

CAA de PARIS, 2ème chambre, 13/10/2021, 20PA03535, Inédit au recueil Lebon

Santé et PNCVT

Jurisprudence administrative (CE, TA, CAA)

Date	13/10/2021
Juridiction / Nature	Cour administrative d'appel de Paris
Formation	2ème chambre
URL Légifrance	https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000044205022

RÉSUMÉ AUTOMATIQUE

Cette décision porte sur le litige suivant : La société par actions simplifiée (SAS) Institut Supérieur de Naturopathie (ISUPNAT) a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1er septembre 2009 au 31 août 2012, ainsi que des pénalités correspondantes.

RÉSUMÉ OFFICIEL LÉGIFRANCE

[...] relevait de la formation professionnelle ; - l'activité relève de la formation professionnelle, dans la mesure où elle permet de former des personnes exerçant la profession organisée et reconnue de naturopathe [...]

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société par actions simplifiée (SAS) Institut Supérieur de Naturopathie (ISUPNAT) a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1er septembre 2009 au 31 août 2012, ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1824053/2-2 du 18 septembre 2020, le Tribunal administratif de Paris a rejeté cette demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 24 novembre 2020 et 14 avril 2021, la société Institut Supérieur de Naturopathie, représentée par Me Stephen Montravers, demande à la Cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du Tribunal administratif de Paris du 18 septembre 2020 ;
- 2°) de prononcer la décharge des impositions litigieuses ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- l'article R. 611-7 du code de justice administrative a été méconnu, le contenu et les conséquences de l'avis du Conseil d'Etat du 10 mars 2020 n'ayant pu être débattus contradictoirement ;
- la copie des conclusions du rapporteur public ne lui a pas été communiquée malgré sa demande ;
- elle n'a pas été mise en mesure de discuter de manière contradictoire du motif retenu par les premiers juges et tiré de l'absence d'attestation autre que celle, qualifiée de frauduleuse, datant de 2008 ;
- la question de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée n'a pas été évoquée lors de la vérification de comptabilité ;
- la vérificatrice a refusé de repousser la réunion de synthèse et de rencontrer dans ce cadre son dirigeant, la privant de manière déloyale de la garantie attachée à un débat oral et contradictoire ;

- les éléments qui lui sont opposés ont été obtenus par la vérificatrice après l'intervention sur place et ne lui ont pas été présentés avant la proposition de rectification ;
- les dispositions des articles L. 76 B, L. 76 et L. 57 du livre des procédures fiscales ont ainsi été méconnues ;
- les informations qui lui sont opposées ont été irrégulièrement recueillies auprès des élèves ;
- elles ne lui ont été transmises que tardivement ;
- le tribunal s'est dispensé de statuer sur la question de savoir si l'activité relevait de la formation professionnelle ;
- l'activité relève de la formation professionnelle, dans la mesure où elle permet de former des personnes exerçant la profession organisée et reconnue de naturopathe, et ne saurait être confondue avec les prestations distinctes de M. B. soumises à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- elle est répertoriée sur plusieurs sites de formation ;
- les concurrents ne sont pas soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs recettes ;
- l'attestation n'a pas été obtenue par fraude ;
- elle ne pouvait demander une nouvelle attestation, le préfet de Région n'ayant pas remis en cause la déclaration d'activité faite en 2008 ;
- aucun défaut de conformité n'a été constaté à cette époque ;
- la modification ultérieure éventuelle de l'activité n'implique pas que l'attestation ait été obtenue par fraude ;
- la demande d'attestation se rattache au numéro de déclaration d'activité attribué au prestataire de formation continue ;
- l'attestation soumise ne saurait être regardée comme mensongère et le motif tiré du caractère mensonger de cette attestation ne saurait être regardé comme justifiant de la mauvaise foi ;
- l'ultime réponse aux observations du contribuable n'est pas visée par l'inspecteur principal alors que les pénalités sont maintenues.

Par un mémoire en défense enregistré le 18 février 2021, le ministre de l'économie, des finances et de la relance conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 15 mars 2021, la clôture de l'instruction a été fixée au 16 avril 2021.

Un mémoire et des pièces ont été produits le 27 septembre 2021 pour la société Institut Supérieur de Naturopathie.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- 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. Magnard,
- les conclusions de Mme Jimenez, rapporteure publique,
- et les observations de Me Montravers, représentant la société Institut Supérieur de Naturopathie.

Considérant ce qui suit :

1. La société à responsabilité limitée (SARL) Institut Supérieur de Naturopathie, qui s'est constituée en société par actions simplifiée (SAS) le 8 août 2018 et qui a pour activité l'enseignement de la naturopathie, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er septembre 2009 au 31 août 2012. A l'issue de ce contrôle, elle s'est vu assigner selon la procédure de rectification contradictoire, par une proposition du 23 juillet 2013, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée pour la période du 1er septembre 2009 au 31 août 2012, au motif que ses activités, non soumises par l'intéressée à la taxe sur la valeur ajoutée, ne constituaient pas des prestations de formation professionnelle continue pouvant être exonérées de taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement des dispositions du a du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts. La SAS Institut Supérieur de Naturopathie relève appel du jugement du 18 septembre 2020 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces rappels de taxe sur la valeur ajoutée ainsi que des pénalités correspondantes.

Sur la régularité du jugement :

2. Pour rejeter la requête de la société Institut Supérieur de Naturopathie, les premiers juges ont

considéré que l'attestation délivrée le 1er septembre 2008 dont se prévalait la société requérante avait un caractère frauduleux et en ont tiré les conséquences en application d'un avis du Conseil d'Etat du 10 mars 2020 qui n'avait fait l'objet d'aucune discussion entre les parties. Il résulte de l'instruction que le caractère frauduleux de l'attestation n'avait jamais été opposé à l'intéressée au cours de l'instance. En opposant le motif susmentionné, le Tribunal administratif de Paris a méconnu le principe du contradictoire. Il y a par suite lieu d'annuler le jugement du

18 septembre 2020 du Tribunal administratif de Paris et de statuer par la voie de l'évocation sur la demande présentée par la société Institut Supérieur de Naturopathie devant les premiers juges.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

3. En premier lieu, dans le cas où la vérification de la comptabilité d'une entreprise a été effectuée soit, comme il est de règle, dans ses propres locaux, soit, si son dirigeant ou représentant l'a expressément demandé, dans les locaux du comptable auprès duquel sont déposés les documents comptables, c'est au contribuable qui allègue que les opérations de vérification ont été conduites sans qu'il ait eu la possibilité d'avoir un débat oral et contradictoire avec le vérificateur de justifier que ce dernier se serait refusé à un tel débat.

4. Il est constant que le gérant de la société requérante a expressément demandé, par un courrier du 25 mars 2013, que l'examen de la comptabilité se déroule dans les locaux de son cabinet comptable et que, par un courrier du 9 avril 2013, il a mandaté l'expert-comptable de l'entreprise pour la représenter durant les opérations de contrôle. Il résulte par ailleurs de l'instruction qu'une réunion s'est tenue le 26 avril 2013 au siège de l'entreprise en présence du gérant et que la vérification de comptabilité a été effectuée dans les locaux du comptable, où le vérificateur s'est rendu, après la première prise de contact, à six reprises. L'expert-comptable de l'entreprise ayant été mandaté pour représenter l'entreprise dans le cadre de la procédure de contrôle, la circonstance que la réunion de synthèse du 8 juillet 2013 s'est déroulée en l'absence du gérant, malgré la demande de report à la rentrée scolaire présentée par ce dernier, n'est pas de nature à établir un défaut de débat oral et contradictoire. Il en est de même de la circonstance, à la supposer établie, qu'aucun échange de vues sur l'application du régime d'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée n'aurait eu lieu avant la réunion de synthèse, compte tenu du nombre d'interventions du vérificateur sur place et dès lors que le vérificateur n'était en tout état de cause

pas tenu de donner au contribuable, avant l'envoi de la proposition de rectification, une information sur les rectifications qu'il pouvait envisager. Dans ces conditions, la société Institut Supérieur de Naturopathie n'établit pas avoir été privée de la possibilité d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur, qui ne saurait être regardé comme ayant manqué à son obligation de loyauté.

5. En deuxième lieu, la société requérante soutient que l'administration a irrégulièrement mis en œuvre le droit de communication prévu par les articles L. 81 et suivants du livre des procédures fiscales en adressant à ses élèves et anciens élèves des demandes de renseignements, alors que ces derniers ne sont pas au nombre des personnes soumises à l'exercice de ce droit. Toutefois, si les personnes interrogées ne figurent pas au nombre de celles pouvant être soumises au droit de communication en vertu des articles L. 81 et suivants du livre des procédures fiscales, l'administration était en droit, dès lors qu'elle ne leur imposait pas l'obligation de répondre à ses demandes, de demander aux élèves et anciens élèves de l'Institut Supérieur de Naturopathie de lui communiquer des renseignements concernant les finalités de la formation suivie au sein de l'institut ainsi que son éventuelle prise en charge par une entreprise ou un organisme de formation professionnelle. En l'espèce, la teneur du courrier ne comportait aucune mention de sanction en cas de non-réponse et ne pouvait les induire en erreur sur l'étendue de leurs obligations à l'égard de l'administration, alors même qu'il n'était pas précisé que le destinataire n'était pas tenu de répondre et ne serait pas sanctionné en l'absence de réponse. Les renseignements sur lesquels se fondent les rectifications en litige ne peuvent, dès lors, être regardés comme ayant été obtenus dans le cadre d'un exercice irrégulier du droit de communication.

6. En troisième lieu, 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 ". En application de ces dispositions, 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, notamment, de demander que les documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements, soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent.

7. Aucune disposition législative ou réglementaire ne fait obstacle à ce que l'administration fasse usage, après l'achèvement des opérations de contrôle sur place, de son droit de communication auprès de tiers ou plus généralement, s'adresse à des tiers pour leur demander des informations complémentaires. Aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration de communiquer au contribuable le résultat de ces investigations avant l'envoi de la proposition de rectification. Il résulte au contraire des principes rappelés au point précédent que ces éléments pouvaient lui être transmis jusqu'à la mise en recouvrement des impositions en litige, ce qui a été fait. Contrairement à ce qui est soutenu, la circonstance que les documents contenant les informations en provenance de tiers qui sont opposées à la société requérante ont été obtenus par la vérificatrice après l'intervention sur place et n'ont pas été communiqués à l'intéressée avant la proposition de rectification, ni même avant l'expiration des délais de réponse à la proposition de rectification, ne révèle aucune irrégularité de la procédure d'imposition et notamment aucune méconnaissance des dispositions des articles L. 76 B, L. 57 et L. 76 du livre des procédures fiscales.

8. Enfin, il ne résulte en tout état de cause pas de l'instruction que l'administration aurait recueilli en provenance des élèves et anciens élèves de l'Institut Supérieur de Naturopathie d'autres réponses que celles mentionnées dans la proposition de rectification.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

9. Aux termes de l'article 261 du code général des impôts : " Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : / 4. (...) 4° a. 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 (...) 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 (...) ". En vertu du I de l'article 202 A de l'annexe II au code général des impôts, l'autorité administrative compétente pour délivrer l'attestation est la délégation régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi dont relève le demandeur. Aux termes de l'article 202 B de la même annexe : " L'attestation ne vaut que pour les opérations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue (...) ". 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 d'une activité entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue ".

10. Il résulte de l'ensemble de ces dispositions que l'administration compétente, saisie d'une demande de délivrance de l'attestation mentionnée au a du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts, y fait droit après avoir vérifié que l'organisme qui la sollicite remplit les conditions auxquelles elle est subordonnée et, notamment, celle tenant à ce que l'activité au titre de laquelle il demande l'attestation relève de la formation professionnelle continue. Il résulte en outre des dispositions précitées de l'article 202 A et de l'article 202 B de l'annexe II au code général des impôts que l'attestation entraîne reconnaissance du droit au bénéfice de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée. Enfin, lorsqu'elle constate à l'occasion du contrôle mentionné à l'article 202 D de l'annexe II au code général des impôts que l'activité au titre de laquelle un organisme s'est vu délivrer l'attestation prévue au a du 4° du 4 de l'article 261 du même code n'entre pas dans le champ de la formation professionnelle continue, l'administration fiscale ne peut, sauf à ce que l'attestation ait été obtenue par fraude, remettre en cause pour le passé l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée.

11. Toutefois, dès lors qu'en vertu du second alinéa de l'article 202 B de l'annexe II au code général des impôts, l'attestation ne vaut que pour les opérations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue, il appartient à l'administration fiscale, lorsqu'elle constate, à l'occasion du contrôle, que l'organisme a appliqué l'exonération de taxe à des opérations autres que celles correspondant à l'activité au titre de laquelle il a obtenu l'attestation, de procéder, dans le délai de reprise déterminé par l'article L. 176 du livre des procédures fiscales, au rappel des droits éludés à raison de ces opérations.

12. Il résulte de l'instruction que la SAS Institut Supérieur de Naturopathie est titulaire d'une attestation, délivrée le 1er septembre 2008 par le directeur régional du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle d'Ile-de-France, pour l'exercice " d'activités de formation d'adultes aux techniques de gestion des ressources humaines et de management " dans le cadre de la formation professionnelle continue. Il est toutefois constant que l'activité pour laquelle elle demande l'exonération litigieuse consiste exclusivement en des formations dans le domaine de la naturopathie ainsi que des conférences et séminaires dans ce domaine à l'attention des élèves de l'école ou d'un public extérieur. Les prestations effectuées ne s'inscrivent par suite pas dans le cadre de l'activité pour laquelle cette attestation a été délivrée, sur la base des renseignements fournis de manière manuscrite sur le formulaire prévu pour l'établissement de l'attestation en cause, par la société elle-même, qui ne saurait en conséquence se prévaloir utilement de ce que ce formulaire ne comportait pas de rubrique correspondant à son activité. Ce seul motif est suffisant pour remettre en cause l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée pratiquée par la société sur le fondement des dispositions précitées du 4° a du 4 de l'article 261 du code général des impôts, sans que la société requérante puisse utilement se prévaloir de ce que certains de ses concurrents bénéficient de l'exonération en litige. Le moyen tiré de ce que l'activité de formation de praticiens naturopathes exercée par la société puisse être regardée comme relevant de la formation professionnelle continue au sens des articles L. 6311-1 et L. 6313-1 à L. 6313-11 du code du travail est par suite inopérant. Il en est de même des moyens procédant de ce que l'attestation aurait été obtenue dans des conditions régulières sur la base de la déclaration d'activité adressée au Préfet de région, laquelle n'avait pas été remise en cause par l'autorité administrative.

Sur les pénalités :

13. 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 (...) ". Aux termes de l'article L. 80 E du livre des procédures fiscales : " La décision d'appliquer les majorations et amendes prévues aux articles 1729 (...) du code général des impôts est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par

décret qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités ". Aux termes de l'article R. 80 E-1 de ce livre : " La décision d'appliquer les majorations et amendes mentionnées à l'article L. 80 E est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire ".

14. D'une part, il est constant que la proposition de rectification du 23 juillet 2013 et la réponse aux observations du contribuable du 30 octobre 2013 ont été visées par Mme A..., titulaire du grade d'inspecteur divisionnaire des finances publiques, laquelle était régulièrement habilitée à appliquer les pénalités prévues à l'article 1729 du code général des impôts en vertu des dispositions précitées des articles L. 80 E et R. 80 E-1 du livre des procédures fiscales. Contrairement à ce que soutient la société requérante, la réponse aux observations du contribuable du 14 janvier 2014, qui se borne à rappeler le montant des pénalités pour manquement délibéré découlant de la proposition de rectification ne devait pas être soumise à un nouveau visa de l'inspecteur divisionnaire, en l'absence d'application de nouvelles pénalités ou d'une motivation distincte.

15. D'autre part, pour justifier l'application des pénalités prévues par les dispositions précitées du a de l'article 1729 du code général des impôts aux rappels de taxe sur la valeur ajoutée en litige, l'administration fiscale relève que la société contribuable ne pouvait ignorer que l'activité effectivement exercée ne correspondait pas à celle pour laquelle elle avait obtenu une attestation du directeur régional du travail de l'emploi et de la formation professionnelle d'Ile de France, établie sur la base des renseignements fournis de manière manuscrite par la société elle-même qui ne peut dans ses conditions se prévaloir de ce que certains de ses concurrents seraient exonérés, ou ainsi qu'il a été dit, de ce que ce formulaire ne comportait pas de rubrique correspondant à son activité. Ce faisant, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve, qui lui incombe, des manquements délibérés de la société Institut Supérieur de Naturopathie.

16. Il résulte de tout ce qui précède que la société Institut Supérieur de Naturopathie n'est pas fondée à demander la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1er septembre 2009 au 31 août 2012, ainsi que des pénalités correspondantes. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'État, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, le versement de la somme que la société requérante demande au titre des frais exposés

par elle et non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1er : Le jugement n° 1824053/2-2 du 18 septembre 2020 du Tribunal administratif de Paris est annulé.

Article 2 : Les conclusions présentées par la société Institut Supérieur de Naturopathie devant le Tribunal administratif de Paris ainsi que le surplus de ses conclusions devant la cour sont rejetés.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à la société Institut Supérieur de Naturopathie et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

Copie en sera adressée au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris.

Délibéré après l'audience du 29 septembre 2021, à laquelle siégeaient :

- M. Platillero, président,
- M. Magnard, premier conseiller,
- Mme Bonneau-Mathelot, premier conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 13 octobre 2021.

Le rapporteur,

F. MAGNARDLe président-assesseur,

En application de l'article R. 222-26 du code
de justice administrative,

F. PLATILLERO

Le greffier,

I. BEDR

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la relance en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

7

8

RÉFÉRENCE

Cour administrative d'appel de Paris, 2ème chambre, 13 octobre 2021. 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/CETATEXT000044205022>. 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.