

Références

Cour Administrative d'Appel de Marseille

N° 09MA00299

Inédit au recueil Lebon

4ème chambre-formation à 3

Mme NAKACHE, président
 M. Jean-Louis BEDIER, rapporteur
 M. GUIDAL, rapporteur public
 SELAFA CHAINTRIER & ASSOCIES, avocat

lecture du mardi 17 avril 2012

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Texte intégral

Vu la requête, enregistrée le 23 janvier 2009, présentée pour la SARL L'EMBARCADERE, domiciliée chez la SARL La Nouvelle Taverne Alsacienne, 49 rue de l'Hôtel des Postes à Nice (06000), représentée par Me Hélène Cauzette Rey, mandataire judiciaire, domiciliée 39 boulevard Carabacel à Nice (06008), par Me Bellouis et Me Guilloux ;

La SARL L'EMBARCADERE demande à la Cour :

1°) d'annuler l'article 2 du jugement n° 0705111 en date du 25 novembre 2008 par lequel le Tribunal administratif de Nice, après avoir, par l'article 1er du même jugement, prononcé la décharge du complément de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période correspondant à l'année 2002, a rejeté le surplus de ses conclusions tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2003 et 2004, du complément de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période correspondant aux mêmes années ainsi que des pénalités qui ont assorti ces impositions ;

2°) de prononcer la décharge demandée ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

.....

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

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

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 27 mars 2012,

- le rapport de M. Bédier, président assesseur ;

- et les conclusions de M. Guidal, rapporteur public ;

Considérant qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de l'activité de bar-restaurant-brasserie exercée par la SARL L'EMBARCADERE, l'administration a écarté comme non probante la comptabilité de la société et a reconstitué son chiffre d'affaires en établissant des impositions supplémentaires au titre des années 2002 à 2004 ; que la SARL L'EMBARCADERE demande à la Cour d'annuler l'article 2 du jugement en date du 25 novembre

2008 par lequel le Tribunal administratif de Nice, après avoir, par l'article 1er du même jugement, prononcé la décharge du complément de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période correspondant à l'année 2002, a rejeté le surplus de ses conclusions tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2003 et 2004, du complément de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période correspondant aux mêmes années ainsi que des pénalités qui ont assorti ces impositions ;

Sur la charge de la preuve et le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la charge de la preuve :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 192 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction alors en vigueur : " Lorsque l'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'un redressement, 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 comporte 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 (...) " ; que, dès lors qu'en l'espèce les impositions n'ont pas été établies conformément à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la charge de la preuve incombe à l'administration tant en ce qui concerne le rejet de la comptabilité de la société que la reconstitution de ses recettes ;

En ce qui concerne le rejet de la comptabilité :

Considérant que la société requérante tenait une comptabilité informatisée ; qu'il résulte de l'instruction et notamment des énonciations de la proposition de rectification du 26 juin 2006 que le vérificateur a relevé qu'au titre de dix journées comptables de l'année 2003, les bandes des caisses enregistrees de remise à zéro dites RAZ ont présenté des anomalies ou n'ont pas été sorties et que les interruptions dans la numérotation séquentielle de ces bandes de caisse ne permettaient pas de justifier les recettes ; que l'obligation comptable d'enregistrement chronologique des recettes ne se trouvait ainsi pas satisfaite ; qu'en outre, les données élémentaires de la caisse KSD n'ont pas été présentées de sorte que le vérificateur n'a pu valider les conditions d'enregistrement des notes clients figurant sur les bandes RAZ ; qu'enfin, cent vingt-cinq journées de sauvegardes informatiques n'ont pu être présentées au vérificateur ; que, s'agissant de l'année 2004, aucune journée de sauvegarde informatique n'a été présentée au vérificateur pour la période allant de mai à novembre ; que le vérificateur a relevé, en ce qui concerne cette dernière période, qu'à la suite du remplacement du logiciel de type KSD par un logiciel de type Chablis, il n'avait plus été édité de bandes RAZ mais des tickets de caisse dits de " statistique TVA " ne permettant pas de rendre compte du détail des prestations ; que le vérificateur a également relevé que les données informatiques élémentaires du logiciel Chablis n'avaient pas été archivées et que les données informatiques journalières présentées étaient agrégées en fin de journée, ce qui ne permettait pas de rapprocher le total des ventes comptabilisées au taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée avec le détail des notes ou tickets facturés à ce taux ; que, contrairement à ce que soutient la société requérante, les anomalies ainsi relevées étaient suffisamment nombreuses et répétées pour ôter tout caractère probant à la comptabilisation de ses recettes et, de ce fait, à sa comptabilité en général ; que la documentation administrative de base référencée 4 G-3342 à jour au 15 mai 1993, selon laquelle une comptabilité ne peut être rejetée pour des anomalies mineures, ne trouve donc pas à s'appliquer en l'espèce ; que, dans ces conditions, l'administration démontre que la comptabilité de la SARL L'EMBARCADERE comportait de graves irrégularités, ce qui justifiait qu'il soit procédé à la reconstitution de son chiffre d'affaires des années 2003 et 2004 ;

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

Considérant que, pour reconstituer le chiffre d'affaires de la société requérante au titre des années 2003 et 2004, le vérificateur a recouru à la méthode dite des liquides qui consiste à déterminer le chiffre d'affaires des différentes boissons, par application de prix de vente unitaires aux achats revendus des liquides de chacun des exercices ; qu'après réduction de 3 % du chiffre d'affaires au titre des pertes et des offerts et déduction de l'avantage en nature comptabilisé par la société requérante au titre de la consommation du personnel, le vérificateur a reconstitué le chiffre d'affaires total de l'entreprise par rapport au chiffre d'affaires des boissons, par application d'un pourcentage de 19,89 % au titre de l'année 2003 et de 23,46 % au titre de l'année 2004 ;

S'agissant des pertes et des offerts :

Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'après avoir pris contact avec le représentant de la société et l'expert-comptable de celle-ci pour déterminer le taux des pertes et des offerts et sans qu'une réponse ait été apportée à ses demandes, le vérificateur a retenu un taux de 3 % ; que les premiers juges ont pu écarter à bon droit le moyen par lequel la société critiquait ce taux en relevant que celle-ci, qui se bornait à soutenir en termes généraux qu'il aurait été plus conforme à sa situation réelle de retenir un taux de 8 %, ne pouvait être regardée comme contestant sérieusement le taux de 3 % retenu par le vérificateur ;

S'agissant de la consommation du personnel :

Considérant qu'il résulte des termes de la proposition de rectification du 26 juin 2006 que le vérificateur a déduit pour chacune des deux années 2003 et 2004 les montants des avantages en nature comptabilisés par la société

elle-même ; que, par suite, le moyen selon lequel il n'aurait pas été tenu compte de la consommation du personnel, manque en fait ;

S'agissant de la détermination des proportions de vins utilisées en cuisine :

Considérant qu'il résulte des termes de la proposition de rectification du 26 juin 2006 qu'à défaut de précision apportée par la société requérante, le vérificateur a estimé que les quantités de vins blancs et rouges, achetés en fûts ou en " bags " servaient pour 50 % à la confection des plats et étaient servis pour les 50 % restants au verre ou en pichet ; que le vérificateur a donc retenu qu'une proportion importante des vins achetés en fûts ou en " bags " ne venait pas concourir au chiffre d'affaires des ventes de boisson ; que, même si, comme il a été dit, l'administration supporte la charge de la preuve, il n'y a pas lieu de substituer à ce taux de 50 %, favorable à la société au regard des usages de la profession, le taux de 80 % qu'elle revendique sans faire état de la composition particulière de certains plats, qui justifierait une telle augmentation ;

S'agissant des doses de boisson retenues et de la détermination des " prix de vente unitaires " :

Considérant, en premier lieu, que les doses des différentes boissons servies ont été fixées à partir d'un relevé de doses établi le 13 février 2006 et portant sur quatorze produits ou groupes de produits ; que, même si le gérant a refusé de contresigner ce document, celui-ci ne se trouve pas pour autant dépourvu de valeur probante ; que la contestation par la société requérante de la détermination de ces doses de boissons prises en compte par le vérificateur pour la détermination du chiffre d'affaires des liquides, dépourvue de toute précision, ne peut qu'être écartée ;

Considérant, en deuxième lieu, qu'il résulte de l'instruction que le vérificateur a déterminé les prix de vente unitaires des différentes boissons à partir des données informatiques du système de caisse KSD de la société et que les résultats de ces traitements ont été retracés dans les annexes à la proposition de rectification du 26 juin 2006 qui indiquent, pour chaque boisson, les quantités, l'état des stocks en début et en fin d'exercice et les prix retenus ; que, par suite, les moyens de la société requérante tirés de ce que les modalités de détermination des prix de vente unitaires n'auraient pas été précisées et de ce qu'il n'aurait pas été tenu compte des stocks doivent être écartés comme manquant en fait ; que, si la société requérante souligne en outre, s'agissant de trois produits référencés sous les n° 1 (café en poudre de marque KG), 45 (vin de Sancerre) et 48 (vin de Chablis) dans les états annexés à la proposition de rectification, l'existence d'une augmentation ou d'une baisse importante du prix de vente entre les deux exercices en cause, ces variations de prix résultent des données de la comptabilité de l'entreprise elle-même et ne sauraient traduire l'existence d'erreurs ou d'incohérences qui auraient été commises par le vérificateur ;

Considérant, en troisième lieu, que la méthode de reconstitution adoptée par le vérificateur s'appuie sur la partie de sa comptabilité conservant un caractère exploitable et tient compte des données concrètes de fonctionnement de l'entreprise ; que, dans ces conditions, la circonstance que les taux de marge brute retenus pour chacun des deux exercices litigieux présenteraient entre eux un écart d'environ 4 % et seraient supérieurs d'environ 10 % au taux moyen relevé pour des entreprises similaires par le centre de gestion agréé des Alpes-Maritimes demeure sans incidence sur le bien-fondé des impositions ;

Considérant, en quatrième lieu, que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que la comptabilisation, du fait d'une erreur ponctuelle d'ailleurs admise par l'administration, d'une facture d'achat de café du 17 janvier 2004 pour déterminer la reconstitution de l'exercice clos en 2003, démontrerait que la méthode utilisée par le vérificateur serait radicalement viciée ou même excessivement sommaire ; qu'en revanche, l'administration n'est pas fondée à soutenir, s'agissant d'exercices différents, que l'erreur, même de faible montant, commise au détriment de la société au titre de l'exercice clos le 31 décembre 1993 serait compensée par un avantage à constater sur l'exercice suivant ; qu'il y a donc lieu pour la Cour de rectifier les conséquences de l'erreur commise du fait de la comptabilisation, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2003, des quantités de thé et de café facturées le 17 janvier 2004 ; que le chiffre d'affaires de boissons de l'exercice clos le 31 décembre 2003 doit être ainsi calculé en retenant 223 kilos de café en poudre achetés au lieu de 241 kilos achetés, 42 kilos de thé royal achetés au lieu de 52 kilos achetés et 23 unités achetées de café en paquets de 250 grammes au lieu de 27 unités achetées ; qu'en tenant compte de ces modifications, les ventes totales de café en poudre ressortent à 41 413 euros au lieu de 44 756,40 euros, les ventes de thé à 1 680 euros au lieu de 2 080 euros et les ventes de café en paquets de 250 grammes à 1 313 euros au lieu de 1 542,40 euros ; que le montant reconstitué du chiffre d'affaires de boissons doit, en conséquence, être ramené de 509 632,70 euros à 505 660,70 euros ; qu'en retenant l'ensemble des autres chiffres et taux appliqués par l'administration, le chiffre d'affaires TTC total de l'entreprise doit être fixé à 2 542 286 euros au lieu de 2 562 252 euros et son chiffre d'affaires hors-taxes à 2 197 276 euros au lieu de 2 214 532 euros ; qu'après prise en compte des offerts et des pertes pour 65 918 euros et des avantages consentis au personnel pour 9 639 euros, le chiffre d'affaires net reconstitué doit être fixé à 2 121 719 euros hors-taxes au lieu de 2 138 458 euros hors-taxes ; que ce chiffre de 2 121 719 euros doit être lui-même diminué de 550 euros correspondant selon la proposition de rectification à des achats de café non comptabilisés pour être fixé à la somme de 2 121 169 euros ; qu'en définitive, compte tenu d'un chiffre d'affaires déclaré de 1 134 589 euros hors-taxes, le complément de base imposable mis à la charge de la société en matière d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2003 doit être fixé à 986 580 euros hors-taxes au lieu de 1 003 319 euros soit une réduction de 16 739 euros ; qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée due au titre du même exercice et compte tenu d'une taxe sur la valeur ajoutée déclarée de 1 144 200 euros, le rappel doit être ramené de la somme de 994 258 euros à la somme de 977 519 euros, soit une décharge de 16 739 euros ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, exception faite des conséquences ainsi déterminées de l'erreur de rattachement des achats facturés à la société le 17 janvier 2004, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve qui lui incombe du bien-fondé de la reconstitution des recettes de la société, qui n'est ni radicalement viciée, ni excessivement sommaire et qui n'aboutit pas à des résultats exagérés ;

En ce qui concerne le caractère déductible d'une amende comptabilisée à hauteur de 25 090 euros sous le libellé " condamnation Mairie " au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2002 :

Considérant que les premiers juges, qui ont suffisamment motivé leur jugement, ont retenu à bon droit que le moyen de la société tiré du caractère déductible d'une amende comptabilisée à hauteur de 25 090 euros sous le libellé " condamnation Mairie " au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2002 devait être écarté dès lors qu'aucune imposition supplémentaire n'avait été établie au titre de l'année 2002 et qu'il ne résulte pas de l'instruction, et qu'il n'est d'ailleurs pas soutenu, qu'un déficit reportable aurait été minoré ;

Considérant, en outre et en toute hypothèse, que les sommes affectées au paiement d'amendes pénales ne peuvent être regardées comme des charges au sens du 1 de l'article 39 du code général des impôts ; qu'il résulte de l'instruction et notamment des indications apportées sur ce point au vérificateur par le représentant de la société, telles que relatées dans la proposition de rectification du 14 décembre 2005, que l'amende a été infligée en raison de travaux réalisés en méconnaissance de la législation sur les monuments historiques ; que, par suite, la société requérante, qui n'apporte pas d'autre précision quant à la nature de l'amende, n'établit pas, comme elle le doit, s'agissant d'une écriture de charge, que la somme de 25 090 euros ne correspondrait pas à une amende pénale dont la déduction est prohibée par les dispositions du 1 de l'article 39 du code général des impôts ; que son moyen ne peut, par suite, qu'être écarté également quant à son bien-fondé ;

Sur l'application des pénalités :

Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts dans sa rédaction alors applicable : " 1. Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1728 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie (...) " ;

Considérant, d'une part, que, à supposer que la société requérante entende soutenir que les pénalités exclusives de bonne foi qui lui ont été appliquées n'auraient pas été suffisamment motivées, son moyen doit être écarté comme manquant en fait ;

Considérant, d'autre part, qu'eu égard aux importantes minorations de son chiffre d'affaires par la société et au caractère répété, sur les deux exercices vérifiés, des insuffisances comptables et des omissions de recettes, qui révèlent leur caractère délibéré, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve qui lui incombe du bien-fondé de l'application des pénalités exclusives de bonne foi ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la SARL L'EMBARCADERE est seulement fondée à demander, dans les limites susrappelées, la réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 2003, la réduction de la taxe sur la valeur ajoutée réclamée au titre de la période correspondant à la même année, la réduction correspondante des pénalités ainsi que la réformation en ce sens du jugement du Tribunal administratif de Nice ; qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire droit à ses conclusions tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DÉCIDE :

Article 1er : Les bases de l'impôt sur les sociétés de la SARL L'EMBARCADERE sont réduites de la somme de 16 739 euros au titre de l'année 2003.

Article 2 : La SARL L'EMBARCADERE est déchargée, en droits et pénalités, de la différence entre les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 2003 et celles résultant de l'application de l'article 1er ci-dessus.

Article 3 : Le complément de taxe sur la valeur ajoutée réclamé à la SARL L'EMBARCADERE au titre de la période correspondant à l'année 2003 est réduit de la somme de 16 739 euros ainsi que des pénalités correspondantes.

Article 4 : Le jugement du Tribunal administratif de Nice en date du 25 novembre 2008 est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 5 : Le surplus des conclusions de la requête de la SARL L'EMBARCADERE est rejeté.

Article 6 : Le présent arrêt sera notifié à la SARL L'EMBARCADERE, à Me Stéphanie Bienfait, agissant en qualité de mandataire judiciaire de la société et au ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat. Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal sud-est.

"

"

"

"

N° 09MA00299

Analyse

Abstrats : 19-04-01-04-03 Contributions et taxes. Impôts sur les revenus et bénéfices. Règles générales. Impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales. Détermination du bénéfice imposable.