

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MARSEILLE**

N° 0901043

Mme Laurence DOUCET

Mme Boyer
Rapporteur

M. Ringeval
Rapporteur public

Audience du 7 septembre 2010
Lecture du 16 septembre 2010

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Marseille

(6ème chambre)

Vu la requête, enregistrée le 19 février 2009, présentée pour Mme Laurence DOUCET élisant domicile immeuble Le Verseau 13 chemin de Tivoli à Istres (13800), par Maître Planchat, avocat ;

Elle demande au tribunal la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été assujettie au titre de la période du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2007 et des pénalités y afférentes ainsi que la condamnation de l'Etat à lui verser la somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Elle soutient qu'elle doit bénéficier de l'exonération de TVA au profit des actes d'ostéopathie en application de l'article 13 de la sixième directive précitée, laquelle, si elle garantit que l'exonération s'applique uniquement à des prestations fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises, met également en œuvre le principe de neutralité fiscale, qui suppose que des prestations fournies dans des conditions identiques ou équivalentes doivent être imposées selon un régime fiscal identique ; que l'article 75 de la loi du 4 mars 2002 a reconnu l'activité d'ostéopathe ; que la requérante ayant reçu délivrance d'un titre d'ostéopathe par décision du préfet de région de Provence Côte d'Azur en application du décret du 25 mars 2005, elle doit bénéficier du principe de neutralité susmentionné sans qu'il soit besoin de faire référence à la formation spécifique des médecins notamment pour déterminer le caractère équivalent des soins prodigués ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 8 juin 2009, présenté par le directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence qui conclut au rejet de la requête ;

L'administration fait valoir qu'en application des dispositions de l'article 261-4 1° du code général des impôts, aucune exonération n'est susceptible de s'appliquer aux actes d'ostéopathie effectués par les personnes qui ne sont ni médecins, ni masseurs-kinésithérapeutes ; que la loi du 4 mars 2002, qui a reconnu l'usage professionnel du titre de chiropracteur et

N°0901043

2

d'ostéopathe, a eu pour seul objet de permettre à des personnes non titulaires du diplôme de docteur en médecine de pouvoir néanmoins exercer légalement leur profession ; que le principe de neutralité fiscale issu de la jurisprudence de la cour de justice des communautés européennes doit être mis en relation avec le principe d'interprétation stricte qui vise à ce que le champ d'application des exonérations de TVA ne soit pas étendu à des opérations à des personnes qui ne peuvent pas en bénéficier dès lors qu'elles ne présenteraient pas un niveau de qualité suffisant des prestations de soins ; que l'intervention du décret du 25 mars 2007 a eu pour effet de permettre la reconnaissance de l'usage du titre d'ostéopathe aux seules personnes titulaires d'une autorisation d'exercice de l'ostéopathie délivrée par l'autorité administrative compétente ; que l'article 58 de la loi de finances rectificatives pour 2007 du 25 décembre 2007 a ainsi attendu l'exonération de TVA prévue au 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts aux soins dispensés, à compter du 29 décembre 2007, par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe ; que la requérante qui ne produit à l'appui de sa demande aucune autorisation administrative, laquelle au demeurant ne vaudrait que pour l'avenir, ne peut prétendre à l'exonération des prestations qu'elle a réalisées au titre de la période en litige ;

Vu le mémoire, enregistré le 9 août 2010, présenté pour Mme DOUCET par Maître Planchat, avocat, par lequel elle maintient les conclusions et moyens présentés dans sa requête ;

Vu la décision par laquelle le directeur des services fiscaux a statué sur la réclamation préalable ;

Vu les autres pièces des dossiers ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de la santé publique ;

Vu la loi n° 2002-303 du 4 mars 2002 relative aux droits des malades et à la qualité du système de santé ;

Vu le décret n° 2007-435 du 25 mars 2007 relatif aux actes et aux conditions d'exercice de l'ostéopathie ;

Vu le décret n° 2007-437 du 25 mars 2007 relatif à la formation des ostéopathes et à l'agrément des établissements de formation ;

Vu la directive n° 77-388-CEE du Conseil des communautés européennes du 17 mai 1977 ;

Vu la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

Vu le code de justice administrative ;

Vu l'arrêté du 18 mars 2009 fixant la liste des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel autorisés à appliquer, à titre expérimental, les dispositions de l'article 2 du décret n° 2009-14 du 7 janvier 2009 ;

N°0901043

3

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 7 septembre 2010 :

- le rapport de Mme Boyer, rapporteur ;
- et les conclusions de M. Ringeval, rapporteur public ;

Considérant que Mme DOUCET qui exerce la profession d'ostéopathe sur la commune d'Istres demande la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été assujettie à raison de ses prestations pour la période du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2007 et des pénalités y afférentes ;

Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la sixième directive n° 77-388-CEE du Conseil des communautés européennes du 17 mai 1977 alors en vigueur : « A.- Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général. 1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les Etats membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels : (...) c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné (...) » ; que l'article 261 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable en l'espèce, dispose : « Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : (...) 4.1° Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées (...) » ; qu'enfin, l'article 75 de la loi de la loi susvisée du 4 mars 2002, relative aux droits des malades et à la qualité du système de santé est ainsi rédigé : « L'usage professionnel du titre d'ostéopathe ou de chiropracteur est réservé aux personnes titulaires d'un diplôme sanctionnant une formation spécifique à l'ostéopathie ou à la chiropraxie délivrée par un établissement de formation agréé par le ministre chargé de la santé dans des conditions fixées par décret. Le programme et la durée des études préparatoires et des épreuves après lesquelles peut être délivré ce diplôme sont fixés par voie réglementaire.... Les praticiens en exercice, à la date d'application de la présente loi, peuvent se voir reconnaître le titre d'ostéopathe ou de chiropracteur s'ils satisfont à des conditions de formation ou d'expérience professionnelle analogues à celles des titulaires du diplôme mentionné au premier alinéa. Ces conditions sont déterminées par décret..... » ;

Considérant en premier lieu que, d'une part, si l'article 75 précité de la loi du 4 mars 2002 renvoie, en vue de la détermination du mode d'exercice de la profession d'ostéopathe, à des décrets d'application qui n'ont été publiés que le 27 mars 2007, cette circonstance est sans incidence sur la reconnaissance effective, par le législateur, de ce que cette profession était au nombre de celles visées au A- c) précité de l'article 13 la directive du 19 mai 1977 dont le 1° du 4 également précité de l'article 261 du code général des impôts assure la transposition ; que, d'autre part, si l'absence de publication, avant le 27 mars 2007, des décrets sus mentionnés d'application de la loi du 4 mars 2002, faisait obstacle à ce que le titre de praticien ostéopathe fût attribué par l'administration aux personnes en présentant la demande, faute pour le pouvoir réglementaire d'avoir défini les conditions d'une telle attribution et, en particulier, les garanties de formation et de durée d'exercice devant être présentées par les demandeurs, cette circonstance ne saurait, en vertu du principe de neutralité applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée, s'opposer à la possibilité, pour ces mêmes demandeurs, de bénéficier de l'exonération en cause dès avant cette date, dès lors que, au regard des critères posés désormais par ces textes, ils

N°0901043

4

justifieraient que les actes d'ostéopathie pratiqués par leurs soins l'étaient dans des conditions présentant des garanties équivalentes de sécurité et de technicité à celles constatées pour des actes de même nature accomplis par des médecins ou masseurs-kinésithérapeutes ;

Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 4 du décret modifié n° 2007-435 du 25 mars 2007, pris pour l'application de l'article 75 précité de la loi susvisée du 2 mars 2002 : « L'usage professionnel du titre d'ostéopathe est réservé : ... 3° Aux titulaires d'une autorisation d'exercice de l'ostéopathie ou d'user du titre d'ostéopathe délivrée par l'autorité administrative en application des articles 9 ou 16 du présent décret. » ; que l'article 16 du même décret dispose : « A titre transitoire et par dérogation aux dispositions de l'article 4, l'autorisation d'user du titre professionnel d'ostéopathe est délivrée après avis de la commission mentionnée au II : 1° Par le préfet de région du lieu d'exercice de leur activité, aux praticiens en exercice à la date de publication du présent décret justifiant de conditions de formation équivalentes à celles prévues à l'article 2 du décret n° 2007-437 du 25 mars 2007 visé ci-dessus ou attestant d'une expérience professionnelle dans le domaine de l'ostéopathie d'au moins cinq années consécutives et continues au cours des huit dernières années. Si aucune de ces deux conditions n'est remplie, la commission peut proposer des dispenses de formation en fonction de la formation initialement suivie » ; qu'enfin, aux termes de l'article 2 du décret 2007-437 du 25 mars 2007 : « Le diplôme d'ostéopathe est délivré aux personnes ayant suivi une formation d'au moins 2 660 heures ou trois années comportant 1 435 heures d'enseignements théoriques des sciences fondamentales et de biologie et 1 225 heures d'enseignements théoriques et pratiques de l'ostéopathie ... Le contenu et la durée des unités de formation ainsi que les modalités de leur validation sont définis par arrêté du ministre chargé de la santé. Le diplôme est délivré par les établissements agréés mentionnés aux articles 5 à 7 du présent décret ou par l'un des établissements universitaires mentionnés à l'article 9 » ; que ces dispositions doivent être regardées, au regard du présent litige, comme définissant les conditions devant être remplies par les personnes pratiquant des actes d'ostéopathie pour que ces actes soient regardés comme accomplis avec des garanties équivalentes à celles constatées pour des actes de même nature accomplis par des médecins ou masseurs-kinésithérapeutes ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que Mme DOUCET a obtenu, le 20 novembre 2007, le titre d'ostéopathe par décision du préfet de Région de Provence Côte d'Azur en application des dispositions précitées du décret du 25 mars 2007 au vu de l'attestation de formation délivrée le 30 juin 1992 par la Faculté libre de médecine éthiopathique ; qu'en conséquence et en application des principes et de la réglementation sus rappelés, elle doit être regardée, au titre des années en litige, comme ayant accompli des actes d'ostéopathie dans des conditions équivalentes à celles qui auraient été constatées s'ils avaient été pratiqués par des médecins pratiquant l'ostéopathie, lesquels auraient été exonérés de taxe sur la valeur ajoutée ; que, par suite, elle est fondée à demander la décharge de l'acompte de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été demandé au titre de la période du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2007 dès lors qu'il ne résulte pas des pièces du dossier et qu'il n'est pas même allégué qu'elle aurait accompli des actes qui ne seraient pas au nombre de ceux que les ostéopathes sont habilités à pratiquer ;

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

Considérant que dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre à la charge de l'Etat le versement à Mme DOUCET d'une somme de 1 000 euros sur le fondement de ces dispositions ;

DECIDE :

N°0901043

5

Article 1er : Il est accordé à Mme DOUCET la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été assujettie au titre de la période du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2007 et des pénalités y afférentes.

Article 2 : L'Etat versera à Mme DOUCET la somme de 1 000 (mille) euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête présenté sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative est rejeté.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à Mme Laurence DOUCET, ainsi qu'au directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence.

Délibéré après l'audience du 7 septembre 2010, à laquelle siégeaient :

M. Bonnet, président,
Mme Boyer et M. Delvolvé, assesseurs.

Lu en audience publique le 16 septembre 2010.

Le magistrat-rapporteur,

Le président,

Signé

Signé

C. BOYER

A. BONNET

Le greffier,

Signé

S. IBRAM

La République mande et ordonne au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique en ce qui le concerne et à tous huissiers à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées de pourvoir à l'exécution de la présente décision.