

Ostéopathes : quelles sont les conditions du bénéfice de l'exonération de TVA (rég. anc.) ?

Exonérations

Sommaire

En se bornant à relever, pour juger qu'un contribuable ne pouvait bénéficier, pour l'année 2004, de l'exonération de la TVA prévue à l'article 261, 4, 1° du CGI, que l'activité d'ostéopathe était, au cours de cette période, exercée en dehors de tout cadre réglementaire, sans rechercher si les actes d'ostéopathie accomplis par le contribuable pouvaient être regardés comme de qualité équivalente à ceux dispensés par les personnes bénéficiant, en vertu de la réglementation française, de l'exonération de TVA, une cour administrative d'appel commet une erreur de droit.

CE, 9e et 10e ss-sect., 16 avr. 2010, n° 318941, M. Barel, concl. C. Legras : JurisData n° 2010-004215

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Barel, qui exerce l'activité d'ostéopathe, a demandé la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a spontanément acquittée au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 2004, en estimant pouvoir bénéficier des dispositions de l'article 261 du code général des impôts relatives à l'exonération de cette taxe ; qu'il se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 3 juin 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Douai a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 23 octobre 2007 du tribunal administratif de Lille rejetant cette demande de restitution ;

o Considérant qu'aux termes de l'article 13, A, paragraphe 1 de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires : "Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États 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 et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné (...)" ; qu'en vertu 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 États 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 ;

o Considérant qu'en se bornant à relever, pour juger que M. Barel ne pouvait bénéficier, pour la période d'imposition en litige, de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, que l'activité d'ostéopathe était, au cours de cette période, exercée en dehors de tout cadre réglementaire, sans rechercher si les actes d'ostéopathie accomplis par M. Barel pouvaient être regardés comme de qualité équivalente à ceux dispensés par les personnes bénéficiant, en vertu de la

réglementation française, de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, la cour administrative d'appel de Douai a commis une erreur de droit ; que son arrêt doit, pour ce motif, être annulé ;

Conclusions

1. Contexte

1 - Comme d'autres types de médecine non conventionnelle, l'ostéopathie, discipline fort ancienne mais qui connaît dans les pays occidentaux un développement important, représente une forme de concurrence des démarches de soin classiques parfois mal admise, même si elle est souvent pratiquée par les médecins eux-mêmes. Pour reconnaître et encadrer tout à la fois cet « art », comme celui de la chiropraxie, dans le souci de donner des garanties de qualité aux personnes qui s'adressent à ces professionnels, le législateur est intervenu.

A. - La reconnaissance de l'usage professionnel du titre d'ostéopathe

2 - 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 et 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 des conditions qu'il définit et qui devront être précisées par décret. Il organise la reconnaissance des diplômes délivrés à l'étranger et crée une obligation de formation continue. Enfin, il pose le principe que les ostéopathes et les chiropracteurs non médecins ne pourront effectuer que certains actes et sous certaines conditions.

La portée de ces dispositions mérite d'être précisée tant elles ont fait l'objet de commentaires et d'appréciations contradictoires. L'intention du législateur, les travaux parlementaires ne laissent aucun doute à cet égard, a été au premier chef d'encadrer le développement de l'ostéopathie, de limiter ce faisant la prolifération des structures privées de formation et d'éviter que puissent s'établir comme professionnels de cette discipline des personnes n'ayant pas de qualifications professionnelles suffisantes. Dans le même temps, le législateur a toutefois fait bénéficier l'ostéopathie d'une reconnaissance officielle, mettant un terme au monopole reconnu aux médecins par l'arrêté du 6 janvier 1962, pris pour l'application de l'article L. 4161-1, 1° du Code de la santé publique, qui réservait aux docteurs en médecine, notamment, « toute mobilisation forcée des articulations et toute réduction de déplacement osseux, ainsi que toutes manipulations vertébrales et d'une façon générale tous les traitements dits d'ostéopathie ». Les ostéopathes non médecins étaient en conséquence susceptibles de faire l'objet de poursuites pour exercice illégal de la médecine, même si celles-ci avaient cessé après avoir fait l'objet de classements sans suite systématiques de la part de l'autorité judiciaire. Avant l'intervention de la loi de 2002, une situation de zone grise juridique prévalait ainsi, dans laquelle l'ostéopathie n'était ni reconnue ni interdite, mais avait connu un très fort développement.

Pour autant, cette réglementation de l'usage professionnel du titre d'ostéopathe n'a pas pour effet de donner à cette profession le caractère d'une profession médicale ou paramédicale réglementée au sens où on l'entend dans le domaine de la santé publique, même si ses conditions d'exercice sont désormais organisées par les textes. Les ostéopathes se trouvent donc dans la même situation que les psychologues, seul l'usage professionnel de ce titre étant réglementé depuis la loi du 25 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre social et des décrets du 23 mars 1990. Le législateur a suivi la même démarche récemment pour réglementer l'usage du titre de psychothérapeute.

La plupart des dispositions de l'article 75 de la loi du 4 mars 2002 devaient être précisées par décret. Par une décision du 19 mai 2006 (*CE, Ire et 6e ss-sect., 19 mai 2006, n° 280702, Syndicat national des ostéopathes de France (SNOF) : JurisData n° 2006-070149 ; Rec. CE, p. 706*), vous avez jugé que le pouvoir réglementaire n'avait pas pris les textes nécessaires dans un délai raisonnable et enjoint au Premier ministre d'y procéder dans un délai de six mois à compter de la notification de sa décision. Deux décrets en date du 25 mars 2007 sont finalement intervenus : le premier est relatif aux actes et aux conditions d'exercice de l'ostéopathie, le second à la formation des ostéopathes et à l'agrément des établissements de formation. Et vous avez à deux reprises été saisis de contentieux relatifs à ces textes (*CE, Ire et 6e ss-sect., 23 janv. 2008, n° 304478, 304479, 304480, 304481, 305545, 305969, 305980, 305981, 306004, 306005, 308110, 309649, Association française en ostéopathie et a. : JurisData n° 2008-073083. - CE, Ire et 6e ss-sect., 8 oct. 2008, Registre des ostéopathes de France et a. : JurisData n° 2008-074268*).

B. - La contestation de l'assujettissement à la TVA

3 - L'intervention de l'article 75 de la loi du 4 mars 2002 relative aux droits des malades et à la qualité du système de santé a conduit de très nombreux ostéopathes, comme l'auteur du pourvoi que nous allons examiner, à contester leur assujettissement à la TVA.

Nous rappellerons à cet égard les dispositions utiles et l'état de votre jurisprudence

Le c) du § 1 de l'article 13, A de la sixième directive du 17 mai 1977 dispose que, sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États 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'État membre concerné ».

Ce texte a été transposé à l'article 261, 4, 1° du CGI, qui, pendant les périodes d'imposition en litige dans les présentes affaires, était ainsi rédigé : « 1° Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées, et par les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière ainsi que les travaux d'analyse de biologie médicale et les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes ».

Vous avez eu à plusieurs reprises l'occasion de préciser les conditions d'application de ces dispositions. L'adjectif « réglementées » leur a été ajouté par l'article 21 de la seconde loi de finances rectificative pour 1993 (L. n° 93-1353, 30 déc. 1993, art. 21 : Dr. fisc. 1994, n° 1-2, comm. 2, p. 87), qui codifiait ainsi votre jurisprudence.

Vous jugez en effet, selon la formule consacrée depuis votre décision de Section *Association freudienne, M. Robinet* (CE, sect., 4 mai 1990, n° 55124-55137, *Association freudienne, M. Robinet* : Dr. fisc. 1990, n° 25-26, comm. 1272 ; RJF 1990 6/90, n° 674), que le législateur a, par les dispositions inscrites à l'article 261, 4, 1° du CGI, entendu exonérer uniquement les soins dispensés par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées par une disposition législative ou un texte pris en application d'une telle disposition.

En conséquence, vous avez regardé comme assujetties à la TVA les personnes non titulaires du diplôme de docteur en médecine qui se livrent à des actes médicaux, au premier rang desquels les ostéopathes, ainsi que vous l'avez jugé à plusieurs reprises dans la ligne de votre décision du 6 janvier 1986, *Chrétien* (CE, 6 janv. 1986, n° 55826, *M. Chrétien* : Dr. fisc. 1986, n° 28, comm. 1347 ; RJF 2/86, n° 163). Vous pouvez voir aussi, pour les chiropracteurs qui, comme les ostéopathes, étaient regardés comme se livrant à un exercice illégal de la médecine et devaient acquitter la TVA dans les conditions de droit commun, une décision du 1er juillet 1985, *Puy* (CE, 7e et 8e sous-sect., 1er juill. 1985, req. n° 51811, *M. Puy* : Dr. fisc. 1985, n° 51, comm. 2283 ; RJF 10/85 n° 1286).

Indiquons aussi, parce que les éléments que nous évoquons pour les besoins de la présente affaire ne seront pas sans effet sur ces solutions, que vous avez été amenés à plusieurs reprises à vous prononcer sur la **situation au regard de la TVA de masseurs-kinésithérapeutes pratiquant des actes d'ostéopathie**. Il résulte de plusieurs arrêts que ces actes ne peuvent bénéficier de l'exonération prévues à l'article 261, 4, 1° du CGI que lorsqu'ils sont, de par leur nature ou les conditions dans lesquelles ils sont effectués, au nombre de ceux que les masseurs-kinésithérapeutes sont habilités à dispenser en vertu de la réglementation applicable à leur profession (CE, 8e et 9e ss-sect. 15 févr. 1999, req. n° 176932, *M. Gateaud et n° 176931, M. Durez* : Dr. fisc. 1999, n° 21-22, comm. 436, concl. G. Bachelier ; RJF 4/99 n° 396. - CE, 5 avr. 2004, *Domper* : RJF 7/04 n° 700 ; BDCF 7/04 n° 86, concl. L. Vallée. - CE, 15 juill. 2004, *Dugast et a.* : RJF 11/04, n° 1085).

Vous le voyez, dans le cadre de cette jurisprudence, les ostéopathes « à titre exclusif », qui ont souvent suivi des cursus de formation longs et coûteux, pouvaient estimer faire l'objet d'une distorsion de concurrence, l'exonération étant réservée aux médecins ou, dans la limite des actes qu'ils sont autorisés à pratiquer, aux masseurs-kinésithérapeutes, alors que ceux-ci, malgré leur expérience et leur niveau de formation théorique, n'avaient pas nécessairement reçu une formation spécifique à la pratique de l'ostéopathie.

Alors même que **cette jurisprudence ne laisse guère de chance aux ostéopathes** qui revendiqueraient le bénéfice de l'exonération de TVA prévue pour les soins médicaux et paramédicaux, certains d'entre eux ont estimé qu'étaient susceptibles de fléchir le juge administratif l'intervention de la loi du 4 mars 2002, d'une part, celle, d'autre part, celle d'un arrêt récent de la Cour de justice des Communautés européennes.

La loi du 4 mars 2002 n'a selon nous, nous l'avons vu, aucun effet fiscal direct.

En revanche, l'invocation de la jurisprudence récente du juge de Luxembourg nous paraît de fait imposer une évolution de la vôtre.

Dans un arrêt du 27 avril 2006 (CJCE, 27 avr. 2006, aff. C-443/04 H.A. Solleveld et C-444/04, J.E. van den Hout-van Eijnsbergen : RJF 7/06, n° 973 ; BDCF 2006 n° 86, concl. Mme Kokott), la Cour de Luxembourg a en effet précisé la portée des stipulations de l'article 13, A, § 1, c) de la sixième directive, par un raisonnement en trois temps. Elle a tout d'abord rappelé sa jurisprudence classique, qui reconnaît aux États membres un pouvoir d'appréciation pour définir les professions paramédicales et les prestations de soins à la personne qui relèvent de telles professions aux fins de l'exonération prévue par cette disposition (CJCE, 5e ch., 6 nov. 2003, aff. C-45/01, *Christoph-Dornier-Stiftung für klinische Psychologie* : Dr. fisc. 2004, n° 8, comm. 263 ; RJF 1/04 n° 105). Dans un deuxième temps, la Cour a indiqué que la limite de ce pouvoir d'appréciation réside dans le principe de neutralité fiscale, appréciée au regard de la nature des actes pratiqués : en définissant le champ d'application de l'exonération en cause, les États doivent donc respecter l'objectif qu'elle poursuit, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement à des prestations fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises. Cela leur impose de ne pas l'ouvrir à l'excès, les exonérations étant, en droit communautaire aussi, d'interprétation stricte, mais aussi, et c'est l'apport de cet arrêt, de veiller à l'égalité de traitement entre professionnels. La Cour en tire, pour finir, la conclusion suivante : une

réglementation nationale qui exclut la profession de psychologue de la définition des professions paramédicales n'est contraire à ces objectifs et principe que dans la mesure où les traitements psychothérapeutiques seraient, s'ils étaient effectués par des psychiatres, des psychologues ou toute autre profession médicale ou paramédicale, exonérés de TVA, alors que, dispensés par des psychothérapeutes, ils peuvent être considérés comme étant d'une qualité équivalente, compte tenu des qualifications professionnelles de ces derniers.

Il revient donc au juge de l'impôt de vérifier si des actes pratiqués par une personne n'exerçant pas une profession réglementée doivent être exonérés car ces mêmes actes le seraient s'ils étaient effectués par une personne membre d'une profession réglementée.

La Cour de Luxembourg a tenu le même raisonnement, faisant d'ailleurs référence à son arrêt *Solleveld*, dans un arrêt du 28 juin 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc (CJCE, 28 juin 2007, aff. C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies : Dr. fisc. 2007, n° 28, act. 717 ; RJF 2007, n° 1366)*, pour préciser la marge d'appréciation dont disposent les États membres pour définir les fonds situés sur leur territoire qui relèvent de la notion de fonds communs de placement aux fins de l'exonération prévue par l'article 13, B, d), 6 de la 6^{ème} directive.

Saisi concomitamment par des personnes pratiquant l'**ostéopathie** sans être médecins, les juges du fond ont apparemment tous statué dans le même sens, en jugeant, parfois après avoir repris les considérations de principe de l'arrêt *Solleveld*, qu'avant l'intervention des décrets d'application de l'article 75 de la loi du 4 mars 2002, les actes d'**ostéopathie** dispensés par une personne non titulaire d'un doctorat en médecine ou d'un diplôme de masseur-kinésithérapeute ne pouvaient être regardés comme constituant des prestations de soins à la personne effectués dans le cadre d'une profession réglementée au sens de l'article 261, 4, 1^o, et, par suite, ne bénéficiaient pas de l'exonération de TVA prévue par ce texte. Vous pouvez voir notamment un jugement du tribunal administratif de Montpellier du 31 mai 2007, *Sala (TA Montpellier, 2^e ch., 31 mai 2007, n° 062776 et n° 066520, Sala : RJF 3/08, n° 295)*, un arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 18 février 2008, *Oréal (CAA Nantes, 1^{re} ch., 18 févr. 2008, n° 07NT00669, M. Oréal : RJF 8-9/08 n° 944)*, et l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 3 juin 2008, *Barel (CAA Douai, 2^e ch., 3 juin 2008, n° 07DA01769, M. Barel : RJF 11/08, n° 1176)*, qui fait l'objet du présent pourvoi.

Tous ces arrêts ont fait l'objet de pourvois en cassation. Par deux décisions du 30 décembre 2009, vous avez refusé d'admettre certains d'entre eux.

Indiquons que les questions posées par le présent pourvoi n'ont plus qu'un **intérêt historique** dès lors que l'article 58 de la loi de finances rectificative pour 2007 (*L. n° 2007-1824, 25 déc. 2007, art. 58 : Dr. fisc. 2008, n° 5, comm. 119*) a ajouté à l'énumération de l'article 261, 4, 1^o du CGI « *les praticiens autorisés légalement à faire usage du titre d'ostéopathe* ».

2. Examen de l'affaire

4 - M. Philippe Barel exerce la profession d'ostéopathe depuis 2002. Au titre de l'année 2004, seule en litige, il a spontanément acquitté la TVA à raison des honoraires perçus au cours de cette année, pour un montant de 4 777 EUR. Estimant ensuite qu'il pouvait bénéficier des dispositions de l'article 261 du CGI, qui exonèrent de TVA « *Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées* », il a formé une réclamation tendant à obtenir la restitution de la TVA versée, mais celle-ci a été rejetée.

M. Barel a alors saisi le tribunal administratif de Lille, qui a rejeté sa demande de restitution de la TVA acquittée en 2004 par un jugement du 23 octobre 2007. Cette décision a été confirmée par un arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 3 juin 2008, contre lequel M. Barel se pourvoit régulièrement en cassation.

5 - Le pourvoi s'appuie sur un **unique moyen d'erreur de droit qui vous conduira selon nous à tirer les conséquences de l'arrêt *Solleveld* de la CJCE pour faire évoluer votre jurisprudence.**

Il est en effet soutenu que la cour aurait méconnu l'article 13, A, § 1, c) de la sixième directive en se fondant uniquement, pour rejeter leur demande tendant au bénéfice de l'exonération qu'il prévoit, sur le fait que la profession d'ostéopathe n'était pas encore réglementée en 2004, sans rechercher si les compétences de M. Barel étaient suffisantes pour que les actes qu'il dispensait puissent être considérés comme d'une qualité au moins équivalente à celle des actes d'**ostéopathie** effectués par des médecins ou des masseurs-kinésithérapeutes.

La motivation retenue par la cour n'est en effet pas bonne puisqu'elle s'est fondée uniquement, pour rejeter la demande de M. Barel tendant à se voir appliquer, au cours de l'année 2004, l'exonération de TVA prévue par l'article 261 du CGI, sur le fait que la profession d'ostéopathe n'était pas encore réglementée au cours de cette année. En conséquence, elle a estimé que le requérant, « qui n'est ni médecin, ni masseur-kinésithérapeute, exerçait son activité d'ostéopathe en dehors de tout cadre réglementaire » en 2004 et qu'il ne se prévalait pas utilement de son niveau de formation et de l'expérience professionnelle qu'il avait acquise - son argumentation en appel tendait en effet à montrer qu'il pratiquait l'**ostéopathie** dans des conditions de qualité équivalentes à celles d'un médecin.

