

Cour Administrative d'Appel de Nancy

**N° 14NC01413**

Inédit au recueil Lebon

**2ème chambre - formation à 3**

M. MARTINEZ, président

Mme Laurie GUIDI, rapporteur

M. GOUJON-FISCHER, rapporteur public

SOCIETE JURIDIQUE ET FISCALE DE CHAMPAGNE, avocat(s)

lecture du mercredi 13 mai 2015

**REPUBLIQUE FRANCAISE**  
**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. et Mme A...D...ont demandé au tribunal administratif de Châlons-en-Champagne de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales et des pénalités correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2003.

Par un jugement n° 1100583 du 29 avril 2014, le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne n'a que partiellement fait droit à leur demande en jugeant que ces cotisations devaient être calculées en tenant compte d'un coefficient de risque de 0,6 appliqué au taux de rendement des obligations et des emprunts d'État et d'un abattement pour non liquidité de 30% à la valeur des parts cédées.

Procédure devant la cour :

Par une requête enregistrée le 22 juillet 2014, complétée par deux mémoires enregistrés le 10 mars et le 24 mars 2015, M. et Mme A...D..., représentée par MeF..., demandent à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne du 29 avril 2014 et de prononcer la décharge de la totalité de ces impositions et pénalités, sous déduction des dégrèvements prononcés en application du jugement attaqué ;

2°) à titre subsidiaire d'ordonner une expertise.

Ils soutiennent que :

- la proposition de rectification est insuffisamment motivée ;
- le jugement est insuffisamment motivé ;
- l'évaluation de la valeur mathématique de la société est incorrecte dès lors que l'évaluation de la valeur des stocks de vins et des actifs incorporels est erronée ;
- l'évaluation de la valeur de rendement de la société est erronée ;
- la pondération des valeurs mathématique et de rendement est erronée ;
- l'administration ne peut appliquer une majoration pour manquement délibéré alors qu'elle a abandonné brutalement et unilatéralement les règles dont elle faisait antérieurement application ;
- les règles de détermination de l'assiette lorsqu'elles résultent de méthode d'évaluation auxquelles l'administration a recours sont dépourvues de bases légales, ce qui est contraire à l'article 34 de la constitution ;
- une expertise est nécessaire pour calculer la valeur réelle des biens objet du litige.

Par un mémoire en défense, enregistré le 30 janvier 2015, le ministre chargé du budget conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- la proposition de rectification est suffisamment motivée ;
- les méthodes d'évaluation mises en oeuvre ne sont pas erronées ;
- c'est à bon droit que la majoration pour manquement délibéré a été appliquée, les requérants ne pouvant ignorer que le prix de vente retenu n'était pas représentatif de la valeur réelle de la transaction ;
- la désignation d'un expert n'est pas utile au règlement du litige.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Guidi,
- les conclusions de M. Goujon-Fischer, rapporteur public,
- et les observations de M.E..., directeur de la direction de contrôle fiscal Est, pour le ministre des finances et des comptes publics.

Une note en délibéré présentée par M. et Mme D...a été enregistrée le 27 avril 2015.

1. Considérant que le 2 décembre 1991, Mme B...D..., Mme C...D...et M. A... D...ont constitué le GAEC D...Lebrun, transformé en Earl le 1er mai 1996, société elle-même transformée en SCEV le 15 juin 2003 ; que le 22 mai 2003, Mme B...D...a donné à son fils Janick 1999 parts de l'Earl D...Lebrun ; que le 29 mai 2003, M. A... D...a apporté l'usufruit temporaire d'une durée de vingt ans de 2000 parts de l'Earl D...Lebrun à la société SCGP Sarlaur, société qu'il a constituée avec Mme B...D..., mettant ainsi fin au report d'imposition dont il avait antérieurement bénéficié sur le fondement des dispositions de

l'article 151 nonies du code général des impôts alors en vigueur ; que la plus-value déclarée s'est élevée à 40 000 euros ; que par une proposition de rectification du 14 septembre 2006, l'administration a procédé à des rappels d'impôt sur le revenu et de contributions sociales après avoir estimé que la valeur des parts de l'Earl D...Lebrun avait été minorée par Mme et M. D... au moment de la donation ; que M. et Mme D...relèvent appel du jugement du 29 avril 2014 du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne en tant qu'il n'a que partiellement fait droit à leur demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales et des pénalités correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2003 ;

Sur la régularité du jugement :

2. Considérant qu'il ressort de la lecture du jugement attaqué que le tribunal, qui n'est pas tenu de répondre à tous les arguments présentés au soutien d'un moyen, a écarté le moyen soulevé en première instance tiré de l'insuffisante motivation de la proposition de rectification ; que, par suite, M. et Mme D... ne sont pas fondés à soutenir que le tribunal ne s'est pas prononcé sur ce moyen, ni que le jugement serait entaché d'une insuffisance de motivation sur ce point ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

3. Considérant 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 rectifications envisagées, de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations de façon entièrement utile ; qu'en revanche, la régularité de la proposition de rectification ne dépend pas du bien-fondé de ses motifs ; qu'enfin, lorsque l'administration entend fonder au moins en partie une rectification, non sur des pratiques habituelles à la profession ou au secteur d'activité, mais sur des éléments de comparaison issus de données chiffrées provenant d'autres entreprises, elle doit, pour assurer le caractère contradictoire de la procédure sans méconnaître le secret professionnel protégé par l'article L. 103 du livre des procédures fiscales, désigner nommément ces entreprises mais ne fournir au contribuable que des moyennes ne lui permettant pas de connaître, fût-ce indirectement, les données propres à chacune d'elles ; que cette obligation, dont le respect constitue une garantie pour le contribuable, s'impose à l'administration même si ce dernier disposait d'éléments relatifs à sa propre situation pour contester les évaluations du vérificateur et si la recherche par l'administration d'informations relatives à d'autres entreprises était la conséquence du refus du contribuable de communiquer des informations dont il disposait ;

4. Considérant qu'il résulte de l'instruction que la proposition de rectification du 14 septembre 2006 adressée à M. et Mme D...mentionne la nature et les bases d'imposition en cause, l'impôt concerné et l'année d'imposition ; que les motifs des redressements étaient suffisamment explicites pour permettre aux requérants d'engager une discussion contradictoire avec l'administration, ce qu'ils ont d'ailleurs fait ; que si les requérants font

valoir que la proposition de rectification est fondée sur une motivation en droit erronée dans la mesure où elle fait référence aux dispositions de l'article L 17 du livre des procédures fiscales et ne fait pas état du caractère infructueux de la recherche d'éléments de comparaison pertinents propres à justifier qu'elle ait recours à d'autres méthodes d'évaluation que la méthode par comparaison et critiquent la façon dont est déterminée la valeur de rentabilité, le taux de rémunération des capitaux engagés ainsi que le mode de valorisation des stocks et des constructions, ces critiques sont en réalité relatives au bien-fondé des motifs d'imposition et sont sans incidence sur le caractère suffisant de la motivation de la proposition de rectification ; que, par suite, le moyen tiré de ce que la proposition de rectification du 14 septembre 2006 serait insuffisamment motivée doit être écarté ;

Sur le bien-fondé des impositions en litige :

5. Considérant, d'une part, qu'aux termes du premier alinéa de l'article 23-1 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : " Devant les juridictions relevant du Conseil d'État (...), le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution est, à peine d'irrecevabilité, présenté dans un écrit distinct et motivé (...) " ; que, d'autre part, aux termes de l'article 151 nonies du code général des impôts dans sa version applicable aux impositions en litige : " I. Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels ou commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. /II. En cas de transmission à titre gratuit à une personne physique de droits sociaux considérés, en application du I, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, la plus-value n'est pas immédiatement imposée si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement de calculer la plus-value réalisée à l'occasion de la cession ou de la transmission ultérieure de ces droits par rapport à leur valeur d'acquisition par le précédent associé. / III. En cas d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés d'une société visée au paragraphe I ou de sa transformation en société passible de cet impôt, l'imposition de la plus-value constatée est reportée à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'associé. Ce report est maintenu en cas de transmission, à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions. /Ces dispositions s'appliquent aux plus-values constatées à compter du 1er janvier 1988. /IV. Lorsque le contribuable mentionné au paragraphe I cesse d'exercer son activité professionnelle, l'imposition de la plus-value constatée sur les parts dont il conserve la propriété est reportée jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation de ces parts. Ce report est maintenu dans les conditions prévues au paragraphe III. /Ces dispositions s'appliquent aux plus-values constatées à compter du 1er janvier 1989 " ; que, contrairement à ce que soutiennent les requérants, ces dispositions constituent le fondement légal des rappels d'impôt contestés ; qu'en l'absence de question prioritaire de constitutionnalité soulevée par un mémoire distinct, les requérants ne sont pas, en tout état de cause, recevables à soutenir qu'en ne précisant pas les modalités de calcul du prix des titres de sociétés non cotées ou de leur usufruit, le législateur aurait entaché les dispositions précitées d'incompétence négative ;

6. Considérant que la valeur réelle des titres non cotés d'une société doit être déterminée par référence à la valeur des autres titres de la société telle qu'elle ressort des transactions portant à la même époque sur ces titres dès lors que cette valeur ne résulte pas d'un prix de convenance ; qu'en l'absence de toute transaction ou de transaction équivalente, l'appréciation de la valeur vénale est faite en utilisant les méthodes d'évaluation qui permettent d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande à la date où la cession est intervenue ;

7. Considérant qu'en l'absence de transaction portant sur les titres de la société D...Lebrun ou sur des titres de sociétés similaires, l'administration était en droit, contrairement à ce que soutiennent M. et Mme D..., de déterminer la valeur vénale de l'usufruit des titres apportés le 29 mai 2003 à la SCGP Sarlaur en recourant à la combinaison de méthodes d'évaluation alternatives ; que l'administration a pu ainsi valablement déterminer la valeur d'un titre de l'Earl D...Lebrun à partir de la moyenne pondérée obtenue de la combinaison de deux méthodes, celle de la valeur mathématique, correspondant à la réévaluation de l'actif net, et celle de la valeur de productivité, consistant à capitaliser le résultat net moyen après impôt sur les sociétés ; qu'elle a ensuite déterminé la valeur de l'usufruit temporaire de ces titres à partir de leur valeur en pleine propriété ;

En ce qui concerne la valeur mathématique :

8. Considérant que l'administration a évalué les constructions de la SCEV D...-Lebrun, en retenant leur valeur d'origine majorée des amortissements comptables réalisés par la société ; qu'elle a par ailleurs évalué les stocks des vins en cercle et de bouteilles sur lattes en se référant aux tarifs relevés auprès des courtiers pour des produits similaires ;

9. Considérant, en premier lieu, que les requérants soutiennent pour l'essentiel que l'évaluation des stocks de vin aurait dû être faite en fonction de leur prix de revient et non de leur valeur vénale et prendre en compte la fiscalité latente ; que l'administration a évalué les stocks des vins en cercle et de bouteilles sur lattes de l'Earl D...Lebrun en retenant les prix de vente pratiqués par la société au cours de l'année précédant l'apport de l'usufruit des titres ; qu'il résulte en outre de l'instruction que les prix de vente retenus par le service pour les vins clairs et les vins sur lattes de moins de quinze mois sont conformes aux prix de vente moyen pratiqués par le négoce en Champagne ; que le service a également tenu compte de la spécificité des vins bloqués liée à la limitation du droit de transaction en prévoyant à ce titre une réfaction sur la valeur des vins clairs non bloqués et une réfaction sur la valeur des vins sur lattes de moins de quinze mois ; que les requérants n'apportent pas d'élément probant de nature à établir que la valeur vénale des stocks ainsi calculée au titre de l'exercice clos le 31 juillet 2003 serait exagérée ; que les requérants ne sont dès lors pas fondés à soutenir que c'est à tort que l'administration a valorisé les stocks en tenant compte des prix du marché ; qu'en revanche, il est également d'usage de déduire la fiscalité latente de la valorisation des éléments d'actifs dans l'hypothèse où le bien peut être cédé sans nuire au bon déroulement de l'activité de la société alors que l'administration ne saurait se borner pour justifier l'exclusion de la fiscalité latente à relever que les stocks ont également vocation à être sans cesse renouvelés ; que, dans ces conditions, les requérants sont fondés à soutenir que la valorisation des stocks de vins devait tenir compte de la fiscalité latente ;

10. Considérant, en deuxième lieu, que si les requérants reprochent au service de ne pas avoir évalué les constructions par voie de comparaison, comme il est de règle en matière de valeur vénale des biens immobiliers, il ne résulte pas, en tout état de cause de l'instruction que l'administration disposait de termes de comparaison avec des constructions équivalentes à celles de la société D...-Lebrun ; que par ailleurs les constructions en cause ne pouvant être cédées sans nuire au bon déroulement de l'activité de la société, il n'y avait pas lieu pour le service de prendre en compte la fiscalité latente afférente aux immobilisations concernées, notamment en matière de plus-value ; qu'il s'ensuit que les requérants, qui ne contestent pas que le service n'a pas entendu procéder à la réévaluation des constructions mais s'est borné à reprendre la valeur comptable des biens majoré des amortissements, ne sont pas fondés à soutenir que l'administration a procédé à une évaluation exagérée des constructions figurant à l'actif de la société considérée ;

En ce qui concerne la valeur de productivité :

11. Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'administration a retenu un taux de capitalisation par référence à un taux de rendement lui-même déterminé à partir du taux de rendement de l'obligation assimilable du trésor déflaté, pour tenir compte de l'érosion monétaire, auquel elle a ajouté une prime de risque propre à la société dont les titres ont été évalués ; qu'il est d'usage, dans le cadre de l'évaluation de la valeur de rentabilité, de retenir un taux de capitalisation déterminé à partir du taux de rendement des obligations publiques garanties par l'État ; qu'en se bornant à soutenir que le taux de rendement de l'emprunt d'État à long terme ne correspond pas à la réalité économique et que l'administration ne procède à aucune déflation lorsqu'elle évalue la rentabilité de sociétés viticoles bordelaises les requérants ne critiquent pas utilement les éléments pris en considération par le service pour déterminer le taux de capitalisation ; que cependant, alors que le service a limité le coefficient de risque à 0,5, il y a lieu pour tenir compte de la situation de l'Earl D...Lebrun et du caractère agricole de son activité, de porter ce coefficient, comme l'a jugé le tribunal, à 0,6 ; qu'enfin, si M. et Mme D...soutiennent que le service aurait dû déduire la rémunération des associés pour déterminer le montant des bénéfices à capitaliser, ils n'assortissent ces moyens d'aucune précision permettant d'en apprécier le bien-fondé ;

12. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'ordonner une expertise, que M. et Mme D...sont seulement fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a refusé de déduire de la valeur mathématique retenue par l'administration la fiscalité latente correspondant aux stocks de vins ;

**D É C I D E :**

Article 1er : La valorisation des stocks de vins susmentionnés opérée par le service dans le cadre de la valeur mathématique nécessaire à l'évaluation des titres litigieux doit être effectuée en intégrant la fiscalité latente relative à ces éléments d'actif. Il est accordé à M. et Mme D...la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales et des pénalités y afférentes auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2003 correspondant à la réduction de base ainsi prononcée.

Article 2 : Le jugement n°110583 du 29 avril 2014 du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête de M. et Mme D...est rejeté.

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié à M. et Mme A...D...et au ministre chargé du budget.

”

”

”

”

6

N° 14NC01413

**Abstrats** : 19-04-02-005-02 Contributions et taxes. Impôts sur les revenus et bénéfices. Revenus et bénéfices imposables - règles particulières.