



UGGC AVOCATS

## CONSEIL D'ETAT

### Recours pour excès de pouvoir

#### Requête et mémoire

#### POUR :

**Le Syndicat National de Chirurgie Plastique Reconstructrice et Esthétique (SNCPRE)**, dont le siège est 22, rue Madiraa, 92400 Courbevoie, pris en la personne de son représentant légal en exercice.

**Ayant pour avocat,**

**La SCP UGGC Avocats**

Représentée par Maître **Michel Turon**

47 rue de Monceau – 75 008 Paris

Tél. : 01.56.69.70.00 - Fax. : 01.56.69.70.71

#### CONTRE :

**L'Etat**, représenté par le Ministre de l'Economie des Finances et de la Relance, 193 rue de Bercy, 75572 Paris cedex 12.

#### OBJET :

Recours pour excès de pouvoir tendant :

- *i)* à l'annulation de la décision par laquelle le Ministre de l'Economie des Finances et de la Relance (ou ci-après le « Ministre ») a implicitement rejeté la demande du 24 février 2021, tendant à l'abrogation des commentaires administratifs publiés au Bulletin Officiel des Finances Publiques (**BOFiP**) – Impôts, **au paragraphe 45** sous la référence BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-17/06/2020 (ou ci-après : les « Dispositions administratives »), relatifs à l'exonération de TVA des actes de chirurgie esthétique (**pièce n°1 : demande administrative préalable du SNCPRE du 24 février 2021**) et par voie de conséquence,
- *ii)* à ce qu'il soit enjoint au Ministre de procéder sous astreinte à l'abrogation des Dispositions administratives précitées.



## Faits et procédure

1. L'article 261-4-1° du Code Général des Impôts (**CGI**) prévoit que sont exonérés de TVA « *Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées* ».

Ce faisant, l'article 261-4-1° du CGI transpose en droit français l'article 132, 1. c) de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 *relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (La Directive)*, qui prévoit notamment que « *Les Etats membres exonèrent (...) 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* ».

2. Le **27 septembre 2012**, l'administration fiscale française a cru pouvoir limiter le champ de cette exonération s'agissant des actes de chirurgie et de médecine esthétique, en publiant au paragraphe 40 du BOFiP une décision de rescrit n°2012-25 qui prévoit que seuls les actes ayant fait l'objet d'un remboursement total ou partiel par l'Assurance Maladie peuvent en bénéficier (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20120927).

Connaissance prise de cette restriction abusive, le Syndicat requérant a déposé une plainte en manquement auprès de la Commission européenne, qui a ouvert une procédure d'infraction à l'encontre de l'Etat français (2015/4034), en le mettant en demeure de faire évoluer sa doctrine et de supprimer le caractère irréfragable du critère de la prise en charge par l'assurance maladie.

3. Le **7 février 2018**, l'administration fiscale française a modifié sa doctrine, qui depuis précise, au paragraphe 45 sous la référence BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-17/06/2020 que l'exonération des actes de chirurgie esthétique est strictement et automatiquement limitée :

- aux actes de médecine ou de chirurgie esthétique pris en charge totalement ou partiellement par la sécurité sociale ;
- et aux actes de médecine ou de chirurgie esthétique dont la finalité thérapeutique est avérée dans les conditions précisées au paragraphe 43 du même BOFiP (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-17/06/2020), c'est-à-dire, lorsque l'intérêt thérapeutique ou diagnostique a été reconnu dans des avis rendus par l'autorité sanitaire compétente saisie dans le cadre de l'inscription aux nomenclatures des actes professionnels pris en charge par l'Assurance maladie, consultables sur le site de la Haute Autorité de la Santé (**HAS**).



Ce faisant, **les Dispositions administratives limitent aux deux seules catégories mentionnées ci-dessus le champ d'application de l'exonération de la TVA**, dont devraient pourtant bénéficier tous les actes de soins en application de la Directive et de l'article 261-4-1° du CGI.

4. Compte tenu du caractère illégal et inconstitutionnel des Dispositions administratives, le SNCPRE a, le **24 février 2021**, adressé au Ministre, une demande tendant à ce que ces Dispositions soient abrogées.

Le Ministre a implicitement rejeté cette demande par silence gardé pendant deux mois, contraignant le SNCPRE à la présente action.

\*  
\* \*



## Discussion

5. **A titre liminaire** – A toutes fins utiles, il sera rappelé que doivent être annulées les dispositions administratives à caractère général des circulaires ou instructions qui :
- soit fixent, dans le silence des textes, une règle nouvelle illégale ;
  - soit méconnaissent le sens et la portée des dispositions législatives ou réglementaires que la circulaire ou l'instruction entendrait mettre en œuvre ou expliciter ;
  - soit même se limitent à réitérer une règle contraire à une norme juridique supérieure<sup>1</sup>.
6. **En l'espèce** – Les Dispositions administratives litigieuses, c'est-à-dire le paragraphe 45 précité, limitant strictement et impérativement les moyens de preuve du caractère thérapeutique d'un acte de chirurgie ou de médecine esthétique, constituent à l'évidence des dispositions administratives de caractère général et de nature impérative.

Le requérant démontrera que ces Dispositions sont illégales, de sorte que leur abrogation s'imposait.

### I.- Sur la méconnaissance du droit de l'Union européenne

7. **L'article 132.1 sous c) de la Directive** prévoit que les Etats membres exonèrent de la TVA « *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'État membre concerné* ».

Aux termes de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, la notion de « *prestations de soins à la personne* » figurant au c) précité vise des « *prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé* » ; elles doivent donc avoir une « **finalité thérapeutique** » (v. notamment CJUE, 21 mars 2013, *Skatteverket contre PCF Clinic AB*, aff. C-91/12, §25 et 26).

---

<sup>1</sup> CE, Sect., 18 décembre 2002, Duvignères, req. n°233618) ; CE, 26 décembre 2012, Association « *Libérez les mademoiselles* », req. n°358226 ; v. également BOI-CT-REP-10-12/09/2012, §110



8. A cet égard, il faut rappeler :

- que les exonérations de l'article 132 précité de la Directive sont des notions autonomes du droit de l'Union (v. CJUE, 10 juin 2010, *Future Health Technologies Ltd*, aff. C-86/09), qui ont précisément pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre ;
- et que l'article 132 pose comme principe l'exonération des prestations de soins à la personne : les exceptions à ce principe ne peuvent être donc admises que dans des circonstances exceptionnelles (CJCE, 12 janvier 2006, *Turn-und Sportunion Waldburg*, aff. C-246/04)

9. Toutefois, s'écartant de ces règles le gouvernement n'a cessé de restreindre la notion de prestation de soins à finalité thérapeutique exonérée de TVA, notamment en matière de médecine et chirurgie esthétiques.

Dans un premier temps, il a édicté le paragraphe 40 du BOFiP précité (v. *supra*, point 2), tentant de réduire la notion aux actes médicaux pris en charge par l'assurance maladie. La Commission européenne a alors envisagé un recours en manquement contre la France, du fait de la méconnaissance par celle-ci des objectifs de la Directive.

Dans un deuxième temps, pour éviter un tel recours, le gouvernement a ajouté un paragraphe 43 au même BOFiP selon lequel les prestations de soin exonérées de la TVA sont :

- soit comme il est dit au paragraphe 40, les actes pris en charge par l'assurance maladie,
- soit, en outre, les actes de médecine et de chirurgie esthétiques dont l'intérêt diagnostique ou thérapeutique a été reconnu par 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 et consultables sur le site internet de la Haute Autorité de Santé (HAS).

Restait à savoir si ces commentaires épuisaient le champ des dérogations à la TVA et s'ils n'avaient qu'une valeur illustrative.



10. **Le paragraphe 45** dudit BOFiP, objet du présent recours, a tranché ce débat : il enferme la démonstration de la finalité thérapeutique des actes de soin dans les seuls critères limitatifs définis aux paragraphes **40** (remboursement de l'acte par la sécurité sociale) et **43** (actes figurant sur le site de la HAS) précités, en prévoyant :

*« qu'un acte de médecine ou de chirurgie esthétique non pris en charge par la sécurité sociale et dont la finalité thérapeutique n'est pas avérée dans les conditions précisées au I-A § 43 doit être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, quel que soit le type d'établissement dans lequel il est pratiqué ».*

Ce faisant, les Dispositions litigieuses du paragraphe 45 précité imposent une définition inConventionnellement restrictive de la notion d'acte de soin à finalité thérapeutique, alors que la Directive, y compris dans l'interprétation qu'en a donné la CJUE, n'ouvre pas aux Etats membres le droit de définir cette notion comme ils l'entendent, *a fortiori* pour en restreindre l'acception comme c'est le cas en France.

Le paragraphe 45 précité est donc contraire aux objectifs de la Directive en ce que celle-ci, tout à l'inverse, impose aux Etats membres **de permettre aux professionnels de santé concernés d'apporter la preuve par tout moyen de la finalité thérapeutique d'un acte médical.**

11. **Plus particulièrement**, cette contrariété est double :

- non seulement en tant qu'il empêche la preuve par tout moyen de la finalité thérapeutique des actes de soin,
- mais encore en tant que, pour les actes non prise en charge par l'assurance maladie, il renvoie la démonstration de leur finalité thérapeutique à une formalité impossible : les avis auxquels il est fait référence sont indisponibles et en tout état de cause **inexistants depuis 2005.**

Cette illégalité, issue de la contrariété des Dispositions du paragraphe 45 aux objectifs de la Directive, a notamment pour conséquence l'imposition à la TVA de la quasi-totalité des actes de soins de chirurgie esthétique, alors même que le principe prévu par l'article 132, §1, c) de la Directive est celui de l'exonération et que les praticiens seraient en mesure de démontrer leur finalité thérapeutique s'ils en avaient la possibilité.

Le refus d'abroger les Dispositions administratives litigieuses doit donc être annulé.



## II.- Sur la méconnaissance du droit interne

12. Les Dispositions administratives sont illégales en tant qu'elles émanent d'une autorité incompétente et méconnaissent directement sur le fond le Code général des impôts.

En effet, les Dispositions administratives ajoutent illégalement à la loi et méconnaissent le sens et la portée des dispositions de l'article 261, 4-1° du CGI.

13. **En premier lieu**, il convient de rappeler que la doctrine administrative qui ajoute illégalement à la loi en se livrant à des interprétations de textes alors même que lesdits textes ne se prêtent pas à interprétation doit être considérée comme illégale dès lors que l'administration fiscale ne peut édicter les règles d'imposition dont la compétence exclusive est réservée au législateur en vertu de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 (CE, 14 octobre 2020, *AVM International Holding*, req. n° 421524).

A cet égard notamment, dans le cadre de la reprise d'établissements en difficultés, la Cour administrative d'appel de Paris a jugé que la doctrine administrative limitant les moyens ouverts aux entreprises d'apporter la preuve de leur constitution en vue de la reprise de tels établissements est illégale, dès lors qu'elle ajoute illégalement à la loi, alors que l'entreprise doit pouvoir apporter la preuve par tout moyen des difficultés sérieuses menaçant l'existence d'une entreprise à court et moyen terme<sup>2</sup>.

De sorte que les Dispositions administratives contestées limitant, par l'effet du paragraphe 45 critiqué, l'exonération de TVA des actes de chirurgie esthétique visés au paragraphe 43 du BOFiP (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-17/06/2020), alors même que les contribuables devraient pouvoir apporter la preuve par tout moyen du caractère thérapeutique desdits actes, sont entachées d'incompétence et méconnaissent donc les dispositions de l'article 261, 4-1° du CGI.

---

<sup>2</sup> CAA Paris, 2e ch., 29 octobre 1991, *Anima Formation*, req. n° 475.



14. **En deuxième lieu**, les Dispositions administratives imposent une définition restrictive de la notion d'acte de soins, et ce faisant ajoutent illégalement à la loi que ce faisant elles méconnaissent directement sur le fond, puisque l'article 261, 4-1° du CGI ne limite en rien cette notion.

De ce chef encore, l'illégalité de la doctrine édictée au paragraphe 45 du BOFiP précité imposait au Ministre de l'abroger.

La décision de refus d'abrogation est donc illégale et doit être annulée.

### III. – Sur l'injonction

15. L'annulation du refus d'abroger un acte réglementaire<sup>3</sup>, une circulaire<sup>4</sup> ou même un acte de droit souple<sup>5</sup>, implique, pour son auteur, l'obligation de procéder à cette abrogation.

Il sera par conséquent enjoint au Ministre, sur le fondement de l'article L.911-1 du code de justice administrative, d'abroger les Dispositions administratives dans un délai de 15 jours à compter de la décision du Conseil d'Etat.

Cette injonction sera en outre assortie d'une astreinte de 5.000 (cinq mille) euros par jour de retard, en application de l'article L.911-3 du code de justice administrative.

### IV.– Sur les frais irrépétibles

16. Il serait parfaitement injustifié que l'exposant soit contraint de supporter les frais qu'il a dû engager pour la défense de ses intérêts.

Dans ce contexte, une indemnité de 10.000 (dix mille) euros sera accordée au requérant par le Conseil d'Etat au titre des frais irrépétibles en application de l'article L.761-1 du Code de justice administrative.

---

<sup>3</sup> CE, 17 décembre 1999, CIDEF, req. n°191514.

<sup>4</sup> CE, 4 février 2000, SGEN – CFDT, req. n°184340.

<sup>5</sup> CE, 4 décembre 2019, fédération des entreprises de la beauté, req. n°416798.





## Par ces motifs

Et tous autres à déduire, produire ou suppléer, d'office au besoin, le SNCPRE conclut à ce qu'il plaise au Conseil d'Etat de :

- **ANNULER** la décision par laquelle le Ministre a implicitement refusé d'abroger le paragraphe **45** du BOFiP publié sous la référence BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-17/06/2020 relatif à l'exonération de TVA des actes de médecine et chirurgie esthétiques ;

Par voie de conséquence :

- **ENJOINDRE** au Ministre, **d'abroger**, dans un délai de 15 jours à compter de la décision à intervenir du Conseil d'Etat, le paragraphe 45 du BOFiP publié sous la référence BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-17/06/2020, et ce faisant, **d'autoriser** par tout moyen la démonstration de la finalité thérapeutique de tout acte médical, conformément à la notion même d'acte de soin, tant en droit européen qu'en droit interne ;
- **ASSORTIR** cette injonction d'une **astreinte** de 5.000 (cinq mille) euros par jours de retard ;

En tout état de cause :

- **METTRE A LA CHARGE** de l'Etat la somme de 10.000 (dix mille) euros au titre de l'article L.761-1 du Code de justice administrative.

**Michel Turon**  
Avocat à la Cour

**PJ – Bordereau de production de pièces**



## Bordereau de production de pièces

*SNCPRE c. Etat*

**Pièce n°1 :** Demande administrative préalable du SNCPRE du 24 février 2021