

## Apport avec soulte et abus de droit : pour un retour aux fondamentaux

À propos de TA Montreuil 16-7-2019 n<sup>os</sup> 1706787, 1812220, 1811931, 1811897

La soulte versée en rémunération d'apports de titres par un cercle familial a été appréciée, sur le terrain de l'abus de droit, comme une mesure incitative admise pour les apports par les enfants et jugée abusive à l'endroit du père, dirigeant fondateur, pilote de la gouvernance du groupe. La démonstration d'une fraude à la loi dirigée contre un acte isolé comporte toutefois des limites.



De gauche à droite :

**Rémy GENTILHOMME**, Docteur en droit, Notaire associé à Rennes, membre du Cercle des fiscalistes

**Jean-Yves MERCIER**, Avocat honoraire, ancien associé de CMS Francis Lefebvre Avocats, membre du Cercle des fiscalistes

**1** Les apports de titres consentis par les particuliers au bénéfice d'une société soumise à l'IS rémunérés, en sus des parts ou actions émises par la société bénéficiaire, par une soulte n'excédant pas 10 % de la valeur des titres ont suscité de la part de l'administration des critiques qui n'auraient jamais dû prospérer. Les nombreux contentieux en cours à ce sujet sont nés sous l'empire d'une législation (CGI art. 150-O B et 150-O B ter) qui reconnaissait une totale **neutralité fiscale** aux échanges réalisés suivant cette modalité pendant la période 2000-2016. Cette neutralité a disparu depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2016 qui, revenant pour la troisième fois sur le régime fiscal des soultes, a décidé d'en faire à nouveau des **plus-values taxables**.

### Une soulte abusive pour l'administration et diversement appréciée par le juge d'instance

**2** L'un de ces contentieux retient spécialement l'attention. L'administration a reproché au fondateur d'une société familiale d'avoir, à l'occasion de l'apport des titres de cette société réalisé conjointement par lui, son épouse et ses enfants, stipulé le versement d'une soulte par chacune des deux holdings bénéficiaires des apports. Elle a estimé que, parce qu'elles n'étaient pas **nécessaires** à la réalisation des apports, ces soultes étaient de pure convenance et constituaient en réalité le moyen pour les apporteurs de s'approprier en franchise

d'impôt une partie des fonds sociaux des sociétés nouvellement créées. S'en est suivi le rehaussement des bases d'imposition des apporteurs sur le fondement de l'**abus de droit**.

L'avis n<sup>o</sup> 2016-20 rendu par le **comité de l'abus de droit fiscal** (CADF) dans cette affaire écarte la fictivité des soultes invoquée par l'administration pour confirmer l'existence d'un abus en substituant à ce grief celui tiré de la recherche d'un but exclusivement fiscal. Le moins que l'on puisse dire est que, ce faisant, le comité ne « fait pas dans le détail ».

Il rend un **avis défavorable** à l'encontre de l'ensemble des soultes stipulées au titre des différents apports, qu'il s'agisse de celles afférentes à des apports de titres démembrés, appartenant en nue-propiété aux enfants, de titres en pleine propriété appartenant au fondateur, ou de titres communs entre lui et son épouse.

**3** Le tribunal administratif de Montreuil a fait montre de plus de subtilité (TA Montreuil 16-7-2019 n<sup>os</sup> 1706787, 1812220, 1811931, 1811897 : à paraître à la RJF 12/19 n<sup>o</sup> 1172).

Il retient, dans les dossiers concernant les enfants, le fait que la soulte versée en rémunération partielle des titres apportés « doit être regardée comme une **mesure incitative** à l'adhésion à la nouvelle organisation du groupe » pour en conclure à l'absence d'abus de droit. La contrainte tirée de la gouvernance familiale future de la holding faitière est perçue comme la contrepartie du consentement des enfants à des statuts et à une charte familiale réduisant significativement leur liberté d'associé.

En revanche, la même contrainte ne pesant pas, selon lui, sur le dirigeant fondateur, en tant que détenteur des clés de la gouvernance, celui-ci voit sa soulte taxée dans la catégorie des **revenus distribués**, assortie de la pénalité de 80 %. Nul doute pourtant que l'écran sociétaire de la holding nouvellement créée n'ait infléchi de manière durable ses prérogatives d'associé, l'arbre de la soulte étant à lui seul bien incapable de masquer la forêt des apports de droits sociaux qu'il a consentis.

Car l'analyse du régime fiscal de la soulte doit être menée dans le **contexte global** de l'opération d'apport. Cette analyse est confirmée par la CJCE dans un arrêt du 5 juillet 2007 dans les termes suivants : « Il ressort, en effet, de l'économie et du système de la directive 90/434 que la soulte en espèces et l'opération d'acquisition font partie d'une même transaction. En effet, la soulte fait partie intégrante de la contrepartie que la société acquérante paie aux

associés de la société acquise en vue d'obtenir une participation majoritaire dans cette dernière. Le régime fiscal de la soulte ne peut donc être traité indépendamment de l'opération d'apport de titres » (aff. 321/05, « Kofoed » : RJF 10/07 n° 1185).

4 Vu du côté du contribuable, la position adoptée par les juges de Montreuil n'est pourtant pas totalement dénuée d'intérêt, si on se projette dans le futur de l'appel et de la cassation.

L'administration en a appelé, dans ses notifications, à l'origine des soultes de **partages successoraux** évoquées à l'article 876 du Code civil et à l'étymologie du mot décrite par le vénérable Littré. C'était omettre que la soulte prévue en matière d'apport ne peut en aucune manière, être assimilée à celle des partages, tant les règles de fractionnement des indivisions et des allotissements qui en résultent sont étrangères à celles qui présidaient aux apports en sociétés. C'était aussi contraire à ce que révèle le travail mené par les intervenants au colloque de l'IACF du 21 mars 2017, qui les conduisit à procéder à une exégèse de toutes les **directives européennes** qui constituaient l'unique matrice de cette soulte. Ils ne purent que constater la mauvaise traduction en français du « cash payment » utilisé dans la version anglaise des directives.

Le tribunal administratif de Montreuil valide cette interprétation dans les termes suivants : « Il résulte de ce qui précède que la soulte, au sens de l'article 150-B du CGI, ne répond pas à un objectif d'**ajustement de parité** d'échange ainsi que le soutient l'administration mais doit être regardée comme une mesure d'**appréhension de liquidités en sursis d'imposition** que les parties peuvent librement décider dans la limite fixée par la loi... ».

Est-il besoin de souligner l'importance de cette avancée dont on voit mal comment elle ne pourrait pas revêtir un caractère définitif ?

5 En utilisant la technique offerte par le droit européen et par le législateur français, dans les limites que l'un et l'autre lui assignent, un contribuable ne peut commettre d'abus de droit.

La **fictivité** de l'opération est hors de propos dès lors que le formalisme de l'apport est respecté et que les flux financiers qui en résultent sont conformes à l'acte support. La recherche du **but exclusivement fiscal** est aussi vaine dès lors que le contribuable applique à la lettre un article du CGI en restant dans le cadre strict de l'instruction administrative, sans recourir à un montage qui supposerait l'agencement de plusieurs techniques destinées à servir un but fiscal d'optimisation.

On a vu que les juges de Montreuil, après avoir affranchi la soulte d'apport de sa prétendue origine successorale, n'ont pu s'empêcher de lui prêter une **finalité** qui ne figure ni dans les directives ni dans la jurisprudence communautaire, ni dans la loi française supposée en assurer la transposition. Il faut y voir l'influence des avis du CADF qui sort de son domaine de compétence en conditionnant la neutralité fiscale à une vision téléologique que le législateur n'a nullement exprimée. Une telle approche, qui conduit à réécrire la loi, ne peut prospérer ni en appel ni devant le Conseil d'État.

Enfin, sauf à assumer le délitement de l'État de droit, le juge de l'impôt ne peut s'en tenir à la seule démonstration du but exclusivement fiscal sans démontrer la contrariété du montage avec **l'intention du législateur**.

## Le caractère unitaire et global de l'apport avec soulte

### Ce que nous apprend l'histoire

6 La **définition originelle** de l'abus de droit, telle que formulée en 1941 en matière d'impôt sur le revenu, puis étendue en 1963 aux droits d'enregistrement et aux taxes sur le chiffre d'affaires, était ainsi conçue :

« Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

a) qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;

b) ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus (...). »

Chaque auteur d'un acte unique, dès lors que celui-ci était soit empreint de fictivité soit assorti d'une clause dissimulant sa portée véritable, tombait ainsi sous le coup de l'incrimination.

7 Le **Conseil d'État** a ensuite posé en principe que, pour établir que des actes sont entachés d'abus de droit, il faut que ces actes aient un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'aient pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éviter 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 (CE plén. 10-6-1981 n° 19079 : RJF 9/81 n° 787).

En qualifiant l'abus attaché à la **poursuite d'un objectif exclusivement fiscal**, cette décision a voulu stigmatiser le comportement déviant du contribuable qui s'est livré à des « actes » pour tenter d'obtenir un avantage indu. Cette expression doit certes être comprise comme englobant toute forme d'agissements, et non comme la seule conclusion d'un

acte au sens du droit civil. Cependant, telle qu'elle est littéralement formulée, elle vise la commission d'une **pluralité d'actes**, et non simplement celle d'un **acte isolé**. Est-ce à dessein ?

L'affaire tranchée par la décision de principe précitée portait sur un **enchaînement d'actes**, de même que les décisions rendues postérieurement dans le droit fil de cette décision (notamment CE 22-6-1983 n° 32956 ; RJF 8-9/83 n° 1013). Nous n'avons trouvé dans aucune des décisions rendues par la suite de censure sur le terrain de l'abus de droit d'un acte isolé.

8 Dans le domaine des droits d'enregistrement, la **Cour de cassation** a également jugé qu'il peut y avoir abus de droit même si les actes litigieux ne sont pas fictifs, mais à la condition que l'administration établisse que les actes ont eu pour seul but d'éviter les impositions dont était passible l'opération réelle (Cass. com. 19-4-1988 n° 86-19079 : RJF 2/89 n° 250 ; Cass. com. 3-4-2007 n° 06-10702).

Mais, à notre connaissance, la Cour n'a jamais eu à connaître de contestations nées de la réalisation d'une opération isolée en dehors du cas spécifique des donations déguisées en vente qu'elle ne peut que déclarer inopposables à l'administration en raison de leur fictivité.

## « Tout concourt à faire obstacle à ce qu'un acte isolé puisse en lui-même être regardé comme facteur d'abus »

9 En réalité, tout concourt à faire obstacle à ce qu'un acte isolé puisse en lui-même être regardé comme facteur d'abus. L'abus de droit est conçu à l'encontre du contribuable qui élude l'impôt qui serait normalement dû par lui en fonction de sa situation et de ses activités réelles. Or un acte isolé est, par hypothèse, automatiquement porteur d'un changement de situation ou d'activité qui induit le traitement fiscal auquel la loi le soumet.

Ce n'est qu'avec la réalisation d'actes complémentaires que peut être utilement établie la comparaison entre la situation que s'est créée le contribuable et celle dans laquelle il serait, à défaut, demeuré placé pour lui reprocher, s'il y a lieu, l'excès d'habileté fiscale contre lequel se dresse la loi.

### Ce qu'implique la définition de l'abus de droit actuelle

10 L'article 35 de la loi 2008-1443 du 30 décembre 2008 a donné de l'abus de droit une définition qui reprend sensiblement celle qu'avait énoncée le Conseil d'État dans sa décision de 1981. On y retrouve la censure des actes fictifs, cependant que celle des actes qui ne le sont pas est désormais subordonnée à la condition que le contribuable ait recherché le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs. Nous ne voyons rien qui puisse justifier que cette nouvelle définition atteigne des actes isolés non empreints de fictivité.

### Les apports de titres partiellement rémunérés par une soulte

11 Il est loisible au détenteur d'une participation de faire **apport** d'une fraction de celle-ci à la société qu'il constitue pour recueillir cet apport et de **céder** le surplus à cette même société. On est alors en présence de **deux mutations** ayant chacune leur caractère propre et comportant chacune une rémunération distincte : un apport rémunéré par les titres de la société bénéficiaire et une simple vente payée par la société sur ses fonds sociaux. Il est également loisible au détenteur d'une participation de faire apport de l'intégralité de celle-ci à la société qu'il constitue pour recueillir cet apport et de prévoir qu'il sera principalement rémunéré par les titres de la société bénéficiaire et le sera marginalement sur ses fonds sociaux. La mutation des titres s'opère alors par un **acte unique** et se trouve **rémunérée** à la fois par des **titres** et par une **soulte**.

Dans les deux situations, l'apporteur devient **créancier** de la société mais ses **droits** sont **différents**. S'il a vendu une fraction de sa participation, il est tenu aux obligations du vendeur et jouit des prérogatives attachées à cette qualité, notamment le privilège du vendeur. S'il a apporté la totalité de sa participation en stipulant une soulte, il n'a vis-à-vis de la société que le statut d'un créancier ordinaire.

Sous l'empire de la réglementation qui avait cours à la date à laquelle ont eu lieu les opérations d'apport qui nous occupent ici, les deux modalités envisagées ci-dessus comportaient des **effets fiscaux différents**. Si une fraction marginale de la participation était vendue, le contribuable réalisait sur cette fraction une cession à titre onéreux dégageant, suivant le cas, une plus-value imposable ou une moins-value déductible (CGI art. 150-O A). Si, comme dans la situation de l'espèce, il obtenait une soulte n'excédant pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, le contribuable n'était pas considéré

comme l'auteur d'une cession à titre onéreux imposable à raison de l'apport de sa participation, pas même pour la fraction de celle-ci rémunérée par la soulte (CGI art. 150-O B). S'ensuivait en contrepartie l'interdiction de dégager à raison de l'apport une moins-value déductible dans le cas où la participation apportée avait perdu de sa valeur depuis son acquisition.

12 Ainsi, l'apport de titres assorti d'une soulte d'un montant se tenant dans la limite prescrite par la loi pour bénéficier de la neutralité fiscale est un simple acte d'apport. L'idée même que le contribuable soit tenu de s'expliquer sur les raisons qui l'ont conduit à stipuler une soulte à son profit pour échapper au soupçon d'avoir réalisé une opération poursuivant un objectif fiscal nous paraît ainsi extrêmement déroutante et contestable.

### La réécriture impossible de la loi par le juge

13 Comme nous l'avons souligné, on ne peut exclure que la position du juge dans la présente affaire ait pu être influencée par l'avis rendu par le CADF.

Le comité est résolument convaincu de la nécessité de requalifier sur le terrain de l'abus de droit les soultes reçues en contrepartie d'apports sociaux, lorsque « l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas, dans le cadre de l'opération de **restructuration d'entreprise**, mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur de titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôts des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de

## Ne pas traiter l'apport avec soulte comme une opération indépendante de l'apport global

disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés. »

Écartons d'emblée l'idée que l'apport avec soulte de droits sociaux d'une société opérationnelle, ou assimilée, à une holding puisse ne pas être constitutif d'une « opération de restructuration d'entreprise », la prédominance de l'apport pur et simple (90 %) par rapport à la soulte (10 %) étant un argument suffisant pour emporter la conviction à condition, bien entendu, de ne pas traiter l'apport avec soulte comme une opération indépendante de l'apport global, ce qui est d'évidence la volonté de l'apporteur. A fortiori, lorsque l'opération d'apport avec soulte du fondateur s'inscrit dans une stratégie destinée à renforcer la gouvernance familiale du groupe. On nous suggère enfin que la soulte doit être compatible avec l'intérêt économique de la **société débitrice** et qu'elle ne prive pas celle-ci « de la possibilité de disposer de **ressources** nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés ».

Mais l'intérêt économique de la holding est dans l'appropriation de la totalité des titres apportés moyennant un prix marginal borné par le plafonnement de la soulte. Quand on paye un prix égal à 10 % de la valeur de titres, lesquels distribuent un dividende dont le rendement est de 2 %, la rentabilité pour la holding culmine alors à 20 % l'an !

Va-t-on s'offusquer du fait que la holding qui reçoit, par apport, les titres d'une société qui devient alors sa filiale, soit privée des ressources investies dans la soulte marginale qu'elle verse à l'apporteur ?

Au-delà de la faiblesse de l'argumentaire, la position prise par le CADF, en ajoutant à la loi un critère absent des travaux parlementaires, viole frontalement le principe de séparation des pouvoirs.

**14** Les juges de Montreuil ne sont pas non plus, sur ce point, exempts de reproches.

Après avoir considéré que la soulte de l'article 150-O B, alinéa 3 du CGI ne répondait aucunement à un objectif d'ajustement de parité d'échange, les juges se réservent la possibilité de requalifier les soultes d'apport si leur octroi « n'est manifestement pas **nécessaire** à une opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité **uniquement motivé** par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés ou par la société bénéficiaire de l'apport ».

Dans l'affaire évoquée devant eux, ils vont même jusqu'à suggérer que la soulte n'encourrait aucun reproche sur le terrain de l'abus de droit si cette dernière avait pour but « de rendre acceptable l'adhésion des apporteurs à une opération de restructuration d'entreprise nécessaire à leur développement ».

La soulte des **enfants** comme contrepartie à leur assentiment aux contraintes futures de la gouvernance familiale du groupe est validée. Celle du **dirigeant fondateur** est requalifiée en revenus distribués à hauteur des titres apportés par lui en pleine propriété, dès lors que « ce dernier a imposé sa volonté aux membres de sa famille, qui n'ont fait que respecter l'organisation souhaitée par un seul et même contribuable ».

Or, ces objectifs fantasmés de l'intention supposée, à défaut d'être réelle, du législateur n'a aucun **fondement tangible** ni dans la loi elle-même, ni dans les travaux parlementaires qui l'ont précédée ni dans l'instruction administrative qui l'a commentée.

Sauf à considérer que le juge de l'impôt partage désormais avec le Parlement la compétence législative pour combler les interstices de la loi, le Conseil d'État ne pourra, en dernier ressort, que réformer la décision des juges d'appel, s'ils devaient adopter les motifs des juges de première instance.

D'autant que cette analyse est, par ailleurs, contraire à la **position adoptée par la CJCE** dans l'affaire Kofoed déjà citée, laquelle rappelle que la Cour « a déjà eu l'occasion de préciser qu'il ressort de l'article 2, sous d) ainsi que de l'économie générale de la directive 90/434 que le régime fiscal commun qu'elle institue, lequel comprend différents avantages fiscaux, s'applique indistinctement à toutes les opérations de fusion, de scission, d'apports d'actifs et d'échanges d'actions, **sans considération de leurs motifs**, qu'ils soient financiers, économiques ou purement fiscaux ».

Relevons avec M. Olivier Fouquet que cette jurisprudence est applicable aux **opérations internes**, l'interprétation de l'article 150-O B du CGI devant « comme l'a jugé à plusieurs reprises le Conseil d'État, être faite à la lumière de la directive » (Dr. fisc. 42/2019 comm. 442).

## La nécessité du cumul de l'exclusivisme fiscal et de la fraude à la loi

**15** La réforme de l'abus de droit initiée par M. Olivier Fouquet a trouvé son aboutissement dans la loi du 30 décembre 2008. Une nouvelle définition du concept est née à cette occasion qui, tout en maintenant les deux critères de fictivité et d'exclusivisme fiscal, y ont ajouté celui de la contrariété à l'intention du législateur.

La formulation de l'article L 64 du LPF ne laisse pas de doute sur le **caractère cumulatif** des deux critères. La démonstration par le juge du but exclusivement fiscal doit être complétée par celle de la contrariété aux objectifs poursuivis par le législateur. Un arrêt récent du Conseil d'État a pu susciter une interrogation de la doctrine sur l'interprétation qu'entendait donner la Haute Assemblée au cumul obligatoire des deux critères (CE 3-12-2018 n° 406617 : RJF 3/19 n° 283). Les faits étaient les suivants.

La holding américaine, Manpower Inc, a cédé les titres de sa filiale Manpower France à 99,31 % à son autre filiale danoise, moyennant un paiement à terme. Immédiatement après, Manpower France a versé à Manpower Danemark un important dividende prélevé sur les réserves et émis à son profit des obligations remboursables en actions (ORA) pour un montant équivalant à la créance détenue par la holding américaine sur sa filiale danoise. Cette dernière a remboursé ensuite sa société mère américaine par la remise des ORA qu'elle avait souscrites. Entre-temps, Manpower France a déduit de ses résultats les intérêts financiers facturés par sa holding, danoise d'abord, américaine ensuite, déduction critiquée par l'administration sur le terrain de l'abus de droit.

Après avoir écarté le grief de la fictivité, la cour administrative d'appel de Versailles s'est appuyée sur le **caractère artificiel** des opérations pour s'affranchir de l'obligation de démontrer que celles-ci allaient à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs de la loi encadrant la

déduction des charges financières, analyse approuvée par le Conseil d'État.

Comme le relève le professeur Florence Deboissy « l'idée est ici des plus simples : comment les auteurs d'un texte (l'article 39 du CGI) pourraient-ils avoir eu l'intention qu'il s'applique à des opérations purement artificielles, autrement dit dépourvues de toute substance ? » (Dr. fisc. 4/2019 comm. 132).

On comprend que face à un **montage complexe**, emportant agencement de plusieurs opérations, destiné à obtenir un avantage fiscal, l'abus de droit est ici dans son domaine d'élection. On peut admettre, à la limite, que le caractère artificiel du montage puisse permettre au juge de faire l'économie de la recherche relative à la contrariété à l'intention du législateur.

**16** Mais ce mode de raisonnement n'est pas **transposable** à l'apport avec soulte.

Le caractère unitaire de l'apport, quel que soit son mode de rémunération, est aux antipodes des montages du type de celui analysé plus haut qui cumulait une vente d'actions, une distribution de réserves, une souscription d'ORA et une dation en paiement, alors que l'apport avec ou sans soulte n'est rien d'autre... qu'un apport.

## “ L'intention du législateur ne contient aucun élément permettant de justifier un abus de droit

En l'absence d'artifice et de défaut de substance d'une opération d'apport avec soulte, le juge de l'impôt ne peut s'affranchir de l'obligation de rechercher, au-delà du but exclusivement fiscal, l'éventuelle **contrariété** de l'opération réalisée avec l'intention exprimée par le législateur.

Or, comme nous l'avons indiqué plus haut, l'intention du législateur ayant conduit à la transposition en droit français des directives relatives aux apports en sociétés ne contient aucun élément susceptible d'être exploité pour justifier un abus de droit. Cette situation n'est en rien étonnante, puisque les inspireurs de la directive 90/434 n'ont jamais voulu que le régime de faveur des soultes soit conditionné par des motivations économiques ou financières et, a fortiori, patrimoniales.

Les procédures d'abus de droit diligentées contre des apports avec soulte devraient donc, pour cette raison également, ne pas prospérer devant le Conseil d'État.

**17** En conclusion, si les mots « **justice fiscale** » ont encore un sens dans notre pays, quatre arguments peuvent être invoqués, dont chacun fait échec aux prétentions de l'administration dans les contentieux relatifs aux soultes :

– L'abus de droit nécessite pour sa constatation par le juge, soit la fictivité de l'acte, soit une pluralité d'actes dont l'agencement est inspiré

par un motif exclusivement fiscal. Le caractère unitaire de l'apport avec soulte qui n'est pas l'addition d'un apport et d'une soulte, qui pourraient faire l'objet d'une analyse et d'une critique indépendantes, mais une opération globale qui doit être appréhendée comme telle, fait que celui-ci ne peut être constitutif d'un abus de droit dès lors que son régime résulte de la loi.

– L'apport avec soulte est un apport et la soulte n'en est qu'une modalité indissociable. Critiquer la soulte obtenue par l'apporteur sans prendre en compte l'opération d'apport dans son ensemble est un non-sens !

– Prétendre, comme dans les montages artificiels, que la soulte puisse ne poursuivre qu'un objectif fiscal, dès lors qu'elle n'est pas inspirée par des motivations juridiques, économiques, financières ou familiales, est hors de portée de la compétence du juge, sauf à ce qu'il devienne législateur.

– Croire que le juge puisse s'affranchir de la nécessité de démontrer la contrariété de l'apport avec soulte avec l'intention réelle du législateur est une grave erreur de droit, que le Conseil d'État ne pourra que sanctionner.

© Editions Francis Lefebvre 2019  
Reproduction, même partielle, interdite sans autorisation

Editions Francis Lefebvre  
42, rue de Villiers, 92532 Levallois-Perret Cedex – Tél. : 01 41 05 22 00  
E-mail : [serviceclients@efl.fr](mailto:serviceclients@efl.fr) – Internet <http://www.efl.fr>  
SAS au capital de 241 608 €  
CPPAP n° 0922 T 82117 – Composition : Maury Imprimeur  
Impression : Roto France – 25 rue de la Maison Rouge – 77185 Lognes  
Dépôt légal : novembre 2019  
Bihebdomadaire – 74<sup>e</sup> année – ISSN 0150-5467  
Abonnement revue + services numériques : 312,43 €  
Prix de ce numéro : 39,82 € - Boîte reliure : 25,53 €

Principal associé : Editions Lefebvre Sarrut  
Président et Directeur de la publication : Renaud Lefebvre

Direction de la rédaction Fiscal : B. Hingand ; Social : C. Crevisier

Responsable de la publication : S. de Butler

Rédacteurs : V. Balland, I. Beaune, S. Ben Hafsia, A. Ben Khalifa, M. Bugnot, M.-P. Chavarot, M.-B. Chicha, C. Décaudin, D. Delestre, P. Di Vita, F. Doumayrou, V. Dubois, J. Dumez, J.-P. Dupré, E. Expert, A. Fournis, S. de Fournoux, D. Gaillard, M. Gien, S. Ginoux, S. Glogowski, C. Guigourès, V. Jacq, C. Jue-Mohr, D. Kersalé, S. Kocina, S. Lagabrielle, I. Larcher, G. Larzul, S. Loyer, V. Maindron, C. Maugin, L. Méchin, P. Millan, M.-P. Minato, P. Muller, G. Neulat, P. Oblekowski, P. Pérez de Arce, G. Possamaï, P.-P. Prat, C. Richard-Parpaillon, P. Saget, A. Salavert, F. Satgé, O. Traoré, M. Troyes, A. Valty, M. Ventrice, S. Viutti

Assistante d'édition : A.-V. Bernard

Origine du papier : Italie ; sans fibres recyclées ;  
Prot : 18 g/t



PEFC™ 10-31-1557

Encart joint pour les abonnés