

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL  
DE LYON**

**N° 18LY04147**

---

M. et Mme G.

---

Mme Aline Evrard  
Rapporteure

---

Mme Emmanuelle Conesa-Terrade  
Rapporteure publique

---

Audience du 21 janvier 2020  
Lecture du 18 février 2020

---

19-04-02-03-01-01  
19-01-03-02-025  
C+

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

La cour administrative d'appel de Lyon

2<sup>ème</sup> chambre

Vu la procédure suivante :

*Procédure contentieuse antérieure*

M. et Mme G. ont demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la décharge des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels ils ont été assujettis au titre de l'année 2012 ainsi que des majorations correspondantes.

Par un jugement n° 1604272 du 21 septembre 2018, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté leur demande.

*Procédure devant la cour*

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 23 novembre 2018 et le 14 mai 2019, M. et Mme G., représentés par Me G., demandent à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Grenoble du 21 septembre 2018 ;

2°) de prononcer la décharge de ces impositions 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.

M. et Mme G. soutiennent que :

- le jugement attaqué est irrégulier dès lors que les premiers juges n’ont pas répondu au moyen tiré de l’absence de réponse de l’administration aux observations du contribuable ;
- la procédure d’imposition est irrégulière dès lors que l’administration n’a pas adressé de réponse aux observations qu’ils avaient formulées conjointement avec la SARL Les Airelles ;
- c’est à tort que l’administration a estimé qu’ils étaient bénéficiaires de revenus distribués à la suite de l’attribution d’un dividende en nature sous forme de remise des droits immobiliers sur un terrain appartenant au patrimoine social de la société comptabilisé pour un montant de 105 174 euros, dès lors que la valeur vénale de ce terrain n’a pas été sous-évaluée ;
- les majorations pour manquement délibéré sont insuffisamment motivées ;
- ces majorations ne sont pas fondées ;
- ils demandent qu’un expert soit désigné pour évaluer la valeur vénale du terrain en litige.

Par des mémoires, enregistrés le 25 avril 2019 et le 6 novembre 2019, le ministre de l’action et des comptes publics conclut au non-lieu à statuer, à hauteur des sommes dégrevées, et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Le ministre de l’action et des comptes publics soutient qu’il a prononcé, à concurrence d’une somme de 1 446 euros, le dégrèvement des contributions sociales auxquelles M. et Mme G. ont été assujettis au titre de l’année 2012 et que, pour le surplus, les moyens de la requête ne sont pas fondés.

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,
- et les conclusions de Mme Conesa-Terrade, rapporteure publique,
- et les observations de Me G., représentant M. et Mme G. ;

Considérant ce qui suit :

1. M. et Mme G. ont créé, le 15 juin 2010, la SARL Les Airelles, dont ils détenaient l’intégralité du capital social, qui était dirigée par M. et Mme G. et exerçait une activité de marchands de biens. Le 9 décembre 2010, cette société a acquis 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 ordinaire de ses associés 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. A la suite d’une vérification de comptabilité de la SARL Les Airelles portant sur la période du 1<sup>er</sup> juillet 2010 au

30 septembre 2013, l'administration, estimant que les droits immobiliers en cause avaient été attribués aux associés pour un montant délibérément minoré par les parties dissimulant une libéralité consentie par la société à ses associés, a procédé à la réintégration dans les résultats de la SARL Les Airelles de la somme de 45 978 euros, représentant l'écart entre la valeur réelle des droits cédés, qu'elle a évaluée à 151 152 euros, et le montant des droits immobiliers sur ce terrain comptabilisé en stock, soit 105 174 euros. A la suite de l'avis émis par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre 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 estimé que la SARL Les Airelles avait consenti une libéralité à M. et Mme G. qu'elle a en conséquence imposée en tant que revenu distribué entre les mains de ces derniers sur le fondement du c) de l'article 111 du code général des impôts. M. et Mme G. ont ainsi été assujettis à des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2012 assortis de majorations pour manquement délibéré. Ils relèvent appel du jugement du 21 septembre 2018 par lequel le tribunal administratif de Grenoble a rejeté leur demande tendant à la décharge de ces impositions.

#### Sur l'étendue du litige :

2. Par une décision du 23 avril 2019, postérieure à l'introduction de la requête, le directeur départemental des finances publiques de l'Isère a prononcé le dégrèvement, à concurrence d'une somme de 1 446 euros, des contributions sociales auxquelles M. et Mme G. ont été assujettis au titre de l'année 2012. Les conclusions de la requête sont, dans cette mesure, devenues sans objet.

#### Sur la régularité du jugement attaqué :

3. Contrairement à ce que soutiennent M. et Mme G., les premiers juges n'ont pas omis de répondre au moyen tiré de la méconnaissance de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales. Par suite, les requérants ne sont pas fondés à soutenir que le jugement attaqué serait irrégulier.

#### Sur la régularité de la procédure d'imposition :

4. 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. (...) Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée.* »

5. Il résulte de l'instruction qu'à la suite de la réception des propositions de rectification n° 3924 et n° 2120 qui ont été adressées le 14 novembre 2014 respectivement à la SARL les Airelles et à M. et Mme G., M. et Mme G. a formulé, le 11 janvier 2015, dans un courrier intitulé « Dossier M. et Mme G. SARL les Airelles », des observations conjointes, pour le compte de la société et pour celui de son épouse et de lui-même, qui portaient tant sur les compléments d'impôt sur les sociétés et les rappels de taxe sur la valeur ajoutée réclamés à la SARL les Airelles que sur les compléments d'impôt sur le revenu auxquels son épouse et lui ont été assujettis dans la catégorie des revenus distribués. Par un courrier du 23 janvier 2015, l'administration a apporté une réponse conjointe, sur chacun des points invoqués, à la contestation soulevée par la société et par les requérants, et indiqué notamment, en ce qui concerne les compléments d'impôt sur le revenu contestés, que l'insuffisance de valeur vénale

mise à la disposition des associés était regardée comme un revenu distribué imposable sur le fondement des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 et du c) de l'article 111. Si ce courrier du 23 janvier 2015 n'a été libellé qu'au nom de « M. le gérant de la SARL Les Airelles, chez M. et Mme G. », cette circonstance est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition, dès lors que ce courrier répondait tant à la contestation que les requérants avaient formulées pour le compte de la société qu'à celle qu'ils avaient formulées en leur nom propre, qu'il a été envoyé à l'adresse personnelle des contribuables et que les requérants ne contestent pas l'avoir reçu. L'administration a ainsi répondu aux observations formulées en leur nom propre par M. et Mme G.. Dans ces conditions, le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales doit être écarté.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la valeur vénale des droits immobiliers :

6. D'une part, en vertu du 3 de l'article 158 du code général des impôts, sont notamment imposables à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, les revenus considérés comme distribués en application des articles 109 et suivants du même code. Aux termes de l'article 111 du même code : « *Sont notamment considérés comme revenus distribués:/ (...) c) Les rémunérations et avantages occultes (...)* ». En cas d'acquisition par des personnes distinctes d'un bien immobilier à un prix que les parties ont délibérément majoré par rapport à la valeur vénale de l'objet de la transaction, ou, s'il s'agit d'une vente, délibérément minoré, sans que cet écart de prix comporte de contrepartie, l'avantage ainsi octroyé doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de revenus au sens des dispositions précitées du c) de l'article 111 du code général des impôts. La preuve d'une telle distribution occulte doit être regardée comme apportée par l'administration lorsqu'est établie l'existence, d'une part, d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé, d'autre part, d'une intention, pour la société, d'octroyer, et, pour le cocontractant, de recevoir, une libéralité du fait des conditions de la cession.

7. D'autre part, 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.

8. Au cours de la vérification de comptabilité de la SARL Les Airelles, l'administration a constaté que cette société 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 société 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 m<sup>2</sup> 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

m<sup>2</sup>, alors que la valeur retenue lors de la distribution de dividendes en litige s'élevait à 129,35 euros, et qu'ainsi, la valeur des droits immobiliers conférés à M. et Mme G., à hauteur de 813 m<sup>2</sup> 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 évaluée à 175,21 euros par m<sup>2</sup>, soit au total 142 460 euros.

9. En premier lieu, M. et Mme G. soutiennent 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, et 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 les requérants soutiennent 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, ils ne l'établissent 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 m<sup>2</sup>, et fait état à cet égard d'une cession opérée le 1<sup>er</sup> octobre 2012 au sein de la même commune au prix de 214 euros par m<sup>2</sup>. Si les requérants font par ailleurs état de défauts propres au terrain en litige, tenant notamment à sa déclivité et à la proximité de la route de desserte, il résulte du plan de situation qu'ils ont produit, 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.

10. En deuxième lieu, M. et Mme G. soutiennent 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. M. et Mme G. ne produisent 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 SARL Les Airelles a pris à sa charge les frais d'enfouissement de cet ouvrage, si bien que

de tels frais n'étaient pas susceptibles, comme les requérants le soutiennent, 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.

11. 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 m<sup>2</sup>. 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 :

12. Pour établir l'intention de la SARL Les Airelles de consentir une libéralité au profit de M. et Mme G., et pour ces derniers de recevoir une telle libéralité, 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. Dans ces conditions, en l'absence de contrepartie à l'avantage que la SARL Les Airelles a accordé à ses associés, et eu égard à la communauté d'intérêts existant entre M. et Mme G. et cette société, l'administration doit être regardée comme établissant que ledit avantage s'apparente à une libéralité volontairement consentie et reçue représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices, au sens du c) de l'article 111 du code général des impôts, imposable entre les mains de M. et Mme G. dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Sur les majorations pour manquement délibéré :

13. 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* ».

14. 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.

15. 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* ».

16. 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 à M. et Mme G. par la société dont ils sont 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 fait état, d'autre part, de l'importance de la minoration du prix de la cession retenu par les parties. Elle se réfère également aux fonctions de gérant qu'occupe M. et Mme G. au sein de la société, dont son épouse et lui détiennent par ailleurs l'intégralité du capital, et indique que, dans de telles conditions, M. et Mme G. ne pouvaient ignorer qu'en bénéficiant d'un tel avantage, ils avaient éludé l'impôt dû. L'administration doit ainsi être regardée comme ayant apporté la preuve de la mauvaise foi des requérants, justifiant l'application des majorations pour manquement délibéré.

17. Il résulte de ce qui précède, sous réserve du dégrèvement intervenu en cours d'instance, et sans qu'il soit besoin de procéder à l'expertise sollicitée, que M. et Mme G. ne sont pas fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté leur demande.

Sur les frais liés à l'instance :

18. Il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative au bénéfice des requérants dont les conclusions présentées à ce titre doivent être rejetées.

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : A concurrence d'une somme de 1 446 euros, il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête de M. et Mme G. est rejeté.