

N°s 471114, 472477 – M. A...

9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 5 février 2024

Lecture du 19 février 2024

## CONCLUSIONS

### Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

Selon les données publiées par l'INSEE<sup>1</sup>, un tiers seulement du revenu disponible moyen annuel des ménages agricoles provenait de l'activité agricole en 2018. Si la majorité des autres ressources est issue de salaires, et notamment, de celui du conjoint de l'exploitant, certaines proviennent d'autres activités développées au sein de l'exploitation, telles que le tourisme à la ferme, ou, comme dans le cas d'espèce, la pension pour chevaux de propriétaires, ce qui inclut, généralement, l'alimentation, la surveillance et le logement du cheval.

Ces activités complémentaires peuvent susciter des questionnements, lorsqu'il s'agit de déterminer la fiscalité qui leur est applicable, et, notamment, si elles ouvrent droit aux régimes favorables bien souvent prévus par le législateur au bénéfice de l'activité agricole et de la filière équine, chaque imposition n'appelant pas nécessairement une qualification, et, par suite, un traitement homogène.

Le présent pourvoi vous permettra d'apporter quelques lumières pour ce qui concerne la taxe d'aménagement.

M. A..., qui exerce, à Francilly-Selency, dans l'Aisne, une activité de maraîchage, correspondant, essentiellement, à la culture de tomates et de fruits rouges, ainsi qu'une activité de pension de chevaux, a obtenu en 2014 l'autorisation de construire sur ses terrains une écurie d'une surface de plancher de 156 m<sup>2</sup> pour héberger des chevaux en box individuel.

Deux titres de perception ont été émis en décembre 2008 pour obtenir paiement de la taxe d'aménagement, pour un montant global de 5553 euros, suivis de l'émission d'un troisième titre pour le recouvrement de la redevance d'archéologie préventive, d'un montant de 444 euros.

---

<sup>1</sup> Insee Première, n° 1876, Octobre 2021.

L'intéressé a demandé l'annulation de l'obligation de payer en résultant auprès du tribunal administratif d'Amiens, qui a rejeté sa demande. Saisie de l'appel formé contre ce jugement, en tant qu'il s'était prononcé sur la redevance d'archéologie préventive, la cour administrative d'appel de Douai a confirmé la solution.

Vous êtes saisis de deux pourvois dirigés contre le jugement du tribunal, s'agissant de la taxe d'aménagement au sujet de laquelle celui-ci s'est prononcé en premier et dernier ressort, et contre l'arrêt de la cour, s'agissant de la redevance d'archéologie préventive.

A la date des impositions en litige, la taxe d'aménagement était due, en vertu de l'article L. 331-6 du code de l'urbanisme, à raison des opérations de construction de bâtiments ou installations de toute nature soumises à un régime d'autorisation en vertu de ce code. L'article L. 331-7 exonère de la part communales et intercommunales de cette taxe un certain nombre de constructions, et notamment, selon son 3° qu'il nous faut citer expressément, « *dans les exploitations et coopératives agricoles, les surfaces de plancher des serres de production, celles des locaux destinés à abriter les récoltes, à héberger les animaux, à ranger et à entretenir le matériel agricole, celles des locaux de production et de stockage des produits à usage agricole, celles des locaux de transformation et de conditionnement des produits provenant de l'exploitation et, dans les centres équestres de loisir, les surfaces des bâtiments affectées aux activités équestres* ». Les parts départementales et régionales de la taxe sont exonérées, dans les mêmes conditions, en vertu de l'article L. 331-8. Précisons que, dans le cadre de l'unification du recouvrement fiscal au sein de la DGFIP, ces dispositions ont, au 1<sup>er</sup> septembre 2022, été transférées sans modification aux articles 1635 *quater* A à *quater* D du CGI.

Par ailleurs, si les travaux affectant le sous-sol soumis à autorisation d'urbanisme sont, en vertu de l'article L. 524-2 du code du patrimoine, assujettis à la redevance d'archéologie préventive, l'article L. 524-3 en exonère les constructions mentionnées au 3° de l'article L. 331-7 du code de l'urbanisme.

Devant les juges du fond, M. A... faisait valoir qu'il pouvait bénéficier de cette exonération, dès lors que le bâtiment en cause était situé dans son exploitation agricole et qu'il était destiné à héberger des chevaux.

Ni le tribunal, ni la cour, n'ont suivi ce raisonnement simple. Ils ont tous deux relevé que le bâtiment n'était pas affecté au fonctionnement d'un centre équestre – ce qui n'est pas contesté – mais également, qu'il n'était affecté ni à une activité d'élevage, ni à une opération s'insérant dans le cycle biologique du développement animal, le tribunal relevant qu'il était destiné à une activité de prestation de services.

1. L'intéressé soutient, en premier lieu, que les juges du fond ont ajouté à la loi en subordonnant le bénéfice de l'exonération à l'affectation du bâtiment à une activité s'insérant dans le cycle biologique du développement animal, alors qu'il suffit qu'il soit rattaché à une exploitation agricole et qu'il héberge des animaux. Le moyen est développé sous l'angle de l'erreur de qualification juridique dans le pourvoi dirigé contre l'arrêt de la cour, mais la

critique relève, en réalité, de l'erreur de droit, au même titre que celle qui est dirigée contre le jugement du tribunal.

**1.1.** Si vous n'avez pas eu l'occasion de vous prononcer sur la portée de l'exonération instituée au 3° de l'article L. 331-7 du CU - à l'exception de deux modestes décisions rendues en chambre jugeant seule, qui n'éclairent guère la question qui vous est posée<sup>2</sup> - on trouve quelques éléments utiles dans la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancienne taxe locale d'équipement, qui poursuivait la même finalité de pourvoir aux besoins des collectivités pour faire face aux dépenses induites par les constructions édifiées sur leur territoire.

Lors de la création de la taxe d'aménagement, en 2012<sup>3</sup>, le législateur a, en effet, souhaité conserver<sup>4</sup> l'exonération qui bénéficiait, indirectement, aux bâtiments agricoles, du fait que la taxe locale d'équipement était assise sur la surface de plancher hors œuvre nette (SHON) des constructions, laquelle ne comprenait pas les surfaces de plancher agricoles<sup>5</sup>.

En vertu de l'ancien article L. 112-7 du code de l'urbanisme énumérant les éléments exclus de la SHON, seules les « *surfaces annexes aux bâtiments d'exploitation agricole* » étaient, à l'origine, exclues de l'assiette de la taxe locale d'équipement, c'est-à-dire, selon l'article R. 112-2 pris pour son application, les bâtiments affectés au logement des récoltes, des animaux ou du matériel agricole ainsi que les serres de production. Il semble toutefois qu'en pratique, la plupart des bâtiments agricoles, et non les seules surfaces annexes, étaient exemptés. Aussi, un arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes de 1994, jugeant que des locaux affectés à l'élevage intensif de porcs devaient être inclus dans les surfaces imposables<sup>6</sup>, ainsi qu'une circulaire de 1996, qui en avait fait de même pour les serres maraîchères<sup>7</sup>, ont-ils suscité une certaine émotion au sein du monde agricole. Le législateur s'est emparé du sujet à l'occasion de la loi de finances pour 1999, et il a choisi de modifier le droit des sols dans un but fiscal, en excluant de la SHON définie à l'article L. 112-7 du CU l'ensemble des « *bâtiments d'exploitation agricole* »<sup>8</sup>. Il s'agissait d'aligner l'assiette de la TLE avec celle de la taxe sur les espaces naturels sensibles, dont le a) de l'article L. 442-2 du code de l'urbanisme excluait « *les bâtiments et les installations et travaux divers à usage*

---

<sup>2</sup> La décision *min. c/ P...* (10JS, 4 février 2021, n°436578) porte sur les dispositions de l'article R. 331-1 du code de l'urbanisme, qui assujettit à la taxe les opérations de reconstruction ayant pour effet de changer la destination des locaux mentionnés au 3° de l'article L. 331-7 et y a inclus, implicitement, la transformation d'un ancien fenil en atelier de loisirs.

Même si elle concernait une carrière destinée à des chevaux, la décision *min. c/ SCI De Guise* (9 JS, 20 novembre 2020, n°427807) se borne à préciser que le respect des conditions de l'exonération doit être apprécié à la date de la délivrance du permis de construire.

<sup>3</sup> Article 28 de la loi n° 2010-1658.

<sup>4</sup> Assemblée nationale, Rapport n° 2998 sur le projet de loi de finances rectificative pour 2010, tome 1.

<sup>5</sup> Conformément aux dispositions de l'article 317 *septies* de l'annexe II du CGI et de l'article L. 112-7 du code de l'urbanisme.

<sup>6</sup> 22 décembre 1994 n° 94NT00020, Association pour la protection de l'environnement et le développement de la région.

<sup>7</sup> Circulaire ministère de l'équipement n° 96-39 du 19 juin 1996, BO Equipement 96-19 du 20 juillet 1996.

<sup>8</sup> Article 116 de la loi n° 98-1266.

*agricole ou forestier liés à l'exploitation* »<sup>9</sup>. Le d) de l'article R. 112-2 a ensuite été complété par décret<sup>10</sup> pour préciser les surfaces concernées.

Par une décision du 5 avril 2004, *SCEA de la Charlotterie* (n° 231679, au rec., RJF 7/04, n° 725), vous avez, pour l'application des textes antérieurs à la réforme de 1999, validé l'interprétation de la cour de Nantes, en apportant deux précisions intéressantes. D'une part, vous avez jugé que le d) de l'article R. 112-2 du code de l'urbanisme ne pouvait instituer un cas d'exclusion de l'assiette de la TLE autre que ceux limitativement énumérés par l'article législatif. D'autre part, vous avez confirmé le raisonnement de la cour, qui s'était fondée sur la destination des constructions en cause – à savoir un élevage de volaille – pour juger qu'elles devaient être regardés comme des bâtiments d'exploitation, et non comme des « surfaces annexes » à de tels bâtiments, au sens de l'article L. 112-7<sup>11</sup>.

En transposant le raisonnement à la période postérieure à la loi de finances pour 1999, les surfaces exclues de l'assiette de la TLE, par renvoi aux dispositions de l'article R. 112-2 dans sa nouvelle rédaction, s'entendaient de celles qui constituaient des « *bâtiments d'exploitation agricole* » au sens de l'article L. 112-7 du CU modifié.

Or, si le lien entre l'assiette des taxes d'urbanisme et le calcul de la SHON a été rompu, lors de la création de la taxe d'aménagement en 2012, le législateur, on l'a dit, a entendu retenir un champ d'exonération identique à l'ancienne exclusion d'assiette. Nettoyant les dispositions du droit des sols de leurs scories fiscales, il a transféré, mot pour mot, les dispositions de l'ancien d) de l'article R. 212-2 du code de l'urbanisme au 3° de son article L. 331-7<sup>12</sup>. Il nous semble

---

<sup>9</sup> Sénat, rapport général n° 66 (1998-1999), tome III, déposé le 19 novembre 1998 (v. article 74 ter du projet de loi). Et ce, même si le rapporteur au Sénat semble avoir eu une conception extensive des locaux intéressant la production agricole, puisqu'il y incluait les gîtes ruraux et les locaux destinés à l'artisanat rural...

<sup>10</sup> Par le décret n° 2000-1272.

<sup>11</sup> Le critère de la destination des constructions gouvernait également, avec celui de leur consistance et de la nature des matériaux utilisés, le classement catégoriel des constructions aux fins de déterminer le tarif de TLE qui leur était applicable (23 décembre 2010, min c/ SCI des Vernes, n°307984, aux tables RJF 3/11 n° 312). Compte tenu de la finalité commune des deux taxes, cette approche a été, incidemment, transposée pour apprécier l'éligibilité des constructions aux abattements prévus pour la taxe d'aménagement (min. c/ Société Color du 27 mars 2023, n° 463961, RJF 6/23 n° 468).

La solution ne nous paraît pas entièrement transposable pour l'appréciation de l'éligibilité aux exonérations. En effet, pour ce qui concerne la modulation de la valeur d'assiette de la TLE, les trois critères ont été dégagés en tenant compte la volonté du législateur de proportionner le montant de la taxe au coût des équipements publics que la commune doit supporter pour faire face aux dépenses induites par chacune des catégories de construction en cause. C'est aussi le cas pour un abattement, qui permet de moduler le montant de la taxe.

Les exonérations prévues par l'article L. 331-7 du code de l'urbanisme répondent plutôt à la volonté d'accorder un avantage fiscal à certains types de constructions, soit à raison de leur utilité (constructions affectées à un service public, à l'hébergement dans les territoires ultramarins, réalisées dans les périmètres des opérations d'intérêt national ou dans des ZAC) ou de leur nécessité (constructions imposées par un plan de prévention des risques, reconstruction à l'identique d'un bâtiment détruit par un sinistre). Dans cette logique, si le critère de la destination du bâtiment est pertinent, tel n'est pas le cas, selon nous, de la consistance et de la nature de ses matériaux.

<sup>12</sup> L'exclusion des surfaces des bâtiments agricoles pour le calcul de la SHON a, parallèlement, été supprimée à l'article L. 112-1 du code de l'urbanisme, au sein duquel avaient été transférées, en 2000, les dispositions de son article L. 112-7 (ordonnance n° 2011-1539).

logique d'en déduire que l'exonération reste, aujourd'hui, réservée aux seuls bâtiments d'exploitation agricole.

Même si elle peut se réclamer d'une certaine maladresse de rédaction, vestige de son origine réglementaire, l'interprétation suggérée par les pourvois, à savoir, une première condition, générale, d'implantation de la construction « dans » une exploitation agricole, au sens topographique – les locaux doivent être situés sur un terrain qui sert de lieu d'exploitation d'une telle activité – puis, une fois passée cette étape, une seconde condition d'usage de la construction – comprenant l'hébergement des animaux, qu'ils appartiennent, ou non à l'exploitation agricole, ne nous paraît donc pas la bonne.

Elle ne correspond pas non plus à la lecture la plus naturelle de la disposition en cause, qui ne vise pas, de manière générale, les bâtiments destinés à héberger « des animaux », mais ceux qui sont destinés à héberger « les animaux », c'est-à-dire, implicitement, ceux de l'exploitation. La condition d'usage agricole est d'ailleurs évidente pour les autres surfaces exonérées par le même 3°, à savoir les locaux destinés à abriter les récoltes, à ranger et entretenir le matériel agricole, à stocker, transformer ou conditionner les produits provenant de l'exploitation.

Ce garde-fou de l'usage agricole du bâtiment nous semble, en outre, nécessaire, afin d'éviter que l'exonération soit accordée à un contribuable exerçant, en sus d'une activité agricole, une activité commerciale complémentaire sur sa propriété, alors que cette exonération serait refusée au contribuable exerçant, dans les mêmes conditions, une telle activité commerciale à titre exclusif dans une propriété rurale.

**1.2.** Reste donc à déterminer si un bâtiment destiné à la pension de chevaux de propriétaires est un bâtiment d'exploitation agricole, pour les besoins de la taxe d'aménagement.

Les juges du fond ont transposé votre jurisprudence fiscale traditionnelle, qui définit l'activité agricole comme celle qui s'insère dans un cycle biologique de caractère végétal ou animal, ou qui constitue le prolongement de telles opérations, définition reprise, en 1988, pour l'application du droit rural<sup>13</sup>, et qui est aujourd'hui codifiée à l'article L 311-1 du code rural et de la pêche maritime.

Vous appliquez ces critères pour distinguer entre les bénéfices agricoles et les autres revenus catégoriels (20 mars 1991, SCA d'élevage du Château de Vérigny, n° 73199, aux tables, RJF 5/91 n° 575), pour les besoins de la TVA (19 janvier 1983 n° 26872 aux tables, RJF 3/83 n° 388), de l'exonération de l'ancienne taxe professionnelle (15 octobre 1997, Turc, n° 154519, aux tables, RJF 12/97 n° 1137), ou de TFPB en faveur des exploitations agricoles (20 novembre 2013, Société Perrin et Fils, n° 360562, aux tables, RJF 2/14 n° 153) ou encore pour les besoins de la taxe d'apprentissage (26 juin 2017, Réserve africaine de Sigean, n° 391388, aux tables, RJF 10/17 n° 935).

---

<sup>13</sup> Par l'article 2 de la loi n° 88-1202.

Dans ce cadre d'analyse traditionnel, vous avez inclus les activités d'élevage parmi celles qui s'insèrent dans le cycle biologique de développement du cheval (2 décembre 1930, n°3306 et 23 janvier 1931, n°150, RO n° 5536 ; 6 juin 2007, min. c/ L..., n°270955, aux tables, RJF 10/07, n° 1042), ce cycle prenant fin lorsque l'animal est apte au dressage qui sera choisi – cheval de selle ou cheval de course (30 décembre 2009, min. c/ Martin, n° 312226, RJF 4/10 n° 368)<sup>14</sup>. Même si vous ne l'avez pas expressément jugé, l'activité de prise de pension de chevaux qui se réduit à un simple gardiennage ne participe donc pas, à l'évidence, au cycle biologique de développement du cheval, comme l'ont affirmé les juges du fond.

Si le pourvoi lui-même n'en dit pas mot, il faut relever que les décisions attaquées ne tiennent pas – du moins pas expressément - compte de l'évolution du cadre législatif propre au secteur équestre, intervenue en deux étapes, avec un volet fiscal inscrit dans la loi de finances pour 2004<sup>15</sup>, et un volet rural dans la loi du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux<sup>16</sup>.

L'article 63 du CGI prévoit désormais, pour la détermination de l'impôt sur les revenus, que « *sont considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation dans les activités autres que celles du spectacle* »<sup>17</sup>, ce classement catégoriel emportant exonération de la taxe professionnelle (actuellement de la CFE<sup>18</sup>) et de la taxe foncière sur les propriétés bâties<sup>19</sup>. Symétriquement, l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime a été modifié pour réputer agricoles ces mêmes activités, emportant la soumission des acteurs du monde équestre à l'application du droit rural, et leur ouvrant droit au bénéfice des aides agricoles, et notamment aux aides à l'installation.

Ces dispositions créent donc une nouvelle catégorie d'activités agricoles par détermination de la loi<sup>20</sup>, indépendamment de l'identification des activités agricoles « par nature » et l'on peut

---

<sup>14</sup> A l'inverse des activités des entraîneurs (11 avril 1986, Mottier, RJF 6/86 n°590) ou des propriétaires de chevaux de course (26 mars 1953, n°17736, D... p. 279).

<sup>15</sup> Article 22 de la loi n° 2003-1311.

<sup>16</sup> Article 38 de la loi n° 2005-157.

<sup>17</sup> La modification issue de la loi de finances prévoyait initialement que « *sont aussi considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, ainsi que ceux provenant de l'exploitation d'équidés adultes dans le cadre de loisirs à l'exclusion de ceux provenant des activités du spectacle* ». Le texte a été modifié par la loi relative au développement des territoires ruraux pour aligner la définition fiscale avec la nouvelle définition de l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime.

<sup>18</sup> Article 1450 du CGI.

<sup>19</sup> 6° de l'article 1382 du CGI.

<sup>20</sup> Sur le plan fiscal, ce n'est qu'en matière de TVA que la Cour de justice de l'Union européenne a donné un coup d'arrêt à cette velléité du législateur français d'étendre les limites du monde agricole au bénéfice de la filière équine. Elle a jugé, en 2012, que la France avait manqué aux obligations découlant de la directive TVA en appliquant des taux réduits aux opérations relatives aux équidés lorsque ceux-ci ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole, c'est-à-dire, pour simplifier, que le taux réduit de TVA doit être réservé aux animaux de boucherie, aux reproducteurs et aux animaux de trait (8 mars 2012, Commission c. France, C 596/10).

La solution repose, toutefois, sur les exigences propres à la réglementation TVA pour l'application du taux

donc s'interroger sur le point de savoir si l'activité de pension pour chevaux n'en fait pas, désormais, partie.

Il semble, à la lecture des travaux préparatoires de la loi relative au développement des territoires ruraux, que le législateur avait uniquement pour préoccupation, lorsqu'il a désigné comme agricoles les activités de préparation et d'entraînement des équidés, de distinguer la situation des entraîneurs de chevaux, seuls véritables exploitants agricoles, des propriétaires<sup>21</sup>, mais qu'il n'a pas envisagé le cas de la pension pour chevaux.

Alors qu'il avait entendu viser les activités équinnes constituant, notamment, « un revenu d'appoint pour certains agriculteurs »<sup>22</sup>, il ne serait probablement pas contraire à son intention de faire tomber la pension dans le champ des activités agricoles. Le rapport d'information de l'Assemblée nationale sur l'application de la loi du 23 février 2005 inclut d'ailleurs parmi les activités de préparation et d'entraînement des équidés, outre l'enseignement, la préparation à la compétition, l'accompagnement et le dressage, la pension de chevaux<sup>23</sup>.

Ceci peut expliquer<sup>24</sup>, que l'administration fiscale ait, dans sa doctrine, opté pour une solution favorable aux intéressés en prévoyant que les revenus provenant d'une activité de prise en pension de chevaux correspondant à un simple gardiennage sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles<sup>25</sup>.

Même s'il n'est guère évident de considérer qu'une telle activité correspond à une « préparation » ou à un « entraînement » de l'animal « en vue de son exploitation » puisqu'elle ne va pas au-delà d'un entretien courant et ne suppose, de la part du gardien, aucune action particulière visant à améliorer les performances de l'animal - ou, même, plus simplement, à lui rappeler comment promener son cavalier - vous pourriez être tentés de faire vôtre cette lecture de la loi. Et nous vous aurions peut-être proposé de faire cet effort si la solution pouvait être cantonnée au champ fiscal, ce qui n'est pas le cas, compte tenu de l'alignement sur le droit rural délibérément choisi par le législateur.

Dans un arrêt du 13 mai 2009, la Cour de cassation a jugé que la seule activité de gardiennage de chevaux n'entraîne pas dans la classification des activités agricoles prévues par l'article L. 311-1 du code rural, dans sa rédaction issue de la loi de 2005, de sorte que les contrats de location des parcelles sur lesquelles sont exercées ces activités sont constitutives de baux commerciaux, et non de baux ruraux (Civ. 3<sup>e</sup>, n° 08-16.421, Bull. 2009, III, n° 105). Vous n'êtes certes pas tenus par l'interprétation du juge civil, mais, outre qu'une divergence de

---

réduit, et n'est donc pas transposable pour l'application des dispositions du CGI relatives à d'autres impositions.

<sup>21</sup> V. les débats en séance à l'Assemblée nationale lors de la 1<sup>e</sup> lecture du projet de loi.

<sup>22</sup> Sénat, rapport n° 251 (2003-2004), tome I, déposé le 8 avril 2004 (v. article 10 du projet de loi).

<sup>23</sup> Assemblée nationale, rapport d'information n° 2942 sur la mise en application de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux.

<sup>24</sup> Alors, par ailleurs, que la version de l'article 63 du CGI issue de la loi de finances pour 2004 avait initialement retenu une rédaction plus large, et ne prévoyait pas que ces activités devaient l'être « en vue de l'exploitation » des équidés.

<sup>25</sup> Inst. 12-1-2005, 5-E-1-05 n° 12, transférée au BOI-BA-CHAMP-10-20 n° 40.

jurisprudence n'est jamais souhaitable, le choix de s'en tenir à une interprétation stricte du texte était justifiée, selon les conclusions de l'avocat général, par la volonté de ne pas soumettre la totalité des activités équestres aux normes du droit rural qui, sur bien des points, paraissent inadaptées à la situation, ainsi que l'a relevé la doctrine spécialisée<sup>26</sup>.

Des juridictions administratives d'appel ont déjà emboîté le pas à la Cour de cassation, la cour de Nantes ayant, notamment, jugé qu'une activité de prise en pension consistant à panser les chevaux, les alimenter, nettoyer les boxes, les entretenir, vérifier les clôtures, entretenir la carrière et remettre en état le paddock, ne constituait pas une activité agricole au sens du code rural, pour confirmer le refus d'octroi d'une aide à l'installation, par un arrêt du 16 février 2016<sup>27</sup>, qui a fait l'objet d'un pourvoi non admis par votre 3<sup>e</sup> chambre.

Nous nous rangeons à ces arguments, ce dont il découle, pour ce qui concerne l'impôt sur les revenus, que la doctrine fiscale ajoute à la loi - étant rappelé que cette doctrine ne peut utilement être invoquée, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, pour les besoins de la taxe d'aménagement.

**1.3.** Y a-t-il place, néanmoins, pour une interprétation autonome de la notion de bâtiments de l'exploitation agricole, au sens de l'article L. 331-7 du code d'urbanisme ?

Sous l'empire de la TLE, vous aviez réservé la question lorsque vous vous êtes prononcés, dans une décision *min. c/ SCI des Vernes* du 23 décembre 2010 (n° 307984, préc.), sur le classement catégoriel applicable à la construction de boxes à chevaux et d'un espace couvert servant de manège en vue d'élever et d'entraîner des chevaux. Vous avez regardé ceux-ci comme des « locaux des exploitations agricoles intéressant la production agricole » et des locaux annexes, au sens de l'article 1585 D du CGI. Mais la société exerçait, à titre principal, une activité d'élevage, c'est-à-dire une activité agricole « par nature » et si les conclusions de votre rapporteur public font état de l'exercice d'une activité commerciale accessoire de pension de chevaux, elles indiquent qu'il n'était pas possible, en pratique, de distinguer selon que les écuries étaient utilisées par les chevaux de l'éleveur ou par des chevaux pris en pension.

Pourrait militer dans le sens d'une interprétation autonome le fait que vous ayez retenu une acception autonome du bâtiment agricole, pour l'application des règles relatives à la délivrance des permis de construire. Vous avez ainsi admis qu'un chenil, destiné au gardiennage de chiens pris en pension, devait être regardé comme une installation classée liée à une activité agricole au sens des règles du plan d'occupation des sols de la commune (6 mars 1991, C... et Mme K..., n° 105487, aux tables), de même qu'un chenil à usage de fourrière (1<sup>er</sup> octobre 1993 Ville d'Albi n° 88842 aux tables), et vous avez confirmé cette solution, postérieurement à l'adoption de la loi de 1988 relative à l'adaptation de

---

<sup>26</sup> V., cités par l'avocat général : Y. Heuckel, "L'intégration des activités équestres dans l'agriculture : une équation à multiples inconnues", G.P. vendredi 19 - samedi 20 mai 2006, p. 13 et s., F. Roussel "Trois questions de base sur la loi du 27 février 2005", Rev.droit rural n/ 357, p.15.

<sup>27</sup> CAA de Nantes, 18 février 2016, min. c/ Michel, n°14NT03125, C.

l'exploitation agricole qui a défini l'activité agricole en droit rural (6 mai 1996, Préfet de la Seine-Maritime, n° 135979, aux tables).

Mais cette divergence avec le droit fiscal et le droit rural s'explique par l'objet spécifique des dispositions d'urbanisme réglementant l'utilisation des sols. Comme l'expliquait pragmatiquement G. Le Chatelier dans ses conclusions sur la décision C..., au regard de la nature de l'activité en cause et des nuisances qu'elle peut occasionner, l'implantation en « zone agricole » était de loin préférable à celle en « zone urbaine ». Cette justification n'est pas transposable pour l'application des règles de la fiscalité de l'aménagement, et elle l'est d'autant moins que, comme nous l'avons dit, les dispositions en litige, ont, dès l'origine, été conçues à des fins purement fiscales. Ceci commande plus naturellement une interprétation économique, au regard de l'objet de l'exonération, qui est de favoriser le développement ou le maintien d'une activité de nature agricole, au sens classique du terme.

Nous vous proposons donc d'écarter ce premier moyen, les juges du fond ayant, à bon droit recherché si le bâtiment en cause était destiné à l'exploitation d'une activité agricole « par nature », et nous vous proposons de surmonter le fait qu'ils n'aient pas ajouté qu'il n'était pas non plus destiné à la préparation ou l'entraînement des chevaux en vue de leur exploitation, dès lors que l'intéressé ne le soutenait pas devant eux.

## 2. Les moyens suivants appellent des observations plus brèves.

Il est soutenu que le tribunal aurait commis une erreur de droit ou, à tout le moins dénaturé les faits en retenant que le bâtiment était destiné à offrir une prestation de services alors que les chevaux accueillis en pension étaient nourris par les produits de l'exploitation agricole et pâturaient sur les prés de cette dernière.

Mais le bâtiment est bien destiné, à titre principal, à la réalisation d'une prestation commerciale au profit des propriétaires des chevaux. Il ne peut être considéré comme le prolongement de l'activité de polyculture exercée par l'intéressé, alors que le caractère agricole par prolongement d'une activité suppose, selon votre jurisprudence, que celle-ci puisse être habituellement réalisée par l'agriculteur lui-même à partir des produits de ses exploitations (v. en dernier lieu, 30 mai 2018, M. et Mme X..., n°402919, aux tables, RJF 8-9/18 n° 869, éclairée par les conclusions d'E. Bokdam-Tognetti) ce qui n'est le cas de la prise en pension des chevaux appartenant à des tiers. Le fait que le foin et l'orge destinés à alimenter les animaux soient produits sur les terrains de la propriété et qu'ils pâturent dans les champs – tout comme ils pourraient l'être si l'activité de pension était exercée à titre exclusif par un propriétaire rural n'ayant pas le statut d'agriculteur exploitant - est indifférent. En réalité, on se trouve ici en présence de l'exercice séparé, quoique sur un même terrain, de deux activités distinctes, l'une agricole, l'autre commerciale.

L'autre moyen, commun aux deux pourvois, est très proche du précédent : il est reproché aux juges du fond d'avoir commis une erreur de droit, et, en outre, aux juges d'appel, d'avoir dénaturé les faits en refusant le bénéfice de l'exonération alors que les bâtiments étaient situés

dans l'exploitation, qu'ils étaient destinés à héberger les chevaux pris en pension et à abriter, en partie, la récolte de foin et d'orge destinée à leur alimentation.

Ce dernier argument pourrait être pertinent mais il est nouveau en cassation, l'intéressé s'étant borné à faire valoir, devant les juges du fond, que le bâtiment était destiné à la pension des chevaux.

PCMNC au rejet des pourvois.