

## Formation professionnelle, TVA et distorsions de concurrence

Nos difficultés ne tiennent pas tant aux grands principes qu'à un certain nombre d'ambiguïtés sous-jacentes qui ne sont généralement évoqués que par des aspects spécifiques par les textes législatifs, ou les circulaires ministérielles sans jamais les examiner dans leur ensemble. Or il nous semble dès lors que ces questions ne sont pas envisagées dans la totalité de leur contexte, les réponses partielles qui nous y sont données aboutissent à des absurdités difficilement acceptables.

Nous voudrions donc souligner ces problèmes sous **trois directions convergentes**.

### ❑ - 1/ - **La circulaire DGEFP 2002-47 dont les termes sont contraires aux intentions exprimées par le législateur**

Comme nous l'avons toujours indiqué à nos interlocuteurs des Directions Régionales du Travail, nous partageons sans aucun doute « *le souci de rationalisation et d'amélioration de la qualité de l'offre de formation* » et nous ne contestons en rien le rôle des services de contrôle de la Formation Professionnelle tel qu'il est envisagé par le Code du Travail.

Mais nous ne pensons pas que cette préoccupation déjà fortement soulignée par l'équipe de madame Nicole Pery, autorise la nouvelle équipe à ignorer tant le contenu des débats du Sénat à ce sujet, que les conséquences induites par les décisions prises en cette matière.

En première lecture à l'Assemblée Nationale la loi dite de « Modernisation Sociale », dans son article 45 quater, avait adopté sur la demande du gouvernement la phrase « *Toutefois, les organismes qui exercent exclusivement leur activité en exécution de contrats de sous-traitance, conclus avec des organismes déclarés, sont dispensés de cette obligation de déclaration* ».

Cette phrase a été supprimée par le Sénat en première lecture suite à deux amendements des groupes socialiste et communiste craignant que cette disposition ne soit mise à profit par les sectes. Madame Nicole Pery qui souhaitait par là maintenir « *le cap qui consiste à réduire le nombre des organismes .....pour essayer d'obtenir plus de transparence et d'efficacité* » et donc réduire le nombre de déclarations gérées par ses services, ne s'est pas opposée à cette suppression motivée, tout en indiquant qu'elle pensait que ces dispositions devraient encore évoluer dans la suite de la navette.

Il n'en a finalement rien été et cette phrase n'a pas été réintroduite dans le texte finalement adopté. Mais la phrase précédente qui prévoit désormais « *une déclaration d'activité, dès la conclusion de la première convention de formation professionnelle ou du premier contrat de formation professionnelle, conclus respectivement en application des articles L. 920-1 et L. 920-13* » n'a pour autant jamais été mise en cause dans ce débat.

C'est bien sur ce texte de l'article L 920-4 alinea 1 du Code du Travail que s'appuie la circulaire DGEFP/GNC N° 2002-47 qui précise : « *Est exclu du régime déclaratoire institué par l'article L. 920-4 du code du travail : l'organisme qui ne conclut pas directement de convention ou contrat de formation professionnelle et qui intervient seulement en apportant un concours technique ou pédagogique à la réalisation d'actions de formation* », mais en omettant de tenir compte du fait que l'amendement adopté par les sénateurs, et qui n'a pas laissé de trace dans le texte de cet article, aboutissait, ainsi que l'avait bien souligné madame Bocandé, à la disposition exactement contraire.

Même si nous sommes un peu surpris en tant que citoyens de voir ainsi balayée ce qui nous apparaît comme l'intention exprimée du législateur (quels qu'en soient les motifs, mais avec une expression

d'autant plus forte, nous semble t'il, qu'elle émane de cette haute assemblée sur la proposition de sénateurs socialistes et communistes qui ne paraissent pas pouvoir simplement bénéficier de quelque discipline majoritaire !), nous n'aurions aucune raison de nous y opposer au nom de la transparence et de l'efficacité, qui, - comme l'ont bien montré un certain nombre de nos travaux, comme par exemple la création de l'ICPF (Institut de Certification des Professionnels de la Formation) bien connu des spécialistes de l'AFNOR - a toujours été au cœur de nos préoccupations.

**Mais** dans le système actuel, **cette disposition a un effet pervers très grave** pour un certain nombre d'entre nous qui est l'impossibilité dans ces conditions de pouvoir bénéficier de l'exonération de TVA rappelée dans la première partie de votre courrier.

En répondant le 02/10/2003 à la question écrite du 07/08/2003 posée par Monsieur Gilbert Chabroux sénateur du Rhône, et défenseur de l'un des deux amendements cités plus haut, monsieur le Ministre des Affaires Sociales, nous dit que « *Les prestataires sous-traitants ne sont à aucun titre écartés du régime déclaratoire. Il leur suffit de présenter une convention de formation, même de sous-traitance, qui soit conforme aux dispositions de l'article L. 920-1 du code du travail pour être déclarés* », mais ce texte qui pourrait au moins dans un premier temps stopper la vague de radiations de numéros de déclaration d'activité ne peut avoir d'effet que s'il est porté à la connaissance des DRTEFP dans le cadre d'une circulaire rectificative, corrigeant en outre l'expression de « conventions de sous-traitance » qui n'a pas de sens technique précis au regard de l'article L.920-1 du Code du Travail.

Il reste toujours possible, il est vrai, de **contourner les restrictions** apportées par les conditions de la déclaration d'activité - mais est-ce bien le but ? - en invitant tous les formateurs à trouver au moins, dans une réalité à la limite de la fiction, une convention, ou un contrat avec un particulier « en application des articles L. 920-1 et L. 920-13 »

❑ - 2/ - **L'exonération de TVA pour les organismes de formation professionnelle nécessite une coordination des interprétations entre les ministères concernées.**

L'article 261-4-(4°,a) du Code général des Impôts permet de demander l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue, telle qu'elle est définie par les dispositions législatives et réglementaires qui la régissent.

Il ne s'agit donc que « *des actions de formation définies à l'article L.900-2 du code du travail et caractérisées par l'article R.950-4 du même code* »

Ce texte nécessite donc pour être appliqué l'arbitrage simultané du contrôleur des impôts et de l'inspecteur du travail chargé du contrôle de la formation professionnelle.

A cela il faut sans doute ajouter que les litiges qui rencontrons font suite le plus souvent à des actions de formation engagées dans le cadre de la commandes publique.

Nous avons eu, il y a peu, à défendre le cas d'un de nos adhérents menacé d'un redressement de TVA de 1 150 000 Francs, dont le dossier était presque devenu un cas d'école au ministère du Travail

Or dans le cadre de ce dossier le Département Administration et Marchés (DAM) de l'ANPE reconnaissait lui-même dans un courrier adressé à notre collègue : « *L'article L. 900-2 du code du travail détermine, quant à lui, les types d'actions de formation auxquelles s'appliquent notamment ces dispositions. Sont visées*

- les actions de préformation et de préparation à la vie professionnelle (APPVP), - les

**actions d'adaptation (AA ), dont la définition légale paraît confuse, ..... »**

Dans un courrier interne adressé par le Groupe National de Contrôle à la Direction Générale des Impôts - Service juridique - S/D du Contentieux Administratif - N°: ONC/2000-442 en date du 17/11/2000 et que dont vous me permettez de citer un long extrait, monsieur Jean-Robert Louis indique :

*« ..... , l'appréciation, à l'occasion d'un contrôle à posteriori de la validité de l'exonération eue égard à la nature des prestations, est une compétence partagée des services fiscaux et des services de contrôle de la formation professionnelle du ministère de l'emploi et de la solidarité. Cependant sur le terrain cette compétence partagée peut conduire à des situations comme celle de M. Mustapha GALLOUL.*

*Ce formateur indépendant a assuré des prestations de techniques de recherche d'emploi pour le compte de l'ANPE et de la Direction régionale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle. Ce type de donneurs d'ordre publics incite souvent les prestataires à exercer leurs activités de techniques d'accompagnement et de recherche d'emploi à faire valoir leurs droits supposés à exonération de TVA. Une telle attitude est génératrice de confusion quand, par ailleurs et pour d'autres raisons, le Groupe National de Contrôle estime que certaines prestations ne sont pas assimilables à de la formation.*

*Il est exact de que le Groupe National de Contrôle a considéré par le passé que les prestations de type ateliers de recherche d'emploi ne correspondaient pas aux actions " d'entretien et de perfectionnement des connaissances " prévues par l'article L 900-2 du code du travail. Ce point de vue était en particulier motivé par la volonté de ne pas entraîner, par parallélisme, la possibilité d'imputer sur l'obligation de formation des employeurs (article L 950-1 du code du travail) des actions de type " out-placement ". Cette position n'a été exprimée qu'au travers de lettres et circulaires non opposables par nature à des tiers et sans analyse détaillée des caractéristiques propres à chacune des prestations en termes de durée, réalité d'acquisition des connaissances, etc...*

*Elle laisse ouverte en particulier la question de savoir au cas par cas si de telles actions sont susceptibles d'entrer dans le cadre des actions visées par les alinéas 2 (adaptation) et 4 (prévention) de l'article L900-2 dont la rédaction actuelle (qui remonte à 1978) ne prévoit pas l'application à des demandeurs d'emploi, alors que la pratique constante depuis lors a été d'ouvrir, au travers des actions citées, des moyens d'accès à l'emploi pour les chômeurs. Certains analystes considèrent d'ailleurs qu'en l'état, les actions mises en oeuvre par l'ANPE pourront être considérées comme relevant du premier alinéa de l'article L 900-2 (actions de préparation à la formation professionnelle).*

*Il faut donc souligner que ces analyses et les positions circonstanciées du Groupe National de Contrôle, sont d'abord déterminés par les conditions d'imputabilité des dépenses de formation des employeurs sur leur obligation prévue par l'article L 950-1 en relation avec les définitions de l'article L 900-2 et non par les conditions d'exonération de TVA de prestataires agissants pour l'accès à l'emploi de demandeurs d'emploi. Ainsi en l'espèce, et compte tenu de ce qui précède, le redressement de M. Mustapha GALLOUL ne semble pas fondé sur des bases juridiques clairement établies d'autant que la bonne foi de l'intéressé n'est pas en cause.*

*Cette affaire a cependant le mérite de souligner l'extrême urgence qu'il y a de ré- examiner les conditions très problématiques d'exonération de TVA des organismes de formation.»*

Dans le courrier par lequel il clôt finalement cette affaire, monsieur Alain Lambert s'appuie sur la réponse ministérielle à une importante question de monsieur Gérard Lindeperg, par laquelle il **« attire l'attention de Mme la secrétaire d'Etat aux droits des femmes et à la formation professionnelle sur les conséquences négatives que pourrait entraîner l'assujettissement à la TVA des actions de formation de préparation à la vie professionnelle, réalisées par les organismes de formation au bénéfice des demandeurs d'emploi se trouvant en grande difficulté d'insertion »**. S'il s'adressait à l'époque à madame Nicole Pery, sa question reste toujours d'actualité.

Dans ce courrier monsieur Alain Lambert ne s'appuie que sur une partie de la réponse, isolée de son contexte, et reprenant le fait que « ... seules les actions de formation définies à l'article L.900-2 du code du travail, et caractérisées par l'article R. 950-4 du même code, sont susceptibles d'être exonérées de la TVA, conformément à l'article précité du code général des impôts » sans tenir compte de l'esprit et des attendus de la question posée à laquelle madame Pery répondait en concluant « *En conséquence pour que l'exonération de TVA puisse s'appliquer aux actions d'accompagnement facilitant l'insertion des demandeurs d'emploi en grande difficulté, il conviendrait, comme pour les bilans de compétences, de compléter à nouveau les dispositions de l'article L. 900-2 précité, ce qui nécessiterait une définition précise des caractéristiques de telles actions* ».

### ❑ - 3/ - L'exonération de TVA masque la non application du CGI aux organismes de droit public et aux associations « sans but lucratif »

Les deux ambiguïtés précédentes s'inscrivent dans le cadre général des questions posées par l'existence même de l'exonération de TVA, questions qui étaient à la source des problèmes indiqués par monsieur Lindeperg.

Dès lors que certains de nos confrères se retrouvent exclus du régime de la déclaration d'activité, ils sont automatiquement taxés de 19,6% du montant de leurs prestations alors même que leurs commanditaires qui bien souvent ne relèvent pas ( ou peut-être pensent ne pas relever !!) du régime de la TVA n'entendent pas modifier pour autant leurs prix de référence.

En réalité la question devrait se poser du droit général à l'exonération de TVA de la part de la plupart des organismes prestataires ou commanditaires, et cela d'autant plus que l'application du Code des Marchés Publics met clairement la plupart des actions concernées dans le domaine concurrentiel.

Le Code Général des Impôts dans son article 256-B précise alors que « *Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence* ».

Tandis que pour leur part au regard de l'instruction du 15 Septembre 1998 précisant leur nouveau régime fiscal la plupart des associations qui se réclament de l'article 261-7-1° b) du CGI ne devraient sans doute pas bénéficier de cette exonération dès lors que par suite de la règle dite des « 4 P » elles devraient entrer dans le champ d'application des impôts commerciaux.

D'ailleurs permettez-nous là aussi de reprendre le courrier précité du Groupe national de Contrôle :

*«La question d'ordre général résulte de l'application actuelle de la réglementation qui provoque une distorsion permanente en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Cette situation anormale est régulièrement signalée par les services de contrôle de la formation professionnelle. Le mécanisme d'exonération de TVA des organismes de formation professionnelle permet à des structures dont l'activité entre pleinement dans le cadre de l'article 256-1 du Code Général des Impôts, et donc naturellement soumise à la TVA, d'échapper à celle-ci. Cette exonération " ad libitum " s'exerce notamment en violation régulière et répétée de l'article 256-1 en ce qui concerne de nombreuses personnes " indépendantes ".*

*Les conditions d'application de l'exonération favorisent de plus la mise en oeuvre de structures " doublonnées " pour bénéficier dans les meilleures conditions possibles des avantages des positions d'exonération ou d'assujettissement. Ainsi, la grande majorité des organismes de formation ayant opté pour l'exonération de TVA sont des structures commerciales.*

*La situation paradoxale créée par les modalités actuelles d'application de l'article 261-4-4° se révèle encore plus contradictoire que par le passé avec la mise en oeuvre des mesures de clarification du régime fiscal des associations en application des articles 261-4-9 et 261-7-1 du CGI. Il est significatif à ce sujet que le " guide pratique sur le nouveau régime fiscal des associations " (Ed la Documentation Française 1999 p. 85) décrit un exemple d'association de formation professionnelle qui entre de manière très claire dans le champ de l'assujettissement aux impôts commerciaux mais signale, dans une note en bas de page, que ce raisonnement peut être invalidé par " l'exonération spécifique ".*

*Ces modalités pour le moins ambiguës d'exonération des organismes de TVA devraient, faute de clarification, inciter les vérificateurs à la prudence.»*

Ces dispositions d'exonérations spécifiques font de plus l'objet de désaccords entre le gouvernement français et la commission européenne qui devront bien être un jour clarifiés.

D'où notre suggestion, au moins en ce qui concerne les actions au bénéfice des demandeurs d'emplois, de déroger à l'application générale de la TVA par l'application de la catégorie 14 de l'annexe H de la 6ème directive TVA de l'Union Européenne en vue de bénéficier du taux réduit à 5,5%, suggestion pour laquelle il n'en faut pas moins souligner qu'il faudrait alors revenir sur la définition claire et sans ambiguïté des actions et des publics concernés.