

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE CHÂLONS-EN-CHAMPAGNE**

N°1301550

M. et Mme A...J...

M. Berthou
Rapporteur

Mme Lambing
Rapporteur public

Audience du 5 décembre 2014

Lecture du 16 décembre 2014

19-01-03-03

19-04-02-01-04-082

C

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif
de Châlons-en-Champagne

(3^{ème} chambre)

Vu la requête, enregistrée le 4 septembre 2013, présentée pour M. et Mme A...J..., demeurant..., par la société d'avocats TZA ; M. et Mme J...demandent au tribunal :

- de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des rappels de cotisations d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux au titre de l'année 2007 ;
- de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Ils soutiennent que :

- la procédure est viciée dès lors que l'administration s'est placée sur le terrain de l'abus de droit sans en respecter la procédure ;
- la C... n'a consenti aucune avance à ses associés, n'a commis aucun acte anormal de gestion répréhensible et a effectué au contraire une opération dans son intérêt social ;

Vu la décision par laquelle le directeur de contrôle fiscal Est a statué sur la réclamation préalable ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 25 février 2014, présenté par le directeur de contrôle fiscal Est, qui conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que :

- la procédure de répression des abus de droit n'a pas à intervenir lorsqu'il s'agit d'apprécier une situation de fait comme le caractère normal ou anormal d'un acte de gestion, c'est à juste titre que l'administration a, selon la procédure contradictoire prévue aux articles L 55 à L 61 A du livre des procédures fiscales, réintégré dans les bases imposables le montant des intérêts non réclamés par la requérante à raison des sommes mises à disposition de ses deux associés ;
- le caractère anormal du prêt consenti par la société à ses deux associés justifie la taxation dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers les revenus distribués aux époux J...en application des dispositions de l'article 109 du code général des impôts ;

Vu le mémoire en réplique, enregistré le 22 avril 2014, présenté pour M. et MmeB..., qui concluent aux mêmes fins par les mêmes moyens ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 5 décembre 2014 ;

- le rapport de M. Berthou, rapporteur ;

- les conclusions de Mme Lambing, rapporteur public ;

- et les observations de Me Rouchon, avocat de M. et MmeB... ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 11 décembre 2014, présenté pour M. et MmeB..., par la société d'avocats TZA ;

1. Considérant que le 29 janvier 2007 la C... a souscrit une option unilatérale d'achat des bois à exploiter dans la forêt de D..., sous condition suspensive de l'achat de ladite forêt par ses deux associés et gérants, Messieurs E... et A...B... ; que, le 22 mai 2007, elle s'est portée acquéreur de 9 950 mètres cubes de bois pour un montant de 1 361 900 €; que, le 8 juin 2007, les associés dirigeants ont acquis en pleine propriété la forêt de D... moyennant le prix total de 2 150 000 €; que les associés se sont acquittés de la somme de 341 500 €chacun ; que le solde de 1 467 900 €a été directement acquitté sur le compte bancaire du notaire par la C... ; que cette opération a été mentionnée au procès-verbal du conseil d'administration du 20 juillet 2007 aux termes duquel : « considérant la hausse continue et généralisée des matières premières et notamment celle du chêne, il serait opportun que la société acquière au cours actuel les grumes provenant des exploitations de cette forêt à réaliser dans les prochaines années, soit 4.316 pieds de diamètre 40 et plus pour 9.950 m3 pour un montant total de 1.361.000 sur une période de cinq ans » ; que le service vérificateur a considéré qu'en procédant au règlement de 70 % de la somme totale de la forêt de D..., la société avait réalisé une avance de trésorerie au profit de ses dirigeants, acquéreurs indivis en pleine propriété de ladite forêt et avait ainsi commis un acte anormal de gestion ; que dans son avis du 4 avril 2012 la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a confirmé la position de l'administration ;

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition de la C... :

2. Considérant qu'aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. / Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. / Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public » ;

3. Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'administration, pour réintégrer au bénéfice imposable de l'exercice clos en 2007 les intérêts sur la somme directement versée par la C... au notaire lors de l'acquisition de la forêt de D... par ses deux associés gérants, a considéré que les conditions de la vente réalisée le 8 juin 2007 révélaient l'existence d'une avance consentie sans intérêt, présentant le caractère d'avantages personnels et caractérisant ainsi un acte anormal de gestion ; qu'elle est parvenue à cette conclusion sans avoir à remettre nécessairement en cause la réalité de l'option du 29 janvier 2007 ou celle de la vente du 8 juin 2007 ; qu'elle n'a donc pas considéré qu'elles avaient nécessairement un caractère fictif ou exclusivement fiscal et qu'elle ne peut par conséquent être regardée comme ayant invoqué, implicitement mais nécessairement, l'existence d'un abus de droit ; que le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions précitées de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales doit, par suite, être écarté ;

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

4. Considérant qu'en vertu des dispositions combinées des articles 38 et 209 du code général des impôts, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion commerciale normale ; que les prêts sans intérêts ou l'abandon de créances accordés par une entreprise au profit d'un tiers ne relèvent pas, en règle générale, d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages l'entreprise a agi dans son propre intérêt ; que, s'il appartient à l'administration d'apporter la preuve des faits sur lesquels elle se fonde pour estimer qu'un abandon de créances ou d'intérêts consenti par une entreprise à un tiers constitue un acte anormal de gestion, elle est réputée apporter cette preuve dès lors que cette entreprise n'est pas en mesure de justifier qu'elle a bénéficié en retour de contreparties ;

5. Considérant que selon la C..., l'achat qu'elle a réalisé le 8 juin 2007, effectué selon elle aux conditions normales du marché, lui a permis d'acquérir au meilleur prix la matière première que constituent des grumes de chêne issus de l'exploitation forestière, présente et à venir, nécessaire à son activité ; qu'elle relève qu'eu égard à la hausse continue et généralisée des matières premières, il était incontestablement dans son intérêt direct d'acquérir, au cours

2007, des capacités de mobilisation de grumes présentes et à venir ; que, toutefois, tant l'option souscrite que le contrat de vente se limitent à prévoir l'achat des bois venant en exploitation normale sur les dix prochaines années dans le cadre du plan simple de gestion « qui sera agréé ultérieurement », à savoir 4.316 pieds de diamètre 40 et plus représentant 9.950 mètres cubes pour un montant total de 1 361 900 €; que l'administration fait valoir en défense, sans être contredite sur ce point, que par comparaison, dans la plupart des achats de coupes réalisées par la requérante auprès de l'office national des forêts ou d'autres fournisseurs particuliers, des clauses spécifiques sont normalement insérées qui prévoient notamment les délais d'exploitation de la coupe, souvent étalés sur 18 mois, et l'échelonnement des règlements, au fur et à mesure de l'exploitation, souvent en trois fois ; qu'en outre, aucune livraison provenant de la forêt de D... n'a été réalisée sur les exercices clos en 2007 et 2008, l'exploitation de la forêt n'ayant commencée qu'en 2009, en raison de l'approbation du plan simple de gestion ; que, contrairement aux conséquences qu'en tire la requérante dans son raisonnement, les difficultés d'exploitation rencontrées tendent à ajouter au caractère avantageux de la vente pour les associés, ceux-ci ayant pu bénéficier du montant de la vente avant même l'obtention de garanties quant à l'exploitation de leur forêt ; que la requérante n'établit pas l'existence de risques liés à l'évolution du cours du bois et ne fait valoir aucun autre intérêt précis qu'elle tirerait dudit contrat ; qu'enfin, pour financer son achat, la société a eu recours à deux emprunts de 1 000 000 d'euros sur cinq ans auprès du crédit agricole du Nord Est ; qu'il résulte ainsi de l'ensemble de ces circonstances que c'est à bon droit que l'administration a pu considérer que l'opération litigieuse constituait un abandon d'intérêt sans contrepartie et caractérisait ainsi un acte anormal de gestion ; qu'aux termes de l'article 109-1 du code général des impôts, de telles sommes doivent être regardées comme des revenus distribués ayant bénéficié à M. et Mme B... ;

6. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fin de décharge présentées par M. et Mme J...doivent être rejetées ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

7. Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que l'Etat qui n'a pas, dans la présente instance, la qualité de partie perdante, verse à M. et Mme J...la somme qu'ils réclament au titre des frais exposés et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. et Mme J...est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme A...J...et au directeur de contrôle fiscal Est.

Délibéré après l'audience du 5 décembre 2014, à laquelle siégeaient :

M. Louis, président,
M. Berrivin, premier conseiller,
M. Berthou, premier conseiller,

Lu en audience publique le 16 décembre 2014.

Le rapporteur,

signé

D. BERTHOU

Le président,

signé

J-J. LOUIS

Le greffier,

signé

N. MANZANO