Conseil d'Etat
statuant
au contentieux

N° 254487
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 ; SCP PARMENTIER, DIDIER, avocats

lecture du jeudi 15 juillet 2004

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu 1°), sous le n° 254487, 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. Daniel A, demeurant ... ; M. A demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt n° 99 NT02777 du 26 décembre 2002 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté son appel formé à l'encontre du jugement n° 97-1945 du 9 novembre 1999 du tribunal administratif d'Orléans 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 1991 au 31 décembre 1993 ;

2°) statuant au fond, d'annuler le jugement du tribunal administratif d'Orléans du 9 novembre 1999 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, 2°) sous le n° 256116, la requête sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 17 avril et 19 juin 2003 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Daniel A, demeurant ... ; M. A demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt n° 00NT00313 du 26 mars 2003 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté son appel formé à l'encontre du jugement n° 98-1915 du 25 janvier 2000 du tribunal administratif d'Orléans le déboutant de sa demande tendant à la décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée auxquels il a été assujetti pour la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1996 ;

2°) statuant au fond, d'annuler le jugement du 25 janvier du tribunal administratif d'Orléans et de lui accorder la décharge des impositions litigieuses ;

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

.....

Vu les autres pièces des dossiers ;

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. A,

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

Considérant que les requêtes de M. A sont dirigées contre deux arrêts, en date des 26 décembre 2002 et 26 mars 2003, par lesquels la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté ses demandes en décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été assignés, d'une part, au titre de la période du 1er janvier 1991 au 31 décembre 1993, et, d'autre part, au titre de la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1996 ; que ces requêtes présentant à juger des questions semblables, il y a lieu de les joindre pour y être statué par une seule décision ;

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 des dossiers soumis à la cour administrative d'appel de Nantes que M. A, titulaire du diplôme d'Etat de masseur-kinésithérapeute, a fait l'objet de deux vérifications de comptabilité au titre, respectivement, de la période du 1er janvier 1991

au 31 décembre 1993, et de la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1996, à l'issue desquelles 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 des requêtes de M. A tendant à la décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée auxquels il a été assujetti au titre des périodes vérifiées, 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. A, 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 ses pourvois, M. A est fondé à demander l'annulation des arrêts attaqués ;

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 les affaires au fond ;

Considérant que M. A 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, dans leur rédaction successivement applicable à l'espèce ; qu'en revanche, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie soutient que M. A a dispensé, au cours des périodes 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. A 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 ses requêtes, M. A est fondé à soutenir que c'est à tort que par ses jugements du 9 novembre 1999 et du 25 janvier 2000, le tribunal administratif d'Orléans a rejeté ses demandes 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 des deux espèces, 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 : Les arrêts de la cour administrative d'appel de Nantes du 26 décembre 2002 et du 26 mars 2003, et les jugements du tribunal administratif d'Orléans du 9 novembre 1999 et du 25 janvier 2000, sont annulés.

Article 2 : Il est accordé à M. A la décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités y afférentes mis à sa charge, d'une part, au titre de la période du 1er janvier 1991 au 31 décembre 1993, et d'autre part, au titre de la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1996.

Article 3 : L'Etat versera à M. A 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. Daniel A et au ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.