

N° 1612200

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Mme B...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M...
Rapporteur

Le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise

M...
Rapporteur public

Audience du 16 mai 2019
Lecture du 7 juin 2019

19-04-01-02-03
C

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 27 décembre 2016 et 27 novembre 2018, Mme Bernadette B..., représentée par Me Atlan, avocate, demande au Tribunal :

1°) de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés pour la période 2009 à 2011 et des pénalités correspondantes ;

2°) de mettre à la charge de l'État une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Mme B... soutient que :

- l'application du délai de reprise de trois ans contrevient aux dispositions des articles L. 176 et L. 169 du livre des procédures fiscales ;
- son adhésion à un centre de gestion agréé limite le droit de reprise de l'administration à deux ans ;
- l'administration fiscale a méconnu l'article L. 76 du livre des procédures fiscales ;
- l'administration fiscale n'était pas en droit de s'assurer que les prestations qu'elle dispense relèvent de la formation professionnelle continue ;
- l'administration fiscale n'était pas en droit de remettre rétroactivement en cause l'exonération découlant de l'attestation délivrée par les services compétents en matière de formation professionnelle ;
- l'activité qu'elle exerce entre dans les champs d'application du 4° de l'article 261-4 du code général des impôts ;

- l'administration fiscale a méconnu l'instruction BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 n° 280 du 12 septembre 2012 ;
- l'application de la pénalité pour manquement délibéré n'est pas justifiée.

Par un mémoire en défense enregistré le 10 juillet 2017, la directrice départementale des finances publiques du Val-d'Oise conclut au rejet de la requête.

Elle fait valoir que les moyens invoqués par Mme B... ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code du travail ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M..., conseiller ;
- les conclusions de M..., rapporteur public ;
- et les observations de Me Atlan.

Considérant ce qui suit :

1. Mme B... exerce, sous le nom commercial d'Institut de recherche et d'étude en thérapie transpersonnelle (IRETT), une activité dans le domaine de l'enseignement en psychothérapie transpersonnelle et techniques de respiration holotropique. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2009 à 2011, à l'issue de laquelle l'administration a mis à sa charge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, par une proposition de rectification en date du 17 décembre 2012. La requérante demande la décharge de ces rappels de taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités dont ils ont été assortis.

Sur les conclusions à fin de décharge :

Sur la procédure d'imposition :

2. Aux termes de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales : « *L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande.* ». Il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition,

de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé de demander que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent.

3. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification notifiée à Mme B... comporte des informations relatives au profil des participants, et les résultats obtenus par ces derniers à l'issue de la formation. Par ailleurs, elle précise les coordonnées du service régional de contrôle de la formation professionnelle de la direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi d'Île-de-France auprès duquel elle a obtenu les informations relatives aux formations dispensées par l'IRETT. Ainsi, le moyen tiré de ce que l'administration fiscale n'aurait pas, en méconnaissance des dispositions précitées, informé Mme B... de la teneur et de l'origine des renseignements qu'elle a obtenu des tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir les impositions litigieuses doit être écarté.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

4. Le 4° du 4. de l'article 261 du code général des impôts exonère de taxe sur la valeur ajoutée les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue, telle qu'elle est définie par les dispositions législatives et réglementaires qui la régissent, assurée soit par des personnes morales de droit public, soit 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 le cadre de la formation professionnelle continue. Aux termes du II de l'article 202 A de l'annexe II au code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable : « *Seules les personnes qui ont souscrit la déclaration préalable mentionnée à l'article L. 920-4 du code du travail (...) peuvent obtenir l'attestation. En outre, l'attestation ne peut être délivrée qu'à la condition que l'activité du demandeur entre dans le cadre de la formation professionnelle continue telle que définie conjointement par les articles L. 900-1 et L. 900-2 du code du travail (...)* ». Aux termes de l'article 202 B de la même annexe : « *La délivrance de l'attestation entraîne l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée au jour de la réception de la demande. / L'attestation ne vaut que pour les opérations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue (...)* Elle s'applique obligatoirement à l'ensemble de ces opérations réalisées par le titulaire de l'attestation. ». Enfin, l'article 202 D de l'annexe précitée dispose : « *Les agents de l'administration des impôts contrôlent l'application des articles 202 A à 202 C et s'assurent notamment que les opérations qui ouvrent droit à exonération relèvent bien d'une activité entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue.* ».

5. L'attestation à laquelle les dispositions mentionnées au point précédent subordonnent, pour les personnes de droit privé, le bénéfice de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée reconnaît, conformément aux objectifs énoncés au i) du paragraphe 1 de l'article 132 de la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, que l'opérateur poursuit des fins comparables à un organisme de droit public ayant pour objet la formation professionnelle. En revanche, il ne résulte pas de ces dispositions que l'attestation confère à son titulaire un droit acquis à l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée. Par ailleurs, la compétence dévolue aux agents désignés à l'article L. 991-3 du code du travail puis, à compter du 1^{er} mai 2008, à l'article L. 6361-65 de ce code, pour exercer le contrôle administratif et financier des activités des organismes intervenant en matière de formation professionnelle continue ne fait pas obstacle à ce que l'administration fiscale vérifie que les prestations

exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ouvrent droit au bénéfice de l'exonération. Dès lors, l'administration fiscale conserve, comme l'énonce l'article 202 D de l'annexe II au code général des impôts, 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 L. 176 du livre des procédures fiscales. Il en résulte que la personne de droit privé qui a obtenu l'attestation ne peut, de ce seul fait, légitimement considérer que le bénéfice de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée lui est définitivement acquis.

6. Il résulte de ce qui précède que le moyen tiré de ce que l'administration fiscale n'était pas en droit de remettre rétroactivement en cause l'exonération découlant de l'attestation délivrée par les services compétents en matière de formation professionnelle, faute d'avoir démontré que celle-ci aurait été délivrée au vu de renseignements inexacts quant à la nature et à l'objet de ces prestations et quant à ses conditions d'exercice, ou que l'activité effectivement exercée ne correspondrait pas à celle décrite dans la demande d'attestation, doit être écarté.

7. D'autre part, aux termes de l'article L. 6311-1 du code du travail : « *La formation professionnelle continue a pour objet de favoriser l'insertion ou la réinsertion professionnelle des travailleurs, de permettre leur maintien dans l'emploi, de favoriser le développement de leurs compétences et l'accès aux différents niveaux de la qualification professionnelle, de contribuer au développement économique et culturel, à la sécurisation des parcours professionnels et à leur promotion sociale (...)* ». Aux termes de l'article L. 6313-1 du même code, dans sa rédaction alors applicable : « *Les actions de formation qui entrent dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue sont : / 1° Les actions de préformation et de préparation à la vie professionnelle ; / 2° Les actions d'adaptation et de développement des compétences des salariés (...)* 6° *Les actions d'acquisition, d'entretien ou de perfectionnement des connaissances (...)* ». Aux termes de l'article L. 6313-3 du code précité, dans sa rédaction alors en vigueur : « *Les actions d'adaptation et de développement des compétences des salariés ont pour objet de favoriser leur adaptation au poste de travail, à l'évolution des emplois, ainsi que leur maintien dans l'emploi, et de participer au développement de leurs compétences.* ».

8. Il résulte de l'instruction que, pour remettre en cause l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée, le service vérificateur a relevé que les qualifications professionnelles de « *psychopraticien transpersonnel* », « *d'animathérapeute* » et de « *thérapeute holotropique* » délivrés par l'IRETT ne conduisent pas à la délivrance de diplômes reconnus et ne paraissent pas conduire à certaines fonctions ou à l'occupation de certains postes de travail. Le service vérificateur de l'administration fiscale a procédé à un examen complet des conditions d'exercice de l'activité et des finalités des modules d'enseignements dispensés, aussi bien sous la forme de stages ou de séminaires, que sous la forme d'actions d'information ou de sensibilisation. En outre, ce même service a constaté que les actions menées par l'IRETT devaient être regardées comme visant un but thérapeutique ou un développement personnel et non l'apprentissage de compétences propres à certaines fonctions ou postes de travail. A cet égard, ni les témoignages des participants, ni la documentation publicitaire versés à l'appui de la requête ne sont de nature à remettre utilement en cause l'appréciation du service vérificateur. Dès lors, Mme B... n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort qu'en application des dispositions du a du 4° du paragraphe 4 de l'article 261 du code général des impôts, l'administration fiscale a remis en cause l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée dont elle bénéficiait.

En ce qui concerne l'interprétation administrative de la loi fiscale :

9. Si la requérante invoque le n° 280 de l'instruction référencée BOI-TVA-champ-30-10-20-50, du 12 septembre 2012, selon laquelle : « (...) *l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des opérations réalisées dans le cadre de la formation professionnelle continue ne (peut) résulter que du retrait de l'attestation* », les n°s 44 et 330 de la même instruction prévoient qu' « (...) *il appartient à l'assujetti qui revendique le bénéfice de l'exonération d'établir que l'enseignement qu'il dispense s'inscrit dans le cadre de la formation professionnelle continue. Si tel n'est pas le cas, l'exonération est remise en cause alors même que l'organisme est titulaire d'une attestation (...)* ». Dans ces conditions, cette instruction ne comporte pas d'interprétation de la loi fiscale différente de celle dont il est fait ici application.

Sur les pénalités :

10. Aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : « *Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : / a. 40 % en cas de manquement délibéré (...)* ». Il résulte de ces dispositions, 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.

11. Si Mme B... n'a pas souscrit de déclaration de taxe sur le chiffre d'affaires, elle n'a, ce faisant, pas cherché à éluder toute imposition. En effet, en se bornant à indiquer, dans la proposition de rectification qui a été notifiée à la requérante, que cette dernière « *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* », alors que Mme B... fait valoir qu'elle bénéficiait 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, l'administration n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, du manquement délibéré de l'intéressée à ses obligations fiscales justifiant l'application de la majoration de 40 % prévue à l'article 1729 du code général des impôts.

Sur le délai de reprise :

12. Aux termes de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable : « *Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. / Par exception aux dispositions du premier alinéa, le droit de reprise de l'administration, pour les revenus imposables selon un régime réel dans les catégories des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux et des bénéficiaires agricoles ainsi que pour les revenus imposables à l'impôt sur les sociétés des entrepreneurs individuels à responsabilité limitée, et des sociétés à responsabilité limitée, des exploitations agricoles à responsabilité limitée et des sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée, dont l'associé unique est une personne physique, s'exerce jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable est adhérent d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée, pour les périodes au titre desquelles le service des impôts des entreprises a reçu une copie du compte rendu de mission prévu aux articles 1649*

quater E et 1649 quater H du code général des impôts. Cette réduction de délai ne s'applique pas aux contribuables pour lesquels des pénalités autres que les intérêts de retard auront été appliquées sur les périodes d'imposition non prescrites visées au présent alinéa (...) ». L'article L. 189 du même livre dispose que « La prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification (...) ».

13. Ainsi qu'il a été dit au point 12, l'administration n'était pas fondée à appliquer à Mme B... des majorations autres que les intérêts de retard. Par ailleurs, l'administration ne conteste pas que la requérante adhère à une association de gestion agréée et que le service des impôts des entreprises s'est vu régulièrement transmettre des copies des comptes rendus de mission. Mme B... est dès lors en droit de bénéficier du délai de reprise abrégé prévu par les dispositions précitées. La proposition de rectification du 17 décembre 2012 étant intervenue après l'expiration du délai de reprise en ce qui concerne l'imposition de l'année 2009, elle n'a pu avoir pour effet d'interrompre la prescription pour cette année. La requérante est donc fondée à soutenir que l'imposition établie au titre de l'année 2009 était atteinte par la prescription lorsqu'elle a été mise en recouvrement le 12 novembre 2013.

14. Il résulte de ce qui précède que Mme B... est seulement fondée à demander la décharge, d'une part, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2009 et des pénalités correspondantes et, d'autre part, des majorations pour manquement délibéré appliquées au titre des années 2010 et 2011.

Sur les conclusions à fin d'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

15. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État le versement à Mme B... d'une somme de 1 000 (mille) euros en application des dispositions de l'article L 761-1 du code de justice administrative.

D É C I D E :

Article 1^{er} : Mme B... est déchargée de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2009 et des pénalités correspondantes ainsi que des majorations pour manquement délibéré appliquées au titre des années 2010 et 2011.

Article 2 : L'État versera à Mme B... une somme de 1 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête de Mme B... est rejeté.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à Mme B... et à la directrice départementale des finances publiques du Val-d'Oise.