que vous proposez. Il convient d'attendre la décision de la Cour constitutionnelle. Si le tribunal devait estimer que les ostéopathes relèvent de l'exemption de l'article 44 du code de la TVA, la date de votre lettre sous rubrique sera prise en compte pour le remboursement éventuel de la TVA. »*

4.

Le 30 novembre 2017, sous la référence ET 131.346/2, une réponse a été envoyée à M<sup>e</sup> Stijn Vastmans, suite à sa note du 23 octobre 2017 [OMISSIS] :

*« Dans la décision E.T.131.346 du 23 janvier 2017, il a été indiqué qu'il serait tenu compte de la date de votre demande pour l'éventuel droit au remboursement de la TVA.*

*Je vous confirme par la présente que, étant donné que la discussion concernant l'éventuelle exemption de la TVA sur les prestations des ostéopathes se poursuit, pour les cabinets d'ostéopathie précités, la date de votre demande du 6 décembre 2016 sera prise en compte pour le remboursement éventuel de la TVA s'il s'avérait que les prestations des ostéopathes relèvent de l'exemption prévue à l'article 44 du code de la TVA. »*

5.

Le 8 janvier 2020, M<sup>e</sup> Stijn Vastmans a adressé un courriel à l'administration centrale en faisant référence à l'arrêt n<sup>o</sup> 194/2019 de la Cour constitutionnelle, du 5 décembre 2019, et à la possibilité d'un remboursement de la TVA.

6.

Le 18 février 2020, une réponse lui a été envoyée sous la référence ET 131.346/3 faisant suite à sa note du 8 janvier 2020 [OMISSIS] :

*« Il a été indiqué dans nos décisions E.T. 131.346 et E.T. 131.346/2, qu'il serait tenu compte de la date de vos demandes concernant la préservation des droits de vos clients s'il s'avérait que les prestations des ostéopathes pouvaient bénéficier d'une exemption de TVA. L'arrêt précité annule l'article 44, paragraphe 1, du code de la TVA, mais uniquement en tant qu'il ne permet pas l'exemption de la TVA pour les services de chiropraxie et d'ostéopathie fournis à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans ce paragraphe, 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.*

*Au point B.20.2 de l'arrêt précité, la Cour déclare cependant ce qui suit : "Des considérations impérieuses de sécurité juridique tenant à l'ensemble des intérêts en jeu, tant publics que privés (voir CJUE, 8 avril 1976, C-43/75, Defrenne/SABENA, point 74), 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'enclamer 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'enclamer identifier lesdites livraisons de biens ou prestations de services et leur valeur, s'opposent toutefois à une application rétroactive de l'arrêt d'annulation. Il y a dès lors lieu de maintenir les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1<sup>er</sup> octobre 2019".*

*La Cour a ainsi décidé que les conséquences des dispositions annulées pour tous les faits taxables survenus avant le 1<sup>er</sup> octobre 2019 restent maintenues. Cela implique que les opérations des ostéopathes qui ont été taxées et pour lesquelles la TVA était due avant le 1<sup>er</sup> octobre 2019 ne relèvent pas de l'exemption.*

*Le principe de non-rétroactivité tel que décidé par la Cour constitutionnelle dans l'arrêt précité a donc pour conséquence que vos clients n'ont pas droit au remboursement de la TVA en ce qui concerne la période antérieure au 1<sup>er</sup> octobre 2019. »*

7.

Le 19 juillet 2020, la requérante a déposé sa déclaration TVA périodique pour le 2<sup>e</sup> trimestre de 2020. Dans cette déclaration, elle a inscrit un montant de EUR 2210,66 dans la grille 61 (régularisations de TVA diverses en faveur de l'État) et un montant de EUR 45 355,81 dans la grille 62 (régularisations de TVA diverses en faveur du déclarant) et a demandé le remboursement.

8.

Le mandataire de la requérante à l'époque, Mythra Advocaten, a envoyé une lettre au SPF Finances le 16 juillet 2020, dans laquelle des explications complémentaires étaient données en relation avec la demande de remboursement. Cette lettre a également été jointe en tant qu'annexe électronique à la déclaration du 2<sup>e</sup> trimestre.

9.

Le 8 septembre 2020, Peter Desmet, attaché auprès du Service public fédéral Finances, Administration générale des impôts PME, centre PME Aalst – contrôle 9, a contacté par téléphone le cabinet Mythra Advocaten. Il leur a fait part de la position de l'administration fiscale.

La bvba Osteopathie Van Hauwermeiren avait la qualité d'assujettie à la TVA au sens de l'article 4 du code de la TVA jusqu'au 30 septembre 2020 et était donc tenue de déposer des déclarations périodiques. L'article 4 du code de la TVA prévoit qu'« [e]st un assujetti quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, (...) des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent Code (...) [ »]. En vertu de l'article 2 du Code de la TVA, les opérations réalisées par la [société à responsabilité limitée en cause], à savoir les prestations de services à titre onéreux, sont soumises à la TVA lorsqu'elles ont lieu en Belgique.

Le code de la TVA ne prévoit aucune exemption pour les opérations effectuées par la société à responsabilité limitée [en cause], de sorte que la TVA est effectivement due sur ces opérations.

La TVA est due sur la base d'imposition telle que déterminée par les articles 26 et 28 du code de la TVA, au taux déterminé par l'arrêté royal n° 20.

La TVA due est en fin de compte supportée par le consommateur final, c'est-à-dire les clients de la bvba Osteopathie Van Hauwermeiren, cette dernière ne jouant que le rôle de percepteur de ces fonds, en ce qu'elle verse la TVA due au Trésor.

10.

L'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 194/2019 du 5 décembre 2019 n'a pas d'effet rétroactif. L'arrêt précise : « *Par ces motifs, la Cour [constitutionnelle] maintient les effets des dispositions annulées pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1<sup>er</sup> octobre 2019* ». Par conséquent, la bvba Osteopathie Van Hauwermeiren n'a pas droit au remboursement de la TVA due versée avant le 1<sup>er</sup> octobre 2019.

M<sup>e</sup> Kurt Demeyere a confirmé par téléphone que son client maintenait sa position, telle qu'exposée dans la lettre du 16 juillet 2020, et demandait donc le remboursement.

11.

Étant donné que la taxe a été contestée de façon permanente, il a été décidé de procéder à une retenue sur la base de l'article 8, paragraphe 3, quatrième alinéa de l'arrêté royal n° 4 [du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée]. Un procès-verbal a été dressé à cet effet. Le procès-verbal et la lettre d'accompagnement ont été envoyés à l'assujetti, par courrier recommandé, le 7 septembre 2020.

12.

Le montant dû, référencé sous le numéro RCIV 5002306613919, s'élève à EUR 45 355,81 au titre de la TVA et à EUR 4.530,00 au titre de l'amende infligée en application de l'article 70, paragraphe 1bis, du code de la TVA, équivalant au double de la taxe due, soit EUR 90 711,62 euros, réduite, conformément au tableau G, section première, rubrique IV de l'annexe à l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, à 10 % de la taxe due, soit EUR 4 535,58 [et] arrondie à EUR 4.530,00, comme le prévoit l'article 4 du même arrêté. Les intérêts, en vertu de l'article 91, paragraphe 1, du code de la TVA sont à calculer au taux de 0,8 % par mois sur le montant de EUR 45 355,81 à compter du 21 juillet 2020.

13.

Le 21 décembre 2020, la requérante a déposé une demande de suppression ou de réduction de l'amende au titre de l'article 9 de l'Arrêté du Régent du 18 mars 1831.

14.

Le 2 février 2021, l'administration fiscale a répondu que l'amende était maintenue.

15.

Le 12 janvier 2021, la requérante a déposé une requête auprès du greffe de la juridiction de céans.

## **IV. APPRECIATION**

### **1. Recevabilité**

[OMISSIS] [L]a demande est recevable.

### **2. Sur le fond**

#### *Généralités*

#### 2.1

La juridiction de céans relève que, dans le présent litige, la Cour constitutionnelle a exercé son pouvoir de maintien des dispositions par son arrêt du 5 décembre 2019 (conformément à l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle). La Cour constitutionnelle a décidé de limiter l'effet rétroactif de son arrêt d'annulation. Ce faisant, la Cour constitutionnelle confirme pour le passé une disposition nationale susceptible d'être contraire au droit de l'Union (notamment l'article 132, paragraphe 1, point c), de la directive 2006/112).

#### 2.2.

La requérante fait valoir que la Cour constitutionnelle a exercé son pouvoir (de poser la condition de l'enrichissement sans cause pour refuser le remboursement) en violation du droit de l'Union (c'est-à-dire du principe d'effectivité). Par conséquent, la Cour constitutionnelle a statué à l'encontre de la jurisprudence constante de la Cour de justice.

#### 2.3.

En résumé, le défendeur se fonde sur un arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019 pour refuser le remboursement de la TVA versée.

#### 2.4.

Selon la requérante, l'arrêt précité est non seulement entaché d'un défaut de motivation, mais il est également manifestement contraire à la jurisprudence constante de la Cour sur un certain nombre de points et notamment en ce qui concerne le droit au remboursement des prélèvements ou impôts indirects imposés en violation du droit de l'Union, la compétence exclusive de la Cour s'agissant de limiter la rétroactivité et les critères développés dans la jurisprudence de la Cour s'agissant de refuser le remboursement dans des cas tout à fait exceptionnels, la Cour devant en tout état de cause être saisie et l'État membre concerné devant démontrer que les critères développés par la Cour sont remplis, notamment en ce qui concerne l'enrichissement sans cause.

2.5.

La requérante demande que l'application de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019 soit écartée, compte tenu de sa contrariété manifeste avec le droit de l'Union, avec pour conséquence qu'elle a bien droit au remboursement de la TVA non due versée avant le 1<sup>er</sup> octobre 2019.

2.6.

La juridiction de céans estime que, n'étant pas convaincue d'avoir le pouvoir d'écarter l'application de cet arrêt spécifique de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019, il lui incombe – avant de statuer sur le fond – de poser [des] question[s] préjudicielle[s] à la Cour (au titre de l'article 267 TFUE). La réponse à ces questions permettra à la juridiction de déterminer si l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019 est ou non contraire au droit de l'Union.

*Avant de statuer sur le fond*

2.7.

La juridiction de céans estime donc qu'avant de statuer sur le fond, il convient de déférer à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes :

Première question :

[Formulation identique à la question du dispositif]

Deuxième question :

[Formulation identique à la question du dispositif]

**PAR CES MOTIFS,**

**LA JURIDICTION DE CEANS,** statuant contradictoirement,

Conformément aux articles 2 et 37 de la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire ;

Avant de statuer, il convient de poser à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

Première question :

*« L'arrêt du 8 avril 1976, Defrenne [43/75, EU:C:1976:56] doit-il être interprété en ce sens qu'il confère au juge national le pouvoir autonome de maintenir – de sa propre initiative et sans renvoi préjudiciel au titre de l'article 267 TFUE –, sur la base d'une disposition de droit purement interne, les effets pour le passé du régime national relatif à l'exemption de la TVA des services médicaux et paramédicaux lorsque ce juge (après avoir, dans le même litige, saisi la Cour de*

*trois demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, auxquelles la Cour a répondu par son arrêt du 27 juin 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, EU:C:2019:544) a constaté la contrariété de la disposition contestée avec le droit de l'Union et a annulé partiellement cette disposition, tout en maintenant les effets pour le passé de la disposition de droit interne contraire au droit de l'Union et en privant ainsi totalement les assujettis soumis à la TVA du droit au remboursement de la TVA perçue en violation du droit de l'Union ? »*

Deuxième question :

*« Appartient-il au juge national de maintenir – de manière autonome et sans renvoi préjudiciel au titre de l'article 267 TFUE – l'effet pour le passé d'une disposition nationale jugée contraire à la directive TVA en se fondant de manière générale sur des "considérations impérieuses de sécurité juridique tenant à l'ensemble des intérêts en jeu, tant publics que privés" et sur "l'impossibilité concrète" alléguée "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" si la possibilité n'est même pas donnée aux assujettis de démontrer qu'il ne peut être question d'une telle "impossibilité concrète" ? »*

[OMISSIS]

[Formule de conclusion]

[OMISSIS]