

N° 428124  
M. H...

3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 8 janvier 2021  
Décision du 26 janvier 2021

## CONCLUSIONS

### M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

L'affaire qui vient d'être appelée porte sur les conditions d'application des exonérations en faveur des reprises d'entreprise dans les zones de revitalisation rurale (ZRR), lorsque la reprise se fait au sein d'une société civile professionnelle (SCP). Vous avez déjà abordé cette question il y a quelques mois dans une décision *M. F... et autres* (CE, 16 juillet 2020, n° 440269, Tab.), mais dans le cadre général d'un recours pour excès de pouvoir contre une instruction publiée au BOFiP, qui ne vous conduisait pas à examiner toutes les difficultés posées par la mise en œuvre du dispositif.

Les faits sont d'une grande simplicité. Par un acte notarié du 30 août 2011, M. Philippe H... a acquis les parts que détenait son père au sein de la SCP P..., B..., H..., titulaire d'un office notarial à Bellac (Haute-Vienne), sous condition suspensive de sa nomination en qualité de notaire associé, condition réalisée le 19 avril 2012. Ces parts représentaient un tiers du capital de la SCP. La part des bénéficiaires la SCP correspondant à la participation de M. Philippe H... a été taxée entre ses mains au titre de l'année 2012 dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BNC), à hauteur de 72 402 euros. M. H... a sollicité l'exonération de ces bénéficiaires au titre des ZRR par voie de réclamation, qui a été rejetée. Il se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 18 décembre 2018 de la cour administrative d'appel de Bordeaux ayant confirmé le rejet de sa requête.

M. H... soulève un unique moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'il ne pouvait être regardé comme ayant repris une entreprise au motif qu'il n'avait acquis qu'un tiers des parts de la SCP.

Le dispositif d'exonération en faveur des entreprises implantées dans les ZRR est prévu par l'article 44 *quindecies* du code général des impôts (CGI). Si les ZRR existent depuis la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire (dite « loi Pasqua »), le régime actuel est issu de la loi de finances pour 2011. Le principe est l'exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés des bénéficiaires

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

réalisés par les entreprises créées ou reprises dans les ZRR, pendant une durée de 5 ans ; pendant les 3 années suivantes, ils ne sont imposés que de manière progressive, pour le quart, la moitié puis les trois quarts de l'impôt normalement dû. La liste des communes situées en ZRR est définie en application de l'article 1465 A du CGI, selon des critères de faiblesse de la densité de population et du revenu fiscal par unité de consommation. Le bénéfice de l'exonération est subordonné à plusieurs autres conditions, notamment, dans la version du texte applicable à l'année 2012, la soumission à un régime réel d'imposition, l'emploi de moins de 10 salariés et l'absence de détention de plus de 50 % du capital de l'entreprise par d'autres sociétés.

Le débat de cassation ne porte cependant que sur la notion de reprise d'entreprise, qui n'est pas définie par la loi puisque le premier alinéa de l'article 44 *quindecies* se borne à ouvrir l'exonération aux « *entreprises qui sont créées ou reprises* ». Dans la décision *François*, vous avez jugé que la reprise d'entreprise ouvrant droit à l'exonération « *s'entend de toute opération au terme de laquelle est reprise la direction effective d'une entreprise existante avec la volonté non équivoque de maintenir la pérennité de cette entreprise* » et qu'elle ne suppose pas nécessairement la création d'une structure juridiquement nouvelle ou le rachat de plus de 50 % des titres de la société. Notons que le requérant était lui aussi associé d'une SCP de notaires mais votre décision revêt une portée générale.

La thèse de M. H... est que les parts détenues par un notaire dans une SCP constituent pour lui un actif professionnel lui permettant d'exercer son activité, de sorte que le rachat de telles parts devrait être regardé comme une reprise d'entreprise au sens de l'article 44 *quindecies*. La cour a au contraire affirmé que seule la SCP, et non chacun de ses associés pris individuellement, peut être regardée comme constituant une entreprise. Elle a pris la même position dans un autre arrêt du même jour, concernant un rachat de parts dans une SCP d'huissiers de justice (CAA Bordeaux, 18 décembre 2018, *M. X...*, n° 16BX01784, C+).

Certains arguments plaident en faveur de la thèse du requérant. Selon l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 29 novembre 1966<sup>1</sup> qui leur est dédiée, les SCP peuvent être constituées entre des personnes physiques exerçant une même profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et ont pour objet « *l'exercice en commun de la profession de leurs membres* ». En raison du caractère libéral de la profession, chaque associé jouit d'une grande liberté dans l'exercice de sa profession. Les règles de gouvernance des SCP témoignent du souci du législateur de faire prévaloir une logique d'égalité entre les associés, même s'il peut y être dérogé : sauf disposition particulière du décret propre à chaque profession<sup>2</sup>, chaque associé dispose d'une seule voix, quel que soit le nombre de parts sociales qu'il détient (article 13) ; tous les associés sont gérants sauf stipulation contraire des statuts (article 11). Dans une SCP se conformant à ce modèle égalitaire, il peut être difficile de caractériser la « *direction effective* » exigée par la jurisprudence *François* si l'on raisonne au niveau de l'ensemble de la société.

---

<sup>1</sup> Loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles.

<sup>2</sup> Pour les notaires, le décret n°67-868 du 2 octobre 1967 prévoit que « *les statuts fixent le nombre de voix dont dispose chaque associé* » (article 21).

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

De plus, il semble fréquent que la reprise des SCP se fasse en quelque sorte au fil de l'eau, au moment où chaque associé prend sa retraite et cède ses parts, donnant lieu à un rachat partiel. Si l'on raisonne au niveau de la société, il se peut fort bien que son capital soit intégralement renouvelé sans qu'il n'y ait jamais eu de reprise ouvrant droit à l'exonération prévue par les ZRR. L'intention du législateur, lorsqu'il a réformé le dispositif des ZRR pour l'étendre aux reprises d'entreprise, était pourtant de couvrir l'ensemble de ces opérations, la transmission des activités étant perçue comme un enjeu prioritaire pour le maintien de l'activité économique en zone rurale, dans un contexte de vieillissement des chefs d'entreprise.

Cependant, cette logique consistant à identifier une entreprise dans chaque bloc de parts de SCP détenu par un associé se heurte à de trop fortes objections, qui tiennent à la fois à la nature des SCP et à la construction du régime fiscal des ZRR. A la différence d'une société civile de moyen, par laquelle les associés mettent en commun les moyens utiles à l'exercice de leurs professions<sup>3</sup>, la SCP exerce elle-même l'activité : c'est elle qui, selon la profession concernée, est agréée par l'autorité compétente ou inscrite au tableau de l'ordre (article 1<sup>er</sup> de la loi du 29 novembre 1966). Les rémunérations versées en contrepartie de l'activité professionnelle des associés constituent des recettes de la société (article 14) et les associés répondent indéfiniment des dettes sociales à l'égard des tiers (article 15), tandis que la société est solidairement responsable avec chaque associé des conséquences dommageables des actes professionnels qu'il accomplit (article 16). S'agissant du régime fiscal, les conditions tenant au nombre de salariés employés et à la proportion de détention du capital par d'autres sociétés<sup>4</sup> s'examinent nécessairement au niveau de la société. Enfin, le système proposé par M. H... ne pourrait fonctionner que pour les SCP relevant l'impôt sur le revenu, pour lesquelles l'article 8 *ter* du CGI prévoit que chaque associé est personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéfices sociaux qui lui est attribuée. Il serait inapplicable pour les SCP ayant opté pour l'impôt sur les sociétés (cf. article 206.3.h sur ce droit d'option), la SCP étant alors le sujet d'imposition et ne pouvant voir son bénéfice imposable découpé en tranches dont une seule serait exonérée.

Il faut donc nécessairement raisonner à l'échelle de la SCP et examiner s'il y a reprise de celle-ci, c'est-à-dire, selon la jurisprudence *François*, une « opération au terme de laquelle est reprise la direction effective d'une entreprise existante avec la volonté non équivoque de maintenir la pérennité de cette entreprise ». Si vous ne retiendrez pas le raisonnement développé par M. H..., vous devrez néanmoins accueillir son moyen d'erreur de droit car la cour s'est arrêtée à la seule circonstance que celui-ci n'avait racheté qu'un tiers des parts. Or vous avez censuré l'instruction fiscale dans la décision *François* pour avoir énoncé un seuil minimal de 50 % de détention, dès lors que ce critère ajoutait à la loi, et pour les mêmes motifs la logique de la cour uniquement centrée sur ce taux de détention ne peut être validée. La cour aurait dû rechercher s'il y avait eu reprise de la direction effective.

<sup>3</sup> Cf. pour les professions libérales entrant dans le champ de la loi du 29 novembre 1966, l'article 36 de cette loi.

<sup>4</sup> S'agissant de cette condition, si chaque bloc de parts détenu par un associé était considéré comme une entreprise, la condition tenant à l'absence de détention de plus de 50 % du capital par d'autres associés serait toujours remplie puisque le nouvel associé détiendrait toujours 100 % des parts de l'entreprise ainsi définie.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Afin d'éclairer la cour qui devra régler l'affaire après que vous la lui aurez renvoyée, et plus largement l'ensemble des acteurs concernés par les reprises de SCP, il nous paraît souhaitable de préciser la manière dont s'apprécie la direction effective pour de telles sociétés. Il faut naviguer entre deux écueils : compte tenu de la présence fréquente de plusieurs associés étant peu ou prou sur un pied d'égalité, une compréhension trop restrictive viendrait anéantir toute possibilité de bénéfice de l'exonération pour ces sociétés ; à l'inverse, si vous en veniez à considérer que tout rachat de parts constitue une telle reprise ouvrant droit à l'exonération pour l'ensemble de la société (et non pour la seule part des bénéfices imputable à l'associé reprenneur comme dans le raisonnement de M. H...), vous ouvririez un dispositif de faveur indéfiniment « rechargeable », ce qui serait générateur d'effets d'aubaine.

L'examen d'autres dispositions législatives ou réglementaires définissant plus précisément la notion de reprise d'entreprise peut servir de source d'inspiration :

- Dans le cadre de l'aide aux créateurs et repreneurs d'entreprise (ACRE), qui se traduit par une exonération de cotisations sociales et constitue le dispositif le plus général d'aide publique en la matière<sup>5</sup>, l'article R. 5141-2 du code du travail prévoit plusieurs cas de figure pour caractériser le « *contrôle effectif* », notamment : la détention d'au moins 50 % des parts ; détention d'au moins un tiers des parts et de la qualité de dirigeant sans qu'un autre actionnaire détienne plus de 50 % des parts. Avant que cette définition ne soit précisée au niveau réglementaire, vous admettiez qu'il y avait contrôle effectif lorsque la personne détenait près de la moitié du capital et assumait la gérance (CE, 31 janvier 1994, *Min. c/ C...*, n° 122891, Tab.).

- Dans le cadre du droit des sociétés, l'article L. 233-3 du code de commerce prévoit différents cas de figure pour définir le contrôle d'une société par une personne physique ou morale : capital donnant la majorité des droits de vote ; détermination en fait des décisions en assemblée générale ; pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes de direction. Il y a aussi une présomption de contrôle lorsqu'une personne dispose d'au moins 40 % des droits de vote et qu'aucun associé ne dispose d'une part supérieure à la sienne.

On voit que ces législations ou réglementations combinent un critère de détention des parts ou des droits de vote par la personne concernée et un critère de rôle décisionnel, notamment à travers la qualité de dirigeant. Entre aussi en ligne de compte le rôle joué par les autres associés : une part minoritaire du capital de l'entreprise pourra suffire à faire reconnaître un contrôle si aucun autre associé ne détient une part plus importante.

Dans le cas des SCP, il nous semble que ceci conduit à retenir une méthode de faisceau d'indices. Il convient d'examiner la proportion des droits de vote exercée par le reprenneur (plutôt que la proportion de parts sociales, compte tenu de la règle supplétive fixée par l'article 13 de la loi du 29 novembre 1966 selon laquelle les associés disposent chacun d'une

---

<sup>5</sup> Jusqu'à la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS) pour 2018, le dispositif était dénommé ACCRE car il était réservé aux chômeurs créant ou reprenant une entreprise ou aux personnes assimilées.

voix), l'exercice de la qualité de gérant et de comparer ces éléments à ceux relatifs aux autres associés, en regardant si ceux-ci détiennent aussi la qualité de gérant et si l'un d'entre eux exerce une proportion de droits de vote plus importante, et de déterminer au vu de l'ensemble de ces éléments s'il y a direction effective ouvrant droit à l'exonération. Ainsi, un associé ayant repris 40 % des parts ouvrant droit à une même proportion de droits de vote et exerçant seul la gérance, alors que les autres associés disposeraient de parts moins importantes, devrait sans doute être regardé comme exerçant la direction effective. Le cas échéant, d'autres clauses confiant à un associé le pouvoir de prendre certaines décisions essentielles pour la vie de la société pourraient être prises en compte, que ces clauses figurent dans les statuts, dans un pacte d'associés<sup>6</sup> ou dans une décision collective (articles 1852 à 1854 du code civil et article 13 de la loi du 29 novembre 1966).

Il n'en reste pas moins que dans des cas peut-être assez nombreux de SCP « égalitaires », où chacun des associés détient une même proportion des droits de vote et exerce la gérance, de tels critères ne permettront pas d'identifier une direction. Faut-il dès lors prendre en compte des critères tenant non aux pouvoirs de décision du repreneur mais à l'activité et au poids économique de l'associé cédant, notamment à sa quote-part de clientèle ? Nous y sommes réticents. La Cour de cassation reconnaît la validité d'une cession de clientèle pour les professions libérales, la clientèle étant une composante du « *fonds libéral* », sous réserve qu'il ne soit pas porté atteinte à la liberté de choix de la clientèle<sup>7</sup> (Cass. Civ. 1<sup>re</sup>, 7 novembre 2000, 98-17.731, Publié au bulletin ; Civ. 1<sup>re</sup>, 14 novembre 2012, n° 11-16.439, Publié au bulletin). Toutefois, lorsque la profession libérale est exercée dans le cadre d'une SCP, c'est la société qui est propriétaire du fonds libéral et donc de la clientèle. L'article 10 de la loi du 29 novembre 1966 prévoit qu'en principe, la valeur des parts sociales prend en considération une valeur représentative de la clientèle civile, mais il s'agit de la valeur de la clientèle dans sa totalité : ainsi, même si l'associé cédant représente une part prépondérante de la clientèle, ses parts ne vaudront pas plus que celles des autres associés et le repreneur ne pourra être regardé comme ayant repris du fait de la cession cette prépondérance.

Il faut donc admettre qu'il ne sera pas toujours d'identifier la « *direction effective* » et ce faisant, d'ouvrir droit à l'exonération. Il appartiendra à la cour de renvoi d'examiner, au vu des critères ainsi précisés, si M. H... doit être regardé comme ayant repris la direction effective.

#### **PCMNC :**

**- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;**

**- au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Bordeaux ;**

<sup>6</sup> A la différence des statuts, l'existence d'un pacte d'associés n'est pas obligatoire, elle n'est pas soumise à des formalités de publicité et le pacte n'engage pas nécessairement tous les associés. Le pacte d'associés ne peut intervenir dans des matières réservées par la loi aux statuts. Sous cette réserve, le pacte d'associés revêt à l'égard de ses signataires la force obligatoire des contrats (article 1103 du code civil ; cf. notamment Cass. Com. 27 juin 2018, n° 16-14.097).

<sup>7</sup> La cession consiste ainsi notamment dans un droit de présentation à la clientèle et de se dire le successeur du cédant.

**- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement à M. H... d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*