



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.