



**RÉPUBLIQUE  
FRANÇAISE**

*Liberté  
Égalité  
Fraternité*

**Légifrance**

Le service public de la diffusion du droit



## CAA de TOULOUSE, 1ère chambre, 24/10/2024, 23TL00822, Inédit au recueil Lebon

CAA de TOULOUSE - 1ère chambre

Lecture du jeudi 24 octobre 2024

N° 23TL00822

Inédit au recueil Lebon

Président

M. Rey-Bèthbéder

Rapporteur public

Mme Restino

Rapporteur

M. Nicolas Lafon

Avocat(s)

DUPEY

### Texte intégral

#### **RÉPUBLIQUE FRANÇAISE AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société à responsabilité limitée Pit'Ap a demandé au tribunal administratif de Toulouse de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos les 30 septembre 2015, 2016 et 2017 et du complément de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période du 1er octobre 2014 au 30 septembre 2017, ainsi que de l'amende qui lui a été infligée sur le fondement du I de l'article 1729 D du code général des impôts au titre des années 2015, 2016 et 2017.

Par un jugement n° 2002365 du 7 février 2023, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête, enregistrée le 8 avril 2023, la société Pit'Ap, représentée par Me Dupey, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du 7 février 2023 du tribunal administratif de Toulouse ;

2°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos les 30 septembre 2015, 2016 et 2017 et du complément de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période du 1er octobre 2014 au 30 septembre 2017, ainsi que de l'amende qui lui a été infligée sur le fondement du I de l'article 1729 D du code général des impôts au titre des années 2015, 2016 et 2017 ;

3°) de mettre à la charge de l'État une somme de 2 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la proposition de rectification, qui ne précise pas auprès de qui l'administration avait exercé son droit de communication, est insuffisamment motivée et méconnaît les dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ;

- l'administration n'apporte pas la preuve de l'absence de documents comptables ;

- à titre subsidiaire, elle ne démontre pas l'absence de sincérité de sa comptabilité ;
- la reconstitution n'est pas motivée et les chiffres d'affaires reconstitués ne sont pas justifiés ;
  
- c'est à tort que les factures de charges n'ont pas été prises en compte au titre de la taxe sur la valeur ajoutée déductible à hauteur de 4 302,60 euros pour 2015, de 522,12 euros pour 2016 et de 1 473,53 euros pour 2017 ;
  
- le profit sur le Trésor doit être en conséquence annulé ;
  
- un déficit de 1 377 euros, reportable sur les résultats de l'exercice clos en 2014 et des exercices suivants, est justifié par la liasse fiscale de l'exercice 2013 ;
  
- elle n'a pas procédé à la répartition des bénéfices et à la distribution de revenus ;
  
- les majorations prévues au 1 de l'article 1728 du code général des impôts ne pouvaient être appliquées, dès lors qu'aucune mise en demeure ne lui a été adressée ;
  
- la proposition de rectification, qui contient la motivation de l'application de l'amende prévue à l'article 1729 D du code général des impôts, n'a pas été signée par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire.

Par un mémoire en défense, enregistré le 9 août 2023, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés dans la requête sont inopérants ou ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 21 août 2023, la clôture de l'instruction a été fixée au 31 octobre 2023.

Par une lettre du 2 octobre 2024, les parties ont été informées, en application des dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, que l'arrêt était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office, tiré de ce qu'il appartient au juge d'appliquer d'office, s'agissant du complément de taxe sur la valeur ajoutée, la majoration de 10 % prévue par le a. du 1 de l'article 1728 du code général des impôts et de substituer ce taux à celui de 40 % retenu par l'administration sur le fondement du b. du 1 du même article.

Par un mémoire, enregistré le 4 octobre 2024, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a présenté des observations en réponse à la mesure d'information du 2 octobre 2024.

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. Lafon,
- et les conclusions de Mme Restino, rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. La société Pit'Ap, qui exerce à Toulouse une activité de conseil en relations économiques et communication, fait appel du jugement du 7 février 2023 par lequel le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos les 30 septembre 2015, 2016 et 2017 et du complément de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période du 1er octobre 2014 au 30 septembre 2017, ainsi que de l'amende qui lui a été infligée sur le fondement du I de l'article 1729 D du code général des impôts au titre des années 2015, 2016 et 2017.

Sur le bien-fondé du jugement :

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :

2. Aux termes de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales : " Sont taxés d'office : / (...) / 2° à l'impôt sur les sociétés, les personnes morales passibles de cet impôt qui n'ont pas déposé dans le délai légal leur déclaration, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 68 ; / 3° aux taxes sur le chiffre d'affaires, les personnes qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elles sont tenues de souscrire en leur qualité de redevables des taxes (...) ". L'article L. 68 du même livre, dans sa rédaction applicable au présent litige, dispose que : " La procédure de taxation d'office prévue aux 2° et 5° de l'article L. 66 n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure (...) ". Il résulte de l'instruction que la société Pit'Ap n'a déposé dans les délais qui lui étaient impartis ni les déclarations trimestrielles de taxe sur la valeur ajoutée correspondant à la période en litige, ni les déclarations des résultats des exercices 2015, 2016 et 2017. Elle n'a pas davantage répondu, dans le délai mentionné à l'article L. 68 du livre des procédures fiscales, aux mises en demeure de déposer ces déclarations de résultats, que lui a adressées l'administration fiscale les 6 et 7 avril 2018 et qui comportent, chacune, la mention " Reçu en main propre le 10/4/18 ", ainsi que la signature de son gérant. Elle se trouvait ainsi en situation de taxation d'office en application des dispositions précitées de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales.

3. Aux termes de l'article L. 76 du livre des procédures fiscales : " Les bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office et leurs modalités de détermination sont portées à la connaissance du contribuable trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions (...) ". Ces dispositions sont applicables à la société Pit'Ap dès lors qu'elle a été taxée d'office à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi qu'il a été dit au point précédent. Par ailleurs, aux termes de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales : " L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande ". L'administration est tenue d'informer le contribuable de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus de tiers et qu'elle a utilisés pour établir les impositions, afin de le mettre en mesure de demander la communication des documents en cause avant la mise en recouvrement des impositions.

4. La proposition de rectification adressée le 15 juin 2018 à la société Pit'Ap comportait les mentions exigées par les dispositions de l'article L. 76 du livre des procédures fiscales, permettant à la contribuable de présenter utilement ses observations. Elle indiquait, en particulier, que la société n'avait présenté aucune comptabilité et précisait, en conséquence, la méthode de détermination de son chiffre d'affaires pour chacun des exercices en cause, qui sont clairement identifiés, ainsi que, de façon compréhensible, le montant de la taxe sur la valeur ajoutée collectée qui en découle. Elle identifiait, par ailleurs, conformément aux prescriptions de l'article L. 76 B du même livre, l'organisme bancaire auprès duquel les relevés de compte professionnel de la société Pit'Ap, sur lesquels l'administration fiscale s'est notamment fondée pour établir les impositions contestées, avaient été obtenus dans le cadre d'un droit de communication. En outre, elle désignait précisément le cabinet comptable et l'entreprise de formation auprès desquels elle avait également effectué son droit de communication. Par suite, le moyen tiré de l'insuffisante motivation de la proposition de rectification doit être écarté.

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions :

5. En premier lieu, il résulte de l'instruction, notamment du compte-rendu de la première intervention sur place du 1er février 2018, que la société Pit'Ap a indiqué à cette occasion au vérificateur qu'elle tenait une comptabilité informatisée, sans être en mesure de remettre un fichier des écritures comptables des exercices en litige, et que l'ensemble de ses documents comptables étaient détenus par son cabinet comptable. Le vérificateur, à qui seulement deux factures ont été produites, a en conséquence dressé, le 14 mars 2018, un procès-verbal de défaut de comptabilité. Le gérant de la société a d'ailleurs confirmé, dans ce procès-verbal, être dans l'impossibilité de présenter sa comptabilité au motif que son cabinet comptable refusait de la lui restituer. Ce dernier a enfin indiqué à l'administration fiscale, qui l'avait saisi dans le cadre de son droit de communication, ne détenir aucun document de nature commerciale ou comptable concernant la société Pit'Ap. En conséquence, l'administration apporte en tout état de cause la preuve de ce que la société n'a pas présenté de comptabilité. Par suite, le moyen tiré de ce qu'elle ne démontrerait pas l'absence de sincérité de la comptabilité de la société Pit'Ap doit être écarté.

6. En deuxième lieu, aux termes de l'article L. 193 du livre des procédures fiscales : " Dans tous les cas où une imposition a été établie d'office la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition ". L'article R. 193-1 du même livre dispose que : " Dans le cas prévu à l'article L. 193 le contribuable peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition mise à sa charge en démontrant son caractère exagéré ". La société Pit'Ap, qui a fait l'objet de la procédure de taxation d'office prévue à l'article L. 66 du livre des procédures fiscales, supporte, en vertu des articles L. 193 et R. 193-1 du même livre, la charge de la preuve du caractère exagéré des impositions contestées.

7. D'une part, il résulte de l'instruction que pour reconstituer le chiffre d'affaires de la société Pit'Ap, le service vérificateur a

pris en compte les encaissements apparaissant sur les relevés bancaires obtenus dans le cadre du droit de communication, ainsi que, s'agissant du premier exercice vérifié, les sommes correspondant à la rémunération des prestations de services admises par son gérant. Pour déterminer le montant de la taxe sur la valeur ajoutée collectée, il s'est fondé sur les mêmes encaissements bancaires, qui ont été réputés contenir cette taxe, tout en excluant de son assiette les sommes retenues dans la reconstitution, mais non encaissées par la société Pit'Ap. Cette assiette a ainsi été retenue à hauteur de 63 054,10 euros pour l'exercice clos en 2015. En se bornant à affirmer que les chiffres d'affaires reconstitués ne sont pas justifiés, la société Pit'Ap n'apporte pas la preuve du caractère exagéré de la reconstitution opérée par le vérificateur.

8. D'autre part, aux termes de l'article 271 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " I. 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. / 2. Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable. / (...) / II. 1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon le cas : / a) Celle qui figure sur les factures établies conformément aux dispositions de l'article 289 et si la taxe pouvait légalement figurer sur lesdites factures ; / (...) / 2. La déduction ne peut pas être opérée si les redevables ne sont pas en possession soit desdites factures (...). Il résulte de l'instruction que le vérificateur n'a pas admis de taxe sur la valeur ajoutée déductible, dès lors que la société Pit'Ap n'a présenté aucune facture d'achat. En ne versant au dossier aucune pièce justificative, elle n'établit pas que des factures de charges auraient dû être prises en compte au titre de la taxe déductible à hauteur des sommes invoquées, d'ailleurs non détaillées, de 4 302,60 euros pour 2015, de 522,12 euros pour 2016 et de 1 473,53 euros pour 2017.

9. En troisième lieu, il résulte de ce qui a été dit précédemment que la société Pit'Ap n'est pas fondée à remettre en cause par voie de conséquence le profit sur le Trésor procédant des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge.

10. En quatrième lieu, aux termes de l'article 209 du code général des impôts : " I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 237 ter A et 302 septies A bis (...) / Sous réserve de l'option prévue à l'article 220 quinquies, en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant (...) Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté dans les mêmes conditions sur les exercices suivants (...). La seule production par la société Pit'Ap, au cours des opérations de vérification, d'une liasse fiscale relative à l'exercice clos en 2014, faisant apparaître un déficit reportable de 1 377 euros, qui aurait pour origine l'exercice précédent, ne permet pas d'en justifier l'existence. Le moyen tiré de ce que ce déficit aurait dû être pris en compte comme une charge déductible du bénéfice imposable des exercices en litige doit, par suite, être écarté.

11. En dernier lieu, la société Pit'Ap ne peut utilement se prévaloir, pour contester les impositions mises à sa charge, de l'absence de revenus distribués, dès lors qu'elle n'a pas été imposée à raison de tels revenus.

En ce qui concerne les pénalités :

12. En premier lieu, aux termes de l'article 1728 du code général des impôts : " 1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de : / a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ; / b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai (...). "

13. D'une part, il résulte de l'instruction que l'administration a appliqué aux suppléments d'impôt sur les sociétés mis à la charge de la société Pit'Ap, qui n'a pas déposé les déclarations de résultats correspondantes, la majoration de 10 % prévue par le a. du 1 de l'article 1728 du code général des impôts. Par suite, la société appelante ne peut utilement soutenir que cette majoration n'a pas été précédée de la réception d'une mise en demeure, contrairement d'ailleurs aux constatations relevées au point 2 du présent arrêt.

14. D'autre part, le ministre produit un courrier du 2 février 2018 par lequel l'administration, après avoir constaté que la société Pit'Ap n'avait pas déposé les déclarations trimestrielles de taxe sur la valeur ajoutée correspondant à la période en litige, l'a invitée " à régulariser la situation dans les meilleurs délais " et l'a informée de ce que " À défaut de dépôt, des pénalités vous seront appliquées ". En l'absence, notamment, de mention d'un délai fixé pour le dépôt de ces déclarations, cette invitation à régulariser ne peut être regardée comme constitutive d'une mise en demeure. Il en résulte que l'administration, alors même qu'elle apporte la preuve de la réception du courrier du 2 février 2018, ne pouvait légalement appliquer à la société Pit'Ap la majoration de 40 % prévue par le b. du 1 de l'article 1728 du code général des impôts sur le montant du complément de taxe sur la valeur ajoutée en litige, dont l'application est subordonnée à l'absence de dépôt de la déclaration dans les trente jours suivants la réception d'une mise en demeure.

15. Toutefois, il appartient au juge, dans une telle hypothèse, alors même que l'administration ne le saisirait pas d'une demande en ce sens, de substituer, au besoin d'office, s'il y a lieu, la majoration de 10 % prévue par le a. du 1 de l'article 1728 du code général des impôts pour non dépôt d'une déclaration dans les délais requis à la majoration de 40 % prévue par le b. du 1 de ce même article. Dès lors qu'il est constant que la société Pit'Ap n'a pas déposé les déclarations trimestrielles de taxe sur la valeur ajoutée correspondant à la période en litige, il y a lieu de procéder à cette substitution.

16. En second lieu, aux termes du I de l'article 1729 D du code général des impôts : " Le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales entraîne l'application d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable ". L'article L. 80 E du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable au présent litige, dispose que : " La décision d'appliquer les majorations et amendes prévues aux articles 1729, 1732 et 1735 ter du code général des impôts est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités ". Aux termes de l'article R. 80 E-1 du même livre : " La décision d'appliquer les majorations et amendes mentionnées à l'article L. 80 E est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire ".

17. Il ne résulte pas des dispositions citées au point 16 que la décision d'appliquer l'amende prévue par l'article 1729 D du code général des impôts entre dans le champ des majorations et amendes devant être prises par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire. Par suite, le moyen tiré de ce que la proposition de rectification du 15 juin 2018, qui contient la motivation de l'application de cette amende à la société Pit'Ap, ne comporte pas le visa d'un agent détenant au moins ce grade doit être écarté.

18. Il résulte de ce qui précède que la société Pit'Ap est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Toulouse ne l'a pas déchargée de la différence entre la majoration de 40 % prévue par le b. du 1 de l'article 1728 du code général des impôts dont a été assorti le complément de taxe sur la valeur ajoutée en litige et la majoration de 10 % prévue par le a. du 1 du même article.

Sur les frais liés au litige :

19. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'État, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, le versement de quelque somme que ce soit sur leur fondement.

**D É C I D E :**

Article 1er : La majoration de 10 % prévue par le a. du 1 de l'article 1728 du code général des impôts est substituée à la majoration de 40 % prévue par le b. du 1 du même article dont a été assorti le complément de taxe sur la valeur ajoutée qui a été réclamé à la société Pit'Ap au titre de la période du 1er octobre 2014 au 30 septembre 2017.

Article 2 : La société Pit'Ap est déchargée de la différence procédant de la substitution mentionnée à l'article 1er.

Article 3 : Le jugement n° 2002365 du 7 février 2023 du tribunal administratif de Toulouse est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête de la société Pit'Ap est rejeté.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié à la société à responsabilité limitée Pit'Ap et au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.

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

Délibéré après l'audience du 10 octobre 2024, où siégeaient :

M. Rey-Bèthbéder, président,  
M. Lafon, président-assesseur,  
Mme Fougères, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 24 octobre 2024.

Le rapporteur,  
N. Lafon  
Le président,  
É. Rey-Bèthbéder  
Le greffier,  
F. Kinach

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie 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.

N° 23TL00822 2

## Analyse

### ▼ Abstrats