

Dossier n° 1612200
Mme B...

Audience du 16 mai 2019

Mme B... exerce sous le nom d'« *Institut de Recherche et d'Etude de Thérapie Transpersonnelle* » (IRETT), une activité qu'elle déclare être une activité de formation dans le domaine des sciences humaines et du développement personnel. Elle porte devant vous le litige qui l'oppose à l'administration suite à la vérification de comptabilité dont a fait l'objet cette activité et à l'issue de laquelle elle s'est vue réclamer des rappels de taxe sur la valeur ajoutée pour les années 2009 à 2011.

Sa réclamation contentieuse ayant été rejetée, Mme B... vous demande, cela vient d'être dit, de prononcer la décharge de ces rappels et des pénalités dont ils ont été assortis, qui s'élèvent à un montant total de 166 312 euros.

Le litige concerne l'application du régime d'**exonération de taxe sur la valeur ajoutée** prévue par le 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts pour les prestations de services et les livraisons de bien qui leur sont étroitement liés, effectuées dans le cadre de la **formation professionnelle continue** par des personnes de droit privé titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer leur activité dans ce cadre.

Notez que l'IRETT, enregistré comme organisme de formation professionnelle continue à compter de 1997, a été titulaire de cette attestation jusqu'au 30 juillet 2013, date à laquelle le préfet du Val-d'Oise, à la suite d'une enquête sur place de la direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (Direccte), a annulé son enregistrement au double motif que les prestations réalisées ne correspondaient pas aux catégories d'actions de formation continue définies à l'article L. 6313-1 du code du travail et que les règles de fonctionnement définies aux articles L. 6353-1 et L. 6359-9 du code du travail n'étaient pas respectées. Je vous renvoie au jugement de la 9^e chambre de notre Tribunal, en date 3 avril 2018, n° 1402168, confirmant le bien-fondé de cette annulation, mais déchargeant la requérante de l'obligation de reverser à l'État la somme de 14 295 euros perçue au titre d'actions de formation réalisées au cours des années 2009 à 2012, sur lequel j'aurai l'occasion de revenir.

Dans tous les cas, la solution du présent litige relatif aux **rappels de taxe sur la valeur ajoutée** notifiés à la requérante ne dépend pas de celle adoptée par la 9^e chambre concernant l'annulation de son enregistrement en qualité d'organisme de

formation professionnelle continue et le reversement des sommes qu'elle avait perçues à ce titre.

Revenons aux moyens soulevés par la requérante à l'appui de la présente requête.

*

Mme B... fait valoir que la proposition de rectification ne mentionne pas les informations recueillies par l'administration dans le cadre du droit de communication auprès de la Direccte et sur lesquelles, elle s'est fondée pour conclure que son activité ne relevait pas de la formation professionnelle continue. Vous pourrez regarder la requérante comme invoquant la méconnaissance de **l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales** et écarterez rapidement ce moyen qui manque en fait, la proposition de rectification indiquant bien l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de la Direccte d'Île-de-France et retenus pour fonder les rappels litigieux.

La requérante soutient ensuite que c'est à tort que l'administration a regardé son activité comme ne relevant pas de la formation professionnelle continue. Vous verrez que la **nature des prestations dispensées par la requérante**, et le point de savoir si elles entrent dans le champ de la formation professionnelle continue, et donc de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée (prévue par le 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts), font l'objet de longs développements dans les écritures. Il résulte de l'instruction, même si elle le conteste, que les formations dispensées par la requérante - qu'il s'agisse de la formation à la psychologie transpersonnelle, à la respiration holotropique ou à l'animathérapie - sont essentiellement centrées sur le développement de l'individu et le mieux-être physique et moral. Elles n'entrent pas dans le champ de la formation professionnelle continue définie à l'article L. 6313-1 du code du travail C'est la position retenue par la 9^e chambre dans son jugement du 3 avril 2018. C'est celle que je vous invite à suivre.

Mme B... soutient, par ailleurs, que l'administration fiscale n'était pas en droit de remettre en cause **rétroactivement** l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée découlant de l'attestation qui lui avait été délivrée par les services compétents en matière de formation professionnelle, **sans apporter la preuve que cette attestation avait été délivrée au vu de renseignements inexacts qu'elle aurait fournis**. Elle invoque à l'appui de son moyen, notamment l'arrêt de la CAA Bordeaux, 16 janvier 2006, n°02-955, 5e ch, Marchesseau et celui de CAA Lyon, 23 décembre 2010, n°08-242, 5e ch., Savatofski ainsi que le jugement du TA Montpellier du 28 octobre 2009 n°06-4039.

Vous savez qu'en vertu de l'article 202 D de l'annexe II au CGI, les agents de la direction générale des finances publiques contrôlent l'application du dispositif d'exonération notamment quant à la nature des opérations réalisées par l'assujetti. La question de la portée du contrôle que l'administration peut exercer en vertu de cet article donne lieu à une jurisprudence divergente de la part des juges du fond.

Ainsi, pour certains tribunaux et certaines cours administratives, les dispositions des articles 202 A, 202 B et 202 D de l'annexe II au CGI ne sauraient légalement permettre à l'administration de remettre rétroactivement en cause l'exonération de TVA découlant de l'attestation délivrée par l'autorité administrative compétente, sauf lorsqu'il est établi soit que l'attestation a été délivrée au vu de renseignements inexacts fournis par son titulaire quant à la nature et à l'objet de ses prestations et quant à ses conditions d'exercice, soit que l'activité effectivement exercée ne correspond pas à celle décrite dans la demande d'attestation. C'est la position des arrêts cités par la requérante, confirmée plus récemment par la CAA de Lyon dans un arrêt du 25 octobre 2016 n° 15LY00968, SARL Rhône-Alpes Sécurité routière : RJF 2/17 n° 119.

En sens contraire, les cours administratives d'appel de Nantes, Marseille, Versailles et Douai ne confèrent à l'attestation délivrée par l'autorité administrative compétente qu'une portée relative (*Voyez CAA Nantes 30-12-2005 n° 03-1635 ; CAA Marseille 28-6-2007 n° 03-2088 ; CAA Douai 5-11-2009 n° 07-1476*).

La CAA de Versailles, dans un arrêt du 1^{er} février 2011 a jugé que l'administration fiscale tient des dispositions de l'article 202 D de l'annexe II au CGI le droit de vérifier que les prestations de formation réalisées par l'intéressé le sont dans des conditions lui ouvrant droit au bénéfice de l'exonération de taxe alors même qu'il est titulaire de l'attestation. (*CAA Versailles 3^e ch., 1-2-2011 n° 09-2201, Guyot-Sionnest : RJF 8-9/11 n° 929*).

Plus récemment, la CAA de Douai, a admis que l'exonération peut être remise en cause malgré la détention d'une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente, celle-ci ne conférant pas à son titulaire un droit acquis à l'exonération de TVA. Elle a jugé, en effet, que « *l'administration conserve (...) le droit de s'assurer que les prestations exonérées relèvent d'une activité entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue, avant de procéder, le cas échéant, au rappel de la taxe indûment exonérée, dans le délai de reprise prévu par les dispositions de l'article 176 du LPF* ». (*CAA Douai 3-7-2018 n° 17DA00107 BF 12/18 inf. 1004*).

Cette position, qui facilite la possibilité pour l'administration de procéder à des rappels de TVA indûment exonérée, étant dans la lignée de celle de votre Cour, je vous propose de la retenir pour l'affaire en litige. Si vous me suivez, vous écarterez donc le moyen et rejetterez la demande de décharge des rappels (en droits) de taxe sur la valeur ajoutée réclamés à Mme B...

Reste la question des **pénalités pour manquement délibéré** dont l'administration fiscale a assorti les rappels.

A la lecture de la proposition de rectification, vous écarterez le moyen relatif à l'insuffisante motivation de cette pénalité, qui manque en fait.

S'agissant du bien-fondé de la pénalité, il s'agit pour vous de vérifier, d'une part, l'existence d'une omission ou d'une minoration déclarative et, d'autre part, le caractère volontaire (ou délibéré) de cette omission ou minoration (voyez la décision du C.E. 3 mai 1993, *Cohen*, n° 116269, RJF 6 de 1993, n° 774, et chronique Crouzet à la RJF 5 de 1986, page 263).

En vertu de l'article 195 A du livre des procédures fiscales, c'est à l'administration d'établir les faits qu'elle allègue et l'intention d'éluider l'impôt.

Vous savez, en outre, que pour établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable à son obligation déclarative, il convient de se placer au moment de la déclaration ou de la présentation de l'acte comportant l'indication des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt (CE 27-6-2012 n° 342991).

Disons le d'emblée, la solution ne relève pas de l'évidence, et vous pourrez hésiter à admettre le caractère délibéré des omissions affectant les déclarations de la requérante.

A la lecture de la proposition de rectification vous constaterez que la majoration de 40 % est motivée par le fait que Mme B... a bénéficié indûment de l'exonération de TVA en mentionnant une activité qui ne correspond pas à l'activité déclarée figurant sur la déclaration faite auprès du ministre du travail et qu'elle ne pouvait ignorer que l'activité réellement exercée au sein de l'IRETT n'entraîne pas dans le champ d'application de la formation professionnelle continue et devait de ce fait être soumise à la TVA.

Toutefois, il est constant que l'IRETT a bénéficié au cours des années d'imposition en litige d'un numéro d'enregistrement en qualité d'organisme de formation professionnelle et que celui-ci l'exonérait de taxe sur la valeur ajoutée. Titulaire d'une attestation valant exonération de TVA, il apparaît dès lors pour le moins difficile de lui reprocher a posteriori une omission déclarative en la matière. Même l'argument de l'administration selon lequel l'activité effectivement exercée par l'IRETT (délivrer des enseignements sur la thérapie transpersonnelle, la thérapie holotropique et l'animathérapie) ne correspondrait pas à celle décrite dans la demande d'attestation présentée en 1997¹, bien que pertinent, me paraît fragile. Il suffit pour s'en convaincre de reprendre les termes mêmes de la proposition de rectification qui dans la partie intitulée « *majoration pour manquement délibéré* » mentionne : « *Si l'activité de psychologie-psychothérapie que vous exercer actuellement est avérée (...), les autres domaines nommés **ne semblent pas** correspondre à l'activité réellement exercée actuellement par l'IRETT* ». S'agissant de pénalités, on pourrait s'attendre à plus de fermeté.

1. Mme B... a déclaré exercer une activité de formation dans les domaines de la psychologie-psychothérapie, de la santé (dans le sens psychologie-santé mentale), de la « formation-pédagogie-relation », de la « neuropédagogie », de la « communication-relation-relation aide », du « développement/épanouissement des aptitudes » et des « potentialités personnelles ». Elle a également précisé que la formation-dispensée était centrée autour de la relation interpersonnelle.

Après réflexion, je vous propose donc de juger que les éléments retenus par l'administration ne sont pas suffisants pour que vous la regardiez comme apportant la preuve de l'existence d'un manquement délibéré.

Si vous me suivez, vous accueillerez par voie de conséquence le moyen tiré de la méconnaissance des articles L. 176 et L. 169 du livre des procédures fiscales qui lui est directement lié. La preuve du manquement délibéré n'étant pas établie, l'administration disposait d'un délai de reprise de deux ans et non pas trois ans.

PCM, je conclus :

- à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée réclamés pour l'année 2009 ;**
- à la décharge de la majoration pour manquement délibéré ;**
- au rejet du surplus.**