

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE LYON, 2ème chambre - formation à 3, 27/01/2015, 12LY02412, Inédit au recueil Lebon

Santé et PNCVT

Déconversion et droits à la sortie

Jurisprudence administrative (CE, TA, CAA)

Date 27/01/2015**Juridiction / Nature** Cour administrative d'appel de Lyon**Formation** 2ème chambre - formation à 3**URL Légifrance** <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000030171633>

RÉSUMÉ AUTOMATIQUE

Cette décision porte sur le litige suivant : l'arrêt en date du 29 août 2013 par lequel la Cour a, sur les requêtes du ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, décidé de procéder, avant-dire-droit, à une expertise, le collège d'experts ayant pour mission de donner un avis sur la nature de chacun des actes accomplis durant les périodes du 1er janvier 2004 au 30 novembre 2006 et du 1er janvier au 31 décembre 2007 par M. C...et Mme D...B.

RÉSUMÉ OFFICIEL LÉGIFRANCE

CETAT19-06-02-02 Contributions et taxes. Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées. Taxe sur la valeur ajoutée. Exemptions et exonérations.

Vu l'arrêt en date du 29 août 2013 par lequel la Cour a, sur les requêtes du ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, décidé de procéder, avant-dire-droit, à une expertise, le collège d'experts ayant pour mission de donner un avis sur la nature de chacun des actes accomplis durant les périodes du 1er janvier 2004 au 30 novembre 2006 et du 1er janvier au 31 décembre 2007 par M. C...et Mme D...B..., et les conditions dans lesquelles ils l'ont été, compte tenu des actes autorisés pour l'exercice de la chiropraxie ;

Vu le rapport d'expertise déposé le 16 septembre 2014 ;

Vu le mémoire, enregistré les 20 octobre 2014, présentés par le ministre des finances et des comptes publics, qui persiste dans ses conclusions, par les mêmes moyens, en soutenant en outre qu'il y a lieu, conformément aux constatations faites par le collège d'experts, de procéder à la ventilation entre les actes relevant de la catégorie des soins et ceux qui devaient en être exclus ; qu'il y a en l'espèce contrariété entre les opérations d'expertise et les conclusions du rapport ; qu'au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, les chiropracteurs doivent pouvoir justifier, pour chaque acte, d'une fiche patient, d'une note comportant le montant des honoraires, d'une écriture comptable correspondante dans les livres ouverts au titre de la période concernée ; qu'en l'absence de ces documents, il n'est pas possible de déterminer la quote-part des honoraires perçus en contrepartie des actes dispensés au titre de la période ;

Vu le mémoire, enregistré le 24 novembre 2014, présenté par la Stef B...C...Isabelle, qui persiste dans ses conclusions, en demandant à titre subsidiaire que la Cour prononce la restitution de 86,77 % de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de l'année 2004, de 91,22 % au titre de l'année 2005, de 89,29 % au titre de l'année 2006 et de 73,5 % au titre de l'année 2007, que les frais d'expertise soient mis à la charge de l'Etat et que l'Etat lui verse la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Elle soutient en outre que le collège d'experts n'a pas répondu à sa mission, qui consistait à examiner les actes au regard des textes applicables à l'activité de chiropracteur, soit les décrets des 7 janvier et 20 septembre 2011 ; que le collège ne devait pas se référer aux textes régissant l'exercice de la kinésithérapie ; que la référence à des correspondances ou fiches de liaison avec le médecin traitant est inadaptée compte tenu de l'absence d'obligation réglementaire de procéder de

la sorte et du statut des chiropracteurs pendant la période ; qu'il ne saurait être reproché l'absence de diagnostic médical sur les fiches, le contraire étant susceptible de justifier des poursuites pour exercice illégal de la médecine ; que la prise en compte des facteurs psycho-sociaux dans les troubles de l'appareil locomoteur est la règle ; que l'analyse des fiches produites permet de s'assurer, sur une période significative que ces actes n'étaient pas compris dans la catégorie de traitements que le décret du 7 janvier 2011 interdit aux chiropracteurs d'effectuer ; qu'il y a lieu à tout le moins de retenir l'analyse de M. A...et de leur restituer 86,77 % de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de l'année 2004, 91,22% au titre de l'année 2005, 89,29 % au titre de l'année 2006 et 73,5 % au titre de l'année 2007 ;

Vu le mémoire, enregistré le 18 décembre 2014, présenté par le ministre des finances et des comptes publics, qui conclut à ce que les droits soient rétablis à hauteur de 35 457 euros au titre de la période du 1er janvier 2004 au 27 décembre 2006, et à hauteur de 12 773 euros au titre de la période allant du 1er janvier au 31 décembre 2007, en soutenant qu'il convient de s'en tenir aux sommes retenues par le collège d'experts et non par l'expert chiropracteur, dès lors que ses remarques n'ont pas été retenues par le collège ;

Vu le mémoire, enregistré le 22 décembre 2014, présenté pour la StefB..., qui persiste dans ses conclusions par les mêmes moyens, en soutenant en outre que le code de justice administrative ne prévoit pas de vote majoritaire pour un collège d'experts ; que des fiches ne pouvaient être écartées au motif que le patient aurait pu justifier d'un traitement médicamenteux antérieur, alors qu'il présentait des troubles musculo-squelettiques ;

Vu les autres pièces du dossier ;

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 la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 portant loi de finances rectificative pour 2007 et notamment son article 58 ;

Vu le décret n° 2011-32 du 7 janvier 2011 relatif aux actes et aux conditions d'exercice de la chiropraxie ;

Vu le décret n° 2011-1127 du 20 septembre 2011 relatif à la formation des chiropracteurs et à l'agrément des établissements de formation en chiropraxie ;

Vu l'arrêté du 7 janvier 2011 pris pour l'application du décret n° 2011-32 ;

Vu l'arrêté du 20 septembre 2011 pris pour l'application du décret n° 2011-1127 ;

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 6 janvier 2015 :

- le rapport de M. Besse, premier conseiller,
- les conclusions de M. Lévy Ben Cheton, rapporteur public,
- et les observations de M. et MmeB..., en tant que sachants ;

1. Considérant que M. et MmeB..., qui exercent l'activité de chiropracteur à Romans-sur-Isère (Drôme), sous la forme d'une société de fait, ont demandé la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée qu'ils avaient spontanément acquittée ; que le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat a relevé appel des jugements en date des 29 juin et 27 septembre 2012 du Tribunal administratif de Grenoble, en tant qu'ils ont ordonné la restitution à la société des droits de taxe sur la valeur ajoutée acquittés au cours de la période du 1er janvier 2004 au 30 novembre 2006 et de la période du 1er janvier au 31 décembre 2007, pour des montants de 49 559 et 17 560 euros, et en tant qu'ils ont mis à la charge de l'Etat une somme de 500 euros, chacun, au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ; que, par arrêt avant-dire-droit en date du 29 août 2013, la Cour de céans a ordonné une expertise, le collège d'experts désigné ayant pour mission de donner un avis sur la nature de chacun des actes accomplis durant ces périodes et les conditions dans lesquelles ils l'ont été, compte tenu des actes autorisés pour l'exercice de la chiropraxie ;

Sur la régularité de l'expertise :

2. Considérant que la société Stef B...soutient que les experts ont écarté certains actes en tenant compte de critères ne rentrant pas dans le champ de leur mission et que le rapport est, dans cette

mesure, entaché d'irrégularité ;

3. Considérant que la société Stef B...ne peut reprocher aux experts de n'avoir pas examiné les actes pratiqués au regard des conditions posées dans le décret du 7 janvier 2011 relatif aux actes et aux conditions d'exercice de la chiropraxie et le décret du 20 septembre 2011 relatif à la formation des chiropracteurs et à l'agrément des établissements de formation en chiropraxie, qui n'étaient pas en vigueur durant la période litigieuse ; qu'ils ont régulièrement pu vérifier, sans imposer à M. et Mme B...des obligations réglementaires qui ne leur étaient pas applicables, si les intéressés, lorsque cela était pertinent, et dans l'intérêt de leur patient, s'attachaient à s'informer sur les examens et les soins dont ce dernier avait précédemment bénéficié, afin de s'assurer qu'ils ne risquaient pas, de ce fait, de pratiquer des actes interdits ;

Sur le bien-fondé de la demande de restitution :

4. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article R.* 194-1 du livre des procédures fiscales : " 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 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 ;

5. Considérant, en deuxième lieu, 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 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 et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat 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, précité, 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 ;

6. Considérant toutefois que, conformément à l'interprétation des dispositions de la sixième directive qui 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 cette 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 cette activité disposent, pour la fourniture de telles prestations de soins, de qualifications professionnelles propres à assurer à ces prestations un niveau de qualité équivalente à celles fournies par des personnes bénéficiant, en vertu de la réglementation nationale, de l'exonération ;

7. Considérant, en troisième lieu, qu'aux termes de l'article 75 de la loi du 4 mars 2002 relative aux droits des malades et à la qualité du système de santé, dans sa version applicable au présent litige : " 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. (...) / Un décret établit la liste des actes que les praticiens justifiant du titre d'ostéopathe ou de chiropracteur sont autorisés à effectuer, ainsi que les conditions dans lesquelles ils sont appelés à les accomplir. / Ces praticiens ne peuvent exercer leur profession que s'ils sont inscrits sur une liste dressée par le représentant de l'État dans le département de leur résidence professionnelle, qui enregistre leurs diplômes, certificats, titres ou autorisations " ;

8. Considérant que le décret du 7 janvier 2011 relatif aux actes et aux conditions d'exercice de la chiropraxie et le décret du 20 septembre 2011 relatif à la formation des chiropracteurs et à l'agrément des établissements de formation en chiropraxie, pris pour l'application de cet article, n'ont été publiés respectivement que les 9 janvier 2011 et 21 septembre 2011 ; que, durant la période litigieuse, antérieure aux décrets de 2011, les actes de chiropraxie ne pouvaient être pratiqués que par les docteurs en médecine et, pour certains actes, sur prescription médicale, par les masseurs-kinésithérapeutes, en vertu de la réglementation de leur profession, notamment des articles R. 4321-5 et R. 4321-7 du code de la santé publique ;

9. Considérant qu'il résulte de l'ensemble des dispositions précitées que, pour obtenir la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée acquittés par la société de fait Stef B...C...Isabelle sur ses prestations de chiropraxie, M. et Mme B...doivent démontrer qu'ils disposaient, pour la fourniture de ces prestations, de qualifications professionnelles propres à leur assurer un niveau de qualité équivalente à celles fournies par un médecin ; que l'appréciation de la qualité des actes accomplis par M. et Mme B...ne peut être portée qu'au vu de la nature des actes accomplis sous la dénomination d'actes de chiropraxie et, s'agissant des actes susceptibles de comporter des risques en cas de contre-indication médicale, en considération des conditions dans lesquelles ils ont été effectués ; qu'est en revanche sans incidence, pour apprécier la nature de ces actes au regard de leur assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période en cause, la circonstance, à la supposer établie, que les intéressés ont pu ultérieurement faire valoir certains éléments relatifs à leur pratique professionnelle, lors de la mise en oeuvre des mesures transitoires prévues par l'article 23 du décret du 7 janvier 2011 en vue d'autoriser l'usage du titre professionnel de

chiropracteur par les praticiens en exercice à la date de publication de ce décret ; qu'il appartient, dès lors, à M. et MmeB..., pour mettre le juge à même de s'assurer que la condition tenant à la qualité des actes était remplie, de produire, d'une part, et sous réserve de l'occultation des noms des patients, des éléments relatifs à leur pratique permettant d'appréhender, sur une période significative, la nature des actes accomplis et les conditions dans lesquelles ils l'ont été et, d'autre part, tous éléments utiles relatifs à leurs qualifications professionnelles ;

10. Considérant qu'à l'appui de sa demande de restitution, la société de fait Stef B...C...Isabelle s'est prévaluée, d'une part, de ce que M. et Mme B...ont obtenu en 1977 un diplôme de chiropraxie délivré suite à une formation de trois années suivie au Sherman College of Staighr Chiropractic, aux Etats-Unis, d'autre part de ce que les intéressés ont reçu, le 18 octobre 2012, l'autorisation d'user du titre de chiropracteur, par décision du directeur de l'agence régionale de santé d'Ile-de-France ; que M. et Mme B...produisent, ainsi, des éléments suffisants concernant leurs qualifications professionnelles pour accomplir des actes de chiropraxie durant les périodes d'imposition litigieuses ;

11. Considérant qu'afin de s'assurer que la condition tenant à la qualité des soins était remplie, la Cour a ordonné à M. et MmeB..., par l'arrêt avant-dire-droit susvisé, sous réserve de l'occultation des noms des patients, de remettre à un collège d'experts tous éléments relatifs à leur pratique professionnelle de chiropracteur, sur une période d'un mois pour les années 2004, 2005, 2006 et 2007, ce collège d'experts ayant pour mission, au vu des éléments ainsi produits, de donner un avis sur la nature de chacun des actes accomplis durant ces périodes et les conditions dans lesquelles ils l'ont été, compte tenu des actes autorisés pour l'exercice de la chiropraxie ;

12. Considérant qu'il résulte du rapport d'expertise déposé au greffe de la Cour le 16 septembre 2014 que M. et Mme B...ont produit 136 fiches pouvant être exploitées pour le mois de janvier 2004, 90 pour le mois de novembre 2005, 105 pour le mois de janvier 2006 et 75 pour le mois d'août 2007 ;

13. Considérant que le collège d'experts, composé d'un médecin, d'un masseur-kinésithérapeute et d'un chiropracteur, a procédé à une analyse des fiches patients produites par M. et MmeB... ; que deux des trois experts ont proposé de retenir celles qui étaient suffisamment explicites pour appréhender les objectifs recherchés et l'efficacité de la thérapeutique, et d'écarter celles qui ne

faisaient pas référence au médecin traitant ou à un autre médecin, dans la mesure où un diagnostic différentiel pouvait se poser, ainsi que celles pour lesquelles le diagnostic, sommaire, ne permettait pas une prise en charge cohérente ou ne permettait pas de dissocier l'acte thérapeutique d'un soin de confort ; qu'il y a lieu d'écarter les actes pour lesquels M. et Mme B..., alors que la situation de leurs patients l'exigeait, ne s'étaient pas suffisamment informés sur les examens et soins dont avaient pu précédemment bénéficier leurs clients ; que, par ailleurs, il n'y a pas lieu de tenir compte des actes pour lesquels l'expert médecin et l'expert kinésithérapeute ont estimé, sans que les requérants n'apportent des éléments pertinents pour le contester, que les actes de chiropraxie n'étaient pas justifiés, les clients étant affectés de troubles de nature psychologique ; qu'en revanche, il y a lieu de retenir les fiches pour lesquelles ces deux experts ont estimé que les soins n'étaient pas indispensables alors même que le patient en a pu tirer bénéfice, dès lors que les actes ainsi pratiqués ne peuvent de ce seul fait être regardés comme n'étant pas d'une qualité équivalente à ceux fournis par des personnes bénéficiant, en vertu de la réglementation nationale, de l'exonération ; qu'il y a lieu ainsi de retenir à titre d'actes présentant une telle qualité 76 fiches en 2004, 51 en 2005, 19 en 2006 et 29 en 2007, soit respectivement 55,9 %, 56,7 %, 18,1 % et 38,7 % des actes pratiqués ; qu'il y a lieu de considérer, nonobstant l'impossibilité de confronter ces résultats aux honoraires facturés par les intéressés et aux écritures comptables y afférentes dans les livres ouverts au titre de cette période, que cette même proportion doit être retenue pour déterminer la part du chiffre d'affaires correspondant aux actes de chiropraxie ouvrant droit à exonération effectués sur l'ensemble de la période litigieuse ; que, dans ces conditions, et compte tenu des montants de taxe sur la valeur ajoutée acquittés chaque année, la société Stef B...est fondée à demander la restitution d'une somme totale de 28 776,55 euros ;

14. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre des finances et des comptes publics est seulement fondé à soutenir que c'est à tort que, par les jugements attaqués, le Tribunal administratif de Grenoble a ordonné la restitution à la société Stef B...d'une somme supérieure à 28 776,55 euros ;

Sur les dépens :

15. Considérant qu'aux termes de l'article R. 761-1 du code de justice administrative dans sa

rédaction issue du décret n° 2011-1202 du 28 septembre 2011 : " Les dépens comprennent la contribution pour l'aide juridique prévue à l'article 1635 bis Q du code général des impôts, ainsi que les frais d'expertise, d'enquête et de toute autre mesure d'instruction dont les frais ne sont pas à la charge de l'Etat. / Sous réserve de dispositions particulières, ils sont mis à la charge de toute partie perdante sauf si les circonstances particulières de l'affaire justifient qu'ils soient mis à la charge d'une autre partie ou partagés entre les parties. / L'Etat peut être condamné aux dépens " ; qu'aux termes de l'article R. 207-1 du livre des procédures fiscales : " (...) Les frais d'expertise sont supportés par la partie qui n'obtient pas satisfaction. Le contribuable qui obtient partiellement gain de cause participe aux frais en proportion de la part de sa demande qui a été rejetée et compte tenu de l'état du litige au début de l'expertise. " ;

16. Considérant que, par application des dispositions précitées, et compte tenu de la part des droits de taxe sur la valeur ajoutée restitués à la StefB..., les frais de l'expertise ordonnée par la Cour, liquidés et taxés à la somme totale de 10 152,70 euros, doivent être supportés à hauteur de 57 % par la société Stef B...et de 43 % par l'Etat ;

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

17. Considérant, d'une part, que la société Stef B...n'étant pas partie perdante en première instance, il n'y a pas lieu d'annuler les articles 2 des jugements attaqués par lesquels le Tribunal administratif de Grenoble a mis à la charge de l'Etat une somme de 500 euros chacun au titre des frais exposés par la société Stef B...et non compris dans les dépens ;

18. Considérant, d'autre part, qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme demandée par la société Stef B...au titre des frais non compris dans les dépens qu'elle a exposés en appel ;

DECIDE :

Article 1er : L'Etat restituera à la société Stef B...C...et Isabelle une somme totale de 28 776,55 euros au titre de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée pendant les périodes du 1er janvier 2004 au 30 novembre 2006 et du 1er janvier au 31 décembre 2007.

Article 2 : Les jugements n° 0804946 du 29 juin 2012 et 1001893 du 27 septembre 2012 du Tribunal administratif de Grenoble sont réformés en ce qu'ils ont de contraire au présent arrêt.

Article 3 : Les frais de l'expertise, liquidés et taxés à la somme de 10 152,70 euros, seront

supportés à hauteur de 57 % par la société Stef B...et de 43 % par l'Etat.

Article 4 : Le surplus des conclusions des requêtes est rejeté.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié au ministre des finances et des comptes publics, à la société de fait Stef B...C...et Isabelle et à MM.E..., F...etA....

Délibéré après l'audience du 6 janvier 2015 à laquelle siégeaient :

M. Bourrachot, président de chambre,

Mme Bouissac, président-assesseur,

M. Besse, premier conseiller.

Lu en audience publique, le 27 janvier 2015.

"

"

"

"

2

N° 12LY02412 ...

RÉFÉRENCE

Cour administrative d'appel de Lyon, 2ème chambre - formation à 3, 27 janvier 2015. Base open data des décisions de la juridiction administrative, tenue par le Conseil d'État. Diffusée via Légifrance : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000030171633>. Données sous Licence Ouverte 2.0. Dernière mise à jour de cette fiche le 3 septembre 2026.

Reproduction non opposable : seule la décision notifiée par la juridiction fait foi.