Conseil d'Etat
statuant
au contentieux

N° 235177
Mentionné dans les tables du recueil Lebon
8EME ET 3EME SOUS-SECTIONS REUNIES
M. Lasserre, président
M. Frédéric Bereyziat, rapporteur
M. Bachelier, commissaire du gouvernement
SCP PARMENTIER, DIDIER, avocats

lecture du vendredi 25 avril 2003

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la requête sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 26 juin et 26 octobre 2001 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Michel X, demeurant ... ; M. X demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt du 29 mars 2001 de la cour administrative d'appel de Lyon en tant que celui-ci, après avoir constaté le non-lieu à statuer sur les impositions et pénalités dégrevées en cours d'instance par l'administration, a rejeté le surplus des conclusions de sa requête tendant à l'annulation du jugement du 19 décembre 1996 du tribunal administratif de Grenoble rejetant sa demande en décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée auxquels il a été assujetti au titre de la période du 1er janvier 1987 au 31 décembre 1989, ainsi que des pénalités y afférentes ;

2°) statuant au fond, de lui accorder la décharge des impositions et pénalités restant en litige ;

3°) de condamner l'Etat à lui verser la somme de 20 000 F au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

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

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Bereyziat, Auditeur,

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

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

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, que M. X, qui exerce la profession de masseur-kinésithérapeute, a fait l'objet, au titre de la période du 1er janvier 1987 au 31 décembre 1989, de rappels de taxe sur la valeur ajoutée à raison des recettes tirées de ceux de ses actes professionnels que le service a regardés comme relevant de l'ostéopathie et ne pouvant par suite bénéficier de l'exonération prévue par l'article 261-4-1° du code général des impôts ;

Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de l'ensemble des dispositions du livre des procédures fiscales relatives aux opérations de vérification que celles-ci se déroulent chez le contribuable ou au siège de l'entreprise vérifiée ; que toutefois, sur la demande écrite du contribuable, le vérificateur peut emporter certains documents dans les bureaux de l'administration qui en devient ainsi dépositaire ; qu'en ce cas il doit remettre à l'intéressé un reçu détaillé des pièces qui lui sont confiées ; qu'en outre, cette pratique ne peut avoir pour effet de priver le contribuable des garanties qu'il tient des articles L. 47 et L. 52 du livre des procédures fiscales et qui ont notamment pour objet de lui assurer des possibilités de débat oral et contradictoire avec le vérificateur ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, et n'est pas contesté, qu'à la suite de la demande d'emport de ses documents comptables formée lors de la vérification de sa comptabilité par M. X le 27 avril 1990, le vérificateur lui a remis, le même jour, un reçu détaillé des documents comptables emportés, authentifié par sa signature ; que la circonstance, invoquée par le contribuable, que ce document n'est pas revêtu de sa propre signature n'a privé l'intéressé d'aucune garantie de procédure ; que dès lors, en jugeant que, dans les circonstances de l'espèce, l'absence de signature de ce reçu par le contribuable ne viciait pas la régularité de la procédure de vérification, la cour n'a commis aucune erreur de droit ; que M. X n'est pas davantage fondé à soutenir qu'en relevant par ailleurs qu'il n'alléguait pas même avoir été ainsi privé d'un débat oral et contradictoire, la cour aurait subordonné l'appréciation de la régularité de la procédure d'imposition à l'examen des faits susceptibles d'établir que, du fait de l'absence de signature du reçu détaillé par le contribuable, celui-ci aurait été privé de débat oral et contradictoire et, ce faisant, commis une erreur de droit ;

Considérant, en deuxième lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que si M. X a contesté devant la cour administrative d'appel de Lyon la régularité de la procédure d'imposition par un moyen, que la cour a rejeté comme inopérant, tiré de ce que le défaut de présentation de sa comptabilité n'aurait pas fait l'objet du procès-verbal prévu par l'article L. 13 A du livre des procédures fiscales et que cette circonstance aurait vicié la procédure de redressement, il n'a toutefois saisi la cour d'aucun moyen relatif à la charge de la preuve du bien-fondé de l'imposition qui en résulterait ; que, par suite, et sans qu'il soit besoin d'examiner la fin de non recevoir opposée par le ministre, le requérant n'est pas fondé à soutenir qu'en ne répondant pas à ce dernier moyen, la cour aurait insuffisamment motivé son arrêt ;

Considérant, en troisième lieu, qu'aux termes du I de l'article 256 du code général des impôts : Sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée les prestations de service effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ; qu'aux termes de l'article 261 du même code, dans sa rédaction applicable en l'espèce : 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 que pour juger que M. X ne pouvait bénéficier, à raison des recettes tirées de ses actes regardés comme relevant de l'ostéopathie, de l'exonération prévue par les dispositions législatives précitées, la cour s'est fondée, non seulement sur les dispositions alors en vigueur de l'article 6 du décret du 26 août 1985, pris pour l'application de l'article L. 487 du code de la santé publique réglementant la profession de masseur-kinésithérapeute, mais aussi sur celles de l'arrêté du 6 janvier 1962, alors en vigueur, pris pour l'application de l'article 372 du même code, lesquelles incluaient, dans la liste des actes médicaux qui ne peuvent être pratiqués que par les docteurs en médecine, d'une façon générale, tous les traitements dits d'ostéopathie ; que M. X n'est pas fondé à soutenir qu'en se fondant sur ces dernières dispositions, également opposables aux masseurs-kinésithérapeutes, la cour n'aurait pas fait application de la réglementation propre à cette profession pour déterminer s'il était habilité à dispenser les actes litigieux, et aurait ainsi entaché son arrêt d'erreur de droit ;

Considérant, en quatrième lieu, que si la cour s'est également fondée, pour refuser à M. X le bénéfice de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée, sur la circonstance que les actes litigieux comportaient des manipulations articulaires sans prescription médicale, il résulte de ce qui précède que ce motif de son arrêt était surabondant ; que, par suite, le requérant ne peut utilement soutenir qu'en jugeant que le bénéfice de l'exonération était subordonné à la condition que les actes litigieux aient été dispensés sur prescription médicale, la cour aurait commis une erreur de droit ;

Considérant, enfin, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. X ne contestait pas devant eux la réalité des actes d'ostéopathie qu'il dispensait, mais se bornait à soutenir que ces actes entraient dans les compétences professionnelles de masseurs-kinésithérapeutes définies par les dispositions susmentionnées du décret du 26 août 1985 ; qu'en se fondant sur la nature reconnue aux actes litigieux par le requérant lui-même pour juger qu'ils n'entraient pas dans le champ des dispositions précitées régissant l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée des activités des masseurs-kinésithérapeutes, la cour n'a pas privé son arrêt de base légale ; qu'en regardant les actes en cause comme des actes d'ostéopathie effectués en dehors du cadre de la profession telle qu'elle est réglementée par lesdites dispositions, la cour n'a pas entaché son arrêt de contradiction de motifs, ni d'erreur dans la qualification juridique des faits ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. X n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

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

Considérant que ces dispositions font obstacle à ce que l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, soit condamné à payer à M. X la somme que celui-ci demande au titre des frais exposés par lui et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1er : La requête de M. X est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. Michel X et au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.

Abstrats : 19-01-03-01-02-05 CONTRIBUTIONS ET TAXES - GÉNÉRALITÉS - RÈGLES GÉNÉRALES D'ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT - CONTRÔLE FISCAL - VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ - POUVOIRS DE L'ADMINISTRATION - EMPORT DE DOCUMENTS - IRRÉGULARITÉ - ABSENCE - ABSENCE DE SIGNATURE DU CONTRIBUABLE SUR LE REÇU DÉTAILLÉ DES PIÈCES CONFIÉES AU VÉRIFICATEUR.
19-01-03-01-03 CONTRIBUTIONS ET TAXES - GÉNÉRALITÉS - RÈGLES GÉNÉRALES D'ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT - CONTRÔLE FISCAL - VÉRIFICATION APPROFONDIE DE SITUATION FISCALE D'ENSEMBLE (OU ESFP) - EMPORT DE DOCUMENTS - IRRÉGULARITÉ - ABSENCE - ABSENCE DE SIGNATURE DU CONTRIBUABLE SUR LE REÇU DÉTAILLÉ DES PIÈCES CONFIÉES AU VÉRIFICATEUR.

Résumé : 19-01-03-01-02-05 Il résulte de l'ensemble des dispositions du livre des procédures fiscales relatives aux opérations de vérification que celles-ci se déroulent chez le contribuable ou au siège de l'entreprise vérifiée. Toutefois, sur la demande écrite du contribuable, le vérificateur peut emporter certains documents dans les bureaux de l'administration qui en devient ainsi dépositaire. En ce cas, il doit remettre à l'intéressé un reçu détaillé des pièces qui lui sont confiées. La circonstance que ce document n'est pas revêtu de la signature du contribuable ne vicie pas la régularité de la procédure de vérification.
19-01-03-01-03 Il résulte de l'ensemble des dispositions du livre des procédures fiscales relatives aux opérations de vérification que celles-ci se déroulent chez le contribuable ou au siège de l'entreprise vérifiée. Toutefois, sur la demande écrite du contribuable, le vérificateur peut emporter certains documents dans les bureaux de l'administration qui en devient ainsi dépositaire. En ce cas, il doit remettre à l'intéressé un reçu détaillé des pièces qui lui sont confiées. La circonstance que ce document n'est pas revêtu de la signature du contribuable ne vicie pas la régularité de la procédure de vérification.