

Audience publique du 5 juin 2018

Recours formé par
Monsieur ... et consort, ...,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 39502 du rôle et déposée le 3 mai 2017 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Luc DASCOTTE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 6 avril 2016 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2017 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Jean-Luc DASCOTTE au greffe du tribunal administratif le 12 octobre 2017 au nom de Monsieur ... et de Madame ..., préqualifiés ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Luc DASCOTTE et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 mai 2018.

Suite au dépôt par Monsieur ... et par Madame ..., ci-après désignés par « les époux ... », de leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2008 à 2011 auprès de l'administration des Contributions directes, le préposé du bureau d'imposition Mersch, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », les informa par courrier du 19 juin 2013 qu'il envisagerait de s'écarter de leurs déclarations sur le point suivant « [...] *Le chiffre d'affaires de votre exploitation agricole et forestière à ... a subi une chute considérable et constante (avoisnant les 50%) à partir de 2008. Comme les charges d'exploitation ont gardé une envergure semblable à celle des années précédentes, les résultats sont devenus nettement déficitaires. Or, dans la mesure où le but de toute activité professionnelle est la recherche d'un profit, l'exploitation ou l'activité en question doit donc présenter un caractère lucratif. Si ce caractère fait défaut, l'activité est considérée et requalifiée comme activité d'amateur, et son résultat, même passagèrement bénéficiaire, n'influence pas le revenu imposable. Du point de vue fiscal, nous ne tiendrons donc plus compte de votre activité agricole et forestière à ... à partir de l'année d'imposition 2008 [...]* », en les invitant à présenter leurs observations sur ce point pour le 5 juillet 2013 au plus tard, ce que les époux ... restèrent en défaut de faire.

Le 6 avril 2016, le bureau d'imposition émit le bulletin de l'impôt sur le revenu concernant l'année 2011 à l'égard des époux ... en ne tenant pas compte des pertes déclarées par ceux-ci comme provenant de l'exercice d'une activité agricole. Ledit bulletin indiqua notamment que : « [...] *Elimination du résultat de l'exploitation agricole à ...conformément aux observations stipulées dans notre lettre §205AO du 19.06.2013. [...]* ».

Par courrier de leur mandataire du 25 avril 2016, les époux ... introduisirent auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », une réclamation contre le bulletin précité de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, en reprochant notamment au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte les pertes réalisées par eux au cours de l'année 2011 dans le cadre de l'exercice d'une activité agricole.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 mai 2017, les époux ... ont fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, au regard du silence de plus de six mois du directeur de l'administration des Contributions directes ayant à statuer sur les mérites de leur réclamation du 25 avril 2016.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3), alinéa 1^{er} de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu si, dans un délai de six mois suite à l'introduction d'une réclamation, le directeur est resté en défaut de prendre une décision sur une réclamation régulièrement introduite par le contribuable concerné. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation sous examen, et il n'y a par conséquent pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

En vertu de l'article 8, paragraphe (3), alinéa 3 de la loi du 7 novembre 1996 qui dispose que « *Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas* », le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois, a le droit de déférer directement au tribunal le bulletin d'impôt, étant entendu que, s'agissant d'une condition de recevabilité, l'observation de ce délai de six mois, qui court à partir de l'introduction de la réclamation, s'apprécie au jour de l'introduction du recours.

Il est constant en l'espèce qu'aucune décision directoriale n'est intervenue sur la réclamation des époux ... du 25 avril 2016.

Il s'ensuit que le délai de six mois prévu à l'article 8 précité, qui court à partir de l'introduction de la réclamation a partant, en l'espèce, commencé à courir le 28 avril 2016, jour de la réception par le directeur de ladite réclamation, pour expirer le 28 octobre 2016.

Le recours ayant été introduit au greffe du tribunal administratif le 3 mai 2017, soit plus de six mois après la réclamation précitée, est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours, les demandeurs, après avoir exposé les faits et rétroactes à la base du présent litige, concluent à la réformation du bulletin déféré du 6 avril 2016 pour avoir retenu que leur activité agricole ne serait pas exercée dans un but de lucre, mais en tant qu'activité d'amateur, en raison de l'absence de résultats positifs depuis plusieurs années, sur base des articles 14, paragraphe (1) et 61 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR » et de ne pas avoir admis la déduction des pertes réalisées à hauteur de- euros. Dans ce cadre, ils contestent, tout d'abord, l'affirmation du bureau d'imposition que leur chiffre d'affaires aurait connu une chute constante à partir de 2008, en précisant que selon le plan comptable luxembourgeois, le chiffre d'affaires inclurait les ventes de produits, ainsi que les prestations de services et les loyers, mais non pas les plus-values de cessions sur immobilisations, ni les indemnités d'assurances. Ainsi, ils auraient réalisé, pour les années 2005 à 2012, des recettes d'exploitation allant de- euros et- euros, après soustraction des indemnités d'assurances, respectivement des plus-values de cession sur immobilisations, la moyenne du chiffre d'affaires ayant été de- euros de 2005 à 2007, respectivement de- euros de 2008 à 2012.

Les demandeurs réitèrent encore leur argumentation développée dans le cadre de leur réclamation du 25 avril 2016 en faisant valoir que les autorités fiscales auraient, à tort, soutenu que leur exploitation agricole n'aurait jamais dégagé de résultat positif, alors même qu'en 2012, leur exploitation aurait généré des recettes à hauteur de ...- euros. Sur base des résultats fiscaux obtenus pour la période de 2005 à 2012, les époux ... indiquent que leur résultat fiscal moyen aurait été de -... euros de 2005 à 2007, respectivement de -....- euros de 2008 à 2012, en précisant que pour l'année 2011, le résultat fiscal y afférent aurait comporté des intérêts débiteurs à hauteur de- euros, liés au financement de l'acquisition du domaine de ... dans le but d'étendre le domaine de leur exploitation. En se fondant sur un jugement du tribunal administratif du 10 janvier 2007, inscrit sous le numéro 21401 du rôle, ils argumentent encore que des pertes chroniques, à elles seules, seraient insuffisantes pour exclure le but de lucre d'une activité, si le contribuable procédait néanmoins à la recherche d'un gain pécuniaire en ayant un comportement économiquement raisonnable, c'est-à-dire que les expectatives du contribuable devraient être économiquement réalisables et surtout qu'il devrait déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique. Ainsi, contrairement à l'affirmation directoriale, les compétences et le professionnalisme du contribuable seraient des critères déterminants pour établir l'existence d'un but de lucre, lesdites compétences et efforts étant, en l'occurrence, clairement donnés, au motif que les époux ... auraient continuellement pu augmenter le rendement de leur exploitation et ainsi le prix obtenu par kilogramme de céréales vendu entre 2005 et 2012, grâce à leur investissement personnel, à la sélection du type de céréales cultivées, à la plantation de haies champêtres pour protéger leurs cultures du vent, à l'obtention de compétences spécifiques en la matière en suivant des formations et en obtenant notamment le diplôme de technicien agronome, à la limitation au strict minimum des coûts de fonctionnement, en acquérant notamment la majorité des engins agricoles en copropriété avec l'exploitation voisine et à cause de l'acquisition de nouvelles terres agricoles devant leur permettre de renouer, à moyen terme, avec les profits.

Les demandeurs concluent de l'ensemble de ces éléments que leur activité agricole ne pourrait pas être qualifiée d'activité d'amateur, tant au regard de ses modalités d'exercice, que du but lucratif poursuivi et des décisions de développement prises, de sorte que la décision directoriale déferée devrait être réformée et que la perte réalisée au cours de l'année 2011 devrait être prise en considération dans le cadre de l'imposition de leurs revenus.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'en vertu de l'article 61 LIR, le bénéfice agricole et forestier serait constitué par le résultat que le contribuable obtient par la culture du sol en vue de la production des plantes ou de parties de plantes, telle que l'agriculture proprement dite, la sylviculture, la viticulture, l'horticulture, ainsi que les cultures maraîchère, fruitière, en pépinières, en serres. Il estime encore que l'article 61 LIR ne ferait que ranger dans une catégorie de revenus particulière le bénéfice engendré par certaines activités qui, à défaut de cette mesure, serait considéré comme bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR. Par ailleurs, sauf exceptions, visées à l'article 61 LIR, les dispositions des articles 16 à 60 LIR et concernant le bénéfice commercial, seraient également applicables au bénéfice agricole et forestier. Ainsi, tout comme le bénéfice commercial, le bénéfice agricole et forestier trouverait son origine dans une activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, conformément à l'article 14 n° 1 LIR. Il s'ensuivrait que ces quatre conditions devraient être remplies simultanément pour qu'une imposition d'un bénéfice ou d'une perte agricole ou forestière puisse avoir lieu.

Le délégué du gouvernement soutient qu'en l'espèce, l'activité des demandeurs serait exercée de façon indépendante et de manière permanente, et qu'il y aurait effectivement eu participation à la vie économique en général par la culture des céréales, mais qu'il ressortirait des faits et circonstances de la cause que l'activité agricole n'aurait pas été exercée dans un but de lucre.

Le représentant étatique se réfère à un arrêt du Conseil d'Etat du 7 mai 1958, inscrit sous le numéro 5456 du rôle, pour soutenir qu'il serait constant que les « *visées personnelles d'obtenir un gain, au sens de la loi fiscale, doivent être réalisables et qu'il ne suffit pas qu'elles se manifestent sous l'aspect d'efforts impropres à aboutir [...] à un rendement économique* ». Or, en l'espèce, il ressortirait des déclarations fiscales des années 2005 à 2014 des époux ... que leur exploitation céréalière n'aurait engendré que des pertes tant antérieurement que postérieurement à l'année d'imposition litigieuse, ces pertes ayant pu être supportées par leurs autres revenus. Le fait que les époux ... auraient déboursé des sommes importantes pour soutenir leur exploitation céréalière sans en dégager le moindre gain pécuniaire serait un indice clair qu'un but de lucre de leur activité agricole ferait défaut.

La partie étatique en conclut qu'il ne ferait aucun doute que l'activité agricole des demandeurs n'aurait pas été exercée dans un but de lucre, condition toutefois indispensable pour pouvoir être considérée comme relevant de la sphère professionnelle, de sorte que les conditions pour l'imposition d'un bénéfice ou d'une perte qui en résulterait ne seraient pas remplies en l'espèce.

Dans la mesure où le bureau d'imposition aurait ainsi effectué une exacte et juste appréciation de la situation fiscale des époux ..., le recours serait à rejeter.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs réfutent, tout d'abord, l'argumentation étatique consistant à affirmer que leur exploitation céréalière n'aurait encore

jamais généré de revenus positifs en réitérant que le résultat fiscal de l'année 2012 aurait été un bénéfice de- euros.

Quant au critère du but de lucre, ils font valoir qu'il contiendrait, à côté de son élément objectif, également un élément subjectif à savoir la recherche effective d'un gain pécuniaire qui s'exprimerait par un comportement économiquement raisonnable se traduisant, d'une part, par le fait que les attentes du contribuable devraient être raisonnables et que les efforts déployés devraient être nécessaires et proportionnés pour aboutir à un rendement économique. Dans ce cadre, ils expliquent que les déficits subis auraient été dus à la conjoncture agricole des dernières années, et notamment aux sécheresses, tout en se référant à un jugement du 11 octobre 2016 du tribunal administratif, inscrit sous le numéro 36101 du rôle, ayant retenu que des pertes chroniques seraient, à elles seules, insuffisantes, pour enlever le but de lucre à l'activité concernée. Ils font encore valoir qu'ils auraient fourni des explications circonstanciées, tant dans le cadre de leur réclamation que dans leur requête introductive d'instance pour démontrer qu'ils auraient poursuivi, d'un point de vue subjectif, un but de lucre avec leur exploitation céréalière litigieuse, les époux ... réitérant, en substance, ces explications liées à leur investissement personnel à quasi plein temps, l'acquisition de machines agricoles en copropriété avec l'exploitation voisine, l'acquisition de nouvelles terres agricoles en 2011, ainsi qu'à une sélection appropriée et réfléchie des céréales cultivées en vue d'améliorer le rendement économique de leur exploitation agricole, dans le cadre de leur mémoire en réplique. La partie étatique aurait cependant concentré la motivation de la décision déférée sur l'élément objectif, à savoir les pertes subies, sans pour autant vérifier le bien-fondé de leur argumentation relative à l'élément subjectif du but de lucre.

Le tribunal constate que les parties sont en désaccord sur la question de savoir si les activités agricoles exercées par les époux ... au cours de l'année d'imposition litigieuse 2011 ont été exercées dans un but de lucre au sens de l'article 14 LIR.

L'article 61, alinéa 1^{er} point 1 LIR dispose que « *Le bénéfice agricole et forestier est constitué par le résultat que le contribuable obtient:*

1. par la culture du sol en vue de la production des plantes ou de parties de plantes telle que l'agriculture proprement dite, la sylviculture, la viticulture, l'horticulture, ainsi que les cultures maraîchère, fruitière, en pépinières, en serres. En ce qui concerne la sylviculture, la seule possession de terrains forestiers est à considérer comme exploitation forestière. Lorsque le contribuable vend, dans le cadre et dans l'intérêt de son exploitation agricole, des produits agricoles achetés à des tiers, et que ces produits n'interviennent pas régulièrement pour une part importante en valeur, toutes les opérations de vente font partie de l'exploitation agricole. Un règlement grand-ducal pourra préciser la notion de part importante au sens de l'alinéa précédent en fixant des pourcentages en fonction, soit de la totalité des produits vendus, soit de la production propre de l'exploitation. Ces pourcentages pourront varier suivant le genre de l'exploitation;

2. par l'élevage ou l'engraissement d'animaux, lorsque la nourriture de ces animaux provient ou pourrait provenir de la culture du sol d'une unité d'exploitation agricole dans des proportions et selon des critères à déterminer par règlement grand-ducal. Sans préjudice de la condition de la provenance des denrées consommées, un règlement grand-ducal pourra fixer à l'endroit des contribuables qui font habituellement des achats de bétail en disproportion avec la nature et l'étendue de leur domaine agricole, un délai minimum entre l'achat et la vente pour que l'opération garde son caractère agricole;

3. par l'apiculture et par l'exploitation de viviers ne comportant pas d'installations spéciales de nature industrielle;

4. par la chasse et la pêche exercées par le contribuable en corrélation avec son exploitation agricole ou forestière. ».

L'article 61 LIR ne fait que ranger dans une catégorie de revenus particulière le bénéfice engendré par certaines activités qui, à défaut de cette mesure, serait considéré comme bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR. Les dispositions des articles 16 à 60 LIR concernant le bénéfice commercial sont applicables, en vertu de l'article 64 LIR, au bénéfice agricole et forestier.

Aux termes de l'article 14 LIR: « 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. [...] ».

S'il est vrai que l'article 14 LIR, qui définit le bénéfice commercial comme trouvant son origine dans une activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, n'est pas expressément applicable au bénéfice agricole et forestier, force est de retenir que sous l'intitulé « *bénéfices* » de la LIR figurent trois catégories de revenus, à savoir celle de bénéfice commercial, de bénéfice agricole et forestier ainsi que de bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. Ces trois catégories relevant de la fiscalité de l'entreprise ont en commun qu'elles remplissent toutes les trois les critères requis pour les entreprises commerciales. Ainsi, elles sont exercées à titre indépendant et dans un but de lucre, elles présentent une certaine continuité et les contribuables les exerçant participent à la vie économique en général¹.

D'ailleurs, pour ces trois catégories d'activités, la loi emploie uniformément le terme de bénéfice, qui suggère nécessairement un but de lucre. En effet, ce critère constitue le point commun de toute activité génératrice de revenus imposables et sert ainsi à différencier l'activité commerciale de l'activité d'amateur (« *Liebhabelei*») et de l'activité purement bénévole, de manière que les activités qui ne sont pas tournées vers la réalisation d'un profit - encore que le but de lucre puisse être l'objectif accessoire et non pas principal de l'activité et que même la recherche d'un intérêt seulement modique procuré par les moyens investis suffit pour admettre un but de lucre² -, ne sont pas constitutives d'une entreprise commerciale ou d'une profession libérale pour ne pas être motivées par des intentions financières, mais par des intérêts purement privés, que les dépenses faites dans le cadre d'une telle activité ne sont pas déductibles en tant que dépenses d'exploitation et qu'un résultat négatif n'est pas considéré comme perte au sens de l'article 7 LIR³.

Ce critère du but de lucre implique notamment que l'activité en question soit structurée et exercée de manière à donner la perspective raisonnable de dégager, au moins à moyen terme, un revenu positif, ce qui implique que le contribuable adopte un comportement

¹ Alain Steichen, *Manuel de droit fiscal, Droit fiscal spécial*, Tome 2, éditions Saint Paul, 2006, p.1052, n° 1200.

² Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 5714, art. 17, p. 18.

³ Cour adm. 14 juillet 2015, n°35070C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu.

économiquement raisonnable, c'est-à-dire que ses attentes doivent être réalisables et surtout qu'il doit déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique⁴.

Il est constant en cause, pour ressortir du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, que les revenus des époux ... sont composés essentiellement, d'une part, d'un bénéfice agricole réalisé en raison de la détention d'une quote-part dans la société civile ..., et, d'autre part, de revenus de capitaux mobiliers et qu'ils exercent une activité accessoire d'exploitant agricole en relation avec laquelle ils ont voulu déduire, pour l'année d'imposition 2011, une perte agricole déclarée à hauteur de ... euros. Le bureau d'imposition a néanmoins refusé de prendre en compte cette perte au motif que l'activité agricole exercée par les époux ... serait à considérer comme une simple activité d'amateur qui ne serait, de manière générale, pas une source de profits pour ne pas poursuivre un but de lucre, mais un objet de dépenses.

Si en l'espèce, le bulletin d'imposition litigieux est celui de l'année 2011 et qu'il appartient dès lors, en principe, au tribunal de prendre en compte la situation du contribuable au cours de cette seule année, il n'en demeure pas moins que, tel que relevé ci-dessus, le critère du but de lucre que doit remplir une activité pour qu'une déduction de pertes déclarées dans le cadre de cette activité puisse avoir lieu, s'apprécie en tenant notamment compte du comportement économique adopté par le contribuable dans le but de dégager à moyen terme un revenu positif avec son activité. Le tribunal prendra dès lors en compte non seulement la situation de l'activité agricole exercée par les époux ... en 2011, mais également la période antérieure et subséquente, en fonction des documents probants lui soumis par les parties, étant plus particulièrement relevé que les années 2005 à 2014 couvrent une période de dix ans dont il peut être raisonnablement admis qu'elle est de nature à refléter à suffisance le comportement économique adopté à moyen terme par les époux ... pour rechercher un gain pécuniaire avec leur activité et qui aurait dû leur avoir permis d'aboutir à des résultats positifs dans cette recherche.

Or, il ressort des pièces versées en cause et plus particulièrement des comptes de profits et de pertes des années 2005 à 2012, que l'activité accessoire exercée par les époux ..., dont il n'est pas contesté qu'elle a consisté pendant cette période dans une exploitation céréalière, n'a engendré que des pertes, à l'exception de l'année 2012 ayant généré un résultat positif de- euros. Lesdites pertes se sont élevées en 2005, à -....- euros, en 2006, à -....- euros, en 2007, à -....- euros, en 2008, à -....- euros, en 2009, à -....- euros, en 2010, à -....- euros et en 2011, à -....- euros. Il n'a, par ailleurs, pas été contesté par les demandeurs que leur résultat fiscal pour les années 2013 et 2014 a été de -....- euros, respectivement de -....- euros.

A cela s'ajoute que, parallèlement, il ressort du dossier fiscal et des pièces versées en cause, que les recettes d'exploitation générées par les époux ... en relation avec l'activité agricole litigieuse sont restées nettement inférieures aux dépenses engagées par ces derniers, de sorte que le tribunal est amené à conclure que les époux ... n'ont pas exercé leur activité d'exploitant agricole dans l'objectif de réaliser un bénéfice et qu'en tout état de cause, ils n'ont pas adopté un comportement économiquement raisonnable.

⁴ Idem.

Ce constat est conforté par le fait qu'aucun plan prévisionnel ou financier n'a été soumis au tribunal. Or, il peut légitimement être attendu de la part d'un exploitant qui entend réaliser à moyen terme un profit avec son activité agricole qu'il établisse dès le début de son activité, respectivement lors de l'agrandissement allégué de son domaine exploité, un plan prévisionnel et financier, une telle attitude ne pouvant être qualifiée de comportement économiquement raisonnable.

Le tribunal relève ensuite que si les demandeurs affirment certes avoir poursuivi, d'un point de vue subjectif, un but de lucre avec leur exploitation céréalière litigieuse, en raison de leur investissement personnel à quasi plein temps, en suivant des formations, en acquérant des machines agricoles en copropriété avec l'exploitation voisine en vue de réduire au strict minimum le coût de fonctionnement, en acquérant de nouvelles terres agricoles en 2011 en vue de réaliser, à moyen terme, du profit, en plantant des haies champêtres pour protéger leurs cultures céréalières contre le vent, ainsi qu'en procédant à une sélection appropriée et réfléchie des céréales cultivées en vue d'améliorer le rendement économique de leur exploitation agricole, ces affirmations relatives à leur comportement adopté par rapport à la rentabilité financière de leur exploitation litigieuse restent à l'état de pures allégations pour ne pas être corroborées par un quelconque élément probant soumis à l'appréciation du tribunal, étant précisé que la charge de la preuve des faits réduisant la cote d'impôts pèse, en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, sur les demandeurs.

Il échet, finalement, de constater qu'en ce qui concerne l'année 2011, les époux ... ont déclaré un revenu provenant, premièrement, d'un bénéfice agricole et forestier réalisé dans le cadre de leur quote-part dans la société civile ... d'un montant de- euros, deuxièmement, d'une activité libérale d'un montant de- euros, et troisièmement, de capitaux mobiliers d'un montant de- euros. Au vu de ces montants, le tribunal est amené à conclure, de concert avec la partie étatique, que le ménage des époux ... disposait de revenus lui permettant amplement de subvenir à ses besoins et de couvrir les pertes accumulées par l'exercice de l'activité agricole accessoire de l'exploitation céréalière litigieuse.

Par conséquent, au vu de l'absence totale de bénéfices non seulement en 2011, mais également au cours d'une période s'étalant sur dix ans, à l'exception de l'année 2012, de l'existence d'autres revenus ayant permis de subvenir à leurs besoins et des dépenses élevées et non proportionnées aux recettes, le tribunal est amené à conclure que, pour ce qui est de l'année d'imposition litigieuse, les époux ... ne lui ont pas soumis d'éléments probants permettant de retenir qu'ils auraient exercé leur activité agricole de manière structurée et avec la perspective raisonnable de dégager, au moins à moyen terme, un revenu positif, c'est-à-dire avec des intentions financières, mais, au contraire, afin de poursuivre des intérêts privés.

Il s'ensuit que les conditions pour la déduction de la perte résultant de l'activité agricole des époux ... ne sont pas remplies et que c'est dès lors à bon droit que le bureau d'imposition n'a pas déduit pour l'année d'imposition 2011 une perte agricole déclarée de- euros, de sorte que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;
au fond, le déclare non justifié partant en déboute ;
dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;
condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 5 juin 2018 par :

Paul Nourissier, premier juge,
Géraldine Anelli, juge,
Stéphanie Lommel, attaché de justice,

en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Paul Nourissier

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 5 juin 2018
Le greffier du tribunal administratif