

Exonération de TVA pour les prestations d'enseignement dispensées dans un local aménagé à la condition que l'enseignant exerce son activité sans l'aide d'aucun salarié

Lire les conclusions de :

Christine Psilakis

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 4ème chambre – N° 24LY01287 – M.V. – 20 novembre 2025 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

TVA, Exonération de TVA, Documentation administrative, Interprétation du texte fiscal, Opposabilité de la doctrine administrative, Article 261 du code général des impôts, L. 80 A du livre des procédures fiscales

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Il résulte des dispositions du b du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts que peuvent seuls être exonérés de TVA les cours ou leçons de disciplines artistiques ou sportives qui, eu égard aux conditions d'organisation de l'activité dans le cadre de laquelle ils sont délivrés, peuvent être regardés comme dispensés à titre personnel. Les leçons qu'un enseignant donne en bénéficiant du concours d'autres personnes ne peuvent, par suite, quelles que soient les fonctions exercées par ces personnes, bénéficier d'une telle exonération. Ne peuvent, en conséquence, être dispensées de TVA les leçons dispensées à titre personnel par un professeur de danse qui, bien que n'employant pas de salariés au sein de son école, met, par ailleurs, ses locaux à disposition d'autres enseignants auxquels il rétrocède les honoraires perçus sur les cours que ceux-ci dispensent personnellement [1]. Les cours devant être regardés, au sein de l'établissement, comme donnés avec le concours d'autres personnes.

² Il est, en revanche, fondé à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, des paragraphes 61 et 62 de la documentation administrative référencée 3 A-3125 publiée le 20 octobre 1999, repris au paragraphe 370 de la documentation administrative référencée BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50, dans ses versions publiées depuis le 12 septembre 2012, qui étend le champ de l'exemption aux cours dispensés par l'enseignant disposant, en qualité de propriétaire ou de locataire, d'un local aménagé à cet effet, à la seule condition qu'il exerce son activité sans l'aide d'aucun salarié.

19-01-01-03-01, Contributions et taxes, Généralités, Textes fiscaux, Garantie du contribuable contre les changements de doctrine (art. L. 80 A du livre des procédures fiscales), Existence

19-06-02-02, Contributions et taxes, Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, Taxe sur la valeur ajoutée, Exemptions et exonérations

NOTES

[1] Cf. CE, 1er juillet 2025, n° [470800](#), B et CE, 1er juillet 2025, n° [492060](#), B

[Retour au texte](#)

Conclusions du rapporteur public

Christine Psilakis

Rapporteuse publique à la cour administrative d'appel de Lyon

¹ M.X. exploite sur la forme d'une entreprise individuelle une école de danse « Bella danse studio » à Saint-Chamond. Il dispense lui-même certains cours, les autres étant assurés par des professeurs ayant le statut de « micro-entrepreneurs ». M.X. a bien déposé ses déclarations au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC mais estimant que cette activité était exonérée de TVA, il n'a pas déposé de déclarations de chiffre d'affaires à ce titre.

² Au terme d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2017 au 31 décembre 2019, l'administration fiscale a estimé, au contraire, que M.X. ne pouvait bénéficier de l'exonération prévue du b du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts et a mis à sa charge des rappels, notifiés selon la procédure de rectification contradictoire.

³ M.X. relève appel du jugement ayant rejeté sa demande tendant à la décharge de ces impositions.

⁴ Vous ne vous attarderez pas sur les moyens tirés de l'irrégularité de la procédure et vous pourrez les écarter comme manquant en fait :

- D'une part, la proposition de rectification est suffisamment motivée conformément aux exigences de l'article L. 57 du Livre des procédures fiscales (LPF) puisqu'elle indique le fondement légal, les motifs et le montant des rectifications envisagées ;

- D'autre part, la procédure contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF a bien été respectée, cette procédure n'imposant pas à la vérificatrice, pour fonder la base des redressements ultérieurs, de demander à M.X. de ventiler ses recettes selon que celles-ci rémunéraient ses propres interventions ou celles de professeurs intervenus dans son école en qualité d'auto-entrepreneurs.

⁵ Au fond, est en cause l'application du b du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts. Cette disposition exonère de la taxe sur valeur ajoutée, les cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif, dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves, en procédant à la transposition de l'article 132 de la directive TVA de 2006, lequel permet aux États membres d'exonérer les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire et universitaire.

⁶ Le litige s'inscrit dans une configuration particulière puisque M.X. est gérant d'une société qui met à disposition ses locaux à d'autres professeurs ayant le statut d'auto-entrepreneurs et où lui-même

dispense ses propres cours. L'ensemble des cours sont payés à la société par les élèves et les émoluments sont ensuite rétrocédés à chacun des professeurs.

7

Le litige pose deux questions :

- Les revenus d'activité de la dizaine d'auto-entrepreneurs qui travaillent au sein de la structure aux côtés de M.X. étaient-ils exonérés de la TVA ?
- Compte tenu de la situation particulière de M.X. (exploitant et gérant de l'école) y aurait-il exonération des seuls revenus des cours donnés à titre personnel par lui au sein de sa propre structure ?

8

Cette affaire a fait l'objet d'un premier audiences à l'été 2025 mais a été renvoyée à la suite de la production dans une note en délibéré de la part du requérant faisant apparaître une comptabilisation distincte entre les revenus issus des cours assurés par lui et ceux encaissés pour les professeurs intervenant dans l'école, ce qui était, vous a-t-il semblé alors, susceptible d'influer sur la solution du litige conformément à la solution que vous aviez dégagée dans votre arrêt n° 21LY02963 du 24 novembre 2022 où vous étiez enclins à distinguer dans une configuration somme toute très proche, le sort des revenus d'activités des micro entrepreneurs dispensant des cours dans une école d'un contribuable que vous considériez comme valablement soumises à la TVA de celles des revenus d'activité du contribuable dispensant ses propres cours dans la même structure.

9

Toutefois deux décisions du Conseil d'État (CE, 1^{er} juillet 2025, [n°470800](#), et n° 492960), scellent de notre point de vue, le sort de la requête de M.X..

10

En effet, dans ses conclusions conformes sur ces deux affaires, le rapporteur public, Mme Karin Ciavaldini a rappelé que c'est le critère du concours apporté par d'autres personnes, qui conduit à considérer que les prestations ne sont plus délivrées « à titre personnel » : il en va ainsi des leçons qu'un enseignant ou moniteur donne avec le concours de personnes qu'il salarie, quelles que soient les fonctions exercées par ces personnes salariées (CE, 27 janvier 2017, [n° 391373](#)), c'est-à-dire y compris lorsqu'elles ne participent pas elles-mêmes à la délivrance des leçons et n'interviennent pas dans la dimension pédagogique de l'activité. Il en va de même de personnes bénévoles (CE, 14 octobre 2022, [n° 461781](#), RJF 1/23 n° 12). Et il en va de même d'auto-entrepreneurs comme dans l'arrêt du Conseil d'État n° 470800 précité.

11

En résumé, dès lors que l'activité est exercée dans une structure dédiée, sous la direction du contribuable, et que d'autres personnes que lui-même y délivrent des enseignements dans des conditions que

lui-même détermine, l'activité, qui doit être considérée dans son ensemble, n'est plus exercée « à titre individuel » et n'entre donc pas dans le champ de l'exonération.

¹² Ce raisonnement vous permet d'exclure toute exonération de TVA s'agissant des revenus perçus par la société du fait des cours dispensés par les auto-entrepreneurs, mais aussi de ceux dispensés par M.X..En effet, la circonstance que le requérant dispense la majorité des cours dans sa structure et qu'il perçoive directement la rémunération de ses cours auprès de la sté dont il est le gérant, ne sont pas de nature à infirmer le raisonnement qui vous a été exposé.

¹³ Par ailleurs, il n'est aucunement soutenu qu'il existait en l'espèce des modalités d'exercice différentes de l'activité des cours de danse (comme par exemple des cours dispensés en structure par le seul contribuable et des cours dispensés avec l'aide de tiers à un public scolaire dans les locaux scolaires comme il est question dans l'arrêt du Conseil d'État n°492960 qui auraient pu justifier une exonération partielle.

¹⁴ Pour finir, M.X. n'est pas fondé à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la documentation administrative qu'il invoque, laquelle n'apporte rien à la loi fiscale dont il a été fait application.

¹⁵ Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.