

**N° 16PA02113**

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

Inédit au recueil Lebon

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Mme HEERS, président  
M. Brice AUVRAY, rapporteur  
Mme MIELNIK-MEDDAH, rapporteur public

VIALARD, avocat

7ème chambre

lecture du vendredi 2 mars 2018

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

Mme E...B...C...a demandé au Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des suppléments d'impôt sur le revenu auxquels elle a été assujettie au titre des années 2007, 2008 et 2009.

Par un jugement n° 1500296 du 17 mars 2016, le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 30 juin 2016, le 12 septembre 2017 et les 30 et 31 octobre 2017, Mme B...C..., représentée par Mes Vialard et Leroy, demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 1500296 du 17 mars 2016 du Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie ;

2°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, ainsi que des pénalités y afférentes, auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2007 à 2009 et d'en ordonner la restitution assortie des intérêts moratoires ;

3°) de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie le versement d'une somme de 954 654 francs CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- le jugement attaqué est irrégulier pour omission à statuer sur le moyen tiré de ce qu'elle contestait avoir appréhendé les revenus réputés distribués ;
- la procédure d'imposition est irrégulière eu égard au manque d'impartialité dont le vérificateur a fait montre, à la durée du contrôle sur place qui a excédé trois mois en violation de l'article 962 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dès lors que le redressement en cause procède directement de la vérification de comptabilité de la société Me-A... et, s'agissant de l'année 2007, la notification de redressement n'est pas motivée ;
- les suppléments d'impôt sont mal fondés au motif que, concernant l'année 2007, les pensions alimentaires étaient déductibles et elle n'était pas maîtresse de l'affaire ou, du moins, l'unique maîtresse de l'affaire ; concernant les années 2008 et 2009, c'est à tort que la prise en charge du loyer et de divers frais par la société Me-A... a été regardée comme un avantage en nature, le local en cause étant utilisé à des fins professionnelles et le compte courant de la requérante a été débité du montant des loyers en cause, les pensions alimentaires versées au père de l'intéressée étant déductibles ;
- la majoration de 40 % est mal fondée faute pour le service d'établir sa mauvaise foi, notamment pour l'année 2007 compte tenu d'une incompréhension entre elle et le vérificateur.

Par un mémoire en défense et un mémoire en duplique, enregistrés respectivement le 29 décembre 2016 et le 12 octobre 2017, la Nouvelle-Calédonie, représentée par la SCP Potier de La Varde - Buck Lament - D..., conclut au rejet de la requête et à ce que la Cour mette à la charge de Mme B...C...le versement d'une somme de 4 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient qu'aucun moyen n'est fondé.

Par ordonnance du 2 novembre 2017, la clôture d'instruction a été fixée au 20 novembre 2017.

Un mémoire, enregistré le 26 janvier 2018, a été présenté pour la Nouvelle-Calédonie.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 ;
- le code civil ;
- le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
- la loi n° 99-210 du 19 mars 1999 ;
- 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. Auvray,
- les conclusions de Mme Mielnik-Meddah, rapporteur public,
- et les observations de Me D...pour la Nouvelle-Calédonie.

Sur la régularité du jugement attaqué :

1. Considérant que Mme B...C...soutient que le jugement attaqué est entaché d'irrégularité au motif que les premiers juges ont omis de statuer sur le moyen tiré de ce qu'elle n'avait pas appréhendé les revenus réputés distribués ; qu'il résulte cependant des termes mêmes du

jugement entrepris et, plus précisément, de ses points 11 et 12, que les premiers juges ont répondu à ce moyen ; que si l'intéressée entend, en réalité, critiquer le raisonnement tenu par les premiers juges pour parvenir à la conclusion que Mme B...C..." a seule pu appréhender les sommes réputées distribuées ", une telle critique a, en tout état de cause, trait au bien-fondé du jugement attaqué ;

Sur le bien-fondé du jugement attaqué :

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :

2. Considérant que la société Me-A..., dont Mme B...C...est co-gérante et l'associée unique, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices clos en 2007, 2008 et 2009 ; que compte tenu des éléments recueillis à l'occasion de cette vérification, l'administration a également procédé au contrôle sur pièces du dossier fiscal de Mme B...C...au titre des années 2007 à 2009 ;

3. Considérant, en premier lieu, que les agents de l'administration fiscale sont soumis à une exigence d'impartialité et que les contrôles qu'ils diligentent doivent présenter toutes les garanties d'impartialité requises ;

4. Considérant que Mme B...C..., qui était agent contractuel de l'Etat à la direction de l'aviation civile (DAC) en Nouvelle-Calédonie depuis le mois de juin 1990, relève, d'une part, qu'elle a fait l'objet d'une procédure de licenciement engagée par le directeur de la DAC le 6 janvier 2009, d'autre part, que la vérificatrice a été nommée le 13 octobre 2009 directrice de l'Agence pour la desserte aérienne de la Nouvelle-Calédonie (ADANC) ; que si Mme B...C...soutient qu'il est permis de s'interroger sur l'impartialité de la procédure de contrôle diligentée à son encontre au motif qu'elle était en situation de conflit avec le directeur de la DAC, lequel était nécessairement en contact avec la vérificatrice dans le cadre de ses fonctions de directrice de l'ADANC, il ne résulte pas de l'instruction que ce contact purement fonctionnel, à le supposer établi, ait été de nature à influencer sur le comportement de la vérificatrice et permette à lui seul de regarder le contrôle fiscal comme n'ayant pas présenté toutes les garanties d'impartialité requises, alors surtout que la vérification de comptabilité de la société Me-A... et le contrôle sur pièces du dossier de la requérante n'ont eu lieu qu'au cours du dernier trimestre de l'année 2010 ;

5. Considérant, en deuxième lieu, qu'en vertu du principe d'indépendance des procédures d'imposition, le moyen tiré des éventuelles irrégularités de la procédure d'imposition suivie à l'égard d'une société soumise au régime d'imposition des sociétés de capitaux, comme tel est le cas de la société Me-A..., est inopérant au soutien de conclusions tendant à la décharge des impositions personnelles résultant de ce contrôle ; que, par suite, le moyen invoqué par Mme B...C..., tiré de ce que la vérification de comptabilité de la société Me-A... aurait duré plus de trois mois, en méconnaissance de l'article 962 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ne peut, en tout état de cause, qu'être écarté comme inopérant ;

6. Considérant, en dernier lieu, qu'aux termes du premier alinéa de l'article 967 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : " L'administration adresse au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...) " ; qu'il résulte de ces dispositions que l'administration doit indiquer au contribuable, dans la notification de redressement, les motifs et le montant des rehaussements envisagés, leur fondement légal et la catégorie de revenus dans laquelle ils sont opérés, ainsi que les années d'imposition concernées ; que hormis le cas où elle se réfère à un document qu'elle joint à la notification de redressement ou à la réponse aux observations du

contribuable, l'administration peut satisfaire à cette obligation en se bornant à se référer aux motifs retenus dans une notification de redressement, ou une réponse aux observations du contribuable, consécutive à un précédent contrôle et qui lui a été régulièrement notifiée, à la condition qu'elle identifie précisément la notification de redressement ou la réponse en cause et que celle-ci soit elle-même suffisamment motivée ;

7. Considérant qu'il ressort de l'examen de la notification de redressement du 6 décembre 2010, qui ne concerne que l'année 2007, que le vérificateur fait référence à la vérification de comptabilité de la SARL Me-A... dont Mme B...C...était associée unique et co-gérante, sans que la notification de redressement concernant cette société ait été jointe à celle adressée à titre personnel à la requérante en tant que bénéficiaire des revenus réputés distribués procédant d'une fraction des rehaussements de l'assiette imposable à l'impôt sur les sociétés assigné à la SARL Me-A... ; que Mme B...C...fait grief à la notification de redressement qui a trait à son imposition personnelle d'être insuffisamment motivée quant aux revenus réputés distribués dès lors que cet acte de procédure ne fait pas état de la méthode ayant permis au service de rectifier le résultat de la société ;

8. Considérant, toutefois, qu'il résulte de l'instruction, d'une part, que ces deux notifications de redressement ont été adressées le même jour et à la même adresse à Mme B...C..., d'autre part, que la notification de redressement concernant la société Me-A..., pourtant taxée d'office faute de souscription de sa déclaration de résultat dans le délai imparti par une première mise en demeure du 31 mars 2008, expose de façon détaillée comment le vérificateur a déterminé les produits, les charges et, par suite, le résultat imposable de la société Me-A... ; que, dans ces conditions, Mme B...C...doit être regardée comme ayant disposé en temps utile des informations auxquelles elle avait droit, en application des dispositions de l'article 967 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, de façon à être en mesure de présenter utilement ses observations ; que le moyen tiré de l'insuffisance de motivation de la notification de redressement du 6 décembre 2010 adressée à titre personnel à Mme B...C...doit, par suite, être écarté comme manquant en fait ;

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions :

Quant aux revenus réputés distribués au titre de l'année 2007 :

9. Considérant qu'aux termes de l'article 112 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : " Sont considérés comme revenus distribués : a) tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital (...) les sommes imposables sont déterminées pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés par la comparaison des bilans de clôture de ladite période et de la période précédente " ; qu'en cas de refus des notifications de redressement par le contribuable qu'elle entend imposer comme bénéficiaire de sommes regardées comme distribuées, il incombe à l'administration d'apporter la preuve que celui-ci en a effectivement disposé ; que, toutefois, le contribuable qui, disposant seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société, est en mesure d'user sans contrôle de ses biens comme des biens qui lui sont propres et doit ainsi être regardé comme le seul maître de l'affaire, est présumé avoir appréhendé les distributions effectuées par la société qu'il contrôle ;

10. Considérant qu'il résulte de l'instruction et, notamment, de la notification de redressement du 6 décembre 2010, que le vérificateur, après avoir relevé que Mme B...C...était l'unique associée de la société Me-A... et qu'elle se comportait en gérante de droit et de fait, en a déduit qu'elle avait seule pu appréhender les sommes réputées distribuées, soit

17 274 088 francs CFP ramenés à 6 442 972 francs CFP au stade de la réponse aux observations du contribuable faite le 8 avril 2011 ;

11. Considérant, toutefois, qu'outre que Mme B...C...soutient qu'elle n'était pas le seul maître de l'affaire, il résulte des pièces versées aux débats et, notamment, de la décision d'admission partielle du 28 novembre 2013 se rapportant à la période vérifiée concernant les années 2007 à 2009, que le service a qualifié le compagnon de l'intéressée de gérant de fait, en se fondant sur les circonstances qu'ayant été désigné comme mandataire par Mme B...C..., il détenait les pleins pouvoirs sur le compte bancaire de la société Me-A... à la BCI, qu'il a apporté sa caution personnelle et solidaire avec la requérante en garantie de deux emprunts de 23,25 millions de francs CFP et de 6,75 millions de francs CFP souscrits en 2003 par cette société, qu'un grand nombre de chèques émis au nom de ladite société ont été signés par lui, qu'il réceptionne les marchandises destinées à l'exploitation et que sa signature figure sur les bons de livraison et factures de plusieurs fournisseurs de la société ; qu'au surplus, il résulte également de l'instruction que le compagnon de Mme B...C...s'est vu assigner des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en lien avec celles mises à la charge de la société Me-A... au titre des années 2008 et 2009 ; que, dans ces conditions, le service, qui se borne à relever que Mme B...C...était associée unique et gérante, que son frère, co-gérant de droit, n'intervenait pas dans la gestion de la société et que son compagnon n'agissait que sur ordre de l'intéressée sans l'établir, ne peut être regardé comme apportant des éléments suffisants permettant de regarder la requérante comme étant le seul maître de l'affaire, étant en outre rappelé que l'intéressée et son compagnon étaient imposés séparément ; que par suite l'administration, qui se fonde exclusivement sur la qualité de seul maître de l'affaire de Mme B...C..., n'établit pas qu'elle a seule pu appréhender la totalité des revenus réputés distribués par la société Me-A... ; que la requérante est dès lors fondée à demander à être déchargée du supplément d'impôt sur le revenu qui lui a été assigné au titre de l'année 2007 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers à raison des revenus réputés distribués pour un montant de 6 442 972 francs CFP ; que la décharge des droits et pénalités correspondant à cette réduction en base doit toutefois tenir compte de la réduction d'un montant, en droits, de 853 694 francs CFP, opérée par le service conformément à l'article 120 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières mis à la charge de la SARL Me-A... pour l'exercice clos en 2007 ;

Quant à l'avantage en nature et aux pensions alimentaires :

12. Considérant, en premier lieu, que l'administration a constaté que la société Me-A... avait pris en charge le loyer, d'un montant mensuel de 175 000 francs CFP, ainsi que les dépenses d'eau et d'électricité concernant le logement occupé par Mme B...C... ; qu'elle a alors regardé cette prise en charge comme constitutive d'un avantage en nature égal à 1 500 285 francs CFP au titre de l'année 2009 ;

13. Considérant, d'une part, que si Mme B...C...soutient que le logement en cause, dont le bailleur est la SCI Mahieu, était utilisé à des fins professionnelles, il est constant que l'intéressée l'occupait, qu'en outre, l'administration établit que la société Me-A..., qui a pour activité la boulangerie-pâtisserie, disposait d'un local à usage professionnel pris à bail auprès de la SCI Le Cap Horn ; que si la requérante fait valoir qu'elle a mis un terme au contrat de location relatif à ce dernier local, il résulte de l'instruction et, notamment, du courrier joint par l'intéressée elle-même, que cette résiliation a pris effet au plus tôt le 1er août 2009 alors que la prise en charge du logement loué auprès de la SCI Mahieu a été regardée comme constitutive d'un avantage en nature pour la période courue du 1er août 2008 au 30 septembre 2009 ;

14. Considérant, d'autre part, que la circonstance, invoquée par Mme B...C..., tirée de ce que la société Me-A... est débitrice envers elle à hauteur de 4 488 773 francs CFP, montant du solde créditeur de son compte courant d'associé dans les écritures de cette société à l'ouverture de l'exercice clos le 30 septembre 2009 est, par elle-même, sans influence sur le bien-fondé du redressement dont s'agit, qui est assis sur l'avantage en nature que constitue la prise en charge, par cette société, du loyer et des dépenses concernant le logement que l'intéressée occupe à titre personnel ; que si Mme B...C...se prévaut également de ce que son compte courant d'associé a été débité par une écriture d'opérations diverses passée le 30 septembre 2009, d'un montant de 1,4 million de francs CFP et intitulée " loyer Mahieu reprise en C/C ", une telle écriture comptabilise, précisément, une avance correspondant à des dépenses d'ordre privé, ce que confirme l'extrait du grand-livre des comptes de la société Me-A... qui mentionne, dans un compte de charges 613250 intitulé " loyer SCI Mahieu ", des débits mensuels de 175 000 francs CFP entre le 1er octobre 2008 et le 30 septembre 2009 ;

15. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 205 du code civil : " Les enfants doivent des aliments à leurs père et mère ou autres ascendants qui sont dans le besoin " ; qu'aux termes du 1 du c de l'article 128 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : " Les pensions alimentaires répondant aux conditions fixées par les articles 205 à 211, 367 et 767 du code civil " sont déductibles ; que Mme B...C...soutient que c'est à tort que le service a refusé de déduire de son revenu imposable les pensions alimentaires, d'un montant mensuel de 25 000 francs CFP, qu'elle a versées au profit de son père au cours des années 2007, 2008 et 2009 ;

16. Considérant, toutefois, que si Mme B...C...produit ses relevés de compte qui font état soit d'un débit de 25 000 francs CFP, soit d'un débit de multiples de ce montant après plusieurs mois sans débit d'un tel montant, l'intéressée s'abstient cependant de produire tant les relevés de compte que les avis d'imposition ou de non imposition du bénéficiaire allégué de ces versements ; qu'en produisant une attestation de son père certifiant que sa fille lui a versé une pension alimentaire annuelle de 300 000 francs CFP en 2007, 2008 et 2009, Mme B...C...n'établit pas le caractère effectif du versement des pensions en cause ; que, par suite, les prétentions de l'intéressée doivent être rejetées sur ce point sans qu'il y ait lieu d'examiner si son père se trouvait dans le besoin au sens de l'article 205 du code civil ;

En ce qui concerne la majoration de 40 % :

17. Considérant que Mme B...C...conteste le bien-fondé de la majoration pour mauvaise foi qui a assorti le supplément d'impôt sur le revenu qui lui a été assigné au titre de l'année 2007 dans la catégorie des traitements et salaires au motif qu'elle a affirmé ne percevoir aucun salaire en réponse à une question qu'elle croyait relative à l'année 2010 ;

18. Considérant qu'il résulte de l'instruction et, en particulier, de la notification de redressement du 6 décembre 2010 relative à la seule année 2007, que Mme B...C...a purement et simplement omis de déclarer la totalité des salaires, d'un montant de 4 243 403 francs CFP, que lui a pourtant versés la direction de l'aviation civile durant l'année 2007 ; que, dans ces conditions, en admettant même que lors des opérations de contrôle, Mme B... C...ait pu croire que la question relative à la perception de salaires concernait l'année 2010 et non l'année 2007, une telle omission suffit à caractériser la mauvaise foi de l'intéressée et, partant, à justifier l'application de la majoration pour mauvaise foi prévue à l'article Lp. 1054 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

19. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que Mme B...C...est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Nouvelle-

Calédonie n'a pas fait droit à sa demande dans les limites et conditions indiquées au point 11 du présent arrêt ;

Sur les conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

20. Considérant qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire droit aux conclusions des parties tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

#### DÉCIDE :

Article 1er : Le jugement n° 1500296 du 17 mars 2016 du Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie est annulé.

Article 2 : La base d'imposition à l'impôt sur le revenu assigné à Mme B...C...au titre de l'année 2007 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers est réduite de 6 442 972 francs CFP.

Article 3 : Mme B...C...est déchargée des droits et pénalités correspondant à la réduction de base définie à l'article 2 ci-dessus compte tenu de la réduction, en droits, de 853 694 francs CFP mentionnée au point 11 du présent arrêt.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 5 : Les conclusions de la Nouvelle-Calédonie tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.