

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n° 8 du 11 septembre 2025 : avis rendu par le comité de l'abus de droit fiscal commenté par l'administration (CADF/AC n° 8/2025).

➤ **Affaire n° 2024-31 Mme X**

Mme X est l'associée et gérante unique de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) XA depuis le 29 décembre 2010.

La société, qui a pour objet l'exercice de la profession d'expertise comptable, disposait d'un capital de 40 000 euros pour 2 500 parts sociales de 16 euros chacune. Depuis le 31 décembre 2016, suite à une décision de réduction de capital de moitié, le capital de la société est de 20 000 euros, composé de 1 250 parts de 16 euros chacune, intégralement détenu par Mme X .

Au cours des exercices correspondant aux années 2017 à 2020, les bénéfices réalisés par la société n'ont pas été distribués mais ont été portés en réserves.

Au cours de l'exercice 2021, Mme X a effectué plusieurs prélèvements sur la trésorerie de l'EURL ayant pour effet de rendre son compte courant d'associé ouvert débiteur à hauteur de 283 391,25 euros au 29 novembre 2021.

Par décision de l'associée unique du 17 décembre 2021, enregistrée le 23 décembre 2021, le capital social de l'EURL a été réduit de moitié pour le fixer à 10 000 euros, cette réduction étant réalisée par le rachat de 625 parts sociales appartenant à Mme X en vue de leur annulation pour le montant unitaire de 1 020,6344 euros. La somme totale de 637 896,50 euros, correspondant à ce rachat, a été imputée, au plan comptable, à hauteur de 10 000 euros sur le compte « Capital social », 2 000 euros sur le poste de la « Réserve légale » et à hauteur de 625 896,50 euros sur le compte des autres réserves. Cette opération a été comptabilisée le jour de la décision de l'associée.

En contrepartie à la cession des parts sociales, les sommes dues ont été inscrites au crédit du compte courant d'associée de Mme X ouvert dans les livres de la société à hauteur de 637 896,5 euros.

Par décision du même jour de l'associée unique, faisant suite à cette réduction de capital par rachat des titres en vue de leur annulation, Mme X a décidé d'augmenter le capital social d'un

montant de 10 000 euros pour le porter au montant antérieur de 20 000 euros, par incorporation des réserves et par la création de 625 parts nouvelles d'une valeur nominale de 16 euros.

À l'issue de cette double opération de réduction puis d'augmentation de capital, décidée le même jour, le capital de la société s'établit à nouveau à 20 000 euros et est composé de 1 250 parts d'une valeur unitaire de 16 euros intégralement détenues par Mme X.

Selon la déclaration de revenus de l'année 2021 souscrite par Mme X, faisant état d'une plus-value brute de 627 894 euros, le gain retiré lors de l'opération de rachat des 625 parts de l'EURL XA 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 d'une somme de 94 185 euros calculée après 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.

Compte tenu de l'option, exercée par Mme X en application de l'article 200 A du code général des impôts, pour l'imposition de cette plus-value selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu, elle a acquitté un impôt de 45 635 euros ainsi qu'une somme de 7 390 euros au titre de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. La plus-value, calculée sans abattement pour durée de détention, a également été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine, pour un montant de 108 002 euros. Le montant d'imposition totale supporté par Mme X s'élève ainsi à la somme de 161 027 euros au titre de l'année 2021.

Par une proposition de rectification en date du 7 juillet 2023, faisant suite à un contrôle sur pièces, l'administration a considéré qu'en décidant le même jour de l'opération de rachat par l'EURL XA de ses propres parts, suivie de leur annulation afin de procéder à la réduction du capital, laquelle n'a pas été motivée par des pertes, et de l'opération d'augmentation de capital de même montant, Mme X avait recherché le bénéfice d'une application littérale des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts dans le but exclusivement fiscal d'éviter l'impôt frappant les distributions de dividendes.

L'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application aux sommes versées par la société 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 637 897 euros à l'impôt sur le revenu en tant que dividendes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 de ce code sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du même code et rehausser ainsi la base imposable à l'impôt sur le revenu de 543 712 euros. Elle a également tiré les conséquences de cette requalification pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et des contributions sociales. L'administration a assorti les droits dus par Mme X des intérêts de retard et de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %. Le montant total des sommes dues à ce titre en 2021 s'élève ainsi à 449 707 euros.

Le Comité a entendu ensemble la contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'article L. 225-207 du code de commerce prévoit 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.

Le Comité relève également que le législateur a, par la modification apportée au 6° de l'article 112 du code général des impôts par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, généralisé le régime des plus-values applicable à la taxation des sommes attribuées aux actionnaires ou aux associés au titre du rachat de leurs titres et a mis fin pour l'avenir au régime hybride de taxation, qui se traduisait par l'application pour partie du régime des distributions et pour partie du régime des plus-values en vertu des dispositions combinées des articles 109, 150-0 A, 150-0 D et 161 du même code. Il constate que ce régime des plus-values s'applique ainsi depuis le 1er janvier 2015

notamment aux gains réalisés lors du rachat par une société de ses titres suivi de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à son principal associé et dirigeant 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 ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

Il considère qu'il en va 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 poursuivie par le 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 pour durée de détention.

Le Comité constate que les décisions de l'associée unique de l'EURL XA, prises le 17 décembre 2021, de procéder à une opération de réduction de capital non motivée par des pertes et à une opération d'augmentation de capital du même montant, ont eu pour effet de rétablir exactement le montant antérieur du capital de la société et que cette double opération ne s'est traduite par aucune modification de la répartition du capital, détenu intégralement par Mme X. Il note que, compte tenu de l'ensemble des décisions prises par l'associée unique, le montant des capitaux propres a été réduit et est passé de 1 275 792 euros à la date de cette décision, intégrant le résultat de l'exercice clos en 2020, à 637 896 euros compte tenu de la somme de 637 896 euros attribuée à Mme X.

Il relève que l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes a ainsi permis à Mme X d'appréhender une somme globale de 637 896 euros inscrite au compte courant d'associée qu'elle détient dans la société. Il note que Mme X a également, au cours de l'exercice 2021, prélevé sur son compte une somme de 283 391 euros afin de réaliser, selon les termes mêmes des observations du contribuable, l'acquisition d'une résidence secondaire.

Il constate que la comptabilisation du rachat des parts sociales, avant même l'ouverture du délai d'opposition des créanciers à l'opération de réduction du capital ainsi que l'inscription des sommes par le crédit du compte courant d'associée ont permis la régularisation du solde débiteur du compte courant avant la clôture de l'exercice.

Le Comité estime que Mme X ne fait état d'aucune circonstance particulière probante permettant d'estimer que l'opération unique de réduction de capital, suivie le même jour d'une augmentation d'un même montant, remise en cause par l'administration avait une justification autre que fiscale.

Il relève que, si Mme X soutient qu'elle avait l'intention d'ouvrir l'actionnariat de sa société à un nouvel associé, à savoir l'un de ses salariés, qui n'était pas encore titulaire de son diplôme d'expertise comptable au moment de l'opération, elle se borne à produire une promesse unilatérale de vente de parts sociales, datée du 10 juillet 2023, et enregistrée au service de la publicité foncière le 12 juillet 2023, soit postérieurement à l'exercice de réalisation de l'opération et le jour de réception de la proposition de rectification adressée par l'administration à Mme X. Le Comité constate, au demeurant, que les stipulations de cette promesse n'apparaissent pas de nature à établir la volonté réelle d'ouverture du capital, ainsi que le soutient l'administration, en l'absence de précision sur le pourcentage ou le nombre exact de parts susceptibles d'être cédées.

Le Comité déduit de ce qui précède que les opérations en cause sont constitutives d'un montage artificiel contraires à l'intention poursuivie par le législateur, ayant pour seul but de permettre à Mme X 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 pour durée de

détention, que l'administration est en droit d'écartier sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité rappelle, toutefois et en second lieu, qu'il résulte des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales qu'il ne permet pas à l'administration d'écartier, au motif qu'ils procéderaient d'un abus de droit, des actes qui, bien qu'uniquement inspirés par le motif d'écluder ou d'atténuer la charge fiscale normalement supportée par le contribuable, sont, en réalité, dépourvus d'incidence sur cette charge.

Le Comité relève que le 1 de l'article 200 A du code général des impôts prévoit qu'à raison de certains revenus qu'il mentionne, l'impôt sur le revenu est établi par application d'un taux forfaitaire de 12,8 % à l'assiette imposable de ces revenus. Il note qu'en vertu du 2 du même article, par dérogation au 1, sur option expresse, globale et irrévocable du contribuable, exercée lors du dépôt de la déclaration de revenus et au plus tard avant l'expiration de la date limite de déclaration, l'ensemble de ces revenus est retenu dans l'assiette du revenu net global défini à l'article 258 de ce code et est ainsi soumis au barème d'imposition. Il considère que, lorsque le revenu en litige relève de ces dispositions et peut donc faire l'objet d'une option, la charge fiscale normalement supportée au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales s'entend de celle déterminée en application des règles de droit commun.

Le Comité estime que, pour apprécier si l'opération écartée par l'administration a permis à la contribuable de réaliser une économie fiscale par rapport à la charge qu'elle aurait normalement supportée, il y a lieu en l'espèce, afin de déterminer cette économie, de prendre en compte, contrairement à ce que l'administration fait valoir, non seulement l'impôt sur le revenu et le cas échéant la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus auxquels la somme perçue à raison de cette opération a été soumise mais également les prélèvements sociaux auxquels cette même somme est également soumise, ces prélèvements mis personnellement à sa charge correspondant aux contributions sociales ayant la nature d'une imposition et non d'une cotisation sociale.

Le Comité constate que Mme X a déclaré la plus-value de cession en litige qui, à la suite de son option pour l'imposition de cette somme au barème progressif de l'impôt sur le revenu, a donné lieu, après application d'un abattement « renforcé » de 85 % pour durée de détention, à un impôt sur le revenu de 45 635 euros, une contribution exceptionnelle sur les hauts revenus de 7 390 euros et de contributions sociales, - au nombre desquelles figurent la contribution sociale généralisée, la contribution pour le remboursement de la dette sociale et le prélèvement de solidarité au titre de l'article 235 ter du code général des impôts-, s'élevant à 108 002 euros soit une imposition globale de 161 027 euros.

Le Comité relève que Mme X fait valoir que, si elle avait déclaré la somme perçue comme dividendes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers retenue par l'administration, l'application du régime de droit commun résultant de l'application du prélèvement forfaitaire unique prévue par l'article 200 A du code général des impôts aurait donné lieu à un impôt sur le revenu de 90 706 euros, à une contribution exceptionnelle sur les hauts revenus de 7 690 euros et à des contributions sociales de 349 euros soit une somme globale de 98 745 euros et que, par suite, elle n'a ni éludé ni atténué la charge fiscale qu'elle aurait dû supporter normalement.

Le Comité note que l'administration ne conteste pas l'exactitude des chiffres mentionnés par Mme X. Il relève toutefois que, pour contester l'absence de gain fiscal alléguée par la contribuable, l'administration se prévaut des dispositions du 2 de l'article 200 A du code général des impôts selon lesquelles l'option expresse pour le barème progressif est irrévocable. Elle soutient que Mme X a exercé cette option globale lors du dépôt de sa déclaration de revenus de sorte qu'elle a réalisé une économie d'impôt dans la mesure où l'imposition de la somme en cause dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers aurait donné lieu du fait de cette option à une imposition s'établissant, selon les calculs mêmes de la contribuable, à 183 045 euros.

Le Comité estime toutefois que, si cette option pour le barème d'imposition présente effectivement un caractère global et irrévocable en vertu de la loi, une telle option est en l'espèce indissociable

du choix de Mme X d'imposer la somme en cause à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values et de lui permettre ainsi de bénéficier de l'abattement « renforcé » pour durée de détention de 85 %.

Le Comité considère, dès lors, que si l'administration met en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal pour écarter comme inopposables les actes en cause afin d'imposer la somme en litige en tant que dividendes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, elle ne saurait opposer au contribuable l'option qu'il a exercée pour le régime dérogatoire mais doit examiner le montant de l'imposition déterminée en application du régime de droit commun, pour apprécier l'existence d'une économie de la charge fiscale qu'il aurait dû normalement supporter.

Le Comité en déduit que, bien qu'uniquement inspirés par le motif d'écluder ou d'atténuer la charge fiscale qui aurait été normalement supportée par la contribuable, les actes réalisés par Mme X sont, en réalité et en l'espèce, dépourvus d'incidence sur cette charge.

Le Comité considère, par suite, pour l'application des dispositions en cause, qu'en l'absence de modification de la charge fiscale de Mme X, l'administration 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.

Nota : L'administration a décidé de ne pas suivre l'avis émis par le comité. Nonobstant les dispositions du code de la sécurité sociale, le montage dont le comité reconnaît l'artificialité se caractérise également par une charge d'impôts éludée.