Conseil d'Etat
statuant
au contentieux

N° 254486
Inédit au recueil Lebon
8EME ET 3EME SOUS-SECTIONS REUNIES
M. Robineau, président
M. Yohann Bénard, rapporteur
M. Bachelier, commissaire du gouvernement
SCP PARMENTIER, DIDIER, avocats

lecture du jeudi 15 juillet 2004

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la requête sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 25 février et 19 juin 2003 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Philippe X, demeurant ... ; M. X demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt du 26 décembre 2002 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté son appel formé à l'encontre du jugement du 22 juillet 1999 du tribunal administratif de Rennes le déboutant de sa demande tendant à la décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée auxquels il a été assujetti au titre de la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1996 ;

2°) statuant au fond, d'annuler ce jugement et de lui accorder la décharge des impositions litigieuses ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de la santé publique ;

Vu le décret n° 85-918 du 26 août 1985 relatif aux actes professionnels et à l'exercice de la profession de masseur-kinésithérapeute ;

Vu le décret n° 96-879 du 8 octobre 1996 relatif aux actes professionnels et à l'exercice de la profession de masseur-kinésithérapeute ;

Vu l'arrêté du 6 janvier 1962 pris pour l'application de l'article L. 372-10 du code de la santé publique ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Yohann Bénard, Auditeur,

- les observations de la SCP Parmentier, Didier, avocat de M. X,

- les conclusions de M. Gilles Bachelier, Commissaire du gouvernement ;

Considérant qu'aux termes de l'article 261 du code général des impôts : Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : (...) 4. 1° Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales (...) ; que le législateur a ainsi entendu exonérer les actes régulièrement dispensés par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées par une disposition législative ou par un texte pris en application d'une telle disposition ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la cour administrative d'appel de Nantes que M. X, titulaire du diplôme d'Etat de masseur-kinésithérapeute, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1996, à l'issue de laquelle l'administration a regardé les soins qu'il effectuait comme des actes d'ostéopathie, au sens des dispositions de l'article 2 de l'arrêté ministériel du 6 janvier 1962 pris pour l'application de l'article L. 372-10 du code de la santé publique qui inclut ces actes dans la liste de ceux qui ne peuvent être pratiqués que par les docteurs en médecine, et comme ne pouvant, dès lors qu'il n'avait pas cette qualité, lui ouvrir droit au bénéfice de l'exonération prévue par les dispositions précitées du code général des impôts ;

Considérant que, pour rejeter les conclusions de la requête de M. X tendant à la décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée auxquels il a été assujetti au titre de la période vérifiée, la cour administrative d'appel de Nantes s'est fondée sur ce que celui-ci, bien qu'il soutînt n'avoir dispensé que des actes autorisés par les décrets du 26 août 1985 et du 8 octobre 1996, pris pour l'application de l'article L. 487 du code de la santé publique et réglementant la profession de masseur-kinésithérapeute, actes qu'il qualifiait de soins d'ostéopathie, n'établissait pas, ni même n'alléguait, que les actes dont s'agit auraient été régulièrement dispensés ; qu'elle en a déduit que ces actes ne pouvaient être regardés comme ayant été effectués dans le cadre de l'exercice de la profession réglementée de masseur-kinésithérapeute ; qu'en statuant ainsi, alors qu'il lui incombait de rechercher s'il résultait ou non de l'instruction que ces actes, de par leur nature ou les conditions dans lesquelles ils avaient été effectués, étaient de ceux que les masseurs-kinésithérapeutes sont habilités à dispenser en vertu de la réglementation applicable à leur profession, la cour administrative d'appel a, comme le soutient M. X, méconnu les règles de dévolution de la charge de la preuve et ainsi commis une erreur de droit ; que, dès lors, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son pourvoi, M. X est fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, par application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

Considérant que M. X soutient n'avoir pas effectué d'autres actes relevant, selon lui, de l'ostéopathie, que ceux prévus par les décrets du 26 août 1985 et du 8 octobre 1996 ; qu'en revanche, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie soutient que M. X a dispensé, au cours de la période en cause, des actes d'ostéopathie, ainsi qu'il s'en est lui-même prévalu, tant dans sa comptabilité que vis-à-vis de ses clients ; que, toutefois, il ne résulte pas de l'instruction que M. X ait effectué des actes que les masseurs-kinésithérapeutes ne sont pas habilités à dispenser en vertu de la réglementation applicable à leur profession, et notamment des traitements d'ostéopathie réservés aux seuls médecins au sens des dispositions de l'article 2-1° de l'arrêté du 6 janvier 1962 ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, M. X est fondé à soutenir que c'est à tort que, par son jugement du 22 juillet 1999, le tribunal administratif de Rennes a rejeté sa demande en décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée litigieux ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application de ces dispositions et de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par le requérant et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 26 décembre 2002 et le jugement du tribunal administratif de Rennes du 22 juillet 1999 sont annulés.

Article 2 : Il est accordé à M. X la décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités y afférentes mis à sa charge au titre de la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1996.

Article 3 : L'Etat versera à M. X la somme de 1 500 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à M. Philippe X et au ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.