

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1400033

Société Mini Marché

Mme Legrand
Rapporteur

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 13 novembre 2014
Lecture du 11 décembre 2014

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu la requête, enregistrée le 24 janvier 2014, présentée par la société Mini Marché, dont le siège est (...), représentée par son gérant en exercice ; la société Mini Marché demande au tribunal :

- de prononcer la décharge des impositions en principal et en pénalités auxquelles elle a été assujettie à hauteur de 7 847 927 F CFP au titre de l'impôt sur les sociétés (IS) et de 5 357 995 F CFP au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) couvrant les exercices clos en 2008, 2009 et 2010 ;

Elle soutient que :

- les montants des rémunérations versées au co-gérant X. ont été remis en cause par le service qui les a jugés excessifs ;

- la société est d'accord avec des redressements sur l'IS qui tiennent compte de la rémunération égalitaire des trois co-gérants, mais pas du temps travaillé ;

- l'administration calédonienne ne saurait s'appuyer sur la jurisprudence métropolitaine alors qu'il n'existe sur le territoire ni organisme paritaire ni doctrine fiscale qui permettraient d'encadrer l'action du service et que le raisonnement par analogie est proscrit en matière fiscale ;

- l'administration a eu tort de considérer que des achats non rattachés à l'exercice devaient être regardés comme des revenus distribués, taxables à l'IRVM ;

- elle ne peut invoquer une absence de justification pour sanctionner l'erreur de comptabilisation d'achats 2006 et 2007 imputés sur l'exercice 2009 et retenir une présomption de distribution, dans la mesure où elle a explicitement reconnu le bien-fondé des chiffres d'affaires et des marges déclarées par la société sur la période vérifiée, en prononçant le dégrèvement de la totalité des redressements fondés sur la reconstitution des chiffres d'affaires et où les achats 2006 ont bien été extournés de cette reconstitution ;

- l'IRVM appliqué en 2009 sur cette prétendue distribution devra donner lieu à décharge totale ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 27 mars 2014, présenté par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, qui conclut au rejet de la requête et soutient que :

- en ce qui concerne les rémunérations de gérance excessive :
 - le vérificateur n'a pas remis en cause la totalité des primes versées à M. Jean-Philippe X., mais a seulement réintégré dans les résultats imposables de la société, sur le fondement de l'article 21-I du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, la part de la rémunération annuelle totale considérée comme excessive au regard de ses nombreuses absences du territoire et des rémunérations allouées aux autres gérants, en la calculant prorata temporis, suivant le nombre de jours passés par le gérant en question hors du territoire ;
 - la prime annuelle versée à M. Jean-Philippe X., dont les modalités de calcul n'ont jamais été précisées, sert à régulariser les nombreux prélèvements qu'il effectue sur le compte de la société et imputés sur son compte courant d'associé ;
 - le redressement est doublement justifié s'agissant de l'exercice 2008, en vertu des articles 153 et 156 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dès lors que les sommes en causes n'avaient pas été portées sur la déclaration nominative des salaires ;
 - les rémunérations non déductibles étant considérées comme un revenu réputé distribué par l'article 114 d) du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, les rémunérations excessives ont été soumises à l'IRVM au taux de 13,25 % en tant que revenus distribués et en application de l'article 529 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
 - la circonstance qu'une commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'ait pas été créée en Nouvelle-Calédonie n'expose aucunement les contribuables calédoniens à un risque de plus grand arbitraire ;
 - la société ayant été taxée d'office, il lui incombe de démontrer le caractère exagéré des rappels d'IS et d'IRVM en litige, en application de l'article 1099 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
 - la méthode proposée par la société requérante pour déterminer la part excessive de rémunération de M. Jean-Philippe X. qui consisterait à faire des moyennes est sans objet avec la règle de droit qui impose que le montant de la rémunération soit proportionnelle au service rendu ;
- en vertu de la jurisprudence du conseil d'Etat, doit être réintégrée dans les bases imposables à l'IS de la société la fraction de rémunération excessive versée au gérant, qui est considérée comme une somme réputée distribuée et imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie de revenus de capitaux mobiliers ;
 - en ce qui concerne les achats non rattachables à l'exercice 2009 et non justifiés :
 - le vérificateur a réintégré dans les résultats de l'exercice 2009 des charges non déductibles à un double titre, parce qu'il s'agissait d'achats comptabilisés sur cet exercice mais rattachables en réalité à des exercices antérieurs, et parce que ces achats n'étaient pas justifiés ;
 - il en est résulté des rappels d'IS, sur le fondement de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et un redressement à l'IRVM en application des articles 112 et 529 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
 - ce n'est pas l'erreur de rattachement des charges à un exercice qui a motivé leur qualification en revenus réputés distribués mais l'absence de justificatif ;
 - la simple liste récapitulative versée par la société requérante ne saurait constituer un justificatif comptable des charges réintégrées ;

Vu l'ordonnance en date du 28 mars 2014 fixant la clôture d'instruction au 12 mai 2014, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu la réclamation préalable ;

Vu la décision du directeur des services fiscaux ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;

Vu le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

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

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 13 novembre 2014 :

- le rapport de Mme Legrand, rapporteur ;

- et les conclusions de M. Arruebo-Mannier, rapporteur public ;

1. Considérant que la SARL Mini Marché exploite un fonds de commerce de détail d'alimentation générale, traiteur et boucherie à Nouméa ; qu'elle est dirigée par un collège de gérance majoritaire formé par M. et Mme X. et leur fils Jean-Philippe ; qu'en 2011, elle a fait l'objet d'un contrôle externe de comptabilité portant sur les exercices clos les 31 mars 2008, 2009 et 2010 ; que des redressements à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ont été notifiés le 2 novembre 2011, suivant la procédure de taxation d'office, faute pour la société d'avoir déposé ses déclarations à l'IS et ses procès-verbaux d'assemblée générale pour chacun des exercices vérifiés ; qu'après avoir consenti un abandon partiel des rehaussements résultant de la reconstitution du chiffre d'affaires et recalculé les rappels d'IS et d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières correspondants, l'administration fiscale a mis en recouvrement le 17 août 2012 les rappels d'impôt d'IS et d'IRVM pour les exercices clos les 31 mars 2008, 2009 et 2010 ; que, par un courrier du 20 septembre 2012, la SARL Mini Marché a introduit une réclamation contentieuse ; que, par une décision du 14 novembre 2013, l'administration a abandonné la reconstitution des chiffres d'affaires et a retenu ceux déclarés ; qu'elle a toutefois maintenu les rappels d'IS et d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières relatifs aux rémunérations de gérance excessives et aux achats non rattachables et non justifiés ; que le montant des impositions réclamées s'élève pour l'IS, en principal et en pénalités, pour les trois exercices considérés, à la somme totale de 52 332 494 F CFP et pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en principal et en pénalités, pour les trois mêmes exercices, à la somme totale de 10 179 490 F CFP ; que, par la présente requête, la SARL Mini Marché demande la décharge partielle de ces impositions, à hauteur de 7 847 927 F CFP pour l'IS et à hauteur de 5 357 995 F CFP pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ;

Sur les conclusions à fin de décharge partielle :

En ce qui concerne les rémunérations de gérance excessives :

2. Considérant qu'aux termes de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *I. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges à condition : - de se*

rattacher à la gestion normale de l'entreprise ou d'être exposées dans l'intérêt de l'exploitation ; - de se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ; - de correspondre à une charge effective et d'être appuyées de justifications suffisantes ; - de ne pas être exclues par une disposition particulière. Ces charges comprennent, notamment : a) Les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel et de main-d'œuvre, le loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire. Toutefois les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. Cette disposition s'applique à toutes les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais... II- Les dépenses suivantes peuvent être réintégrées dans les bénéfices imposables dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise : a) les rémunérations directes et indirectes, y compris les remboursements de frais versés aux personnes les mieux rémunérées... Pour l'application de ces dispositions, les personnes les mieux rémunérées s'entendent, suivant que l'effectif du personnel excède ou non cent salariés, des dix ou des cinq personnes dont les rémunérations directes ou indirectes ont été les plus importantes au cours de l'exercice. Les entreprises sont tenues de fournir, à l'appui de la déclaration de leurs résultats de chaque exercice, le relevé détaillé des catégories de dépenses mentionnées au a) à f) ci-dessus, lorsqu'une catégorie au moins dépasse un certain montant fixé par un arrêté du gouvernement. Lorsque ces dépenses augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui de ces bénéfices, l'administration peut demander à l'entreprise de justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion... » ; qu'il suit de ces dispositions qu'il incombe à l'entreprise de justifier tant du montant des charges qu'elle entend déduire que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est à dire du principe même de leur déductibilité ;

3. Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'administration fiscale a réintégré dans les bénéfices de la SARL Mini Marché une partie des charges portant sur des rémunérations versées au profit d'un co-gérant, M. X., qu'elle a estimé excessives ; qu'elle a notamment relevé qu'alors que ce dernier avait été absent du territoire calédonien durant 107 jours en 2008, 180 jours en 2009 et 218 jours en 2010, il a perçu en 2008, 2009 et 2010 un salaire mensuel de 2 400 000 F CFP, ainsi qu'une prime annuelle de 6 000 000 F CFP en 2008, 14 500 000 F CFP en 2009 et 24 400 000 F CFP en 2010, tandis que ses parents ont chacun perçu un salaire mensuel de 6 000 000 F CFP tant en 2008, 2009 qu'en 2010, leur prime annuelle de 6 200 000 F CFP en 2008, s'élevant à 7 250 000 F CFP en 2009 et 10 000 000 F CFP en 2010 ;

4. Considérant que la SARL Mini Marché ne conteste ni les montants perçus par les trois co-gérants, ni la durée des absences de M. X. ; qu'elle se borne à critiquer le mode de calcul des rémunérations excessives au prorata temporis du temps d'absence et propose d'apprécier le caractère excessif de la rémunération perçue par M. X. au regard de la moyenne des rémunérations versées aux trois co-gérants ; que, toutefois, la SARL Mini Marché ne démontre aucunement le rôle prépondérant tenu par M. X. pour l'exploitation de la société ni en quoi la spécificité et la technicité des services qu'il a rendus compenserait sa moindre présence au sein de la société ; qu'à supposer établies ses allégations sur les absences de deux voire trois mois par an de M. et X., celles-ci sont très substantiellement inférieures à celles de M. X. et ne sauraient remettre en cause la validité du raisonnement suivi par le service ; que la société requérante ne rapporte ainsi pas la preuve qui lui incombe du caractère exagéré de la fraction de rémunération de M. X. regardée comme excessive par le service ; que les autres griefs sont inopérants ;

5. Considérant, par suite, que c'est à bon droit que l'administration fiscale a réintégré dans les bénéfices de la SARL Mini Marché une partie des charges portant sur des rémunérations excessives au profit d'un co-gérant, M. X., et lui a notifié les rappels d'IS correspondants ;

6. Considérant qu'en vertu de l'article 114 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Sont notamment considérés comme revenus distribués : ...d) la fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu de l'article 21-I...* » ; que c'est également à bon droit que l'administration a soumis ces rémunérations excessives à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ;

En ce qui concerne les achats non rattachables

7. Considérant qu'il résulte de l'article 21-I précité que, pour être déductibles, les charges doivent être comptabilisées au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées et sont devenues certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant ;

8. Considérant que la SARL Mini Marché ne conteste pas que l'administration fiscale ait réintégré dans les résultats de l'exercice 2009 des achats comptabilisés sur cet exercice mais rattachables en réalité aux exercices 2006 et 2007 et non justifiés en l'absence de facturation ; qu'elle se plaint cependant de ce que ces achats aient été présumés distribués, alors qu'il s'agissait d'une simple erreur de comptabilisation ;

9. Considérant qu'en vertu 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 ; b) toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices. 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.* » ; que la société requérante échoue à fournir un justificatif comptable des charges réintégréées en se bornant à produire une simple liste récapitulative de montants qui correspondraient à des factures acquittées en 2006 et 2007 ; qu'ainsi, c'est également à bon droit que l'administration a regardé ces achats, qui ne sont justifiés par aucun document comptable probant, comme faisant présumer un prélèvement sur les bénéfices et qu'elle les a soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ;

10. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SARL Mini Marché n'est pas fondée à obtenir la décharge partielle des rappels d'IS et d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières auxquels elle a été assujettie pour les exercices clos en 2008, 2009 et 2010 ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de la société Mini Marché est rejetée.