N° 288420
M. Christophe R…
8ème et 3ème sous-sections réunies
Séance du 17 septembre 2008
Lecture du 7 novembre 2008

CONCLUSIONS

M. Laurent OLLEON, Commissaire du Gouvernement

M. Christophe R… exerce une activité agricole à Blesmes (Aisne). Il est, par ailleurs, associé de la société civile viticole Hebe. Le 29 octobre 1996, il a cédé 4 990 parts de cette société à la SA « Les champs reniers », pour un prix voisin de 2 MF. L'opération a engendré une plus-value de 1 991 010F, que M. R… n'a pas déclarée, dès lors que la société avait des revenus inférieurs au seul fixé par l'article 151 septies du code général des impôts qui, dans sa rédaction applicable à l'espèce, prévoyait que les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole par des contribuables dont les recettes n'excèdent pas le double de la limite du forfait ou de l'évaluation administrative sont exonérés, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans et que le bien n'entre pas dans le champ d'application de l'article 691.

A la suite d'un contrôle sur pièces des déclarations de M. R…, l'administration a considéré que cette plus-value ne bénéficiait pas de l'exonération, dès lors que les recettes de l'exploitation individuelle du contribuable, augmentées de sa quote-part des recettes de la société Hebe, étaient supérieures au double de la limite du forfait en vigueur à cette époque. Elle a donc notifié à M. Rapeneau des suppléments d'impôt sur le revenu, dont il a tenté d'obtenir vainement la décharge devant le tribunal administratif d'Amiens et la cour administrative d'appel de Douai. C'est contre l'arrêt que cette cour a rendu le 18 octobre 2005 que M. R… se pourvoit en cassation.

Il soutient tout d'abord que la cour n'a pas répondu au moyen, non inopérant, par lequel il invoquait la doctrine administrative. Vous savez que le juge de l'impôt est toujours tenu de répondre à un tel moyen, même s'il n'est pas fondé (CE 29 avril 1998, n° 171268, W… : RJF 6/98 n° 644). Mais le ministre affirme que ce moyen n'était pas soulevé devant la cour.

Dans ses écritures d'appel, M. R… se livrait à une interprétation qu'il pensait confortée par les instructions du 9 juin 1983 et du 13 août 1997. Pourtant, critiquant le jugement de première instance, il ne faisait aucune référence à la doctrine, mais demandait l'application stricte de l'article 238 bis K II du code général des impôts. A aucun moment l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales n'a été invoqué. En somme, la doctrine est invoquée comme un argument au soutien de l'interprétation que M. R… donne de la loi, mais pas comme un terrain

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

alternatif pour obtenir gain de cause. Il nous semble donc que la cour pouvait raisonnablement considérer n'être saisie d'aucun moyen relatif à la doctrine.

C'est le moyen suivant qui est intéressant. Il porte, vous l'avez deviné, sur l'appréciation du respect de la limite posée par l'article 151 septies du code général des impôts. M. R… affirme que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que le respect de la limite correspondant au double du forfait s'appréciait en additionnant les recettes réalisées par le contribuable provenant d'activités imposables dans une même catégorie de revenus et afférentes à l'année de réalisation effective de la plus-value. Selon le requérant, cette globalisation n'est possible que depuis la modification de l'article 70 du code opérée par la loi de finances pour 2001, article qui dispose désormais pour que pour l'application des articles 69, 69 A, 69C, 69D, 72 et 151 septies, il est tenu compte des recettes réalisées par les sociétés et groupements dont le contribuable est membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables de ces sociétés et groupements. A cette argumentation, le ministre répond que l'article 70 vise seulement à déterminer la quote-part des recettes revenant à un contribuable membre d'une ou de plusieurs sociétés ou groupement agricoles.

L'examen du pourvoi de M. R… vous invite donc à vous pencher sur la question suivante : l'article 151 septies impose-t-il de prendre en compte tous les revenus ?

Le texte de l'article 151 septies se prête à une appréhension extensive des recettes. De ce point de vue, la modification apportée par la loi de finances pour 2001 à l'article 70 ne change pas grand-chose, puisqu'il résulte des travaux préparatoires que la mention de l'article 151 septies n'est qu'un simple amendement de coordination. Relevons que la doctrine, en 1983 comme en 1997, indique expressément que pour les agriculteurs, il convient d'additionner les recettes de l'activité exercée en propre et celles de l'activité exercée dans un GAEC ou une société civile transparente. Surtout, cette interprétation est cohérente avec l'esprit de l'article 151 septies, qui est d'exonérer les petites plus-values réalisées par des professionnels créateurs de PME pour favoriser les initiatives économiques. Il serait absurde d'exclure du calcul de la limite telle ou telle activité sous prétexte que le contribuable ne l'exerce pas en propre, mais par l'intermédiaire d'une structure translucide. En pareil cas, il suffirait de créer des structures de ce type pour échapper à l'imposition.

Au demeurant, vous avez déjà eu l'occasion d'affirmer que l'activité exercée au sein d'un GAEC est une continuation de l'activité agricole, non distincte (CE 4 février 2005 n° 256846, D… : RJF 4/05 n° 326). De même, en matière de bénéfices non commerciaux, vous avez déjà jugé qu'un huissier qui est également agent d'assurance voit le respect du forfait apprécié en ajoutant les recettes provenant de ses deux activités (CE 5 décembre 2001, R… : RJF 3/02 n° 284). Vous avez encore fait masse de l'ensemble dans le cas d'une entreprise individuelle d'électroménager au bilan de laquelle était inscrite une part de société en participation (CE 23 août 2006 n° 236094, G…: RJF 12/06 n° 1505). Tous ces éléments nous poussent dans le sens de ce qu'a jugé la cour.

Vous écarterez donc ce second moyen, et rejetterez les conclusions de cassation, ce qui fera obstacle à ce que vous fassiez droit aux conclusions dont M. R… vous saisit sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Et par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.