

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE LYON**

N° 18LY02109

SARL LES AIRELLES

Mme Aline Evrard
Rapporteure

Mme Emmanuelle Conesa-Terrade
Rapporteure publique

Audience du 21 janvier 2020
Lecture du 18 février 2020

19-04-02-01-04-082

C

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La cour administrative d'appel de Lyon

2^{ème} chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure

La SARL Les Airelles a demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1^{er} juillet 2011 au 30 septembre 2013 et des compléments d'impôt sur les sociétés qui lui ont été assignés au titre des exercices clos en 2012 et 2013 ainsi que des majorations correspondantes.

Par un jugement n° 1604271 du 9 avril 2018, le tribunal administratif de Grenoble, après avoir constaté un non-lieu à statuer sur les conclusions tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, a rejeté le surplus des conclusions de sa demande.

Procédure devant la cour

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 6 juin 2018 et le 22 mars 2019, la SARL Les Airelles, représentée par Me G., demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Grenoble du 9 avril 2018 en tant qu'il a rejeté sa demande ;

2°) de prononcer la décharge des compléments d'impôt sur les sociétés qui lui ont été assignés au titre des exercices clos en 2012 et 2013 ainsi que des majorations correspondantes ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La SARL Les Airelles soutient que :

– l'administration n'établit pas que l'attribution à ses associés, le 2 décembre 2011 et le 3 novembre 2012, d'un dividende en nature sous forme de remise des droits immobiliers sur un terrain appartenant à son patrimoine social comptabilisé pour un montant de 105 174 euros serait constitutive d'un acte de gestion anormal, dès lors que la valeur vénale de ce terrain n'a pas été sous-évaluée ;

– les majorations pour manquement délibéré ne sont pas motivées ;

– ces majorations ne sont pas fondées ;

– elle demande qu'un expert soit désigné pour évaluer la valeur vénale du terrain en litige.

Par des mémoires, enregistrés le 30 novembre 2018 et le 6 novembre 2019, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Le ministre de l'action et des comptes publics soutient que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Par une ordonnance n° 19LY00385 du 26 février 2019, la demande d'expertise formée par la SARL Les Airelles sur le fondement de l'article R. 532-1 du code de justice administrative a été rejetée.

Vu :

– le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

– le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique :

– le rapport de Mme Evrard, présidente-assesseuse,

– les conclusions de Mme Conesa-Terrade, rapporteure publique,

– et les observations de Me G., représentant la SARL Les Airelles ;

Considérant ce qui suit :

1. La SARL Les Airelles, créée le 15 juin 2010, qui exerçait une activité de marchands de biens et avait pour gérant M. G., lequel détenait avec son épouse l'intégralité de son capital social, a acquis, le 9 décembre 2010, un terrain, situé chemin de Fontany à Gresy-sur-Aix (Savoie), en vue d'y réaliser une opération de lotissement. Par des actes du 30 juin 2012 et du 15 décembre 2012, la SARL Les Airelles a, en application des décisions de l'assemblée générale des 2 décembre 2011 et 3 novembre 2012, procédé à la distribution à ses associés de dividendes, d'un montant total de 105 174 euros, par remise de droits immobiliers représentant 80,90 % en pleine propriété du lot n° 7 du lotissement qu'elle détenait en stock, dont la valeur vénale totale a été fixée à 130 000 euros. La SARL Les Airelles a fait l'objet en 2014 d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} juillet 2010 au 30 septembre 2013, à l'issue de laquelle

l'administration, estimant que les droits immobiliers en cause avaient été attribués aux associés pour un prix délibérément minoré par les parties dissimulant une libéralité consentie par la société à ses associés, a réintégré dans les résultats de la SARL Les Airelles des exercices clos en 2012 et 2013, respectivement, 46,42 % et 53,58 % de la somme de 45 978 euros représentant l'écart entre la valeur des droits cédés, qu'elle a fixée à 151 152 euros, et le montant des droits immobiliers sur ce terrain comptabilisés en stock, soit 105 174 euros. A la suite de l'avis émis par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur les chiffres d'affaires le 28 janvier 2016, la valeur vénale des droits immobiliers retenue par l'administration a été réduite à la somme de 142 460 euros, ramenant ainsi l'écart entre la valeur vénale de ces droits et le montant comptabilisé en stock à 37 286 euros. L'administration a ainsi assigné à la SARL Les Airelles des compléments d'impôt sur les sociétés, au titre des exercices clos en 2012 et 2013, assortis de majorations pour manquement délibéré. La SARL Les Airelles relève appel du jugement du tribunal administratif de Grenoble du 9 avril 2018 en tant qu'il a rejeté sa demande tendant à la décharge des compléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie en conséquence de ces réintégrations et des majorations correspondantes.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

2. En vertu des dispositions combinées des articles 38 et 209 du code général des impôts, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion normale. Constitue un acte anormal de gestion l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt. Il appartient, en règle générale, à l'administration, qui n'a pas à se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par une entreprise, d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer ce caractère anormal.

En ce qui concerne la valeur des droits immobiliers :

3. La valeur vénale d'un bien doit être estimée en se référant au prix qui aurait pu être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande à la date où l'acquisition est intervenue. Lorsque l'administration procède à l'évaluation de la valeur vénale d'un immeuble, elle doit se référer à des transactions portant sur l'immeuble même ou sur des immeubles similaires situés à proximité de celui-ci et intervenues à une date proche de celle du fait générateur de l'impôt.

4. Au cours de la vérification de comptabilité, l'administration a constaté que la SARL Les Airelles avait attribué à ses associés des droits immobiliers, à hauteur de 80,90 % de la pleine propriété, sur le lot n° 7 du lotissement créé par la SARL Les Airelles correspondant à la parcelle cadastrée section C n° 1801 de la commune de Gresy-sur-Aix, et qu'en conséquence, la société avait comptabilisé le paiement de dividendes en nature d'un montant de 48 826 euros le 30 juin 2012 et de 56 348 euros le 15 décembre 2012, soit au total la somme de 105 174 euros. Parallèlement, les dotations du compte de stock de la société ont été diminuées de la somme de 105 174 euros. Il résulte de l'instruction que, pour déterminer la valeur vénale des droits immobiliers ainsi conférés à M. et Mme G., le vérificateur, qui a eu recours à la méthode par comparaison, a calculé le prix de vente par m² retenu par les parties lors de la cession à des tiers des six premiers lots du programme immobilier engagé par la SARL Les Airelles. Il a ainsi constaté que le prix moyen de ces terrains à bâtir s'élevait à 185,91 euros par m², alors que la valeur retenue lors de la distribution de dividendes en litige s'élevait à 129,35 euros par m², et qu'ainsi, la valeur des droits immobiliers conférés à M. et Mme G., pour les 813 m² de la parcelle en cause, devait être fixée à 151 152 euros, soit une différence de prix de 30,42 %. L'administration a, toutefois, par la suite adopté la valeur déterminée par la commission

départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires laquelle, pour tenir compte d'une servitude grevant ce terrain liée à l'implantation d'un bassin de rétention d'eau, a appliqué un abattement d'un montant équivalent à 20 % de la superficie du bassin. La valeur vénale des droits immobiliers en cause a ainsi été ramenée à 175,21 euros par m², soit au total 142 460 euros.

5. En premier lieu, la SARL Les Airelles soutient que les termes de comparaison retenus par l'administration ne sont pas pertinents, compte tenu des différences de surface, d'environnement, de déclivité et de vue qui existent entre les terrains en cause et celui en litige. Il résulte toutefois de l'instruction que, pour déterminer la valeur vénale des droits immobiliers conférés à M. et Mme G., l'administration a retenu les prix pratiqués lors de la cession des six autres lots du lotissement réalisé par la SARL Les Airelles. Ces lots, constitués de terrains à bâtir d'une superficie comprise entre 7,1 et 7,96 ares, sont situés à proximité immédiate du terrain en litige, lequel présente une superficie de 10,05 ares, dont seule une partie, équivalent à 8,13 ares, a été transmise aux associés. Ces lots ont été cédés à des tiers aux mois de juin, juillet et août 2011, soit à une période très proche de l'attribution des droits immobiliers en litige, le 30 juin 2012 et le 15 décembre 2012. Si la société requérante soutient que les termes de comparaison bénéficient d'un emplacement plus favorable que le terrain en litige, dans la mesure où ils jouissent d'une vue sur le lac du Bourget, elle ne l'établit pas en se bornant à produire une photographie aérienne prise au-dessus de ces terrains à l'aide d'un drone, laquelle ne permet pas d'apprécier la vue depuis les constructions implantées sur ces terrains. En outre, l'administration fait valoir, sans être contredite, que le prix de cession de terrains à bâtir jouissant d'une telle vue en 2012 était supérieur à 200 euros par m², et fait état à cet égard d'une cession opérée le 1^{er} octobre 2012 au sein de la même commune au prix de 214 euros par m². Si la société requérante se prévaut par ailleurs de défauts propres au terrain en litige, tenant notamment à sa déclivité et à la proximité de la voie de desserte, il résulte du plan de situation produit par la société requérante, dont les cotes sont comprises entre 329 et 331 mètres sur toute la superficie, que la pente y est très limitée. En tout état de cause, il n'est pas établi que cette déclivité serait telle qu'elle serait de nature à exercer une influence sur la valeur vénale du terrain, ni, à l'inverse, que les autres terrains du lotissement, situés à proximité immédiate, ne présenteraient pas les mêmes défauts. Enfin, l'administration fait valoir, sans être contredite, que le chemin de Fontany jouxtant le terrain en litige n'assure qu'une desserte locale et n'est pas susceptible de générer des nuisances importantes. Les opérations retenues par l'administration comme termes de comparaison portent ainsi sur des terrains de nature, de caractéristiques et de superficie similaires à celui en litige.

6. En deuxième lieu, la SARL Les Airelles soutient que le terrain en litige est grevé de servitudes d'implantation d'un bassin de rétention d'eau et de tour d'échelle qui ont affecté à la baisse sa valeur vénale. L'administration fait toutefois valoir, d'une part, que l'existence de la servitude d'implantation d'un bassin de rétention d'eau a été prise en compte dans l'évaluation de la valeur vénale qu'elle a retenue et qu'elle a appliqué une décote d'un montant équivalent à 20 % de la surface du bassin pour trouble de jouissance. La SARL Les Airelles ne produit aucun élément permettant d'établir que cette décote serait insuffisante, alors notamment que l'administration fait valoir, sans être sérieusement contredite, que ce bassin, après enfouissement, ne présente aucune contrainte ou nuisance particulière. D'autre part, il résulte de l'instruction que la société requérante a pris à sa charge les frais d'enfouissement de cet ouvrage, si bien que de tels frais n'étaient pas susceptibles, contrairement à ce qu'elle soutient, d'affecter à la baisse la valeur vénale du terrain. Enfin, l'administration fait valoir, sans être utilement contredite, que la servitude de tour d'échelle grevant ce terrain, qui confère uniquement au propriétaire de la parcelle voisine le droit de poser une échelle ou un échafaudage le long de la construction implantée sur cette parcelle, sur une largeur de trois mètres, n'est pas susceptible d'exercer une

influence sur la valeur vénale du terrain en litige, et qu'à l'inverse, les termes de comparaison sont, pour plusieurs d'entre eux, affectés d'une servitude d'implantation d'un fossé pluvial à ciel ouvert dont le terrain en litige est dépourvu, ce qui est de nature à justifier une valorisation plus importante de ce dernier terrain.

7. Il résulte de ce qui précède que l'administration, qui s'est référée à des transactions portant sur des immeubles intrinsèquement similaires situés à proximité du terrain en litige et intervenues à une date proche de celle du fait générateur de l'impôt, doit être regardée comme établissant que la valeur vénale des droits conférés à M. et Mme G. ne pouvait être inférieure à 175,21 euros par m². Dans ces conditions, l'administration établit l'existence d'un écart significatif, supérieur à 26 %, entre la valeur des droits immobiliers telle que retenue par la SARL les Airelles, soit 105 174 euros, et la valeur réelle de ces droits, soit 142 460 euros.

En ce qui concerne l'existence d'une intention libérale :

8. Pour établir l'intention de la SARL Les Airelles de consentir une libéralité au profit de M. et Mme G., l'administration fait valoir que l'attribution des droits immobiliers en litige a été réalisée à un prix inférieur à ceux pratiqués pour des biens similaires et qu'elle a été indûment réalisée par la société au seul bénéfice de ses associés et non dans son intérêt propre. La SARL Les Airelles ne soutient pas que cette opération aurait été réalisée dans son intérêt. Dans ces conditions, l'administration doit être regardée comme démontrant que la SARL Les Airelles s'est délibérément appauvrie à des fins étrangères à son intérêt en procédant à l'attribution à ses associés de droits portant sur son actif circulant à un prix minoré.

Sur les majorations pour manquement délibéré :

9. En premier lieu, aux termes de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales dans sa rédaction en vigueur : « *Les décisions mettant à la charge des contribuables des sanctions fiscales sont motivées au sens de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public, quand un document ou une décision adressés au plus tard lors de la notification du titre exécutoire ou de son extrait en a porté la motivation à la connaissance du contribuable* ».

10. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification du 16 décembre 2014 comporte l'exposé des circonstances de droit et de fait ayant conduit à l'application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré. Le moyen tiré du défaut de motivation ne peut, dès lors, qu'être écarté comme manquant en fait.

11. En second lieu, l'article 1729 du code général des impôts dispose que : « *Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : / a. 40 % en cas de manquement délibéré (...)* ». Aux termes de l'article L. 195 A du livre des procédures fiscales : « *En cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable au titre des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du droit de timbre, la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration* ».

12. Pour appliquer la majoration de 40 % prévue par les dispositions précitées de l'article 1729 du code général des impôts aux rectifications résultant de la sous-évaluation des droits immobiliers conférés par la SARL Les Airelles à ses associés, l'administration, d'une part, fait valoir que l'opération a été réalisée à un prix inférieur à ceux pratiqués pour des biens intrinsèquement similaires et cédés dans le même temps et, d'autre part, fait état de l'importance de la minoration du prix de la cession retenu par les parties. Elle indique également que la société ne pouvait ignorer qu'en conférant à ses associés des droits immobiliers sur une parcelle à un prix minoré, elle n'agissait pas dans son intérêt propre mais dans l'intérêt personnel de ses associés. Ce faisant, l'administration doit être regardée comme ayant apporté la preuve de la mauvaise foi de la SARL Les Airelles, justifiant l'application des majorations pour manquement délibéré.

13. Il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin de procéder à l'expertise sollicitée, que la SARL Les Airelles n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté le surplus des conclusions de sa demande.

Sur les frais liés à l'instance :

14. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante, quelque somme que ce soit au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1^{er} : La requête de la SARL Les Airelles est rejetée.