

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

**N°1201527**

---

M. et Mme B... A...

---

M. Berrivin  
Rapporteur

---

Mme Lambing  
Rapporteur public

---

Audience du 2 septembre 2014  
Lecture du 30 septembre 2014

---

19-04-02-05-02

C

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Le Tribunal administratif  
de Châlons-en-Champagne

(3<sup>ème</sup> chambre)

Vu la requête, enregistrée le 3 septembre 2012, présentée par M. et Mme B...A..., demeurant... ; M. et Mme A... demandent au Tribunal de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2008 ;

M. et Mme A...soutiennent que :

- la proposition de rectification n'est pas clairement motivée ;
- les droits de livraisons de betteraves ne sont pas cessibles ;
- les droits de livraison de betteraves ne répondent pas aux critères des immobilisations incorporelles ;
- le droit de l'Union est supérieur au droit national ;
- les droits d'entrée à la coopérative restent distincts de la somme en litige qui n'est qu'une participation aux charges de la coopérative à laquelle son entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée a adhéré ;

Vu la décision par laquelle le directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et du département de la Marne a statué sur la réclamation préalable ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 19 décembre 2012, présenté par le directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et du département de la Marne qui conclut au rejet de la requête ;

Le directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et du département de la Marne fait valoir que :

- la proposition de rectification, qui rappelle les textes dont l'administration a fait application, est

motivée ; que ses termes ne sont pas équivoques ;

- elle n'a pas considéré que la transaction portait sur des droits de livraison de betteraves ;
- en vertu de l'article 38 quinquies de l'annexe III, une immobilisation doit être valorisée à son coût d'acquisition, lequel comprend en l'espèce la participation aux frais dont s'est acquittée l'EARL pour adhérer à la coopérative ;

Vu le mémoire, enregistré le 18 juin 2013, présenté par M. et Mme A... qui concluent aux mêmes fins que la requête par les mêmes moyens ;

M. et Mme A...soutiennent en outre que :

- la participation aux charges n'est prévue ni par les statuts de la coopérative, ni par l'arrêté du 23 avril 2008 portant homologation des statuts types des coopératives ;
- la participation aux charges ne répond pas à la définition comptable d'un actif

Vu le mémoire, enregistré le 2 avril 2014, présenté par le directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et du département de la Marne qui conclut au rejet de la requête pour les mêmes motifs ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu l'arrêté du 23 avril 2008 portant homologation des statuts types des sociétés coopératives agricoles ;

Vu le règlement n° 1234/2007 du 22 octobre 2007 portant organisation commune des marchés dans le secteur agricole et dispositions spécifiques en ce qui concerne certains produits de ce secteur ;

Vu le règlement n° 318/2006 du 20 février 2006 portant organisation commune des marchés dans le secteur du sucre ;

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 2 septembre 2014 :

- le rapport de M. Berrivin, rapporteur,
- et les conclusions de Mme Lambing, rapporteur public ;

1. Considérant que l'entreprise agricole à responsabilité limitée (EARL) ...A..., dont M. A...est le gérant et le seul actionnaire, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a conduit l'administration à lui adresser une proposition de rectification datée du 8 février 2010 aux termes de laquelle elle a constaté que l'EARL avait inscrit à tort une somme de 55 594 euros

en charge alors que cette somme correspondait à une dépense ayant « pour contrepartie l'acquisition de droits incorporels » à son profit ; que l'administration a corrigé le bénéfice agricole réalisé par l'EARL au cours de l'exercice clos en 2008 et, suivant une proposition de rectification datée du 8 février 2010, elle a corrigé les revenus de M. et Mme A...au titre de l'année 2008 ;

Sur la régularité de la procédure :

2. Considérant qu'aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable en l'espèce : « *L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...)* » et qu'aux termes de l'article R. 57 du même livre : « *La proposition de rectification prévue par l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée (...)* » ; qu'il ressort de ces dispositions qu'une proposition de rectification, pour être régulière, doit comporter la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et de la base d'imposition, puis énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les redressements envisagés, de façon à permettre au contribuable de formuler utilement ses observations ;

3. Considérant que M. et Mme A...ne contestent pas que la proposition de rectification datée du 8 février 2010 qui leur a été adressée faisait référence à la proposition de rectification du même jour qui a été adressée à l'EURL ...A..., et qu'elle porte sur l'impôt sur le revenu de l'année 2008, qu'elle rappelle le 2 de l'article 38 et le 1 de l'article 39 du code général des impôts et qu'elle précise que l'administration refuse de regarder la somme de 55 594 euros comme une charge qu'aurait supportée l'entreprise ; que si, en écrivant que cette somme « a pour contrepartie l'acquisition de droits incorporels au profit de l'EARL et constitue un élément du coût d'acquisition des parts sociales », les contribuables estiment que l'administration a employé une formulation qui ne leur permettait pas de comprendre les motifs de la proposition de rectification, la rédaction retenue par l'administration met toutefois l'accent d'une part sur la différence entre un élément incorporel et une charge et d'autre part sur la nature de cette somme au regard de l'achat des parts de la coopérative sans que pour autant elle ne cherche à tromper les contribuables ou ne les mette pas en mesure d'engager un débat sur la nature de la somme en litige ; que dans cette mesure, les contribuables n'ont pas été induits en erreur par le service et ne sont pas fondés à soutenir que l'administration aurait manqué à son devoir de loyauté ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

4. Considérant qu'aux termes du 2 de l'article 38 du code général des impôts « *Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.* » ; qu'aux termes du 1 de l'article 39 du même code : « *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges (...)* » et aux termes de l'article 38 quinquies de l'annexe III au code général des impôts « *1. Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Cette valeur d'origine s'entend : a. Pour les immobilisations acquises à titre onéreux, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies (...)* » ;

5. Considérant que les droits détenus par une entreprise à raison d'autorisations administratives constituant une source régulière de profits, dotées d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession, doivent suivre le régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé d'une entreprise ;

6. Considérant que l'EARL ... A...a acquis des parts sociales de la sucrerie coopérative de ... en faisant suite à une offre datée du 31 octobre 2007 laquelle soumettait notamment toute nouvelle adhésion au paiement d'un droit d'entrée et d'une participation aux charges laquelle était destinée à indemniser les planteurs de betteraves déjà adhérents à la coopérative dont les droits de livraison ont été réduits au titre de la campagne 2008 ; que si, conformément à l'organisation commune du marché (OCM) du sucre régie par le règlement 1234/2007 du 22 octobre 2007 et le règlement n° 318/2006 du 20 février 2006, les droits de livraison de betteraves restent insusceptibles de propriété et ne sont pas marchands, les parts de la sucrerie coopérative de ..., qui sont le seul objet de la transaction réalisée par l'EARL, répondent à l'ensemble des critères de la définition des immobilisations incorporelles ; qu'alors que les contribuables estiment que les parts sociales de la coopérative ne peuvent être qualifiées d'immobilisation en raison du caractère précaire et incessible des droits de livraison de betteraves, il est constant que les parts de la coopérative sucrière attributaire de ces droits de livraison peuvent faire l'objet de transactions ; qu'en se portant acquéreur de telles parts, l'EARL participe au contrôle de la coopérative et recherche des avantages économiques futurs en s'assurant un client et un prix pour écouler sa production ; que l'achat des parts de la coopérative de ... a eu pour conséquence l'entrée dans l'actif de l'EARL d'un élément incorporel constitué par les autorisations de livraison de betteraves attachés à la propriété de celles-ci ;

7. Considérant que, contrairement à ce que soutiennent M. et MmeA..., nonobstant l'absence de disposition, dans les statuts de la coopérative et dans l'arrêté du 23 avril 2008 portant homologation des statuts types des sociétés coopératives agricoles, sur les participations aux charges, selon les termes mêmes de l'offre adressée à l'EARL, cette participation aux charges, comme le droit d'entrée, avait un caractère obligatoire pour les nouveaux planteurs souhaitant adhérer à la coopérative ; qu'alors même que le versement de cette participation était inscrit en produit dans la comptabilité de la sucrerie coopérative de ... et était destiné à indemniser les planteurs adhérent déjà à la coopérative et dont les droits à livraison avaient été réduits, M. et Mme A...ne peuvent utilement invoquer le principe d'un parallélisme des produits et des charges, dès lors que l'inclusion des produits en litige correspond aux normes comptables et n'est pas incompatible avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ; que l'EARL doit inscrire à son bilan la valeur réelle des immobilisations qu'elle acquiert ; que le mode de calcul de son montant basé sur la tonne ou sur la fraction de tonne de betteraves, était d'ailleurs comparable en tous points au mode de calcul du droit d'entrée ; qu'ainsi la somme de 55 594 euros était un élément du prix payé par l'EARL ... A...pour adhérer à la coopérative et, en vertu de l'article 38 quinquies de l'annexe III du code général des impôts précité ; que l'administration a donc estimé à bon droit qu'elle devait être intégrée, comme les droits d'entrée, dans le coût d'acquisition des parts sociales de la coopérative ;

8. Considérant que si les contribuables invoquent la supériorité du droit de l'Union sur le droit fiscal national, ils ne relèvent toutefois aucune méconnaissance précise du droit de l'Union ni aucune contradiction entre une disposition du droit national et une norme issue du droit de l'Union ; qu'ainsi, le moyen, qui n'est pas développé avec une précision suffisante pour être analysé, ne pourra qu'être rejeté ;

9. Considérant que les contribuables ne peuvent pas utilement se prévaloir d'une lettre adressée le 25 octobre 2007 par le ministre des finances au ministre de l'agriculture, qui n'a pas

été publiée, dans les prévisions de laquelle les contribuables n'entrent au demeurant pas dès lors qu'ils ne cessent pas leur activité ;

10. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la requête de M. et Mme A...doit être rejetée ;

**DECIDE :**

Article 1<sup>er</sup> : La requête de M. et Mme A...est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme B... A...et au directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et du département de la Marne.

Délibéré après l'audience du 2 septembre 2014, à laquelle siégeaient :

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

Lu en audience publique le 30 septembre 2014.

Le rapporteur,

signé

A. BERRIVIN

Le président,

signé

J.-J. LOUIS

Le greffier,

signé

N. MANZANO