

N° 431151

M. K...

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 29 novembre 2021

Lecture du 13 décembre 2021

CONCLUSIONS

M. Arnaud SKZRYERBAK, rapporteur public

Les membres des professions de santé peuvent exercer leur profession en qualité de collaborateur libéral d'un autre professionnel. C'est un mode d'exercice ancien mais qui a été formalisé par l'article 18 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises, qui a généralisé à l'ensemble des professions libérales le statut que connaissaient déjà les avocats. Le collaborateur libéral exerce son activité professionnelle en toute indépendance et il a la faculté de se constituer une clientèle personnelle. Ce statut est particulièrement adapté pour les jeunes professionnels qui débutent et qui ne disposent pas forcément de l'expérience ou des moyens financiers pour créer leur propre cabinet.

Le contrat de collaboration libérale prévoit le versement au titulaire du cabinet d'une redevance, généralement exprimée en pourcentage des honoraires perçus par le collaborateur. Cette redevance est la rémunération d'une prestation de services imposable à la taxe sur la valeur ajoutée. C'est ce que vous avez d'abord jugé dans une décision Thierry du 17 mai 1991¹ qui relève que la redevance a pour contrepartie la mise à la disposition des autres praticiens du local et des équipements nécessaires à l'exercice de leur art. Le président Arrighi soulignait dans ses conclusions sur cette décision que la location de locaux meublés ou équipés était, à la différence de celle qui ne porte que sur des locaux nus, une activité de nature commerciale passible de la TVA. Vous avez confirmé cette solution par une décision D..., fichée sur ce point, par laquelle vous avez précisé que le chirurgien-dentiste qui met à la disposition d'un confrère un « poste dentaire techniquement aménagé » ne se borne pas à exercer sa propre activité sous une forme particulière mais se livre à une opération entrant dans le champ de la TVA, nonobstant le caractère non commercial de la profession de chirurgien-dentiste².

La doctrine administrative indique de la même manière que « la redevance versée au propriétaire du cabinet constitue pour celui-ci la contrepartie de la location de locaux professionnels aménagés et doit, à ce titre, être soumise à la TVA »³. Les conseils nationaux des ordres médicaux donnent la même explication dans leurs commentaires des contrats-types de collaboration libérale qu'ils sont chargés d'adopter⁴.

¹ N° 59184

² 5 mars 1993, M. D..., n° 121980

³ BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 n° 230, 2-5-2018

⁴ Le site du conseil national de l'ordre des médecins indique : « D'un point de vue fiscal, cette redevance est

L'originalité de la présente affaire, c'est que les locations de locaux aménagés sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en Polynésie française, en vertu du 19° de l'article LP 340-9 du code local des impôts.

M. K..., qui exerce une activité de chirurgien-dentiste à Tahiti, s'est avisé tardivement de cette exonération. Il est lié depuis 1999 à une collaboratrice libérale par un contrat qui reprend les formules types : sa collaboratrice soigne les patients qu'il lui présente et ceux qui auront pris directement rendez-vous avec elle ; cette collaboratrice exerce sous sa propre responsabilité et jouit d'une entière indépendance professionnelle ; elle utilise le poste dentaire mais supporte ses frais de prothèses ; elle reverse à M. K... 50 % de ses honoraires.

M. K... avait spontanément soumis à la TVA les rétrocessions d'honoraires versées par sa collaboratrice. Il a demandé le remboursement de la taxe en invoquant l'exonération qui bénéficie aux prestations relevant de l'exercice des professions médicales et paramédicales. L'administration fiscale lui a répondu que ces sommes n'étaient pas nées de son activité propre mais constituaient la contrepartie de la mise à la disposition de sa collaboratrice d'un local et du matériel nécessaires à l'exercice de sa profession. C'est alors que M. Kressman a invoqué l'exonération du 19° de l'article LP 340-9 du code des impôts de Polynésie française.

Le tribunal administratif de la Polynésie française puis la cour administrative d'appel de Paris ont rejeté sa demande de remboursement au motif que le contrat de collaboration libérale conclu par M. K... ne pouvait être regardé comme un simple contrat de location.

Nous pensons que les premiers juges ont eu raison d'écarter cette qualification. Si la doctrine administrative et votre jurisprudence insistent sur le fait qu'un contrat de collaboration libérale conduit à une mise à disposition de locaux et d'équipements, les prestations rémunérées par la rétrocession d'honoraires couvrent un champ plus large. D'une part, il y entre toutes les charges liées au fonctionnement du cabinet et à la délivrance des prestations, à l'exception en l'espèce des frais de prothèses. D'autre part, le collaborateur libéral bénéficie aussi d'une mise à disposition de patientèle. De plus, l'accès à des locaux équipés dans le cadre d'une collaboration libérale ne nous paraît pas assimilable à une location, qui suppose une jouissance libre et exclusive du bien (voyez pour un enseignant en gymnastique aquatique qui bénéficiait de la mise à disposition d'une piscine : Civ. 3^e, 11 janv. 2006, n° 04-19.736). Pour toutes ces raisons, auxquelles s'ajoute le principe d'interprétation stricte des exonérations de TVA, la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de qualification juridique en jugeant que la redevance perçue par M. K... ne l'avait pas été en contrepartie d'une location de locaux aménagés.

considérée comme un loyer versé en contrepartie de la mise à disposition de locaux équipés, du matériel et d'éléments incorporels ». Celui du conseil national de l'ordre des chirurgiens-dentistes : Le fondement de cet assujettissement est le suivant : ces redevances sont la contrepartie de la mise à disposition des installations d'un chirurgien-dentiste propriétaire au chirurgien-dentiste collaborateur. Sur le pouvoir réglementaires des ordres : Section, 14 février 1969, Association syndicale nationale des médecins exerçant en groupe ou en équipe, p. 96.

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.

Si la cour a désigné la redevance comme une « rétrocession d'honoraires », c'est que c'est le terme habituellement utilisé dans les contrats de collaboration libérale. Elle n'en a tiré aucune conséquence sur la qualification des sommes.

En outre, la cour s'est certes fondée sur l'absence de durée du contrat pour juger que le contrat de collaboration libérale n'était pas un contrat de location. L'article 1709 du code civil oblige le bailleur à permettre la jouissance de la chose au preneur « pendant un certain temps » et la Cour de cassation juge qu'un bail perpétuel est nul car contraire à ces dispositions⁵. Peut-on pour autant faire de la durée un critère du contrat de location ? La Cour de justice de l'Union européenne utilise ce critère en matière de TVA « *pour distinguer l'opération de location d'immeuble, constituant normalement une activité relativement passive liée au simple écoulement du temps, ne générant pas une valeur ajoutée significative [...] d'autres activités qui soit ont un caractère d'affaires industrielles et commerciales, [...] soit ont un objet qui est mieux caractérisé par l'exécution d'une prestation que par la simple mise à disposition d'un bien, tels le droit d'utiliser un terrain de golf [...] [ou] celui d'utiliser un pont moyennant le versement d'un droit de péage* »⁶. Pour la Cour « *la durée même de la location n'est donc pas, à elle seule, l'élément déterminant permettant de qualifier un contrat de location d'immeuble au sens du droit communautaire* » et « *il n'est pas indispensable que cette durée ait été fixée lors de la conclusion du contrat* ». L'essentiel c'est que la rémunération soit liée à l'écoulement du temps, ce qui n'est d'ailleurs pas le cas en l'espèce puisque la rémunération est liée au chiffre d'affaires de la collaboratrice. Il nous semble néanmoins qu'en se référant à l'absence de durée du contrat, la cour s'est bornée à relever un élément qui, sans être déterminant, n'était pas entièrement dénué de pertinence, et qu'elle a utilisé ce critère parmi un faisceau d'indices la conduisant à écarter la qualification de contrat de location. A supposer même qu'elle ait commis une erreur de droit en se fondant sur l'absence de durée du contrat, elle a caractérisé les éléments constitutifs d'un contrat de collaboration libérale, ce qui suffisait à écarter la qualification de contrat de location.

M. K... reproche enfin à la cour de n'avoir pas recherché, au sein des prestations offertes dans le cadre de la collaboration libérale, quelle était la prestation principale. Il vous invite à faire application des principes que vous mettez en œuvre pour l'application de la directive TVA en présence d'une opération unique et que vous avez formulés en dernier par votre décision SAS Corsica Ferries France⁷.

Lorsque plusieurs éléments fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule opération économique indissociable, le sort fiscal de celle-ci est déterminé par celui de la prestation prédominante au sein de cette opération. Une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour les clients une fin en soi mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation principale.

⁵ Civ. 3e, 27 mai 1998, no 96-15.774

⁶ CJUE 18 novembre 2004, aff. 284/03, Temco Europe SA

⁷ 24 avril 2019, n° 418912, aux tables

Nous serions bien en peine d'identifier une prestation prédominante au sein d'un contrat de collaboration libérale. Quoiqu'il en soit, la cour n'avait pas à faire ce découpage dès lors qu'il ne lui était pas demandé et dès lors qu'elle n'avait identifié aucune location au sein des prestations offertes à la collaboratrice de M. K.... Et, comme nous vous l'avons dit tout à l'heure, la mise à disposition d'un cabinet au profit d'un collaborateur libéral n'est, en tout état de cause, pas une location, de sorte que la question soulevée par M. K... ne se pose pas.

PCMNC au rejet du pourvoi.

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.