Conseil d'Etat
statuant
au contentieux

N° 252367
Publié au recueil Lebon
9EME ET 10EME SOUS-SECTIONS REUNIES
M. Labetoulle, président
M. Daniel Fabre, rapporteur
M. Vallée, commissaire du gouvernement
SCP LAUGIER, CASTON, avocats

lecture du lundi 5 avril 2004

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la requête sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 9 décembre 2002 et 9 avril 2003 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. André X, demeurant ... ; M. X demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'article 3 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 3 octobre 2002, portant rejet des conclusions de sa requête aux fins de décharge de la taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités y afférentes qui lui ont été assignées au titre de la période du 1er janvier 1989 au 31 décembre 1991, en ce que lesdites conclusions avaient conservé un objet ;

2°) de condamner l'Etat à lui verser la somme de 2 900 euros par application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

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

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

Vu le code général des impôts ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Fabre, Conseiller d'Etat,

- les observations de la SCP Laugier, Caston, avocat de M. X,

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

Considérant qu'aux termes de l'article 261 du code général des impôts, 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 qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la cour administrative d'appel de Paris que le rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel est resté soumis M. X, qui exerce la profession de masseur-kinésithérapeute, au titre de la période du 1er janvier 1989 au 31 décembre 1991, procède de ce que l'administration a regardé ceux de ses actes professionnels qui n'ont pas donné lieu à remboursement de ses honoraires par une caisse de sécurité sociale comme relevant de traitements dits d'ostéopathie, au sens de l'article 2 de l'arrêté ministériel du 6 janvier 1962 pris pour l'application de l'article L. 372 du code de la santé publique et qui inclut ceux-ci dans la liste des actes médicaux qui ne peuvent être pratiqués que par les docteurs en médecine, et comme ne pouvant, par suite, dès lors qu'il n'avait pas la qualité de docteur en médecine, lui valoir le bénéfice de l'exonération prévue au 4.1° précité de l'article 261 du code général des impôts ;

Considérant que, par l'arrêt contre lequel M. X se pourvoit, la cour administrative d'appel s'est seulement fondée, pour rejeter les conclusions de M. X tendant à la décharge de la taxe litigieuse, sur ce que celui-ci, bien qu'il soutînt n'avoir dispensé que des actes autorisés par le décret du 26 août 1985, alors en vigueur, 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 dénommait d'ostéopathie douce, avait pratiqué des actes relevant de l'ostéopathie ; qu'en statuant ainsi, alors qu'il lui incombait de rechercher s'il résultait ou non de l'instruction que certains de ses actes, de par leur nature ou les conditions dans lesquelles ils avaient été effectués, n'étaient pas 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, entaché son arrêt d'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 que l'article 3 dudit arrêt soit annulé ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, par application 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 l'article 6 du décret susvisé du 26 août 1985, aux termes duquel : Pour la mise en oeuvre de traitements prescrits par le médecin, le masseur-kinésithérapeute est habilité à utiliser les techniques suivantes : ... 3. Mobilisation manuelle de toutes articulations, à l'exclusion des manoeuvres de force, notamment des manipulations vertébrales et des réductions de déplacements osseux... ; qu'il ne résulte pas de l'instruction que, contrairement à ce qu'il affirme ainsi sans être utilement contredit par l'administration, il ait, au cours de la période en cause, effectué des actes constitutifs de manoeuvres de force prohibées par ces dispositions, ou des mobilisations manuelles autorisées par celles-ci pour la mise en oeuvre de traitements prescrits par un médecin, mais en l'absence d'une telle

prescription ; que, dès lors, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de sa requête d'appel, M. X est fondé à soutenir que c'est à tort que l'administration a soumis une fraction des honoraires qu'il a perçus à la taxe sur la valeur ajoutée, et que le tribunal administratif de Paris a, par son jugement du 15 octobre 1997, refusé de le décharger de cette imposition ;

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

Considérant que, dans les circonstances de l'affaire, il y a lieu, par application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, de condamner l'Etat à verser à M. X, en remboursement des frais par lui exposés et non compris dans les dépens, la somme de 2 900 euros qu'il réclame ;

D E C I D E :

Article 1er : L'article 3 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 3 octobre 2002 et le jugement du tribunal administratif de Paris du 15 octobre 1997 sont annulés.

Article 2 : Il est accordé à M. X la décharge de la taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités y afférentes maintenues à sa charge au titre de la période du 1er janvier 1989 au 31 décembre 1991.

Article 3 : L'Etat versera à M. X, au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, la somme de 2 900 euros.

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

Abstrats : 19-06-02-02 CONTRIBUTIONS ET TAXES - TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET ASSIMILÉES - TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE - EXEMPTIONS ET EXONÉRATIONS - SOINS DISPENSÉS AUX PERSONNES PAR LES MEMBRES DES PROFESSIONS MÉDICALES ET PARAMÉDICALES (ART. 261-4-1° DU CGI) - A) NOTION - ACTES RÉGULIÈREMENT DISPENSÉS PAR LES MEMBRES DE CELLES DES PROFESSIONS MÉDICALES ET PARAMÉDICALES QUI FONT L'OBJET D'UNE RÉGLEMENTATION ÉDICTÉE PAR VOIE LÉGISLATIVE OU PAR UN TEXTE PRIS EN APPLICATION DE LA LOI - B) APPLICATION - ACTES D'OSTÉOPATHIE DISPENSÉS PAR UN MASSEUR-KINÉSITHÉRAPEUTE - INCLUSION - ACTES QUI, PAR LEUR NATURE OU LES CONDITIONS DANS LESQUELLES ILS SONT DISPENSÉS, SONT AU NOMBRE DE CEUX QUE LA RÉGLEMENTATION HABILITE LE MASSEUR-KINÉSITHÉRAPEUTE À DISPENSER (DÉCRET DU 26 AOÛT 1985) [RJ1].
61-035 SANTÉ PUBLIQUE - PROFESSIONS MÉDICALES ET AUXILIAIRES MÉDICAUX - RÉGIME FISCAL DES SOINS DISPENSÉS AUX PERSONNES -

EXONÉRATION DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (ART. 261-4-1° DU CGI) - CHAMP D'APPLICATION - A) CAS GÉNÉRAL - ACTES RÉGULIÈREMENT DISPENSÉS PAR LES MEMBRES DE CELLES DES PROFESSIONS MÉDICALES ET PARAMÉDICALES QUI FONT L'OBJET D'UNE RÉGLEMENTATION ÉDICTÉE PAR VOIE LÉGISLATIVE OU PAR UN TEXTE PRIS EN APPLICATION DE LA LOI - B) CAS PARTICULIER DES ACTES D'OSTÉOPATHIE DISPENSÉS PAR UN MASSEUR-KINÉSITHÉRAPEUTE - ACTES QUI, PAR LEUR NATURE OU LES CONDITIONS DANS LESQUELLES ILS SONT DISPENSÉS, SONT AU NOMBRE DE CEUX QUE LA RÉGLEMENTATION HABILITE LE MASSEUR-KINÉSITHÉRAPEUTE À DISPENSER (DÉCRET N°85-918 DU 26 AOÛT 1985) [RJ1].

Résumé : 19-06-02-02 a) Il ressort des termes du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts que le législateur a entendu exonérer de taxe sur la valeur ajoutée les actes régulièrement dispensés par les membres de celles des professions médicales et paramédicales qui font l'objet d'une réglementation édictée par une disposition législative ou par un texte pris en application d'une telle disposition.,,b) Commet une erreur de droit la cour qui, pour maintenir les rappels de taxe sur la valeur ajoutée assignés à un masseur-kinésithérapeute au motif que les actes dispensés par l'intéressé ne seraient pas au nombre de ceux visés par ces dispositions, se borne à juger que ces actes relèvent de l'ostéopathie et s'abstient de rechercher s'il résultait ou non de l'instruction que certains d'entre eux, par leur nature ou les conditions dans lesquelles ils avaient été effectués, n'étaient pas de ceux que le décret du 26 août 1985 habilite les masseurs-kinésithérapeutes à dispenser.
61-035 a) Il ressort des termes du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts que le législateur a entendu exonérer de taxe sur la valeur ajoutée les actes régulièrement dispensés par les membres de celles des professions médicales et paramédicales qui font l'objet d'une réglementation édictée par une disposition législative ou par un texte pris en application d'une telle disposition.,,b) Commet une erreur de droit la cour qui, pour maintenir les rappels de taxe sur la valeur ajoutée assignés à un masseur-kinésithérapeute au motif que les actes dispensés par l'intéressé ne seraient pas au nombre de ceux visés par ces dispositions, se borne à juger que ces actes relèvent de l'ostéopathie et s'abstient de rechercher s'il résultait ou non de l'instruction que certains d'entre eux, par leur nature ou les conditions dans lesquelles ils avaient été effectués, n'étaient pas de ceux que le décret du 26 août 1985 habilite les masseurs-kinésithérapeutes à dispenser.

[RJ1] Ab. Jur. CE, 25 avril 2003, n°235177, Boulongne, T. p. 735.