N° 440591

Syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique

8^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 2 juillet 2020

Lecture du 29 juillet 2020

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Par un recours enregistré le 13 mai 2020, à l'intérieur du délai fixé par votre décision de Section *Hasbro* (13 mars 2020, *Sté Hasbro European Trading BV*, n° 435634, à publier au rec., concl. K. Ciavaldini) le syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique, qui rassemble 450 praticiens, vous a saisi d'un (nouveau) recours tendant à l'annulation pour excès de pouvoir d'une partie du paragraphe 43 des commentaires administratifs publiés au BOFIP-Impôts sous la référence BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, qui ont pour objet de préciser la portée des dispositions du 1° du 4 de l'article 261 du CGI, pris pour la transposition des dispositions du c) du 1° du A de l'article 13 de la directive 77/388/CEE du Conseil des Communautés du 17 mai 1977, reprises au c) du 1 de l'article 132 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA, qui exonère de cette taxe les prestations de soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées.

Nous disons « nouveau recours » car vous avez déjà statué sur un recours introduit par le même syndicat professionnel, conjointement avec d'autres syndicats de médecins, dirigé contre le rescrit n° 2012/25 publié le 27 septembre 2012 au paragraphe 40 du même BOFIP – recours que vous avez rejeté en retenant qu'il résulte des dispositions des directives de 1977 et 2006, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt *Clinic AB* du 21 mars 2013, que seuls les actes de médecine et de chirurgie esthétique dispensés dans le but « de *diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir* » des personnes qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, nécessitent une telle intervention, poursuivent une finalité thérapeutique et doivent, dès lors, être regardés comme des soins à la personne exonérés de TVA et qu'il en va différemment lorsque ces actes n'obéissent en aucun cas à une telle finalité. Vous en avez déduit, sans juger nécessaire de renvoyer une question préjudicielle à la Cour de justice, qu'en prévoyant que, lorsqu'ils ne poursuivent pas une finalité thérapeutique, les actes de médecine et de chirurgie esthétique sont assujettis à la TVA, la décision de rescrit attaquée se bornait à réitérer la loi, laquelle était conforme aux objectifs des directives telles qu'interprétées par la Cour de justice (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 5 juil. 2013, *Syndicat national de chirurgie plastique*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

reconstructrice et esthétique et autres, nos 363118, 364129, 364147, T. p. 581, RJF 2013 n° 970, concl. N. Escaut BDCF 2013 n° 107).

A la suite de cette décision, le SNCPRE a déposé une plainte auprès de la Commission européenne qui a ouvert une procédure d'infraction à l'encontre de la France sous la référence 2015/4034, dont le classement a été décidé après que la France a complété sa doctrine administrative en insérant le 7 février 2018 un paragraphe 43 dans le BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 qui, en une phrase unique, énonce : « *Lorsqu'ils ne sont pas pris en charge totalement ou partiellement par l'Assurance maladie, sont également admis au bénéfice de l'exonération de TVA les actes de médecine et de chirurgie esthétique dont l'intérêt diagnostique ou thérapeutique a été reconnu dans les avis rendus par l'autorité sanitaire compétente saisie dans le cadre de la procédure d'inscription aux nomenclatures des actes professionnels pris en charge par l'Assurance maladie, dans les conditions fixées à l'article L. 162-1-7 du code de la sécurité sociale (CSS) et à l'article R. 162-52-1 du CSS, consultables sur le site internet de la Haute autorité de Santé www.has-sante.fr ».*

C'est uniquement la fin de ce paragraphe, donc de cette phrase, que le syndicat requérant vous demande d'annuler car, aux termes de son recours – c'est en gras dans le texte – il sollicite « *l'annulation des seules dispositions de la doctrine du 7 février 2018 relatives aux avis rendus par l'autorité sanitaire compétente* », « *à l'exception donc des dispositions [qui sont celles du début du paragraphe] selon lesquelles 'lorsqu'ils ne sont pas pris en charge totalement ou partiellement par l'Assurance maladie, sont également admis au bénéfice de l'exonération de TVA les actes de médecine et de chirurgie esthétique dont l'intérêt diagnostique ou thérapeutique a été reconnu' ».*

2.- Hélas pour le syndicat requérant, il n'est pas permis de faire son marché à l'intérieur de dispositions indivisibles de la doctrine administrative, en obtenant que celle-ci soit expurgée d'une partie seulement de son contenu. C'est ce que juge, notamment, votre décision *SAS Layher*, à nos conclusions (8^{ème} et 3^{ème} chr, 29 mars 2017, n° 399506, RJF 2017 n° 614, à nos concl. C614, Dr. Fisc. 2017 n° 25 c. 365). Ce même constat vous avait en effet conduit à rejeter les conclusions principales tendant à l'annulation (partielle) des énonciations indivisibles d'autres énonciations du BOFIP en litige commentant la taxe 3% et à accueillir les conclusions subsidiaires tendant à l'annulation totale du paragraphe litigieux.

Ici, gommer la fin de la phrase du paragraphe 43 reviendrait à changer radicalement le sens et la portée de l'interprétation administrative de la loi fiscale. Cela vous conduirait nécessairement à réécrire vous-même la doctrine administrative, ce qui est gênant, car la doctrine administrative est par essence superfétatoire : l'administration n'est jamais tenue de commenter la loi en général et la loi fiscale en particulier, ce qui explique que le refus de prendre une circulaire ne puisse être attaqué (10^{ème} et 9^{ème} ssr, 14 mars 2003, *M. G...*, n° 241057, T. pp. 617-897) ou que les conclusions à fin d'injonction tendant à ce que l'administration prenne une nouvelle circulaire soient systématiquement rejetées (10^{ème} et 9^{ème}

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

chr., 8 juin 2016, *AFEP et autres*, n° 383259, rec. p. 230, RJF 2016 n° 870, concl. E. Crépey C870).

C'est pourquoi un moyen d'ordre public en ce sens a été communiqué sur ce point aux parties.

En réponse, le syndicat requérant vous oppose que la fin de la phrase qu'il attaque exclusivement est « sécable ». Nous croyons que ce raisonnement n'est pas le bon. Il vous appartient seulement d'apprécier la divisibilité ou l'indivisibilité des deux parties de la phrase. En ce qui nous concerne, nous n'avons pas d'hésitation à lire le paragraphe 43 comme formant un tout indivisible, à l'instar de toute énonciation qui accorde une exonération conditionnée. Autrement dit, quand l'administration écrit « *J'exonère de TVA telle opération lorsque tel critère est satisfait* », un contribuable ne peut prétendre obtenir le maintien de l'exonération exprimée en des termes généraux, après exèrèse de la condition particulière à laquelle elle est soumise.

Au cas présent, le syndicat requérant souhaiterait que l'autorité administrative complète et enrichisse la liste des actes professionnels ouvrant droit à l'exonération de TVA. On voit bien que l'attente que traduit le recours pour excès de pouvoir est donc d'ajouter à la position administrative exprimée par voie doctrinale. Or c'est précisément un pouvoir que vous ne détenez pas.

En l'absence de conclusions subsidiaires d'annulation totale, nous pensons donc que vous devrez rejeter le recours pour irrecevabilité.

Et PCMNC au rejet du recours et de la demande de frais.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.