

DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA

Circulaire N° 796 du 9 octobre 2019*Régime TVA applicable aux prestations de soins à la personne,
dont notamment celles effectuées par des ostéopathes ou des chiropracticiens*

L'article 132, paragraphe 1, points b) et c), de la directive 2006/112/CE relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (directive TVA), transposé à l'article 44, paragraphe 1^{er}, points l) et m), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (loi TVA), exonère des services médicaux qui ont pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé. La finalité d'un service médical détermine si celui-ci doit être exonéré de la TVA; si le contexte démontre que sa finalité principale n'est pas la protection, le maintien ou le rétablissement de la santé, mais une finalité différente, les exonérations visées audit article 132 n'ont pas vocation à s'appliquer.

Selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, point c), de la directive TVA (article 44, paragraphe 1^{er}, point l), de la loi TVA) peut être appliquée aux opérations effectuées par des praticiens ne relevant pas d'une profession réglementée par la législation de l'État membre concerné s'il peut être démontré qu'ils 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 telle profession. Un élément de preuve de qualification peut notamment être le suivi d'une formation proposée par un établissement d'enseignement reconnu par cet État membre.

Les services fournis par les ostéopathes et les chiropracticiens se rangent parmi les services paramédicaux. Actuellement, au niveau national, l'exonération visée à l'article 44, paragraphe 1^{er}, point l), quatrième tiret, de la loi TVA, est liée à la condition supplémentaire que de tels services doivent être effectués sur ordonnance médicale ou être à charge des organismes légaux de sécurité sociale. Cette condition supplémentaire est à interpréter comme délégation, par l'administration fiscale, du contrôle du critère de qualité suffisante des soins proposés, tel que découlant d'une jurisprudence constante de la CJUE, à des personnes disposant des connaissances professionnelles nécessaires.

Il s'ensuit que tout changement futur de la position des organismes légaux de sécurité sociale à ce sujet impactera le traitement fiscal des dossiers d'imposition des assujettis visés ci-dessus.

Dans ce cas, il est rappelé que la taxe ayant grevé les biens et services qui sont utilisés pour effectuer des livraisons de biens et des prestations de services exonérées conformément à l'article 44 de la loi TVA ne peut pas être portée en déduction par l'assujetti concerné. Lorsqu'en raison de changement de circonstances, des opérations taxées deviennent exonérées en vertu de l'article 44 de la loi TVA, l'assujetti concerné doit régulariser la taxe en amont initialement déduite, la période de régularisation étant de cinq ans pour les biens d'investissement meubles corporels et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement meubles corporels, et de dix ans pour les biens d'investissement immobiliers. La régularisation est à effectuer conformément aux dispositions de l'article 53 de la loi TVA et du règlement grand-ducal modifié du 3 mars 1980 concernant la régularisation des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée opérées pour les biens d'investissement.

Concomitamment, un tel changement de circonstances peut avoir un impact sur des assujettis ayant donné un immeuble en location à un assujetti dont les opérations préalablement taxées deviennent exonérées en vertu de l'article 44 de la loi TVA, en cas d'option d'appliquer la TVA à la location dudit immeuble, le droit d'option ne pouvant en effet être exercé que pour l'immeuble qui est utilisé entièrement ou, en cas d'usage mixte, pour la partie prépondérante par le locataire à l'exercice d'activités qui l'autorisent à déduire la taxe en amont.

Le Directeur,

