

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL  
DE NANCY**

sl

**N° 10NC00666  
N° 10NC00667**

**REPUBLIQUE FRANÇAISE**

M. Philippe BAREL

---

M. Commenville  
Président

---

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS,**

Mme Stefanski  
Rapporteur

---

La Cour administrative d'appel de Nancy

M. Féral  
Rapporteur public

---

(2<sup>ème</sup> chambre)

Audience du 14 avril 2011  
Lecture du 12 mai 2011

19-06-02  
C

Vu, I, sous le n° 10NC0666 la requête, enregistrée au greffe de la Cour le 7 mai 2010, présentée pour M. Philippe BAREL, demeurant 14 rue Jean-Louis Laporte à Troyes (10000), par Me planchat, avocat ; M. BAREL demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 0700856 en date du 1<sup>er</sup> avril 2010 par lequel le Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a rejeté sa demande tendant à la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée au titre des années 2004, 2005 et 2006 pour un montant de 17 432 euros ;

2°) d'ordonner la restitution demandée ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Il soutient :

- que le refus de restitution méconnaît l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) de la sixième directive et le principe de neutralité fiscale, dès lors que la législation française et l'administration devaient tenir compte de la qualité des soins qu'il a prodigués au regard de la formation qu'il avait suivie en ostéopathie, laquelle était d'un niveau équivalent à celle des médecins et masseurs kinésithérapeutes titulaires, ainsi que le démontrent les faits que la loi

ait ultérieurement reconnu la profession d'ostéopathe et qu'il ait, en application de cette loi, obtenu le droit d'user définitivement du titre d'ostéopathe ;

- que la Cour peut prendre en considération la circonstance qu'il a obtenu la reconnaissance de la qualité d'ostéopathe postérieurement à la période en litige ;

Vu le jugement attaqué ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 26 octobre 2010, présenté par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat ;

Le ministre conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que les moyens de la requête ne sont pas fondés ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu, II, sous le n° 10NC00667 la requête, enregistrée au greffe de la Cour le 7 mai 2010, présentée pour M. Philippe BAREL, demeurant 14 rue Jean-Louis Laporte à Troyes, par Me planchat, avocat ; M. BAREL demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 0800814 en date du 1<sup>er</sup> avril 2010 par lequel le Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a rejeté sa demande tendant à la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée au titre des années 2006 et 2007 pour un montant de 7896 euros ;

2°) d'ordonner la restitution demandée ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Il soutient :

- que le refus de restitution méconnaît l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) de la sixième directive et le principe de neutralité fiscale, dès lors que la législation française et l'administration devaient tenir compte de la qualité des soins qu'il a prodigués au regard de la formation qu'il avait suivie en ostéopathie, laquelle était d'un niveau équivalent à celle des médecins et masseurs kinésithérapeutes titulaires, ainsi que le démontrent les faits que la loi ait ultérieurement reconnu la profession d'ostéopathe et qu'il ait, en application de cette loi, obtenu le droit d'user définitivement du titre d'ostéopathe ;

- que la Cour peut prendre en considération la circonstance qu'il a obtenu la reconnaissance de la qualité d'ostéopathe postérieurement à la période en litige ;

Vu le jugement attaqué ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 26 octobre 2010, présenté par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat ;

Le ministre conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que les moyens de la requête ne sont pas fondés ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la sixième directive n° 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 modifiée ;

Vu la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;

Vu le décret n° 81-539 du 12 mai 1981 ;

Vu le décret n° 93-345 du 15 mars 1993 ;

Vu le décret n° 2002-194 du 11 février 2002 ;

Vu le décret n° 2004-802 du 29 juillet 2004 ;

Vu le décret n° 2007-135 du 25 mars 2007 ;

Vu le décret n° 2007-734 du 25 mars 2007 ;

Vu l'arrêté du 6 janvier 1962 fixant la liste des actes médicaux ne pouvant être pratiqués que par des médecins ;

Vu le code de la santé publique ;

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

Vu le code de justice administrative ;

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

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 14 avril 2011 :

- le rapport de Mme Stefanski, président,

- et les conclusions de M. Féral, rapporteur public ;

Considérant que les requêtes de M. BAREL concernent le même redevable et présentent à juger des questions semblables ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par un seul arrêt ;

Considérant qu'aux termes de l'article R. 194-1 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable : « Lorsqu'ayant donné son accord à la rectification ou s'étant abstenu de répondre dans le délai légal à la proposition de rectification, le contribuable présente cependant une réclamation faisant suite à une procédure contradictoire de rectification, il peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition, en démontrant son

caractère exagéré. Il en est de même lorsqu'une imposition a été établie d'après les bases indiquées dans la déclaration souscrite par un contribuable (...) » ; qu'il résulte de ces dispositions qu'un contribuable ne peut obtenir la restitution de droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'il a déclarés et spontanément acquittés conformément à ses déclarations qu'à la condition d'en établir le mal-fondé ;

Considérant qu'en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1 de la sixième directive du conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires dont les dispositions sont reprises à l'article 132 paragraphe 1 de la directive du conseil 2006/112 du 28 novembre 2006, sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les Etats membres exonèrent les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné ; qu'aux termes du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la période d'imposition en litige, sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : « Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées (...) » ; qu'en limitant l'exonération qu'elles prévoient aux soins dispensés par les membres des professions médicales et paramédicales soumises à réglementation, ces dispositions ne méconnaissent pas l'objectif poursuivi par l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) de la sixième directive précitée, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises ; qu'en effet, la directive renvoie à la réglementation interne des Etats membres la définition de la notion de professions paramédicales, des qualifications requises pour exercer ces professions et des activités spécifiques de soins à la personne qui relèvent de telles professions ; que, toutefois, ainsi qu'il résulte de l'arrêt rendu le 27 avril 2006 par la Cour de justice des communautés européennes dans les affaires C-443/04 et C-444/04, l'exclusion d'une profession ou d'une activité spécifique de soins à la personne de la définition des professions paramédicales retenue par la réglementation nationale aux fins de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) de la sixième directive serait contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de taxe sur la valeur ajoutée s'il pouvait être démontré que les personnes exerçant cette profession ou activité disposent, pour la fourniture de telles prestations de soins, de qualifications professionnelles aptes à assurer à ces prestations un niveau de qualité équivalent à celles fournies par des personnes bénéficiant, en vertu de la réglementation nationale, de l'exonération ;

Considérant que l'article 75 de la loi du 4 mars 2002 relative aux droits des malades et à la qualité du système de santé reconnaît l'usage professionnel du titre d'ostéopathe aux personnes titulaires d'un diplôme sanctionnant une formation spécifique en la matière ; qu'il prévoit que les praticiens en exercice à la date d'entrée en vigueur de la loi peuvent se voir reconnaître le titre d'ostéopathe dans les conditions qu'il définit et qui seront précisées par décret ; que deux décrets en date du 25 mars 2007 ont été pris pour l'application de ces dispositions législatives, l'un relatif aux actes et aux conditions d'exercice de l'ostéopathie, l'autre relatif à la formation des ostéopathes et à l'agrément des établissements de formation ; que le premier décret, relatif aux actes et aux conditions d'exercice de l'ostéopathie, énonce les conditions dans lesquelles peut être délivrée l'autorisation d'user du titre professionnel d'ostéopathe ; qu'il dispose, en son 4, que : « 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 » ; que le second décret prévoit que : « 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 M. BAREL a suivi, de 1997 à 2002 à l'école Osteobio de Cachan, un enseignement correspondant à 1435 heures d'enseignements théoriques de sciences fondamentales et de biologie humaine et à 1225 heures d'enseignements théoriques et pratiques de l'ostéopathie et que l'association française d'ostéopathie lui a délivré le 1<sup>er</sup> juin 2004, un diplôme d'ostéopathe ; qu'il n'est pas sérieusement contesté par l'administration que cette formation, sanctionnée par la délivrance de ce diplôme, était équivalente à celle exigée par le décret susmentionné du 25 mars 2007, l'intéressé ayant d'ailleurs reçu l'autorisation d'user du titre d'ostéopathe par décision préfectorale de 2008 ; qu'il suit de là que les actes accomplis par M. BAREL pendant les périodes en litige postérieures à l'attribution du diplôme attribué par l'association française d'ostéopathie, alors que son activité n'était pas encore réglementée, étaient d'une qualité équivalente à ceux qui, s'ils avaient été effectués par un médecin, auraient été dès lors exonérés, sans que le ministre puisse utilement faire valoir dans ces conditions que le requérant n'apporterait pas la preuve, qu'il s'est abstenu d'accomplir des actes d'ostéopathie aujourd'hui interdits aux praticiens qui n'ont pas la qualité de médecin ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. BAREL est fondé à soutenir que c'est à tort que, par les jugements attaqués, le Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a rejeté ses demandes ;

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

Considérant qu'en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros, à verser à M. BAREL au titre des frais qu'il a exposés et qui ne sont pas compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : Il est accordé à M. BAREL la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquittés pour les années 2004 à 2007 pour un montant total de 25 331 euros.

Article 2 : Les jugements du Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne sont annulés.

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

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié à M. Philippe BAREL et au ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, porte-parole du gouvernement.