

Cour Administrative d'Appel de Marseille, 3ème chambre - formation à 3, 28/06/2007, 03MA02088, Inédit au recueil Lebon

Santé et PNCVT

New Age et Énergétisme

Jurisprudence administrative (CE, TA, CAA)

Date 28/06/2007**Juridiction / Nature** Cour administrative d'appel de Marseille**Formation** 3ème chambre - formation à 3**URL Légifrance** <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000018002726>

RÉSUMÉ AUTOMATIQUE

Cette décision porte sur le litige suivant : la société demande à la Cour : 1°) d'annuler le jugement n° 9902148 en date du 23 juin 2003, par lequel le Tribunal administratif de Marseille a rejeté sa demande de décharge en droits et pénalités des redressements d'impôt sur les sociétés et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été impartis au titre des années 1994 à 1996 ; 2°) de la décharger desdites impositions ; 3°) de condamner l'Etat à lui.

RÉSUMÉ OFFICIEL LÉGIFRANCE

[...] manifestement répondu aux observations de la société relatives au fait que l'enseignement dispensé relèverait de certains paragraphes de l'article L.900-2 du code du travail ; que, par ailleurs, les cours d'iridologie [...]

Vu la requête et le mémoire, enregistrés les 7 octobre 2003 et 2 mai 2006, présentés par Me Maréchal pour la SARL LES AIRELLES, dont le siège est chemin de Chave à Rognes (13840) ; la société demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 9902148 en date du 23 juin 2003, par lequel le Tribunal administratif de Marseille a rejeté sa demande de décharge en droits et pénalités des redressements d'impôt sur les sociétés et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été impartis au titre des années 1994 à 1996 ;

2°) de la décharger desdites impositions ;

3°) de condamner l'Etat à lui payer la somme de 15 000 euros au titre des frais d'instance ;

.

Vu le jugement attaqué ;

Vu les mémoires, enregistrés les 16 décembre 2004 et 24 novembre 2006, présentés par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie ;

Le ministre demande à la Cour de rejeter la requête de la SARL LES AIRELLES ;

Il soutient, en premier lieu, qu'aucune imposition supplémentaire en matière d'impôt sur les sociétés n'ayant été mis en recouvrement, la requérante n'est pas fondée à critiquer les redressements effectués en matière d'impôt sur les sociétés et que le litige est circonscrit aux seuls rappels de taxe sur la valeur ajoutée ; que les dispositions de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme invoquée par la requérante dans son préambule n'est applicable qu'aux procédures contentieuses suivies devant les juridictions lorsqu'elles statuent sur des droits et obligations de caractère civil ou sur des accusations pénales ; que, s'agissant des conclusions tendant à l'annulation de la décision de rejet de la réclamation, le tribunal n'a commis aucune erreur en les déclarant irrecevables dès lors que lorsque l'administration a pris position sur la réclamation, le contribuable dispose de la faculté de saisir le tribunal compétent si le contribuable s'estime imposé à tort et cette décision ne constitue pas un acte détachable de la procédure

d'imposition ; que la notification de redressements critiquée rappelle le chiffre d'affaires déclaré par la société exonéré de TVA, les prestations correspondantes relevant de la formation professionnelle continue, l'attestation obtenue de la direction régionale du travail du 19 octobre 1990 renouvelée le 12 mai 1995, précise les dispositions de l'article 202 D de l'annexe II au code général des impôts prévoyant la délivrance d'une telle attestation mais ne préjugant pas du contrôle de l'administration en matière de formation professionnelle, indique les textes applicables en matière d'exonération de TVA et notamment les articles 261-4-4° du code général des impôts et L.900-1 et L.900-2 du code du travail puis étudie le type d'actions réalisées par l'institut pour en déduire que la société a été à tort exonérée de TVA ; que, dès lors, la notification de redressements étant suffisamment motivée, la requérante était informée de la nature, des motifs et du montant des rehaussements envisagés ; qu'il appartient à la requérante de justifier de l'absence de débat oral et contradictoire dès lors la vérification de comptabilité s'est déroulée dans ses locaux ; qu'au cas d'espèce, et contrairement à ce qui est soutenu, la lecture de la notification de redressements atteste de ce que la société a été informée des redressements envisagés en mentionnant les différents entretiens qui se sont déroulés et qu'aucun article du code général des impôts n'impose l'existence d'une décision de retrait de l'attestation préalablement à toute notification de redressements portant assujettissement à la TVA ; que s'agissant de l'incompétence juridique du vérificateur, il ne saurait être contesté que les agents de l'administration fiscale disposent d'un droit de contrôle aux termes de l'article 202 D de l'annexe II au code général des impôts et se réservent ainsi le droit de vérifier si les opérations qui ouvrent droit à exonération relèvent d'une activité entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue ; que, concernant la violation du principe d'égalité devant la loi, il ne résulte d'aucun texte que l'administration a l'obligation d'attendre une décision mettant fin à l'attestation par l'autorité qui l'a délivrée pour procéder à la remise en cause de l'exonération de TVA accordée en application de l'article 261-4° a) du code général des impôts et l'instruction administrative 3 A-2-95 résultant de l'article 23 de la loi du 30 décembre 1993 qui étend le dispositif d'exonération aux personnes morales de droit privé prévoit l'exonération sous réserve du respect de certaines conditions à la différence des personnes morales de droit public ; que pour les mêmes motifs que ceux précédemment exposés, le principe de sécurité juridique affirmé par la CJE en 1997 n'a pas été méconnu ; que s'agissant du principe de confiance légitime et du devoir de loyauté, il convient de préciser qu'à compter du 1er janvier

1983, l'exonération qui s'appliquait auparavant de manière générale à tous les organismes dispensateurs de formation, était limitée aux organismes de droit public et l'instruction du 5 mars 1985 qui élargissait l'exonération aux organismes de droit privé a été annulée par le Conseil d'Etat ; qu'ainsi, en l'attente de la définition d'un nouveau régime pour ces organismes de droit privé, il avait été décidé par une instruction du 31 janvier 1991 3 A-2-91, de continuer à mettre en oeuvre, à titre transitoire, les dispositions précitées du 5 mars 1985 qui ont été appliquées jusqu'au 21 janvier 1995 date d'entrée en vigueur du dispositif issu de l'article 23 de la loi n°93-1353 du 30 décembre 1993; que, par conséquent, l'instruction 3 A-6-85, bien qu'annulée, a été appliquée jusqu'au 20 janvier 1995 et l'instruction 3 A-2-95 a été appliquée pour la période du 21 janvier 1995 au 31 décembre 1996 au cas particulier ; que pour l'année 1994, l'administration qui peut invoquer à tout moment de la procédure un moyen nouveau de nature à justifier le maintien de l'imposition entend se référer à l'instruction du 5 mars 1985 qui a continué à s'appliquer jusqu'au 20 janvier 1995 ; qu'ainsi, et dès lors que cette instruction prévoyait en son paragraphe 7 que « s'il s'avérait qu'une attestation a été obtenue abusivement ou, que sur son fondement, le contribuable a exonéré des activités normalement taxables, le service des impôts serait conduit à opérer les redressements appropriés », l'administration était en droit de vérifier la nature des opérations de formation professionnelle continue effectuées en 1994 ; qu'en ce qui concerne la violation des droits de la défense, l'administration n'a pas ignoré l'attestation dont se prévalait la requérante dès lors que la notification de redressements y fait explicitement allusion et ainsi qu'il a été dit ci-dessus, l'administration dispose d'un droit de contrôle sur la nature des opérations réalisées par l'assujetti qui pouvait être exercé au titre de l'année 1994 sur le fondement de l'instruction du 5 mars 1985 et au titre des années 1995 et 1996 en application de l'article 202 de l'annexe II au code général des impôts ; que s'agissant de l'abus de pouvoir, la documentation fournie par la requérante montre que le Qi Gong ne peut être considéré comme une activité physique ou sportive dans la mesure où seul un mieux être est recherché et qu'ainsi, la position du service n'est pas contraire à l'article L.900-4 du code du travail ; que contrairement à ce qui est soutenu, le service a répondu aux arguments développés par la requérante dans ses observations en rappelant l'article L.900-1 du code du travail définissant la formation professionnelle, les actions réalisées par l'institut ne relevant pas de par leur contenu du champ d'application de la formation professionnelle continue telle que définie à l'article L.900-1 et les actions visées à l'article L.900-2

du même code qui ne couvrent ni l'exercice des sports individuels ou collectifs ni les activités de loisirs ni les actions ayant des objectifs thérapeutiques donc ni la pratique du Qi Gong qui peut être assimilé à la pratique d'un loisir ; que le service a répondu également aux observations concernant l'application de l'instruction 3 A-2-95 antérieurement au 15 février 1995 ; que le pli recommandé contenant la réponse aux observations du contribuable adressé le 14 mai 1998 a été présenté à la société le 19 mai suivant mais n'a pas été retiré ; que, dès lors, la saisine de la commission départementale des impôts reçue le 3 août 1998 a été considérée comme tardive en application de l'article R.59-1 du livre des procédures fiscales et l'envoi de la copie de la lettre le 4 août 1998 n'a pas réouvert un nouveau droit à saisine de la commission ; que la date à laquelle le délai de trente jours doit être calculé court à compter de la réception de la réponse et en cas d'absence de retrait, à la date de la présentation du pli ; qu'au cas d'espèce, le pli a été présenté le 19 mai 1998 et la demande a été formulée le 30 juillet suivant ; qu'en tout état de cause, le principe d'assujettissement à la TVA étant une question de droit échappant à la compétence de la commission, le moyen est inopérant ; que s'agissant du voyage en Chine, l'administration n'a pas changé de fondement du redressement initialement notifié sans nouvelle notification préalable dans sa décision de rejet de la réclamation dans la mesure où elle s'est contentée de prendre en compte partiellement les justificatifs fournis par la société ; que, concernant le bien-fondé de l'imposition en litige, l'administration n'a jamais entendu retirer de sa propre autorité l'attestation délivrée de la délégation régionale et que la notification de redressements ne fait état d'aucun moyen en ce sens ; que toutefois, l'administration tient de la loi du 30 décembre 1993 n°93-1353, et non d'un décret, repris à l'article 202 D de l'annexe II au code général des impôts, un pouvoir de contrôle des opérations qui ouvrent droit à exonération relèvent d'une activité entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue ; que le décret du 30 décembre 1994 invoqué par la requérante fixe le modèle de l'imprimé de demande d'attestation ; qu'il appartient à l'assujetti qui revendique le bénéfice de l'exonération d'établir que l'enseignement dispensé s'inscrit dans le cadre de la formation professionnelle continue ; que l'administration ne se trouve pas en situation de compétence liée pour accorder ou maintenir l'exonération de TVA ;

que le tribunal n'a pas ajouté à la loi en considérant que l'enseignement ne débouchait sur aucun diplôme reconnu par l'Etat dès lors qu'il n'a répondu qu'aux observations de la requérante ;

qu'enfin, le tribunal a manifestement répondu aux observations de la société relatives au fait que l'enseignement dispensé relèverait de certains paragraphes de l'article L.900-2 du code du travail ; que, par ailleurs, les cours d'iridologie, de sophrologie et de naturothérapie, disciplines paramédicales non sanctionnées par l'obtention de diplômes ne sont pas au nombre des enseignements professionnels visés par la loi du 25 juillet 1919 et le décret du 14 septembre 1956 et exonérées de TVA par l'article 261, 4-4-a du code général des impôts ; que, de même, un enseignement portant sur des techniques d'hygiène et de santé telles la brumatologie, l'hydrologie, la kinésologie, la magnétologie, le hatha-yoga, qui ne débouchent sur aucun diplôme reconnu par l'Etat et ne permet d'acquérir aucune formation ou perfectionnement professionnel utilisable dans le monde du travail, n'est pas au nombre des types d'actions relevant de la formation professionnelle continue et ne peut, par suite, bénéficier de l'exonération de TVA prévue par l'article 261,4-4°-a du code général des impôts ; qu'en conséquence, c'est à bon droit que l'administration a pu remettre en cause l'exonération de TVA dont bénéficiait la société ; que le jugement produit par la société vise les activités des années 1999 et 2000, postérieures aux années en litige et ne saurait lier l'administration fiscale dès lors que même en présence d'une attestation de participation à la formation professionnelle, celle-ci est en droit d'effectuer le contrôle ultérieur de l'activité et de remettre en cause l'exonération le cas échéant ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code du travail ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 31 mai 2007,

- le rapport de Mme Massé-Degois, rapporteur ;

- et les conclusions de M. Dubois, commissaire du gouvernement ;

Considérant que la SARL LES AIRELLES relève appel du jugement le jugement du 23 juin 2003 par

lequel le Tribunal administratif de Marseille a rejeté sa demande de décharge en droits et pénalités des redressements d'impôt sur les sociétés et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été impartis au titre des années 1994 à 1996 ;

Sur l'étendue du litige :

Considérant que si les droits de taxe sur la valeur ajoutée consécutifs à la vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1996 ont fait l'objet d'un avis de mise en recouvrement le 30 juin 1998, il ne résulte cependant pas de l'instruction que les impositions supplémentaires en matière d'impôts sur les sociétés consécutives à la même vérification de comptabilité ont été mises en recouvrement ; que, par suite, la requérante n'est pas recevable à critiquer les redressements effectués en matière d'impôts sur les sociétés ;

Sur la régularité du jugement :

Considérant que contrairement à ce que fait valoir la SARL LES AIRELLES le jugement du tribunal est suffisamment motivé et s'est fondé sur des éléments de droit et de fait pour considérer que l'enseignement dispensé n'entraîne pas dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue ; qu'ainsi, les premiers juges après avoir rappelé les textes applicables et notamment l'article 261-4-4° du code général des impôts et les articles 202 B et D de l'annexe II au même code, ont considéré qu'il résultait de l'instruction que l'institut de Qi Gong délivrait un enseignement qui ne débouchait sur aucun diplôme reconnu par l'Etat et que cet enseignement, centré sur le mieux-être physique et moral, n'était pas eu égard à sa nature et à son contenu au nombre des types d'action de formation qui, aux termes de l'article L.900-2 du code du travail, entraînent dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue ; que, par suite, le moyen manque en fait ;

Sur les conclusions à fin d'annulation de la décision de rejet du directeur des services fiscaux :

Considérant que les décisions par lesquelles l'administration statue sur la réclamation du contribuable qui entend contester la créance du trésor, en tout ou partie, en ce qui concerne les impositions auxquelles il a été assujéti, ne constituent pas des actes détachables de la procédure d'imposition ; qu'elles ne peuvent, en conséquence, être déférées à la juridiction administrative par

la voie du recours pour excès de pouvoir et ne peuvent faire l'objet d'un recours contentieux que dans le cadre de la procédure prévue aux articles L.199 et R.199-1 et suivant du livre des procédures fiscales, applicables en l'espèce ; que, dès lors, la SARL LES AIRELLES n'est pas fondée à soutenir que les premiers juges ne pouvaient pas rejeter les conclusions à fin d'annulation de la décision de rejet du directeur des services fiscaux pour irrecevabilité ;

Sur le bien-fondé du jugement :

Considérant qu'aux termes de l'article 261 du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année 1994 : « Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : 4. . 4° a) Les prestations de services effectuées dans le cadre : de la formation professionnelle continue assurée par les personnes morales de droit public, dans les conditions prévues par les articles L.900-1 et suivants du code du travail (livre IX) relatifs à la formation professionnelle continue dans le cadre de l'éducation permanente ;

Considérant qu'aux termes de l'article 261 du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux années 1995 et 1996 : « Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : 4. . 4° a) Les prestations de services 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. Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions d'application de ces dispositions, notamment pour ce qui concerne les conditions de délivrance et de validité de l'attestation. » ; que le décret prévu par les dispositions précitées a été codifié aux articles 202 A à 202 D de l'annexe II au code général des impôts ; qu'aux termes du II de l'article 202 A de ladite annexe : « 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 » ; qu'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. » ; qu'aux termes de l'article 202 C de la même annexe : « En cas de caducité de la déclaration préalable visée au II de l'article 202 A du fait de l'application des dispositions de l'article L.920-4 du code du travail, il est mis fin à l'attestation par une décision qui doit être motivée et notifiée par l'autorité qui l'a délivrée, au titulaire de l'attestation Cette décision a pour effet de remettre en cause l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée des opérations mentionnées à l'article 202 B qui deviennent imposables à la taxe sur la valeur ajoutée à partir de la date de sa notification » ; qu'aux termes de l'article 202 D de la même annexe : « 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. » ;

Considérant qu'aux termes de l'article L.900-1 du code du travail : « La formation professionnelle continue a pour objet de permettre l'adaptation des travailleurs au changement des techniques et des conditions de travail, de favoriser leur promotion sociale par l'accès aux différents niveaux de la culture et de la qualification professionnelle et leur contribution au développement culturel, économique et social » ; qu'aux termes de l'article L.900-2 du même code : « Les types d'actions de formation qui entrent dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue, sont les suivants : 1° les actions de préformation et de préparation à la vie professionnelle 2° les actions d'adaptation. 3° les actions de promotion 4° les actions de prévention 5° les actions de conversion 6° les actions d'acquisition, d'entretien ou de perfectionnement des connaissances. Elles ont pour objet d'offrir aux travailleurs, dans le cadre de l'éducation permanente, les moyens d'accéder à la culture, de maintenir ou de parfaire leur qualification et leur niveau culturel ainsi que d'assumer des responsabilités accrues dans la vie associative ; 7° les actions permettant de réaliser un bilan de compétences »

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant, en premier lieu, que la notification de redressements critiquée du 16 décembre 1997 mentionne outre les bases d'imposition et les années concernées, la procédure appliquée, le chiffre d'affaires déclaré par la SARL LES AIRELLES exonéré de TVA au motif que les prestations

relevaient de la formation professionnelle continue, les dispositions du code général des impôts régissant l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée, les dispositions du code du travail énumérant les types d'action de formation entrant dans le champ d'application de la formation professionnelle continue ainsi que l'attestation obtenue par la société de la direction régionale du travail le 19 octobre 1990 renouvelée le 12 mai 1995 ; que cette notification précise, par ailleurs, que les dispositions de l'article 202 D de l'annexe II au code général des impôts prévoyant la délivrance d'une telle attestation ne préjugait pas du contrôle de l'administration en matière de formation professionnelle et indique que les actions menées par l'institut, qui visent à l'amélioration du mieux être physique et moral, ne relevaient pas de par leur contenu du champ légal de la formation professionnelle ; que ladite notification a également précisé que l'activité en cause pouvait être assimilée à une activité de loisir et que les effets thérapeutiques du QI Gong n'étant pas reconnus, cette discipline ne pouvait être assimilée à une spécialisation et son enseignement ne pouvait relever d'action ou d'adaptation ou d'acquisition de connaissances ; que, par suite, et contrairement à ce qui est allégué, la notification de redressements du 16 décembre 1997 répond aux exigences de motivation prévue par l'article L.57 du livre des procédures fiscales ;

Considérant, en deuxième lieu, que si la requérante fait valoir qu'elle a été privée d'un véritable débat oral et contradictoire, d'une part, elle n'invoque pas l'absence de réunions ou d'entretiens et la lecture de la notification de redressements met en évidence l'existence d'un tel dialogue et, d'autre part, il ne résulte pas de l'instruction que le vérificateur se serait refusé à tout dialogue ; qu'en outre, la requérante ne saurait sérieusement soutenir qu'elle a pas eu connaissance des motifs qui ont conduit l'administration à ne pas prendre en compte l'attestation de la direction régionale de l'emploi dès lors que le vérificateur a précisé dans la notification de redressements que l'administration se réservait le droit de contrôler les faits permettant de bénéficier de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 202 D de l'annexe II au code général des impôts nonobstant la délivrance d'une attestation de la direction régionale du travail ;

Considérant, en troisième lieu, qu'aux termes des dispositions combinées précitées des articles 202 B, 202 C et 202 D de l'annexe II au code général des impôts, les agents de l'administration des impôts 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 ; qu'ainsi,

l'administration fiscale dispose du droit de s'assurer par elle-même que les prestations exonérées dispensées par un organisme de formation professionnelle, alors même que cet organisme est titulaire de l'attestation prévue par les dispositions du 4 a) du 4° de l'article 261 dudit code, relèvent bien d'une activité entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue ; que, par suite, le moyen tiré de l'incompétence juridique selon lequel le service ne pouvait écarter l'attestation délivrée en 1995 par la direction régionale du travail doit être rejeté ; que le moyen selon lequel le service ne pouvait écarter l'attestation délivrée en 1990 doit également être rejeté dès lors qu'aucune disposition n'interdisait à l'administration fiscale de s'assurer que les opérations pour lesquelles l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée était demandée étaient effectivement susceptibles d'être fiscalement exonérées nonobstant la décision prise par la direction régionale du travail ; que, pour les mêmes motifs, les moyens tirés tant de la violation du principe d'égalité devant la loi, que de la violation du principe de sécurité juridique, de légitime confiance et du devoir de loyauté doivent être également rejetés ;

Considérant, en quatrième lieu, que la requérante ne saurait soutenir que l'administration a attenté aux droits et garanties des contribuables et aux droits de la défense en considérant qu'elle ne pouvait pas bénéficier de l'exonération prévue à l'article 261-4-4° du code général des impôts aux motifs que la formation professionnelle ne couvrait ni les sports ni les activités de loisirs individuels ni les actions ayant un objectif thérapeutique alors que l'article L.900-4 du code du travail dispose que les actions menées à l'article L.900-2 peuvent comprendre des activités physiques et sportives, dès lors que, et ainsi qu'il a été dit ci-dessus, l'administration, garde le droit de vérifier que le détenteur de l'attestation administrative effectue bien des opérations entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue, susceptibles d'être exonérées de taxe sur la valeur ajoutée à ce titre et qu'en l'espèce, elle a considéré que le Qi Gong, activité non reconnue officiellement comme une discipline sportive, pouvait être assimilée à la pratique d'un loisir ;

Considérant, en cinquième lieu, que la requérante ne peut pas plus sérieusement soutenir, pour les mêmes motifs qui précèdent, qu'en ignorant la décision administrative créatrice de droits en date du 19 octobre 1990 renouvelée le 12 mai 1995, l'administration a commis un abus de pouvoir et a méconnu de manière abusive les droits de la défense ;

Considérant, en sixième lieu, que si la SARL LES AIRELLES invoque l'insuffisance de motivation de la réponse aux observations qu'elle a formulées le 21 janvier 1998, il résulte cependant de l'examen de la réponse du 14 mai 1998 que le service a répondu aux arguments développés par la requérante et a exposé les motifs pour lesquels elle maintenait sa position remettant en cause l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en se fondant notamment sur les actions réalisées visant à l'amélioration du mieux être physique et moral et sur l'assimilation de l'activité à la pratique d'un loisir ; que ladite réponse, contrairement à ce qui est allégué, après avoir rappelé les exigences de l'article L.900-2 du code du travail, a rappelé les conditions d'exonération du chiffre d'affaires et enfin a précisé chronologiquement les textes du dispositif ; que, par suite, le moyen sera rejeté ;

Considérant, en septième lieu, qu'il résulte de l'instruction que la réponse de l'administration aux observations de la requérante adressée le 14 mai 1998 par lettre recommandée avec accusé de réception a été présentée le 19 mai suivant et que le pli qui n'a été retiré par son destinataire, a été retourné à son expéditeur, comme non réclamé, le 8 juin 1998 ; que, par suite, et ainsi que l'a jugé le tribunal, la demande formulée le 30 juillet 1998 par la SARL LES AIRELLES qui disposait d'un délai de trente jours tendant à la saisine de la commission départementale des impôts a été présentée tardivement nonobstant l'envoi par le service le 3 juillet suivant d'une copie de ladite réponse ;

Considérant, en huitième lieu, que la requérante fait valoir que le vérificateur ne pouvait régulièrement changer de motif de redressement en ce qui concerne l'organisation d'un voyage en Chine ; qu'ainsi, elle allègue que le service, après avoir considéré dans la notification de redressements du 16 décembre 1997 qu'elle ne remplissait pas les conditions pour bénéficier des dispositions de l'article 267-II du code général des impôts a, à la suite de ses observations, fondé le redressement sur l'acceptation partielle du montant de la facture alors qu'il en avait admis la totalité auparavant ; que, toutefois, il résulte de l'instruction que l'administration n'a pas changé de fondement du redressement initialement notifié sans nouvelle notification préalable dans sa décision de rejet de la réclamation dans la mesure où elle s'est limitée, dans sa réponse du 14 mai 1998, à prendre en compte partiellement les justificatifs présentés par la société et à prendre acte de son acceptation partielle ;

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la SARL LES AIRELLES, a souscrit, en 1990 et 1995 une demande d'attestation au titre d'activités s'inscrivant dans le cadre de la formation professionnelle continue auprès de la direction régionale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle ; que cette administration, reconnaissant que l'intéressée remplissait les conditions fixées pour exercer son activité dans le cadre de la formation professionnelle continue, lui a délivré en 1990, puis en 1995, l'attestation mentionnée par l'instruction administrative du 5 mars 1985 et au 4 a) du 4° de l'article 261 précité du code général des impôts ; que ces documents ont permis à la requérante de bénéficier, pour les formations qu'elle dispensait dans le cadre de son organisme, de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée ; que la société a fait l'objet, en 1997, d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale a remis en cause l'application du régime d'exonération de taxe sur la valeur ajoutée dont elle avait bénéficié au titre de la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1996 ;

Considérant que, pour les années 1995 et 1996 en litige, il résulte de la combinaison des dispositions précitées des articles 202 B à 202 D de l'annexe II au code général des impôts que l'administration fiscale dispose du droit de s'assurer par elle-même que les prestations exonérées dispensées par un organisme de formation professionnelle, alors même que cet organisme est titulaire de l'attestation prévue par les dispositions du 4 a) du 4° de l'article 261 dudit code, relèvent bien d'une activité entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue et, pour l'année 1994 en litige, aucune disposition n'interdisait à l'administration fiscale de s'assurer que les opérations pour lesquelles l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée était demandée étaient effectivement susceptibles d'être fiscalement exonérées nonobstant la décision prise par la direction régionale du travail ;

Considérant, d'une part, que si la requérante se prévaut d'un jugement du Tribunal administratif de Marseille daté du 28 mars 2006, par lequel cette juridiction a annulé la décision du directeur régional du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle de Provence Alpes Côte-d'Azur prononçant la caducité du numéro d'existence de la SARL LES AIRELLES en qualité d'organisme de formation professionnelle, le tribunal administratif ne s'est toutefois pas prononcé sur la nature des actions de formation dispensées par l'institut européen de Qi Gong pendant la période 1994 à

1996, seule en litige ;

Considérant, d'autre part, qu'il résulte de l'instruction que la SARL LES AIRELLES dispensait un enseignement de Qi Gong, gymnastique énergétique chinoise de santé et de longévité se fondant sur le contrôle du mouvement, de la respiration et de la pensée, étalé sur quatre séminaires de trois jours par an en fin de semaine et un séminaire d'été de six jours par an sur une période de trois ans ; que cet enseignement tend à permettre à tout public d'acquérir des connaissances dans le domaine des soins énergétiques et du développement spirituel ; que si la requérante soutient que son enseignement a permis aux élèves notamment de créer une activité de professeur de Qi Gong au sein d'une structure qu'ils ont organisée ou d'acquérir un complément de compétences afin d'augmenter leur potentiel professionnel, le diplôme sanctionnant la réussite à l'examen n'est cependant pas reconnu par l'Etat ; qu'ainsi, eu égard à sa nature et à son contenu, cette formation, centrée essentiellement sur le développement de l'individu et sur le mieux-être physique et moral, ne peut être regardée comme entrant dans le champ légal des actions de formation professionnelle continue tel que défini par les dispositions précitées du code du travail ;

Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ce qui précède que la SARL LES AIRELLES n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué le Tribunal administratif de Marseille a rejeté sa demande ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L.761-1 du code de justice administrative :

Considérant que les dispositions de l'article L.761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que l'Etat, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, soit condamné à payer à la SARL LES AIRELLES la somme de 15 000 euros qu'elle demande au titre des frais exposés et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1er : La requête de LA SARL LES AIRELLES est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la SARL LES AIRELLES et au ministre de l'économie, des finances et de l'emploi.

Copie en sera adressée à Me Maréchal et au directeur du contrôle fiscal sud-est

N°03MA02088 2

RÉFÉRENCE

Cour administrative d'appel de Marseille, 3ème chambre - formation à 3, 28 juin 2007. Base open data des décisions de la juridiction administrative, tenue par le Conseil d'État. Diffusée via Légifrance : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000018002726>. Données sous Licence Ouverte 2.0. Dernière mise à jour de cette fiche le 3 septembre 2026.

Reproduction non opposable : seule la décision notifiée par la juridiction fait foi.