



CAA de TOULOUSE, 1ère chambre, 12/02/2026, 24TL00941

CAA de TOULOUSE - 1ère chambre

Lecture du jeudi 12 février 2026

N° 24TL00941

Non publié au bulletin

Président

M. Faïck

Rapporteur public

Mme Fougères

Rapporteur

Mme Laura Crassus

Avocat(s)

AVODIA

Texte intégral

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

Mme A... C... et M. B... D... ont demandé au tribunal administratif de Montpellier de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015.

Par un jugement n° 2201983 du 12 février 2024, le tribunal administratif de Montpellier a rejeté leur demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 11 avril, 30 septembre et 6 décembre 2024, M. D... et Mme C..., représentés par Me Morisset et Me Neto, demandent à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du 12 février 2024 du tribunal administratif de Montpellier ;

2°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015 ;

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

Ils soutiennent que :

- la procédure d'abus de droit fiscal que l'administration a mise en œuvre ne se justifie pas, les conditions prévues par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales n'étant pas remplies ;

- l'administration fiscale n'établit pas l'appréhension de la somme de 50 000 euros versée sur le compte courant d'associé détenu par M. D... dans les écritures de la société JS Invest ;

- les cotisations sociales assises sur les revenus taxés excèdent 10% du capital social et l'administration ne pouvait, en conséquence, les taxer sans méconnaître l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale ;
- la majoration de 40% pour manquement délibéré n'est pas justifiée.

Par deux mémoires en défense, enregistrés les 26 juillet et le 28 novembre 2024, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête.
Il soutient qu'aucun des moyens soulevés par M. D... et Mme C... n'est fondé.

Par une ordonnance du 7 octobre 2024, la clôture de l'instruction a été fixée au 6 décembre 2024 à 12h00.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code de commerce ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 ;
- 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 Crassus,
- et les conclusions de Mme Fougères, rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. M. D... est associé unique de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) JPB Développements. M. D... et Mme C..., sa conjointe, ont fait l'objet d'un examen fiscal de leur situation personnelle au titre des années 2014, 2015 et 2016. Par leur requête, ils relèvent appel du jugement du 12 février 2024 par lequel le tribunal administratif de Montpellier a rejeté leur demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales auxquelles ils ont été assujettis, à la suite de ce contrôle, au titre de l'année 2015.

Sur l'étendue du litige :

2. Par décision du 26 juillet 2024, postérieure à l'introduction de la requête d'appel, le directeur de contrôle fiscal Sud-Pyrénées a prononcé le dégrèvement, en droits et pénalités, à concurrence de la somme totale de 11 464 euros, des cotisations supplémentaires de contributions sociales qui ont été réclamées à M. D... et Mme C... au titre de l'année 2015. Les conclusions de la requête relatives à ces cotisations sont, dans cette mesure, devenues sans objet.

Sur les conclusions à fin de décharge :

En ce qui concerne la procédure d'abus de droit fiscal :

3. D'une part, aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales : " 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'éluider 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 l'administration, lorsqu'elle use des pouvoirs que lui confère ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, 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'éluider 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'éluider 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'éluider ou d'atténuer ses charges fiscales normales.

4. D'autre part, aux termes de l'article 150-0 A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " I. 1. (...) les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement ou par personne interposée, 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 lorsque le montant de ces cessions excède, par foyer fiscal, 15 000 euros par an (...) ". Le deuxième alinéa du 1 de l'article 150-0 D du même code dispose, dans sa version applicable au litige, que : " 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. (...) / 1 quater. Par dérogation au 1 ter, les gains nets résultant de la cession à titre onéreux ou retirés du rachat d'actions ou de parts de sociétés ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts, mentionnés à l'article 150-0 A, sont réduits d'un abattement au taux mentionné au A lorsque les conditions prévues au B sont remplies. / A.- Le taux de l'abattement 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. (...) ". 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 prélevés sur les bénéfices ". Enfin, aux termes de l'article 112 de ce code, dans sa version issue de la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 : " Ne sont pas considérés comme revenus distribués : (...) 6° Les sommes ou valeurs attribuées aux associés ou actionnaires au titre du rachat de leur parts ou actions. Le régime des plus-values prévu, selon le cas, aux articles 39 duodecimes, 150-0 A ou 150 UB est alors applicable ". Ces dernières dispositions ont pour objet de soumettre au régime fiscal des plus-values de cession de valeurs mobilières les sommes ou valeurs attribuées aux associés, comme aux actionnaires, au titre du rachat de leurs parts ou actions.

5. Par ailleurs, aux termes de l'article L. 225-207 du code de commerce : " L'assemblée générale qui a décidé une réduction du 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 ".

6. M. D... est l'associé unique de la société JPB Développement. Cette société a été créée en 2006 par un apport de 1 000 euros correspondant à 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros. Ce capital, dont M. D... est le seul détenteur, a été porté à 100 000 euros à la suite d'augmentations successives effectuées en 2011 et 2013 par incorporation de réserves. Par procès-verbaux d'associé unique des 30 avril et 7 mai 2015, la société a procédé à une réduction de capital de 20 000 euros, ramenant le capital social à 80 000 euros. Cette opération a été effectuée au moyen du rachat par la société, pour un montant de 200 000 euros, de 2 000 parts sociales détenues par M. D..., qui a ainsi bénéficié d'un gain de 180 000 euros. Ce dernier a déclaré sa plus-value selon le régime fiscal des plus-values des particuliers prévu au 6° de l'article 112 du code général des impôts, pour laquelle il a bénéficié de l'abattement renforcé de 85 % mentionné à l'article 150-0 D du même code, compte tenu de la durée de détention de ses parts. L'administration, après mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit, a remis en cause l'application à M. D... du régime des plus-values après avoir relevé que les opérations de réduction du capital de la société JPB Développement, non motivées par un intérêt économique pour cette dernière, avait pour seul objet de permettre à l'intéressé, par une application littérale des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts, contraire à l'intention du législateur, de disposer d'un gain échappant au régime, moins favorable, prévu pour les revenus distribués.

7. Il est constant que le comité de l'abus de droit fiscal, saisi à la demande des requérants, a rendu, le 14 janvier 2021, un avis selon lequel l'administration n'était pas fondée à recourir à la procédure de répression des abus de droit, auquel cette dernière 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.

8. Selon l'administration, les opérations de réduction de capital par rachat puis annulation des titres ne sont motivées ni par le retrait d'un associé, ni par l'objectif d'améliorer la structure de financement de la société ou de fidéliser les associés, ni enfin par la réduction des risques vis-à-vis de ses créanciers dès lors que la responsabilité est limitée aux apports et que seules les sommes excédant le montant de ceux-ci ont été regardées comme des revenus distribués. Elle indique, dans un deuxième temps, que la société, n'ayant procédé à aucune distribution depuis sa création en 2006, disposait de réserves importantes qu'elle a fortement réduites après l'opération, tandis que le compte-courant d'associé de M. D..., qui présentait un solde débiteur à hauteur de 156 910,83 euros, est devenu créancier de 43 089,17 euros après l'opération de rachat de ses titres, permettant l'extinction de sa dette à l'égard de la société, sans que celle-ci y trouve un intérêt économique.

9. Il résulte de l'instruction que la société a procédé, en 2011 et 2013, à une augmentation de capital par incorporation des réserves. Ces opérations ont été réalisées deux et quatre ans avant l'opération litigieuse de réduction du capital, soit antérieurement à l'entrée en vigueur des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts, dans sa version issue de la loi du 29 décembre 2014. Il résulte également de l'instruction que le chiffre d'affaires de la société a baissé de 50 % entre les exercices 2013 et 2014, et de plus de 70 % entre les exercices 2014 et 2015. Les bilans des années 2014 et 2015 indiquent, en particulier, que le chiffre d'affaires est passé de 2,326 millions d'euros en 2014 (pour un résultat net de 20 519 euros) à 564 836 euros en 2015 (pour un résultat net de 15 216 euros). Dans ces circonstances, la réduction du capital de la société décidée en 2015, même si elle a eu pour effet de permettre l'appréhension de réserves, ne peut être regardée comme étrangère à l'intérêt économique de l'entreprise dès lors qu'elle permettait d'adapter son capital, qui avait déjà été augmenté précédemment, à son activité réelle et de limiter son exposition aux risques sociaux vis-à-vis de ses créanciers. Alors, en outre, que les dispositions de l'article L. 225-207 du code de commerce, citées au point 5, prévoient que les sociétés peuvent décider une réduction de leur capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de leurs titres suivi de leur annulation, ce qui relève de leur libre gestion, l'opération litigieuse ne peut être regardée comme ayant été commandée par une intention exclusivement fiscale. Dans l'ensemble des circonstances qui précèdent, l'administration n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, que la réduction de capital litigieuse présentait un caractère artificiel poursuivant un but exclusivement fiscal d'éluider l'impôt.

10. Il s'ensuit que les appelants sont fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal a rejeté leurs conclusions tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu en litige issues de la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit.

En ce qui concerne les revenus distribués provenant de la société JS Invest sur le compte courant d'associé de M. D... :

11. Aux termes du 1 de l'article 109 du code général des impôts : " 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. (...) ".

12. Les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé d'une société sont, sauf preuve contraire, à la disposition de cet associé, alors même que l'inscription résulterait d'une erreur comptable involontaire, et ont donc, même dans une telle hypothèse, le caractère de revenus distribués, imposables entre les mains de cet associé dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en vertu du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts. Pour que l'associé échappe à cette imposition, il lui incombe de démontrer, le cas échéant, qu'il n'a pas pu avoir la disposition de ces sommes ou que ces sommes ne correspondent pas à la mise à disposition d'un revenu.

13. Il résulte de l'instruction qu'une somme de 50 000 euros a été créditée sur le compte courant d'associé de M. D..., le 29 juin 2015, dans les écritures de la société JS Invest. Au cours de la procédure de contrôle, cette somme a été présentée par le contribuable comme provenant de la cession à la société JS Invest, dans laquelle M. D... était associé unique, de 500 parts sociales de la société CFI France, détenue par la société CFI Suisse. Pour soutenir qu'il n'avait pas la disposition de la somme de 50 000 euros en litige, M. D... fait valoir que la trésorerie de la société JS Invest ne le permettait pas. Toutefois, cette allégation n'est pas confirmée par la seule production d'un document présenté comme le relevé bancaire de la société entre le 30 juin et le 31 décembre 2015, lequel est dépourvu d'un en-tête identifiant un établissement financier. En outre, il résulte de l'instruction qu'au 31 décembre 2015, les disponibilités bancaires de la société JS Invest s'élevaient à 19 890 euros et que celle-ci disposait d'une créance de 53 604 euros vis-à-vis du groupe CFI France, tandis qu'un prélèvement de 20 000 euros avait été effectué sur le

compte courant d'associé de M. D... en fin d'année. Dans l'ensemble de ces circonstances, l'appelant n'établit pas qu'il était dans l'impossibilité d'appréhender la somme de 50 000 euros en litige au cours de l'année 2015. Par suite, l'administration fiscale était fondée à imposer, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application du 2° du 1 d de l'article 109 du code général des impôts, la somme de 50 000 euros en litige.

Sur les pénalités :

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

15. Il résulte des points 6 à 9 que les appelants sont fondés à demander la décharge des pénalités qui leur ont été appliquées sur les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'abus de droit.

16. Par ailleurs, il résulte de l'instruction que M. D... a omis de mentionner, dans sa déclaration de revenus de l'année 2015, la somme de 50 000 euros portée au crédit de son compte courant d'associé le 29 juin 2015. M. D..., qui avait la qualité de gérant, associé unique, de la société JS Invest, ne pouvait ignorer les modalités d'imposition de la somme en litige, dont le montant était en outre conséquent. Dans ces conditions, l'administration apporte la preuve, qui lui incombe, de l'intention délibérée de M. D... d'éluider l'impôt, et ne s'est nullement prononcée sur le comportement des contribuables durant les opérations de contrôle. Par suite, les requérants ne sont pas fondés à soutenir que la majoration de 40% pour manquement délibéré n'est pas justifiée sur ce point.

17. Il résulte de tout ce qui précède que M. D... et Mme C... sont fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montpellier a rejeté leurs conclusions à fin de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'abus de droit et des pénalités correspondantes. Dès lors, les appelants doivent être déchargés de ces cotisations et pénalités. En revanche, les conclusions présentées en appel tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles M. D... et Mme C... ont été assujettis dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au titre des revenus distribués doivent être rejetées.

Sur les frais liés au litige :

18. Il y a lieu de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative en mettant à la charge de l'Etat, partie perdante au principal, une somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par M. D... et Mme C... et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1er : Il n'a plus lieu de statuer à hauteur de la somme de 11 464 euros.

Article 2 : Le jugement n° 2201983 du 12 février 2024 du tribunal administratif de Montpellier est annulé en tant qu'il a rejeté les conclusions en décharge des impositions établies en application de la procédure de l'abus de droit.

Article 3 : M. D... et Mme C... sont déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités et majorations correspondantes auxquelles ils ont été assujettis pour l'année 2015 au titre de l'abus de droit.

Article 4 : L'Etat versera à M. D... et Mme C..., pris ensemble, une somme de 1 500 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 5 : Le surplus des conclusions d'appel de M. D... et Mme C... est rejeté.

Article 6 : Le présent arrêt sera notifié à Mme A... C... et M. B... D... et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle, énergétique et numérique.

Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Occitanie.

Délibéré après l'audience du 29 janvier 2026, où siégeaient :

M. Faïck, président,

M. Lafon, président-assesseur,

Mme Crassus, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 12 février 2026

La rapporteure,

L. Crassus

Le président,
F. Faïck
La greffière,
E. Ocana

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle, énergétique 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,
La greffière,
N° 24TL00941 2

Analyse

^ **Abstrats**

CETAT19-01-03-03 Contributions et taxes. - Généralités. - Règles générales d'établissement de l'impôt.
- Abus de droit et fraude à la loi.