

N° 438617 – Mme C...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 10 novembre 2021

Lecture du 6 décembre 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, Rapporteur publique

Ce pourvoi vous amènera à préciser les modalités d'imposition de l'indemnité touchée par les titulaires d'un office de greffe supprimé dans le cadre d'une modification de la carte judiciaire.

Mme C... était greffière du tribunal de commerce de Marennes jusqu'au 1^{er} janvier 2009, date à laquelle cette juridiction a été supprimée¹ et son ressort réparti entre celui du tribunal de commerce de La Rochelle et celui du tribunal de commerce de Saintes. En conséquence, elle a perçu une indemnité dont le paiement a été pris en charge par les greffiers de ces deux tribunaux.

Mme C... a déclaré cette somme au titre des revenus de l'année 2008, en appliquant le régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu par l'article 238 *quindecies* du CGI en cas de transmission d'entreprise. A la suite d'un contrôle, l'administration a remis en cause l'application de ce régime de faveur et considéré que la plus-value était imposable au titre de l'année suivante, l'indemnité ayant été versée en vertu d'un acte conclu le 8 janvier 2009. Saisie en dernier lieu du litige, la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté la demande de décharge des impositions supplémentaires issues de cette rectification, par un arrêt dont Mme C... vous demande l'annulation.

Quelques mots tout d'abord quant au régime d'indemnisation des greffiers en cas de modification des ressorts des tribunaux de commerce, qui est défini par les articles R. 743-169 et s. du code de commerce. Les anciens greffiers non remplacés ou leurs ayant-droits doivent être indemnisés par leurs pairs, le montant et la répartition des indemnités étant fixés par le garde des sceaux, après accord des parties, ou, à défaut, sur proposition d'une commission spécialisée (art. R. 743-169). Lorsque cette dernière est saisie, elle fixe le montant de l'indemnité au regard de la valeur de l'office, déterminée en fonction de la recette moyenne et du solde moyen d'exploitation des cinq derniers exercices (art. R. 743-171). L'article R. 743-172 prévoit, par ailleurs, que « *lorsque les activités d'un greffe supprimé sont reprises par plusieurs greffes, la charge de l'indemnité (...), est répartie entre ceux-ci en fonction de*

¹ En vertu du décret du 15 février 2008 modifiant le siège et le ressort des tribunaux de commerce.

l'avantage résultant pour chacun d'eux de cette suppression, en prenant en compte notamment le nombre moyen d'immatriculations au registre du commerce et des sociétés et de modifications apportées à ce registre au cours des cinq années précédant la demande d'indemnisation ».

Si vous n'avez jamais eu l'occasion de le préciser, il ne fait guère de doute que l'indemnité perçue par un greffier à raison de la suppression de son office est imposable selon le régime des plus-values professionnelles. Elle ne correspond pas, en effet, à l'indemnisation d'une perte de recettes, mais à celle d'un élément de l'actif immobilisé des intéressés, à savoir le droit de présenter un successeur auprès du garde des sceaux². C'est de cette manière que vous avez analysé les indemnités, de nature analogue, perçues par les avoués en contrepartie de la suppression de leurs offices en 1971, puis en 2011³, ce qui a été confirmé incidemment par le Conseil constitutionnel⁴.

Vous n'avez pas eu à vous interroger, à la suite de la réforme de 2011, quant à la possibilité de mettre en œuvre le régime d'exonération prévu par l'article 238 *quindecies* du CGI en cas de transmission d'entreprise, compte tenu de la suppression pure et simple des offices d'avoués. La configuration est différente dans le cas de la suppression d'un office de greffe consécutive à la fusion de ressorts de tribunaux de commerce, dans la mesure où l'activité exercée par l'ancien greffier est poursuivie par ses pairs.

La cour de Bordeaux a considéré qu'une telle opération était hors du champ d'application du régime d'exonération de l'article 238 *quindecies* puisque l'office cessait d'exister avec la suppression du tribunal de commerce, la somme versée à Mme C... ayant la nature d'une indemnité et non d'un prix de cession.

Cette solution, qui est critiquée par le pourvoi sous l'angle de l'erreur de qualification juridique et de l'erreur de droit, repose sur de solides arguments.

De texte, tout d'abord, puisque l'exonération est réservée aux plus-values professionnelles réalisées lors de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité⁵. Or suppression et transmission paraissent, en soi, antinomiques, et il semble logique d'en déduire que l'exonération doit être réservée, s'agissant des offices, aux cas dans lesquels le titulaire fait usage de son droit de présentation d'un successeur.

Même si les offices ne sont pas des entreprises comme les autres puisque leurs titulaires, qui disposent seulement d'un privilège professionnel en vertu de leur nomination par le garde des

² Exercé en vertu de l'article 91 de la loi du 28 avril 1816.

³ A la suite de la loi du 31 décembre 1971, qui précisait le régime d'imposition de ces indemnités : 6 décembre 1978, n° 12561, RJF 1/79, n° 13 ; 23 janvier 1985, n° 42148 : RJF 3/85 n° 406. Et à la suite de la loi du 25 janvier 2011, qui ne le précisait pas : 27 juin 2019, n° 427742 (QPC) RJF 10/19 n° 953.

⁴ Décision n° 2011-624 DC du 24 janvier 2011 (pt. 27).

⁵ Ainsi, par assimilation, que de l'intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes.

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.

sceaux, n'en sont pas propriétaires⁶, l'article 238 *quindecies* s'applique, expressément, à leur « transmission », par renvoi à l'article 724 du CGI. Ce dernier article, relatif aux droits d'enregistrement, distingue, à son I, la transmission à titre onéreux d'un office en vertu d'un traité ou convention, auquel cas le droit est assis sur le prix de « cession », et à son III, la suppression d'un titre d'office, auquel cas le décret prononçant l'extinction fixe, à défaut de traité, l'indemnité soumise au droit d'enregistrement. Même s'il n'est pas limpide, ce texte nous paraît bien distinguer transmission et suppression. Relevons aussi que l'article 859 du CGI dispose que les traités ayant pour objet la transmission d'un office doivent être enregistrés avant d'être produits à l'appui de la demande de nomination du successeur désigné, ce qui va dans le sens de l'assimilation de la transmission aux seuls cas de présentation d'un successeur.

Il est, ensuite, certain, que le dispositif de l'article 238 *quindecies* n'a pas été conçu pour s'appliquer aux suppressions d'offices. Selon les travaux parlementaires de la loi de finances rectificative pour 2005⁷ dont il est issu, il avait pour objectif, dans un contexte de vieillissement de la population des dirigeants de PME, d'inciter ces derniers à céder de manière globale les actifs affectés à leur entreprise de préférence à une vente séparée de leur droit au bail afin de garantir le maintien des activités de proximité dans le centre des villes et les zones rurales. La suppression d'un office consécutive à la suppression d'un tribunal de commerce entraîne, à l'inverse, la disparition du guichet de proximité que constitue le greffe pour les entreprises du ressort concerné.

Dans ces conditions, quels éléments pourraient vous retenir de confirmer l'arrêt de la cour ?

Si l'on envisage les choses d'un point de vue économique, force est de constater que l'activité exercée par l'ancien greffier est concrètement poursuivie par les greffiers qui ont absorbé son office. La perte du droit de présentation du premier s'accompagne de l'augmentation de la valeur de l'office des seconds⁸. Par ailleurs, en dépit de l'objectif du législateur, aucune condition de maintien « physique » de l'activité sur le territoire n'a été incluse à l'article 238 *quindecies*, dont les dispositions n'interdisent pas, par exemple, que l'exonération s'applique à la transmission d'une entreprise exerçant une activité entièrement dématérialisée – étant précisé que tel était déjà largement le cas, en 2009, des services assurés par les greffes à destination des entreprises⁹. Et si l'administration fiscale s'est opposée à l'application du régime de faveur au cas d'espèce, ce n'est pas, par principe, à raison de la suppression de

⁶ Décision n° 2011-624 DC du 24 janvier 2011 (pt. 16). La Cour de cassation juge que la faculté de présenter un successeur moyennant des stipulations subordonnées à l'agrément de l'autorité publique et laissant à celle-ci sa plénitude d'action implique une « idée de propriété de nature exceptionnelle » (Civ. 23 mai 1854, Sieur Bélon).

⁷ Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005. V. le rapport n° 2720 de G. Carrez au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances rectificative pour 2005.

⁸ Sans qu'il n'y ait nécessairement symétrie : la valeur d'un office transmis par voie de présentation d'un successeur au garde des sceaux est fixée par la loi de l'offre et de la demande et ne correspond pas nécessairement au montant résultant de l'application de la méthode d'évaluation prévue par le code de commerce pour fixer le montant de l'indemnité due à un greffier par ses pairs en cas de suppression d'office.

⁹ Via le portail Infogreffe.

l'office de Mme C..., mais uniquement parce que son activité et son personnel salarié – un comptable et trois secrétaires - avait été répartis entre les ressorts des tribunaux de commerce de La Rochelle et de Saintes. Selon l'administration, ceci faisait obstacle, faute d'une répartition géographique préalable similaire de l'activité au sein de l'office supprimé, à ce que l'opération puisse être regardée comme la transmission de deux branches complètes d'activité.

Ce dernier argument, qui avait motivé la solution de rejet adoptée par le tribunal administratif de Poitiers, ne nous convainc pas. Il n'est certes pas possible, aux termes de votre avis *SAS Ondupack* du 13 juillet 2012 (n° 358931, aux tables, RJF 11/12 n° 986), de bénéficier de l'exonération à l'occasion de la transmission seulement partielle d'éléments d'actifs ne pouvant pas faire l'objet d'une exploitation autonome chez le cédant. Mais, à l'opposé, la loi ne nous paraît pas exclure l'exonération en cas de transfert complet par le cédant des éléments essentiels à l'exercice de son activité à deux cessionnaires distincts, qui en poursuivraient l'exploitation, sans en modifier la nature, chacun dans leur propre secteur géographique. Il semble d'ailleurs peu justifiable de traiter différemment, du point de vue fiscal, l'indemnité versée à un greffier lorsque son activité est intégralement absorbée par un seul de ses pairs, à l'occasion d'une fusion de ressorts, ou lorsqu'elle est reprise par plusieurs d'entre eux, à l'occasion de l'éclatement du ressort du tribunal entre plusieurs juridictions.

Pour en revenir au terrain retenu par la cour, en amont, pour confirmer l'imposition, nous sommes d'avis, même s'il y a matière à hésitation, qu'une approche économique ne conduit pas à le remettre en cause. En effet, la transmission d'entreprise, au sens de l'article 238 *quindecies*, vise la transmission des actifs professionnels, accompagnée, le cas échéant, d'un transfert des salariés. Or, en dépit des débats doctrinaux sur la nature du droit de présentation et sa distinction éventuelle avec la valeur de l'office¹⁰, c'est bien ce droit qui, selon la jurisprudence civile, représente l'élément essentiel du patrimoine du titulaire d'un office public¹¹. Compte tenu de leur caractère entièrement captif, il n'est en outre pas évident d'assimiler les entreprises immatriculées dans le ressort d'un tribunal de commerce à une clientèle qui pourrait être transmise par un greffier à son successeur, à la différence, par exemple, de la clientèle attachée à un office notarial. Quant aux actifs correspondant au mobilier et au matériel utilisés par le greffe, ils ont une valeur accessoire par rapport au droit de présentation. Ainsi, nous pensons que, dans le cas de la suppression d'un office, qui entraîne la perte du droit de présentation, l'accord financier amiable intervenant, dans le cadre d'une procédure entièrement déterminée par le code de commerce, entre l'ancien greffier et

¹⁰ V. à ce sujet, le rapport d'information n° 2475 des députés C. Untermaier et P. Houillon sur les professions réglementées du 17 décembre 2014.

¹¹ V., notamment l'arrêt de la Cour de cassation du 9 décembre 1946, Grivel, jugeant que les offices, instituées dans un intérêt public, n'étant pas des propriétés privées, le seul élément susceptible de faire l'objet d'une convention intéressée consiste dans la valeur pécuniaire de ce droit de présentation ou son arrêt du 16 juillet 1985, n° 84-13745.

V. aussi, sur la valeur patrimoniale du droit de présentation, CE, 23 mars 2005, SCP Machoir et Bailly, s'agissant de la suppression du monopole des commissaires-priseurs et Cons. cons., n° 2011-624 DC s'agissant de la suppression des offices d'avoués.

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.

ses pairs, revêt un caractère principalement indemnitaire, même s'il est assorti, le cas échéant de la reprise des salariés et du matériel, et qu'il ne matérialise pas la transmission des actifs essentiels à l'exercice de la profession.

Si vous nous suivez, vous en déduirez que la cour n'a pas commis d'erreur de qualification juridique en jugeant que la somme versée à Mme C... ne s'analysait pas comme la contrepartie de la transmission de son office et qu'elle n'a pas davantage commis d'erreur de droit en jugeant que l'intéressée ne pouvait être regardée avoir cédé la branche complète d'une activité qui avait définitivement cessé.

Quant aux autres moyens, tirés de ce que la cour aurait insuffisamment motivé son arrêt, commis une erreur de droit et dénaturé les faits de l'espèce en jugeant que la plus-value était imposable au titre de l'année 2009, ils ne sont, à l'évidence, pas fondés, et ne méritent pas que vous vous y attardiez.

PCMNC au rejet du pourvoi.

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.