

Synthèse

⊗ TA Montpellier, 2^e ch., 12 févr. 2024, [n° 2201983](#)

Infirmerie CADF, s. n°2 du 14 janv. 2021, aff. [n° 2020-29](#)

Abus de droit fiscal. L'opération de réduction de capital a une motivation fiscale exclusive. Même si elle ne présente pas un caractère de récurrence, elle doit être regardée comme constitutive d'un montage artificiel par lequel M. a cherché le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Tribunal administratif de Montpellier, 2^eme Chambre, 12 février 2024, 2201983

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires, enregistrés les 15 avril 2022 et 15 juin 2023, M. B D et Mme A C, représentés par le cabinet d'avocats Avodia, demandent au tribunal :

1°) de prononcer la décharge, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux mis à leur charge au titre de l'année 2015 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- l'administration a méconnu l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, faute d'avoir communiqué les documents qu'elle a obtenus de tiers ;
- le service n'était pas fondé à recourir à la procédure d'abus de droit fiscal ;
- le service ne rapporte pas la preuve du manquement délibéré.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 5 août 2022 et le 21 juin 2023, le directeur de contrôle fiscal Sud-Pyrénées conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code de commerce ;
- 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 Mme Viallet, rapporteure ;
- et les conclusions de Mme Villemejeanne, rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. M. D et Mme C ont fait l'objet d'un examen de leur situation fiscale personnelle à l'issue duquel ils ont été assujettis à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et à des prélèvements sociaux au titre de l'année 2015, dont ils demandent la décharge en droits et pénalités.

Sur les conclusions à fin de décharge :

En ce qui concerne la régularité de la procédure :

2. 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 ".

3. Il résulte de ces dispositions qu'il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des documents et renseignements obtenus auprès de tiers, qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour mettre à même l'intéressé d'y avoir accès avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent. Lorsque le contribuable lui en fait la demande, l'administration est, en principe, tenue de lui communiquer, alors même qu'il en aurait eu connaissance, les renseignements, documents ou copies de documents obtenus auprès de tiers qui lui sont opposés, afin de lui permettre d'en vérifier l'authenticité ou d'en discuter la teneur ou la portée. Il en va autrement s'agissant des documents et renseignements qui, à la date de la demande de communication, sont directement et effectivement accessibles au contribuable dans les mêmes conditions qu'à l'administration. Dans cette dernière hypothèse, si le contribuable établit qu'il ne peut avoir effectivement accès aux mêmes documents et renseignements que ceux détenus par l'administration, celle-ci est alors tenue de les lui communiquer.

4. Les requérants soutiennent que, malgré leur demande formulée en ce sens dans leurs observations du 23 janvier 2019, le service ne leur a pas communiqué, avant la mise en recouvrement, les documents obtenus dans le cadre de l'exercice du droit de communication. Il résulte toutefois de l'instruction que d'une part, par courrier du 16 mai 2019, le service a fait droit à cette demande de communication en ce qui concerne les documents obtenus auprès de l'établissement bancaire de Mme C, et que d'autre part, les autres documents utilisés pour fonder les impositions en litige ont été produits par les contribuables eux-mêmes dans le cadre du contrôle par l'intermédiaire de leur avocat. Par suite, le moyen doit être écarté.

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

5. Aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige : " Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. ". Il résulte de ces dispositions que lorsque l'administration use des pouvoirs que lui confère ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif, ou bien, à défaut, recherchent le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles. L'administration fiscale apporte cette preuve par la production de tous éléments suffisamment précis attestant du caractère fictif des actes en cause ou de l'intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales. Dans l'hypothèse où l'administration s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au contribuable, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de la réalité des actes contestés ou de ce que l'opération litigieuse est justifiée par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales.

6. Le comité de l'abus de droit fiscal, saisi à la demande des requérants, ayant, au cas d'espèce, donné un avis le 14 janvier 2021 auquel le service ne s'est pas conformé, la charge de la preuve de l'existence d'un abus de droit incombe à l'administration.

7. Aux termes de l'article 150-0 A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : " I. - 1. Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120, de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu. () ". Aux termes de l'article 150-0 D du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : " 1. Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A sont constitués par la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix effectif d'acquisition par celui-ci diminué, le cas échéant, des réductions d'impôt effectivement obtenues dans les conditions prévues à l'article 199 terdecies-0 A, ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation. / Les gains nets résultant de la cession à titre onéreux ou retirés du rachat d'actions, de parts de sociétés, de droits démembrés portant sur ces actions ou parts, ou de titres représentatifs de ces mêmes actions, parts ou droits, mentionnés à l'article 150-0 A, ainsi que les distributions mentionnées aux 7,7 bis et aux deux derniers alinéas du 8 du II du même article, à l'article 150-0 F et au 1 du II de l'article 163 quinquies C sont réduits d'un abattement déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1 ter ou au 1 quater du présent article. / Le complément de prix prévu au 2 du I de l'article 150-0 A, afférent à la cession d'actions, de

parts ou de droits mentionnés au deuxième alinéa du présent 1, est réduit de l'abattement prévu au même alinéa et appliqué lors de cette cession. () 1 ter. L'abattement mentionné au 1 est égal à () 3° 85 % de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis au moins huit ans à la date de la cession. () "

8. Aux termes de l'article L. 225-207 du code de commerce : " L'assemblée générale qui a décidé une réduction de capital non motivée par des pertes peut autoriser le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas, à acheter un nombre déterminé d'actions pour les annuler. "

9. Aux termes de l'article 109 du code général des impôts : " 1. Sont considérés comme revenus distribués : 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices. ". Aux termes de l'article 112 de ce code : " Ne sont pas considérés comme revenus distribués : () 6° Les sommes ou valeurs attribuées aux associés ou actionnaires au titre du rachat de leurs parts ou actions. Le régime des plus-values prévu, selon les cas, aux articles 39 duodecies, 150-0 A ou 150 UB est alors applicable. "

10. Il résulte de l'instruction que, le 9 février 2016, M. D a créé l'Eurl JPB Développement dont il est le seul gérant. La société, qui exerce une activité de marchand de bien, disposait alors d'un capital de 1 000 euros réparti en 100 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros, détenu intégralement par M. D, son dirigeant. Par acte du 30 mars 2011, enregistré le 27 avril 2011, le capital de la société a été augmenté de 45 000 euros par incorporation des réserves pour être porté à 46 000 euros. Par acte du 27 décembre 2013 enregistré le 14 janvier 2014, le capital a de nouveau été augmenté de 54 000 euros par incorporation de réserves pour être porté à 100 000 euros. A l'issue de ces augmentations de capital, M. D détenait l'intégralité du capital divisé en 10 000 parts d'une valeur nominale de 10 euros. Par procès-verbal des décisions de l'associé unique de l'Eurl JPB Développement en date du 7 mai 2015, il a été décidé que le capital de la société serait réduit de 100 000 euros à 80 000 euros et que cette réduction de capital de 20 000 euros serait réalisée par le rachat de 2 000 titres de la société à l'associé unique pour un montant total de 200 000 euros, soit une valeur unitaire du titre racheté égale à 100 euros, la différence entre le prix de rachat et la valeur nominale des parts rachetées, soit 180 000 euros, étant imputée sur le poste " autres réserves ". Par procès-verbal de décision de l'associé unique de l'Eurl JPB Développement du 7 juin 2015, en l'absence d'opposition des créanciers, les 2 000 titres ont été annulés et la réduction de capital a été définitivement réalisée. En contrepartie de la cession des 2 000 titres de l'Eurl JPB Développement, la somme de 200 000 euros a été inscrite au crédit du compte courant de M. D, lequel était débiteur, avant l'opération, pour un montant de 156 910 euros. Le gain retiré par M. D lors du rachat de ces titres a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code et permettant l'application d'un abattement " renforcé " de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value brute de 180 000 euros a été soumise aux contributions sociales et la plus-value nette, s'élevant après cet abattement à 27 000 euros, a été imposée à l'impôt sur le revenu.

11. L'administration fiscale a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, considérant que l'opération de rachat de ses propres titres par l'Eurl JPB développement à M. D, son unique associé, suivie de la réduction du capital de l'entreprise non motivée par des pertes ne présentait aucune justification économique et avait pour seul objectif de permettre à M. D d'appréhender des dividendes sous couvert de l'application du régime des plus-values des particuliers en contrariété avec l'intention du législateur et a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction

de capital. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement " renforcé " de 85 % pour taxer la somme de 180 000 euros, sans abattement, à l'impôt sur le revenu de l'année 2015 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en tant que distribution occulte, en application du 1 de l'article 109 du code général des impôts. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

12. L'administration fiscale soutient que l'opération de rachat des titres présente un caractère artificiel sans intérêt économique pour la société, uniquement motivée par le bénéfice d'un régime fiscal plus favorable, en contrariété avec les intentions du législateur d'appliquer le régime des plus-values aux seules opérations qui en ont, pour le cédant, toutes les caractéristiques. Elle fait valoir que le rachat des titres n'est motivé ni par le retrait d'un associé, ni par l'amélioration de la structure de financement, ni par la réduction des risques de la société vis-à-vis de ses créanciers, ni par la fidélisation des associés. Le service affirme que cette opération de rachat s'est traduite par un appauvrissement pour la société au profit de M. D, son associé unique, sans contrepartie, financé en quasi-totalité par les réserves. Il précise que la société JPB développement, qui n'a jamais procédé à aucune distribution de bénéfices ou de dividendes depuis sa création en 2006, disposait d'un actif net exigible de près de 300 981 euros qui lui permettait de réaliser une distribution de dividendes à hauteur du montant des réserves constituées lors des exercices précédents, sa trésorerie nette disponible s'élevant à 447 922 euros permettant l'appréhension de liquidités par la distribution de dividendes. Le service fait valoir qu'avant cette opération, le compte-courant d'associé de M. D présentait un solde débiteur d'un montant de 156 910,83 euros, devenu créiteur à hauteur de 43 089,17 euros à la date du rachat, permettant l'extinction de sa dette à l'égard de la société, sans intérêt économique pour cette dernière. L'administration fiscale soutient par ailleurs que l'opération, permettant aux requérants d'atténuer l'impôt normalement exigible au titre de l'année 2015, a poursuivi un but exclusivement fiscal dès lors que contrairement à ce qu'ils allèguent, le surplus de trésorerie finançant le rachat des titres provient des bénéfices accumulés au titre de l'activité économique de la société et non d'un apport, limité à la somme de 1 000 euros, le reste du capital d'un montant de 99 000 euros ayant été constitué par incorporation des réserves. Elle fait valoir que la diminution de capital à hauteur de 20 000 euros, qui fait suite à des augmentations rapprochées de capital par incorporation de réserves est d'un montant dérisoire au regard de leur appréhension par M. D pour la somme de 200 000 euros, alors même que la société n'a jamais procédé à des distributions, de sorte que cette diminution de capital ne saurait être regardée comme motivée par la réduction de l'exposition au risque alléguée par le contribuable.

13. Pour critiquer cette analyse, les requérants affirment que l'opération de rachat de titres, ponctuelle et ne contrevenant à aucune disposition législative, visait notamment à réduire le capital social augmenté sur les cinq dernières années, ce afin d'être en conformité avec la réalité de l'entreprise dont l'activité avait diminué, et visait par conséquent la réduction des réserves excédentaires ainsi que l'exposition aux risques sociaux de l'associé unique. Ils font notamment valoir que M. D avait, en sept ans, fortement capitalisé la société, à hauteur de 100 000 euros. Ils soutiennent par ailleurs que l'intention du législateur, en édictant le nouvel article 112 du code général des impôts entré en vigueur le 1er janvier 2015, était de généraliser l'imposition de rachats par une société de ses titres selon le régime des plus-values en lieu et place du régime d'imposition des dividendes.

14. Il résulte toutefois des arguments du service développés au point 12 que l'opération de rachat de titres en litige doit être regardée, même si elle ne présente pas un caractère de récurrence, comme constitutive d'un montage artificiel par lequel M. D a nécessairement cherché le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis

par le législateur. Cette opération avait une motivation fiscale exclusive, à savoir de permettre à M. D d'appréhender des distributions effectuées par l'Eurl JPB Développement, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, et de bénéficier du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement de 85% pour durée de détention, ce afin de pouvoir diminuer l'impôt dont il aurait été redevable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

15. Par suite, l'administration, à qui incombe la charge de la preuve, établit que l'opération de rachat de titres litigieuse poursuivait un but exclusivement fiscal en recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts contraire à l'intention du législateur, constitutive d'un abus de droit au sens des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Sur les pénalités :

16. 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'État entraînent l'application d'une majoration de : a. 40 % en cas de manquement délibéré () ".

17. Pour établir le caractère délibéré des manquements, l'administration s'est fondée sur l'omission déclarative au titre de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année 2015 de la somme de 50 000 euros portée au crédit du compte courant d'associé de M. D ouvert dans la comptabilité de l'Eurl JS Invest, et sur la circonstance que l'intéressé, en sa qualité de gérant et associé unique, ne pouvait ignorer les modalités d'imposition de cette somme. Dans ces conditions, l'administration apporte la preuve qui lui incombe de l'intention délibérée des contribuables d'éluder l'impôt. Par suite, les requérants ne sont pas fondés à demander la décharge des pénalités appliquées sur le fondement du a. de l'article 1729 du code général des impôts.

18. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fin de décharge en droits et pénalités de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux mis à la charge de M. D et de Mme C au titre de l'année 2015 doivent être rejetées.

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 l'Etat, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, soit condamné à verser une somme quelconque au titre des frais exposés par les requérants et non compris dans les dépens.

DÉCIDE :

Article 1er : La requête de M. D et de Mme C est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. B D, à Mme A C et au directeur de contrôle fiscal Sud-Pyrénées.

Délibéré après l'audience du 29 janvier 2024, à laquelle siégeaient :

M. Rabaté, président,

Mme Pater, première conseillère,

Mme Viallet, conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 12 février 2024.

La rapporteure,

ML. VialletLe président,

V. Rabaté

Le greffier,

F. Balicki

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique 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.

Pour expédition conforme,

Montpellier, le 13 février 2024.

Le greffier,

F. Balicki

fb