

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 2000193

M. et Mme X.

M. Jean-Edmond Pilven
Rapporteur

Mme Nathalie Peuvrel
Rapporteuse publique

Audience du 22 avril 2021
Décision du 17 mai 2021

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 9 juillet 2020, M. et Mme X demandent au tribunal administratif, à titre principal, de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2016, 2017 et 2018 et des pénalités correspondantes ou, à titre subsidiaire, de prononcer la décharge partielle de ces cotisations supplémentaires en tant qu'elles excèdent la somme totale de 15 792 499 francs CFP au titre des années 2016, 2017 et 2018, ainsi que la somme totale de 927 482 francs CFP s'agissant des intérêts de retard au titre des mêmes années.

Ils soutiennent que :

- la notification de redressement du 19 novembre 2019 n'est pas suffisamment motivée, conformément aux articles 967 et 968 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dès lors qu'elle se borne à indiquer qu'elle fait suite à la vérification de l'entreprise individuelle de M. X. et ne donne aucune précision sur les modalités de reconstitution du chiffre d'affaires de cette entreprise ; aucune motivation n'est apportée pour justifier de la reconstitution des montants du revenu brut global ; par ailleurs, M. et Mme X. se sont séparés et en l'absence de vie commune, Mme X. s'est vu adresser une notification de redressement dont elle ignore la motivation ;

- la reconstitution du chiffre d'affaires de l'entreprise de M. X. par l'administration pour les années 2016, 2017 et 2018 à partir des factures d'achat de véhicules, des factures de réparation et avec la prise en compte d'un taux de marge brute n'était pas utile alors que les dépôts effectués sur ses comptes bancaires suffisaient, par leur montant, à établir les recettes de l'entreprise ; de plus, le chiffre d'affaires reconstitué par l'administration est erroné dès lors qu'il est largement supérieur aux sommes versées sur ses comptes bancaires ; enfin, il lui est impossible d'apporter la preuve de sommes qu'il n'a pas perçues.

Par un mémoire, enregistré le 25 février 2021, la Nouvelle-Calédonie conclut au rejet de la requête de M. et Mme X..

Elle soutient, en se référant, s'agissant du bien-fondé de l'imposition, à ses écritures produites dans le cadre de l'instance n° 2000192 introduite par M. X., qu'aucun des moyens de la requête n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

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

Considérant ce qui suit :

1. L'entreprise individuelle JNL PROD II de M. X. exploite une activité d'achat et de revente de voitures d'occasion. Sa société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité ayant porté sur la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2018 et donné lieu, après rejet de la comptabilité en raison de son caractère non probant, à la reconstitution du chiffre d'affaires, du bénéfice et à un rehaussement de la base imposable dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux à hauteur de 15 116 229 francs CFP pour l'année 2016, de 25 243 778 francs CFP pour l'année 2017 et de 17 537 130 francs CFP pour l'année 2018. M. et Mme X. demandent au tribunal de prononcer la décharge totale ou, à titre subsidiaire, partielle, en droits et pénalités des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu ayant résulté de ces redressements opérés dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux au titre des années 2016 à 2018.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. Aux termes de l'article Lp. 964 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « I. Les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations relatives aux revenus provenant d'une activité dont les produits relèvent de la catégorie des bénéficiaires agricoles, des bénéficiaires industriels et commerciaux et des bénéficiaires non commerciaux ou assimilés, sont suivies entre l'administration fiscale et celui des époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité titulaire des revenus. Ces procédures produisent directement effet pour la détermination du revenu global. II. Sous réserve des dispositions du I, chacun des époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité ou notifiés à l'un deux sont opposables de plein droit à l'autre ». Aux termes de l'article 967 du même code : « 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 (...) ». Aux termes de l'article 968 de ce code : « La proposition de rectification

prévue à l'article 967 fait connaître au contribuable la nature et les motifs des rectifications envisagées. L'administration invite en même temps le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la notification ».

3. Il résulte des dispositions précitées de l'article Lp. 964 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie que les procédures de rectification relatives aux bénéficiaires industriels et commerciaux sont suivies avec le seul époux qui perçoit ceux-ci et produisent directement effet pour la détermination du revenu global du foyer fiscal. Ainsi une proposition de redressement relative au revenu global adressée aux deux conjoints est suffisamment motivée, alors même qu'elle se borne à faire référence, sans en joindre une copie, à la notification de redressement en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux envoyée à l'adresse de l'entreprise de celui des deux époux qui les perçoit. En tout état de cause, il résulte des dispositions précitées de l'article Lp. 964 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie que l'administration n'est pas tenue de notifier à l'autre époux la rectification du revenu global résultant de la rectification des bénéficiaires industriels et commerciaux adressée à celui des deux époux qui les perçoit. Ainsi, M. et Mme X. ne sont pas fondés à soutenir que la notification de redressement du 19 novembre 2019 relative au revenu global du foyer au titre des années 2016 à 2018 n'était pas suffisamment motivée au regard des dispositions précitées des articles 967 et 968 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie au motif qu'aucune précision n'était apportée sur les modalités de reconstitution du chiffre d'affaires de l'entreprise de M. X., alors qu'il est établi que ce dernier avait été régulièrement destinataire d'une notification de redressement du 19 novembre 2019, faisant suite à la vérification de comptabilité de son entreprise individuelle.

4. Aux termes de l'article Lp. 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : *« I - Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu tant en raison de ses bénéficiaires et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge au sens de l'article Lp. 134. Sauf application des dispositions figurant aux paragraphes III et IV, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge constituant le foyer fiscal. Cette imposition est établie aux noms de chacun des époux ou épouses, séparés par le mot : « ou ». Le terme contribuable employé au premier alinéa s'entend de la personne ou des époux faisant l'objet d'une même imposition. Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil font l'objet, pour les revenus visés au premier alinéa, d'une imposition commune. L'imposition est établie à leurs deux noms, séparés par le mot : « ou ». II - Le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants, lorsque ceux-ci tirent un revenu de leur travail ou d'une fortune indépendante de la sienne. III - Les époux font l'objet d'impositions distinctes : a. lorsqu'ils sont séparés de biens judiciairement et ne vivent pas sous le même toit ; b. lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ; c. lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts (...) ».*

5. M. et Mme X. soutiennent qu'ils vivent séparés et résident chacun à une adresse différente à Nouméa et qu'en l'absence de vie commune, Mme X. ne pouvait se voir opposer une notification de redressement relative à la société de M. X. qui ne lui a pas été notifiée alors au surplus qu'ils perçoivent désormais leurs propres revenus.

6. Toutefois la seule circonstance que M. et Mme X. disposent chacun d'un logement séparé ne suffit pas à établir la rupture de la vie commune alors que l'administration fait valoir, sans être contredite, que M. et Mme X., qui n'ont jamais informé les services fiscaux du

changement de leur situation familiale, ont souscrit des déclarations communes de leurs revenus depuis 2006 et que pour la période contrôlée, ces déclarations mentionnent une adresse commune au 10 rue Bichat à Nouméa. Dans ces conditions, M. et Mme X. ne justifient pas d'une rupture de la vie commune ayant pour effet une imposition séparée au sens de l'article Lp. 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Dès lors que les requérants devaient faire l'objet d'une imposition commune, la notification de redressement communiquée à M. X., à la suite de la vérification de son entreprise, devait être regardée, en application de l'article Lp. 964 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, comme opposable de plein droit à Mme X., qui ne peut ainsi utilement soutenir ne pas avoir eu personnellement communication des motifs de cette notification de redressement.

Sur le bien-fondé des impositions :

7. 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 rectification 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. »*. Aux termes de l'article 1102 du même code : *« Lorsqu'ayant donné son accord à la rectification en s'étant abstenu de répondre, dans le délai légal, à la proposition de rectification, le contribuable présente cependant une réclamation faisant suite à une procédure contradictoire de rectification, 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 »*.

8. Il résulte de l'instruction que, lors des opérations de contrôle sur place de la comptabilité de l'entreprise individuelle de M. X., la vérificatrice a dressé deux procès-verbaux, l'un constatant un changement d'activité de l'entreprise, non communiqué au registre du commerce et des sociétés ni à l'administration fiscale, l'autre constatant une comptabilité entachée de graves irrégularités en l'absence de pièces justificatives et en l'absence de corrélation entre les écritures comptables d'un côté, et les chiffres d'affaires déclarés, les relevés bancaires ou le registre des achats et ventes produit par M. X. de l'autre côté. M. X., qui reconnaît avoir dissimulé une partie de son chiffre d'affaires, ne conteste pas les graves irrégularités entachant sa comptabilité dont la preuve est apportée par le service. Il résulte, par ailleurs, de l'instruction que M. X. n'a formulé aucune observation dans le délai de trente jours suivant la notification de redressement, comme cela lui était possible en application des articles 965 à 968 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Il appartient dès lors à M. et Mme X., en application des articles 1101 et 1102 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, d'apporter la preuve du caractère exagéré des suppléments d'imposition mis à leur charge.

9. Le contribuable à qui incombe la charge de prouver l'exagération de l'évaluation administrative peut, s'il n'est pas en mesure d'établir le montant exact de ses résultats en s'appuyant sur une comptabilité régulière et probante, soit critiquer la méthode d'évaluation que l'administration a suivie et qu'elle doit faire connaître au contribuable, en vue de démontrer que

cette méthode aboutit, au moins sur certains points et pour un certain montant, à une exagération des bases d'imposition, soit encore, aux mêmes fins, soumettre à l'appréciation du juge une nouvelle méthode d'évaluation permettant de déterminer les bases d'imposition avec une précision meilleure que celle qui pouvait être atteinte par la méthode primitivement utilisée par l'administration.

10. En raison, d'une part, des différences importantes relevées entre les recettes déclarées, les recettes comptabilisées et les crédits des comptes bancaires ainsi qu'entre le nombre d'achats de véhicules comptabilisés et celui figurant sur les factures et, d'autre part, en l'absence de tenue des documents comptables obligatoires et après avoir constaté les graves irrégularités dont était entachée la comptabilité de l'entreprise de M. X., le vérificateur a procédé à la reconstitution de son chiffre d'affaires. Il résulte de l'instruction que pour procéder à cette reconstitution, l'administration, après avoir déterminé les achats de véhicules d'occasion par l'entreprise à partir des mouvements débiteurs de son compte courant professionnel, des factures d'achats de véhicules d'occasion, du compte client de l'entreprise obtenu auprès des fournisseurs, des copies de chèques émis par l'entreprise, a ensuite déterminé, à partir d'un registre produit par M. X., un ratio moyen de frais de remise en état et de préparation des véhicules vendus fixé à 15 % de la valeur du véhicule. L'administration a ensuite déterminé des coefficients de marge brute, calculés à partir des achats et des reventes de véhicules d'occasion qu'elle a appliqués aux achats revendus pour reconstituer le chiffre d'affaires de l'entreprise au titre de la période vérifiée.

11. Pour critiquer la méthode de reconstitution utilisée par l'administration, M. et Mme X. se bornent à faire état du montant des crédits figurant sur les comptes bancaires de M. X., qui suffisent selon eux à établir l'intégralité des sommes perçues au titre de l'activité professionnelle de M. X.. Toutefois, la circonstance que ses comptes bancaires comporteraient la mention de crédits importants ne suffit pas à établir que l'intégralité des sommes perçues dans le cadre de l'activité de vente de véhicules d'occasion y aurait été versée alors qu'il résulte de l'instruction qu'il existait de très importantes discordances, à hauteur de 94 % en 2015, de 96 % en 2016, de 90 % en 2017 et de 68 % en 2018, entre le chiffre d'affaires déclaré par M. X. et le total des recettes figurant sur ses crédits bancaires. Il résulte de ce qui a été dit au point précédent que l'administration a largement détaillé et justifié la méthode par laquelle, en tenant compte des conditions d'exploitation de l'entreprise, elle a reconstitué le chiffre d'affaires réalisé par le contribuable au titre de la période vérifiée. M. et Mme X., qui ne contestent pas le nombre de véhicules revendus recalculé par l'administration, n'établissent pas qu'une autre méthode de reconstitution, fondée uniquement sur les mouvements de leurs comptes bancaires, eût permis de le faire de façon plus précise. Ainsi, M. et Mme X. n'établissent pas que la méthode appliquée serait excessivement sommaire ou radicalement viciée et n'apportent pas la preuve qui leur incombe de l'exagération des bases d'imposition reconstituées par l'administration.

12. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme X. ne sont pas fondés à demander la décharge, même partielle, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2016, 2017 et 2018 et des pénalités correspondantes.

DECIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. et Mme X. est rejetée.