

**N° 391855**

**SCEA « Domaine du grand mas »**

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

**Séance du 27 février 2017**

**Lecture du 20 mars 2017**

## **CONCLUSIONS**

**Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public**

Le litige porte sur la déductibilité de la TVA acquittée par la SCEA Domaine du grand mas à l'occasion de travaux dans son exploitation céréalière. La difficulté tient depuis le début à l'imbrication des intérêts de la société exploitante d'un côté et de la société propriétaire des terrains, la SCI Le grand mas, de l'autre. C'est auprès de cette dernière que notre contribuable a obtenu en 2007 le droit d'implanter plusieurs constructions (un hangar de stockage de céréales, un bureau et un logement de fonction pour le chef de cultures) sur la parcelle. Or le dossier montre que les travaux correspondants ont été l'occasion d'apporter un certain nombre d'améliorations à des constructions appartenant à la SCI et ont, de façon générale, contribué à augmenter la valeur du bien de cette dernière. La SCEA, au moment de déduire la TVA, avait plutôt tiré la couverture du côté des travaux à vocation agricole ; l'administration a fait une vérification de comptabilité a opté drastiquement pour l'option symétrique, ce dont ont résulté des rappels de TVA de 341 euros pour 2007 et surtout 127 369 euros pour 2008. Les juges du fond ont fait le tri facture par facture et, devant le TA puis la CAA de Marseille, les requérants ont obtenu des décharges partielles pour 2008 (673, puis 58 588 euros). Il nous semble qu'en y procédant, la CAA de Marseille a commis deux petites erreurs dont l'une seulement doit conduire à une cassation très partielle de son arrêt.

Avant d'en venir aux moyens en cause, vous devrez régler la controverse commune à plusieurs factures concernant la déductibilité ou non de la TVA relative aux travaux de construction et d'aménagement du logement de fonction du chef de cultures. En application du 2° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la TVA due pour l'année 2008, il n'existe pas de droit à déduction de la taxe afférente à la fourniture à titre gratuit des logements du dirigeant ou des personnels de l'entreprise, pour laquelle le coefficient de déduction est nul, à l'exception du logement de fonction du personnel de gardiennage, de sécurité ou de surveillance sur les chantiers ou dans les locaux de l'entreprise. Pour 2007, cette règle figurait en substance à l'article 236 de l'annexe II, sans faire intervenir la notion de coefficient de déduction<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 236 alors en vigueur : « La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les dépenses supportées par les entreprises pour assurer le logement de leurs dirigeants et de leur personnel est exclue du droit à déduction. / Toutefois, cette exclusion n'est pas applicable : (...) 2° Aux dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de gardiennage, de sécurité ou de surveillance. »

Votre jurisprudence est en ce sens que la fonction de surveillance ouvrant droit, par exception, à la déductibilité n'a pas à être exclusive : elle doit seulement être permanente ou principale, c'est-à-dire non occasionnelle (CE, 7 février 1979, *Société anonyme « Compagnie des Entrepôts et Gares frigorifiques »*, n° 10134, T. p. et RJF 3/79 n° 135 ; CE, 30 mai 1979, *M. Q...*, n° 11196, T. p. ; CE, 10 novembre 1982, *M. B...*, n° 13131, inédite et à la RJF 1/83 n° 41).

En l'espèce, la cour a relevé, en motivant suffisamment, que les fonctions de surveillance contractuellement mise à la charge du chef de culture ne peuvent être regardées comme l'ayant investi, à titre principal, d'une mission de surveillance ou de sécurité. La requérante le conteste en relevant qu'il est dans la nature des missions d'un chef de culture, que le site du ministère de l'agriculture définit d'ailleurs comme chargé de surveiller l'état des cultures et de l'irrigation, tout en organisant les travaux de culture, la direction des ouvriers et la logistique nécessaire à la récolte, de surveiller l'exploitation. Mais nous ne croyons pas que cette surveillance du bon déroulement des opérations agricole s'apparente à une surveillance des locaux au sens des missions de surveillance, de sécurité ou de gardiennage visées par l'article 206 ex-236. Vous avez déjà implicitement admis cette distinction en n'admettant pas un pourvoi contre un arrêt de la CAA de Bordeaux ayant jugé que, s'il incombe au maître de chais d'un domaine viticole d'assurer à titre permanent une mission de surveillance de la bonne marche de l'exploitation, notamment au moment des vendanges et de la vinification, et si l'exercice de cette mission a pu justifier la mise à leur disposition d'un logement de fonction sur l'exploitation, ces circonstances ne sauraient avoir eu pour effet de faire regarder ces agents comme ayant été investis, à titre principal, d'une mission de surveillance ou de la sécurité du domaine (arrêt de cour du 2 octobre 2003, *Société CGR*, RJF 2/4 n° 141, et décision de non-admission à la RJF 1/05 n° 25). Nous partageons cette position et en déduisons que la CAA n'a commis ni erreur de droit, ni erreur de qualification juridique (puisque c'est le degré de contrôle que vous appliquez pour déterminer si une activité entre dans le champ d'une exonération de TVA : CE, 1<sup>er</sup> juillet 2009, *SNC Elyséenne*, n° 300100, inédite<sup>2</sup>), ce qui solde la controverse sur l'ensemble des factures afférentes à la réalisation de ce logement.

Vous écarterez également le moyen d'erreur de droit à avoir inversé la charge de la preuve qui, en matière de remise en cause d'une TVA déduite et régulièrement facturée, pèse sur l'administration ayant mis en œuvre la procédure de redressement contradictoire (not. CE, 9 décembre 2015, *Société property investment holding France*, n° 367897), la cour ayant correctement fait jouer la dialectique à partir d'une charge initiale pesant sur l'administration.

Vous pourrez ensuite aux deux erreurs de la cour, qui toutes deux sont dues à des changements de législation.

La première est compréhensible et vient du passage en termes de texte applicable, entre les deux années d'imposition litigieuses, de l'article 230 à l'article 206 de l'annexe II du code général des impôts. Sous l'empire de l'article 230, applicable à l'année 2007, il fallait pour que la TVA soit déductible qu'elle grève des dépenses « nécessaires » à l'exploitation. Cette condition ne figure plus à l'article 206. Il est reproché à la cour de n'avoir, tout à la fois, cité que l'article 206 applicable en 2008 alors que l'année 2007 était en cause, et appliqué le

---

<sup>2</sup> V. aussi, pour la question de savoir si l'activité est dans le champ de la TVA : CE, 7 décembre 2015, *Société Holyday Autos UK and Ireland*, n° 371403, ou d'un taux réduit : CE, 16 juillet 2014, *Société Anleberg*, n° 364477).

critère de nécessité de l'article 230 qui ne valait plus pour 2008. La citation incomplète s'explique par le fait que près de 98% des impositions en litige portaient sur 2008 et n'a causé aucun tort à la requérante. La mobilisation du critère de la nécessité y compris pour des factures de 2008 (aux considérants 2 et 9 de l'arrêt) est moins excusable. Mais il ressort très clairement des énonciations de l'arrêt que la CAA s'est en réalité attachée à vérifier que les biens et services grevés de TVA avaient été utilisés « pour les besoins de l'exploitation ». Or la nouvelle rédaction de l'article 206 n'a pas fait disparaître la condition posée à l'article 271 du code général des impôts, selon lequel la déduction s'applique aux biens et les services dans la mesure où ils sont utilisés « pour les besoins » des opérations imposables, en l'occurrence l'activité économique de l'exploitation. Cette condition est sans doute plus lâche que celle de la nécessité, mais dans la mesure où, par-delà les maladresses de rédaction, c'est elle qu'a mobilisée la CAA, il n'y a pas d'erreur de droit.

La seconde erreur est plus incompréhensible. Elle tient à ce que la CAA a ressuscité dans son arrêt une condition tenant à ce que les dépenses déduites soient « exclusivement rattachées aux besoins de l'exploitation agricole », qui non seulement ne figure pas à l'article 206 de l'annexe II, mais en outre, a disparu de l'article 230 de la même annexe depuis le 15 décembre 1989... Or cette fois et en dépit d'une rédaction peu limpide, il semble que la cour a fait application de la condition de rattachement exclusif à deux reprises : s'agissant des factures n° 2001/173 et surtout 2008/247 du chantier « 901 », en semblant estimer pour la première que les travaux sur les bureaux du rez-de-chaussée ne pouvaient pas être pris en compte parce qu'ils côtoyaient des travaux d'embellissement de la propriété, et pour la seconde en mobilisant de façon assez peu intelligible quant à sa portée le critère de l'exclusivité ; s'agissant des factures dites « CGE » relatives à l'aménagement d'un bureau, en relevant que les travaux d'aménagement des locaux s'inscrivaient dans une opération comprenant également des travaux d'embellissement de l'ensemble du bâtiment. Il nous semble que la CAA aurait dû faire le tri entre les dépenses, sauf à estimer comme l'avait fait le TA que l'ensemble des dépenses avaient été exposé dans l'intérêt de la SCI propriétaire de la parcelle et non de l'activité économique de la SCEA. Nous pensons donc que son arrêt encourt la censure dans cette stricte mesure.

PCMNC – Annulation de l'article 3 de l'arrêt en tant qu'il statue sur les conclusions relatives aux factures « du chantier 901 » n° 2008/173 et 2008/247 ainsi que sur les factures « CGE », renvoi dans cette mesure à la CAA de Marseille, rejet du surplus des conclusions.