

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 40092C du rôle
Inscrit le 24 août 2017

Audience publique du 18 janvier 2018

**Appel formé par
les époux ... et ..., L-...,
contre un jugement du tribunal administratif du 14 juillet 2017
(n° 38006 du rôle) ayant statué sur leur recours
contre un bulletin d'impôt sur le revenu,
un courrier du préposé du bureau d'imposition et
une décision implicite de rejet
du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 40092C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 24 août 2017 par Maître Martine LAMESCH, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux ..., conseiller économique, et ..., les deux demeurant ensemble à L-..., dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 14 juillet 2017 (n° 38006 du rôle), ayant déclaré irrecevable leur recours initial en tant que dirigé contre une décision implicite de rejet du directeur ainsi que contre le courrier visé du préposé du bureau d'imposition ... du 27 juin 2014, tout en déclarant le recours recevable pour le surplus en tant que dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 et en le déclarant non justifié avec condamnation des demandeurs aux frais de l'instance ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 12 octobre 2017 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 10 novembre 2017 par Maître Martine LAMESCH au nom des appelants ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 30 novembre 2017 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement dont appel ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Martine LAMESCH et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 décembre 2017.

Par courrier du 27 juin 2014 et en application du paragraphe 205, alinéa (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », le préposé du bureau d'imposition Capellen, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le préposé* », informa les époux ... et ..., ci-après « *les époux ...* », que l'imposition de leurs revenus concernant l'année 2009 divergerait de leur déclaration sur différents points, en les invitant à présenter leurs observations afférentes dans un délai de quinze jours.

Ce courrier est libellé comme suit :

« [...] *Suite à la vérification de votre déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009, le bureau d'imposition de Capellen envisage d'effectuer des redressements. Ainsi conformément au § 205 alinéa 3 AO et pour que vous puissiez faire valoir vos droits de défense, je tiens à porter à votre connaissance les redressements à faire.*

- *Bénéfice agricole et forestier*

L'activité de cultivateur est à considérer comme « hobby ». Le bénéfice de l'exercice d'une activité agricole trouve son origine dans une activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanent[e] et constituant une participation à la vie économique générale (art 14 n° 1 L.I.R.). Les critères d'imposition prévus par la loi n'étant pas rempli[s] simultanément (notamment la condition de but de lucre), il n'y a pas de mise en compte ni de bénéfice ni de perte de l'exercice d'une activité agricole.

- *Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale*

(...)

- *Capitaux mobiliers*

(...)

A défaut d'objection dans les quinze jours, le bureau d'imposition Capellen procédera à l'imposition. [...] ».

Ce courrier ne rencontra aucune observation de la part des époux

Le 18 juillet 2014, le bureau d'imposition émit le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009 en ne tenant pas compte des pertes déclarées par les époux ... en relation avec l'exercice d'une activité agricole.

L'indication afférente au bulletin d'impôt précité se lit comme suit : « [...] *Imposition effectuée suivant notre courrier du 27 juin 2014. Le bureau d'imposition maintient sa position. La notion d'entreprise commerciale d'exploitation agricole ou forestière ou d'exercice d'une profession libérale implique la recherche, éventuellement à long terme d'un gain, d'un excédent de recettes ou d'autres avantages économiques. Si ce critère fait défaut, l'activité est à qualifier d'activité d'amateur. Une telle activité n'est généralement pas une source de profits, mais un objet de dépenses (tel que confirmé par le Conseil d'Etat du 7 mai 1958) ».*

En date du 22 octobre 2014, les époux ... firent introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 précité, en reprochant notamment au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte les pertes réalisées par eux au cours de l'année 2009 dans le cadre de l'exercice d'une activité agricole telle que par eux déclarée.

Suite au silence gardé par le directeur pendant plus de six mois après la réception, le 23 octobre 2014, de ladite réclamation, les époux ... firent introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 6 juin 2016, un recours en réformation 1) du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009, 2) du courrier, précité, du préposé du 27 juin 2014 et 3) d'une décision implicite de rejet du directeur intervenue suite à la réclamation du 22 octobre 2014 du fait de l'observation par lui d'un silence de plus de six mois.

Par jugement du 14 juillet 2017, le tribunal a déclaré le recours irrecevable en tant que dirigé contre une décision implicite de refus du directeur ainsi que contre le courrier précité du préposé du 27 juin 2014. Il a déclaré le recours principal en réformation recevable en la forme en tant que dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 tout en le disant non justifié au fond et en déboutant les demandeurs avec charge des frais.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 24 août 2017, les époux ... ont fait entreprendre le jugement dont appel dont ils sollicitent la réformation, principalement pour voir dire, dans le cadre du recours en réformation, que c'est à tort que les dépenses d'exploitation n'ont pas été prises en compte dans la déclaration d'impôt et ont été déclarées non déductibles au titre de l'article 7 de la loi concernant l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, telle que modifiée par la suite, ci-après la « *L.I.R.* ».

En ordre subsidiaire, les appelants concluent à voir annuler, dans le cadre du recours en réformation, le bulletin d'impôt en question et de voir renvoyer l'affaire en prosécution de cause devant le directeur.

Plus subsidiairement, les appelants demandent à voir dire qu'il y a lieu de réformer le bulletin d'impôt litigieux pour l'année 2009 en ce sens que la déduction des dépenses d'exploitation doit être prise partiellement en compte « *au maximum pour le montant retenu au « Gesamtstandardsdeckungsbeitrag »* ».

Plus subsidiairement encore, ils demandent, pour le cas où la Cour n'admettrait pas la déduction des dépenses d'exploitation, de voir dire que les recettes d'exploitation agricole ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu.

Après s'être rapporté à prudence de justice quant à la recevabilité de l'appel, l'État sollicite en substance la confirmation du jugement dont appel.

La Cour est tout d'abord amenée à constater que la demande des appelants à l'origine du présent litige consiste à voir qualifier de produit dans le cadre de leur activité agricole le montant déclaré de ... € se composant de recettes provenant de la vente de miel à raison de ... €, de la vente de bois à raison de ... €, ainsi qu'un montant de ...€ du chef de droits de chasse perçus. Corollairement, les appelants entendent voir déduire des dépenses d'exploitation déclarées à hauteur d'un total de ... €, tandis qu'un subside étatique de ...€ a été accordé en 2009 du fait des activités agricoles déclarées. En somme, les appelants entendent déduire une perte agricole déclarée de ... €.

En termes pécuniaires, concernant l'exercice 2009, seul actuellement litigieux devant la Cour, l'enjeu du litige consiste dans la question de la déductibilité du montant de ... €.

Si la Cour était amenée à suivre les premiers juges et à entériner la version étatique, l'activité des appelants serait à déclarer d'activité d'amateur, soit de hobby et les conditions pour qu'une activité agricole soit vérifiée ne se trouveraient pas remplies. Du coup, les recettes déclarées ne seraient pas imposables, tandis que les dépenses déclarées ne seraient point non plus déductibles.

Au cas contraire, si la Cour suivait la thèse des appelants, leur activité serait à qualifier d'activité agricole susceptible de générer un bénéfice agricole au sens de l'article 61 L.I.R.. De la sorte, le produit déclaré et les dépenses d'exploitation afférentes seraient à qualifier comme étant issus d'une activité agricole et forestière sous les prévisions de l'article 61 L.I.R. et, à défaut de contestation vérifiée afférente, une perte agricole de ... € serait à retenir.

Les premiers juges ont correctement tracé le cadre juridique applicable à partir des articles 10, 14 et 61 L.I.R..

En effet, l'article 10 L.I.R. énonce au titre des catégories de revenus le bénéfice agricole et forestier en second lieu à côté du bénéfice commercial et du bénéfice d'une profession libérale. Corrélativement, l'article 61 L.I.R. prévoit en détail le bénéfice agricole et forestier tandis que l'article 64 L.I.R. énonce que « *pour autant qu'il n'en est pas autrement disposé à la présente sous-section [deuxième sous-section – bénéfice agricole et forestier (articles 61 à 90)], les dispositions des articles 16 à 60 sont applicables au bénéfice agricole et forestier* ».

Les articles 16 à 60 L.I.R. ont précisément trait aux conditions et modalités concernant le bénéfice commercial relevant de la sous-section 2 prévue.

C'est l'article 14 L.I.R. définissant le bénéfice commercial qui énonce la complémentarité de celui-ci par rapport au bénéfice provenant d'une exploitation agricole ou forestière, de même que, parallèlement, par rapport à un bénéfice résultant de l'exercice d'une profession libérale. Ainsi, l'article 14 L.I.R. dispose-t-il *in limine* que « *sont considérés comme bénéfice commercial : 1. Le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale. Est réputée entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale. (...)* ».

Il convient de souligner que l'article 64 L.I.R. ne rend pas directement applicable à l'activité agricole ou forestière les articles 14 et 15 L.I.R. en ce qu'il ne renvoie qu'aux seuls articles 16 à 60 L.I.R..

Seulement, en ce que l'article 61 énonce que le bénéfice agricole et forestier est constitué par le résultat que le contribuable obtient à partir des différentes activités d'ordre agricole et forestier y énumérées, à savoir la culture du sol et la production des plantes ; l'élevage et l'engraissement d'animaux ; l'apiculture et la pisciculture; ainsi que la chasse et la pêche corrélatives à l'exploitation agricole ou forestière, l'économie des textes et la systémique les sous-tendant impliquent qu'également pour l'activité agricole et forestière la recherche d'un bénéfice c'est-à-dire d'un résultat positif et la participation à la vie économique générale par le fait de faire entrer les produits de l'activité agricole et forestière dans le circuit économique font

parties des éléments de cadrage de l'activité agricole et forestière au sens de l'article 61 L.I.R. lu en combinaison avec les articles 10, 14 et 64 renvoyant aux articles 16 à 60 L.I.R..

Or, précisément, les critères de l'esprit de lucre et de la participation à la vie économique générale sont restés litigieux quant à leur appréciation dans le cas d'espèce, également en instance d'appel.

Il est constant en cause que pour Monsieur ... l'activité agricole a nécessairement constitué un caractère accessoire par rapport à son activité de profession libérale exercée à titre principal. Il est également constant que son épouse a participé activement à l'activité agricole en question.

Le caractère non principal de l'activité agricole de l'appelant n'a pas été remis en cause par la partie publique en tant qu'obstacle à la qualification de bénéficiaire agricole des montants par lui déclarés à ce titre pour l'année 2009 litigieuse.

S'il est vrai que le système actuellement en vigueur, compte tenu notamment des exigences de la politique agricole commune, telle que déployé depuis plus d'un demi-siècle par l'Union Européenne, table essentiellement, sinon exclusivement, sur des exploitants agricoles principaux et permanents et que notamment la politique de subsides déployée par le ministère compétent au Luxembourg prévoit les aides étatiques mises en place quasi exclusivement pour les activités agricoles exercées à titre principal et permanent, cette seule considération ne saurait cependant suffire à exclure *de plano* la possibilité de voir qualifier d'activité agricole au sens de l'article 61 L.I.R. une activité exercée à titre accessoire et non principal, sous peine de donner lieu à une inégalité devant la loi injustifiée et non proportionnée.

Le subside de ... € déclaré au titre d'aides étatiques obtenues pour l'exercice 2009 reflète ainsi la situation en vigueur au moment de l'exercice fiscal litigieux.

Il n'est pas contesté par ailleurs que Monsieur ... a effectué toutes les formalités requises pour voir reconnaître au niveau administratif son activité agricole et en a tiré les conséquences d'ordre administratif, tel que par lui exposé de manière non foncièrement contestée par ailleurs.

L'activité agricole et forestière des appelants émane du fait qu'ils étaient propriétaires en 2009 de vergers passablement étendus, laissés depuis longue date quasiment à l'abandon et se situant sur le territoire de la commune de ..., de même que de certains massifs forestiers. Corrélativement, ils ont déployé à l'époque une activité de tenue d'un troupeau de moutons et de ruches d'abeilles.

Le cas des appelants est différent de celui rencontré de manière générale de détenteurs de terrains agricoles et/ou forestiers, qui, de manière éparse et non organisée réalisent des recettes en provenance de leurs dites terres, au-delà des simples revenus de location, y compris les droits de chasse et de pêche.

Tout d'abord, Monsieur ... a démontré son intention de développer d'une manière consistante et organisée son activité agricole par le fait d'effectuer toutes les démarches administratives afin de voir admettre de la part des instances étatiques compétentes sa qualité d'exploitant agricole à titre accessoire. Cette démarche le distingue nettement par rapport à ce qui est d'usage normalement.

Il est vrai que cette seule démarche ne démontre *de plano* ni la recherche d'un bénéfice ni la participation à la vie économique en général.

Tout d'abord, les deux critères en question ne sauraient être utilement analysés en s'en tenant à la seule année d'imposition litigieuse. Tant l'administration que le tribunal sont dès lors à confirmer en ce qu'ils ont ouvert le cadre temporel devant donner lieu à l'analyse à mener pour apprécier les deux critères en question.

S'il est vrai que, ne fût-ce que pour des raisons de prescription, un cadre temporel se situant endéans des limites de cinq ans peut apparaître *a priori* comme étant adéquat, le juge fiscal, appelé à statuer dans le cadre d'un recours en réformation, est néanmoins habilité, surtout pour des activités nécessitant une longue période de démarrage, telle celle sous analyse, d'ouvrir, si la situation se présente devant lui, encore plus largement le cadre temporel en question.

Il est un fait que pour des raisons diverses tenant à l'écoulement du temps, la Cour n'est appelée à statuer qu'en l'année 2018 par rapport au litige lui présenté et ayant néanmoins trait à l'année d'imposition 2009. Pour rappel, la Cour n'a été saisie de la requête d'appel qu'en date du 24 août 2017 et l'affaire a été plaidée, compte tenu des délais d'instruction, à l'audience du 12 décembre 2017.

Il découle dès lors des exigences élémentaires en matière de réalisme économique que la Cour est non seulement habilitée, mais également amenée, dans la mesure où elles existent, à tenir compte des données caractérisant le moyen terme et permettant d'arbitrer les deux critères litigieux de recherche d'un lucre et de participation à la vie économique générale en se rapportant à l'entière période qui s'est écoulée depuis 2009 jusqu'au début de l'année 2018 où elle statue.

Au bout de neuf années d'exercice, la Cour constate tout d'abord que l'activité des appelants s'est nettement concentrée sur la valorisation des vergers à travers une replantation conséquente et la réalisation d'un objectif de rentabilisation à travers la mise sur le marché des fruits récoltés sur les arbres faisant partie des vergers dépendant de l'exploitation des appelants.

Il est facilement retraceable que les appelants aient abandonné à la fois l'activité de tenue de moutons, de même que celle de ruches eu égard aux difficultés rencontrées, non sérieusement contestées en cause, leur activité n'ayant manifestement pas été celle d'un professionnel routinier.

La consistance de l'activité économique déployée autour de l'exploitation conséquente des vergers se trouve vérifiée en cause, essentiellement et également à partir des accords trouvés plus particulièrement avec un grossiste et une société disposant d'une surface de vente certaine dans le domaine de l'alimentation au Grand-Duché. Les recettes inégales dégagées en termes de résultat ces dernières années, compte tenu notamment de la dépendance par rapport au climat et plus particulièrement le gel des floraisons connu en printemps 2017 ne sauraient être de nature à anéantir les efforts déployés par les appelants tant en termes de recherche de lucre que de participation à la vie économique en général.

Le fait que l'appelant ait continué à laisser à location des terres par lui héritées à une date récente lors du décès de sa mère et ne les ait point intégrées dans la gestion directe de l'exploitation des vergers, n'est pas de nature non plus à exclure la qualification d'activité agricole pour l'exploitation des vergers actuellement déployée à titre essentiel.

En conclusion et après avoir opéré l'analyse à partir d'un spectre temporel incluant la période de 2009 à 2017, la Cour est amenée à retenir que les deux critères litigieux se trouvent

vérifiés dans le chef des appelants. Ainsi, tant l'exercice de l'activité agricole et forestière dans un esprit de lucre que la participation des appelants à la vie économique en général se trouvent à suffisance vérifiés tant dans leur principe que surtout pour la durée des neuf exercices considérés débutant en 2009 à partir de l'ensemble des éléments du dossier ainsi pris en considération.

La Cour est dès lors amenée à qualifier respectivement de produits et de dépenses d'exploitation provenant d'une activité agricole ceux déclarés par les appelants pour l'exercice litigieux 2009, à défaut de contestation circonstanciée de la partie étatique concernant le *quantum* respectif de ces montants.

En rencontrant de la sorte les conclusions principales des appelants, l'analyse des conclusions subsidiaires devient surabondante, de même que celle de tout autre argumentaire invoqué par rapport au volet principal du litige en ce qu'il s'avère être non pertinent eu égard aux développements qui précèdent.

PAR CES MOTIFS,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit justifié ;

réformant, dit qu'au niveau de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 les produits et dépenses d'exploitation déclarés au titre d'une activité agricole accessoire sont à prendre en considération dans la catégorie du bénéfice agricole et forestier en tant que perte agricole et forestière ;

renvoie le dossier pour exécution devant le directeur de l'administration des Contributions directes ;

condamne l'État du Grand-Duché de Luxembourg aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,
Henri CAMPILL, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,

et lu à l'audience publique du 18 janvier 2018 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier assumé de la Cour Samuel WICKENS.

s. WICKENS

S. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 19.01.2018

le greffier de la Cour administrative