

Décision de la Cour administrative d'appel n° 22PA04903 du 20 mars 2024

Cour d'appel de Paris

2ème chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Synergence Communication a demandé au Tribunal administratif de la Polynésie française de prononcer, d'une part, la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée et de patente auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices 2016, 2017 et 2018, et, d'autre part, la décharge, en droits et majorations, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu de capitaux mobiliers et de contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers, mises à sa charge au titre des exercices 2017 et 2018.

Par un jugement nos 2100569 et 2200056 du 20 septembre 2022, le Tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté ces demandes.

Procédure devant la Cour :

Par une requête enregistrée le 19 novembre 2022, la société Synergence Communication, en la personne de Me Ancel son liquidateur judiciaire, représentée par Me Mikael Canevet, demande à la Cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du Tribunal administratif de la Polynésie française du 20 septembre 2022 ;
- 2°) de prononcer la décharge des impositions litigieuses ;
- 3°) de mettre à la charge de la Polynésie française une somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- il n'y a pas eu de débat contradictoire sur les pénalités, dès lors qu'il n'a pas été répondu à ses observations à cet égard ;
- il n'a pas été fait droit à sa demande de recours hiérarchique ;
- la circonstance qu'elle ait demandé simultanément les deux recours hiérarchiques ne justifie pas le rejet de sa demande de recours auprès du Directeur de la DICP ;
- la saisine de la commission des impôts était régulière dans le délai d'un mois suivant le rejet des recours hiérarchiques ;
- le président de la commission n'a pas le pouvoir de refuser de faire droit à la demande de saisine ;
- les recours hiérarchiques avaient été demandés le 15 septembre 2020, dans le délai de saisine de la commission des impôts ;
- il y a eu présentation de comptabilité au titre de l'année 2017 ;
- la comptabilité est régulière ;
- le contribuable ne s'est pas opposé au contrôle fiscal ;
- les débits figurant au profit de la société EV constructions sont justifiés ;
- la gérante n'a pas commis d'abus de biens sociaux, les sommes versées sur son compte ayant été reversées à la société ;

- la comptabilité était par suite probante et la procédure de taxation d'office inapplicable ;
- le recours à la taxation d'office ne se justifiait pas en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée dès lors que le rappel se fondait sur les déclarations du contribuable en matière d'impôt sur les sociétés ;
- la méthode est sommaire, dès lors qu'il n'a pas été tenu compte des documents produits en juillet 2020 ;
- la méthode de reconstitution par les encaissements est sommaire dès lors qu'elle était tenue à une comptabilité d'engagement ;
- les factures d'achat n'ont pas été exploitées ;
- les dépenses relatives au contrat Saint Regis sont déductibles, alors même qu'elles ont été mal comptabilisées ;
- au titre de l'année 2018, le vérificateur effectue des réintégrations extra comptables alors qu'il prétend écarter la comptabilité ;
- le vérificateur n'a pas fait application de l'article LP. 425 du code des impôts ;
- les pénalités sont contestées par voie de conséquence.

Par des mémoires en défense enregistrés les 22 février, 8 et 17 mars 2023, la Polynésie française, représentée par Me Philippe Neuffer, conclut au rejet de la requête et à ce que soit mise à la charge de la société requérante la somme de 700 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les moyens soulevés par la société requérante ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 9 mai 2023, la clôture d'instruction a été fixée au 25 mai 2023.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 ;
- la délibération du 5 mai 2011 ;
- le code des impôts de la Polynésie française ;
- 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. Magnard,
- et les conclusions de M. Segretain, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SARL Synergie Communication, qui s'est spécialisée dans la communication et l'organisation d'évènements, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité aux termes de laquelle ont été mises à sa charge des cotisations supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée et de patente au titre des exercices 2016, 2017 et 2018, et des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu de capitaux mobiliers et de contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers au titre des exercices 2017 et 2018.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. En premier lieu, aux termes de l'article LP. 413-1 du code des impôts de la Polynésie française : " En cas de difficultés rencontrées au cours d'une vérification de comptabilité, le contribuable a la faculté de s'adresser au supérieur hiérarchique de l'agent vérificateur. Si des divergences importantes subsistent ou en cas d'absence ou d'empêchement du supérieur hiérarchique direct, le contribuable a la faculté de saisir le directeur des impôts et des contributions publiques. La saisine du directeur doit être formulée par écrit et intervenir avant la saisine de la commission des impôts. Qu'il fasse l'objet d'une procédure de rectification contradictoire ou d'une procédure de taxation d'office, le contribuable peut exercer les deux niveaux de recours hiérarchique. La demande de recours hiérarchique auprès du directeur des impôts et des contributions publiques interrompt les délais de 30 jours prévus par le 3 de l'article LP. 421-1 et par l'alinéa 3 de l'article LP. 432-2 pour saisir la commission des impôts. L'avis de vérification mentionne les modalités selon lesquelles s'exercent ces deux niveaux de recours hiérarchique ". Selon l'article LP. 432-2 du même code : " La commission des impôts ne peut être saisie en cas de taxation d'office au sens de l'article LP. 423-1, sauf en cas de procédure de vérification de comptabilité dans l'entreprise. () / Pour être recevable, la saisine de la commission des impôts opérée dans les cas visés à l'alinéa premier, doit être réalisée par le contribuable dans un délai de 30 jours à compter de la réception de la notification de la taxation d'office ".

3. Ces dispositions doivent être regardées comme subordonnant la saisine du directeur des impôts et contributions publiques, sauf cas d'absence ou d'empêchement du supérieur hiérarchique, à la circonstance que des divergences importantes subsistent à l'issue de l'entretien avec ce dernier. La saisine du directeur de la direction des impôts et contributions publiques (DICP) ne peut donc intervenir que postérieurement à cet entretien. En outre, lesdites dispositions, qui prévoient que la saisine du directeur de la DICP doit intervenir avant la saisine de la commission des impôts, impliquent nécessairement que la saisine du directeur de la DICP intervienne avant l'expiration du délai imparti pour saisir cette commission.

4. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification, datée du 28 juillet 2020 et établie au titre des années 2017 et 2018, a été régulièrement notifiée le 20 août 2020, date de son retrait au bureau de poste. Par courrier du 15 septembre 2020, soit plus de trois semaines après la réception de la proposition de rectification, la Sarl Synergie Communication a demandé le bénéfice " des recours hiérarchiques " prévus à l'article LP. 413-1 précité du code des impôts de la Polynésie française. Or, il résulte de ce qui a été dit précédemment que la société requérante ne pouvait pas saisir le directeur de DICP avant que le supérieur hiérarchique direct de l'agent vérificateur, ni absent ni empêché, ne se soit préalablement prononcé, ce qui a été réalisé le 29 septembre 2020. Le courrier du 15 septembre 2020 ne saurait par suite contenir une demande recevable de saisine du directeur de la DICP. Il en est de même du courrier du 30 septembre 2020, intervenu après l'expiration du délai de 30 jours imparti pour saisir la commission des impôts. Il ne résulte en outre pas de l'instruction qu'en fixant au 29 septembre la date de l'entretien avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, entretien qui lui avait été demandé le 15 septembre précédent, l'administration aurait délibérément cherché à priver la société requérante,

auxquelles les dispositions précitées ouvraient un droit aux " recours hiérarchiques " dès la période correspondant à la vérification de comptabilité, de la garantie liée à ces recours. Par suite, la société requérante, qui ne saurait utilement se prévaloir de ce que la garantie en cause a été accordée à un autre contribuable, n'est pas fondée à soutenir que le directeur de la DICP a méconnu les dispositions précitées en refusant d'examiner son recours hiérarchique formé tardivement le 30 septembre 2020.

5. En deuxième lieu, il résulte de l'instruction que la proposition de rectification du 16 décembre 2019 relative à l'année 2016, qui a été adressée à la société Synergence Communication par lettre recommandée, n'a pas été retirée. Cette proposition doit ainsi être regardée comme ayant été régulièrement notifiée le 26 décembre 2019, date de sa première présentation à l'entreprise. Ainsi qu'il a été dit au point 4., la proposition de rectification du 28 juillet 2020 relative aux années 2017 et 2018 a été notifiée le 20 août 2020. Par suite, le délai pour saisir la commission des impôts était dans les deux cas, déjà arrivé à terme lorsque la société requérante a demandé cette saisine le 15 octobre 2020. En outre, et dès lors qu'ainsi qu'il a été dit au point 4., la saisine du directeur de la DICP demandée les 15 et 30 septembre 2020 n'était pas recevable, elle n'a pu interrompre le délai de 30 jours imparti pour saisir la commission des impôts.

6. En troisième lieu, l'article LP. 433-2-1 du code des impôts de la Polynésie française dispose que " Lorsque le président de la commission ou, en son absence le vice-président, constate l'irrecevabilité de la saisine, il en avise le demandeur ". Il résulte de ces dispositions que le président de la commission ou, en son absence, le vice-président, était, contrairement à ce qui est soutenu, compétent pour déclarer la saisine de la commission irrecevable.

7. En quatrième lieu, aux termes de l'article 422-1 du code des impôts de la Polynésie française : " Si le contrôle ne peut s'exercer du fait du contribuable ou de tiers agissant à son instigation, il est procédé à la taxation d'office des bases d'imposition. / Ces dispositions s'appliquent également en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues à l'article 412-1-III ". Aux termes de l'article LP. 423-1 de ce code : " () 2 - Sont également taxés d'office les contribuables qui n'ont pas présenté la comptabilité ou dont la comptabilité n'a pas été reconnue régulière et probante. () ".

8. Au titre de l'année 2016, il est constant que la société requérante n'a pas présenté de comptabilité. Au titre de l'année 2017, l'agent vérificateur a dressé le 18 novembre 2019 un procès-verbal constatant qu'aucun document comptable ne lui avait été présenté, ledit procès-verbal ayant été signé par la gérante. Si la société requérante fait valoir devant la Cour qu'elle a présenté des documents comptables, elle se borne à produire à l'appui de ce moyen la liasse fiscale de l'exercice 2017. Par ailleurs, si des documents ont été produits en juillet 2020 et notamment des factures et des relevés de compte bancaires, ils ne sauraient être regardés à eux seuls comme constitutifs d'une comptabilité régulière et probante. Au titre de l'année 2018, il résulte de l'instruction, ce qui n'est pas valablement contesté par la société requérante qui se borne à produire la liasse fiscale, que la société n'a pas produit de livre journal. En l'absence, pour ces trois années, de comptabilité régulière et probante, c'est à bon droit que l'administration a mis en œuvre sur le fondement des dispositions précitées de l'article 423-1 du code des impôts de la Polynésie française, la procédure de taxation d'office. Il résulte en outre de

l'instruction que la société, tout au long de la vérification de comptabilité qui s'est déroulée de novembre 2019 à juillet 2020, s'est opposée par de nombreuses manœuvres dilatoires, reports de rendez-vous, refus de communication de pièces, refus de réponse aux informations sollicitées par le vérificateur, au bon déroulement des opérations de contrôle, et cela en dehors même des périodes de confinement imposées par la crise sanitaire. Il suit de là, et alors même que des éléments parcellaires de la comptabilité ont été produits à l'insistance du vérificateur jusqu'aux derniers jours du contrôle, que la situation d'opposition à contrôle fiscal a pu à bon droit lui être opposée au titre des années 2017 et 2018. L'administration était fondée pour ce motif également à mettre en œuvre au titre de ces années la procédure de taxation d'office. Dans ces conditions, les circonstances invoquées tirées de ce que les débits figurant au profit de la société EV constructions sont justifiés et de ce que la gérante n'a pas commis d'abus de biens sociaux sont sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition. Il en est de même du moyen tiré de ce que les déclarations déposées en matière d'impôt sur les sociétés ont été utilisées par le vérificateur pour établir ses rappels de taxe sur la valeur ajoutée.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

9. Aux termes de l'article 424-1 du code des impôts de la Polynésie française :

" La taxation d'office consiste en l'établissement de la base imposable par l'administration à partir des seules informations en sa possession, sans recours possible à la procédure contradictoire prévue à l'article LP. 421-1. / La base retenue est portée à la connaissance du contribuable qui ne peut par voie contentieuse obtenir la réduction de l'impôt mis à sa charge qu'en apportant la preuve de l'exagération de son imposition ".

10. En premier lieu, en se bornant à faire valoir de manière générale que la méthode de reconstitution est sommaire dès lors qu'il n'a pas été tenu compte des documents produits en juillet 2020, et que les factures d'achat n'ont pas été exploitées, sans apporter de précisions permettant à la Cour d'apprécier le bien-fondé et la portée de ce moyen, et notamment sans expliciter en quoi et dans quelle proportion certains de ces documents sont de nature à établir l'exagération des bases taxées, ni d'ailleurs produire les pièces invoquées, la société requérante n'apporte pas la preuve qui lui incombe en application des dispositions précitées.

11. En deuxième lieu, il résulte de l'instruction qu'au titre de l'année 2017, la société requérante n'a présenté aucune comptabilité lors des opérations de vérification et que le service a procédé à la reconstitution de ses recettes en se fondant sur ses encaissements bancaires. L'administration était fondée, en l'absence de comptabilité, à reconstituer les recettes en se référant aux crédits inscrits sur son compte bancaire, même si cette méthode pouvait conduire à ce qu'une partie des recettes ne soit pas retenue suivant le principe des créances acquises mais en fonction de leur encaissement, dès lors qu'il ne résulte pas de l'instruction que les délais de règlement des factures émises étaient particulièrement longs. Ainsi, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que cette méthode serait radicalement viciée. Il ne résulte pas de l'instruction que l'administration ait procédé, au titre de l'année 2018, à une reconstitution de recettes par les encaissements. Le moyen, d'ailleurs dépourvu de toute précision chiffrée, tiré de ce que certains encaissements en 2018 auraient été déclarés en 2017 dans le

cadre d'une comptabilité d'engagement est par suite et en tout état de cause inopérant. Enfin, il ne résulte pas de l'examen des écritures de la société devant la Cour qu'elle développe des moyens de nature à remettre en cause le bien-fondé des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été notifiés au titre de l'année 2016 par l'administration fiscale sur la base des écarts entre les déclarations de résultats et les déclarations de chiffre d'affaires.

12. En troisième lieu, il résulte de l'instruction que l'administration a réintégré dans le résultat imposable de la société requérante au titre de l'année 2018 une somme de 25 664 215 F CFP portée en débit du compte de produits qui ne faisait l'objet d'aucune justification. Si la société requérante fait valoir à juste titre que l'erreur de comptabilisation qu'elle a commise ne fait par elle-même pas obstacle à la déduction de cette somme de ses résultats imposables, elle n'apporte aucun élément concret à l'appui de son moyen tiré de ce que cette somme correspond en réalité à une charge déductible et ne saurait se contenter à cet effet de faire valoir que l'opération à l'origine de ces charges a généré des recettes.

13. Enfin, contrairement à ce que soutient la requérante, l'administration fiscale a déduit les rappels de taxe sur la valeur ajoutée afférents aux exercices 2017 et 2018 des résultats de ces exercices pour évaluer l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. La décision prise sur réclamation contentieuse a accordé, pour ce motif, des dégrèvements partiels. Par suite, la SARL Synergie Communication n'est pas fondée à soutenir que les dispositions de l'article LP. 425 du code des impôts de la Polynésie française relatives à l'application de la " cascade " ont été méconnues.

Sur les pénalités :

14. En premier lieu, aux termes de l'article 511-17 du code des impôts de la Polynésie française : "Les décisions mettant à la charge des contribuables des sanctions fiscales sont motivées au sens de la loi n° 79-187 du 11 juillet 1979 (). () lorsque la pénalité () sanctionne une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable, la motivation est portée à sa connaissance au moins trente jours avant la notification du titre exécutoire. Durant ce délai, le contribuable peut présenter ses observations".

15. Il résulte de ces dispositions, seules applicables en ce qui concerne les amendes et pénalités fiscales à l'exclusion des dispositions de l'article LP. 421-1 du même code, que l'administration n'est pas tenue de répondre aux observations présentées par le contribuable sur ces sanctions, même si elle les a motivées dans la proposition de rectification. Aucun principe général du droit ni aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration de répondre aux observations du contribuable sur les sanctions qu'elle envisage de mettre à la charge de ce dernier. Par suite, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que la procédure serait irrégulière au motif qu'elle n'a pas reçu de réponse à son courrier du 16 septembre 2020.

16. En deuxième lieu, il résulte de ce qui a été dit au point 8. que la société requérante doit être regardée comme s'étant opposée au contrôle fiscal. L'administration était par suite fondée à appliquer la majoration de 100 % prévue par les dispositions de l'article LP. 511-10 du code des impôts.

17. Il résulte de tout ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que c'est à

tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté ses demandes. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge de la Polynésie française, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, le versement de la somme que la société requérante demande au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens. Il n'y a pas lieu dans les circonstances de l'espèce de mettre à la charge de la société requérante une somme sur le fondement de ces dispositions.

DECIDE :

Article 1er : La requête de la société Synergie Communication est rejetée.

Article 2 : Les conclusions de la Polynésie française présentées sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à la société Synergie Communication, en la personne de son liquidateur judiciaire, et à la Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 6 mars 2024, à laquelle siégeaient :

- Mme Brotons, président de chambre,
- M. Magnard, premier conseiller,
- Mme Mayer, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 20 mars 2024.

Le rapporteur,

F. MAGNARDLe président,

I. BROTONS

Le greffier,

C. MONGIS

La République mande et ordonne au ministre de l'intérieur et des outre-mer en ce qui le concerne ou à tous commissaires 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.

7