
**LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE BORDEAUX**

nba

N°s 08BX00972 et 08BX02105

Mme Véronique DESJARDINS

Mme Texier
PrésidentMme Viard
RapporteurM. Lerner
Rapporteur public**REPUBLIQUE FRANÇAISE****AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

La Cour administrative d'appel de Bordeaux

(4^{ème} chambre)Audience du 11 mars 2010
Lecture du 1^{er} juillet 201019-06-02-02
C⁺

Vu, I, enregistrée au greffe de la Cour le 7 avril 2008 sous le n° 08BX00972, la requête présentée pour Mme Véronique DESJARDINS, demeurant 56 rue Brémaudière à Niort (79000), par Me Planchat ; Mme DESJARDINS demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 0602740 du 14 février 2008 par lequel le Tribunal administratif de Poitiers a rejeté sa demande tendant à la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittés au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2004 au 30 juin 2006 ;

2°) de lui accorder la restitution des droits contestés ;

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

Elle soutient qu'elle a suivi une formation d'ostéopathe et exerce cette activité depuis 1998 ; que les dispositions de la directive européenne n° 77/388/CEE du 17 mai 1977, qui prévoient l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée pour les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre des professions médicales et paramédicales, sont applicables aux actes d'ostéopathie qu'elle réalise dès lors qu'elle possède les qualités professionnelles requises à cet effet et que cette profession est désormais réglementée par l'article 75 de la loi n° 2002-303 du 4 mars 2002 ; que le rejet opposé est contraire au principe de neutralité fiscale ; que le tribunal ne pouvait lui refuser cette exonération sans examiner si la formation qu'elle avait reçue en ostéopathie était comparable à celle suivie par des masseurs-kinésithérapeutes ou par des médecins ;

Vu le jugement attaqué ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 14 août 2008, présenté par le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique qui conclut au rejet de la requête ;

Le ministre fait valoir qu'à la date du fait générateur de l'imposition, les actes d'ostéopathie effectués par Mme DESJARDINS ne figuraient pas au rang des disciplines médicales ou paramédicales réglementées par le code de la santé publique, condition posée pour bénéficier de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée par l'article 261-4-1° du code général des impôts, lequel n'est pas incompatible avec les objectifs de la 6^{ème} directive européenne ; que celle-ci ne peut dès lors se prévaloir de cette directive ; que la circonstance que cette profession soit aujourd'hui réglementée est sans influence sur le bien-fondé de l'imposition relative aux années 2004 à 2006 dès lors que les décrets pris pour la réglementation de cette profession datent du 25 mars 2007 et que, pendant la période litigieuse, Mme DESJARDINS n'était pas membre d'une profession médicale réglementée ;

Vu, enregistré le 6 novembre 2009, le mémoire en réplique présenté pour Mme DESJARDINS tendant aux mêmes fins que sa requête par les mêmes moyens ;

Elle soutient, en outre, qu'au regard de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, un ostéopathe autre que médecin ou masseur-kinésithérapeute doit pouvoir bénéficier de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée dès lors qu'il a obtenu le titre d'ostéopathe ; qu'elle a obtenu ce titre le 9 juillet 2008 ; que ce titre valide sa formation en ostéopathie, laquelle doit dès lors être regardée comme équivalente à celle d'un professionnel de santé, médecin ou kinésithérapeute ; qu'à titre subsidiaire, elle demande que soit ordonnée une mesure d'expertise afin d'apprécier si sa qualification en ostéopathie au moment où les soins ont été délivrés est équivalente à celle d'un professionnel de santé, médecin ou kinésithérapeute ;

Vu, enregistré le 18 décembre 2009, le mémoire présenté par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat qui maintient ses précédentes conclusions ;

Vu, enregistré le 15 février 2010, le mémoire présenté pour Mme DESJARDINS tendant aux mêmes fins que sa requête par les mêmes moyens ;

Elle persiste à soutenir que les 3 105 heures de formation en ostéopathie qu'elle a suivies à l'école européenne d'ostéopathie de Maidstone ont été considérées comme suffisantes pour l'obtention du droit d'user du titre d'ostéopathe ; que les actes d'ostéopathie qu'elle a effectués au cours de la période en litige doivent donc être regardés comme d'une qualité équivalente à ceux effectués par un médecin ou un masseur kinésithérapeute, lesquels étaient exonérés de taxe sur la valeur ajoutée ;

Vu, enregistrées les 22, 30 avril et 19 mai 2010, les notes en délibéré présentées pour Mme DESJARDINS ;

Vu, II, enregistrée au greffe de la Cour le 8 août 2008 sous le n° 08BX02105, la requête présentée pour Mme Véronique DESJARDINS, demeurant 56 rue Brémaudière à Niort (79000), par Me Planchat ; Mme DESJARDINS demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 0603015 du 12 juin 2008 par lequel le Tribunal administratif de Poitiers a rejeté sa demande tendant à la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittés au titre de l'acompte d'octobre 2006 ;

2°) de lui accorder la restitution des droits contestés ;

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

Elle soutient qu'elle a suivi une formation d'ostéopathe, exerce cette activité depuis 1998 et a obtenu le 9 juillet 2008 l'autorisation définitive d'user du titre d'ostéopathe ; que les dispositions de la directive européenne n° 77/388/CEE du 17 mai 1977, qui prévoient l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée pour les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre des professions médicales et paramédicales, sont applicables aux actes d'ostéopathie qu'elle réalise dès lors qu'elle possède les qualités professionnelles requises à cet effet et que cette profession est désormais réglementée par l'article 75 de la loi n° 2002-303 du 4 mars 2002 ; que le rejet opposé est contraire au principe de neutralité fiscale ; que le tribunal ne pouvait lui refuser cette exonération sans examiner si la formation qu'elle avait reçue en ostéopathie était comparable à celle suivie par des masseurs-kinésithérapeutes ou par des médecins ;

Vu le jugement attaqué ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 2 février 2009, présenté par le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique qui conclut au rejet de la requête ;

Le ministre fait valoir qu'à la date du fait générateur de l'imposition, les actes d'ostéopathie effectués par Mme DESJARDINS ne figuraient pas au rang des disciplines médicales ou paramédicales réglementées par le code de la santé publique, condition posée pour bénéficier de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée par l'article 261-4-1° du code général des impôts, lequel n'est pas incompatible avec les objectifs de la 6^{ème} directive européenne ; que celle-ci ne peut dès lors se prévaloir de cette directive ; que la circonstance que cette profession soit aujourd'hui réglementée est sans influence sur le bien-fondé de l'imposition relative à l'année 2006 dès lors que les décrets pris pour la réglementation de cette profession datent du 25 mars 2007 et que, pendant la période litigieuse, Mme DESJARDINS n'était pas membre d'une profession médicale réglementée ;

Vu, enregistrés le 15 février 2010, le mémoire présenté pour Mme DESJARDINS tendant aux mêmes fins que sa requête par les mêmes moyens ;

Elle persiste à soutenir que les 3 105 heures de formation en ostéopathie qu'elle a suivie à l'école européenne d'ostéopathie de Maidstone ont été considérées comme suffisantes pour l'obtention du droit d'user du titre d'ostéopathe ; que les actes d'ostéopathie qu'elle a effectués au cours de la période en litige doivent donc être regardés comme d'une qualité équivalente à ceux effectués par un médecin ou un masseur kinésithérapeute, lesquels étaient exonérés de taxe sur la valeur ajoutée ;

N^{os} 08BX00972 et 08BX02105

4

Vu, enregistré le 25 février 2010, le mémoire présenté par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat qui conclut au maintien des ses précédentes conclusions ;

Vu, enregistrées les 22, 30 avril et 19 mai 2010, les notes en délibéré présentées pour Mme DESJARDINS ;

Vu les autres pièces des dossiers ;

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

Vu le code général des impôts et 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° 96-879 du 8 octobre 1996 relatif aux actes professionnels et à l'exercice de la profession de masseur-kinésithérapeute ;

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 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 11 mars 2010 :

- le rapport de Mme Viard, président-assesseur ;
- les observations de Me Planchat, pour Mme DESJARDINS ;
- et les conclusions de M. Lerner, rapporteur public ;

La parole ayant à nouveau été donnée aux parties ;

Considérant que Mme DESJARDINS, titulaire du diplôme d'ostéopathe délivré par l'école européenne d'ostéopathie sise à Maidstone (Royaume-Uni), exerce cette activité à Niort dans le cadre d'une société civile de moyens ; qu'elle a acquitté la taxe sur la valeur ajoutée à raison des recettes afférentes à son activité pour la période allant du 1^{er} janvier 2004 au 30 juin 2006 et versé un acompte au titre de cette taxe en octobre 2006 ; qu'elle a sollicité la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle avait ainsi spontanément acquittés ; qu'elle relève appel des jugements par lesquels le Tribunal administratif de Poitiers a rejeté ses demandes ; que ces requêtes, qui concernent la même contribuable, présentent à juger des questions semblables ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par un seul arrêt ;

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens :

Considérant qu'aux termes de l'article R. 194-1 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable en l'espèce : « Lorsque, 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 dernières 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 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 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 prévoit dans son article 16 que ce titre est notamment délivré aux praticiens en exercice justifiant de conditions de formation équivalentes à celles prévues par l'article 2 du second décret qui fixe les conditions pour la délivrance du diplôme d'ostéopathie ; qu'il résulte de l'instruction que Mme DESJARDINS a obtenu le 9 juillet 2008 le droit d'user du titre d'ostéopathe ; qu'elle soutient, sans être contredite, qu'elle a obtenu ce titre d'ostéopathe au vu des études qu'elle avait accomplies à l'école européenne d'ostéopathie de Maidstone (Royaume-Uni), lesquelles doivent dès lors être regardées comme équivalentes à celles prévues pour la délivrance du diplôme d'ostéopathie ; que, par suite, la délivrance de ce titre suffit à apporter la preuve qui lui incombe que les actes qu'elle a accomplis, alors que son activité n'était pas réglementée, étaient d'une qualité équivalente à ceux qui, s'ils avaient été effectués par un médecin, auraient été exonérés ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'ordonner l'expertise sollicitée, que Mme DESJARDINS est fondée à soutenir que c'est à tort que, par les jugements attaqués, le Tribunal administratif de Poitiers a rejeté ses demandes tendant à la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittée au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2004 au 30 juin 2006 et de l'acompte qu'elle a versé au titre de ladite taxe en octobre 2006 ;

Sur l'application 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 en remboursement des frais exposés par Mme DESJARDINS non compris dans les dépens ;

DÉCIDE :

Article 1^{er} : Les jugements du Tribunal administratif de Poitiers des 14 février et 12 juin 2008 sont annulés.

Article 2 : Mme DESJARDINS est déchargée de la taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittée au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2004 au 30 juin 2006 et de l'acompte de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a versé en octobre 2006.

Article 3 : L'Etat versera à Mme DESJARDINS la somme de 1 500 euros en remboursement des frais exposés et non compris dans les dépens.

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié à Mme Véronique DESJARDINS et au ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat.

Délibéré après l'audience du 11 mars 2010 à laquelle siégeaient :

Mme Texier, président de chambre,
Mme Viard, président-assesseur,
M. Braud, premier conseiller.

Lu en audience publique, le 1^{er} juillet 2010.

Le rapporteur,
M-P VIARD

Le président,
M-J TEXIER

Le greffier,
I. OLLAGNIER

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

Pour expédition certifiée conforme.

Le greffier,

Isabelle OLLAGNIER