

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE LYON**

N° 16LY02857

SARL APERICLUB

M. Bertrand Savouré
Rapporteur

Mme Isabelle Bourion
Rapporteur public

Audience du 18 janvier 2018
Lecture du 8 février 2018

19-04-01-04-03
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La cour administrative d'appel de Lyon
5^{ème} chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure

La SARL Apériclub a demandé au tribunal administratif de Dijon de lui accorder la décharge de l'amende prévue par les dispositions de l'article 1759 du code général des impôts qui lui a été infligée, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2010, 2011 et 2012, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012 et des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1502202 du 23 juin 2016, le tribunal administratif de Dijon a constaté un non lieu à statuer à concurrence de 167 euros et rejeté le surplus des conclusions de sa demande.

Procédure devant la cour

Par une requête enregistrée le 10 août 2016 et un mémoire enregistré le 25 juillet 2017, la SARL Apériclub, représentée par Me Planchat, demande à la cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Dijon du 23 juin 2016 ;
- 2°) de lui accorder la décharge des impositions restant en litige ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- l'administration a irrégulièrement emporté des documents comptables et, ainsi, méconnu l'article L. 13 du livre des procédures fiscales ;
- la remise de la comptabilité informatisée en application du I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales n'a pas fait l'objet d'un écrit et celle-ci n'a pas été restituée ;
- l'administration n'a pas fourni les données lui permettant de conclure que le taux d'offerts de 50 % proposé par le contribuable est contraire aux habitudes de la profession, ni les modalités de détermination des taux d'offerts pour les boissons alcoolisées et les adjuvants ;
- elle justifie du caractère non imposable des sommes créditées sur son compte courant ;
- la demande tendant à ce que l'origine des apports soit justifiée constitue un détournement de procédure.

Par des mémoires enregistrés le 28 novembre 2016 et le 14 novembre 2017, le ministre de l'économie et des finances conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- la requête, qui reprend littéralement le mémoire de première instance, est irrecevable ;
- aucun des moyens présentés par la SARL Apériclub n'est fondé.

Par ordonnance du 19 octobre 2017, l'instruction a été close à compter du 16 novembre 2017.

Un mémoire présenté par la SARL Apériclub a été enregistré le 29 décembre 2017.

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 ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Savouré, premier conseiller,
- les conclusions Mme Bourion, rapporteur public,
- les observations de Me Planchat, avocat de la SARL Apériclub ;

1. Considérant que la SARL Apériclub, qui exploite un fonds de commerce de discothèque à Montceau-les-Mines, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle sa comptabilité des exercices clos en 2010, 2011 et 2012 a été écartée comme non probante ; que l'administration a reconstitué son chiffre d'affaires et l'a assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre des années 2010, 2011 et 2012 et à des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012 ; que ces rehaussements, notifiés selon la procédure contradictoire, ont été assortis de l'amende fiscale prévue par l'article 1759 du code général des impôts et de majorations pour manquement délibéré ; que par

le jugement attaqué, le tribunal administratif de Dijon a constaté un non lieu à statuer à concurrence de 167 euros (article 1^{er}) et rejeté le surplus de sa demande de décharge de ces impositions (article 2) ; que, par la présente requête, la SARL Apériclub demande l'annulation de l'article 2 de ce jugement et la décharge des impositions restant en litige ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. Considérant qu'il résulte de l'ensemble des dispositions du livre des procédures fiscales relatives aux opérations de vérification de comptabilité que celles-ci se déroulent chez le contribuable ou au siège de l'entreprise vérifiée ; que, toutefois, sur la demande écrite du contribuable, le vérificateur peut emporter certains documents dans les bureaux de l'administration, qui en devient ainsi dépositaire ; que dans ce cas, il doit remettre à l'intéressé un reçu détaillé des pièces qui lui sont confiées ; qu'en outre, cette pratique ne saurait avoir pour effet de priver le contribuable des garanties qu'il tient des articles L. 47 et L. 52 du livre des procédures fiscales et qui ont notamment pour objet de lui assurer des possibilités de débat oral et contradictoire avec le vérificateur ; qu'à cette fin, les documents comptables emportés doivent être restitués dans leur intégralité avant la fin des opérations de vérification ; que, toutefois, une telle irrégularité demeure sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de redressement ;

3. Considérant qu'un document, daté du 28 mai 2013, et signé par le vérificateur et une personne dont le nom et la qualité ne sont pas mentionnés, indique : « ce jour, l'administration emporte les factures de boissons (fournisseurs de boissons) de la SARL Apériclub au titre des années 2010, 2011 et 2012 » ; qu'un second document, daté du 30 mai 2013, de nouveau signé par le vérificateur et une autre personne anonyme, différente de celle ayant signé le premier courrier, indique : « l'administration restitue les factures de boissons (fournisseurs de boissons) au titre des années 2010, 2011 et 2012 » ; qu'il ne résulte pas de l'instruction que ces documents originaux aient été emportés sur demande écrite du contribuable ; que l'administration ne conteste d'ailleurs pas le caractère irrégulier de cet emport de documents ; que toutefois, la SARL Apériclub n'allègue pas qu'à défaut d'en avoir disposé durant ces deux jours elle n'aurait pu utilement en débattre avec le vérificateur ; que, compte tenu de la brièveté de l'emport de ces documents et de la circonstance qu'une intervention sur place s'est déroulée postérieurement à la restitution de l'intégralité de ceux-ci, le 20 juin 2013, cette irrégularité n'a pas effectivement privé la société requérante des garanties de la procédure contradictoire et n'a, ainsi, pas pu avoir d'influence sur le redressement contesté ;

4. Considérant qu'aux termes du I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable aux vérifications litigieuses : « *Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable peut satisfaire à l'obligation de représentation des documents comptables mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du code général des impôts en remettant, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable. L'administration restitue au contribuable, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis et n'en conserve aucun double.* » ;

5. Considérant que les dispositions de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales interdisent à l'administration fiscale de conserver les copies des fichiers d'écritures comptables après la mise en recouvrement des impositions ; que ces dispositions, ainsi que cela ressort des travaux préparatoires dont elles sont issues, sont destinées à garantir au contribuable que des impositions ultérieures ne seront pas établies sur la base des données contenues dans ces fichiers ; que l'omission de restitution des copies des fichiers en cause, en méconnaissance des dispositions précitées, est susceptible d'entacher la régularité des impositions qui viendraient à être ultérieurement établies sur la base des données qu'ils contiennent ; qu'elle est, en revanche, sans influence sur les impositions mises en recouvrement après la consultation et l'exploitation des fichiers ;

6. Considérant que si le contribuable soutient que la comptabilité a été présentée au vérificateur sous forme informatisée sans que l'administration n'en dresse un compte rendu écrit, aucun élément du dossier ne corrobore, en tout état de cause, ces affirmations ; qu'à supposer même que ces allégations puissent être regardées comme établies, l'absence de restitution des fichiers resterait sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition ; que, dans ces conditions, le moyen tiré de la méconnaissance de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales doit être écarté ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne la charge de la preuve :

7. Considérant qu'aux termes de l'article L. 192 du livre des procédures fiscales : *« Lorsque l'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 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. »* ;

8. Considérant que le vérificateur a constaté lors du contrôle que la SARL Apériclub ne conservait aucun double des notes clients, de sorte qu'il était dans l'impossibilité de vérifier l'enregistrement chronologique quotidien des recettes et que certains tickets journaliers dits « tickets Z » étaient manquants, tandis que d'autres étaient raturés manuellement ; qu'il a également constaté un écart entre ces tickets journaliers et les recettes portées en comptabilité ; qu'aucun billet n'était délivré pour les après-midis festives en direction des adolescents ; que sont apparues des incohérences entre les achats revendus et les marchandises en stock ; que certaines charges se sont avérées justifiées par des fausses factures ; qu'enfin, le taux de marge est anormalement faible au regard des marges habituellement constatées dans ce secteur d'activité ; qu'au regard de ces éléments, au demeurant non contestés par la société requérante, l'administration a pu à bon droit rejeter la comptabilité de la SARL Apériclub ; que les impositions en litige ont été établies conformément à l'avis rendu le 30 septembre 2014 par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ; que la charge de la preuve de l'exagération des bases d'imposition incombe, par suite, à la société requérante ;

En ce qui concerne le bien-fondé des rectifications :

9. Considérant, en premier lieu que, s'agissant de la reconstitution de son chiffre d'affaires, la SARL Apériclub conteste uniquement les taux d'offerts retenus par le vérificateur ; que le gérant ayant indiqué au cours du contrôle qu'il pratiquait des taux d'offerts de 15 % sur les boissons sans alcool, 100 % sur les eaux et les adjuvants et 20 % sur les boissons alcoolisées, le vérificateur a accepté de retenir un taux global de 30 % ; que la société requérante ne saurait sérieusement contester les taux de 15 % et 20 % susmentionnés dès lors qu'il résulte de l'instruction qu'elle les a elle-même indiqués au vérificateur au cours du contrôle ; qu'elle ne justifie pas pour quel motif le taux d'offerts global devrait, comme elle le demande, être fixé à 50 % ; que, dans ces conditions, elle ne rapporte pas la preuve de ce que le résultat de la reconstitution serait surévalué ;

10. Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes de l'article 38 du code général des impôts : « *1. Sous réserve des dispositions des articles 33 ter, 40 à 43 bis et 151 sexies, le bénéficiaire net est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. / 2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. (...)* » ;

11. Considérant que l'administration a constaté que les crédits portés sur les comptes courants détenus par des associés de la société n'étaient pas justifiés ; que, faute pour la société de justifier les montants portés sur ces comptes, l'administration a estimé qu'il s'agissait de passifs injustifiés imposables sur le fondement de l'article 38 précité ;

12. Considérant, s'agissant de l'exercice clos en 2010, que la société requérante soutient que les inscriptions au crédit du compte courant d'associé détenu par M. X. pour un montant total de 19 735 euros entre le 27 mai 2010 et le 21 décembre 2010 sont justifiées, en premier lieu, par des chèques de 4 000, 5 000 et 2 000 euros établis par M. Y. les 25 et 29 mai et 21 juin 2010, en second lieu, par deux chèques de 2 000 euros établis par M. X., en troisième lieu, par diverses factures réglées par ce dernier ou par chèque de la SCI Danton pour son compte et, en quatrième lieu, par des sommes « contrepassées sur le compte courant d'associé en l'absence de facture » ; que, toutefois, la société requérante n'explique pas en quoi les chèques établis par M. Y. justifieraient une inscription en compte courant au profit de M. X., alors au demeurant qu'elle avait donné une autre explication à ces crédits en cours de contrôle ; qu'elle ne justifie pas davantage l'existence des chèques prétendument établis par la SCI Danton pour le compte de M. X. ; qu'enfin, elle ne justifie pas le paiement de diverses factures que ce dernier allègue avoir réglées ; que, pour le surplus des sommes initialement incluses dans la proposition de rectification, l'administration a admis les explications de la SARL Apériclub préalablement à la saisine du juge ;

13. Considérant, s'agissant de l'année 2011, que la société requérante soutient que les inscriptions en compte courant sont justifiées à concurrence de 22 067 euros ; que, toutefois, elle ne justifie pas, à défaut de présentation de bulletins de salaires ou de la déclaration annuelle des salaires, qu'elles correspondraient, à concurrence de crédits de 4 687,86 euros et 200,26 euros, à des salaires versés à l'épouse de M. X. ; que si elle affirme qu'une inscription d'un montant de 1 500 euros

correspondrait au remboursement par M. X. d'une dette de même montant envers un de ses créanciers, elle ne l'établit pas ; qu'elle n'établit pas davantage que le montant de 15 679 euros correspondrait à une correction d'écritures entre comptes du passif ;

14. Considérant, enfin, que la demande de justification de ces crédits par l'administration ne saurait s'analyser en un détournement de procédure ;

15. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, sans qu'il soit besoin de statuer sur la fin de non recevoir opposée à la requête, la SARL Apériclub n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Dijon a rejeté le surplus des conclusions de sa demande ; que doivent être rejetées, par voie de conséquence, ses conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DÉCIDE :

Article 1^{er} : La requête de la SARL Apériclub est rejetée.