

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

Lire les commentaires de :

Merwane Benrahou

Une histoire de doctrine fiscale : l'exonération de TVA appliquée aux activités d'un professeur de danse enseignant dans un local aménagé sans le concours de salariés

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 Note universitaire

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

DOI : [10.35562/alyoda.10249](https://doi.org/10.35562/alyoda.10249)

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.

Note universitaire

Une histoire de doctrine fiscale : l'exonération de TVA appliquée aux activités d'un professeur de danse enseignant dans un local aménagé sans le concours de salariés

Merwane Benrahou

Docteur en droit, Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, A.T.E.R, Université Paris Cité
(Centre Maurice Hauriou)

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.10312](https://doi.org/10.35562/alyoda.10312)

¹ *Par un arrêt du 20 novembre 2025, la cour administrative d'appel de Lyon précise les conditions d'application de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article 261 du code général des impôts pour les leçons dispensées « à titre personnel ». Après avoir confirmé une interprétation stricte de cette exigence, excluant tout concours de tiers dans l'organisation de l'enseignement, la cour fait toutefois droit aux demandes du contribuable sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. L'arrêt illustre ainsi le rôle particulièrement intéressant que peut avoir la doctrine administrative formellement admise, susceptible de faire prévaloir une interprétation plus favorable que celle que le juge applique en vertu des dispositions législatives. Cet arrêt d'espèce met ainsi en lumière les tensions entre les interprétations de la loi fiscale du point de vue de la protection du contribuable.*

² La taxe sur la valeur ajoutée repose sur un champ d'application large, mais assorti de potentielles exonérations. Parmi elles, l'article 261, 4-4° b du code général des impôts prévoit une exonération de TVA pour les cours ou leçons relevant notamment de l'enseignement artistique ou sportif, à condition qu'ils soient dispensés à titre personnel par des personnes physiques rémunérées directement par leurs élèves.

³ L'arrêt commenté, rendu par la cour administrative d'appel de Lyon le 20 novembre 2025, illustre les difficultés d'application de cette exonération. En l'espèce, un professeur de danse exploitait une école au sein de laquelle il dispensait personnellement une partie des cours, tandis que d'autres leçons étaient assurées par des enseignants indépendants, rémunérés par rétrocession d'honoraires. À l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur les années 2017 à 2019, l'administration fiscale a remis en cause l'exonération de TVA appliquée aux recettes issues de cette activité, estimant que

les cours ne pouvaient être regardés comme dispensés à titre personnel au sens de l'article 261 du CGI, en raison de l'organisation collective de l'enseignement.

⁴ Le requérant a alors saisi le tribunal administratif de Lyon afin de réclamer la décharge, ou à défaut, la réduction, des impositions supplémentaires mises à sa charge, demande rejetée par un jugement du 12 mars 2024. Il a alors interjeté appel devant la cour administrative d'appel de Lyon, soutenant notamment qu'il pouvait bénéficier de l'exonération prévue par la loi fiscale, soit, à défaut, de celle résultant de la doctrine fiscale opposable.

⁵ Dès lors était posée la question de savoir si le requérant pouvait obtenir une exonération de TVA sur le fondement des dispositions légales invoquées ou, à défaut, se prévaloir d'une doctrine fiscale pour en bénéficier.

⁶ Par un arrêt du 20 novembre 2025, la cour administrative d'appel de Lyon annule le jugement attaqué. À titre liminaire, les moyens tirés de l'irrégularité de la procédure d'imposition que la cour écarte et qui n'intéresseront pas le présent commentaire peuvent être mentionnés. Ils concernent un potentiel défaut du caractère contradictoire de la procédure de redressement et un défaut de motivation de la proposition de redressement. Sur ces points, la cour relève que le requérant a pu échanger avec la vérificatrice au cours de la vérification de comptabilité et produire, s'il l'estimait utile, tous justificatifs complémentaires. Elle précise en outre que la circonstance que la proposition de rectification repose sur une interprétation contestable de la loi fiscale est sans incidence sur sa motivation, cette question relevant du bien-fondé de l'imposition. Enfin, se référant aux dispositions des articles L. 57 et R. 57-1 du livre des procédures fiscales, elle constate que la proposition de rectification mentionnait bien le fondement légal, les motifs, le montant et la période des rectifications envisagées et en déduit qu'elle était suffisamment motivée.

⁷ Pour le reste, qui nous intéresse davantage, la cour précise l'articulation entre son interprétation des dispositions légales prévoyant l'exonération de TVA applicable aux activités d'enseignement et le mécanisme de protection offert par la doctrine fiscale sur le fondement de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales. La cour adopte une solution en deux temps : elle confirme d'abord son interprétation stricte de l'exonération de TVA applicable aux enseignements dispensés à titre personnel (I), avant de reconnaître, dans un second temps, l'effet correcteur déterminant de la doctrine fiscale opposable sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (II).

I. Un grief logiquement écarté : l'absence d'exonération fondée sur la loi

8 Examinant si le requérant peut se prévaloir de l'exonération prévue par l'article 261, 4-4° b du code général des impôts, la cour fait application de ces dispositions telles qu'interprétées en jurisprudence (A). Il en résulte que les leçons litigieuses ne peuvent être regardées comme dispensées « à titre personnel » (B).

A. Le rappel des conditions légales de l'exonération de TVA : l'exigence d'une leçon exercée « à titre personnel »

9 Avant d'en venir à la question des exonérations, la cour rappelle le cadre général concernant la soumission à la taxe sur la valeur ajoutée. Celui-ci relève de l'article 256 du code général des impôts qui énonce que sont « *soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel [...]* ». C'est alors à ce stade qu'intervient la question des exonérations.

10 Celles-ci découlent d'autres dispositions du même code. L'article 261 prévoit à ce titre diverses exonérations. Elles visent notamment les « *professions libérales et activités diverses* » et peuvent plus spécifiquement concerner « *les cours ou leçons relevant de l'enseignement [...] artistique ou sportif, dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves [...]* ».

11 Cet article peut être précisé à plusieurs égards. En premier lieu, notons qu'il relève d'une transposition d'une directive européenne. À cette échelle, le texte de référence est la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 portant sur l'harmonisation des législations nationales en matière de la TVA et les dispositions qu'elle contient sur la question des exonérations des leçons données par un enseignant [1]. Celles-ci sont reprises au sein de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA [2]. Elles énoncent que sont exonérées « *les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire* ». En la matière, la Cour de justice de l'Union européenne a précisé que de telles activités ne peuvent bénéficier de l'exonération de TVA que si ces activités « *constituent des leçons données par un enseignant, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire* » [3].

12 En second lieu, sur le plan du droit interne, dans l'application de l'article 261, il a précisément été tenu compte du vocable employé dans les textes européens. Les conclusions de Vincent Daumas sur

une décision de janvier 2017 [4] en témoignent (disponibles sur [Arianeweb](#)). Après avoir rappelé les dispositions pertinentes de la directive de 1977, le rapporteur public proposait en effet d'« *ajouter une précision supplémentaire relative au champ d'application de cette exonération* », en considérant qu'il en résultait que « *l'exonération ne s'applique qu'à des leçons données à titre personnel par des enseignants* ». Suivie par la formation de jugement, l'analyse du rapporteur public a été reprise dans la décision du 27 janvier 2017. Ce faisant, le Conseil d'État ne faisait que s'inscrire dans le prolongement de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille à l'origine de l'affaire [5], ainsi que dans la continuité de la jurisprudence antérieure de la cour administrative d'appel de Lyon rendue dans une espèce similaire [6].

¹³ Ainsi, dans l'affaire de janvier 2017, suivant les conclusions du rapporteur public, le Conseil d'État a jugé, à propos de l'article 261 du CGI, que

« les leçons qu'un enseignant ou moniteur donne avec le concours de personnes qu'il salarie ne peuvent être regardées comme dispensées à titre personnel, quelles que soient les fonctions exercées par ces personnes salariées » [7].

¹⁴ De ce point de vue, l'exclusion tenant au concours d'autres personnes est entendue de manière extensive. Elle ne se limite pas à l'hypothèse du recours à des salariés, mais s'applique dès lors qu'un tiers intervient dans la délivrance des leçons. Tel est le sens d'un arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Nantes en janvier 2022 [8], implicitement confirmé par la non-admission du pourvoi formé contre cette décision [9].

¹⁵ Il n'est, dès lors, guère surprenant qu'un professeur de danse, dont les cours étaient dispensés « *avec le concours de tiers prestataires* », se soit vu refuser le bénéfice de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article 261 du CGI [10].

¹⁶ Dans le cas d'espèce commenté, la cour énonce, dans le même sens, qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 261 du CGI que seules peuvent bénéficier de l'exonération les activités pouvant « *être regardées comme dispensées à titre personnel* ». Elle rappelle ainsi que, du point de vue de l'exonération de TVA, le recours au concours d'autres personnes exclut un tel bénéfice. Restait finalement à appliquer ces critères aux circonstances de l'espèce.

B. Les conséquences tirées sur la situation litigieuse : l'absence de leçons dispensées « à titre personnel »

17

La question posée revenait finalement à se demander si les cours dispensés pouvaient être regardés comme délivrés « à titre personnel ». En l'espèce, il résulte de l'instruction que le requérant assurait lui-même la majorité des cours de danse, les autres étant pris en charge par des professeurs exerçant sous le statut de micro-entrepreneur. Sur le plan financier, l'arrêt précise également que le

« règlement de l'ensemble des cours par les élèves était effectué à l'école de danse et non aux professeurs eux-mêmes, ceux-ci bénéficiant ensuite d'une rétrocession d'honoraires ».

18

De ces éléments la cour conclut que les leçons dispensées ne pouvaient, au regard des modalités d'organisation de l'école de danse, être regardées, dans la période au cœur du présent litige,

« comme dispensées à titre personnel par le contribuable et ouvrir droit à exonération, y compris pour ce qui concerne les leçons dispensées par l'intéressé lui-même au sein de l'école » et ce, « alors même que les recettes afférentes à ces leçons auraient été distinguées, dans la comptabilité de l'assujetti, des recettes rétrocédées aux professeurs indépendants ».

19

La cour adopte ainsi une approche globale de l'organisation de l'activité d'enseignement. Elle ne distingue pas, pour l'application de l'exonération, les cours effectivement assurés par l'intéressé de ceux assurés par d'autres intervenants, mais apprécie l'activité dans son ensemble. En définitive, cette solution n'a rien de surprenant au regard des décisions citées ci-dessus : le bénéfice du mécanisme d'exonération implique l'absence totale de concours. Néanmoins, l'intérêt de l'arrêt commenté est ailleurs. Au-delà d'une application logique de la jurisprudence antérieure, il est ici fait application d'une doctrine fiscale, laquelle permet de faire prévaloir une interprétation différente de la loi permettant d'aboutir à une solution différente en l'espèce.

II. Un grief utilement mobilisé : l'exonération permise par la doctrine fiscale

20

Dans un second temps, la cour est amenée à examiner le moyen tiré de la doctrine fiscale invoquée par le requérant. Après avoir constaté l'existence d'une interprétation formellement admise par l'administration et potentiellement plus favorable que la loi fiscale (A), elle en fait application en l'espèce (B).

A. L'existence d'une doctrine fiscale retenant une interprétation divergente

21 La doctrine fiscale, qui recouvre différentes formes d'interprétation des textes fiscaux émanant de l'administration, présente un intérêt particulier en ce qu'elle est susceptible de produire des effets juridiques. Elle soulève, à ce titre, des enjeux qui excèdent le seul cadre du présent commentaire, en ce qu'en permettant le maintien de situations fiscales dont la légalité peut être discutée, elle introduit un certain « *malaise* » [11] dans l'étude de la hiérarchie des normes.

22 Plus précisément, ce qui polarise les débats autour de cette doctrine, et qui apparaît bien dans l'arrêt commenté, tient aux dispositions présentes au sein de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. Celles-ci énoncent qu'il

« ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration [...] ».

23 L'exposé de ces dispositions permet de revenir brièvement sur le « *malaise* » précédemment évoqué et d'en relativiser la portée à partir de quelques considérations relatives à la hiérarchie des normes. Au préalable, il convient de préciser que ces propos sont envisagés à partir d'un postulat conduisant à envisager l'activité du juge comme impliquant une part incompressible d'interprétations, laquelle implique des choix [12]. Or, il ne faut pas perdre de vue que la doctrine fiscale n'est, en elle-même, qu'une interprétation de la loi par l'administration. À ce titre, elle entre en concurrence avec l'interprétation retenue par le juge.

24 Il va de soi que toutes les interprétations ne se valent pas, et c'est précisément pour cette raison que le juge hiérarchise l'examen des moyens, comme le reflète le plan retenu dans ce commentaire. Dès lors, l'interprétation de l'administration ne peut prévaloir qu'à titre subsidiaire, après que le juge a constaté la contrariété de la position du contribuable à la loi telle qu'il l'interprète. En d'autres termes, la norme de référence demeure la loi. Celle-ci est d'abord appliquée selon l'analyse qu'en retient le juge. Si cette analyse révèle une incompatibilité avec les règles applicables, peut alors s'ouvrir l'examen de la doctrine formellement admise par l'administration.

25 En pareille hypothèse, le juge ne va pas tant substituer l'interprétation de l'administration à la sienne que faire application – et donc, là encore, faire primer sa propre interprétation – d'une autre disposition législative, à savoir l'article L. 80 A du livre des

procédures fiscales, qui organise la protection du contribuable s'étant conformé à une interprétation formellement admise par l'administration. Le juge fait donc prévaloir une règle législative instituant une dérogation à l'application d'une autre disposition législative.

26

Cela étant, l'hypothèse dans laquelle le contribuable se trouve effectivement dans une position jugée contraire à la loi mais potentiellement conforme à une doctrine fiscale est toujours intéressante sur le plan contentieux. Schématiquement, l'enjeu est de savoir si l'interprétation sur laquelle se fonde un requérant, même si celle-ci apparaît contraire à la loi, constituerait une interprétation formellement admise par l'administration. Ce qui semble ressortir des dispositions de l'article L. 80 A est alors empreint de subjectivité. Il s'agit d'une certaine manière de prendre en considération la « *croyance* » du contribuable dans la signification de la règle qui va lui être appliquée [13].

27

En l'espèce, il existe bien une telle doctrine fiscale, une prise de position formelle de l'administration. Le requérant se prévaut effectivement 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 ».

28

Sur le fond, cette doctrine fiscale énonce la chose suivante :

« [...] l'initiation à certaines disciplines sportives ou artistiques comme [...] la danse implique, en principe, que l'enseignant dispose d'un local muni de diverses installations. Mais les situations de fait sont très diverses à cet égard. / En tout état de cause, il convient d'admettre que les cours ou leçons dispensés à un ou plusieurs élèves sont exonérés même si l'enseignant dispose, en qualité de propriétaire ou de locataire, d'un local aménagé à cet effet, dans la mesure où il exerce son activité, sans l'aide d'aucun salarié [...] ».

29

Restait alors à déterminer si cette doctrine était en l'occurrence bien applicable.

B. L'applicabilité de la doctrine fiscale retenant une interprétation divergente

30

Plusieurs conditions président l'applicabilité d'une doctrine fiscale. Sur un plan temporel, lorsque l'alinéa 1er de l'article L. 80 A est en cause, la doctrine invoquée doit être en vigueur à la date de l'imposition primitive. Au-delà de cette considération, la doctrine fiscale est lue et appliquée strictement aux contribuables par le juge. Le principe serait alors celui de « *l'interprétation littérale* », ce qui n'exclut pas une certaine intelligence dans son application [14]. La dimension littérale va en tout cas parfois assez loin. Le Conseil d'État a ainsi pu s'opposer à ce que l'administration fasse usage de la procédure des répressions des abus de droit à l'encontre d'un contribuable qui a « *appliqué à la lettre* » une doctrine fiscale contenue dans une instruction publiée [15]. Dans cet avis, le commissaire du Gouvernement Guillaume Goulard relevait notamment que « *le propre des instructions administratives est qu'elles ne peuvent être appliquées qu'à la lettre, sans rechercher l'intention de leurs auteurs* » [16]. Cette approche doit toutefois être nuancée depuis l'arrêt d'Assemblée du 28 octobre 2020 [17], par lequel le Conseil d'État admet que l'administration puisse, sur le terrain de l'abus de droit, écarter le bénéfice de la garantie prévue à l'article L. 80 A du LPF en présence d'un montage artificiel, « *dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éluder ou d'atténuer l'impôt* », quand bien même le contribuable respecterait littéralement les termes de la doctrine administrative.

31

Pour ce qui nous intéresse ici, il convient de relever que, dans des situations proches de l'affaire commentée, le défaut de correspondance entre la doctrine invoquée et l'activité effectivement exercée par le contribuable a pu conduire le juge à en refuser l'application. À titre d'illustration, dans sa décision du 27 janvier 2017, le Conseil d'État a refusé de faire bénéficier un enseignant de jet-ski de doctrines relatives à l'équitation et au pilotage d'avion, issues de réponses ministérielles aux questions de députés datées des 21 janvier 1980, 17 août 1998 et 2 décembre 2008.

32

En l'espèce, sur le plan temporel, la doctrine fiscale invoquée de 2012 était bien en vigueur à l'occasion de l'imposition primitive dont il est ici question. Quant à la possibilité de la transposer aux faits et à la situation du contribuable, la cour relève qu'il relève de son instruction que le requérant

« dispense des cours dans un local aménagé pour l'enseignement de la danse, sans l'aide d'aucun salarié ». Dès lors, ce dernier « remplit les conditions définies par l'interprétation du texte fiscal formellement admise par l'instruction » précitée.

33

Le requérant est ainsi fondé à se prévaloir de cette doctrine sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales afin de contester les droits de TVA auxquels il a été assujetti au titre des

enseignements qu'il a dispensés

34 Il est ainsi certain que la situation commentée illustre bien les termes de l'article L. 80 A et l'existence d'un « *différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal* » et d'une interprétation qui a été « *formellement admise par l'administration* ».

35 Il découle logiquement de ce qui précède que le requérant « *doit être déchargé des droits de TVA sur les recettes résultant des cours qu'il a lui-même dispensés sur la période du 1er janvier 2017 au 31 décembre 2019 ainsi que des intérêts de retard y afférents* ».

36 En conclusion, et pour résumer l'équilibre défini par la CAA de Lyon dans cette affaire, si le contribuable ne saurait se prévaloir de la loi pour obtenir une exonération de TVA sur les leçons qu'il donne lorsqu'il met ses locaux à disposition d'autres enseignants auxquels il rétrocède les honoraires perçus sur les cours que ceux-ci dispensent personnellement, il peut en revanche se fonder sur une doctrine fiscale qui permet une telle exonération lorsque l'enseignant exerce son activité sans l'aide de salariés.

NOTES

[1] Directive [77/388/CEE](#) du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, titre X, art. 13, A, § 1, j. [Retour au texte](#)

[2] Directive [2006/112/CE](#) du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, art. 131 et 132, § 1, j. [Retour au texte](#)

[3] CJUE, 14 juin 2007, [C-445/05](#), § 38 [Retour au texte](#)

[4] CE, 27 janvier 2017, [n°391373](#), recueil Lebon T. p. 590 [Retour au texte](#)

[5] CAA Marseille, 28 avril 2015, [n°13MA00719](#), C [Retour au texte](#)

[6] CAA Lyon, 28 novembre 1991, [n°90LY00814](#), recueil Lebon, p. 907 ; CAA Lyon, 3 décembre 1992, [n°91LY00947](#) [Retour au texte](#)

[7] CE, 27 janvier 2017, [n°391373](#), recueil Lebon T., p. 590. [Retour au texte](#)

[8] CAA Nantes, 7 janvier 2022, [n°20NT03378](#), C [Retour au texte](#)

[9] CE, 14 octobre 2022, [n°461781](#) [Retour au texte](#)

[10] CE, 1^{er} juillet 2025, [n°470800](#), recueil Lebon [Retour au texte](#)

[11] Collet M., *Droit fiscal*, Paris, PUF, 13^e éd., 2026, p. 130 [Retour au texte](#)

[12] Cela ne signifie pas que le texte est « *dépourvu de toute signification* », mais plutôt qu'il en « *exprime potentiellement plusieurs* » (Guastini R., « Réalisme et anti-réalisme dans la théorie de l'interprétation », *Mélanges Paul Amselek*, Bruxelles, Bruyant, 2005, p. 432), ce qui conduit à opérer un choix pour celui qui exerce l'activité d'interprétation [Retour au texte](#)

[13] V. à ce propos Collet M., « Les conditions d'invocabilité de la doctrine administrative », *RFFP* 2010/4, n° 112, p. 73 [Retour au texte](#)

[14] Mignon E., « Doctrine administrative : jurisprudence récente, questions en suspens », *RJF* 2000, no 6, p. 489. [Retour au texte](#)

[15] CE, Avis, 8 avril 1998, *Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans*, [n°192539](#), recueil Lebon, p. 170 [Retour au texte](#)

[16] Goulard G., « Fonds turbo : abus de droit et garantie contre les changements de doctrine », [concl. sur CE, Avis, 8 avril 1998, [n°192539](#), CE, Assemblée, *Centre de distribution et de chaleur de Meudon-Orléans (SDMO)* (voir texte ci-après Décisions du mois n° 593 ; CE, Assemblée, 8 avril 1998, [n°189179](#), *Société Gras Savoye*, et [n°189180](#), *Société Essences et carburants de France*, et [n°190556](#), *Société NSC Groupe*, *RJF*, 1998, no 5, p. 381 [Retour au texte](#)

[17] CE, Assemblée, 28 octobre 2020, [n°428048](#), recueil Lebon, p. 365. [Retour au texte](#)