

# L'exploitant d'un élevage qui se comporte en producteur exerce une activité économique relevant du champ de la TVA

## Lire les conclusions de :

**Virginie Chevalier-Aubert**

Conclusions du rapporteur public

## Lire les commentaires de :

**Jean-Baptiste Chelle**

Assujettissement à la TVA : l'interprétation extensive de la notion d'activité économique pour la détermination du champ d'application de la TVA

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 14LY01777 – 26 mai 2016 – C+ [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Article 256 A du code général des impôts, Activité économique, TVA, Activité de producteur, Remboursement de crédits

### Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

## Résumé

- <sup>1</sup> Selon les termes de l'article 256 A du Code général des impôts, il faut, pour relever du champ de la taxe sur la valeur ajoutée, exercer une « activité économique », qui peut consister en une activité de « producteur » et, s'il s'agit de l'exploitation d'un bien, avoir l'intention d'en « tirer des recettes ayant un caractère de permanence ».
- <sup>2</sup> En l'espèce, Mme L. possède une propriété d'environ dix-neuf hectares dans la Nièvre dans laquelle elle pratique l'élevage de chevaux, d'ânes et de poneys depuis 1999. Au démarrage, ce n'était donc qu'une activité purement privée qui s'est transformée en activité économique à partir de l'année 2004 puisque l'intéressée s'est elle-même et spontanément placée sous le régime de la taxe sur la valeur ajoutée, manifestant ainsi son intention de développer une activité de production agricole. Elle a même obtenu le remboursement de crédits de taxe sur la valeur ajoutée déductibles dont elle disposait sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 31 décembre 2010 avant que l'administration ne les remette ultérieurement en cause à la suite d'une vérification de comptabilité.
- <sup>3</sup> La question soumise à la cour est donc de savoir si Mme L., en exploitant son élevage, exerce une activité économique (de producteur ou d'exploitant d'un bien) ou n'exerce que son droit de propriété, auquel cas, elle ne relèverait pas de la taxe sur la valeur ajoutée. En l'espèce, la cour retient la première solution et estime que Mme L. est fondée à demander le remboursement des crédits de TVA dont elle disposait à l'expiration des années 2011 et 2012.
- <sup>4</sup> Cf. [CJUE, 19 juillet 2012, n° C-263/11](#) pour la vente à répétition de bois abattu par une tempête par un particulier. Voir aussi [C.A.A. Lyon, 5<sup>ème</sup> chambre, SARL Page, 26 octobre 2011](#) s'agissant d'une société de personnes d'achat de revente de chevaux de sports qui les revendait après les avoir entraînés, mais qui ne disposait d'aucune installation.

# Conclusions du rapporteur public

**Virginie Chevalier-Aubert**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6266](https://doi.org/10.35562/alyoda.6266)

<sup>1</sup> Mme L. a déclaré exercer, à titre professionnel, une activité d'élevage de chevaux et d'autres équidés à Lormes dans la Nièvre depuis 2004. Elle exerçait auparavant cette activité pour ses loisirs.

<sup>2</sup> Cette activité a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2010 en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de bénéfices agricoles.

<sup>3</sup> A l'issue de cette vérification, l'administration a notamment estimé que la requérante n'exerçait pas une activité économique au sens des dispositions de l'article 256 A du code général des impôts (CGI). Les rappels de TVA en résultant ont été contestés devant le tribunal administratif. Le jugement n'a pas encore été rendu.

<sup>4</sup> Ce qui est en litige, dans la présente affaire, c'est le rejet de plusieurs demandes de remboursement de crédits de TVA, de 5 388 euros pour l'année 2011 et 3 341 euros pour 2012.

<sup>5</sup> Mme L. relève appel du jugement du tribunal administratif de Dijon, en date du 25 mars 2014, qui a rejeté les demandes de remboursements susmentionnés.

<sup>6</sup> Mme L. conteste tout d'abord **la régularité du jugement attaqué.**

<sup>7</sup> Il est reproché aux premiers juges de ne pas avoir visé le mémoire en réplique enregistré le 18 février 2014 et d'avoir omis de répondre à un moyen qui n'était pas inopérant.

<sup>8</sup> Il résulte de la jurisprudence, pour l'application de l'article R.741-2 du code de justice administrative, que le défaut de visa d'un mémoire produit avant clôture de l'instruction n'emporte pas irrégularité du jugement si le mémoire non visé ne comporte pas d'élément nouveau auquel le juge devait répondre ou que les motifs de la décision révèlent que les éléments nouveaux ont été pris en compte et qu'il y a été répondu (voir par exemple CE 8 octobre 2007 Mme Veerapen n° 298766. CE Commune de Noisy-le-Grand du 7/10/2015 n° 380156)

<sup>9</sup> Le mémoire non visé ne contenait pas selon nous d'éléments nouveaux qui auraient dû être évoqués par les premiers juges. Ils n'étaient tenus de répondre qu'à tous les moyens opérants, pas à tous les arguments.

<sup>10</sup> Au soutien de son argumentation sur l'existence d'une activité économique Mme L. faisait référence à d'autres pièces destinées à établir que les démarches entreprises à compter de 2003 démontraient son intention d'exercer son activité à titre

professionnel. Est en litige, nous vous le rappelons, dans ce dossier, la qualification de l'activité de Mme L. au cours des années 2011 et 2012.

11 Mme L. ne peut donc se prévaloir de l'omission du visa du mémoire.

12 Quant à l'omission à statuer elle porterait sur le moyen selon lequel l'administration fiscale ne peut par principe remettre en cause la qualité d'assujetti d'un contribuable après avoir implicitement reconnu cette qualité par l'octroi d'un remboursement de taxe. Ce moyen n'était cependant pas soulevé devant les premiers juges.

13 Si vous nous suivez, vous pourrez cependant statuer sans qu'il soit besoin d'analyser ces moyens relatifs à la régularité du jugement, dès lors que nous proposerons de faire droit aux demandes de remboursement.

#### 14 **Sur le bien-fondé des impositions**

15 Le litige porte sur la qualification d'activité économique au sens de l'article 256 A du code général des impôts.

16 Nous sommes, en la matière, dans un régime de preuve objective. (Voir en ce sens : CE 1er juillet 2009 Sarl Alain Palanchon)

17 Le jugement attaqué a retenu, comme indices de l'absence d'existence d'une activité économique, que le montant du chiffre d'affaires n'était que de 2 764, 48 euros en 2011, et de 4 954, 31 euros en 2012 alors que les charges d'exploitation s'élevaient à 57 878 euros en 2011 et 48 103 euros en 2012, que 2010 est l'année de la première vente, alors que Mme L. exerce son activité depuis 2000.

18 Il a aussi relevé le fait que Mme L. n'a embauché aucun salarié jusqu'en novembre 2011, qu'elle réside à Palaiseau (Essonne) et ne se rend dans la Nièvre qu'un week-end sur deux et pendant les vacances scolaires.

19 Il est aussi indiqué, par les premiers juges, que la requérante ne dispose d'aucun site internet, qu'elle n'est pas recensée sur un annuaire professionnel, ni sur les pages jaunes et qu'elle n'apparaît ni dans des brochures, revues spécialisées, ni sur des affiches dans les centres équestres ou dans les journaux locaux. L'administration prend la peine de préciser que c'est seulement en janvier 2012, après une vérification de comptabilité, qu'elle a fait état de son adhésion à l'association « France Shetland Passion ».

20 Le jugement attaqué reprend les éléments figurant dans la proposition de rectification qui concerne la remise en cause de l'existence d'une activité agricole. L'administration avait estimé que n'ayant vendu que deux animaux depuis la mise en place de l'activité, Mme L. ne tirait pas des revenus de son exploitation. Dans la

proposition de rectification il n'y a aucune motivation particulière sur la notion d'activité économique au sens de l'article 256 du code général des impôts.

21 Dans le rejet de la demande de remboursement de la somme de 5 388 euros, l'administration, en ce qui concerne l'activité économique, relève que Mme L. n'avait jamais fait de réels efforts en vue de développer activement son exploitation afin d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

22 Il convient de préciser les critères à retenir pour qualifier une activité d'économique au sens des dispositions de l'article 256 du code général des impôts.

23 Les règles d'assujettissement à la TVA sont fixées par cet article 256 du code général des impôts, qui a transposé en droit français la 6ème directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977, remplacée par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA.

24 Aux termes de l'article 256 A du CGI :

25 *" Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, (...)*

26 *Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. "*

27 Aux termes de l'article 9 § 1 de la directive TVA de 2006 :

28 « 1. Est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. »

29 Le cinquième considérant de la directive TVA de 2006 affirme qu'« un système de TVA atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services. Il est, par conséquent, dans l'intérêt du marché intérieur et des États membres d'adopter un système commun dont l'application s'étende également au commerce de détail ».

30 Le principe est donc que toute production ou commercialisation des biens ou services relève de la TVA.

31 Mais le particulier qui cultive ses tomates dans son jardin et en donne parfois ou régulièrement à son voisin ou en vend une fois de temps en temps doit-il systématiquement relever de la TVA pour cette activité de producteur ?

32 La CJUE a affirmé dans sa jurisprudence que la « notion d'activité économique ne concerne pas des activités exercées à titre occasionnel » (V. CJCE 26 septembre 1996, aff. 230/94, 4e ch., Enkler : RJF 11/96 n° 1370)

33 Lorsqu'un bien peut être utilisé aussi bien à des fins d'ordre privé qu'économique, les recettes qu'il procure ne sont soumises à la TVA que si elles ont un caractère de permanence.

34 Cet arrêt considère que l'exploitation durant dix-huit jours pouvait caractériser une activité économique. Il s'agissait, de savoir si la mise en location occasionnelle d'un camping-car, que son propriétaire utilisait essentiellement à titre privé devait être regardée comme l'exploitation d'un bien en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

35 Est assujetti à la Tva, celui qui exerce une activité à titre onéreux qui présente un caractère de permanence.

36 La CJUE estime qu'il appartient à la juridiction nationale de procéder à l'appréciation de l'ensemble des données de l'espèce afin de déterminer si l'exploitation d'un bien corporel, tel qu'une forêt, est exercée en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

37 (voir CJUE 19 juillet 2012 aff. 263/11, 2e ch., Ainārs Rēdlihs : RJF 12/12 n° 1176.)

38 La reconnaissance de la qualité d'assujetti découle notamment de la répétition des échanges économiques à titre onéreux.

39 Il a été jugé que ne constitue pas une livraison de biens effectuée en tant qu'assujetti à la TVA l'opération consistant en trois acquisitions de lots d'objets d'art avec revente d'un seul lot au cours de la même année puis la revente partielle, deux ans plus tard, d'un deuxième lot, en raison du faible nombre des transactions et en dépit du montant de celles-ci comme du lieu de dépôt des objets.

40 (Voir par exemple CAA Bordeaux 30 octobre 2003 n° 99BX01878, 4e ch., C. : RJF 3/04 n° 227.)

41 Mais l'article 4-2 de la 6ème Directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977 admet par exemple qu'il y ait activité économique en cas de réalisation d'une seule opération comportant l'exploitation d'un bien corporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de

permanence. (Voir Cour de justice des Communautés européennes arrêt du 4 décembre 1990 concernant l'application de la TVA aux Pays-Bas (aff. C-186/89, Van Tiem : Dr. fisc. 1991, n° 26, comm. 1356).

42 L'élevage d'animaux et notamment d'équidés constitue, par nature, une activité de producteur qui est une activité économique.

43 Mais l'administration fait valoir que l'activité d'éleveur de Mme L. est une activité de loisirs qui ne serait pas exercée de manière professionnelle pour les diverses raisons invoquées.

44 Il n'est pas contesté que Mme L. avait un élevage de 50 têtes au cours des années en cause, un hangar agricole, un tracteur, 9 nourrisseurs, un silo de 8 m<sup>2</sup>.

45 La requérante s'est elle-même et spontanément placée sous le régime de la taxe sur la valeur ajoutée.

46 En ce qui concerne, les moyens déployés, il est seulement allégué par l'administration qu'elle ne met pas en œuvre des moyens analogues à ceux déployés par un professionnel au niveau de la promotion : pas de site internet, pas de mention de l'activité sur un annuaire professionnel, ni sur les pages jaunes, ni dans des brochures, revues spécialisées, ni sur des affiches dans les centres équestres ou dans les journaux locaux. L'administration indique que c'est seulement en janvier 2012, après une vérification de comptabilité, qu'elle a fait état de son adhésion à l'association « France Shetland Passion (voir CJUE, 2e ch., 15 sept. 2011, aff. C-180/10, S. et aff. C-181/10, K. sur les démarches actives de commercialisation / CAA Lyon, 2e ch., 27 févr. 2014, n° 13LY00739, M. et Mme C.).

47 Le critère de la participation personnelle limitée de Mme L. aux activités et de l'absence de salariés jusqu'en 2011 n'est pas opérant selon nous. Il n'est pas requis une participation personnelle du contribuable à l'activité, de nombre minimal de salariés. Quant à l'absence de salariés jusqu'en 2011, cet élément n'est pas pertinent, l'administration ne contestant l'existence d'une réelle activité d'éleveur.

48 Si l'administration relève aussi la disproportion entre le chiffre d'affaires, le nombre de ventes et les charges d'exploitation, l'absence de recherche d'un meilleur profit, des ventes trop peu importantes par rapport au potentiel de l'exploitation (2012 : 31 animaux en âge d'être vendu), ces critères sont inopérants. Nous ne sommes pas dans le cadre d'une démonstration d'un acte anormal de gestion.

49 L'administration relève également le faible nombre de ventes.

50 Rappelons les termes de l'article 9 § 1 de la directive TVA de 2006

51 « 1. Est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon  
indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique,  
quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. »

52 Même si le nombre des ventes (2 ventes en 2010, 5 ventes en 2011)  
et le chiffre d'affaires est faible, il n'est pas contesté que ces ventes  
sont réalisées à titre onéreux, il y a permanence puisque répétition de  
ces ventes. Le faible chiffre d'affaires ou le nombre de ventes qualifié  
de « peu important » n'est pas un critère pertinent sauf si  
l'administration en déduisait une fictivité de l'activité, ce qu'elle ne  
fait pas en l'espèce.

53 Il a été jugé que la livraison de l'électricité produite par une  
installation photovoltaïque située sur le toit d'une maison à usage  
d'habitation est une activité économique. L'exploitation de cette  
installation photovoltaïque s'inscrivant dans la durée, il y a lieu de  
constater que la fourniture d'électricité au réseau par l'installation  
photovoltaïque en cause s'effectue de manière permanente et non pas  
uniquement occasionnelle (pt 27). CJUE, 2e ch., 20 juin 2013, aff. C-  
219/12, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr c/ Unabhängiger  
Finanzsenat Außenstelle Linz : Dr. fisc. 2013, n° 26, act. 358 ; RJF  
10/2013, n° 993.

54 Les faits relevés, par l'administration ne nous semblent pas suffisants  
pour conclure que l'activité déployée ne serait que le simple exercice  
du droit de propriété.

55 Mme L. ne pourrait, pour sa part, se prévaloir des remboursements  
de tva sur les années postérieures 2015 et 2016, portant sur une  
autre période d'activité, qui ne constitue pas une prise de position  
formelle de l'administration sur sa position.

56 Cependant, l'administration applique, en l'espèce, selon nous, des  
critères très restrictifs pour la qualification de l'activité économique  
alors que les textes et la jurisprudence donnent une définition très  
large de la notion d'activité économique, l'objectif du système  
commun de tva étant que la taxe soit perçue de manière aussi  
générale que possible (voir 5ème considérant précité de la directive)

57 Mme L. avait au cours des années en litige une activité de producteur  
exercée en vue de générer des échanges économiques répétés à titre  
onéreux. Cette activité doit donc être regardée comme une activité  
économique au sens de l'article 256 A du code général des impôts et  
elle avait droit au remboursement de TVA.

58 Par ces motifs nous concluons à l'annulation du jugement attaqué, à  
ce qu'il soit accordé le remboursement d'un crédit de tva de 5 388  
euros au titre de l'année 2011 et de 3 341 euros au titre de l'année  
2012 et à ce que la somme de 1 500 euros soit mise à la charge de  
l'Etat au titre des frais irrépétibles.

# Note universitaire

## Assujettissement à la TVA : l'interprétation extensive de la notion d'activité économique pour la détermination du champ d'application de la TVA

**Jean-Baptiste Chelle**

Fiscaliste au sein du cabinet MDL Société d'avocats, Chargé de travaux dirigés à l'Université  
Jean Moulin Lyon 3

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6267](https://doi.org/10.35562/alyoda.6267)

<sup>1</sup> *Examen des critères permettant de qualifier le caractère économique de l'exploitation (d'un élevage) conformément aux dispositions de l'article 256 A du Code général des impôts. La disproportion entre le chiffre d'affaires et les charges d'exploitation, le faible nombre de ventes par rapport au potentiel d'une exploitation ne permettent pas à l'administration fiscale de remettre en cause le caractère économique d'un élevage lorsque l'exploitant se comporte en producteur. Le comportement de l'exploitant : un critère déterminant. Par un arrêt du 26 mai 2016, la cour administrative d'appel de Lyon rappelle l'exigence du caractère économique de l'activité exercée pour pouvoir relever du champ d'application de la TVA. Cette solution, dans la droite ligne de la jurisprudence européenne, précise les critères permettant de qualifier une activité d'économique. Par activité économique, il convient d'entendre toute activité de producteur notamment. En cas d'exploitation d'un bien meuble corporel, il convient d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Enfin, toute entreprise dont l'activité est assujettie à la TVA peut demander le remboursement de crédits de TVA, sous réserve du respect de certaines conditions.*

## I- Faits et procédure

### a- Rappel des faits

<sup>2</sup> Les faits soumis à la Cour étaient les suivants :

<sup>3</sup> Depuis 1999, Mme L exerçait une activité d'élevage de chevaux, d'ânes et de poneys dans sa propriété située dans la Nièvre.

<sup>4</sup> En 2004, Mme L a décidé de placer spontanément son activité sous le régime de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

5 Mme L a fait l'objet d'une vérification de comptabilité en matière de TVA et de bénéfices agricoles portant sur la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 31 décembre 2010, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a estimé que Mme L n'exerçait pas une activité économique au sens des dispositions de l'article 256 A du Code général des impôts.

6 A ce jour, les rappels de TVA notifiés à Mme L font l'objet d'une instance devant le tribunal administratif, étant précisé qu'aucun jugement n'a encore été rendu. En l'espèce, le litige fait suite au rejet par l'administration fiscale de demandes de remboursement de crédits de TVA au titre des années 2011 et 2012, pour des montants respectifs de 5.388 euros et 3.341 euros.

## b- Les enjeux

7 En l'espèce, se posait la question de savoir si Mme L, en exploitant un élevage d'équidés, se comportait comme un producteur exerçant une activité économique au sens des dispositions de l'article 256 A du Code général des impôts et relevait par conséquent du champ d'application de la TVA.

8 Selon l'administration, l'activité exercée par la requérante consistait en la gestion d'un patrimoine privé dans la mesure où elle n'avait jamais fait de réels efforts en vue de développer activement son exploitation afin d'en retirer des recettes présentant un caractère de permanence. Au soutien de sa position, l'administration fiscale faisait valoir que la requérante n'employait pas de moyens analogues à ceux des professionnels du secteur. Le service mettait en avant :

- 9 - l'absence de publicité pour développer son exploitation ;
- 10 - le faible nombre de ventes intervenues par rapport au potentiel d'exploitation ;
- 11 - la disproportion entre les recettes obtenues et les charges d'exploitation.

12 La requérante, de son côté, soutenait que son activité d'élevage présentait un caractère professionnel depuis 2004. L'intéressée faisait valoir, d'une part, que l'administration fiscale avait fait droit à ses demandes de remboursements de crédits de TVA sur la période antérieure au litige et d'autre part, malgré un faible chiffre d'affaires, il n'en demeurait pas moins qu'elle était à la recherche constante de recettes récurrentes.

## c- Décisions du TA de Dijon et de la CAA de Lyon

13 Le tribunal administratif de Dijon a suivi la position de l'administration fiscale et rejeté les prétentions de la requérante. (TA Dijon - n° 1300374 et n° 1300771 -25 mars 2014)

14 Après avoir interjeté appel, la requérante a réitéré ses motifs en observant que « *la transformation d'une détention patrimoniale en exploitation professionnelle est possible* » et que « *la notion d'activité économique au sens des dispositions de l'article 256 A du CGI doit s'apprécier selon le critère de la recherche de recettes récurrentes indépendamment du niveau des recettes ou des charges d'exploitation* ».

15 La cour administrative d'appel a retenu les prétentions de la requérante en relevant que :

16 « *à partir de l'année 2004, Mme L... a souscrit des déclarations de TVA, manifestant ainsi son intention de développer une activité de production agricole...Mme L a mobilisé, pour les besoins de son élevage, des moyens analogues à ceux d'un professionnel...que le fait que Mme L n'ait pas mis en œuvre de moyens publicitaires, n'ait pas possédé de site internet et n'ait pas été référencée en tant qu'éleveur dans le milieu professionnel au cours de la période en litige ne suffit pas à établir qu'elle ne s'est pas comportée comme un producteur ; qu'il suit de là que Mme L est fondée à demander le remboursement des crédits de taxe sur la valeur ajoutée déductible dont elle disposait à l'expiration des années 2011 et 2012* ».

17 La cour administrative d'appel de Lyon reconnaît que Mme L s'est comportée comme un producteur en manifestant son intention de développer son activité et en mobilisant des moyens analogues à ceux d'un professionnel du secteur. Il en résulte que l'activité de Mme L, consistant dans l'exploitation d'un élevage d'équidés revêt un caractère économique au sens des dispositions de l'article 256 A du Code général des impôts et relève, à ce titre, du champ d'application de la TVA. Mme L était ainsi en droit de demander le remboursement de ses crédits de TVA.

## II- Portée de la décision de la CAA de Lyon

### a- Les critères d'assujettissement d'une activité économique à la TVA

18 La question posée à la cour et à laquelle celle-ci a répondu positivement, était de savoir si, l'activité exercée par Mme L, à savoir l'exploitation d'un élevage d'équidés, constituait une activité patrimoniale (de gestion d'un patrimoine privé) ou une activité économique (de producteur ou d'exploitant d'un bien) et relevait à ce titre du champ d'application de la TVA.

19 L'article 256 A du Code général des impôts définit la notion d'assujetti à la TVA et plus précisément les opérations qui entrent par nature dans le champ d'application de la TVA. Il en résulte que sont considérées comme assujettis à la TVA, les personnes qui exercent de manière indépendante une activité économique.

20 Aux termes du 5<sup>e</sup> alinéa de ce même article, constituent une activité économique, les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est également considérée comme économique, l'activité consistant en l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

21 Dans sa rédaction antérieure, l'article 256 A du Code général des impôts précisait les opérations pouvant être réalisées à titre habituel ou occasionnel. Ces références ont été supprimées par la loi 78-1240 du 29 décembre 1978. (BOI-TVA-CHAMP-10-10-20-20131120 n° 330, 20 novembre 2013) (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/118-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-10-20-20131120>)

22 Il en résulte que la notion d'assujetti à la TVA se définit par référence à la nature des opérations réalisées.

23 S'appuyant sur les textes précités, le raisonnement conduit par la Cour appelle plusieurs commentaires.

24 **En premier lieu**, lorsqu'un bien peut être utilisé à la fois à des fins d'ordre privé et économique, les recettes qu'il procure ne sont soumises à la TVA que si elles ont un caractère de permanence.

25 L'appréciation du caractère de permanence doit être effectuée au vu de l'ensemble des données du litige, parmi lesquelles figure notamment la nature du bien en cause. En effet, le fait qu'un bien ne puisse convenir qu'à une exploitation économique suffit, bien souvent, pour admettre qu'il produit des recettes ayant un caractère permanent.

26 Pour apprécier le caractère de permanence, la jurisprudence européenne (CJUE 26-9-1996 aff. 230/94, Enkle ) commande de tenir compte (i) du point de savoir si le propriétaire du bien en cause a mobilisé, pour l'exploitation des fruits de ce dernier, des moyens analogues à ceux déployés par un professionnel du secteur, ainsi que (ii) des conditions dans lesquelles l'intéressé exploite effectivement ce bien.

27 Concernant le point de savoir si le propriétaire a mobilisé des moyens analogues à ceux déployés par un professionnel du secteur, la juridiction lyonnaise nous apporte des précisions en écartant les éléments factuels concernant la promotion de l'activité d'éleveur de Mme L (site internet, mention sur les pages jaunes, etc.

...). La circonstance que le contribuable n'engage aucune dépense de publicité pour promouvoir son activité ne fait pas obstacle à la reconnaissance du caractère économique de l'activité de la requérante.

28 La cour souligne ainsi que « Mme L a mobilisé pour les besoins de son élevage des moyens analogues à ceux d'un professionnel en faisant l'acquisition de matériels agricoles (tracteurs, nourrisseurs, un silo de 8m3, etc...) et ce même si certaines de ses acquisitions sont intervenues antérieurement à la première déclaration de TVA ».

29 Il y a lieu de relever également que la cour de Lyon écarte les critères retenus par l'administration fiscale pour apprécier le caractère économique de l'activité d'élevage exercée par Mme L, qui consistait à retenir le faible nombre de ventes (2 ventes en 2010 et 5 en 2011) ainsi que la disproportion entre le chiffre d'affaires et les charges d'activités. La position adoptée par la juridiction lyonnaise se justifie, dans la mesure où, l'administration fiscale ne remettait pas en cause le caractère onéreux des ventes.

30 **En second lieu**, pour appuyer sa position, la cour a raisonné par analogie à la jurisprudence européenne pour analyser les conditions dans lesquelles l'intéressée exploitait effectivement son bien. Pour ce faire, elle a, par la technique du faisceau d'indices, déterminé si le comportement de la requérante pouvait être assimilé à celui d'un producteur agricole pour retenir le caractère de permanence.

31 Il ressort du raisonnement de la cour, qu'il convenait avant toutes choses de s'attacher au comportement de l'intéressée : « *Avait-elle l'intention de se comporter comme un assujetti ?* » Eu égard aux différents éléments présentés par la requérante, la cour a considéré que tel était le cas en l'espèce.

32 La solution adoptée par la juridiction lyonnaise en l'espèce, fait preuve d'une grande souplesse dans la mesure où il était avéré que la requérante ne se rendait sur son exploitation qu'un week-end sur deux et pendant les vacances scolaires.

33 A cet égard, on observera avec intérêt, les conclusions du rapporteur public, Madame Virginie Chevalier Aubert, aux termes desquelles le critère de la participation personnelle limitée de Mme L aux activités, conjugué à l'absence de salarié jusqu'en 2011 était considéré comme inopérant pour l'appréciation du caractère économique de l'activité.

34 Il convient également d'observer l'évolution de la jurisprudence de la juridiction d'appel lyonnaise sur l'appréciation des conditions dans lesquelles l'intéressé exploite effectivement son bien.

35 Dans une espèce tranchée le 26 octobre 2011 ([CAA LYON - 5<sup>ème</sup> chambre - N°LY00326 -26 octobre 2011- SARL PAGE c/ DCF Rhône-Alpes-Bourgogne](#)), la cour de Lyon a jugé, s'agissant d'une société de

personnes exerçant une activité d'achat-revente de chevaux de sports, que cette activité ne pouvait être regardée comme une activité économique au sens des dispositions de l'article 256 A du code général des impôts dans la mesure où cette société qui revendait des chevaux après les avoir entraînés ne disposait d'aucune installation.

<sup>36</sup> Dans cette affaire, le requérant gérait en sus de son activité, six autres entreprises. Il ne pouvait valablement justifier du caractère professionnel et matériel de son activité dans la mesure où il confiait la gestion des chevaux à une tierce personne. De fait, l'unique rétribution de ces opérations était constituée par un éventuel bénéfice lors de la revente des chevaux.

<sup>37</sup> Dès lors, la juridiction lyonnaise aurait sans doute pris la même position dans la présente affaire, si la requérante n'avait entrepris des démarches actives dès 2004, en commençant à souscrire spontanément des déclarations de TVA et en acquérant du matériel agricole afin d'effectuer des « *travaux d'arrachages de souches et de défrichage sur l'exploitation* » dans le but d'exploiter son élevage, aboutissant à la vente d'équidés.

<sup>38</sup> La solution de la juridiction lyonnaise s'inscrit donc dans le prolongement de la jurisprudence européenne qui tend à retenir une interprétation extensive de la notion d'activité économique en présence d'une exploitation de biens.

## b- Une interprétation extensive de la notion d'activité économique

<sup>39</sup> Un examen approfondi des textes et de la jurisprudence européenne permet de relever que la notion d'activité économique est interprétée de manière extensive, notamment en présence d'une exploitation de biens.

<sup>40</sup> En ce sens, la Cour de justice a décidé que la simple intention d'exploiter peut suffire en présence d'éléments objectifs pour qualifier une activité d'économique, ouvrant un droit à déduction, sans devoir attendre le début de l'exploitation effective de son entreprise. (CJCE, 8 juin 2000, Aff. C-396/98, Schloßstraße GbR)

<sup>41</sup> Il ressort des termes de la directive TVA que le domaine d'application de la TVA est délimité pour partie, par la notion d'activité économique.

<sup>42</sup> Il y a lieu de relever que pour la jurisprudence européenne, ce qui compte, c'est le caractère économique de l'activité que doit mener un assujetti. Cette activité suppose d'une part, l'exploitation d'un bien et, d'autre part, une permanence dans les recettes tirées de cette exploitation.

43 Concernant l'exploitation de biens par des professionnels, l'article 9, §1 de la directive TVA permet d'élargir le champ d'application de la TVA à toute autre activité économique exercée de manière occasionnelle par un assujetti, sous réserve que cette activité constitue une véritable activité. Il convient de préciser que le terme « économique » ne signifie pas forcément profitable. Il en résulte que la directive TVA est indifférente au but et aux résultats de l'activité. (CJCE, 12 sept. 2000, Aff. C-260/98, Comm. c/ Grèce)

44 S'agissant de l'exploitation de biens par des non professionnels, il ressort de la jurisprudence européenne que certaines situations moins tranchées soulèvent de réelles difficultés de qualification.

45 A cet égard, une des méthodes permettant de vérifier si l'activité concernée est accomplie en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence, a été dégagé par la jurisprudence européenne. (CJUE, 19 juillet 2012 n°C-263/11) Dans cette espèce, la question concernait la vente à répétition de bois abattu par une tempête par un particulier, où il a été jugé que « *dès lors que lesdites livraisons sont accomplies en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence, l'activité en cause au principal doit être qualifiée d'activité économique* ».

46 Pour appliquer cette méthode, la Cour de justice devait comparer d'une part, les conditions dans lesquelles l'intéressé exploitait effectivement le bien et d'autre part, les conditions dans lesquelles s'exerçaient habituellement l'activité économique correspondante.

47 La jurisprudence européenne souligne que le simple exercice du droit de propriété par son titulaire ne peut en lui-même, être considéré comme constituant une activité économique et que tel n'est pas le cas lorsque l'intéressée entreprend des démarches actives de commercialisation en mobilisant des moyens analogues à ceux déployés par un producteur au sens l'article 9 de la directive TVA

48 Il en résulte que l'arrêt commenté ici, éclairé par les conclusions du rapporteur public, s'inscrit dans le droit fil de cette jurisprudence. En effet, c'est dans cette assimilation que réside l'apport de cette décision. Car si l'interprétation du tribunal administratif de Dijon avait été confirmée, l'incitation voulue par la jurisprudence européenne aurait été inefficace en droit interne.

49 Enfin, on constate, en l'espèce, que la juridiction lyonnaise reproche à l'administration fiscale d'avoir appliqué des critères trop restrictifs pour qualifier l'activité d'économique exercée par Mme L, contrairement à la définition très large de cette notion donnée par la jurisprudence européenne.

50 Il y a lieu de s'interroger, afin de savoir s'il s'agit d'une critique spécifique au cas d'espèce, sanctionnant la méthode appliquée par l'administration fiscale pour remettre en cause le caractère

économique de l'élevage de Mme L, ou s'il s'agit d'une critique plus générale s'inscrivant dans la logique de la jurisprudence européenne afin de reconnaître de manière presque systématique l'exercice d'une activité économique en présence d'une exploitation de biens.

<sup>51</sup> Le raisonnement par analogie suivi en l'espèce, par la juridiction lyonnaise laisse penser que l'interprétation du caractère économique d'une activité doit être reconnue de manière extensive, notamment en présence d'une exploitation de biens. A l'inverse, en l'absence d'exploitation de biens, il y a lieu d'observer que la jurisprudence européenne tend à retenir une interprétation plus restrictive de la notion d'activité économique (CJUE 15 sept. 2011 Aff. 180/10, Slaby et Kuc) .

<sup>52</sup> En conclusion, cette jurisprudence conduit à réduire les cas de non-assujettissement, ce qui demeure conforme aux objectifs la directive TVA. Car comme le rappelle l'article 9 § 1 de la directive TVA « *l'objectif du système commun de TVA est que la taxe soit perçue de manière aussi générale que possible* ».