

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE MONTREUIL**

**N° 2215137**

---

M. et Mme C... et D... B...

---

Mme Anne-Laure Fabre  
Rapporteuse

---

M. Youssef Khiat  
Rapporteur public

---

Audience du 17 octobre 2024  
Décision du 7 novembre 2024

---

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Le tribunal administratif de Montreuil

(10<sup>ème</sup> chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 8 octobre 2022, M. et Mme C... et D... B..., représentés par Me Binisti, demandent au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux et des majorations correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 4 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- l'administration n'était pas fondée à recourir à la procédure d'abus de droit fiscal en application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ;

- la condition de la recherche d'une interprétation littérale des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts en contradiction avec les intentions de son auteur n'est pas remplie dès lors que l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes par voie de rachat des titres suivie de leur annulation est régulière et entre dans le champ des dispositions précédemment mentionnées ; aucun élément d'artificialité n'est invoqué par l'administration ;

- la condition tenant à la recherche d'un but exclusivement fiscal n'est pas remplie dès lors que l'opération de réduction de capital par voie de rachat de ses parts par la société Iteima correspond à la vente de sa branche principale et que l'opération de rachat suivie d'une annulation des titres rachetés a eu pour effet de diminuer les capitaux propres de cette société afin de les adapter à l'activité restante.

Par un mémoire en défense, enregistré le 6 décembre 2022, l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Sud-Ouest conclut au rejet de la requête.

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

Par une ordonnance du 22 mars 2024, la clôture de l'instruction a été fixée au 22 avril 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 Mme Fabre, conseillère,
- les conclusions de M. Khiat, rapporteur public,
- et les observations de Me Binisti, représentant M. et Mme B....

Considérant ce qui suit :

1. M. B... et M. A... étaient cogérants et associés de la société à responsabilité limitée (SARL) Itema, qui a été créée en juillet 1999 et dont le capital social d'un montant de 7 622,45 euros était divisé en 500 parts, chacun des associés détenant 250 parts à compter du 13 février 2001. La société Itema, qui a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2014 au 31 décembre 2016, exerçait une activité principale de prestations informatiques en qualité d'éditrice et d'exploitante du site internet de rencontres « amoureux.com » ainsi qu'une activité de marketing direct et une activité de régie sur internet. M. et Mme B... ont fait l'objet d'un contrôle sur pièces de leurs déclarations de revenus au titre des années 2014 à 2016. Par une proposition de rectification du 30 juillet 2018, l'administration a estimé qu'était constitutive d'un abus de droit, en application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'opération de réduction de capital par rachat de titres de la société Itema, immédiatement suivie d'une augmentation de capital et a en conséquence écarté la qualification de plus-value réalisée par M. B... et l'application de l'article 150-0 A du code général des impôts. L'administration a soumis les sommes en cause à l'impôt sur le revenu, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux prélèvements sociaux au titre de l'année 2015, assortis d'une majoration de 80%, pour un montant total de 684 175 euros. Par un avis du 14 janvier 2021, le comité de l'abus de droit fiscal, saisi par M. et Mme B..., a estimé que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal. Par courrier du 30 juillet 2021, l'administration fiscale a informé les requérants qu'elle ne suivrait pas l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. Les requérants demandent au tribunal de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de prélèvements sociaux, ainsi que des pénalités correspondantes, auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015.

Sur les conclusions aux fins de décharge :

2. D'une part, aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa version 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. (...)* ».

3. Il est constant que le comité de l'abus de droit fiscal, saisi à la demande des requérants, a rendu un avis le 30 juillet 2021 auquel l'administration ne s'est pas conformée. En application du troisième alinéa de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la charge de la preuve de l'existence d'un abus de droit incombe à l'administration.

4. D'autre part, il résulte des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales que, lorsque l'administration use de la faculté qu'elles lui confèrent 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 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.

5. Aux termes de l'article 109 du code général des impôts : « *I. 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 du même 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 duodecimes, 150-0 A ou 150 UB est alors applicable. (...)* ». Aux termes de l'article 150-0 A du même code : « *I.-1. Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires non commerciaux et aux bénéficiaires 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. (...)* / *II.- Les dispositions du I sont applicables : (...)* / 6. Au gain net retiré par le

*bénéficiaire lors d'un rachat par une société émettrice de ses propres titres et défini au 8 ter de l'article 150-0 D ; (...) ».*

6. Il résulte de l'instruction que le 5 février 2015, la SARL Itema a cédé son site internet de rencontres à l'un de ses concurrents pour un prix de 3 300 000 euros. Par délibération de l'assemblée ordinaire générale, la société Itema a décidé d'affecter le bénéfice net comptable de l'exercice clos au 30 septembre 2015 d'un montant de 1 679 247 euros au compte « autres réserves ». Le 2 novembre 2015, les deux associés de la SARL Itema ont décidé, d'une part, de procéder à une réduction de capital de la société non motivée par des pertes, lequel est ramené au montant de 30,50 euros, sous deux conditions suspensives de rachat par la société de 498 de ses parts sociales pour un montant de 1 900 000 euros et d'absence d'opposition des créanciers et, d'autre part, de procéder à une augmentation du capital social par incorporation des réserves. Par acte sous seing privé du 16 novembre 2015, les deux associés ont, chacun, cédé 249 parts sociales pour un prix de 950 000 euros. Ils ont en outre décidé de procéder à compter du 7 décembre 2015 à une réduction de capital par annulation de ces 498 parts auto-détenues par la SARL Itema et de procéder à une augmentation de capital par incorporation des réserves d'un montant de 9 969,50 euros, le capital social étant porté à 10 000 euros par création de 98 nouvelles parts sociales attribuées aux deux associés. Le même jour, la somme de 950 000 euros a été inscrite au compte courant détenu par chacun des associés. Le 17 novembre 2015, la SARL Itema a versé à chaque associé une somme de 900 000 euros. Au titre de l'année 2015, M. B... a déclaré une plus-value placée, en application des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts précité, sous le régime prévu à l'article 150-0 A du même code et égale à 141 931 euros après application de l'abattement de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1<sup>quater</sup> de l'article 150-0 D de ce code.

7. 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 réduction du capital de la SARL Itema non motivée par des pertes, par rachat de ses propres titres auprès des deux associés, avait pour seul objectif de permettre à M. B... d'appréhender des dividendes en contrariété avec l'intention du législateur et en poursuivant un but exclusivement fiscal dans la mesure où elle conduit à faire application du régime plus favorable des plus-values de cessions de titres. Elle a en conséquence écarté la qualification de plus-value et remis en cause l'application 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 soumettre la somme de 950 000 euros, sans abattement, à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2015 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application du 2° 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 %.

8. Pour établir l'existence de l'abus de droit, l'administration fiscale soutient, d'une part, qu'une réduction du capital par rachat des titres ne saurait constituer un mode alternatif de rémunération des associés et que l'opération litigieuse de rachat de titres est 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. D'autre part, elle fait valoir que l'opération de réduction de capital par voie d'annulation des titres n'est pas motivée par le retrait d'un associé, par la volonté de réduire l'exposition au risque de la société ou encore par l'exercice par la société de son activité avec des fonds propres surévalués. Elle soutient que cette opération n'a pas donné lieu à une modification de la répartition du capital entre les deux associés et a conduit à la perception, par chacun, d'un revenu à proportion de leurs droits dans le capital, conformément à une distribution de dividendes. Elle relève en outre la concomitance et la compensation de l'opération de réduction

de capital avec l'augmentation de capital d'un montant supérieur, la disproportion de la diminution du capital par rapport aux réserves appréhendées, le versement immédiat des sommes sur les comptes courants des associés et la modification exceptionnelle de la date de clôture des comptes.

9. Pour écarter la qualification de l'abus de droit, les requérants soutiennent que l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes par voie de rachat de titres de la société, suivi de leur annulation, présente un caractère ponctuel, est régulière au regard des dispositions du code de commerce et entre dans le champ du 6° de l'article 112 du code général des impôts sans que l'administration n'invoque l'artificialité d'un montage. Ils précisent que la réduction de capital, laquelle n'a pas été concomitante à la cessation d'activité de la société ou à sa dissolution, est justifiée par la cession de la branche principale d'activité de la société et par la nécessité de disposer de capitaux propres adaptés à la poursuite des activités résiduelles d'édition et de régie et aux buts économiques poursuivis par les deux associés. Ils font également valoir que l'opération n'est pas constitutive d'un détournement d'une pratique habituelle d'appréhension des bénéfices dans un but exclusivement fiscal mais présente un caractère exceptionnel lié à la réorientation de l'activité de la société.

10. Il résulte de l'instruction qu'à la suite de la cession de son site internet de rencontres à une société concurrente, comprenant le fonds de commerce et des éléments d'activité immobilisés, la société IteMa n'a conservé qu'une activité résiduelle de marketing et de régie sur Internet. Si l'administration fait valoir que la société IteMa n'a jamais exercé d'activité avec des fonds propres surévalués, elle ne conteste pas sérieusement qu'à la suite de cette cession et de la perte de son activité principale, la société IteMa disposait de capitaux propres hors de proportion avec le périmètre commercial de son activité subsistante et que l'opération de rachat par la société de ses propres titres a eu pour effet de diminuer les capitaux propres, lesquels sont évalués à 115 383 euros après l'opération litigieuse et constituent un montant suffisant pour la poursuite de ces activités. Dans ces conditions, la réduction de capital de la société, par voie de rachat des titres suivi de leur annulation, a poursuivi au moins en partie une finalité économique propre et ne peut être regardée comme ne répondant à aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales de M. B... en sa qualité d'associé. En dépit de la concomitance des opérations décrites au point 6 et de l'absence de modification du nombre d'associés et de la répartition de capital entre les associés et alors même que l'opération de réduction de capital a porté sur un faible montant, l'opération litigieuse ne constitue pas un montage artificiel dépourvu de toute substance économique et poursuivant un but exclusivement fiscal. Dans ces conditions, l'administration n'apporte pas la preuve qui lui incombe que l'opération de rachat de titres litigieuse poursuivait un but exclusivement fiscal et ne répondait à aucun motif autre que celui d'appréhender le résultat exceptionnel de l'exercice et d'atténuer ainsi les charges fiscales que M. B... aurait normalement supportées. Par suite, elle n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

11. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme B... doivent être déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de prélèvements sociaux et des majorations correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015.

Sur les frais liés au litige :

12. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par M. et Mme B... et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1<sup>er</sup> : M. et Mme B... sont déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de prélèvements sociaux et des majorations correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015.

Article 2 : L'Etat versera à M. et Mme B... une somme de 1 500 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme C... et D... B... et au directeur chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Sud-Ouest.

Délibéré après l'audience du 17 octobre 2024, à laquelle siégeaient :

Mme Mach, présidente,  
Mme Syndique, première conseillère,  
Mme Fabre, conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 7 novembre 2024.

La rapporteure,

La présidente,

A.-L. Fabre

A.-S. Mach

Le greffier,

S. Werkling

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et au ministre auprès du Premier ministre, chargé du budget et des comptes publics en ce qui les 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.