

Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 10/03/2020, 437592

Santé et PNCVT

Jurisprudence administrative (CE, TA, CAA)

Date	10/03/2020
Juridiction / Nature	Conseil d'État (Paris)
Formation	8ème - 3ème chambres réunies
ECLI	ECLI:FR:CECHR:2020:437592.20200310
URL Légifrance	https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000041709665

RÉSUMÉ AUTOMATIQUE

Cette décision porte sur le litige suivant : la question, transmise au Conseil d'État par le tribunal administratif de Grenoble, du régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable à la société Institut français de kinésiologie appliquée (IFKA).

CETAT01-01-06-02-01 ACTES LÉGISLATIFS ET ADMINISTRATIFS. DIFFÉRENTES CATÉGORIES D'ACTES. ACTES ADMINISTRATIFS - CLASSIFICATION. ACTES INDIVIDUELS OU COLLECTIFS. ACTES CRÉATEURS DE DROITS. - ACTES CRÉATEURS DE DROITS DONT LE MAINTIEN EST SOUMIS AU RESPECT D'UNE CONDITION - INCLUSION - ATTESTATION POUR L'EXONÉRATION DE TVA DES ORGANISMES DE FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE (A DU 4° DU 4 DE L'ARTICLE 261 DU CGI).

CETAT19-06-02-02 CONTRIBUTIONS ET TAXES. TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET ASSIMILÉES. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. EXEMPTIONS ET EXONÉRATIONS. - EXONÉRATION DES PRESTATIONS DE FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE (A DU 4° DU 4 DE L'ARTICLE 261 DU CGI) - ATTESTATION DÉLIVRÉE POUR L'EXONÉRATION - 1) CARACTÈRE DE DÉCISION CRÉATRICE DE DROITS - EXISTENCE - 2) REMISE EN CAUSE PAR L'ADMINISTRATION L'AYANT DÉLIVRÉE - A) POSSIBILITÉ DE L'ABROGER LORSQUE LES CONDITIONS NE SONT PLUS REMPLIES - EXISTENCE - B) POSSIBILITÉ D'EN REMETTRE EN CAUSE LES EFFETS PASSÉS - ABSENCE - 3) CONSTAT, PAR L'ADMINISTRATION FISCALE, QUE L'ACTIVITÉ CONCERNÉE PAR L'ATTESTATION N'ENTRE PAS DANS LE CHAMP DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE - A) POSSIBILITÉ DE REMETTRE EN CAUSE L'EXONÉRATION DE TVA POUR LE PASSÉ - ABSENCE - B) POSSIBILITÉ D'EN REMETTRE EN CAUSE LE BÉNÉFICE À COMPTER DE LA NOTIFICATION DES RÉSULTATS DU CONTRÔLE FISCAL - EXISTENCE - 4) CONSTAT, PAR L'ADMINISTRATION FISCALE, QUE L'ORGANISME A APPLIQUÉ L'EXONÉRATION DES OPÉRATIONS À AUTRES QUE CELLES COUVERTES PAR L'ATTESTATION - POSSIBILITÉ DE PROCÉDER AU RAPPEL DES DROITS ÉLUDÉS DANS LE DÉLAI DE REPRISE.

Vu la procédure suivante :

Par un jugement n° 1800313 du 31 décembre 2019, enregistré le 13 janvier 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le tribunal administratif de Grenoble, avant de statuer sur la demande de la société Institut français de kinésiologie appliquée (IFKA) tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1er septembre 2011 au 31 juillet 2015 et des pénalités correspondantes, a décidé, par application des dispositions de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, de transmettre le dossier de cette requête au Conseil d'Etat, en soumettant à son examen la question suivante :

Dans quelles conditions l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée dont bénéficient les personnes de droit privé titulaires d'une attestation en application de l'article 202 A de l'annexe II au code général des impôts peut-elle être remise en cause par les agents des services des impôts exerçant le contrôle énoncé à l'article 202 D de la même annexe '

Des observations, enregistrées le 12 février 2020, ont été présentées par le ministre de l'action et des comptes publics.

Le dossier a été communiqué pour observations à la société IFKA, qui n'a pas produit de mémoire.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code des relations entre le public et l'administration ;
- le code de justice administrative, notamment son article L. 113-1 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Bastien Lignereux, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

REND L'AVIS SUIVANT : 1. Aux termes de l'article 132 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée : " 1. Les États membres exonèrent

les opérations suivantes : / (...) i) l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné (...) ". En outre, en vertu de l'article 134 de la même directive, les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de cette exonération " lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées ", ainsi que " lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA ". Enfin, en application de l'article 131 de cette directive, cette exonération s'applique " dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer [son] application correcte et simple (...) et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ".

Le a du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts, qui a pour objet de procéder à la transposition de ces dispositions, 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 ". Il prévoit en outre qu' " 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 ".

Le I de l'article 202 A de l'annexe II au code général des impôts, pris pour l'application de ces dispositions, prévoit que, pour obtenir l'attestation mentionnée au a du 4° du 4 de l'article 261 de ce code, les personnes de droit privé exerçant une activité de formation professionnelle continue autres que les organismes paritaires agréés souscrivent une demande adressée à la direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi, ou à la direction des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi pour les départements d'outre-mer, dont le demandeur relève. Le II du même article précise notamment

que " 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. 6311-1 et L. 6313-1 du code du travail (...) ". En vertu du III du même article, le service dispose d'un délai de trois mois à compter de la réception de la demande pour délivrer l'attestation, qui est réputée accordée à l'issue de ce délai à défaut de décision explicite. L'article 202 B de la même annexe dispose que " La délivrance de l'attestation entraîne l'exonération de TVA 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 ou des missions dévolues aux organismes paritaires agréés. Elle s'applique obligatoirement à l'ensemble de ces opérations réalisées par le titulaire de l'attestation ". Enfin, aux termes de son article 202 D : " 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 ".

2. 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 du II 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.

Si elle ne constitue, en toute hypothèse, dès lors qu'elle n'émane pas de l'administration chargée d'établir, de recouvrer et de contrôler la taxe sur la valeur ajoutée, ni une prise de position opposable sur le fondement de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, ni un agrément régi par les articles 1649 nonies et 1649 nonies A du code général des impôts, l'attestation mentionnée au a du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts présente néanmoins le caractère d'une décision créatrice de droits au profit de son bénéficiaire.

En vertu des principes généraux régissant la procédure administrative et, depuis le 1er janvier 2016, des articles L. 242-1 et L. 242-2 du code des relations entre le public et l'administration,

l'administration ne peut, si elle n'a pas procédé au retrait de l'attestation pour illégalité dans les quatre mois de sa délivrance, que l'abroger et mettre fin à ses effets pour l'avenir, lorsqu'elle constate que l'une des conditions auxquelles elle est subordonnée n'est pas ou plus remplie, notamment que l'activité exercée par l'organisme n'entre pas dans le champ de la formation professionnelle continue. L'administration ne peut, en revanche, remettre en cause les effets que l'attestation a produits antérieurement, sauf dans le cas où elle a été obtenue par fraude.

Il en résulte que, 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. Elle ne peut le faire qu'à raison des opérations réalisées à compter de l'abrogation de l'attestation par l'administration qui l'a délivrée, si tel a été le cas. A défaut d'abrogation, l'administration fiscale tient aussi de l'article 202 D de l'annexe II le pouvoir de remettre en cause le bénéfice de l'exonération à raison des opérations réalisées à compter de la notification à l'intéressé des résultats du contrôle. Le bénéfice de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée ne saurait, en revanche, être remis en cause pour la période antérieure.

3. 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.

Le présent avis sera notifié au tribunal administratif de Grenoble, à la société Institut français de kinésiologie appliquée et au ministre de l'action et des comptes publics.

Il sera publié au Journal officiel de la République française.
ECLI:FR:CECHR:2020:437592.20200310

RÉFÉRENCE

Conseil d'État (Paris), 8ème - 3ème chambres réunies, 10 mars 2020,
ECLI:FR:CECHR:2020:437592.20200310. 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/CETATEXT000041709665>. 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.