

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

N°1301950

M. B...A...

M. Berthou
Rapporteur

Mme Lambing
Rapporteur public

Audience du 17 mars 2015
Lecture du 8 avril 2015

19-04-01-02-03-05

C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif
de Châlons-en-Champagne

(3^{ème} chambre)

Vu la requête, enregistrée le 30 octobre 2013, présentée pour M. B...A..., élisant domicile..., par Me Antoine, avocat ;

M. A...demande au tribunal de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 2006, 2007 et 2008 ;

Il soutient que :

- en l'absence de toute intention délibérée de libéralité, le droit de reprise de l'administration concernant la rectification de la valeur d'apport des deux maisons d'habitation, rattachée de manière erronée à l'année 2006, expirait le 31 décembre 2008 ;
- par l'effet de la correction symétrique des bilans, la revalorisation de cette valeur d'apport n'a pas d'incidence sur la détermination du bénéfice net en application des dispositions de l'article 38.2 du code général des impôts ;
- les propositions de rectifications sont insuffisamment motivées sur ce point ;
- la réponse aux observations formulées le 19 mars 2010 est insuffisamment motivée sur ce point ;
- en tout état de cause, en l'absence de toute intention délibérée d'octroyer au GFR une libéralité, l'éventuelle insuffisance de valeur des deux maisons inscrites à l'actif n'entraîne la constatation d'aucun profit ;

- en tout état de cause leur valorisation est suffisante ;
- concernant les travaux de réfection de la toiture, la réponse de l'administration en date du 19 mars 2010 est insuffisante ;
- ces travaux de réfection des toitures n'ont pas eu pour conséquence d'augmenter l'actif net de l'entreprise ; qu'une telle rectification fait en tout état de cause double emploi avec la rectification de valeur des maisons ;
- s'agissant de la valeur locative de la maison d'habitation de l'exploitant, les propositions de rectifications n° 3924 et 2120 du 7 décembre 2009 sont insuffisamment motivées ;
- la réponse aux observations formulées le 19 mars 2010 est insuffisamment motivée sur ce point ;
- le montant du loyer retenu par l'administration fiscale est surévalué ;
- en application des dispositions des articles 69 et 76 du code général des impôts, le forfait sylvicole fixé est sans objet, l'activité étant soumise au régime du bénéfice réel ;
- s'agissant des revenus du fermage, la doctrine administrative opposable prévoit leur rattachement à la catégorie des revenus fonciers ;
- la réponse aux observations formulées le 19 mars 2010 est insuffisamment motivée sur les divers produits et charges rehaussés ;
- ces rehaussements ne sont pas justifiés au fond ;

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

Vu le mémoire en défense, enregistré le 19 mai 2014, présenté par le directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et de la Marne, qui conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que :

- le rehaussement induit par la prise en compte dans le calcul du bénéfice net de la revalorisation de la valeur d'apport des maisons à usage d'habitation est abandonné ;
- les terres génératrices des revenus de fermage étant inscrites à l'actif de l'exploitation et le contribuable relevant d'un régime de bénéfice réel, les revenus accessoires sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles ;
- il résulte des dispositions des articles 63 et 76 du code général des impôts que les bénéfices issus de l'exploitation forestière sont soumis au régime du forfait quelle que soit l'importance des propriétés exploitées et que les propriétaires de bois et forêts soient ou non exploitants agricoles ;
- l'abandon de loyer consenti au bénéfice de l'exploitant a été estimé en comparaison de la seconde maison donnée en location ;
- le changement de toiture de la maison constitue un composant significatif tant du point de vue de son utilité que de son coût et caractérise donc une augmentation de l'actif net de l'entreprise ;

- la somme de 2 218,76 euros a été portée en produit au titre de l'année 2008 afin d'assurer une continuité dans la présentation des comptes mais a été neutralisée par l'inscription en charge d'un même montant ;
- il est donné acte aux requérants des erreurs relevées ;
- les propositions de rectifications sont suffisamment motivées ;
- l'insuffisance de motivation de la réponse aux observations du contribuable n'entache pas la procédure d'irrégularité dès lors que ce dernier, associé d'une société de personnes, n'a présenté d'observations que sur le bien-fondé des rehaussements des bénéficiaires de la société ; qu'en tout état de cause le GFR ayant tacitement accepté les propositions de rectification, le contribuable supporte la charge de la preuve concernant d'éventuelles contestations des rehaussements notifiés ;

Vu les mémoires en réplique, enregistrés le 18 juin 2014, présentés pour M.A..., qui conclut aux mêmes fins par les mêmes moyens ;

Il soutient, en outre que :

- les dispositions de l'article 76 du code général des impôts telles qu'interprétées par l'administration doivent à titre subsidiaire être écartés comme contraires à la constitution ;
- les réintégrations des charges sylvicoles pratiquées par l'administration font double emploi avec celles déjà pratiquées par le GFR ;

Vu le mémoire, enregistré le 18 juin 2014, présenté pour M.A..., qui demande de transmettre au conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité relative à la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution du premier alinéa du 1 de l'article 76 du code général des impôts ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 3 juillet 2014, présenté le directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et de la Marne, qui conclut aux mêmes fins par les mêmes moyens ; il indique en outre avoir procédé à un dégrèvement de 162 638 euros résultant de l'abandon des rehaussements issus de la rectification de la valeur d'apport des maisons à usage d'habitation et la correction d'erreurs matérielles ;

Vu les mémoires en réplique, enregistrés les 28 juillet et 14 août 2014, présentés pour M. A..., qui conclut aux mêmes fins par les mêmes moyens ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 17 novembre 2014, présenté par le directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et de la Marne qui conclut au refus de transmettre la question prioritaire de constitutionnalité ;

Vu l'ordonnance n° 1301950-QPC du 17 novembre 2014 par laquelle le président du Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne, statuant sur le fondement de l'article R. 771-7 du code de justice administrative, a décidé qu'il n'y avait pas lieu de transmettre au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par M. A...;

Vu le mémoire, enregistré le 9 décembre 2014, présenté pour M.A..., qui demande de transmettre au conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité relative à la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution du premier alinéa du 1 de l'article 76 du code général des impôts ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 5 janvier 2015, présenté par le directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et de la Marne qui conclut au refus de transmettre la question prioritaire de constitutionnalité ;

Vu l'ordonnance n° 1301950-QPC-2 du 12 janvier 2015 par laquelle le président du Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne, statuant sur le fondement de l'article R. 771-7 du code de justice administrative, a décidé qu'il n'y avait pas lieu de transmettre au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par M. A...;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 13 mars 2015, présenté le directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et de la Marne, qui conclut 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 17 mars 2015 :

- le rapport de M. Berthou, rapporteur ;

- et les conclusions de Mme Lambing, rapporteur public ;

Sur l'étendue du litige :

1. Considérant qu'il résulte de l'instruction que par une décision en date du 25 juin 2014, postérieure à la présente requête, l'administration a procédé au dégrèvement d'une somme de 162 638 euros résultant de l'abandon des rehaussements issus de la rectification de la valeur d'apport des maisons à usage d'habitation et la correction d'erreurs matérielles ; que, par suite, les conclusions de M. A...sont, dans cette mesure, devenues sans objet ;

Sur la régularité de la procédure :

2. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : « *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 (...)* » ; qu'il résulte de ces dispositions que, pour être régulière, une proposition de rectification doit comporter la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et de la base d'imposition, et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les redressements envisagés, de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations de façon entièrement utile ;

3. Considérant, d'une part, s'agissant de la rectification de la valeur d'apport des deux constructions à usage d'habitation situées sur le territoire de la commune de ..., que la proposition de rectification n° 3905 du 7 décembre 2009 adressée au C..., soumis aux

dispositions de l'article 8 du code général des impôts, géré par M. A... lequel possède en outre la totalité des parts, relève l'existence de trois ventes réalisées sur le territoire communal lui ayant servi de base de comparaison ; qu'elle indique la date de construction, l'appartenance aux catégories 4 et 5, étant précisé que les maisons en cause sont classées en catégorie 4, la superficie, le nombre et le type de pièces ainsi que la surface du terrain ; qu'elle est ainsi suffisamment motivée sur ce point ;

4. Considérant, d'autre part, s'agissant de l'intégration dans le résultat du GFR des loyers correspondant à la maison occupée par M. A...et figurant à l'actif de son bilan, que la proposition de rectification n° 3924 du 7 décembre 2009 indique la méthode d'évaluation par comparaison avec la seconde maison donnée en location à un tiers ; qu'elle est également suffisamment motivée sur ce point ;

5. Considérant, qu'aux termes de l'article L. 53 du livre des procédures fiscales : « *En ce qui concerne les sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéficiaires correspondant à leurs droits dans la société, la procédure de vérification des déclarations déposées par la société est suivie entre l'administration des impôts et la société elle-même.* » ;

6. Considérant qu'il résulte de ces dispositions que la procédure contradictoire de rectification d'imposition devait être suivie entre le C... et l'administration fiscale et non entre cette dernière et M.A... ; que le GFR, qui a répondu tardivement à la proposition de rectification qui lui a été adressée, a tacitement accepté les rectifications proposées ; qu'en conséquence, alors que l'administration a seulement l'obligation de notifier à chacun des membres du groupement à proportion de leurs droits sa quote-part des rehaussements des bénéficiaires de la société, la circonstance que la lettre en date du 19 mars 2010 par laquelle le service a répondu aux observations de M.A..., lequel se bornait à se réapproprier les termes des observations formulées par le GFR, ne serait pas suffisamment motivée n'est pas à elle seule de nature à entacher d'irrégularité la procédure d'imposition ;

Sur le bien-fondé des impositions litigieuses :

7. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 39 du code général des impôts, dont les dispositions sont applicables aux bénéficiaires agricoles en vertu de l'article 72 du même code : « *I. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : 1° Les frais généraux de toute nature (...)* » ; qu'en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, s'il incombe en principe à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci ; qu'il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du code général des impôts, de justifier tant du montant des créances de tiers, amortissements, provisions et charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 du code général des impôts que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité ; qu'en ce qui concerne les charges, le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ; que dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive ;

8. Considérant que si le requérant indique que les travaux de réfection de toiture de l'une des maisons ont, tout au plus, permis de maintenir en état d'habitabilité la maison concernée, dont il résulte de l'instruction que la construction est antérieure à 1959, il n'apporte aucun élément matériel de nature à établir cette allégation ; que s'il relève en outre que le montant des travaux en cause, de 16 517, 11 euros, doit être comparé, après la déduction de la TVA, non pas à la valeur de l'immeuble tel que figurant au bilan pour 76 225 euros mais à la valeur telle que rehaussée par l'administration, d'un montant de 370 000 euros, ces seuls éléments de comparaison ne suffisent pas à établir que ces travaux constitueraient non pas une immobilisation comme le soutient l'administration mais une charge entrant dans le champ des dispositions précitées de l'article 39 du code général des impôts ; qu'il n'est par ailleurs en tout état de cause pas démontré que la valeur de la toiture TVA incluse ait été ajoutée à l'actif du bilan par l'administration pour l'établissement des impositions supplémentaires litigieuses ;

9. Considérant, en troisième lieu, que pour la détermination du résultat net du GFR l'administration a réintégré les loyers non versés par M. A...pour l'occupation de la maison à usage d'habitation inscrite à l'actif du bilan ; qu'elle a pour cela évalué ledit loyer par comparaison avec le loyer versé par l'occupant de la seconde maison d'une surface moitié moindre en le multipliant par deux et en y ajoutant les charges locatives ; que M. A...fait valoir que la maison qu'il occupe ne dispose que d'un salon, d'une cuisine, d'une salle de bains et d'un cabinet de toilette pour treize chambres, tandis que la maison citée à titre de comparaison dispose d'une cuisine, d'un séjour, d'une buanderie, de deux salles de bains et d'un toilette pour quatre chambres ; qu'au regard de ces caractéristiques, et notamment de la disproportion existant entre les types de pièces, le doublement de la surface n'est pas de nature à justifier un doublement du loyer ; que si le requérant fait par ailleurs valoir que la situation ainsi que l'état général de la maison sont également susceptibles d'avoir un impact négatif sur le loyer, il n'assortit son argument d'aucun élément de nature à l'établir ; qu'au regard de l'ensemble de ces éléments, le loyer réintégré comme produit pour l'établissement du résultat net du GFR doit être fixé à une fois et demi le loyer de la seconde maison, soit 8 527,85 euros en 2006, 8 737,49 euros en 2007 et 8 992,23 euros en 2008 ; qu'il convient d'ajouter à ces sommes les montants non contestés des charges locatives telles que fixées par l'administration dans la proposition de rectification n° 3924 du 7 décembre 2009 ;

10. Considérant, en quatrième lieu, qu'aux termes de l'article 76 du code général des impôts : « *1. En ce qui concerne les bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France, le bénéfice agricole imposable est fixé à une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition. (...)* » ; qu'aux termes de l'article 69 de ce même code : « *I. Lorsque les recettes d'un exploitant agricole, pour l'ensemble de ses exploitations, dépassent une moyenne de 76 300 € mesurée sur deux années consécutives, l'intéressé est obligatoirement imposé d'après un régime réel d'imposition à compter de la première année suivant la période biennale considérée. / (...)* II Un régime simplifié d'imposition s'applique aux petits et moyens exploitants agricoles relevant de l'impôt sur le revenu : / a) Sur option, aux exploitants normalement placés sous le régime du forfait ; / b) De plein droit, aux autres exploitants, y compris ceux dont le forfait a été dénoncé par l'administration, dont la moyenne des recettes, mesurée sur deux années consécutives, n'excède pas 350 000 €. » ; qu'aux termes de son article 63 : « *Sont considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes. / Ces bénéfiques comprennent notamment ceux qui proviennent de la production forestière, même si les propriétaires se bornent à vendre les coupes de bois sur pied. (...)* » ;

11. Considérant que si l'article 76 du code général des impôts prévoit un mode particulier de calcul du bénéfice forfaitaire des exploitations forestières, ces dispositions ne dérogent pas, en ce qui concerne les forêts et espaces boisés, aux dispositions de l'article 69 précité qui prévoient les conditions selon lesquelles les exploitants agricoles sont soumis, obligatoirement ou sur option, à un régime réel d'imposition ; que c'est ainsi à tort que l'administration fiscale a évalué les revenus de l'exploitation agricole selon le régime du forfait prévu par les dispositions de l'article 76 du code général des impôts avant de l'intégrer comme recette pour le calcul du bénéfice agricole du GFR évalué selon le régime réel et comprenant par ailleurs les produits et charges de l'exploitation de biens ruraux ; qu'il y a lieu de réduire en conséquence les bases d'impositions rectifiées en procédant à une évaluation selon le régime réel des charges et produits de l'exploitation forestière déficitaire sur les trois années en litige pour des montants non contestés de 45 019 euros en 2006, 20 019 euros en 2007 et 16 839 euros en 2008 ;

12. Considérant, en quatrième lieu, qu'aux termes de l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime : « *Les groupements fonciers ruraux sont des sociétés civiles formées en vue de rassembler et gérer des immeubles à usage agricole et forestier. Les dispositions des articles L. 322-1 et suivants du présent code ainsi que les articles L. 331-1 et L. 331-2 du code forestier leur sont applicables. / (...) Leurs biens sont régis, notamment en matière fiscale, selon les dispositions propres aux groupements fonciers agricoles, pour la partie agricole, et selon les dispositions propres aux groupements forestiers, pour la partie forestière.* » ; que M. A... n'est pas fondé, pour remettre en cause l'intégration dans les revenus agricoles du GFR des revenus issus du fermage, à se prévaloir des termes des réponses ministérielles Poniatowski du 15 juillet 1972 et Lagorce du 6 mars 1976 ainsi que de l'instruction 5 E-122 n° 17 du 15 mai 2000 applicables uniquement aux groupements fonciers agricoles ;

13. Considérant, en dernier lieu, que M. A...ne conteste pas que l'inscription de la somme de 2 218,76 euros en produit au titre de l'année 2008 est sans incidence sur la détermination du résultat du GFR dès lors qu'elle a été neutralisée par l'inscription en charge d'un même montant ;

14. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède qu'il y a lieu de réduire les bases d'impositions du C... et de prononcer, dans la mesure de cette réduction, la décharge partielle des impositions litigieuses ;

DECIDE :

Article 1^{er} : Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête à concurrence de la somme de 162 638 euros en ce qui concerne les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles M. A...a été assujéti au titre des années 2006, 2007 et 2008.

Article 2 : Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu de M. A...au titre des années 2006, 2007 et 2008 seront calculées à partir d'un résultat net du C... intégrant un loyer de la maison occupée par M. A...estimé hors charges locatives à 8 527,85 euros en 2006, 8 737,49 euros en 2007 et 8 992,23 euros en 2008 et en intégrant le résultat déficitaire de l'exploitation forestière pour des montants de 45 019 euros en 2006, 20 019 euros en 2007 et 16 839 euros en 2008.

Article 3 : M. A...est déchargé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu de au titre des années 2006, 2007 et 2008 et des pénalités afférentes dans la mesure des réductions de base prononcées ci-dessus.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à M. B...A...et au directeur régional des finances publiques de Champagne-Ardenne et du département de la Marne.

Délibéré après l'audience du 17 mars 2015, à laquelle siégeaient :

M. Louis, président,

M. Berthou, premier conseiller,

Mme Castellani-Dembele, conseiller.

Lu en audience publique le 8 avril 2015.

Le rapporteur,

signé

D. BERTHOU

Le président,

signé

J.-J. LOUIS

Le greffier,

signé

B. THEUILLON