

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE MARSEILLE

N° 16MA000681

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SARL SOCIÉTÉ [REDACTED]
DE COMMERCE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Sauveplane
Rapporteur

La cour administrative d'appel de Marseille

3^{ème} chambre

M. Ouillon
Rapporteur public

Audience du 9 novembre 2017
Lecture du 23 novembre 2017

19-04-01-04-03

C

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La SARL Société [REDACTED] (STC) a demandé au tribunal administratif de Toulon de prononcer, à titre principal, la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2007 à 2010, du rappel de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période du 1^{er} avril 2006 au 31 mars 2010 ainsi que des amendes qui lui ont été infligées sur le fondement de l'article 1759 du code général des impôts au titre des années 2008 à 2010 et, à titre subsidiaire, la réduction des mêmes impositions, pénalités et amendes.

Par un jugement n° 1302290 du 7 janvier 2016, le tribunal administratif de Toulon a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 22 février 2016 et le 16 novembre 2016, la SARL [REDACTED], représentée par Me Nahon, demande à la Cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du 7 janvier 2016 du tribunal administratif de Toulon ;
- 2°) de prononcer, à titre principal, la décharge et, à titre subsidiaire, la réduction demandées ;

3°) de mettre à la charge de l'État la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- le délai de vérification de trois mois prévu à l'article L. 52 du livre des procédures fiscales a été méconnu ;
- l'article L. 47 A du même livre relatif aux vérifications des comptabilités informatisées a été méconnu ;
- sa comptabilité n'était pas dépourvue de valeur probante au sens de la loi fiscale et de la doctrine de l'administration ;
- la méthode de reconstitution appliquée par l'administration est radicalement viciée dans son principe ou, à tout le moins, excessivement sommaire ;
- l'application de la majoration de 40 % prévue à l'article 1729 du code général des impôts est injustifiée ;
- l'application de l'amende de 100 % prévue à l'article 1759 du code général des impôts est injustifiée.

Par un mémoire en défense, enregistré le 7 juin 2016, le ministre chargé du budget conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par la SARL STC ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- 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. Sauveplane,
- les conclusions de M. Ouillon, rapporteur public,
- et les observations de Me Nahon, représentant la ~~SARL STC~~.

1. Considérant que la SARL ~~SARL STC~~ relève appel du jugement du 7 janvier 2016 par lequel le tribunal administratif de Toulon a rejeté sa demande tendant à la décharge ou, à tout le moins, à la réduction, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2007 à 2010, du rappel de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période du 1^{er} avril 2006 au 31 mars 2010 ainsi que des amendes qui lui ont été infligées sur le fondement de l'article 1759 du code général des impôts au titre des années 2008 à 2010 à la suite d'une vérification de comptabilité du commerce de restauration rapide qu'elle exploite ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. Considérant qu'aux termes du II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales : « *En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et lorsqu'ils envisagent des traitements informatiques, les agents de l'administration fiscale indiquent par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Le contribuable formalise par écrit son choix parmi l'une des options suivantes : a) Les agents de l'administration peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ; b) Celui-ci peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget ; c) Le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques, répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration restitue au contribuable avant la mise en recouvrement les copies des fichiers et n'en conserve pas de double. L'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57(...)* » et qu'aux termes de l'article L. 52 du même livre : « *I. - Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification sur place des livres ou documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois (...) II. - Par dérogation au I, l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration : (...) 4° En cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité. Dans ce cas, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois* » ;

3. Considérant, en premier lieu, qu'il résulte des dispositions de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales que la durée de la vérification d'une comptabilité comportant de graves irrégularités est portée de trois à six mois ; que, par ailleurs, seule la dernière intervention sur place du vérificateur et non la date de la proposition de rectification marque l'achèvement de la vérification ;

4. Considérant, d'une part, que l'administration fait valoir, sans être sérieusement contredite, que la SARL [REDACTED] n'a présenté au cours des opérations de contrôle aucune sauvegarde informatique des données de la caisse enregistreuse pour ses exercices allant du 1^{er} avril 2006 au 31 mars 2007 et du 1^{er} avril 2007 au 31 mars 2008 et qu'elle comptabilisait globalement ses recettes, sans être en mesure de fournir le détail de ces enregistrements globalisés au cours des mêmes exercices ; que, s'agissant des exercices clos en 2009 et en 2010, si la société requérante a pu fournir au vérificateur une sauvegarde informatique, elle n'a cependant pas été en mesure de fournir le récapitulatif journalier ou mensuel des recettes alors que les recettes comptabilisées ne sont pas issues directement des caisses enregistreuses mais reprises manuellement dans le journal des ventes ; que l'analyse des fichiers informatiques fournis a permis au vérificateur de constater que les données concernant une vingtaine de journées étaient manquantes sur les deux exercices en cause, que les produits vendus n'étaient pas individualisés et que le chiffre d'affaires toutes taxes comprises mensuel extrait de ces données ne correspondait pas aux chiffres comptabilisés dans le journal des ventes ; que, dès lors, l'administration, qui n'a pas méconnu sa doctrine exprimée dans les différentes notes et réponses ministérielles citées par la société requérante, doit être regardée comme apportant la preuve que la comptabilité de la SARL [REDACTED] était dépourvue de valeur probante ; qu'ainsi, c'est à bon droit que l'administration a fait application des dispositions du 4° du II de l'article L. 52 du

livre des procédures fiscales ; qu'il résulte en outre de l'instruction que les opérations de contrôle ont débuté le 11 août 2010 et se sont achevées le 9 février 2011, date de la dernière intervention sur place ; que la date de restitution par l'administration au contribuable de la copie informatisée de la comptabilité ne peut être retenue comme date de fin des opérations de contrôle dès lors que le II de l'article L. 47 A prévoit que la restitution de la copie doit intervenir au plus tard avant la mise en recouvrement ; que, dès lors, la durée de la vérification de comptabilité a été inférieure au délai de six mois prévue au 4° du II de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales, dont les dispositions n'ont pas été méconnues ;

5. Considérant, d'autre part, que l'administration a pu, sans méconnaître les dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ni aucun autre texte, s'abstenir de motiver l'application des dispositions du 4° du II de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales dans la proposition de rectification ;

6. Considérant, en second lieu, qu'en se bornant à soutenir qu'« il incombe à l'administration de démontrer qu'elle a respecté les règles spécifiques pour le contrôle des comptabilités informatisées » et que rien ne prouve que le vérificateur ait établi un document formalisant l'accord du contribuable sur la remise de la copie des fichiers, la société requérante n'assortit pas son moyen des précisions suffisantes permettant à la Cour d'en apprécier le bien-fondé alors qu'il est constant que l'administration a informé le contribuable par courrier du 15 novembre 2010 des options qui lui étaient offertes par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales et que, par courrier du 27 septembre 2011, la copie de la comptabilité sur support informatique a été restituée par l'administration à la société avant la mise en recouvrement de l'ensemble des impositions et pénalités intervenue le 11 décembre 2012 ;

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la régularité de la comptabilité :

7. Considérant que, comme il a été dit au point 4, l'administration fiscale doit être regardée comme apportant la preuve que la comptabilité de la SARL [REDACTED] était dépourvue de valeur probante ; qu'elle l'a écartée à bon droit pour reconstituer le chiffre d'affaires des exercices en cause ;

En ce qui concerne la charge de la preuve :

8. Considérant qu'aux termes de l'article L. 192 du livre des procédures fiscales : « *Lorsqu'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission. Toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité présente de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission. La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou la rectification est soumis au juge* » ;

9. Considérant que les impositions supplémentaires ont été établies conformément à l'avis rendu le 20 janvier 2012 par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ; que, comme il a été dit au point 4, la comptabilité de la société présentait de graves irrégularités ; que, dès lors, la charge de la preuve incombe à la société ;

En ce qui concerne la reconstitution du chiffre d'affaires :

10. Considérant que, pour reconstituer le chiffre d'affaires de la SARL [REDACTED], le vérificateur a utilisé trois méthodes différentes, la méthode dite des vins basée sur la proportion des boissons dans le chiffre d'affaires toutes taxes comprises de la société après exclusion de certaines boissons qui ne figuraient pas sur la carte des tarifs présentée par la société, une méthode fondée sur les achats de riz et sur le rapport entre le nombre de portions de riz servies et les recettes issues de la vente de plats composés de riz et une méthode fondée sur le nombre de barquettes en plastique de 325 grammes et 725 grammes utilisées pour la vente à emporter permettant de déterminer un prix de vente unitaire moyen des plats à emporter et de le multiplier par le nombre de barquettes vendues ; qu'enfin, l'administration a retenu un pourcentage de pertes sur achats de 5 % du chiffre d'affaires reconstitué et a tenu compte de la consommation du personnel ; que la ventilation retenue entre les ventes sur place et les ventes à emporter a été opérée à partir des éléments figurant sur les déclarations de chiffre d'affaires de la société ;

Quant aux conclusions principales de la société :

11. Considérant, en premier lieu, qu'en se bornant à soutenir, sans autre précision, que l'administration n'a pas tenu compte de la spécificité de l'activité, en particulier de l'importance des ventes à emporter ou de la grande variété des produits vendus, la société requérante ne peut être regardée comme apportant la preuve du caractère exagéré de l'imposition ; qu'il en va de même de l'argument relatif à l'écart de 473 275 euros de chiffre d'affaires entre le montant initialement notifié par l'administration et le montant retenu en définitif après que cette dernière a tenu compte de certaines observations de la contribuable dès lors qu'un tel écart ne peut être regardé comme une preuve du caractère radicalement vicié ou même excessivement sommaire de la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires mais traduit simplement la prise en compte de certaines observations de la société ;

12. Considérant, en deuxième lieu, que la société requérante n'est pas fondée à faire grief à l'administration d'avoir limité la saisie des ventes à seulement deux jours par mois alors que cette dernière fait valoir sans être contredite que la structure des ventes est stable ; que si la société requérante fournit le résultat exhaustif des saisies des ventes, il résulte de l'instruction que ce résultat, extrêmement proche des chiffres retenus par l'administration, ne permet pas de les remettre en cause ;

13. Considérant, en troisième lieu, que, pour demander l'admission d'un taux de 10 % au titre des pertes, cadeaux et offerts en lieu et place du taux de 5 % admis par l'administration, la société requérante se borne à de simples allégations et n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, que les taux retenus par l'administration seraient insuffisants ;

14. Considérant, en quatrième lieu, que si l'administration a utilisé la méthode dite des vins, elle ne s'est pas pour autant fondée sur le rapport entre le chiffre d'affaires total et le chiffre d'affaires de la seule vente des vins mais a retenu l'ensemble des boissons servies ; que, par suite, le moyen tiré de l'erreur de méthode qu'aurait commise le vérificateur manque en fait ;

15. Considérant, en dernier lieu, que, si l'utilisation de la seule méthode des barquettes aurait pu conduire à regarder la méthode de reconstitution comme excessivement sommaire, il résulte de l'instruction que l'administration a retenu la moyenne des trois méthodes utilisées ; qu'en outre, comme l'a relevé le tribunal au point 19 de son jugement, la circonstance que la méthode de reconstitution basée sur les achats de barquettes aboutit à des résultats supérieurs aux autres méthodes de reconstitution ne suffit pas à écarter les résultats reconstitués obtenus puisque le fait d'écarter les résultats obtenus par cette méthode aboutirait pour l'exercice clos en 2009 à des résultats reconstitués inférieurs aux résultats déclarés ainsi qu'il ressort des tableaux produits par la société ; que, de surcroît, l'administration n'a retenu pour la reconstitution à l'aide de cette méthode que les barquettes de 325 et 725 grammes utilisées pour la vente des produits pris en compte dans la reconstitution et non les barquettes présentant d'autres contenances qui n'étaient pas utilisées pour la vente de ces produits ; qu'ainsi, la méthode de reconstitution appliquée par l'administration n'est ni radicalement viciée dans son principe ni même excessivement sommaire ;

16. Considérant, en revanche, que la société fait valoir notamment sans être démentie par l'administration et de manière circonstanciée, que les barquettes de 325 et 725 grammes sont utilisées pour des produits offerts, que plusieurs barquettes peuvent être utilisées pour un seul plat à emporter afin de faciliter le transport des plats par les clients et que ces barquettes sont utilisées de façon constante en cuisine sans que le nombre des barquettes utilisées traduise nécessairement un nombre correspondant de ventes ; que la société doit être regardée comme établissant, à partir de cette démonstration, que le taux de barquettes inutilisées s'élève à 13 %, comme elle l'indique ; que la détermination du chiffre d'affaires reconstitué de la société doit, dans ces conditions, être effectuée en tenant compte, pour la méthode des barquettes qui concourt à cette détermination, d'un taux d'inutilisation de 13 % ;

Quant aux conclusions subsidiaires de la société :

17. Considérant que la société demande, à titre subsidiaire, de réduire le chiffre d'affaires reconstitué en retenant la seule moyenne des deux méthodes des vins et du riz ; que, toutefois, ainsi qu'il a été dit, l'utilisation de la moyenne des trois méthodes n'était ni radicalement viciée ni excessivement sommaire ; qu'enfin, la société requérante n'est pas fondée à se prévaloir de la méthode de reconstitution qu'elle propose, excluant la méthode des barquettes et appliquant un taux de pertes et offerts de 10 %, laquelle aboutit pour les exercices clos en 2008 et 2009 à des résultats irréalistes, inférieurs à ceux déclarés ; que, dès lors, ses conclusions subsidiaires doivent être rejetées ;

Sur l'application des pénalités :

18. Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : « *Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : a. 40 % en cas de manquement délibéré (...)* » ; qu'en application de l'article L. 195 A du livre des procédures fiscales, en cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable, la preuve des manquements délibérés incombe à l'administration ;

19. Considérant que, pour justifier de l'application des pénalités pour manquement délibéré sur l'ensemble de la période vérifiée, l'administration fait valoir, d'une part, que les irrégularités constatées dans la tenue de la comptabilité ont été importantes et répétées sur l'ensemble des exercices et, d'autre part, qu'il résulte de l'instruction que les minorations de recettes s'élevaient, après prise en compte des observations de la société, pour chacun des quatre exercices vérifiés à 77 669 euros, 59 569 euros, 48 844 euros et 107 049 euros alors qu'elle avait déclaré un résultat nul ou déficitaire sans explication quant aux charges qui auraient expliqué ces résultats déclarés ; que ces éléments sont avérés ; que la réduction de chiffre d'affaires décidée au point 16 du présent arrêt n'est pas de nature à infirmer les constatations qui précèdent ; que, dès lors, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve des manquements délibérés visant à éluder l'impôt justifiant l'application de la majoration de 40 % prévue à l'article 1729 du code général des impôts ;

Sur l'amende prévue à l'article 1759 du code général des impôts :

20. Considérant qu'aux termes de l'article 1759 du code général des impôts : « *Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une amende égale à 100 % des sommes versées ou distribuées (...)* » ; qu'il résulte de ces dispositions que les indications fournies par une personne morale en réponse à l'invitation qui lui a été adressée par l'administration doivent présenter un degré suffisant de précision et de vraisemblance pour permettre à celle-ci de comprendre, le cas échéant, les sommes distribuées dans les bases d'imposition du contribuable désigné comme bénéficiaire de l'excédent de distribution ;

21. Considérant qu'à l'occasion de l'envoi de la proposition de rectification du 20 décembre 2010, relative à l'année 2007, l'administration a demandé à la société l'identité des bénéficiaires des revenus distribués en application de l'article 117 du code général des impôts ; que la société a désigné le 17 janvier 2011 son gérant sous la signature de celui-ci ; que, si la société n'a pas répondu à la demande similaire formulée dans la proposition de rectification du 25 février 2011 relative aux années 2008 à 2010 avant l'expiration du délai de trente jours qui lui était imparti, elle avait toutefois désigné par anticipation son gérant comme bénéficiaire des revenus distribués par la lettre du 17 janvier 2011 pour les autres années soumises à contrôle ; que, dans ces conditions, la société ayant pris l'initiative, avant même que l'administration ne l'invite à donner des indications sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution, de fournir au vérificateur l'identité du bénéficiaire dans le cadre d'un même contrôle, l'administration fiscale a infligé à tort à la société l'amende de 100 % prévue à l'article 1759 du code général des impôts au titre des années 2008 à 2010 ;

22. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la SARL STC est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Toulon, par le jugement attaqué, a, d'une part, refusé d'admettre un taux de barquettes inutilisées de 13 % pour la détermination de son chiffre d'affaires et, d'autre part, rejeté sa demande tendant à la décharge de l'amende de 100 % prévue à l'article 1759 du code général des impôts qui lui a été infligée au titre des années de 2008 à 2010 ; qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, la somme de 1 000 euros au titre des frais exposés par la SARL [REDACTED] et non compris dans les dépens ;

DÉCIDE :

Article 1^{er} : Est retenu, pour le calcul du chiffre d'affaires de la SARL STC des années 2007 à 2010, un pourcentage de barquettes inutilisées de 13 %.

Article 2 : La SARL [REDACTED] est déchargée des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2007 à 2010 et du rappel de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période du 1^{er} avril 2006 au 31 mars 2010 correspondant à la réduction en base prononcée à l'article 1^{er}.

Article 3 : La SARL [REDACTED] est déchargée de l'amende de 100 % prévue à l'article 1759 du code général des impôts qui lui a été infligée au titre des années 2008 à 2010.

Article 4 : Le jugement n° 1302290 du 7 janvier 2016 du tribunal administratif de Toulon est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 5 : La somme de 1 000 euros est mise à la charge de l'Etat en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 6 : Le surplus des conclusions de la requête de la SARL [REDACTED] est rejeté.

Article 7 : Le présent arrêt sera notifié à la SARL [REDACTED] et au ministre de l'action et des comptes publics.

Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Sud-Est.

Délibéré après l'audience du 9 novembre 2017, où siégeaient :

- M. Bédier, président,
- Mme Paix, président assesseur,
- M. Sauveplane, premier conseiller.

Lu en audience publique, le 23 novembre 2017.

Le rapporteur,

Signé

M. SAUVEPLANE

Le président,

Signé

J.-L. BÉDIER

Le greffier,

Signé

P. RANVIER

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition conforme,

Le greffier,