



fiscablog.fr  
Informer-Documenter-Former

*La Lettre de Septembre 2022*

## JURISPRUDENCE

### Apport placé sous le régime de report de l'article 151 octies B du CGI : les nuances entre « *utilité* » et « *nécessité* » à l'activité des parts apportées et reçues

Arrêt du Conseil d'Etat du 13 juillet 2022, n° 459899

Source : [Légifrance Arrêt du Conseil d'Etat du 13 juillet 2022, n° 459899](#)

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

## Introduction :

Le **Conseil d'Etat** juge que, dans le cadre des **apports de titres en société**, l'apporteur ne peut pas bénéficier du report d'imposition prévu à **l'article 151 octies B du CGI** lorsque la détention des titres apportés **et** reçus en rémunération de l'apport revêt une **simple utilité** professionnelle.

S'agissant plus particulièrement des apporteurs soumis au régime des **BNC**, **l'inscription des titres dans l'actif** professionnel **ne suffit pas** à caractériser le caractère **de nécessité** requis par le texte.

## LES FAITS

M. B..., médecin ophtalmologiste, a apporté en 2013 les 722 actions de la SA Clinique Mathilde dont il était propriétaire à la société Mathilde Médical Développement (MMD), en contrepartie de titres de cette société.

Il a placé en **report d'imposition**, conformément aux dispositions de l'article 151 octies B du CGI, **les plus-values** résultant de cet apport.

Dans le cadre d'une vérification de sa comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause le report d'imposition, et imposé les plus-values concernées.

Le tribunal administratif de ROUEN a confirmé la position de l'administration par deux jugements successifs en 2018 et 2020, dont M. B... a relevé appel.

La **Cour administrative de DOUAI a rejeté les appels** concernés par un arrêt 29 octobre 2021, et le contribuable, persistant à demander la décharge des impositions supplémentaires, a porté le litige devant le Conseil d'Etat.

## LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, le Conseil d'Etat cite les dispositions de [l'article 151 octies B du CGI](#) :

*" I. - Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindécies résultant de l'échange de droits et parts effectué à l'occasion de l'apport de tels droits ou parts à une société soumise à un régime réel d'imposition peuvent faire l'objet d'un **report d'imposition** dans les conditions prévues au II. (...)*

*II. - L'application du I est subordonnée aux conditions suivantes :*

*1° L'apporteur est une personne physique qui exerce une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à titre professionnel au sens du IV de l'article 155 ;*

2° L'apport porte **sur l'intégralité** des droits ou parts **nécessaires à l'exercice** de l'activité, **détenus** par le contribuable **et inscrits** à l'actif de son bilan ou dans le tableau des immobilisations (...)

3° La **société bénéficiaire reçoit**, à l'occasion de l'apport mentionné au 2° ou d'autres apports concomitants, **plus de 50 % des droits de vote ou du capital** de la société dont les droits et parts sont apportés ;

4° Les **droits et parts reçus** en rémunération de l'apport sont **nécessaires à l'exercice** de l'activité de l'apporteur (...)"

## APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

En premier lieu, le Conseil d'Etat souligne que le bénéfice des dispositions de l'article 151 octies B du CGI est subordonné à la condition **qu'aussi bien les droits et parts apportés**, qui doivent être inscrits à l'actif du bilan ou dans le tableau des immobilisations de l'apporteur, **que les droits et parts reçus** en contrepartie de l'apport, soient **nécessaires** à l'exercice de l'activité de l'apporteur.

M. B... soutenait que la circonstance que les parts apportées étaient inscrites à son actif professionnel suffisait à établir qu'elles étaient nécessaires à l'exercice de son activité libérales.

Or, le Conseil d'Etat rappelle que les titulaires de BNC, s'ils doivent inscrire les biens nécessaires à leur activité dans leur actif professionnel, **peuvent à leur choix y inscrire** les biens qui revêtent une **simple utilité**, ou **maintenir** ceux-ci dans leur **patrimoine personnel** (voir par exemple [l'arrêt du Conseil d'Etat du 29 avril 1985, n°43759](#), cité par la doctrine administrative sous la référence [BOI-BNC-BASE-10-20](#), et plus récemment [l'arrêt du Conseil d'Etat du 27 novembre 2020, n° 425986](#)).

**L'inscription à l'actif** ne permet donc pas à **elle seule** de démontrer le caractère de **nécessité** édicté par l'article 151 octies B.

Par ailleurs, si M. B... avait la possibilité de peser sur les orientations de la Société Clinique Mathilde du fait de la **détention** des parts, **cette dernière ne constituait pas un obligation** pour l'exercice de son activité au sein de la clinique, **d'autres praticiens** y exerçant **sans détenir de parts**.

Enfin, le Conseil d'Etat, à l'instar de la Cour Administrative d'Appel, a relevé que la société MMD, bénéficiaire de l'apport, exerçait exclusivement une activité de holding passive **sans gérer la clinique**, et estimé que le **seul intérêt professionnel** de préserver l'indépendance de celle-ci et conserver ainsi la maîtrise de son outil de travail **ne pouvait permettre** de considérer la détention des parts de la société MMD comme **nécessaire** à l'exercice de son activité au sein de la clinique.

## LA DECISION

**Le Conseil d'Etat confirme** par conséquent l'arrêt de la Cour Administrative d'Appel de DOUAI, en jugeant que **l'administration était fondée à refuser le bénéfice du report d'imposition.**

**NB :** le Conseil d'Etat annule toutefois la majoration pour manquement délibéré qui avait été appliquée, et qui avait été confirmée par la CAA.

## COMMENTAIRES

On relèvera que l'arrêt analysé évoque plus particulièrement la situation des titulaires des bénéfiques non commerciaux. Toutefois, il ne s'agissait que de répondre à une partie de l'argumentation du contribuable qui estimait que l'inscription à son actif professionnel des titres apportés suffisait à caractériser la nécessité pour son activité de détenir ces titres.

**Le critère de nécessité pour l'activité**, tant des titres ou parts apportés que des titres ou parts reçus, pour bénéficier du report d'imposition visé à l'article 151 octies B du CGI **revêt un caractère général**, qu'il s'agisse d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

## CONCLUSION

Dans le cadre d'un apport de titres en société et afin de permettre le report d'imposition visé à l'article 151 octies B du CGI, il conviendra de réunir les indices permettant de **distinguer** ce qui est **simplement utile** pour l'exercice de l'activité, ou **ce qui est véritablement nécessaire**, si ce n'est indispensable.

**NB :** définition de l'adjectif « *nécessaire* » au dictionnaire de l'Académie Française : « *Dont on ne peut se passer, dont on a **absolument** besoin pour quelque fin* ».

A titre d'exemple, la décision analysée aurait sans doute pu être tout à fait différente si l'exercice des praticiens au sein de la clinique était **conditionné par l'obligation** d'avoir la qualité d'associé au sein de la société gérant la clinique **avant l'apport, puis** au sein de cette même société ou de sa holding.