

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 12 mars 2021
Décision du 2 avril 2021

A paraître aux Tables

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public

1. La présente affaire pose la question de la ligne de partage entre les contributions sociales sur les revenus d'activité et de remplacement et les contributions sociales sur les revenus du patrimoine dans l'hypothèse particulière d'un agriculteur déclarant des bénéfices agricoles après son départ à la retraite.

M. L... a exercé une activité viticole en Charente-Maritime jusqu'au 31 décembre 2008, date à laquelle il a cessé son activité pour faire valoir ses droits à la retraite. Il a été radié de la caisse de mutualité sociale agricole (MSA) dont il relevait à compter du 1^{er} janvier 2009. Il est néanmoins demeuré inscrit jusqu'en 2013 auprès du centre de formalité des entreprises à qui il a spontanément indiqué qu'il entendait liquider son stock d'eau de vie.

Deux types de revenus sont ainsi en litige. Il a déclaré en 2009 et 2010 des bénéfices agricoles correspondant exclusivement à des bénéfices réalisés avant sa cessation d'activité et étalés selon le régime dit de la moyenne triennale pour lequel il avait opté en application de l'article 75-0 B du code général des impôts (CGI). Pour mémoire, ce régime permet de retenir pour l'assiette de l'impôt sur le revenu la moyenne des bénéfices de l'année d'imposition et des deux années précédentes. A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a soumis ces revenus aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine en application du f) du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS)¹. M. L... a accepté ces rectifications. L'administration a soumis à ces mêmes prélèvements les produits, tirés en 2012 et 2013, des cessions de son stock d'eau de vie, également déclarés dans la catégorie des bénéfices agricoles.

¹ CSG de 8,2% (article 1600-0 C du CGI), prélèvement social de 2 % en 2009 et de 2,2 % en 2010 (article 1600-0 F *bis* du même code), CRDS de 0,5 % (article 1600-0 G du même code), contribution additionnelle de 0,3 % (article 11-2 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées) et contribution additionnelle de 1,1 % (loi n° 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion).

C'est alors que M. L... s'est ravisé et a contesté les impositions supplémentaires auxquelles il a été assujéti au titre de ces quatre années.

Sa réclamation rejetée, il a porté le litige devant le juge de l'impôt. Les juges du fond se sont divisés. Par un jugement du 2 juin 2016, le tribunal administratif de Poitiers a rejeté la demande en décharge de M. L... en se fondant sur ce que ces revenus étaient imposables au titre d'années au cours desquelles il n'exerçait plus son activité de chef d'exploitation agricole et n'était plus affilié à la MSA. Sur appel du requérant, la cour administrative d'appel de Bordeaux a estimé, à l'inverse, qu'ils entraient dans le champ des prélèvements sociaux sur les revenus d'activité. Par un arrêt du 18 décembre 2018 (classé en C + et publié à la RJF 4/19 n° 398), contre lequel le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation, elle a donc annulé le jugement attaqué et prononcé la décharge des impositions litigieuses.

2. La réponse à apporter à cette question – il faut bien le reconnaître – n'est pas marquée du sceau de l'évidence. Elle va vous confronter à la difficile articulation des textes applicables.

Par commodité, nous n'évoquerons que la contribution sociale généralisée (CSG) puisque l'assiette de l'ensemble des prélèvements litigieux est définie par référence au I de l'article L. 136-6 du CSS.

La difficulté naît de ce que la définition de cette assiette est alignée sur l'assiette des cotisations sociales.

La CSG est régie par les dispositions des articles L. 136-1 à L. 136-5 du CSS. Selon le premier de ces articles, elle vise notamment « *les personnes physiques qui sont à la fois considérées comme domiciliées en France pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie* ». Son champ d'application matériel est défini à l'article L. 136-4 dont le I renvoie aux dispositions du code rural et de la pêche maritime (CRPM). Sont ainsi soumis à cette contribution « *les revenus professionnels déterminés en application* » de l'article L. 731-14 du CRPM et, comme précisé depuis 2011², de l'article L. 731-15 de ce code.

L'article L. 731-14 définit les revenus qui sont regardés comme entrant dans les « *revenus professionnels* » des personnes non-salariées des professions agricoles pour la détermination de l'assiette des cotisations dues à leur régime de protection sociale, c'est-à-dire la MSA. En font notamment partie, aux termes du 1°, « *les revenus soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles* ».

² Art. 37 de la loi n° 2011-1906 du 21 décembre 2011 de financement de la sécurité sociale pour 2012.

Cette définition large est nuancée par l'article L. 731-15 dont le premier alinéa précise que les revenus professionnels « *pris en compte* » pour la détermination de cette assiette :

- d'une part, « *sont constitués par la moyenne des revenus se rapportant aux trois années antérieures à celle au titre de laquelle les cotisations sont dues* ». On retrouve, comme en matière d'impôt sur le revenu, un dispositif de lissage ou d'étalement des revenus en raison de leur saisonnalité et du risque, qui en résulte, de grande variabilité d'une année sur l'autre.

- d'autre part, « *proviennent de l'ensemble des activités agricoles exercées au cours des années de référence, y compris lorsque l'une de ces activités a cessé au cours desdites années* ».

C'est l'article L. 136-6 du CSS qui donne la clef permettant d'articuler les champs respectifs de la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement et de la contribution sociale sur les revenus du patrimoine. Cette dernière vise, aux termes du I de cet article, « *les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts* » et est « *assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3, L. 136-4³ et L. 136-7* », ce qui inclut notamment, selon les termes du f dans sa rédaction applicable aux années en litige, « *tous revenus qui entrent dans la catégorie des bénéfiques industriels, des bénéfiques non commerciaux ou des bénéfiques agricoles au sens du code général des impôts, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement définie aux articles L. 136-1 à L. 136-5* ».

Par la décision du 20 mars 2017, P... (n° 395128, aux T., RJF 6/17 n° 636, avec concl. A. Bretonneau), vous avez précisé la portée de cette exclusion dans un litige concernant les artistes-auteurs. Compte tenu de l'économie même de ce texte, vous avez censuré l'erreur de droit commise par la cour qui, suivant le raisonnement de l'administration, s'était fondée sur l'absence d'imposition effective des revenus perçus par le contribuable à la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement pour juger que ces revenus pouvaient être assujettis aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine. Autrement dit, vous avez opté pour une lecture *in abstracto* de ces dispositions en fermant la porte à toute tentative de rattrapage par l'administration : ce n'est que si les revenus litigieux ne sont juridiquement pas assujettis à la première contribution qu'ils peuvent être compris dans l'assiette de la seconde. Ainsi que l'a relevé Aurélie Bretonneau dans ses conclusions, la clef d'entrée dans le dispositif est la nature *a priori* des revenus - professionnels ou non -, ce qui exclut qu'un même revenu puisse cumuler les deux qualifications et entrer

³ Ajout issu de la loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011 (art. 24).

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.

successivement dans le champ d'une contribution, puis de l'autre. L'intention du législateur était de fixer une limite claire entre ce qui relève de ces deux types de revenus et de la compétence respective des URSSAF et de l'administration fiscale et éviter tout risque de double assujettissement.

3. Examinons, à la lumière de ce rappel, ce qu'a jugé la cour.

Nous passons rapidement sur le champ d'application personnel qui n'est, à juste titre, pas discuté devant vous. Les deux conditions fixées au 1° de l'article L. 136-1 du CSS sont en effet satisfaites : il est constant que M. L... a son domicile fiscal en France et les exploitants agricoles retraités demeurent affiliés au régime d'assurance maladie de la MSA en vertu du 3° de l'article L. 722-10 du CRPM.

Plus épineuse est la question du champ d'application matériel. Pour juger que les revenus litigieux constituaient des revenus d'activité, la cour s'est fondée sur ce qu'il résulte des dispositions de l'article L. 136-4 du CSS que les bénéficiaires agricoles entrent, sans exception, dans le champ d'application matériel de la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement. Elle a en outre estimé qu'il résulte des articles L. 731-14 et L. 731-15 du CRPM que l'assiette des cotisations sociales est déterminée uniquement par la participation effective du contribuable à l'activité dont proviennent les revenus soumis à l'impôt sur le revenu. Elle en a déduit que bien que le contribuable ait cessé son activité de chef d'exploitation depuis le 1^{er} janvier 2009, les revenus litigieux ne pouvaient être soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, et ce sans que le ministre puisse se prévaloir utilement de l'absence d'assujettissement de ces revenus aux contributions sociales sur les revenus d'activité par la MSA (nous corrigeons sur ce point une erreur de plume).

Il nous semble, même si nous ne souscrivons pas à l'analyse d'ensemble du ministre, que ce raisonnement est entaché d'une erreur de droit.

La cour nous paraît avoir déduit un peu rapidement des dispositions combinées du CSS et du CRPM que les bénéficiaires agricoles entrent, sans exception, dans le champ d'application matériel de la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement. Il faut bien admettre qu'à première vue, l'article L. 731-14 du CRPM, qui renvoie de manière très générale à la notion fiscale de bénéficiaires agricoles, plaide en ce sens. Mais c'est oublier les précisions apportées par l'article L. 731-15 du même code qui, d'une part, traite non plus des revenus « *considérés* » comme des revenus professionnels, mais de ceux d'entre eux qui sont « *pris en compte* », et, d'autre part, établit un lien direct entre ces revenus et l'exercice d'une activité agricole au cours des années de référence. Ces précisions nous paraissent induire une conception plus étroite que celle admise par la cour de la notion de revenus professionnels intégrés dans l'assiette des cotisations sociales et, partant, dans celle des contributions sociales.

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.

La jurisprudence de la Cour de cassation ne nous paraît pas invalider cette interprétation lorsqu'elle juge que le fait que l'intéressé ne soit pas occupé à l'activité agricole mentionnée à l'article L. 722-1 du CRPM est sans incidence sur l'intégration des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires commerciaux tirés de cette activité dans l'assiette des cotisations dues au régime de protection sociale des personnes non salariées des professions agricoles (Cass. 2e civ. 6 mars 2008 n° 07-13.669 F-PB, *Mutualité sociale agricole des Côtes-d'Armor c/ M...*, RJS 5/08 n° 605, Bull. civ. II n° 58). Outre que cet arrêt porte sur le 2° de l'article L. 731-14 qui renvoie expressément aux « activités mentionnées à l'article L. 722-1 » à la différence de son 1° ici en litige, nous comprenons qu'elle juge uniquement que le critère déterminant pour entrer dans l'assiette des cotisations sociales est que le revenu provienne d'une activité agricole et non que l'intéressé participe effectivement à cette activité (dans cette affaire, l'intéressée se bornait à percevoir les bénéfices provenant des parts sociales qu'elle possédait).

La solution adoptée par les juges du fond présente en outre l'inconvénient – et pas des moindres - de priver de portée utile les dispositions du f du I de l'article L. 136-6. Si tous les bénéficiaires agricoles relèvent de la contribution sociale sur les revenus d'activité, la ligne de partage définie par ces dispositions perd sa raison d'être. C'est donc bien qu'il existe des revenus qui entrent dans la catégorie des bénéficiaires agricoles « au sens du CGI » sans avoir pour autant un caractère professionnel du point de vue de la législation sociale.

Nous croyons, dans ces conditions, possible et opportun de juger que relèvent de la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement les seuls revenus soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles qui sont perçus par les personnes non-salariées des professions agricoles durant leur période d'activité, et ce indépendamment de la date à laquelle ces revenus doivent faire l'objet d'une déclaration au titre de ces impositions.

Le ministre voudrait vous faire juger plus radicalement que les revenus déclarés postérieurement au départ à la retraite de l'exploitant, quoique soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, ne peuvent plus être regardés comme des revenus professionnels d'exploitants agricoles en application du CRPM et, partant, comme relevant de l'article L. 136-4 du CSS. Il n'est cependant guère intuitif de refuser la qualification de revenus professionnels aux revenus provenant de l'activité agricole exercée par l'exploitant avant son départ à la retraite, au seul motif qu'ils sont déclarés après la cessation d'activité par le jeu du dispositif de lissage des revenus prévu par les textes. A nos yeux, le fait que l'assiette imposable se calcule sur une moyenne de revenus sur trois années pour les considérations pratiques déjà évoquées ne devrait pas avoir d'incidence sur la nature de ces revenus. Cela ne remet nullement

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.

en cause le fait qu'ils proviennent de l'activité agricole qui était alors encore exercée par l'exploitant.

Si le ministre tente également de tirer argument de l'impossibilité juridique pour la MSA de prélever des contributions sociales sur les revenus d'activité à compter de l'année suivant celle du départ à la retraite, l'argument ne convainc pas complètement au vu de la réponse apportée à votre mesure d'instruction.

Il semble acquis que la MSA ne peut plus prélever de cotisations sociales après le départ à la retraite d'un exploitant non salarié des professions agricoles au titre d'éventuels revenus distincts de sa pension de retraite qu'il percevrait. La radiation de l'intéressé en tant que chef d'exploitation rompt le lien avec la MSA qui ne le connaît plus qu'en tant que retraité des professions agricoles non salariées au titre de son revenu de remplacement. Surtout, l'article L. 731-10-1 du CRPM pose une règle d'annualité : ces cotisations sont déterminées en prenant en considération l'activité agricole au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle elles sont dues. Dans le cas de M. L..., elles ne pouvaient donc être prélevées que jusqu'en 2008.

En va-t-il de même pour les contributions sociales ? Une telle règle ne résulte pas des dispositions combinées des articles L. 136-4 et L. 136-6 et n'est pas nécessairement induite par l'alignement, souhaité par le législateur, de l'assiette des contributions sociales sur celle des cotisations sociales. Le ministre ne fait d'ailleurs pas état de dispositions équivalentes le prévoyant.

L'impossibilité invoquée, « *liée au fonctionnement même du régime agricole* » vous dit-on, paraît donc plutôt d'ordre pratique. Nous comprenons en filigrane que la MSA n'aurait guère les moyens, sauf contrôles ponctuels, déclaration spontanée de l'intéressé ou communication d'informations par les services fiscaux dans le cadre de bonnes relations, de connaître les revenus perçus par les anciens exploitants agricoles (autres que leur pension). On peut regretter à cet égard la cursivité des éléments de réponse apportés sur les obligations déclaratives des agriculteurs au moment et après leur départ à la retraite. On vous mentionne seulement les dispositions de l'article R. 722-19 du CRPM, aux termes desquelles ils sont tenus d'adresser à la caisse dont il relève « *tous renseignements* » nécessaires à leur radiation, ce dans les trente jours suivant la date à laquelle les conditions d'assujettissement à l'assurance ne sont plus remplies. Par ailleurs, aucun dispositif de régularisation ne semble prévu pour l'assujettissement des revenus des dernières années d'activité, contrairement à ce qui est prévu en matière d'impôt sur le revenu ou s'agissant des cotisations sociales dues par les travailleurs indépendants.

En l'absence d'impossibilité juridique, et alors que ces objections pratiques ne nous paraissent pas insurmontables, nous vous invitons donc à vous en tenir, pour définir la ligne de partage des champs respectifs des contributions sociales sur les revenus

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.

d'activité et des contributions sociales sur les revenus du patrimoine, à la qualité d'exploitant agricole en activité lors de la perception des revenus concernés. Si vous nous suivez, vous censurerez l'erreur de droit commise par la cour et annulerez son arrêt, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi.

4. Vous pourrez ensuite régler l'affaire au fond.

Cette ligne de partage conduit à raisonner différemment selon le type de revenus en cause qui, s'ils ont tous été déclarés dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, n'ont pas la même origine.

Les revenus déclarés en 2009 et 2010 correspondent, par l'effet du régime de la moyenne triennale, à des revenus perçus en 2007 et 2008, alors que M. L... était encore en activité, et provenant directement de son activité agricole. Ils doivent donc être regardés comme entrant dans le champ des contributions sociales sur les revenus d'activité.

L'hésitation est en revanche permise s'agissant des produits, déclarés en 2012 et 2013, provenant de la vente de l'intégralité de son stock d'eau de vie. Ce stock a été constitué au cours de la période d'activité de M. L... mais les cessions - et la perception des revenus correspondants - ne sont intervenues que postérieurement à la cessation de son activité agricole.

On pourrait être tenté de rattacher ces cessions à son activité d'exploitant agricole. Ce raisonnement peut prendre appui sur une jurisprudence fiscale aussi ancienne que constante en matière d'impôt sur le revenu. L'agriculteur qui cesse d'exploiter directement son exploitation, par exemple lorsqu'il se retire, doit être regardé comme poursuivant son exploitation s'il continue d'assurer la commercialisation de ses stocks précédemment constitués. Les revenus qu'il en tire sont donc imposables dans la catégorie des bénéficiaires agricoles (CE, 29 septembre 1982, n° 22591, RJF 11/82 n°1047, chron. P. F. Racine p. 498, concl. Bissara Dr. fisc. 12/83 comm. 549 ; CE, 18 mai 1984, n° 36867, RJF 7/84 n° 831 ; CE, 2 octobre 1985, n° 41475, aux T., RJF 11/85 n° 1437 ; CE, Plén., 18 mars 1988, *Min. c/ F-M...* n°73693, au Rec. sur un autre point, RJF 5/88 n°627, concl. B. Martin-Laprade Dr. fisc. 88/41 comm. 1159 ; CE, 2 octobre 1991, *Louvet*, n° 74857 et 120723, RJF 11/91 n° 1385).

La transposition de cette jurisprudence en matière de contributions sociales serait inédite mais ne paraît pas interdite. Elle présenterait en outre l'avantage d'adopter une solution unifiée pour tous les revenus du contribuable qui se rattachent à son activité agricole et de le traiter de la même manière qu'il écoule ses stocks avant ou après sa retraite.

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.

Notre hésitation vient de ce que la définition « sociale » de l'activité agricole ne se confond pas avec la définition arrêtée pour l'application du CGI et qu'autorise le réalisme et l'autonomie du droit fiscal. La cessation d'activité implique la radiation, en tant qu'exploitant agricole, du régime de protection sociale des non-salariés des professions agricoles, faute de remplir les conditions d'affiliation fixées à l'article L. 722-1 du CRPM. Si ces dispositions incluent la commercialisation de produits agricoles, c'est à la condition que cette activité constitue « *le prolongement de l'acte de production* ». La vente de stocks postérieurement au départ à la retraite, lesquels font désormais partie de son patrimoine personnel, n'en fait donc pas partie. Les dispositions du CSS qui intéressent le litige ne renvoient certes pas directement à cet article. Mais on l'a dit, les articles L. 731-14 et L. 731-15 du CRPM établissent un lien entre la qualification de revenus professionnels et l'activité agricole.

Vous pourriez en outre être plus sensibles aux considérations pratiques ou d'opportunité déjà évoquées s'agissant de revenus perçus postérieurement à la radiation de l'intéressé et donner, dans ce cas, toute sa portée à la logique d'alignement des contributions sociales sur les cotisations sociales.

Cette solution confirmerait enfin que l'exclusion opérée au f du I de l'article L. 136-6 peut jouer s'agissant de bénéfices agricoles.

Nous vous invitons donc à juger que les produits issus de la cession de stocks perçus par l'exploitant agricole après la cessation de son activité sont assujettis aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine, dès lors qu'ils n'entrent pas dans le champ des contributions sociales sur les revenus d'activité.

Il vous restera à écarter un dernier moyen. Si M. L... soutient que les articles L. 136-4 et L. 136-6 du CSS méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques, cette QPC est irrecevable, faute d'avoir été présentée dans un mémoire distinct, conformément à l'article R. 771-3 du CJA. Vous pourrez vous borner à opposer cette irrecevabilité sans demande de régularisation ni avertissement préalables, comme le prévoit expressément l'article R. 771-4 du même code.

PCMNC à :

- **l'annulation de l'arrêt attaqué,**
- **à la décharge des contributions sociales sur les revenus du patrimoine auxquelles M. L... a été assujetti au titre des années 2009 et 2010 et des pénalités correspondantes,**
- **à la réformation du jugement attaqué en ce qu'il aura de contraire à votre décision,**

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.

- au rejet du surplus des conclusions de la requête de M. L... devant la cour administrative d'appel de Bordeaux ainsi que de ses conclusions présentées au titre 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.