

250, chemin Frédéric Mistral
30900 Nîmes
Tél. : 06 12 59 00 16

https://www.gestion-de-patrimoine-du-chef-d-entreprise.com/Ressources/50_Reduction-de-capital-TA-Rennes-24-juin-2026-2301516.pdf

Synthèse

⊗ **TA Rennes, 24 juin 2026, n° 2301516 et n° 2301470**

Abus de droit fiscal

Infirmation de CADF, s. du 1^{er} oct. 2021, aff. [n° 2021-18](#) et [n° 2021-19](#)

Motivations économiques invoquées : faciliter la cession ; réduire le risque.

Décision : abus de droit fiscal

- Aucune pièce ne documente l'intention de céder les titres
- l'augmentation de capital immédiatement suivie d'une réduction de même montant ne facilite pas la cession de l'entreprise et ne réduit pas l'exposition au risque.

Tribunal administratif de Rennes, 2ème Chambre, 24 juin 2026, 2301516

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 17 mars 2023, et un mémoire enregistré le 29 janvier 2024, M. et Mme C... B..., représentés par Me Rudeau, demandent au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à leur charge au titre de l'année 2015 ainsi que celle des pénalités correspondantes, pour un montant en droits et pénalités de 7 730 euros ;

2°) de mettre à la charge de l'État le versement de la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- la procédure d'imposition suivie est entachée d'irrégularité dès lors que leur dossier n'a pas fait l'objet d'un réexamen objectif dans le cadre du recours hiérarchique prévu à l'article L. 54 C du livre des procédures fiscales, en méconnaissance du paragraphe 410 des commentaires administratifs publiés au BOFiP sous la référence BOI-CF-PGR-30-10 ;
- la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales est infondée ; le bénéfice de l'application des textes applicables n'a pas été recherché en contrariété aux objectifs poursuivis par le législateur, qui a souhaité, en modifiant le 6° de l'article 112 du code général des

impôts, unifier le régime de taxation applicable aux opérations de rachats de titres détenus par des associés ;

- le contexte économique, financier et patrimonial, dans le cadre des démarches engagées par la direction de la société pour améliorer sa rentabilité économique et financière, réorganiser et structurer le groupe exclut la poursuite d'un but exclusivement fiscal ; la réduction de capital par rachat de titres a répondu à une finalité économique en améliorant sa rentabilité économique et financière et a permis d'éviter de recourir à un endettement bancaire supplémentaire.

Par un mémoire en défense, enregistré le 11 septembre 2023, et un mémoire enregistré le 2 juin 2026, le directeur en charge de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Ouest conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens soulevés par M. et Mme B... ne sont pas fondés.

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. Ambert,
- les conclusions de M. Fraboulet, rapporteur public,
- et les observations de Me Rudeau, représentant M. et Mme B....

Considérant ce qui suit :

La SARL Micro Lynx Phytogravure, qui exerce une activité dans le secteur de l'imprimerie et des activités graphiques, a été créée en 1995. Son unique associé était alors M. A.... En 2011, M. B... est devenu associé de cette société, M. A... détenant alors 10 000 parts et M. B... 500 sur un total de 10 500 parts. En juin 2014, le capital de la société a été porté à 400 000 euros et la valeur unitaire de chaque part a été fixée à 38,10 euros, sans que le nombre de parts affecté à MM. B... et A... évolue. Le 14 octobre 2015, le capital de la société a été de nouveau augmenté et porté à 800 000 euros, par voie de prélèvement sur le compte « autres réserves » à hauteur de 400 000 euros. Il a été créé 10 500 nouvelles parts d'une valeur unitaire de 38,10 euros, réparties entre M. A... (10 000 parts) et M. B... (500 parts). Il a également été décidé, le même jour, la réduction du capital social de la société à hauteur de 400 000 euros par le rachat de 10 500 parts au prix unitaire de 38,10 euros sous condition suspensive de l'absence d'opposition des créanciers. Le 17 décembre 2015, la SARL Micro Lynx Phytogravure a procédé au rachat et à l'annulation de 10 500 parts, d'un montant total de 400 000 euros, dont 500 parts, d'un montant de 19 048 euros, appartenant à M. B.... A l'issue de l'opération, M. A... continuait à détenir 10 000 parts de la société (95,24 %) tandis que M. B... détenait 500 parts de la société (4,76

%). M. B... a déclaré au titre des revenus de l'année 2015 une plus-value de cession de valeurs mobilières brute de 15 048 euros, correspondant à un gain net de cession de 7 524 euros, une fois pris en compte l'abattement de 50 % prévu par l'article 150-0 D du code général des impôts. Par une proposition de rectification du 18 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que l'opération d'augmentation de capital suivie immédiatement d'une réduction de même montant non motivée par des pertes n'avait été réalisée que dans le but d'obtenir le bénéfice d'une application littérale du 6° de l'article 112 du code général des impôts, dans un but contraire à l'intention des auteurs de cet article. Ainsi, elle a écarté cette double opération et a estimé que son véritable caractère était celui d'une des opérations mentionnées au 1 de l'article 109 du code général des impôts, imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, insusceptible de bénéficier d'un abattement, notamment sur le fondement de l'article 158 du même code. Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales résultant, au titre de l'année 2015, des rectifications ont été assortis de la majoration de 80 % prévue au b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit.

M. et Mme B... ont présenté leurs observations sur ces rectifications le 15 février 2019, auxquelles l'administration a répondu, par courrier du 3 septembre 2019, en maintenant sa position. Les intéressés ont alors saisi le comité de l'abus de droit fiscal, qui, à l'issue de sa séance du 1er octobre 2021, a rendu un avis défavorable à l'administration. Néanmoins, l'administration a, à nouveau, maintenu sa position. Par une réclamation du 27 juillet 2022, M. et Mme B... ont contesté les impositions ainsi mises à leur charge. Cette réclamation a été rejetée le 20 janvier 2023. Par la présente requête, M. et Mme B... demandent au tribunal de prononcer la décharge des droits et pénalités précités, d'un montant total de 7 730 euros.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

En premier lieu, aux termes de l'article L. 54 C du livre des procédures fiscales : « Hormis lorsqu'elle est adressée dans le cadre des procédures mentionnées aux articles L. 12, L. 13 et L. 13 G et aux I et II de la section V du présent chapitre, la proposition de rectification peut faire l'objet, dans le délai imparti pour l'introduction d'un recours contentieux, d'un recours hiérarchique qui suspend le cours de ce délai. ».

M. et Mme B... soutiennent que l'administration les a privés de la garantie offerte par l'article L. 54 C du livre des procédures fiscales, faute pour elle d'avoir porté, à l'occasion de l'examen de leur recours hiérarchique, un regard neuf et neutre sur la rectification litigieuse. Toutefois, d'une part, il résulte de l'instruction qu'une première réponse a été apportée au recours hiérarchique de M. et Mme B... par un courrier du 22 novembre 2021 et que ceux-ci ont pu bénéficier d'un entretien avec le service, le 24 janvier 2022, dans le cadre d'un second recours hiérarchique, auquel il a été formellement répondu par un courrier du 7 mars 2022 dans lequel l'administration a maintenu les rectifications notifiées. D'autre part, la circonstance que le supérieur hiérarchique du vérificateur a confirmé les rectifications ne démontre pas que les

requérants ont été privés de la garantie résultant de la possibilité de former un recours hiérarchique.

En second lieu, aux termes du paragraphe 410 des commentaires administratifs publiés au BOFiP sous la référence BOI-CF-PGR-30-10 : « En cas de désaccord avec l'agent en charge du contrôle fiscal, le contribuable peut demander un recours hiérarchique. Il s'agit d'un recours administratif pré-contentieux qui s'adresse aux supérieurs hiérarchiques de l'auteur de la décision. / Cette garantie vise à assurer au contribuable un regard neuf sur son dossier et lui permet d'ouvrir un dialogue avec un nouvel interlocuteur. L'objectif est d'instaurer une relation positive avec le contribuable en ouvrant la possibilité d'un recours anticipé afin de dégager une solution définitive évitant les litiges, longs et coûteux pour les deux parties. ».

Si M. et Mme B... se prévalent des prévisions précitées du paragraphe 410 des commentaires administratifs publiés au BOFiP sous la référence BOI-CF-PGR-30-10, un tel moyen, qui consiste en l'invocation, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, d'un élément de doctrine administrative portant sur la procédure d'imposition, est inopérant.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne le cadre juridique :

D'une part, aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable aux rectifications notifiées antérieurement au 1er janvier 2019 : « 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 que ces actes ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes 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, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou 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.

D'autre part, aux termes de l'article 112 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : « 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. (...) ». Aux termes de l'article 150-0 A du même code, dans sa rédaction applicable : « I.-1. (...) les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, (...) de droits sociaux (...) sont soumis à l'impôt sur le revenu. (...) ». Aux termes de l'article 150-0 D du code général des impôts, dans sa rédaction applicable : « 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. / (...) / 1 quater. A.- Par dérogation au 1 ter, lorsque les conditions prévues au B sont remplies, les gains nets sont réduits d'un abattement 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. / (...) ».

En ce qui concerne l'abus de droit invoqué par le service :

En présence d'une opération de rachat par une société à un associé, détenant avec un autre associé la totalité du capital, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

Il en va toutefois différemment si l'administration établit, au vu de l'ensemble des circonstances dont elle se prévaut, qu'une telle opération constitue un montage artificiel, contraire, de ce fait, à l'intention du législateur, ayant pour seul but de permettre à cet associé d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement renforcé de 85 % prévu par l'article 150-0 D du code général des impôts.

Au cas particulier, en premier lieu, M. et Mme B... soutiennent, devant le tribunal comme ils l'avaient fait devant le comité de l'abus de droit fiscal, que la double opération litigieuse - c'est-à-dire l'opération d'augmentation de capital suivie d'une réduction de capital d'égal montant non motivée par des pertes - s'inscrit dans une démarche d'ensemble consistant à diminuer la valeur de l'entreprise tout en améliorant sa rentabilité, destinée à faciliter sa cession. Toutefois, d'une part, aucune

pièce contemporaine des opérations litigieuse ne documente l'intention de M. B... de céder tout ou partie de ses parts dans la SARL Micro Lynx Phytogravure. D'autre part, à supposer même qu'une telle intention soit établie ou que, plus généralement, dans l'optique d'une éventuelle cession future de la SARL Micro Lynx Phytogravure, les deux associés de cette société aient entendu sortir de son actif tous les éléments ayant une forte valeur mais restant sans incidence sur sa rentabilité, la circonstance que M. B... ait opté, avec son co-associé, pour une opération d'augmentation de capital suivie d'une réduction de même montant, par rachat des parts par la société, plutôt que pour une distribution de dividendes pour un montant correspondant à la valeur des parts rachetées, n'est pas de nature à avoir augmenté la valorisation de l'entreprise et est donc restée sans incidence sur la probabilité de conclure une opération de cession de celle-ci. Ce choix ne répond donc pas à des considérations économiques.

En second lieu, à supposer que M. et Mme B... puissent être regardés comme soutenant que l'opération de réduction de capital présentait pour eux un intérêt juridique dès lors que, le capital social constituant le gage des créanciers sociaux, une telle réduction avait pour effet nécessaire de réduire leur exposition au risque à l'égard de ces derniers, l'opération écartée comme constituant un abus de droit par fraude à la loi ne se limite pas à la réduction de capital réalisée en dernier lieu mais englobe aussi l'augmentation de capital de même montant qui l'a immédiatement précédée. Or, considérée globalement, cette opération n'a pas pour effet de réduire l'exposition au risque de M. B..., en qualité de détenteur de parts de la SARL Micro Lynx Phytogravure.

Il suit de là que, ainsi que le démontre l'administration, la double opération litigieuse n'a pu être inspirée par aucun autre motif que celui de bénéficier du régime des plus-values mobilières des particuliers, régissant, en vertu du 6° de l'article 112 du code général des impôts, ces réductions de capital, et notamment de pouvoir se prévaloir de l'abattement de 50 %.

Or, au vu de l'ensemble des circonstances qui viennent d'être rappelées, et dont se prévaut l'administration, cette opération ne peut qu'être regardée comme constitutive d'un montage artificiel, contraire, de ce fait, à l'intention du législateur.

Ainsi, c'est à bon droit que, pour en restituer la véritable nature, l'administration l'a écartée comme étant constitutive d'un abus de droit par fraude à la loi.

Il résulte de ce qui précède que les conclusions de la requête à fin de décharge doivent être rejetées, ainsi que, par voie de conséquence, les conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D é C I D E :

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

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme C... B... et à la directrice en charge de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Ouest.

Délibéré après l'audience du 10 juin 2026, à laquelle siégeaient :

M. Jouno, président,
M. Albouy, premier conseiller,
M. Ambert, premier conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 24 juin 2026.

Le rapporteur,

signé

A. AmbertLe président,

signé

T. Jouno

La greffière,

signé

S. Guillou

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne et 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.