Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.80/2002 /mks

Arrêt du 25 avril 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Müller, Yersin,
greffier Dubey.

X._____, recourant,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA); prestations des pédicures-podologues

(recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 9 janvier 2002)

Faits:
A.
X._____, pédicure-podologue, est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujetti au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 27 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994, 1464).

Par décision du 2 décembre 1997, l'Administration fédérale a considéré que les traitements dispensés par X._____ n'étaient exclus du champ de l'impôt sur la TVA que s'ils étaient fournis sur ordonnance médicale, tandis que les autres prestations telles que les soins cosmétiques, la livraison d'orthèses et de semelles, y compris la prise de mesures et l'exécution d'adaptations, ainsi que la vente de produits en tout genre étaient soumises à l'impôt, confirmant ainsi l'inscription de X._____ dans le registre des contribuables.

La réclamation de X._____ à l'encontre de cette décision a été suspendue jusqu'au prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral du 1er juillet 1999 qui confirmait la décision d'assujettissement des pédicures-podologues à l'impôt sur la TVA. Cet arrêt a été communiqué à X._____, qui a maintenu sa réclamation. Cette dernière ayant été rejetée, X._____ a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours).
B.
Par décision du 9 janvier 2001, la Commission fédérale de recours a rejeté le recours de X._____. L'activité du pédicure-podologue consistant non seulement à dispenser des prestations dans le domaine de la santé, même sans ordonnance médicale, mais également à dispenser des prestations esthétiques ou de bien-être, le Tribunal fédéral avait clairement approuvé le choix du critère de l'ordonnance médicale pour distinguer les traitements médicaux exclus du champ de l'impôt sur la TVA des autres prestations. Les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse, comme celles dispensées par le pédicure-podologue, étaient, au même titre que les livraisons de marchandises, assujetties à l'impôt sur la TVA. L'exonération des prestations fournies par les médecins, les médecins-dentistes, les chiropraticiens et les sages-femmes ne violait ni l'art. 4 aCst. ni l'art. 31 aCst., dès lors que ces derniers bénéficiaient d'un statut particulier et ne se trouvaient pas dans un rapport

de concurrence avec les pédicures-podologues. Enfin, cette solution n'était pas contraire au droit européen en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires qui laissait au droit national des Etats membres le soin de définir les professions
médicales et paramédicales exonérées de l'impôt.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ demande au Tribunal fédéral, implicitement au moins, d'annuler la décision du 9 janvier 2002 de la Commission fédérale de recours et de constater que les prestations de pédicure-podologue qu'il fournit sans ordonnance médicale sont exonérées de la TVA.

La Commission fédérale de recours a renoncé à présenter des observations. L'Administration fédérale a conclu au rejet du recours sous suite de frais.

Par courriers adressés au Tribunal fédéral les 23 février, 10 mars, 21 mars et 29 mars 2002, X._____ a complété son mémoire de recours et déposé avec ses derniers écrits des pièces supplémentaires sans y avoir été invité.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 127 IV 148 consid. 1a p. 151).
1.1 Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière des art. 54 al. 1 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, ordonnance régissant la TVA, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000) et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20).
1.2 Déposés après l'échéance du délai de recours (art. 106 OJ) et sans qu'un second échange d'écritures n'ait été ordonné (cf. art. 110 al. 4 OJ), les compléments au mémoire de recours et les pièces annexées contenus dans les courriers du recourant des 23 février, 10 mars, 21 mars et 29 mars 2002 ne peuvent être pris en considération.
2.
2.1 Selon les art. 41ter aCst. et 8 al. 1 Disp. trans. aCst. (cf. également art. 130 al. 1 et 196 ch. 14 Cst.), la Confédération peut percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée). Le Conseil fédéral est chargé d'édicter les dispositions d'exécution régissant la matière jusqu'à l'entrée en vigueur de la législation fédérale. Cet impôt frappe les livraisons de biens et les prestations de services ainsi que les importations selon le système à plusieurs stades avec déduction de l'impôt préalable (art. 41ter al. 3 aCst.).
2.2 En vertu de l'art. 14 chiffre 3 OTVA, sont exclus du champ de l'impôt les traitements dans le domaine de la médecine humaine dispensés par des médecins, des dentistes, des mécaniciens-dentistes, des physiothérapeutes, des sages-femmes ou des personnes exerçant une profession similaire dans le domaine de la santé; sont en revanche soumises à l'impôt les livraisons de prothèses dentaires.
2.3 Le Tribunal fédéral a jugé que cette disposition, qui est applicable au cas d'espèce, antérieur au 1er janvier 2001, en vertu de l'art. 93 al. 1 LTVA, était conforme à la Constitution fédérale (cf. ATF 124 II 193 consid. 4 et 5 p. 197 ss).
3.
3.1 Conformément à la brochure d'information de janvier 1996 de l'Administration fédérale des contributions concernant les traitements dans le domaine de la médecine humaine (y compris la médecine dentaire), des soins hospitaliers ainsi que des soins corporels (y compris les coiffeurs), les pédicures-podologues sont reconnus par l'Administration fédérale en tant que prestataires dispensant des soins lorsqu'ils sont au bénéfice d'un certificat de capacité de pédicure-podologue et des autorisations cantonales requises. Parmi les prestations qu'ils dispensent, sont notamment exclus du champ de l'impôt les traitements suivants dispensés sur ordonnance médicale: "traitement, excision et abrasion des cors, excision et abrasion de callosités, durillons, implantations d'agrafes, pose de bandages, poses de pansements, sparadraps et rembourrages, fabrication et pose d'ongles artificiels afin de protéger le lit d'un ongle qui est tombé (prothèse unguéale), massage des pieds et des jambes, y compris les

agrafes, bandages, pansements, sparadraps, rembourrage, pommades et autres fournitures utilisées directement pour le patient à cette occasion". En revanche, sont imposables toutes les autres prestations ainsi que les traitements qui n'ont pas
été fournis sur ordonnance médicale (chiffre 3.16).
3.2 Dans l'arrêt précité du 1er juillet 1999 relatif à l'assujettissement des prestations dispensées par un pédicure-podologue titulaire d'un diplôme d'Etat exerçant dans le canton de Berne depuis vingt-cinq ans, le Tribunal fédéral a jugé que l'art. 14 chiffre 3 OTVA pouvait être interprété à bon droit en ce sens que les traitements médicaux des pédicures-podologues n'étaient exclus du champ de l'impôt en vertu de l'art. 14 chiffre 3 OTVA que s'ils avaient été prescrits par ordonnance médicale. En effet, les législations cantonales réglaient essentiellement la profession de pédicure-podologue sous l'angle des qualifications professionnelles requises et non pas du traitement médical lui-même; en outre les traitements médicaux des professions paramédicales nécessitaient l'établissement d'un diagnostic, refusé aux pédicures-podologues, de sorte que l'exigence supplémentaire - posée par l'Administration fédérale - de la prescription du traitement par ordonnance médicale constituait un critère formel d'application aisée et de nature à empêcher une interprétation large des prestations exonérées de l'impôt qui eût été contraire à la systématique et au but de l'ordonnance sur la TVA. Elle favorisait en outre l'égalité de traitement entre
les professions paramédicales. Elle n'enfreignait pas le principe de l'égalité de traitement entre membres d'une profession; les médecins et les chiropraticiens disposant de compétences en matière de diagnostic médical dont ne peuvent se prévaloir les pédicures-podologues, il n'existait pas de rapport de concurrence entre eux. Elle était enfin compatible avec l'art. 13 par. A chiffre 1 lettre c de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (77/388/CEE; JOCE 1977 n°L 145), dont le texte abandonnait aux Etats membres la définition des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales ou paramédicales (Archives 69, p. 804).
3.3 En l'espèce, le recourant a pris connaissance de l'arrêt du Tribunal fédéral du 1er juillet 2000. Il considère toutefois qu'il concerne les pédicures de Suisse alémanique que l'on ne saurait traiter sur un pied d'égalité avec les pédicures-podologues de Suisse romande, en raison de leur formation différente. Pour les premiers, il s'agirait d'un apprentissage soumis au contrôle des Arts et Métiers, alors que, pour les seconds, elle consisterait à fréquenter une école d'Etat, qui dispensait, à l'époque, même pour les premiers semestres des cours identiques aux futurs médecins, infirmiers, pédicures ou physiothérapeutes. La formation des pédicures-podologues de Suisse romande se rapprochant clairement des formations dans le domaine de la santé, toutes leurs prestations devraient être exonérées de la TVA.
Cette argumentation ne saurait être suivie. Elle méconnaît le texte clair de l'art. 14 chiffre 3 OTVA, selon lequel l'exonération ne dépend pas uniquement de la qualité de celui qui dispense le traitement, mais également du type de prestations prodiguées. Or, il apparaît qu'un pédicure-podologue, dont la qualité de la formation paramédicale sanctionnée par un diplôme d'Etat n'est pas mise en cause, peut ès qualité ne pas dispenser uniquement des soins médicaux à ses patients, mais également d'autres soins qualifiés d'esthétiques que la systématique et le but de l'ordonnance sur la TVA ne permettent pas d'exonérer. A cet égard, il y a lieu de tenir compte de la situation régnant dans l'ensemble de la Suisse, et non seulement dans un canton dont les exigences, aux dires du recourant, seraient particulièrement élevées. Par conséquent, le seul fait que les filières de formation soient différentes ne suffit pas à exonérer toutes les prestations fournies par les pédicures-podologues. Cette constatation contraint donc à distinguer parmi les prestations des pédicures-podologues celles qui correspondent à un traitement médical exonéré. Le critère de l'ordonnance médicale dont la constitutionnalité et la légalité ont déjà été confirmées par
le Tribunal fédéral et sur lesquelles il n'y a pas lieu de revenir, demeure adapté et, bien que formel, garantit l'égalité entre les membres de la profession. Les autres arguments et allégations de faits du recourant n'autorisent pas un changement de jurisprudence, même si les art. 18 chiffre 3 LTVA ainsi que 3 et 4 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (OLTVA; RS 641.201), applicables dès le 1er janvier 2001, ont renoncé à l'exigence de l'ordonnance médicale.
Par conséquent, en confirmant que les traitements médicaux des pédicures-podologues n'étaient exclus du champ de l'impôt en vertu de l'art. 14 chiffre 3 OTVA que s'ils avaient été prescrits par ordonnance médicale, la Commission fédérale de recours n'a pas violé le droit fédéral.

4.
Manifestement mal fondé, le présent recours doit être rejeté selon la procédure simplifiée de l'art. 36a OJ.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

Par ces motifs, vu l'art. 36a OJ, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 25 avril 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: