

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALÉDONIE**

N° 1500302, 1500303, 1500304

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. X.
Mme Y.

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Schnoering
Rapporteur

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 25 février 2016
Lecture du 17 mars 2016

Vu la procédure suivante :

1) Par une requête enregistrée le 11 août 2015 sous le n° 1500302 et un mémoire complémentaire enregistré le 18 décembre 2015, M. X. demande au tribunal :

- de prononcer en sa faveur un dégrèvement de 7 319 985 F CFP au titre de l'impôt sur le revenu et de la contribution exceptionnelle de solidarité ;

- de condamner la direction des services fiscaux à lui payer la somme de 100 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que ces redressements font suite à la reconstitution du chiffre d'affaires de la société de fait (STEF) X./ Y dont les montants sont exagérés.

Par des mémoires enregistrés le 12 octobre 2015 et le 5 janvier 2016, le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie conclut au rejet de la requête.

Il soutient que cette requête ne contient aucun moyen et renvoie simplement aux motifs de contestation de la reconstitution de chiffres d'affaires soulevés dans la requête déposée au nom de la STEF X./ Y.

2) Par une requête enregistrée le 11 août 2015 sous le n° 1500303 et un mémoire complémentaire enregistré le 18 décembre 2015, Mme Y demande au tribunal :

- de prononcer en sa faveur un dégrèvement de 7 319 985 F CFP au titre de l'impôt sur le revenu et de la contribution exceptionnelle de solidarité ;

-de condamner la direction des services fiscaux à lui payer la somme de 100 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que ces redressements font suite à la reconstitution du chiffre d'affaires de la STEF X./ Y dont les montants sont exagérés.

Par des mémoires enregistrés le 12 octobre 2015 et le 5 janvier 2016, le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie conclut au rejet de la requête.

Il soutient que cette requête ne contient aucun moyen et renvoie simplement aux motifs de contestation de la reconstitution de chiffres d'affaires soulevés dans la requête déposée au nom de la STEF X./ Y..

3) Par une requête enregistrée le 11 août 2015 sous le n° 1500304 et un mémoire complémentaire enregistré le 18 décembre 2015, la STEF X./ Y conteste les modalités de reconstitution des recettes de l'exercice 2011 et les rehaussements en base du bénéfice industriel et commercial (BIC) et de taxe de solidarité sur les services (TSS) qui lui sont réclamés au titre de l'exercice 2011, à la suite d'un contrôle sur place de sa comptabilité et demande au tribunal de condamner la direction des services fiscaux à lui payer la somme de 300 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La STEF X./ Y soutient que de nombreuses erreurs ont été commises dans la notification de redressements : base de calcul erronée dans la détermination du nombre de barquettes achetées auprès du fournisseur Cellocal, prix de vente utilisés dans la reconstitution du chiffre d'affaires réel relatif aux barquettes ne correspondant pas aux prix pratiqués en 2012, au regard des exigences de l'activité annexe de vente de barquettes la prise en compte de l'existence d'un stock de sécurité s'impose, les chiffres d'affaires barquettes et sandwiches ont été déterminés toutes taxes comprises dans le non respect de l'article 18 alinéa premier du code des impôts, la vente de pain à l'unité du « libre service » STOP 14 ainsi que le nombre de pains utilisés pour la vente de barquettes ont été largement sous-estimés ;

Par des mémoires enregistrés le 12 octobre 2015 et le 5 janvier 2016, le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie conclut au rejet de la requête.

Il soutient que la charge de la preuve pèse sur le contribuable et que la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires des ventes de barquettes et de sandwiches n'aboutit pas à des chiffres manifestement exagérés.

Vu :

- les décisions attaquées ;
- les autres pièces des dossiers.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;
- le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- le code de justice administrative dans sa version applicable en Nouvelle-Calédonie.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Schnoering, rapporteur,
- les conclusions de M. Arruebo-Mannier, rapporteur public,
- et les observations de M. Harbulot, représentant le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

Sur la jonction :

1. La société de fait (STEF) X./ Y a fait l'objet d'un contrôle sur place de sa comptabilité. Des rehaussements en base du bénéfice industriel et commercial (BIC) et de taxe de solidarité sur les services (TSS) en ont résulté que la STEF conteste par la requête enregistrée sous le n° 1500304. Les deux associés de la STEF contestent également par deux requêtes distinctes enregistrées sous les n^{os} 1500302 et 1500303 les rehaussements de l'impôt sur le revenu et de la contribution exceptionnelle de solidarité qui en sont la conséquence. Ces requêtes étant liées et ayant fait l'objet d'une instruction commune, il y a lieu de les joindre pour y statuer par un seul jugement.

Sur la requête n° 1500304 :

2. La société de fait (STEF) X./ Y exploitait en 2011 un fonds de commerce d'alimentation générale (épicerie, ventes de plats chauds, salades et fruits à emporter en barquettes et ventes de sandwiches) au centre-ville de Nouméa. Elle conteste les rehaussements en base du bénéfice industriel et commercial (BIC) et de taxe de solidarité sur les services (TSS) qui lui ont été appliqués au titre de l'exercice 2011 à la suite d'un contrôle sur place de sa comptabilité.

En ce qui concerne la régularité de la procédure et la charge de la preuve :

3. Aux termes de l'article 1101 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : *« Lorsqu'un contribuable relevant d'un régime réel d'imposition a fait l'objet d'une reconstitution de résultats selon la procédure de redressement contradictoire, la charge de la preuve incombe toutefois au contribuable lorsque la comptabilité présentée comporte de graves irrégularités ; la charge de la preuve concernant les graves irrégularités invoquées par l'administration incombe néanmoins à cette dernière. Il en est de même à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu. Les graves irrégularités ou le défaut de présentation sont constatés par procès-verbal que le contribuable est invité à contresigner. Mention est faite de son refus éventuel. Ces dispositions s'appliquent en cas de reconstitution des bases d'imposition à la taxe de solidarité sur les services. ».*

4. En vertu de l'article 1102 du même code : *« Lorsque ayant donné son accord au redressement en s'étant abstenu de répondre, dans le délai légal, à la notification de redressement, le contribuable présente cependant une réclamation faisant suite à une procédure contradictoire de redressement, il peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition, en démontrant son caractère exagéré. Il en est de même lorsqu'une imposition a été établie d'après les bases indiquées dans la déclaration souscrite par un contribuable ou d'après le contenu d'un acte présenté par lui à la formalité de l'enregistrement. »*

5. Il résulte de l'instruction que la vérification de la STEF X./ Y s'est déroulée du 13 février au 24 juillet 2014. Après une première visite sur place, 9 autres opérations de contrôle ont eu lieu dans les locaux du comptable désigné par la société pour la représenter. La vérificatrice, a, le 24 février 2014, déclaré procès-verbal pour comptabilité irrégulière. Ce procès-verbal a été contresigné par le comptable mandaté par la société.

6. Le procès-verbal établi le 24 février 2014 relève des recettes comptabilisées non appuyées de justificatifs tels que bandes de caisse enregistreuse ou factures, l'impossibilité de déterminer la nature et la quantité des produits vendus et la globalisation en fin de mois des recettes. Eu égard à ces éléments relevés par l'administration, celle-ci doit être regardée comme apportant la preuve, dont la charge lui incombe, des graves irrégularités qui entachaient la comptabilité présentée. Elle pouvait, par suite, à bon droit, l'écarter comme dépourvue de valeur probante et procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires de la STEF requérante.

7. La société requérante indique, dans son mémoire enregistré le 18 décembre 2015, qu'après la réception de la notification de redressement contradictoire, le 4 novembre 2014, elle a déposé une demande de délai pour présenter ses observations, le 13 novembre 2014, soit avant l'expiration du délai de 30 jours pour répondre, délai expirant au 5 décembre 2014. Elle soutient donc que l'administration ne saurait prétendre, sans être de mauvaise foi, que le dépôt de ses observations, effectué le 10 décembre 2014, était tardif et que la charge de la preuve était renversée à son détriment en application des dispositions susvisées de l'article 1102 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

8. Toutefois, la STEF requérante s'est bornée, dans le courrier reçu par la direction des services fiscaux le 13 novembre 2014, à solliciter la prorogation du délai qui lui avait été imparti sans mentionner son opposition aux redressements notifiés. Elle n'a présenté ses observations sur les redressements envisagés que par une lettre reçue par l'administration le 10 décembre 2014, soit après l'expiration de ce délai. Dans ces conditions, il incombe à la STEF requérante, qui s'est abstenue de répondre à la notification de redressements dans le délai légal, d'établir le caractère exagéré des impositions litigieuses.

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions :

9. La STEF requérante se plaint du non respect de l'article 18 alinéa premier du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui prévoit que : *« I - Le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'élément quelconque de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. La taxe de solidarité sur les services collectée et reversée au Trésor n'est pas incluse dans les opérations ci-dessus. »*

10. Mais, il est constant que la TSS relative aux redressements n'a pas été collectée et reversée au Trésor avant les opérations de contrôle. Par suite, le moyen tiré de la violation de l'article susvisé ne peut qu'être écarté, aucune disposition dudit article ne faisant obstacle à ce que les chiffres d'affaires de la requérante aient été déterminés toutes taxes comprises.

11. A la suite du rejet de la comptabilité de la STEF requérante, une reconstitution du chiffre d'affaires a été opérée concernant l'activité de vente de barquettes et de sandwiches. Pour cette reconstitution, le vérificateur s'est fondé sur les informations résultant de droits de communication mis en œuvre auprès des fournisseurs de la société, notamment le fournisseur de barquettes vides et le boulanger. La vérificatrice a également tenu compte de certaines informations données par la gérante et consignées dans le procès-verbal dressé contradictoirement le 15 juillet 2014.

12. S'agissant des barquettes, la vérificatrice a déterminé, à partir des factures du fournisseur, un nombre total d'emballages achetés en 2011. Ce nombre s'établit, après rectification d'une erreur par la vérificatrice, à 64 840. En l'absence d'un inventaire de stock qui aurait pu faire mention d'un stock de sécurité, il a été considéré que ces emballages étaient revendus en totalité dans l'année, sous réserve de 9 % de perte, ce qui représente 59004 barquettes revendues au prix unitaire de 550 F CFP.

13. S'agissant des sandwiches, la vérificatrice s'est fondée sur le nombre de baguettes achetées : 43182 d'après le fournisseur, chaque pain servant normalement à fabriquer deux sandwiches. Il a été tenu compte des morceaux de pain provenant de la découpe d'une baguette en dix parts qui sont fournis avec les barquettes de plats chauds et les salades ainsi que des baguettes vendues à l'unité. Le nombre de baguettes utilisées pour la confection de sandwiches a ainsi été évalué à 37282 soit 74564 sandwiches.

14. Par un courrier du 10 décembre 2014, la STEF requérante a présenté des observations sur la reconstitution de recettes. Par un courrier du 23 décembre 2014, la vérificatrice a accepté une révision à la baisse des chiffres d'affaires reconstitués pour tenir compte d'une erreur concernant le nombre de barquettes vides achetées (61 060 au lieu de 64 840). Une autre erreur a été rectifiée qui concernait le calcul dans la base imposable à la TSS de la vente d'un certain nombre de barquettes de fruits au prix de 300 F CFP, au lieu de 550 F CFP.

15. La vérificatrice a aussi revu à la hausse le nombre de pains vendus à l'unité, et donc non utilisés pour les sandwiches. Elle n'a pas toutefois pas retenu les allégations de la société, qui, à l'aide de divers témoignages, faisait valoir un pourcentage de pains vendus directement à la clientèle. La STEF requérante se plaint de n'avoir pas été entendue sur ce point mais elle n'apporte à l'appui de ses assertions que les témoignages a posteriori obtenus en 2014 et 2015 de son fournisseur et de ses clients dont le caractère probant ne peut être admis s'agissant des conditions d'exploitation existant en 2011.

16. S'agissant des barquettes, la STEF requérante ne démontre pas, par les éléments produits, qui contredisent certains des éléments recueillis lors des opérations de contrôle, la pertinence de la méthode de comptabilisation qu'elle propose. En l'absence d'inventaire des stocks d'emballage, déjà mentionné au point 12, l'administration a pu justement considérer que la totalité des barquettes avait été utilisée au cours de l'exercice. La production d'un constat d'huissier attestant de l'existence d'un stock d'emballage à la date du 8 décembre 2014 n'est pas de nature à démontrer qu'un tel stock existait en 2011.

17. La STEF requérante ne démontre pas davantage la réalité de ses allégations s'agissant de la confection des sandwiches. Les éléments avancés devant le tribunal, notamment ceux recueillis par les deux procès-verbaux d'huissier établis en décembre 2014 et février 2015, sont contredits par ceux recueillis contradictoirement par le procès-verbal du 15 juillet 2014 qui a été signé par la gérante de l'entreprise.

18. Compte tenu de tout ce qui précède, la STEF requérante n'établit pas que la méthode retenue par l'administration, qui repose sur les données de l'entreprise, serait excessivement sommaire ou radicalement viciée dans son principe. Il suit de là que la société de fait X./ Y ne peut être regardée comme apportant la preuve de l'exagération de l'évaluation, par l'administration, de ses bases d'imposition. La requête n° 1500304 ne peut dès lors qu'être rejetée en toutes ses conclusions.

Sur les requêtes n° 1500302 et n°15300303 :

19. M. X. dans la requête n° 1500302 et Mme Y dans la requête n° 1500303, contestent les cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu (IR) et à la contribution exceptionnelle de solidarité (CES) qui ont été mises à leur charge par voie de redressement pour l'année 2011.

20. Les impositions supplémentaires en litige font suite à la reconstitution du chiffre d'affaires, réalisée dans le cadre d'une vérification de comptabilité, de la société de fait que M. X. a créée avec sa compagne Mme Y., pour l'exploitation du commerce d'alimentation dénommé «STOP 14 ».

21. Aux termes de l'article 49 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « I - *Les membres des sociétés civiles qui ne revêtent pas, en droit ou en fait, l'une des formes de sociétés visées à l'article 2 et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations visées à l'article 64, les membres des sociétés en commandite simple, des sociétés en nom collectif, des sociétés en participation, y compris les syndicats financiers, sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. II - Il en est de même pour l'associé unique personne physique d'une société à responsabilité limitée, les membres des sociétés de fait, des sociétés civiles professionnelles, des sociétés civiles de moyens, des groupements fonciers agricoles ou forestiers, des groupements d'intérêt économique et de chaque membre des copropriétés de navires régis par le chapitre IV de la loi n° 67-5 du 3 janvier 1967 portant statut des navires et autres bâtiments de mer. ».*

22. La reconstitution de chiffre d'affaires de la STEF X./ Y a entraîné un rehaussement du bénéfice industriel et commercial net imposable déterminé au niveau de la société mais imposé ensuite à l'IR et à la CES au niveau de chaque associé au prorata de leurs droits sociaux soit 50% pour chacun. Une notification de redressements suivant la procédure contradictoire a été adressée aux intéressés pour les informer des conséquences financières à l'IR et à la CES les concernant.

23. Dans leurs requêtes enregistrées sous les n° 1500302 et n° 15300303, M. X. et Mme Y. soutiennent que les redressements sont exagérés. Ils n'excipent toutefois d'aucun

moyen propre à justifier les réductions demandées et se bornent à renvoyer le tribunal aux moyens soulevés dans la requête n°1500304. Les conclusions reprises dans la requête susdite ayant été rejetées au point 17 du présent jugement, il y a lieu, par suite, de rejeter également les requêtes n° 1500302 et n° 15300303 en toutes leurs conclusions.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Les requêtes susvisées sont rejetées.