

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 2400215

Mme X.

M. Gilles Prieto
Rapporteur

Mme Nathalie Peuvrel
Rapporteuse publique

Audience du 10 octobre 2024
Décision du 24 octobre 2024

C

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 19 mai 2024 et un mémoire enregistré le 6 octobre 2024, Mme X., représenté par Me Saudeau-Faivre, demande au tribunal :

1°) la décharge de l'imposition contestée sur ses revenus à hauteur de 2 692 581 francs CFP au titre de 2018 ;

2°) la décharge de l'imposition contestée sur ses revenus à hauteur de 3 125 920 francs CFP au titre de 2019 ;

3°) de mettre à la charge de la Nouvelle Calédonie la somme de 500 000 francs CFP au titre des frais liés au litige.

Mme X. soutient que :

- l'administration a commis une erreur d'appréciation dans la reconstitution du chiffre d'affaires de la maison d'accueil pour personnes âgées l'Eden, en prenant en compte dans ce chiffre d'affaires des sommes portées au crédit des comptes professionnels, alors que ces sommes ne peuvent à l'évidence correspondre à des recettes en relation avec l'activité mais sont pour certaines des apports de l'entrepreneur individuel et pour d'autres des subventions accordées par la province Sud de la Nouvelle- Calédonie ;

- l'administration a commis une erreur en ne tenant pas compte la version applicable du contrat signé entre la maison d'accueil pour personnes âgées l'Eden et un pensionnaire de cette dernière, M. Y., malgré la totale adéquation du contrat produit avec les sommes créditées sur ses comptes ;

- l'administration a commis une erreur d'appréciation dans la reconstitution du chiffre d'affaires de l'activité d'accueil chez l'habitant – maison d'hôtes autonomes, en prenant en

compte dans le chiffre d'affaires des sommes portées au crédit des comptes de Mme X., alors que ces sommes ne correspondent pas à des recettes en relation avec l'activité ;

- l'administration a à tort refusé la déduction de certaines dépenses de l'activité d'accueil pour personnes âgées l'Eden au titre de 2018 et 2019 ;

- l'administration a à tort, appliqué les pénalités pour manœuvres frauduleuses au titre des deux années 2018 et 2019, alors que les éléments constitutifs de cette pénalité ne sont pas réunis.

- les retraits d'espèces d'un montant de 390 000 francs crédités sur le compte de la SGCB ne peuvent pas être comptabilisés comme du chiffre d'affaires dans la mesure où ces sommes ont déjà nécessairement été intégrées au chiffre d'affaires de l'entreprise par l'administration fiscale lors de son contrôle, puisqu'elles proviennent de recettes professionnelles perçues pendant la période concernée.

Par un mémoire en défense, enregistré le 30 juillet 2024, la Nouvelle-Calédonie conclut au rejet de la requête.

Elle fait valoir qu'aucun des moyens de la requête n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999 ;
- le code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;
- 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 M. Prieto, premier conseiller,
- et les conclusions de Mme Peuvrel, rapporteure publique,

Considérant ce qui suit :

1. Mme X. exerce, en qualité d'exploitante individuelle, sous l'enseigne « *La pension de l'Eden* » une activité principale de maison d'accueil pour personnes âgées à Nouméa. Au titre de l'exercice de cette activité, Mme X. est agréée par la province Sud en qualité d'accueillant familial pour personnes âgées et/ou en situation d'handicap, une activité d'accueil chez l'habitant dans une maison d'hôtes. Mme X. exerce par ailleurs l'activité de maison d'hôtes à l'intention de personnes autonomes et consiste en la location d'une chambre non meublée accompagnée de services de pension complète, de blanchisserie et de ménage.

2. Par avis d'imposition ROL-IR-RS 2018-18 et ROL-IR-RS-2019-13, Mme X. a été assujettie à un impôt sur les revenus supplémentaire, au titre des revenus 2018, de 4.088.312 francs CFP, se décomposant en droits (IR et CCS) pour 2.163.720 francs CFP et 1.924.592 francs CFP, et, au titre des revenus 2019, de 5.205.033 francs CFP, se décomposant en droits (IR et CCS) pour 2.792.400 francs CFP et 2.412.633 francs CFP de pénalités.

3. Par lettre en date du 11 septembre 2023, présentée à la direction des services fiscaux le 18 septembre 2023, la requérante a saisi l'administration d'une réclamation pour contester au moins partiellement la mise à sa charge de l'impôt supplémentaire précité qui a été implicitement rejetée. Mme X. demande au tribunal la décharge partielle de l'impôt sur les revenus supplémentaires 2018 et 2019 mis à sa charge.

Sur la demande de décharge :

4. Il résulte tout d'abord de l'instruction que, s'agissant d'une activité supplémentaire de maison d'hôtes, aucune déclaration concernant le chiffre d'affaires 2018 n'a été déposée par la requérante, alors que cette activité a débuté le 3 septembre 2018 et qu'aucune déclaration de taxe générale sur la consommation n'a été déposée pour les exercices 2018 et 2019.

5. Au vu de défaillances déclaratives de l'entreprise, le service du contrôle et d'expertise a procédé à une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble de Mme X. du 21 juin au 10 décembre 2021. Une vérification de comptabilité des trois activités de l'entreprise a eu lieu du 27 août au 10 décembre 2021.

6. Mme X. soutient que c'est à tort que l'administration a porté certaines sommes au crédit des comptes professionnels, alors que ces sommes ne constituent pas des recettes en relation avec l'activité mais sont pour certaines des apports de l'entrepreneur individuel et pour d'autres des subventions accordées par la province Sud de la Nouvelle- Calédonie.

Concernant l'activité principale :

7. Pour l'exercice clos en 2018, Mme X. conteste la prise en compte dans le chiffre d'affaires de l'exercice 2018 de la somme créditée pour un montant global de 500 000 francs CFP sur le compte bancaire mixte ouvert à la Société Générale Calédonienne de Banque (SGCB).

8. En premier lieu, en cas de comptabilité irrégulière, l'administration peut valablement regarder comme des recettes de l'entreprise individuelle les versements d'espèces effectués par l'exploitant sur ses divers comptes bancaires, à usage professionnel mais aussi privé, et dont l'intéressé n'a pu justifier qu'ils avaient une origine autre que professionnelle.

9. En l'espèce, la requérante fournit un relevé du compte bancaire professionnel révélant deux retraits d'espèces pour un montant de 400 000 francs CFP, l'un pour un montant identique et l'autre pour un montant sensiblement le même et aux mêmes dates que les dépôts d'espèces réalisés sur le compte mixte ouvert à la SGCB. Provenant d'un compte professionnel de l'entreprise, ces versements d'espèces doivent être regardés comme des recettes professionnelles et l'administration était dès lors fondée à retenir le montant de 390 000 francs CFP dans la reconstitution du chiffre d'affaires 2018 de « *La pension de l'Eden* ».

10. En deuxième lieu, la requérante soutient également que le montant de 110 000 francs CFP crédité, le 16 novembre 2018, correspond à une aide financière de son fils pour approvisionner le compte mixte ouvert à la SGCB afin de permettre à l'entreprise de faire face à ses charges d'exploitation.

11. Pour répondre aux normes comptables et permettre ainsi aux responsables d'effectuer un contrôle interne de leurs documents et de suivre la marche de leur entreprise, la comptabilité doit retracer l'ensemble des mouvements de trésorerie alors même qu'ils n'affectent pas directement le résultat. En cas de confusion entre les comptes personnels de l'exploitant et les comptes de son entreprise individuelle et en l'absence de comptabilité probante, l'administration est en droit de rattacher aux recettes de l'entreprise les sommes d'origine injustifiée qui sont inscrites au crédit des comptes bancaires personnels.

12. En l'espèce, en l'absence de comptabilité probante, les justificatifs fournis ne permettent pas d'attester que le fils de Mme X. est réellement l'auteur du versement de la somme de 110 000 Francs CFP, effectué, au cas particulier, en espèces, sur le compte mixte de Mme X.. Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'administration fiscale a réintégré la somme de 110 000 francs CFP dans la reconstitution du chiffre d'affaires 2018 de « *La pension de l'Eden* ».

13. En dernier lieu, si aucun formalisme particulier ne s'attache à l'administration de la preuve, les parties doivent s'attacher à ce que ces moyens aient été établis antérieurement à la vérification ou aux constatations, objets du litige

14. En l'espèce, si la requérante soutient qu'une partie des loyers reconstitués par la vérificatrice pour un montant de 1 678 305 francs CFP sur l'exercice 2018, au titre des pensions perçues de M. Y. ne sont pas des recettes à prendre en compte dans la détermination du chiffre d'affaires de « *La pension de l'Eden* », il résulte de l'instruction que le contrat versé aux débats est daté du 8 août 2023, soit postérieurement à la période vérifiée. Par suite, Mme X. n'établit pas que les loyers en cause ne devaient pas apparaître dans la détermination du chiffre d'affaires.

15. Pour l'exercice clos en 2019, Mme X. conteste la prise en compte dans le chiffre d'affaires de la somme d'un montant de 150 000 francs CFP créditée sur le compte bancaire professionnel ouvert à l'OPT et de la somme d'un montant de 200 000 francs CFP créditée sur le compte bancaire mixte ouvert à la SGCB.

16. En premier lieu, aux termes de l'article 66-1 du CI : « *Sous réserve des dispositions particulières au régime du forfait prévues par les articles 70 à 75 les bénéfices imposables sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 9 à Lp. 36-3 avec les transpositions nécessaires, à l'exception des dispositions spécifiques à l'impôt visé à l'article 1.* » Aux termes de l'article 18-11 du CI : « *Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.* ». Doivent être regardées comme des subventions d'exploitation les aides publiques, sous forme de subventions ou de remboursements, qui ont pour objet de favoriser la création d'emploi ou la formation et dont la décision d'octroi n'est pas subordonnée à la réalisation d'un investissement particulier. Ces aides doivent en conséquence être rattachées aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel elles ont été acquises.

17. La requérante soutient que le montant de 150 000 francs CFP crédité sur le compte professionnel ouvert à l'OPT n'est pas une recette mais une aide financière publique. Elle produit une convention signée le 13 décembre 2018 par laquelle la province Sud s'engage à verser une aide de 150 000 francs CFP à « *La pension de l'Eden* », dans le cadre de l'embauche du premier salarié de l'entreprise.

18. En vertu des dispositions précitées de l'article 18-11 du CI, les subventions reçues par l'entreprise sont imposables dès lors qu'elles entraînent une augmentation de l'actif net. En l'espèce, en l'absence de régimes dérogatoires au principe d'imposition immédiate de la subvention d'exploitation prévus dans le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, c'est à bon droit que l'administration fiscale a retenu l'aide financière de 150 000 francs CFP de la province Sud créditée sur le compte professionnel le 21 janvier 2019 dans le chiffre d'affaires 2019.

19. En second lieu, ainsi qu'évoqué au point 12 pour l'année 2018 et pour des raisons identiques, en l'absence de comptabilité probante, les justificatifs fournis ne permettent pas d'attester que le fils de Mme X. est réellement l'auteur du versement de la somme de 110 000 francs CFP, effectué, au cas particulier, en espèces, sur le compte mixte de Mme X.. Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'administration fiscale a retenu la somme de 110 000 francs CFP dans la reconstitution du chiffre d'affaires 2018 de « *La pension de l'Eden* ». Si le relevé du compte personnel du fils de la requérante établit que ce dernier a effectué des retraits d'espèces pour un montant de 90 000 francs CFP, il ne permet pas d'inférer que Mr X. fils est réellement l'auteur du versement de la somme de 90 000 francs CFP, effectué en espèces, sur le compte mixte de sa mère. Dans ces circonstances, c'est donc à bon droit que l'administration fiscale a retenu la somme de 200 000 francs CFP dans la reconstitution du chiffre d'affaires 2019 de « *La pension de l'Eden* ».

Sur le montant des charges non admises en déduction au titre des exercices 2018 et 2019 :

20. Mme X. conteste le rejet des charges comptabilisées au compte 615 « Entretien et réparations » pour un montant de 73 507 francs CFP au titre de l'exercice 2018 et de 1 210 215 francs CFP (après décision du 18 novembre 2022 prise sur recours hiérarchique) au titre de l'exercice 2019. La requérante estime que les travaux inscrits en comptabilité sont des frais de remise en état des douches dégradées à cause d'un nettoyage intensif et des dépenses d'entretien des planchers des parties communes (salon, salle à manger et salle principale) usés en raison du passage répété des pensionnaires.

21. Il résulte de la combinaison des dispositions des articles 18, 21 et 22 du CI que, si une entreprise est en droit de faire figurer dans ses charges d'exploitation immédiatement déductibles, les frais d'entretien et de réparation qui lui incombent, elle est en revanche tenue de porter à l'actif de ses bilans le montant des travaux de constructions ou d'aménagements qu'elle édifie sur le sol d'autrui, alors même que ses droits sur ces constructions et aménagements ne sont pas ceux d'un propriétaire. D'une manière générale, les dépenses ayant pour effet d'augmenter la valeur d'un élément de son actif doivent être immobilisées. En revanche, celles ayant pour objet de maintenir en état ses immobilisations, et présentant ainsi le caractère de simples travaux d'entretien ou de réparation, constituent des charges déductibles de l'exercice.

22. En l'espèce, Mme X. est locataire, en vertu d'un bail commercial conclu le 15 mars 2015, du rez-de-chaussée d'une maison située à (...). Les locaux de cette adresse sont utilisés depuis 2017 pour l'exercice de son activité de maison d'accueil pour personnes âgées. Au cours des exercices 2018 et 2019, Mme X. a fait réaliser des travaux pour adapter les locaux à son activité d'accueil d'un public âgé de plus de 60 ans ou en situation de handicap. Comme consigné dans le procès-verbal relatif aux conditions d'exploitation de l'entreprise du 23 septembre 2021, l'entreprise a acheté une partie des fournitures et a confié à un artisan une grande partie des travaux précités. Malgré plusieurs relances, la requérant n'a pas fourni à l'administration les factures demandées mais une offre de prix de laquelle il ressort que les

installations sanitaires d'origine ont été rénovées et que des espaces ont été réaménagés pour servir de lieu de vie collectif.

23. Dans ces circonstances, pour remettre en cause le caractère déductible des dépenses de travaux comptabilisées au titre des exercices 2018 et 2019, l'administration fiscale était fondée à estimer que les travaux en litige ont consisté en une rénovation importante et un réagencement de l'espace disponible des locaux qui ne pouvaient être assimilés à un simple entretien périodique et, par suite, a rejeté les charges comptabilisées au compte 615 « Entretien et réparations ».

Sur le montant des frais d'internet non admis en déduction au titre des exercices 2018 et 2019 :

24. Mme X. conteste le rejet des frais d'internet qu'elle estime liés à l'activité de « La pension de l'Eden » pour un montant de 36 000 francs CFP au titre de l'exercice 2018 et de 37 500 francs CFP au titre de l'exercice 2019. La requérante soutient que la réintégration dans la base imposable de la moitié du montant total des frais d'abonnement internet n'est pas fondée au regard de son utilisation personnelle.

25. En vertu des dispositions de l'article 1101 du CI, lorsqu'un contribuable relevant d'un régime réel d'imposition a fait l'objet d'une reconstitution de résultats selon la procédure de rectification contradictoire, la charge de la preuve lui incombe lorsque la comptabilité présentée comporte de graves irrégularités, comme tel est le cas en l'espèce. Un requérant ne peut obtenir la décharge ou la réduction des impositions qu'il conteste qu'en apportant la preuve de l'exagération des bases retenues par l'administration. A cette fin et s'il n'est pas en mesure d'établir le montant exact de ses résultats en s'appuyant sur les données d'une comptabilité régulière et probante, il peut soit critiquer la méthode d'évaluation que l'administration a suivie, en vue de démontrer en quoi elle aboutit à des évaluations exagérées, soit soumettre à l'appréciation du juge une nouvelle méthode d'évaluation aboutissant à des résultats plus satisfaisants.

26. En l'espèce, la vérificatrice, suite au débat oral et contradictoire avec Mme X. dans le cadre du recours hiérarchique, a calculé des coefficients en fonction de la présence, tantôt des pensionnaires dans le bâtiment de « La pension de l'Eden », tantôt de l'exploitante à l'étage de la pension qu'elle occupe comme résidence principale. Ensuite, la vérificatrice a admis comme exposés dans l'intérêt de l'entreprise, selon les dispositions du 21-1 du CI, les frais d'internet auxquels ont été ajoutés les frais de consommation d'eau et d'électricité en fonction du temps de présence des personnes occupant le bâtiment de « La pension de l'Eden », représentant le prorata d'utilisation à titre professionnel. Le montant des charges reconstituées de l'activité de « La pension de l'Eden » est de : 470 949 francs CFP $((623\ 102 / 7,17) \times 5,42)$ au titre de l'exercice clos au 31/12/2018 et de 412 632 francs CFP $((567\ 369 / 7,33) \times 5,33)$ au titre de l'exercice clos au 31/12/2019. Dès lors que Mme Benoît n'apporte aucun élément et ne propose aucune autre méthode pouvant prévaloir sur celle de l'administration, les montants des charges reconstituées doivent être maintenus.

Sur l'activité de maison d'hôtes :

27. Mme X. conteste la prise en compte dans le chiffre d'affaires de l'exercice 2019, de la somme d'un montant de 800 000 francs CFP versée en espèces sur le compte bancaire

professionnel ouvert à l'OPT. Elle soutient que ce montant ne constitue pas une recette professionnelle mais un apport personnel pour faire face aux charges d'exploitation de l'entreprise.

28. Ainsi qu'il a été développé au point 25, en cas de comptabilité irrégulière comme tel est le cas en l'espèce, il appartient au requérant de justifier que les versements d'espèces sur le compte bancaire de l'entreprise ont une origine autre que professionnelle. En l'espèce, le relevé du compte bancaire mixte de Mme X. indique que des retraits d'espèces sur le compte bancaire mixte ont été effectués aux mêmes dates que les versements crédités sur le compte bancaire professionnel.

29. Ce justificatif ne suffit, à lui seul, à établir que les sommes créditées pour un montant total de 800 000 francs CFP constituent des apports et non des revenus professionnels dès lors qu'au surplus, la somme retirée en espèces d'un montant total de 666 815 francs CFP est inférieure à la somme créditée sur le compte professionnel qui s'élève à 800 000 Francs CFP. Dans ces circonstances, l'administration fiscale était fondée à retenir la somme de 800 000 francs CFP dans la reconstitution du chiffre d'affaires 2019 de l'activité de maison d'hôtes.

Concernant les pénalités :

30. Mme X. soutient que les éléments constitutifs de manœuvres frauduleuses ne sont pas réunis et que les pénalités ont été appliquées à tort.

31. En l'espèce, dans le cadre de l'activité de la pension d'accueil, les manœuvres frauduleuses résulteraient respectivement d'une minoration des activités sur les exercices clos en 2018 et 2019, du versement, de manière répétée, des recettes professionnelles sur ses comptes bancaires privés, sans enregistrement dans la comptabilité de l'entreprise, enfin de la tenue d'une comptabilité incomplète et imprécise. Dans le cadre de l'activité de maison d'hôtes, l'entreprise n'a en outre produit aucun document comptable au titre de l'exercice clos en 2018 et a tenu une comptabilité incomplète et imprécise au titre de l'exercice clos en 2019.

32. Le seul fait d'avoir volontairement soit omis de souscrire une déclaration soit minoré des bases d'imposition, en l'absence de tout acte, opération ou artifice destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration, ne suffit pas à caractériser des manœuvres frauduleuses. De même, le fait pour un contribuable de ne pas pouvoir justifier de l'origine de ses crédits bancaires, la confusion pratiquée entre ses dépenses professionnelles et ses dépenses personnelles et le fait de ne pas pouvoir justifier de l'origine de certains encaissements ne sauraient suffire à constituer un mécanisme frauduleux. Si l'administration doit ainsi être regardée comme établissant la mauvaise foi de la requérante, ces circonstances ne révèlent cependant pas l'existence de manœuvres frauduleuses destinées à égarer le pouvoir de contrôle de l'administration justifiant l'application des pénalités de 80 %. Il y a donc lieu de substituer les pénalités pour manquement délibéré de 40 % aux pénalités pour manœuvres frauduleuses appliquées par l'administration.

33. Il résulte de ce qui précède que Mme X. est seulement fondée à demander la réduction des pénalités mises à sa charge.

Sur les frais liés au litige :

34. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions de Mme X. présentées sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : Il est substitué, aux pénalités pour manœuvres frauduleuses, les pénalités pour manquement délibéré de 40 % pour les rehaussements des impositions de Mme X. au titre des années 2018 et 2019.

Article 2 : Mme X. est déchargée de la différence du montant résultant de l'application des pénalités substituées en application de l'article 1^{er}.

Article 3 : Le surplus des conclusions des requêtes est rejeté.