Tribunale federale
Tribunal federal

2A.530/2002/elo
{T 0/2}

Arrêt du 27 novembre 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Hungerbühler et Yersin,
greffier Dubey.

X._____ SA, recourante, représentée par Me François Besse, avocat, rue de Bourg 1, case postale 2273, 1002 Lausanne,

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; prestations des naturopathes,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 26 septembre 2002.

Faits:
A.
La société X._____ SA (ci-après: la société) a pour but l'exploitation de centres anti-stress et de naturopathie. Elle a engagé Y._____, diplômé en chiropractie, radiographie technique et diagnostique de l'Université de Bornemouth en Angleterre. Le canton de Vaud n'a pas délivré d'autorisation d'exercer à Y._____ ni d'autorisation d'exploiter à la société.

La société est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) depuis le 1er novembre 1997 en qualité d'assujettie 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 formelle du 27 novembre 2000, l'Administration fédérale a considéré que les traitements dispensés par la société n'étaient pas des traitements exclus du champ de la TVA, étant donné que Y._____ ne pouvait être considéré comme dispensant des traitements médicaux.

La réclamation de la société à l'encontre de cette décision a été suspendue jusqu'au prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 septembre 2001 qui a confirmé l'assujettissement des naturopathes à la TVA (2A.241/2001). Cet arrêt a été communiqué à la société, qui a maintenu sa réclamation. Celle-ci a été rejetée par décision du 20 novembre 2001.
B.
Par décision du 26 septembre 2002 faisant référence à l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 septembre 2002, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) a rejeté le recours de la société.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la société demande au Tribunal fédéral, avec suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission fédérale de recours du 26 septembre 2002 et de dire prin-

cipalement qu'elle est radiée du registre des contribuables, subsidiairement, qu'elle est inscrite dans le registre des contribuables avec effet au 1er octobre 2001.

Aucun échange d'écritures n'a été ordonné.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
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).
2.
2.1 En vertu de l'art. 4 lettre b OTVA, les prestations de services fournies par des assujettis à titre onéreux sur territoire suisse sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt. L'art. 14 chiffre 3 OTVA exclut 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.
2.2 S'agissant des conditions d'exonération des naturopathes, la décision litigieuse expose dûment la pratique de l'Administration fédérale des contributions, sous l'empire de l'ordonnance régissant la TVA, seule en cause en l'espèce, décrite dans sa brochure d'information n°24 de janvier 1996 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) et dans sa notice n°26 d'utilisation de cette brochure; il suffit par conséquent d'y renvoyer.
2.3 Dans son arrêt du 5 septembre 2001 (2A.241/2001), le Tribunal fédéral a confirmé que les traitements dispensés par les naturopathes n'étaient pas exclus du champ de l'impôt sur la TVA; la profession de naturopathe ne pouvait être considérée comme une profession dans le domaine de la santé similaire à celle des médecins, des dentistes, des mécaniciens-dentistes, des physiothérapeutes et des sages-femmes. Les naturopathes n'étaient en effet pas des fournisseurs de prestations au sens de la loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal ou ci-après: loi sur l'assurance-maladie; RS 832.10) et de l'ordonnance du 29 septembre 1995 sur les prestations dans l'assurance obligatoire des soins en cas de maladie (OPAS ou ci-après: ordonnance sur les prestations de l'assurance des soins; RS 832.12.31). La médecine complémentaire était certes mentionnée au chiffre 10 de l'annexe 1 de l'ordonnance sur les prestations de l'assurance des soins parmi les soins pris en charge par l'assurance obligatoire de soins, mais uniquement s'ils étaient pratiqués par des médecins dont la formation est reconnue par la Fédération des médecins suisses (FMH). En outre, l'activité de naturopathe n'était pas réglementée par le droit fédéral. Elle ne
recevait pas de définition unique en Suisse. Il n'existait enfin pas de formation unique en ce domaine. Il se justifiait par conséquent de la distinguer des autres activités en matière de soins reconnues par l'Administration fédérale, l'art. 14 al. 3 OTVA ne pouvant pas viser des activités qui n'étaient autorisées que dans certains cantons et dont l'exercice était soumis à des exigences très différentes. Enfin, l'exonération des soins dispensés par les naturopathes sous l'empire de l'ordonnance régissant la TVA ne pouvait être déduite de l'art. 18 chiffre 3 LTVA.
2.4 En l'espèce, la Commission fédérale de recours a confirmé, à bon droit, qu'indépendamment d'une quelconque reconnaissance cantonale, la profession de naturopathe exercée par les employés de la recourante n'appartient pas aux catégories de professions reconnues comme dispensant des soins médicaux, que cette dernière soit ou non au bénéfice d'une autorisation cantonale d'exploiter un cabinet de naturopathe.
3.
La recourante tente en vain de s'opposer à son assujettissement à la TVA en invoquant l'art. 14 chiffre 3 OTVA ainsi que les principes de prévisibilité et de la bonne foi.
3.1 D'abord, doivent être rejetés les arguments (chiffres 2 et 6 des moyens de recours) que la recourante tente de tirer de la loi sur la TVA ainsi que des engagements internationaux de la Suisse, tels ceux découlant de l'accord

du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autres part, sur la libre circulation des personnes (RO 2002, p. 1529 ss, entré en vigueur le 1er juin 2002), leur entrée en vigueur étant de toute manière postérieure à la période d'assujettissement litigieuse en l'espèce.
3.2 L'argument (chiffres 2 et 3 des moyens de recours) selon lequel son employé exercerait principalement la chiropractie, profession qui entrerait dans la liste des catégories de professions reconnues par l'Administration fédérale des contributions et serait reconnue par l'art. 119 de la novelle de la loi vaudoise sur la santé publique, doit également être rejeté. Il méconnaît les conditions restrictives de la pratique de l'Administration fédérale des contributions à cet égard, en particulier, celle d'avoir passé avec succès l'examen intercantonal de chiropraticien après une formation professionnelle acquise auprès d'une école de chiropractie reconnue par le Département fédéral de l'intérieur (cf. chiffre 3.5 de la brochure n°24). En l'espèce, la recourante ne prétend pas que son employé remplirait cette exigence (cf. chiffre 6 des moyens de recours).

Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire d'examiner encore la portée qu'aurait l'autorisation cantonale de pratiquer cette profession comme critère d'exonération.
3.3 Les considérants de la Commission fédérale de recours relatifs à l'absence de situation comparable et de rapport de concurrence entre les naturopathes et les médecins pratiquant également la naturopathie répondent de manière convaincante aux griefs que prétend tirer la recourante des art. 8 et 27 Cst. (chiffres 4 des moyens de recours); il convient donc de les rejeter. La violation alléguée du principe de neutralité fiscale (chiffre 5 des moyens de recours) ne revêt en outre pas de portée propre par rapport à celui de l'inégalité.
4.
Enfin, la recourante considère que les principes de la prévisibilité et de la bonne foi seraient violés si elle était assujettie à la TVA pour la période antérieure à la date de l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 septembre 2001, la situation juridique étant à tout le moins confuse et floue jusqu'à cette date. Ce grief doit être rejeté. A l'instar de la Commission fédérale de recours, force est de constater que la recourante remplissait les conditions de l'art. 17 OTVA pour la période en cause et que, contrairement à l'avis de cette dernière, la pratique de l'Administration fédérale des contributions, destinée à assurer l'application uniforme des dispositions de l'art. 14 chiffre 3 OTVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.555/1999 du 15 mai 2000, consid. 5, in: RDAF 2000 2ème partie p. 300 ss), n'était ni floue ni confuse, comme l'a constaté l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 septembre 2001.
5.
Manifestement mal fondé, le présent recours doit être rejeté selon la procédure simplifiée de l'art. 36a OJ.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens.

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 de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, 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 27 novembre 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: