



Université
de Lille

Mémoire de recherche

Master mention Droit notarial

Faculté des sciences juridiques, politiques et sociales | Université de Lille

Année universitaire 2022-2023

Transmission intrafamiliale et apport en société d'une officine de pharmacie avec demande du bénéfice du pacte DUTREIL

FREALLE Clémentine

Directrice du mémoire :

Madame Bertille GHANDOUR

Membres du jury de soutenance :

Madame Bertille GHANDOUR

Monsieur Frédéric VAUVILLE

Remerciements

Je tenais tout d'abord à remercier Maître Nicolas RANDOUX de m'avoir accueillie dans son étude notariale dans le cadre du stage de Master 2 Droit notarial, stage qui a été très enrichissant et formateur.

Je remercie Madame Bertille GHANDOUR pour avoir accepté de me diriger dans la rédaction de ce mémoire et qui m'a été d'une aide précieuse.

Je remercie également Madame CHASSAGNARD-PINET, tout le corps des intervenants à nos séminaires, enseignants chercheurs ou encore professionnels, ainsi que Monsieur LEMAY, d'avoir coordonné toute cette année universitaire.

Enfin, mes amis et ma famille pour leur soutien au quotidien.

Liste des principales abréviations

Al.	Alinéa
Art.	Article
Cass. com.	Arrêt de la chambre commerciale et financière de la Cour de cassation
C. civ	Code civil
C. com	Code de commerce
CGI	Code général des impôts
CSP	Code de la santé publique
D.	Décret
éd.	Edition
EI	Entrepreneur individuel
EIRL	Entrepreneur individuel à responsabilité limité
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
fasc.	Fascicule
<i>Ibid.</i>	<i>Ibidem</i>
J.-Cl.	Jurisclasseur
JCP N	La semaine juridique édition notariale et immobilière
JO	Journal officiel de la République française
L.	Loi
LPF	Livre des procédures fiscales
n°	Numéro
obs.	Observation
<i>op. cit.</i>	<i>Opere citato</i>
Ord.	Ordonnance
p.	Page
Q.	Question
Rapp.	Rapport
Rép. soc.	Répertoire de droit des sociétés
RM	Réponse ministérielle
SEL	Société d'exercice libéral
V.	Voir

Sommaire

Introduction

I- Un acte de famille *a priori*

A. Une transmission souhaitée

B. Une transmission conditionnée

II- Un acte sociétaire *a posteriori*

A. Un apport en société conditionné

B. Un apport en société contrôlé

Conclusion

Annexes

Bibliographie

Table des matières

Introduction

« L'histoire révèle qu'à toutes époques, le droit de la transmission a généré la construction d'une quantité formidable de règles et de techniques, confirmant le caractère primordial du sujet pour l'humanité »¹. Si à l'occasion du 108^{ème} Congrès des Notaires de France de 2012, dont le thème portait sur « La transmission », il était possible de mentionner la construction progressive de règles et de techniques permettant une transmission toujours plus favorisée en France, tel n'a pas été toujours le cas.

Ce thème de la transmission a en effet fait l'objet de nombreuses évolutions à partir du XX^{ème} siècle du fait de la mondialisation, de l'évolution de l'économie et surtout de l'ouverture des frontières au sein de l'Europe. Une véritable nécessité de réformer le système de la transmission des entreprises en France est apparue et c'est ce qu'a essayé de mettre en exergue le colloque organisé par l'Ordre des Avocats de la Cour d'appel de Paris et l'Association pour la pérennité des entreprises (APE) en 1993². A cette époque, la transmission en ligne directe des entreprises était soumise à un taux d'imposition qui passait de 20 à 40 % de leur valeur et, dans le même temps, beaucoup d'entreprises créées après la guerre voyaient leurs dirigeants sur le chemin de la retraite. Dès cette époque, il est alors apparu que « la conjonction de ces deux phénomènes produit depuis un certain temps une situation explosive : l'impossibilité de transmettre, dans des conditions financières supportables, les entreprises dans le cadre familial »³. Le législateur se devait donc d'agir.

C'est cette volonté de transmettre une entreprise dans un cadre familial qui est à l'origine du dossier choisi et faisant l'objet de ce mémoire. Mais, alors que la transmission intrafamiliale, quand cette dernière est possible⁴, est une chance pour l'entreprise, l'histoire juridique à ce sujet atteste qu'elle n'a pas toujours été possible. Dans la mesure où « la fiscalité gouverne et oriente la transmission »⁵ des entreprises, la France était, à la fin du XX^{ème} siècle, le pays dans lequel la fiscalité était la plus importante en cas de transmission des entreprises, comparé à ses

¹ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *La transmission*, Paris : 2012, p. LXVI.

² ORDRE DES AVOCATS (PARIS) ET APE (ASSOCIATION POUR LA PERENNITE DE L'ENTREPRISE), « La transmission de l'entreprise familiale : l'avis des experts et des industriels, colloque du 6 octobre 1993 », Actes de congrès, Paris : Economica, 1994.

³ *Ibid.* p. 106.

⁴ *Ibid.* p. 19.

⁵ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. X.

voisins tels que l'Allemagne, le Royaume-Uni, la Belgique ou encore l'Italie⁶. Cette législation fiscale sévère nuisait à la transmission intrafamiliale de l'entreprise dans la mesure où les droits de mutation à titre gratuit devant être payés par les héritiers atteignaient les tranches les plus hautes du barème fiscal⁷. La valeur de l'entreprise et la plupart du temps le rapport de donations antérieures représentaient alors des sommes non négligeables. Les héritiers se retrouvaient donc dans l'obligation de vendre l'entreprise à des tiers pour leur permettre de recueillir les liquidités nécessaires au paiement des droits, cette conséquence étant contraire à la volonté initiale de conserver le patrimoine familial.

Dans ce contexte, l'objectif du colloque de 1993 était d'attirer l'attention des pouvoirs publics sur la nécessité d'une réforme en la matière⁸. Ainsi, « au cours des siècles, de grands principes, des règles ou des mécanismes juridiques en matière de transmission ont été mis au point »⁹, ce qui est le cas d'un dispositif particulier permettant une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit : Le pacte dit « DUTREIL ». Ce dispositif a donc été créé pour permettre aux entreprises familiales de perdurer dans le temps, faciliter la transmission des entreprises dans un cadre familial. La demande de ce régime de faveur va conditionner tout le dossier qui fera l'étude de ce mémoire. Initié par la Loi de finances pour 2000¹⁰, ce dispositif n'était consacré dans un premier temps qu'aux transmissions par succession avant d'être réaménagé par la célèbre Loi dite « DUTREIL » du 1^{er} août 2003¹¹ qui l'a étendu aux transmissions par donation à compter du 1^{er} janvier 2004. C'est pour cette raison que beaucoup d'auteurs¹² tendent à indiquer que le pacte DUTREIL existe depuis 2003, dans la mesure où c'est cette loi qui va l'organiser tel qu'il est actuellement en vigueur, c'est-à-dire possible en cas de transmission entre vifs ou par décès. Alors qu'entre ces deux lois, un décret d'application du 23 avril 2001¹³ est intervenu pour préciser les obligations déclaratives prévues pour bénéficiaire de ce régime de faveur ainsi qu'une instruction du 18 juillet 2001 qui avait pour but de commenter ce nouveau dispositif d'exonération partielle applicable aux transmissions

⁶ ORDRE DES AVOCATS (PARIS) ET APE (ASSOCIATION POUR LA PERENNITE DE L'ENTREPRISE), *op. cit.*, p. 37.

⁷ Il s'agissait le plus souvent des tranches à 40 %, voire 45 %.

⁸ ORDRE DES AVOCATS (PARIS) ET APE (ASSOCIATION POUR LA PERENNITE DE L'ENTREPRISE), *op. cit.* p. VII.

⁹ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. XIII.

¹⁰ Art. 11, L. n° 99-1172 du 30 déc. 1999 *de finances pour 2000*, JO 31 déc. 1999, n° 303, texte 1.

¹¹ Art. 43, L. n° 2003-721 du 1^{er} août 2003 *pour l'initiative économique*, encore dite « Loi Dutreil », JO 5 août 2003, n° 179, texte 1.

¹² Comme Monsieur Serge BRAUDO dans le Dictionnaire de droit privé en ligne dans sa définition du pacte DUTREIL, contrairement à l'article de SGARRA M.-Cl., « Dossier spécial "Pacte Dutreil : les éléments clés à connaître », *Lexbase Fiscal 2022*, n° 922, comm. N3123BZP.

¹³ D. n° 2001-363 du 23 avr. 2001 *pris pour l'application des articles 789 A et 789 B du code général des impôts et relatif aux obligations déclaratives prévues pour les transmissions d'entreprises bénéficiant de l'exonération partielle des droits de mutation par décès*, JO 28 avr. 2001, n° 100, texte 2.

d'entreprises, cette dernière aboutissant finalement « à la mise en place d'un régime trop rigide, particulièrement pour ce qui est de l'entreprise individuelle »¹⁴, une loi de 2005 est venue améliorer le dispositif. En son article 28, la loi du 2 août 2005¹⁵ en faveur des petites et moyennes entreprises, permet une augmentation de l'exonération des droits, passant de 50 à 75 % des droits de mutation à titre gratuit, tout en l'ouvrant en même temps aux donations avec réserve d'usufruit. Ayant par la suite fait l'objet de dispositions dans une instruction en 2012¹⁶, dans une loi de 2018¹⁷, puis dans un décret d'application de 2019¹⁸, le dispositif du pacte DUTREIL a donc fait l'objet de nombreuses réformes depuis sa création et a été plusieurs fois précisé. Toutes les évolutions sociologiques et économiques intervenues au cours des dernières années ont permis une adaptation de la loi¹⁹ dans cette matière. En effet, comme l'énonçait Monsieur Philippe POTENTIER, président du 108^{ème} Congrès des Notaires de France, « Le thème de la transmission est intemporel », elle « n'est pas hors du temps. Elle est de tous les temps »²⁰. C'est ce qui va conditionner le dossier présenté dans ce mémoire.

En effet, le dossier traité est relatif à une transmission d'officine de pharmacie exploitée sous la forme individuelle dans un cadre familial, suivie de la création de société, avec demande du bénéfice du pacte DUTREIL.

Tout d'abord, Maître RANDOUX est contacté par une cliente (Madame B) qui lui présente sa situation. Sa mère, Madame A, est propriétaire et exploite une officine de pharmacie sous forme d'entreprise individuelle. Mais, cette dernière envisage de faire valoir ses droits à la retraite. La transmission de l'entreprise était inévitable, ce qui représente une étape décisive de la vie de chaque entrepreneur individuel²¹. A cette fin, par un choix délibéré, elle souhaite transmettre son officine de pharmacie à une de ses quatre filles. La volonté du disposant primant avant tout. Dans un tel contexte de transmission d'entreprise, ce choix est aussi pris en considération de la

¹⁴ FRULEUX Fr., « Le nouveau régime d'exonération partielle applicable aux transmissions d'entreprises individuelles ou sociétaires » *JCP N* 2001, n° 40, act. p. 1451. Notamment parce que la doctrine administrative limitait considérablement le champ d'application de ce régime de faveur en excluant les mutations partielles des biens affectés à l'entreprise et notamment ne concernait pas les biens communs ou indivis entre époux, ni même les partenaires liés par un pacte civil de solidarité dans la mesure où une fois l'entreprise acquise après la mise en œuvre du pacte, cette dernière était réputée indivise entre les partenaires et donc, remettait en cause le dispositif.

¹⁵ L. n° 2005-882 du 2 août 2005 *en faveur des petites et moyennes entreprises*, JO 3 août 2005, n° 179, texte 2.

¹⁶ Instruction du 9 mars 2012 publiée au BOI n° 35 du 22 mars 2012.

¹⁷ L. n° 2018-1317 du 28 déc. 2018 *de finances pour 2019*, JO 30 déc. 2018, n° 302, texte 1.

¹⁸ D. n° 2019-653 du 27 juin 2019 *relatif aux obligations déclaratives en matière de transmission d'entreprises bénéficiant des exonérations partielles des droits de mutation à titre gratuit prévues aux articles 787 B et 787 C du code générale des impôts*, JO 28 juin 2019, n° 148, texte 14.

¹⁹ ORDRE DES AVOCATS (PARIS) ET APE (ASSOCIATION POUR LA PERENNITE DE L'ENTREPRISE), *op. cit.*, p. 109.

²⁰ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. V-VI.

²¹ DUBOIS M., « La transmission de l'entreprise à un tiers par donation-partage », *Mémoire pour Diplôme Supérieur du Notariat (DSN)*, Lille : 2003, p. 3.

personne la plus apte à reprendre l'affaire, ou ayant la volonté de poursuivre cette entreprise pour la transmettre de génération en génération. C'est le notaire de Madame A qui est chargé d'instruire ce premier acte.

La première question était de savoir quel était le meilleur *instrumentum* pour permettre cette transmission d'entreprise de Madame A à Madame B. L'anticipation successorale est ici l'objectif du dossier ce qui illustre le fait que les personnes souhaitent de plus en plus anticiper la transmission de leur patrimoine de leur vivant, et non plus disposer à cause de mort. Parmi les dispositions entre vifs, le choix devait donc s'opérer entre donation simple ou donation-partage²². Si la donatrice avait procédé à une donation simple, l'entreprise individuelle, objet de la libéralité, aurait dû faire l'objet d'un rapport successoral, laquelle entreprise aurait du être réévaluée en fonction de sa valeur au jour du décès²³, ce qui peut être très risqué pour l'attributaire du bien, ce dernier pouvant prendre de la valeur. Par voie de conséquence, ici, l'acte apparaissant comme le plus approprié au partage familial anticipé est l'acte de donation-partage, considéré comme un pacte de famille par excellence²⁴. Prévue à l'article 1075 du Code civil aux côtés du testament-partage, la donation-partage est alors définie comme « *l'une des deux formes de libéralité-partage [...] dans laquelle un ascendant fait, par un même acte ou deux actes séparés, la donation et le partage anticipé de ses biens présents entre ses héritiers présomptifs* »²⁵. Ainsi, au sein d'un même *instrumentum* qui est l'acte de donation-partage, le disposant va pouvoir procéder à un *actum* relatif à la donation et un autre *actum* relatif au partage de ses biens. Le choix s'est donc porté vers une donation-partage, d'autant plus que la donatrice souhaitait procéder à un acte égalitaire entre ses filles. C'est donc une donation-partage égalitaire qui va être dans un premier temps instruite par le notaire de Madame A, permettant à Madame B de devenir attributaire de l'entreprise individuelle. Elle recevra cette dernière, à charge de verser une soulte à ses trois sœurs pour les allotir de leur part dans ce partage. Etant un acte hybride, la donation-partage doit effectivement répondre aux conditions d'une donation, ainsi qu'aux conditions d'un partage et donc, allotir plusieurs héritiers de la donatrice, ce qui est le cas en l'espèce.

²² MONNET J., « Techniques de transmission – Fonds de commerce à titre gratuit », *J.-Cl. Entreprise individuelle*, fasc. 5000, 2016, § 3.

²³ Art. 922, al. 2, C. civ : « *Les biens dont il a été disposé par donation entre vifs sont fictivement réunis à cette masse, d'après leur état à l'époque de la donation et leur valeur à l'ouverture de la succession* ».

²⁴ CONGRÈS DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. 51.

²⁵ CORNU G., *Vocabulaire juridique*, coll. Quadriga, 14^{ème} éd., Paris : PUF, 2022, p. 370.

Le point particulier de cet acte est que les parties, la donatrice ainsi que l'attributaire de l'entreprise individuelle, entendent se prévaloir du bénéfice de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit de la valeur de l'entreprise individuelle, et donc plus précisément, du bénéfice du pacte DUTREIL. Le notaire a dû être vigilant sur un point en particulier car deux articles de loi sont concernés. Initialement prévu aux articles 789 A et B du Code général des Impôts (CGI), dorénavant²⁶, ce sont les articles 787 B et 787 C du même Code qui sont concernés. Une différence essentielle est à faire entre ces deux textes dans la mesure où en fonction de la situation exposée, les conditions pour bénéficier de ce régime d'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit ne sont pas les mêmes. Tandis que le premier de ces articles s'applique à la transmission de parts ou actions d'une société, le second s'applique en cas de transmission « *de la totalité ou de la quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle* »²⁷. Il est donc consacré à la transmission de l'entreprise individuelle dans son entièreté : tous les éléments d'actifs et de passifs sont concernés. Dans le dossier faisant l'objet de ce mémoire, c'est donc cet article 787 C du CGI, applicable en cas de transmission d'une entreprise individuelle qui est concerné. Cependant, la notion d'entreprise, pourtant utilisée par le droit afin d'évoquer le droit des entreprises en difficulté dans le Livre VI du Code de commerce par exemple, ne fait l'objet d'aucune définition juridique. C'est une notion économique selon laquelle l'entreprise serait un « ensemble de moyens humains et matériels concourant, sous une direction économique, à la réalisation d'un objectif économique »²⁸. Ainsi, devant être distinguée de la définition traditionnelle de la société prévue par l'article 1832 du Code civil²⁹, l'entreprise individuelle pourrait ainsi être définie comme « l'exploitation d'une entreprise par une personne physique agissant seule en tant qu'entrepreneur »³⁰. Ce n'est que depuis de la récente réforme issue de la loi du 14 février 2022 en faveur de l'activité professionnelle indépendante³¹ que la notion d'entrepreneur individuel a été définie dans le Code de commerce. Désormais, selon l'article L. 526-22 du Code de commerce, l'entrepreneur individuel est « *une personne physique qui exerce en son nom propre une ou plusieurs activités*

²⁶ C'est-à-dire depuis la Loi dite « DUTREIL » du 1^{er} août 2003, *op. cit.*

²⁷ Art. 787 C, CGI.

²⁸ CORNU G., *op. cit.* p. 405.

²⁹ Art. 1832, C. civ. : « *La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter* ».

³⁰ DONDERO B., *Droit des sociétés*, coll. Hypercours, 7^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2021, p. 27.

³¹ L. n° 2022-172 du 14 févr. 2022 *en faveur de l'activité professionnelle indépendante*, JO 15 févr. 2022, n° 38, texte 2.

professionnelles indépendantes ». C'est donc un professionnel qui exerce son activité sans avoir créé de société pour servir de structure juridique à son entreprise.

Par ailleurs, le bénéfice du régime d'exonération des droits par application du pacte DUREIL n'est pas exclusif d'autres régimes de faveur. Par conséquent, il est traditionnellement fait application dans l'acte de l'abattement fiscal de 100.000 € par enfant en application de l'article 779 du CGI, ainsi que la réduction de 50 % des droits de mutation restant dus après application de l'exonération dans la mesure où il s'agit d'une donation en pleine propriété et que la donatrice est âgée de moins de 70 ans, et ce, en application des articles 777 et suivants du CGI³².

Mais, pour bénéficier de l'exonération de 75 % des droits de mutation à titre gratuit, des conditions strictes sont à respecter, lesquelles seront développées dans le cadre de ce mémoire.

Par la suite, Maître RANDOUX, notaire en participation dans l'acte de donation-partage, afin de contrôler le bon respect des intérêts de sa cliente Madame B, sera finalement sollicité personnellement par cette dernière afin de gérer la création d'une société. C'est un choix de l'attributaire de l'entreprise de ne pas continuer à exploiter sous la forme individuelle. Pourtant, cette forme d'exploitation a longtemps été considérée comme la forme traditionnelle d'exploitation d'une profession libérale. Indépendant, libre dans son exercice, le professionnel libéral avait même tout simplement l'interdiction d'exercer son activité professionnelle sous la forme sociétaire³³. Le principe de l'unicité du patrimoine³⁴ a fait l'objet de quelques évolutions au cours de l'histoire. En effet, en application des articles 2284 et 2285 du Code civil constituant le droit de gage général des créanciers d'une personne, l'exercice d'une profession sous la forme d'une entreprise individuelle pouvait s'avérer économiquement risqué du fait que le patrimoine privé pouvait répondre des dettes professionnelles de l'entrepreneur. Une loi du 11 juillet 1985³⁵ est venue consacrer la possibilité d'exercer l'activité au travers d'une EURL qui n'est d'autre qu'une SARL à un associé unique. Il s'agit donc de la première structure sociétaire à un seul associé autorisée par la loi permettant d'exercer son activité

³² FRULEUX Fr., « Donations d'entreprises – Exonération partielle au titre des engagements « Dutreil » - Réduction de droits », *J.-Cl. Notarial Formulaire*, fasc. 20, 2021, § 34.

³³ MAURY Fl., *L'exercice, sous la forme d'une société, d'une profession libérale réglementée*, thèse de doctorat, coll. Institut de droit des affaires, Aix-Marseille : Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2000, p. 53, § 60.

³⁴ Issue de la célèbre thèse des professeurs AUBRY et RAU du XIX^{ème} siècle selon laquelle une personne a nécessairement un patrimoine mais n'a qu'un seul patrimoine.

³⁵ L. n° 85-697 du 11 juill. 1985, *relative à l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée et à l'exploitation agricole à responsabilité limitée*, JO 12 juill. 1985, n° 160, p. 7862.

professionnelle³⁶. Par ce biais, une nouvelle personne morale est créée afin d'exploiter l'activité et d'en assumer les dettes. Ensuite, des compléments ont été apportés dans l'hypothèse où une personne morale n'est pas instituée pour protéger le patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel. Il s'agit de la possibilité de déclarer insaisissable la résidence principale de l'entrepreneur depuis 2003³⁷, la possibilité de procéder à une déclaration notariée d'insaisissabilité pour les autres biens personnels de l'entrepreneur depuis 2008³⁸. C'est une loi du 15 juin 2010³⁹ qui est venue consacrer la possibilité pour un entrepreneur individuel de distinguer un patrimoine d'affectation à l'exercice de l'activité professionnelle de son patrimoine personnel (EIRL). Pour ce faire, l'entrepreneur individuel devait procéder à des formalités en listant les biens affectés au patrimoine d'affectation et ceux constituant son patrimoine personnel, permettant ainsi la division du droit de gage de ses créanciers professionnels et de ses créanciers personnels. Il ressortait donc de sa volonté de déclarer les biens affectés dans le patrimoine privé. Ces formalités étant assez lourdes, souvent peu connues des professionnels et donc, de ce fait très peu utilisées, c'est la Loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, encore dite « Loi Macron » du 6 août 2015⁴⁰ qui est venue consacrer l'insaisissabilité de plein droit de la résidence principale de l'entrepreneur, lui permettant de bénéficier d'une protection supplémentaire à l'intégrité de son patrimoine privé. Cependant, l'innovation de la récente loi du 14 février 2022⁴¹ est qu'elle est venue corriger le système en instaurant de plein droit une compartimentation des patrimoines professionnel et privé de l'entrepreneur individuel. Dorénavant, depuis le 15 mai 2022, les entrepreneurs individuels ont d'office, automatiquement, un patrimoine professionnel constituant le droit de gage de leurs créanciers professionnels et leur patrimoine personnel restant le droit de gage de leurs créanciers personnels. Cette nouveauté concernant les entrepreneurs individuels pourrait éventuellement conduire à une hausse du nombre d'entreprises individuelles, ce qui n'est pas encore le cas pour le moment⁴².

Dans le cadre du dossier étudié, l'activité exercée par cette entreprise individuelle étant celle

³⁶ La suivante a été la SASU qui n'est d'autre qu'une SAS à un associé unique, créée par la L. n° 99-587 du 12 juill. 1999 *sur l'innovation et la recherche*, JO 13 juill. 1999, n° 160.

³⁷ En application de la L. n° 2003-721 du 1^{er} août 2003, *op. cit.*

³⁸ L. n° 2008-776 du 4 août 2008 *de modernisation de l'économie*, JO 5 août 2008, n° 181, texte 1.

³⁹ L. n° 2010-658 du 15 juin 2010 *relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée*, JO 16 juin 2010, n° 137, texte 1.

⁴⁰ L. n° 2015-990 du 6 août 2015 *pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques*, JO 7 août 2015, n° 181, texte 1.

⁴¹ L. n° 2022-172 du 14 févr. 2022, *op. cit.*

⁴² KILGUS N., « L'entrepreneur individuel et la séparation des patrimoines... un an après », *Solution Notaire Hebdo* 2023, n° 11, Editio, p. 1.

de pharmacien d'officine, il convient de préciser que ce n'est que depuis une loi de 1966⁴³ concernant les sociétés civiles professionnelles (SCP) et la célèbre loi du 30 décembre 1991⁴⁴ concernant les sociétés d'exercice libéral (SEL) que des formes de société ont été spécifiquement adaptées à cet exercice des professions libérales réglementées. Ainsi en l'espèce, Maître RANDOUX a dû s'assurer que cet apport en société ne contrevenait pas à la demande du bénéficiaire de l'exonération partielle des droits de mutation de l'article 787 C du CGI, ce dernier étant applicable en l'espèce. C'est une doctrine administrative, insérée dans le BOFIP⁴⁵ qui permet cet apport en société de l'entreprise individuelle sans remise en cause du pacte DUTREIL sous réserve de respecter certaines conditions dans l'organisation de la société tel que l'engagement de conservation des parts de société, l'engagement d'exploitation etc. En conditionnant l'acte de création de société, le notaire a pu continuer de faire produire effet au régime de faveur ainsi demandé.

Ce dossier est conditionné par un élément central : la mise en place du pacte DUTREIL. Année de son vingtième anniversaire, ne serait-ce pas le moment pour le législateur, pour les pouvoirs publics, de faire un bilan de ce dispositif d'allègement fiscal ? Déjà en 2012, le 108^{ème} Congrès des Notaires de France annonçait que « L'amélioration de la transmission des entreprises familiales constitue toujours un enjeu majeur pour l'économie française »⁴⁶. Car, même si dans notre pays la volonté de transmettre au sein de la famille l'entreprise s'évaluait à cette période à hauteur de 40 %, seulement 10 % des transmissions s'effectuaient effectivement dans un cercle familial⁴⁷ ce qui plaçait la France derrière ses voisins comme l'Allemagne (où 51,7 % des transmissions sont intrafamiliales), la Pologne (73,7 %), l'Autriche (72,2 %) ou encore l'Italie, en tête du classement, avec 80 % de transmissions intrafamiliales⁴⁸.

Partant de la simple volonté de transmettre son entreprise, jusqu'à la volonté de l'attributaire de cette dernière de l'apporter finalement en société, l'articulation entre ces actes s'avère délicate et conditionnée. Permettre une optimisation de la transmission est une opération complexe ne devant pas conduire à un abus de droit⁴⁹. Vouloir transmettre est un fait,

⁴³ L. n° 66-879 du 29 nov. 1966 *relative aux sociétés civiles professionnelles*, JO 30 nov. 1966, n° 275, p. 10451.

⁴⁴ L. n° 90-1258 du 31 déc. 1990 *relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé*, JO 5 janv. 1991, n° 4, p. 216.

⁴⁵ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, 6 avr. 2021, § 70.

⁴⁶ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. 1007.

⁴⁷ *Ibid.* p. 1008.

⁴⁸ *Ibid.* p. 1007.

⁴⁹ L'abus de droit fiscal est prévu à l'article L. 64 du LPF lequel dispose en son alinéa 1^{er} que « Afin de restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu

mais transmettre dans les meilleures conditions peut être source d'incertitude pour les clients quant aux bénéfices fiscaux dont ils peuvent bénéficier. C'est pour cela que le notaire est, dans cette situation, plus que jamais un « indispensable technicien »⁵⁰ devant conseiller au mieux ses clients. Dans le Règlement national des Notaires⁵¹, que ce soit en application de l'article 2 alinéa 4 disposant que « *Le notaire doit expliquer la loi et en assurer l'application* » et l'article 5 selon lequel le notaire « *doit ses services et ses conseils à toute personne le requérant* », ou même encore en application de l'article 3.2.1 mentionnant que le notaire doit à ses clients « *l'information la plus complète* », il ressort clairement que l'une des missions fondamentales d'un notaire est son devoir de conseil envers ses clients. Il est donc tenu d'expliquer le droit tel qu'il est à ses clients pour leur permettre de trouver une solution à leur problème ou à leur volonté la plus en adéquation avec ce qui se pratique en droit. En effet, « la transmission doit s'inscrire dans une démarche stratégique » pour laquelle « le notaire en est l'architecte le plus naturel »⁵². Dans cette hypothèse complexe de transmission d'entreprise pour laquelle plusieurs matières juridiques sont à prendre en compte telles que le droit des sociétés, le droit fiscal, le droit de la famille, le notaire joue un rôle primordial. Cette situation peut se retrouver à travers la citation selon laquelle « Le discours juridique est le produit d'un temps, le résultat d'une écoute, d'une réflexion et d'une action »⁵³. Le rôle du notaire dans cette volonté de transmission d'entreprise fait l'objet d'un enchaînement d'étapes différentes. Dans l'expression « le produit d'un temps », cela rapporte au fait que le dispositif du pacte DUTREIL a fait l'objet d'une importante évolution et donc, en l'espèce, le notaire a dû faire application de la législation en vigueur au moment de l'instruction du dossier. Ensuite, « le résultat d'une écoute » illustre le fait qu'il se doit d'être à l'écoute de ses clients, déceler clairement leur projet, suivi « d'une réflexion » ce qui permet d'étudier toutes les solutions possibles pour y arriver, de mobiliser toutes ses connaissances et ses recherches en vue de proposer la meilleure solution, et enfin « d'une action » qui est finalement le fait d'instruire la solution la plus en adéquation avec la volonté des clients et de leur attente. Par conséquent, le « discours juridique » est

être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

⁵⁰ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. VIII.

⁵¹ REGLEMENT NATIONAL ET REGLEMENT INTERCOURS DU CONSEIL SUPERIEUR DU NOTARIAT du 22 mai 2008, JO 25 mai 2018, texte 14.

⁵² CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. X.

⁵³ LE CANNU P. et DONDERO Br., *Droit des sociétés*, coll. Domat Droit privé, 9^{ème} éd., Paris : LGDJ/Lextenso, 2022, p. 5.

l'aboutissement de toute cette opération. Le rôle de conseil du notaire prenant fin avec la réception des actes voulus par ses clients en son étude.

Dès lors, il convient de se demander dans le cadre de ce dossier, de la transmission intrafamiliale de l'entreprise individuelle à la création de société, comment les praticiens du droit ont-ils réussis à aboutir à un montage juridique optimal.

Le dossier choisi lors de mon stage de Master 2 Droit notarial du mois de janvier 2023 a fait l'objet d'un découpage entre deux actes fondamentaux pour la réalisation du projet des parties. En effet, « Il n'y a pas un, mais plusieurs parcours, qui se croisent et se joignent : celui de l'auteur de la transmission, bien sûr, mais aussi de celui qui reçoit, de plus en plus présent dans une transmission de plus en plus concertée »⁵⁴. Par voie de conséquence, alors que dans un premier temps ce dossier a été initié par la volonté de transmettre une entreprise individuelle d'officine de pharmacie dans un cadre familial ce qui s'est traduit par un acte de famille *a priori* (**I**), dans un second temps, l'attributaire de cette entreprise a souhaité opter pour un exercice en société ce qui se traduit par un acte sociétaire *a posteriori* (**II**). Il ne faut pas oublier que ce dossier est, du début à la fin, conditionné par le choix des parties de bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit prévue par la pacte DUTREIL, ce qui sera exposé tout au long de ce mémoire.

⁵⁴ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. X.

I- Un acte de famille a priori

Tout d'abord, la transmission de l'officine de pharmacie exploitée sous la forme individuelle va se traduire par un acte de donation-partage. De par sa volonté de transmettre son entreprise, la donatrice souhaite effectivement procéder à une anticipation de sa succession en transmettant de son vivant ce qui a été l'œuvre créatrice de sa vie. En souhaitant faire don de son entreprise à une de ses filles en particulier, elle ne souhaitait cependant pas que cet acte soit inégalitaire envers les trois autres. C'est ainsi que la donation-partage s'est trouvée être la plus en adéquation avec le projet de la donatrice. Etant constitutif d'un acte de famille souhaité (**A**), ce dernier sera finalement conditionné (**B**) au respect de conditions strictes permettant la pleine efficacité de l'acte.

A. Une transmission souhaitée

D'après les professeurs BEIGNIER et TORRICELLI-CHRIFI, « La libéralité est un acte juridique volontaire qui se compose d'un élément matériel (...) et d'un élément intentionnel »⁵⁵. Ainsi, le rôle du notaire dans cette première étape du dossier a été, dans un premier temps, d'apprécier la volonté de transmettre et de recevoir l'officine de pharmacie (**1**) avant d'analyser dans un second temps les éléments constitutifs de cette transmission (**2**).

1. Une transmission *ratione personae*

Une donation-partage étant un acte hybride entre une donation et un partage, cette dernière doit donc répondre aux conditions requises pour ces deux actes. C'est donc par application de l'article 894 du Code civil relatif à la donation qu'il est établi une certaine relation entre donatrice et donataires. Etant par définition actuelle et irrévocable et donc constitutive d'un acte grave, la donation permettant la transmission de l'entreprise doit être souhaitée par le disposant (**a**). Etant généralement une faveur pour les donataires, cet article requiert quand même *in fine* leur accord (**b**).

⁵⁵ BEIGNIER B. et TORRICELLI-CHRIFI S., *Libéralités et successions*, coll. Cours LMD, 6^{ème} éd., Paris : LGDJ/Lextenso, 2022, p. 35, § 29.

a) *Une transmission voulue*

En vertu de l'article 894 du Code civil, « *La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée* ».

Alors que le droit romain ne prévoyait pas de forme particulière à l'acte de donation⁵⁶, dorénavant, l'article 931 du Code civil⁵⁷ prévoit l'exigence d'un acte notarié. A travers ce formalisme imposé, le notaire pourra pleinement accomplir son rôle de conseil face à cet acte grave pour le patrimoine du disposant. Le praticien se doit donc de vérifier l'existence d'une réelle volonté de transmettre de la part du disposant. C'est cette phase de réflexion qui « conditionne la validité et l'efficacité de la transmission »⁵⁸ caractérisé par *l'animus donandi* qui n'est d'autre que l'intention libérale du disposant de procéder à un tel acte, laquelle est indispensable⁵⁹. C'est donc l'élément clé de toute la suite du dossier traité dans ce mémoire : si le disposant souhaite réellement transmettre l'entreprise individuelle, dans ce cas, l'acte de donation-partage pourra avoir lieu et toute la suite du dossier aura lieu d'être. A l'inverse, le cas échéant, aucun acte de donation ne pourra être établi sans cet élément intentionnel conditionnant le reste.

En l'espèce, cette vérification s'est avérée plutôt simple pour le notaire instrumentaire de cet acte de donation-partage dans la mesure où la donatrice souhaite faire valoir ses droits à la retraite. Comme l'entreprise individuelle ne dépend que de la personne de l'entrepreneur, l'exploitante vieillissante souhaite donc la transmettre à une de ses filles pour lui permettre de perdurer dans le temps, et peut-être même faire l'objet de futures transmissions dans un cadre familial, cette entreprise pouvant se transmettre par la suite de génération en génération. Souvent œuvre créatrice d'une vie entière, l'entrepreneuse ne voit que trois choix s'offrir à elle : soit arrêter l'exploitation faute de reprendre, l'entreprise s'éteignant avec l'entrepreneur, soit vendre à un tiers et voir disparaître l'entreprise ainsi développée, ou soit privilégier une transmission dans un cercle familial. C'est donc cette dernière option que la donatrice a choisi pour le devenir de son officine de pharmacie de village.

⁵⁶ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. XLII.

⁵⁷ Art. 931, C. civ. : « *Tous actes portant donation entre vifs seront passés devant notaires, dans la forme ordinaire des contrats ; et il en restera minute, sous peine de nullité* ».

⁵⁸ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. VIII.

⁵⁹ MALAURIE Ph. et BRENNER Cl., *Droit des successions et des libéralités*, coll. Droit civil, 10^{ème} éd., Paris : LGDJ/Lextenso, 2022, p. 224, § 268.

Cependant, en plus de vouloir transmettre, encore fallait-il que la donatrice ait le réel pouvoir de disposer de ce qu'elle souhaite donner. Le notaire se devait, dans un second temps, de vérifier le réel propriétaire de l'entreprise. Car même si l'officine de pharmacie se trouve être exploitée en nom propre par une personne, le notaire se doit de vérifier le statut matrimonial du disposant. En l'espèce, la donatrice est exploitante en nom propre de son officine de pharmacie et mariée sous un régime de séparation de biens dont la date est antérieure à l'acquisition de l'officine de pharmacie. Ainsi, cette entreprise est bien constitutive d'un bien propre de la donatrice laquelle peut disposer librement de cette dernière.

Constitutif d'un contrat, certes unilatéral, l'acte de donation-partage requiert donc également le consentement des donataires⁶⁰, ce que le notaire a dû contrôler en l'espèce. Car même si par principe, le fait de recevoir un don ne pose pas de souci de consentement, toute autre peut être la situation quand ce dernier est assorti de charges et de conditions comme c'est le cas dans le dossier.

b) Une transmission acceptée

En vertu de l'article 894 *in fine* du Code civil, la donation est faite « *en faveur du donataire qui l'accepte* ». Unilatéral dans ses attributions et modalités, l'acte de donation ne peut se faire sans le consentement des donataires, ce que le notaire se doit de vérifier. Personne ne peut être forcé de recevoir d'un autre, surtout quand il s'agit d'une entreprise comme tel est le cas en l'espèce. Effectivement, une personne peut ne pas se sentir prête à gérer une entreprise, ou encore, estimer que ce projet professionnel d'une certaine envergure ne soit pas le sien.

En l'espèce, Madame A, donatrice, a quatre filles mais ne souhaite transmettre son officine de pharmacie qu'à une seule d'entre elles. Deux de ses quatre filles sont pharmaciennes mais le projet de l'une n'est sûrement pas le projet de l'autre ce qui justifie cette volonté de transmettre qu'à une seule d'entre elles. Les considérations professionnelles ne sont pas les seules à prendre en compte dans les dossiers traités par le notaire, mais également les prédispositions personnelles des personnes. L'attributaire la mieux placée pour recevoir cette officine de pharmacie paraît donc être Madame B au regard de la donatrice.

⁶⁰ PIEDELIEVRE St., *Successions et libéralités*, coll. Paradigme (Métiers), 4^{ème} éd., Bruxelles : Bruylant, 2022, p. 510, § 409.

Encore faut-il que cette dernière accepte, ce qui est le cas en l'espèce, tout comme ses trois autres sœurs, lesquelles seront attributaires d'une soulte pour respecter le célèbre adage selon lequel « l'égalité est l'âme du partage ». La donatrice, ne souhaitant pas défavoriser ses autres filles, va exiger de l'attributaire de l'entreprise individuelle de verser une soulte à ses autres sœurs pour respecter l'égalité que commande traditionnellement un partage. C'est sous cette envelopure que le consentement à la donation aurait pu faire défaut concernant l'attributaire, les sommes des soultes imposées n'étant pas négligeables.

Ce sont donc les conditions classiques d'un acte de donation-partage qui vont devoir être contrôlées par le notaire dans la mesure où, finalement, cet acte procède certes d'une anticipation successorale mais reste une donation.

Encore que pour accepter une libéralité faut-il en être capable. Le notaire a bien indiqué dans l'acte que toutes les donataires sont majeurs et capables, ce qui exclut toute préoccupation d'insanité d'esprit d'une donataire ou de l'existence d'un régime de protection au moment de la conclusion de l'acte.

Après analyse de l'intention libérale de la donatrice conditionnant l'acte de donation et de la volonté des bénéficiaires de recevoir des lots dans le partage, le notaire a dans un second temps dû apprécier l'élément matériel de cette libéralité.

2. Une transmission ratione materiae

Selon le professeur PIEDELIEVRE, « Dès lors qu'ils sont dans le commerce juridique, tous les biens peuvent faire l'objet d'une libéralité »⁶¹. C'est le critère de la commercialité qui est ici évoqué sans autres précisions, le notaire devant apprécier exactement quels sont les éléments matériels pouvant être transmis. Or, en l'espèce, la donatrice souhaite transmettre son entreprise individuelle permettant l'exploitation d'une officine de pharmacie. De plus qu'avec la demande du bénéfice du pacte DUTREIL, l'article 787 C du CGI sera applicable à l'espèce, lequel détaille un peu plus les éléments pouvant faire l'objet de cette transmission. Dès lors, les dispositions de cet article précisent quantitativement dans un premier temps (**a**) et qualitativement dans un second temps (**b**) les biens, objet de cette transmission.

⁶¹ *Ibid.*, p. 559, § 451.

a) *Une transmission quantitative*

En vertu de l'article 787 C du CGI, « *Sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle* ». Peuvent donc bénéficier du dispositif du pacte DUTREIL, la totalité ou une quote-part indivise des éléments composant l'entreprise individuelle.

Alors que la quote-part indivise de l'entreprise fait référence à l'hypothèse dans laquelle l'entreprise individuelle devrait être cédée suite au décès de l'entrepreneur entraînant une situation d'indivision entre les héritiers⁶², la totalité de la transmission de l'entreprise se fait le plus souvent du vivant de l'exploitant, peu importe que cela ait lieu à par le biais d'une donation simple ou d'une donation-partage. Toujours est-il que le bénéfice de l'exonération partielle ne s'applique que pour les transmissions à titre gratuit puisqu'il est fait mention « *de droit de mutation à titre gratuit* ». Cette précision exclut donc les hypothèses de vente, échange, etc.

La solution de facilité serait de transmettre l'ensemble de l'entreprise individuelle, d'un seul tenant, à un repreneur, mais il est possible de n'en transmettre qu'une branche autonome d'activité dans la mesure où cette dernière peut fonctionner indépendamment du reste de l'entreprise. Une cession partielle de l'exploitation est donc toujours envisageable.

La transmission de la totalité de l'entreprise s'avère donc être la solution la plus simple à réaliser dans la mesure où c'est l'ensemble des actifs et des passifs de l'entreprise qui sont transmis. Une transmission universelle de patrimoine est donc effectuée. C'est ce qui s'est passé en l'espèce : l'heure étant venue de prendre sa retraite, l'exploitante souhaite transmettre à une de ses filles l'intégralité de son entreprise individuelle, comprenant la totalité de l'actif et du passif de cette dernière.

Encore faut-il connaître les éléments compris dans cette transmission. En évoquant le fait que le disposant puisse procéder « *à la distribution et au partage de ses biens et de ses droits* », l'article 1075 du Code civil ne précise pas quels sont les biens ou les droits pouvant faire l'objet d'une telle disposition. Ce n'est que l'article 1076 de ce même Code qui précise que ne peuvent faire l'objet d'une donation-partage « *que les biens présents* ». Ainsi, répondant au droit commun de la donation, la donation-partage ne peut porter que sur une partie des biens du

⁶² Il faut savoir que le bénéfice du dispositif DUTREIL peut être sollicité post-mortem. En ce sens, BOUCHEZ F., « L'engagement post-mortem dans le cadre du pacte Dutreil », *Mémoire pour le Diplôme Supérieur du Notariat (DSN)*, Lille : 2013.

disposant et non pas l'intégralité, une personne ne pouvant pas transmettre l'intégralité de son patrimoine de son vivant, les derniers restant étant distribués au moment de la succession en application des règles de la dévolution légale⁶³.

Mais, au final, que faut-il entendre par la transmission de l'entreprise individuelle dans son entièreté ? Le notaire a dû apprécier qualitativement les éléments qui allaient pouvoir bénéficier de l'opération.

b) Une transmission qualitative

Classiquement, en matière de donation, les biens transmis doivent nécessairement être des biens présents⁶⁴ contrairement en matière de testament où le disposant peut tester pour des biens futurs. L'article 787 C du CGI poursuit son exposé concernant le régime de faveur en indiquant que pour bénéficier du pacte DUTREIL, doivent être concernés « *l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale* ».

Tout d'abord, concernant leur qualité, peu importe que les biens soient meubles, immeubles, corporels ou incorporels, tous peuvent faire l'objet de la transmission avec bénéfice de l'exonération. Dans l'acte de donation-partage, le notaire chargé de rédiger ce premier acte de famille a donc dû apprécier et préciser les biens compris dans cette opération de transmission de l'entreprise individuelle. Il est donc précisé que c'est la pleine propriété du fonds de commerce d'officine de pharmacie qui est transmis ainsi que la pleine propriété de l'immeuble d'exploitation. Le fonds d'officine de pharmacie est donc composé classiquement de divers éléments tels que l enseigne, le nom commercial, la clientèle et l'achalandage, la licence d'exploitation permettant la continuité de l'activité, l'agencement et le mobilier, toutes les marchandises et notamment les stocks. Concernant ces derniers, une précision particulière a fait l'objet d'une réponse ministérielle dans laquelle il est admis que « l'intégralité des stocks ne soient pas transmise, dès lors que l'impossibilité d'une telle transmission résulte d'une réglementation applicable en la matière »⁶⁵. Il s'agissait en l'espèce de viticulteurs bénéficiant

⁶³ FERRE-ANDRE S. et BERRE St., *Successions et libéralités 2022*, coll. Hypercours, 8^{ème} éd., Paris : Dalloz, p. 214, § 381.

⁶⁴ *Ibid.*, § 380.

⁶⁵ Rép. min. n° 9222 : *JO Sénat* Q. 20 mai 2010, p. 1288, PATRIAT.

d'une réserve individuelle particulière. Mais plus particulièrement, s'agissant d'une activité particulière de pharmacie, il y a également les livres d'ordonnances et autres documents permettant le renouvellement de toutes les préparations, la pharmacopée, les registres réglementaires concernant la délivrance des substances dangereuses, vénéneuses etc. Mais pour pouvoir transmettre, encore faut-il en connaître la valeur. Et comme le précise Monsieur DUBOIS dans son mémoire en vue de l'obtention du Diplôme Supérieur du Notariat, « L'entreprise est une structure en mouvement, en évolution constante, à laquelle il est difficile de donner une valeur à un instant déterminé »⁶⁶. C'est donc l'expert-comptable de l'exploitante donatrice qui s'est chargé de réaliser un audit permettant d'apprécier la valeur de l'entreprise individuelle et établissant un bilan de l'entreprise avant sa transmission et donc représentant le patrimoine de l'entreprise à une date donnée. Il a aussi réalisé un bilan prévisionnel permettant de mesurer les conséquences de cette transmission d'entreprise dans un cadre familial. En l'espèce, le fonds de commerce d'officine de pharmacie pourra bien évidemment être transmis, comprenant ainsi la clientèle attachée au fonds de commerce, ses contrats avec les divers fournisseurs, la continuité des contrats de travail en cours, etc.

Mais ensuite, afin de bénéficier de l'exonération partielle des droits à hauteur des trois quarts de la valeur de l'entreprise, encore faut-il que ces biens soient affectés à l'exploitation de l'entreprise individuelle. Que faut-il comprendre par cette précision d'affectation à l'exploitation de l'entreprise individuelle ?

Premièrement, l'entreprise individuelle peut donc être définie comme « une forme juridique qui concerne les personnes physiques exerçant une activité commerciale, sous leur propre nom et pour leur compte, sans créer de société »⁶⁷. Les biens affectés à l'entreprise individuelle ne sont donc pas constitutifs d'apports comme cela peut l'être en cas de création de société. Ici, deux patrimoines sont à distinguer pour la donatrice : son patrimoine privé constitutif du droit de gage de ses créanciers personnels, ainsi que son patrimoine professionnel constitutif du droit de gage de ses créanciers professionnels. Comme la donatrice souhaite transmettre son entreprise individuelle, le notaire se doit de vérifier ce qui sera constitutif de ce patrimoine transmis. C'est là que la précision de l'affectation à l'exploitation permet d'aider le praticien. En effet, les biens affectés à l'entreprise seront donc les biens qui sont nécessaires à l'exploitation, à l'exercice de l'activité concernée. Sans eux, l'activité ne serait pas possible. A l'inverse, « toute attribution de biens autres que ceux affectés à l'exploitation de l'entreprise

⁶⁶ DUBOIS M., *op. cit.*, p. 42.

⁶⁷ CORNU G., *op. cit.*, p. 407.

serait donc faite en violation de la loi »⁶⁸. Par conséquent, peu importe que les biens nécessaires à l'exercice de l'activité soient inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle ou pas, ils seront concernés par cette transmission⁶⁹ et seront pris en compte pour le calcul de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit.

Finalement, tout cela est à condition que l'activité de l'entreprise individuelle soit une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Cette exonération des droits concerne donc un large panel d'activités, favorisant ainsi les transmissions des entreprises en France. En l'espèce, il s'agit d'une officine de pharmacie et on sait combien le débat a été long à ce sujet. Le pharmacien est-il un libéral pur ou un commerçant, ou un mélange des deux ? En effet, le pharmacien exerce une profession libérale réglementée, certes, mais il vend aussi des produits dans son officine qui ne sont pas toujours prescrits par les médecins. La controverse au sujet de cette profession ne date pas d'aujourd'hui et a été quelque peu atténuée avec la consécration de la possibilité d'exercer une officine de pharmacie sous la forme sociétaire au travers d'une société d'exercice libéral (SEL) depuis la célèbre loi du 31 décembre 1990⁷⁰ accompagnée d'un décret d'application de 1992⁷¹. Encore en 1998, Madame Florence MAURY qualifiait le pharmacien de « professionnel hybride »⁷², se partageant entre commerçant et professionnel libéral.

La pharmacie d'officine est une profession libérale réglementée. Ainsi, le pharmacien reste traditionnellement un libéral, un indépendant dans l'exercice de son activité. Cependant, il est quand même soumis à des exigences commerciales dans la mesure où il se doit de respecter une réglementation particulière. Le pharmacien doit, comme tout commerçant, afficher ses prix de vente dans son officine, ne pas pousser à la consommation de son client. Il existe même un tarif fixé par l'Etat concernant les prix des médicaments remboursés par la sécurité sociale. Il n'est donc pas libre dans son commerce. De plus que l'article L 5125-24 du CSP vient réglementer le commerce du pharmacien dans la mesure où son alinéa 1^{er} mentionne que « *Les pharmaciens ne peuvent faire dans leur officine le commerce de marchandises autres que celles figurant sur une liste arrêtée par le ministre chargé de la santé, sur proposition du Conseil national de l'ordre des pharmaciens* ». Comme une conséquence, tout ce que le pharmacien

⁶⁸ DUBOIS M., *op. cit.*, p. 32.

⁶⁹ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, *op. cit.*, § 10.

⁷⁰ L. n° 90-1258 du 31 déc. 1990, *op. cit.*

⁷¹ D. n° 92-909 du 28 août 1992 *relatif à l'exercice en commun de la profession de pharmacien d'officine sous forme de société d'exercice libéral et modifiant le code de la santé publique*, JO 3 sep. 1992, n° 204, p. 12086.

⁷² MAURY FL., *op. cit.*, p. 433, § 781.

peut finalement vendre dans son officine fait l'objet d'une réglementation et est contrôlé par le cadre professionnel. Le pharmacien est donc au final un commerçant exerçant une profession libérale. La condition attendant à la catégorie d'activité exercée est donc pleinement remplie pour pouvoir bénéficier du dispositif du pacte DUTREIL.

Clé de voûte de ce dossier étudié, l'intention libérale de transmettre l'entreprise individuelle ne fait point défaut du côté de la donatrice, tout comme le consentement des donataires. Mais encore faut-il voir que cet acte de famille va finalement se retrouver largement conditionné, ce que le notaire va devoir apprécier finement.

B. Une transmission conditionnée

Etant constitutif d'une opération ayant certaine importance dans la vie de la donatrice, comme dans celle de l'attributaire de l'entreprise individuelle, la transmission va devoir répondre à certaines exigences et notamment, être conditionnée par des éléments intrinsèques (**1**), mais également extrinsèques (**2**) à la demande du bénéfice du pacte DUTREIL.

1. Les conditions intrinsèques du bénéfice du pacte DUTREIL

Pour permettre à ses clients de bénéficier de l'allègement des droits de mutation à titre gratuit lors de cette transmission d'entreprise, le notaire se doit de les informer sur les conditions à remplir. Il y a tout d'abord une condition préalable de détention attenante à la donatrice (**a**) ainsi que deux conditions d'engagement de la part de l'attributaire de l'entreprise individuelle (**b**), lesquelles sont cumulatives⁷³.

a) Une durée de détention biennale minimale

C'est le petit a) de l'article 787 C du CGI qui prévoit la première condition à l'application du bénéfice de l'exonération partielle des droits de mutation en cas de transmission d'une entreprise individuelle. Il dispose que « *L'entreprise individuelle mentionnée ci-dessus a été*

⁷³ GROSCLAUDE L., « Transmission de l'entreprise individuelle (CGI, art. 787 C) », *Le Lamy droit des régimes matrimoniaux, successions et libéralités*, CABRILLAC R. (dir.), coll. Lamy Expert, Paris : Wolters Kluwer, ANNEE, étude 284-84.

détenue depuis plus de deux ans par le défunt ou le donateur lorsqu'elle a été acquise à titre onéreux ». Alors qu'aucun délai de détention minimal n'est requis dans l'hypothèse où la donatrice aurait créé elle-même son entreprise individuelle ou l'aurait reçue par donation ou succession, à l'inverse, dans la mesure où elle l'a acquise à titre onéreux, un délai de détention de minimum deux ans doit être respecté.

C'est à partir de ce moment que le notaire instructeur a dû être vigilant sur l'article à appliquer en l'espèce entre les articles 787 B et 787 C du CGI. En effet, il était requis d'être attentif sur le fait que les conditions permettant de bénéficier du même dispositif d'exonération ne seront pas les mêmes en fonction de l'objet de la transmission. Aux côtés de cette simple exigence de détention biennale minimale de deux ans de la part de la donatrice pour la transmission de l'entreprise individuelle en application de l'article 787 C du CGI, l'article 787 B du CGI requiert quant à lui « *un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans en cours au jour de la transmission* ». C'est donc, dans cette dernière hypothèse, le donateur ou le défunt qui avait pris cet engagement avec les autres associés de sa société puisque sont concernés par cet article les cessions de parts ou actions sociales. Ce qui diffère fortement également c'est qu'au final, des exigences de détention de droits financiers et de droits de vote sont requis. C'est le petit b) 1. de l'article 787 B du CGI qui précise que cet « *engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 10 % des droits financiers et 20 % des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote, y compris les parts ou actions transmises* ». Echappant à la transmission d'actions ou parts sociales, la transmission de l'entreprise individuelle s'avère donc quelque peu plus simple vis-à-vis de cette condition.

Mais encore faut-il préciser que « les parties doivent justifier de la date d'acquisition de celle-ci par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite »⁷⁴. Ainsi, c'est un élément que le notaire se devait de vérifier en l'espèce. Il ressort des éléments du dossier concerné que Madame A, la donatrice, avait fait l'acquisition de l'officine de pharmacie dans courant de l'année 2003 ainsi que de l'immeuble d'exploitation quelques mois après. Par conséquent, la donatrice est bien propriétaire de l'officine de pharmacie ainsi que des murs d'exploitation et ce, depuis plus de deux ans au moment de l'instruction du dossier, et plus précisément même, à peu de choses près, dix-neuf ans.

⁷⁴ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, *op. cit.*, § 30.

Cette condition étant remplie, le bénéficiaire du pacte DUTREIL pouvait alors être mis en place. Mais encore fallait-il que l'attributaire de l'entreprise individuelle consente à s'engager dans les conditions la concernant.

b) Un engagement individuel

Concernant l'attributaire de l'entreprise individuelle, deux choses sont à respecter. L'article 787 C du CGI prévoit dans un petit b) un premier engagement de conservation des biens transmis, tandis qu'un petit c) prévoit quant à lui un engagement d'exploitation de l'entreprise transmise.

Concernant tout d'abord l'engagement individuel de conservation des biens, ce dernier est actuellement d'une durée de quatre années. Il était au départ d'une durée de six ans avant le 26 septembre 2007⁷⁵. Par conséquent, il est donc prévu en principe que ce sont tous les héritiers, donataires ou légataires en fonction de la situation qui doivent s'engager à cette obligation de conservation des biens, pour eux et également pour leurs ayant-causes. Mais finalement en l'espèce, il s'agit d'une donation-partage avec soulte dans la mesure où une seule des héritières de la donatrice sera attributaire de l'entreprise. La doctrine administrative prévoit donc que cet engagement individuel de conservation doit se répercuter uniquement sur l'attributaire du bien. Les autres donataires de Madame A ne sont pas concernées par cette obligation. C'est la réponse ministérielle suite à la question de Monsieur VACHET qui précise *in fine*, au sujet de l'article 787 B du CGI que « c'est bien entendu le bénéficiaire effectif des titres de l'entreprise qui devra souscrire l'engagement individuel de conservation »⁷⁶. Cette solution se transposant sans difficulté à l'article 787 C du CGI, le notaire a donc dû informer Madame B de son obligation à s'engager dans la conservation des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise individuelle pendant quatre ans.

La transmission est donc, certes moins onéreuse, mais est conditionnée. Mais, que signifie s'engager à conserver les biens affectés à l'exploitation de l'entreprise ? Pendant les quatre années suivantes la transmission, l'attributaire se doit de conserver les biens de l'entreprise. On peut en déduire que ce sont donc tous les éléments d'actif permettant de poursuivre l'activité de l'entreprise. C'est une réponse ministérielle⁷⁷ qui a pu préciser certaines choses et

⁷⁵ Art. 15, II, 1°, L. n° 2007-1822 du 24 déc. 2007 *de finances pour 2008*, JO 27 déc. 2007, n° 300, texte 2.

⁷⁶ Rép. min. n° 81926 : JOAN Q. 28 mars 2006, p. 3343, VACHET.

⁷⁷ Rép. min. n° 52479 : JOAN Q. 22 févr. 2005, p. 1912, ROQUES.

notamment le fait que l'article 787 C du CGI a pour finalité « d'assurer la pérennité de l'exploitation lors de sa transmission. Or, un tel objectif implique notamment une stabilité des éléments de l'actif de l'entreprise. cela étant, cette disposition s'est avérée délicate pour certains éléments d'actifs dont le renouvellement s'impose en raison de leur obsolescence. ». Après avoir précisé que « la cession isolée d'un élément d'actif ne suffit pas à caractériser la rupture de l'engagement de conservation », le ministre en conclu que, « cet aménagement s'applique aux stocks d'une exploitation ». Par conséquent, il est possible d'en déduire que cet engagement de conservation des biens ne s'applique pas aux stocks de marchandises transmis mais également à certains éléments d'actifs faisant l'objet d'une cession isolée de l'entreprise. Madame B pourra donc procéder normalement à la vente des marchandises transmises avec l'officine de pharmacie sans remettre en cause le bénéfice d'exonération partielle des droits.

Concernant ensuite l'engagement d'exploitation de l'entreprise individuelle, cette condition peut être considérée comme la continuité de la volonté première de la donatrice dans la mesure où elle a choisi parmi ses filles sa successeure dans l'exploitation de l'entreprise afin que celle-ci perdure et soit pérenne. Ce délai d'engagement d'exploitation de l'entreprise individuelle est dorénavant d'une durée de trois années alors qu'avant 2007 il était de cinq années⁷⁸. Comme l'engagement de conservation des biens, seule l'attributaire est donc soumise à cette exigence. Etant pharmacienne, il convient de préciser que l'exploitation de l'officine de pharmacie sera constitutive de son activité principale, lui permettant d'exercer sa profession. C'est la doctrine administrative qui précise cette condition qui implique que « cette personne exerce à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise »⁷⁹, comme tel est le cas en l'espèce. Madame B, donataire, s'engage ainsi à exploiter l'entreprise individuelle ainsi transmise par donation par sa mère pour permettre la continuité de l'exploitation dans un cercle familial.

En plus de devoir répondre à des exigences strictes attenantes au dispositif d'exonération des trois quarts de la valeur des droits de mutation à titre gratuit⁸⁰, cette transmission de l'entreprise individuelle dans un cadre familial est également soumise à des conditions extrinsèques au pacte DUTREIL.

⁷⁸ Art. 15, II, 2°, L. n° 2007-1822 du 24 déc. 2007, *op. cit.*

⁷⁹ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, *op. cit.*, § 90.

⁸⁰ V. annexe n° 1 : Clause relative à l'application de l'article 787 C du Code général des impôts dans la donation-partage.

2. *Les conditions extrinsèques du bénéfice du pacte DUTREIL*

Ressortant de prime abord de l'intention libérale de la donatrice, cette transmission d'entreprise dans un cadre familial sera donc tout d'abord conditionnée par la volonté de la donatrice (**a**) et ensuite par des conditions attenantes à la profession particulière de pharmacien d'officine exercée dans le cadre de cette entreprise (**b**).

a) Une transmission conditionnée par la volonté du disposant

Comme le rappellent les professeurs FERRE-ANDRE et BERRE, « la donation-partage est un acte d'autorité familiale qui évite les guerres de successions dans la mesure où, de son vivant, le disposant distribue et partage ses biens sous son autorité et de sa propre volonté »⁸¹. Ainsi, la volonté de la donatrice de transmettre par anticipation son entreprise peut aussi être assortie de modalités particulières auxquelles la donation sera soumise sous peine d'inefficacité⁸². C'est ce qui illustre la pensée du professeur PIEDELIEVRE quand il évoque le phénomène selon lequel « A travers la consécration de nouveaux pactes familiaux, le législateur a entendu favoriser l'aspect contractuel dans la transmission des biens »⁸³. Ainsi, favorisant l'attributaire avec l'entreprise, la donatrice est donc libre de conditionner cet acte à ses propres exigences, lesquelles seront formalisées par des clauses particulières dans l'acte de donation-partage et contrôlées par le notaire quant à leur légalité et efficacité.

Cependant, dans un premier temps, il faut distinguer la notion de charge et de condition à un acte de donation, ce que fait le professeur PIEDELIEVRE. Il précise qu'une charge est attenante aux biens objet de la donation, tandis que la condition, quant à elle, « concerne la personne à qui il est imposé une action ou une abstention »⁸⁴. Il est possible de préciser que « la charge subordonne le bénéfice de la libéralité à l'exécution d'une certaine prestation par le gratifié »⁸⁵, tandis que « la condition est un évènement futur dont la réalisation est incertaine » laquelle « ne crée aucune obligation à la charge du gratifié, mais subordonne le transfert des biens à un évènement incertain »⁸⁶. Cette précision étant faite, le notaire se devra de distinguer entre ces

⁸¹ FERRE-ANDRE S. et BERRE St., *op. cit.*, p. 213, § 377.

⁸² BEIGNIER B. et TORRICELLI-CHRIFI S., *op. cit.*, p. 61, § 78.

⁸³ PIÉDELIÈVRE St., *op. cit.*, p. 19, § 6.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 564, § 454.

⁸⁵ BEIGNIER B. et TORRICELLI-CHRIFI S., *op. cit.*, p. 62 § 80.

⁸⁶ *Ibid.*, § 81.

deux modalités en fonction des clauses que la donatrice souhaite intégrer dans l'acte de donation-partage et leur impact sur l'efficacité de la transmission.

En l'espèce, il est donc fait mention de diverses clauses limitant les droits de l'attributaire sur l'entreprise individuelle transmise. En effet, même si la donatrice souhaite procéder à la transmission de son entreprise, elle reste libre d'en prévoir les modalités et les restrictions, ce que le notaire a dû contrôler dans le dossier. Un paragraphe est donc consacré aux conditions particulières de la donation-partage. Sont prévues une clause d'exclusion de communauté et une clause d'exclusion de l'indivision pacsimoniale ce qui atteste que la donatrice souhaite que l'entreprise transmise reste un bien propre de l'attributaire, ainsi que les sommes transmises au titre de la soulte reçue par les codonataires. Il est également prévu une clause de retour conventionnelle en application de l'article 951 du Code civil ainsi que la précision dans l'acte du droit de retour légal des pères et mères en application de l'article 738-2 du Code civil. De par ces dispositions, la donatrice se réserve le droit de récupérer l'entreprise transmise dans la mesure où l'attributaire viendrait à décéder avant elle et permettre ainsi la continuité de l'exploitation. Ces dispositions servent à ce que le patrimoine transmis ne soit finalement pas dilapidé par d'autres personnes que la famille d'origine. A l'inverse, une autorisation de disposer est prévue par la donatrice, ce qui permet aux donataires de disposer librement des biens transmis au jour de la donation-partage. En cas de volonté d'aliéner de la part des donataires, la donatrice et les autres donataires ne seront pas appelés pour intervenir à l'acte et ainsi donner leur consentement à l'opération souhaitée. C'est une disposition contraire à la clause d'inaliénabilité consacrée par l'article 900-1 du Code civil⁸⁷ limitant ainsi la revente de l'entreprise pendant un temps limité, pourtant très souvent insérée par les notaires dans le cadre des transmissions d'entreprise⁸⁸. Ce choix de ne pas insérer cette clause est sûrement dû au fait que par la demande du bénéfice d'exonération partielle des droits de mutation, au final, l'entreprise ne pourra pas naturellement être cédée pendant un certain délai par peur de voir remettre en cause ce régime de faveur. La donation-partage transfèrera la pleine propriété des biens au jour de l'acte et permettra d'en disposer librement. Il est possible de voir ici que cette autorisation de disposer viendrait en contradiction avec le droit de retour conventionnel gardé

⁸⁷ Art. 900-1, al. 1^{er}, C. civ. : « *Les clauses d'inaliénabilité affectant un bien donné ou légué ne sont valables que si elles sont temporaires et justifiées par un intérêt sérieux et légitime. Même dans ce cas, le donataire ou le légataire peut être judiciairement autorisé à disposer du bien si l'intérêt qui avait justifié la clause a disparu ou s'il advient qu'un intérêt plus important l'exige.* ».

⁸⁸ SCHILLER S., MOULIN J.-M., PRIEUR J., et CARAUX C., *Entreprises patrimoniales et droit des sociétés : la structuration et le choix de la forme sociale, la transmission de l'entreprise patrimoniale*, Paris La Défense : Gualino/Lextenso, 2022, p. 77, § 199.

par la donatrice, les donataires pouvant librement disposer des biens. C'est ainsi que plus tard, notamment dans l'acte d'apport de l'entreprise individuelle en société par l'attributaire, Madame A va finalement renoncer à son droit de retour conventionnel.

Mais ce ne sont pas ces conditions particulières qui affectent le plus cet acte de donation-partage. En effet, à l'occasion du 108^{ème} Congrès des Notaires de France, les notaires Maître Nicolas RANDOUX et Maître Priscille CAIGNAULT ont eu l'occasion de rappeler « que la transmission est organisée, en droit français, autour d'un principe général d'égalité successorale »⁸⁹ ce qui fait référence au célèbre adage selon lequel « l'égalité est l'âme du partage ». En matière de succession, il est en effet prôné une certaine égalité envers les héritiers du *de cuius* au travers de la réserve héréditaire constituant le minimum légal que les enfants peuvent recevoir à la mort de leur parent. En anticipant sa succession, Madame A ne souhaitait pas pour autant favoriser un enfant plus que les autres. La donation-partage s'est donc révélée comme l'instrumentum le plus en adéquation avec le projet. Par ce biais, Madame B se voit donc attribuer l'entreprise tandis que les autres enfants se verront attribuer une soulte, c'est-à-dire une somme d'argent, permettant de les remplir dans leurs droits. C'est ainsi que Madame A a souhaité procéder afin d'accomplir un acte égalitaire entre ses héritières présomptives. C'est donc une charge affectant cette transmission d'entreprise. Alors que traditionnellement le principe était d'une égalité en nature dans le partage des successions ce qui conduisait à un certain morcellement des terres et des immeubles entre les héritiers, c'est la loi du 23 juin 2006⁹⁰ qui a inversé ce principe pour prévoir au premier alinéa de l'article 826 du Code civil que « *L'égalité dans le partage est une égalité en valeur* ». Dès lors, peu importe que la donatrice n'allotisse qu'une de ses héritières en nature dans le partage anticipé de sa succession. Cependant, dans la mesure où elle souhaitait procéder à un acte égalitaire entre ses filles, l'article 826 *in fine* prévoit alors que « *Si la consistance de la masse ne permet pas de former des lots d'égale valeur, leur inégalité se compense par une soulte* ». Par conséquent, certes, Madame B sera attributaire de l'entreprise individuelle, mais à charge pour elle de verser une certaine somme d'argent à ses sœurs afin de remédier à cette inégalité en nature et de les remplir de leurs droits. C'est donc une charge de dédommagement par le versement de la soulte à ses autres sœurs⁹¹. Cette volonté d'agir égalitairement à l'égard de ses filles « est un facteur de

⁸⁹ CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *op. cit.* p. IX.

⁹⁰ L. n° 2006-728 du 23 juin 2006 *portant réforme des successions et des libéralités*, JO 24 juin 2006, n° 145, texte 1.

⁹¹ KARM A., « La donation-partage avec soulte : aspects civils », *JCP N* 2019, n° 47, 1315, p. 49.

paix familiale et assure une grande stabilité à la donation-partage »⁹². Comme chacune des filles recevra la même somme, cet acte de donation sera donc moins sujet à remise en cause.

Dans la mesure où finalement l'objet de la donation est une entreprise individuelle permettant l'exploitation d'une officine de pharmacie, cet acte de transmission ne sera pas seulement conditionné par la volonté de la donatrice, mais en l'espèce, le notaire instrumentant l'acte a dû faire preuve de vigilance quant aux conditions spéciales requises à l'exercice d'une profession de pharmacien.

b) Une transmission conditionnée par la profession du bénéficiaire

L'entreprise transmise est une officine de pharmacie et l'attributaire du bien est elle-même pharmacienne de profession. Un pharmacien est un professionnel libéral qui exerce une profession libérale réglementée.

Dans sa thèse de 1998, Madame MAURY tentait de définir la profession libérale à défaut de définition légale. Selon elle, « la profession libérale regroupe l'ensemble des personnes physiques et morales qui exécutent, à titre habituel et de façon techniquement indépendante, des prestations relevant du secteur de la santé, du droit ou de la technique, dans l'intérêt de la personne qui l'a choisie, et conformément à l'intérêt général, contre rémunération ou exceptionnellement à titre gratuit »⁹³. Ainsi, tout comme le médecin, le notaire, le pharmacien est considéré comme un professionnel libéral dans la mesure où il exerce une mission de service public pour les besoins de la santé des personnes. Il va délivrer les médicaments, les traitements nécessaires à la guérison des personnes malades, sous prescription du médecin ou sous leurs conseils avisés pour les plus infimes problèmes. C'est l'article L. 5125-1-1-A du CSP qui prévoit plus spécifiquement les missions, les compétences des pharmaciens d'officine. Le Vocabulaire juridique Cornu précise donc que l'adjectif libéral ajouté au nom de profession « sert à caractériser, bien qu'elles soient de plus en plus réglementées, certaines professions d'ordre intellectuel, en raison de l'indépendance qu'exige leur exercice »⁹⁴ avant de prendre comme exemple la profession d'avocat.

⁹² MALAURIE Ph. et BRENNER Cl., *op. cit.*, p. 644, § 838.

⁹³ MAURY Fl., *op. cit.*, p. 23, § 8.

⁹⁴ CORNU G., *op. cit.*, p. 612.

Cependant, il faut ajouter également que la profession de pharmacien est non seulement libérale, mais aussi réglementée. En effet, « toute profession libérale considérée comme fondamentale pour l'homme est aujourd'hui réglementée »⁹⁵ ce qui signifie que l'exercice de cette profession doit se faire « conformément à une déontologie particulière, et sous contrôle professionnel »⁹⁶. S'agissant d'une profession de pharmacien d'officine, c'est l'ordonnance du 5 mai 1945⁹⁷ qui a créé l'Ordre des pharmaciens. C'est « la lutte contre la commercialisation de la profession »⁹⁸ qui a poussé la création de cet ordre afin de contrôler l'exercice de la profession par les professionnels, lequel peut être défini comme un groupement ralliant toutes les personnes exerçant une même profession et dotées de certaines compétences. Ainsi, l'ordre professionnel va surtout avoir un pouvoir préventif et répressif. Préventif dans le sens où il va pouvoir contrôler l'entrée en exercice d'un professionnel dans le corps de la profession ainsi que d'en décider de sa sortie, ce qui fait référence à son second pouvoir plutôt répressif dans le sens où il va pouvoir sanctionner les agissements contraires des professionnels en exercice, avec des sanctions disciplinaires.

Par conséquent, en l'espèce, pour exercer la profession de pharmacien, le notaire a donc dû mentionner deux conditions réglementaires particulières dans l'acte de donation-partage permettant la transmission de l'entreprise individuelle. Il est requis, à peine d'inefficacité de l'acte, un enregistrement de la déclaration d'exploitation du donataire⁹⁹, ainsi qu'une inscription au tableau du Conseil régional de l'Ordre des pharmaciens¹⁰⁰. Ce sont des conditions suspensives réglementaires. Le notaire a donc dû inscrire dans l'acte de donation cette formalité d'enregistrement professionnel afin de rendre efficace son acte. Ainsi, même dans le cas d'une transmission d'entreprise dans un cadre familial, il s'est avéré que la simple volonté des parties de procéder à cette transmission n'était pas suffisante. En raison de la profession particulière qui est exercée au travers de cette entreprise individuelle, d'autres conditions sont exigées. La donation-partage est donc conditionnée par ces exigences professionnelles, dans un temps précisé, par l'attributaire de l'entreprise. Alors que le bon accomplissement de cette formalité rendrait dans ce cas la donation-partage ferme et définitive,

⁹⁵ MAURY Fl., *op. cit.*, p. 25, § 10.

⁹⁶ *Ibid.*, p. 23, § 8.

⁹⁷ Ord. n° 45-919 du 5 mai 1945 *portant institution d'un ordre national des pharmaciens*, JO 6 mai 1945, n° 107, p. 2569.

⁹⁸ MAURY Fl., *op. cit.*, p. 433, § 781.

⁹⁹ En application de l'article L. 5125-9 du Code de la santé publique, disposant en son alinéa 1^{er} que « *Tout pharmacien ou toute société se proposant d'exploiter une officine doit en faire la déclaration auprès du conseil de l'ordre des pharmaciens territorialement compétent* ».

¹⁰⁰ En application des articles R. 4222-1 à R. 4222-4-4 du Code de la santé publique (CSP).

le contraire ferait qu'elle se retrouverait nulle et non avenue, faute d'accomplissement de la condition suspensive.

Dans le dossier, ces conditions règlementaires ayant bien été accomplies dans les formes par la donataire, un acte supplémentaire a été établi par le notaire instrumentaire permettant de constater par écrit, la bonne réalisation de ces conditions suspensives affectant l'acte de donation-partage¹⁰¹. L'attributaire de l'entreprise peut donc désormais en jouir comme une véritable propriétaire, cette dernière peut donc bénéficier pleinement de l'entreprise transmise, la donation prenant de plein droit plein effet. L'acte prenant effet dans les conditions prévues, les soultes promises à l'égard de ses trois autres sœurs sont donc exigibles. Elle se doit de procéder dans un temps imparti par l'acte de donation le versement de ces sommes, sous peine de résolution de la donation.

C'est ainsi que le point de départ de ce dossier s'achève : la transmission de l'entreprise individuelle dans un cadre familial est réussie. Cependant, tel n'est pas le simple aboutissement du dossier faisant l'objet de ce mémoire. Une fois l'attributaire étant définitivement propriétaire de l'entreprise individuelle ainsi transmise, cette dernière a fait appel à son propre notaire pour finalement gérer l'apport de cette entreprise individuelle en société. Il s'agit alors d'un acte sociétaire *a posteriori*.

¹⁰¹ V. annexe 2 : Extrait de l'acte constatant la réalisation de la condition suspensive règlementaire affectant l'acte de donation-partage.

II- Un acte sociétaire a posteriori

Ne souhaitant pas continuer d'exploiter l'officine de pharmacie sous la forme individuelle, Madame B voulait l'apporter en société. Le notaire chargé de la rédaction de cet acte a donc dû être attentif sur un premier point : le maintien du bénéfice du pacte DUTREIL. C'est la réponse ministérielle MARINI¹⁰² qui valide cette opération tout en la soumettant à des conditions strictes pour pouvoir continuer de bénéficier du régime de faveur (**A**), dont le non-respect entraînerait des conséquences pour le bénéficiaire (**B**).

A. Un apport en société conditionné

Autorisé par la doctrine administrative, cet apport en société de l'entreprise individuelle transmise avec bénéfice de l'exonération partielle des droits en application de l'article 787 C du CGI sera soumis au respect de conditions attenantes au pacte DUTREIL (**1**) et au respect de conditions attenantes à la profession exercée (**2**).

1. Des conditions relatives au pacte DUTREIL

Pour que l'apport en société de l'entreprise individuelle ne remette pas en cause la demande du bénéfice du pacte DUTREIL, encore faut-il que cet apport soit fait à une société spécialement créée à cet effet (**a**), et que les conditions d'engagement soient maintenues (**b**).

a) Une société spécialement créée

Dans la réponse ministérielle MARINI¹⁰³, il est tout d'abord précisé que pour continuer de bénéficier du régime de faveur suite à la mise en société de l'entreprise individuelle transmise par donation-partage avec demande du bénéfice du pacte DUTREIL, il faut apporter cette entreprise à une société spécialement créée à cette occasion. La création de société suppose donc la rédaction de statuts et donc un contrat, mais également la création d'une personne morale distincte de l'entrepreneur individuel du fait de l'immatriculation de la société¹⁰⁴.

¹⁰² Rép. min. n° 10014 : *JO Sénat* Q. 15 juill. 2004, p. 1569, MARINI.

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ Depuis le 1^{er} janvier 2023, l'immatriculation de la société ne se fait plus au registre du commerce et des sociétés (RCS) mais au registre national des entreprises (RNE). Ce changement a été initié par l'article 2 de la L. n° 2019-

Dans le processus de sa création, la société s'initie avant tout par un contrat. Il permet d'amorcer la création pour que les associés puissent se mettre d'accord sur la forme, les modalités d'exercice, de prévoir tous les éléments pouvant faire l'objet d'un point de désaccord en cours de vie sociale. Mais, en l'espèce, une seule personne va procéder à cette formalité dans la mesure où uniquement l'attributaire de l'entreprise individuelle va pouvoir la mettre en société. Il ne faut pas parler de contrat de société établi entre plusieurs associés dans ce dossier mais plutôt d'un acte unilatéral de volonté¹⁰⁵ ressortant de la simple volonté de la bénéficiaire d'apporter l'entreprise individuelle en société. Pour pouvoir être valable, le notaire doit vérifier les conditions de droit commun des contrats¹⁰⁶ et les conditions particulières relatives aux sociétés¹⁰⁷ pour permettre sa création.

Concernant le droit commun des contrats, le notaire va devoir vérifier le consentement de la personne et sa capacité à pouvoir créer une société. Madame B est majeure, capable et propriétaire de l'entreprise individuelle qu'elle souhaite apporter en société du fait de la donation-partage. Aucune restriction n'apparaît de ce côté pour le notaire.

Concernant les conditions particulières à la création de société, il est possible de dire que la société est définie par l'article 1832 du Code civil¹⁰⁸, mais tel n'est pas vraiment le cas dans la mesure où cet article ne fait qu'énoncer une partie des éléments constitutifs d'une société¹⁰⁹. Les apports et l'acceptation de contribuer aux pertes sont concernés par le texte mais pas *l'affectio societatis*. Ce dernier élément primordial à la création de société est un terme assez vague et sujet à débat¹¹⁰. Pouvant être défini comme la volonté d'œuvrer activement sur un même pied d'égalité à la réalisation d'une œuvre commune, il permet par exemple de distinguer un apport en société d'un prêt¹¹¹, ou alors un statut d'associé d'un statut de salarié¹¹². Par

486 du 22 mai 2019 *relative à la croissance et la transformation des entreprises*, encore dite « Loi PACTE », JO 23 mai 2019, n° 119, texte 2.

¹⁰⁵ MAGNIER V., *Droit des sociétés*, coll. Cours Dalloz, 10^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2022, p. 242.

¹⁰⁶ Art. 1128 et s., C. civ.

¹⁰⁷ Art. 1832 et s., C. civ.

¹⁰⁸ Art. 1832, C. civ. : « *La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter.*

Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes ».

¹⁰⁹ DONDERO Br., *op. cit.*, p. 13.

¹¹⁰ GUYON Yv., « *Affectio societatis* », *J.-Cl. Sociétés Traité*, fasc. 20-10, 2023, § 5.

¹¹¹ Cass. com., 24 sept. 2003, n° 99-20.291, *Surgers c/ Caribbean Conch* : Inédit ; *D.* 2004, p. 1305, note KLESSER G. ; *Dr. Sociétés* 2004, comm. 2, note TREBULLE Fr. G. ; *Banque et Dr.* 2004, 48, obs. RIASSETTO Is. Cet arrêt reconnaît la qualité d'associé et non pas de prêteur de fonds.

¹¹² Cass. com., 5 nov. 1974, n° 73-12.919, *Tur c/ Ferraud Prax* : *Bull. civ.* IV, n° 280, p. 229 ; *Rev. Sociétés* 1975, p. 492, note GUYON Y. La solution de cet arrêt est qu'« Il ne peut être fait grief à une CA de déclarer établie l'existence d'une société de fait entre un entrepreneur et ses deux frères, pourtant portés sur les livres de paye de

exemple, dans la première hypothèse, s'il s'agit d'un prêt d'une somme d'argent, cette dernière devra être restituée, alors que dans le cadre d'un apport en numéraire, ce dernier participera à la formation du capital social de la société et ne devra pas être restitué avant la fin de la société. Dans la seconde hypothèse, si une personne œuvre sous les ordres d'une autre personne, un lien de subordination se crée empêchant l'existence d'un *affectio societatis*. Il sera conclu à un statut de salarié plutôt que d'associé. Madame B, seule attributaire de l'entreprise individuelle et souhaitant l'apporter en société, il faut en déduire que cette condition d'existence d'*affectio societatis* est respectée car elle s'engage seule à poursuivre l'exercice de l'activité de pharmacien au travers de la société. Quant à la contribution aux pertes, il faut distinguer entre les sociétés à responsabilité limitée ou illimitée. Il sera vu plus loin dans le mémoire qu'une seule forme de société est possible pour l'exploitation d'une officine de pharmacie qui est une société d'exercice libéral, cette dernière étant commerciale par la forme, mais civile par son objet. Dès lors, la responsabilité de Madame B sera limitée à la contribution aux pertes, sauf faute de gestion de sa part¹¹³.

Ce sont les apports qui vont le plus attirer l'attention du notaire dans cet acte de création de société. Pour affirmer leur caractère essentiel à la création de la société, le professeur DONDERO mentionne le fait que la doctrine a une certaine formule selon laquelle « pas d'apport, pas de société »¹¹⁴. Définis comme des « biens ou valeurs que chaque associé met en société et en contrepartie desquels des parts sociales ou des actions lui sont remises ou attribuées »¹¹⁵, il faut encore distinguer entre les apports en nature¹¹⁶, en numéraire¹¹⁷ et en industrie¹¹⁸. En l'espèce, il s'agit d'une mise en société d'une entreprise individuelle. Concernant les apports, le notaire a indiqué dans les statuts de la société qu'aucun apport en numéraire n'avait été effectué par Madame B. Cependant, divers apports en nature ont été effectués du fait de l'apport de l'entreprise individuelle. En effet, cela comprend les biens affectés à l'exploitation de l'activité concernée. Ces biens doivent par ailleurs être évalués au moment de la constitution de la

l'entreprise comme salariés, après avoir constaté que ceux-ci jouaient un rôle important dans l'affaire, l'un d'eux en devenant même le véritable animateur depuis l'époque où l'entrepreneur était tombé malade, et que les fournisseurs locaux traitaient directement avec eux et les considéraient comme des associés ».

¹¹³ Même avec une société à responsabilité limitée, le dirigeant peut être condamné à combler le passif de la société quand l'actif n'arrive pas à absorber tout le passif et qu'il y a eu des fautes de gestion du dirigeant ayant entraîné cette situation.

¹¹⁴ DONDERO Br., *op. cit.*, p. 48, § 40.

¹¹⁵ CORNU G., *op. cit.* p. 74.

¹¹⁶ C'est un apport de biens, objets mobiliers, immobiliers, corporels, incorporels.

¹¹⁷ C'est un apport de somme d'argent, des liquidités.

¹¹⁸ C'est un apport différent des deux autres dans la mesure où il n'est pas constitutif du capital social. C'est un apport du travail de l'associé, de ses connaissances, de ses compétences. C'est un apport qui est réalisé au jour le jour, de manière continue au cours de la vie sociale. Il est même interdit dans les SA et les SCA.

société¹¹⁹. C'est l'article L. 223-9 du Code de commerce qui dispose en son alinéa 1^{er} que « *Les statuts doivent contenir l'évaluation de chaque apport en nature* » avant de préciser qu'il « *y est procédé au vu d'un rapport annexé aux statuts et établi sous sa responsabilité par un commissaire aux apports* ». Le commissaire aux apports (CAA) est un organe « extra-social de contrôle, lequel est tenu au secret professionnel¹²⁰. En application de l'article R. 223-6 du Code de commerce, il est « *choisi parmi les commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 ou parmi les experts inscrits sur l'une des listes établies par les cours et tribunaux* ». Le CAA est donc une personne physique ou une société inscrite sur une liste établie par le Haut conseil du commissariat aux comptes¹²¹. Le fait que ce soit un expert qui procède à l'évaluation des éléments apportés à la société est gage de sécurité pour les créanciers de la société, le capital social représentant leur droit de gage. C'est pour cette raison que « cette procédure n'est cependant imposée que dans les sociétés à responsabilité limitée »¹²². Sont concernées les sociétés à responsabilité limitée¹²³ et les sociétés par actions¹²⁴. Le rôle du CAA est d'apprécier la valeur des apports, de s'assurer que celle-ci n'est pas surévaluée et de vérifier qu'elle correspond au moins au montant du capital de la société bénéficiaire des apports¹²⁵. Dans son rapport, il va donc reprendre les éléments d'actifs apportés tels qu'un fonds de commerce d'officine de pharmacie, diverses créances commerciales, la pleine propriété du compte bancaire ainsi qu'un immeuble d'exploitation, et il va également reprendre le passif pris en charge par la nouvelle propriétaire de l'officine de pharmacie. Il s'agit plus précisément du passif commercial de l'apporteur c'est-à-dire un emprunt bancaire, les dettes dues aux fournisseurs, les dettes fiscales et sociales et un solde débiteur en banque. Dans la mesure où la valeur retenue par le CAA n'est pas respectée, des sanctions civiles et pénales seront encourues par le fondateur de la société¹²⁶. Après avoir échangé avec Madame B, le CAA a été amené à consulter le projet des statuts de la société à créer, l'acte de donation-partage permettant la transmission de l'entreprise individuelle, la situation financière de l'officine de

¹¹⁹ MAGNIER V., *op. cit.*, p. 242, § 373.

¹²⁰ LENGART Fr. et TCHERKESOFF P., *Droit des sociétés*, coll. Les fondamentaux, 4^{ème} éd., Vanves : Hachette, 2022, p. 110.

¹²¹ Art. L. 822-1, al. 1^{er}, C. com.

¹²² DONDERO Br., *op. cit.*, p. 55, § 51.

¹²³ En application de l'article L. 223-9 du Code de commerce.

¹²⁴ En application de l'article L. 227-1 du Code de commerce pour les SAS et des articles L. 225-8 et L. 225-14 du même Code pour les SA.

¹²⁵ Art. R. 225-8, C. com : « *Le rapport des commissaires aux apports décrit chacun des apports, indique quel mode d'évaluation a été adopté et pourquoi il a été retenu et affirme que la valeur des apports correspond au moins à la valeur nominale des actions à émettre, augmentée éventuellement de la prime d'émission* ».

¹²⁶ COUDERT M.-An., « Théorie des apports – Apport d'un fonds de commerce en société – Généralités et fiscalité », *J.-Cl. Entreprise individuelle*, fasc. 4505, 2019, § 27-28.

pharmacie. Il en conclut que la valeur du fonds de commerce mentionnée est celle qui a été retenue dans le cadre de la donation-partage et est en cohérence avec le marché professionnel concerné. L'entreprise individuelle n'a pas été surévaluée, ni sous-évaluée par l'apporteuse en société. En l'espèce, uniquement des apports en nature sont mentionnés dans l'acte constitutif des statuts de la société, à savoir : le fonds de commerce d'officine de pharmacie, les créances commerciales non encore échues, la pleine propriété du compte bancaire présentant un solde créditeur et la pleine propriété de l'immeuble d'exploitation. L'opération se fait à la charge pour la société nouvellement constituée de reprendre et de régler le passif commercial de l'apporteur, à savoir : l'emprunt souscrit auprès d'une banque dont cette dernière a accepté le transfert par le mécanisme de la délégation imparfaite¹²⁷, les dettes dues aux fournisseurs, les dettes fiscales et sociales ainsi que le solde débiteur du compte bancaire. Ces apports sont donc constitutifs d'apports mixtes dans le sens où en échange d'apports purs et simples à la société, l'associée reçoit des titres sociaux mais, également, la société doit prendre en charge du passif.

La notaire a dû informer sa cliente sur une formalité particulière requise du fait de l'apport de l'immeuble à la société. Si l'article 1835 du Code civil pose une règle générale selon laquelle « *Les statuts doivent être établis par écrit* », cela laisse supposer le choix pour la fondatrice de la société d'établir un acte sous seing privé ou un acte authentique¹²⁸. Cependant, devant faire l'objet d'une publicité au service de la publicité foncière (SPF) pour rendre opposable cette opération aux tiers, les statuts de la société créée devaient être rédigés sous la forme d'un acte notarié¹²⁹.

L'apport de l'immeuble peut même entrer dans le champ d'application d'un droit de préemption urbain (DPU) prévu par les articles L. 211-1 et suivants du Code de l'urbanisme. Dans le règlement de son plan local d'urbanisme (PLU), la mairie peut se réserver un droit de priorité sur l'acquisition de certains biens compris dans la limite géographique des zones consacrées. C'est ce qui a été le cas en l'espèce, mais, finalement, la mairie a renoncé à son droit. L'immeuble peut donc être apporté à la société pour la valeur indiquée dans la déclaration

¹²⁷ Le notaire rédacteur de cet acte de création de société a dû informer sa cliente qu'elle reste malheureusement tenu aux côtés de la société nouvellement créée en application de l'article 1338 du Code civil. Au contraire, la délégation parfaite aurait déchargée l'apporteur en société du remboursement de l'emprunt, ce qui n'est finalement pas intéressant pour la banque pouvant avoir deux débiteurs solidaires.

¹²⁸ LECOURT Ar., « Statuts et acte annexes – Statuts proprement dits », *Rép. soc. Dalloz*, 2020, § 42.

¹²⁹ Art. 4, al. 1^{er}, D. n° 55-22 du 4 janv. 1955 portant réforme de la publicité foncière, *JO* 7 janv. 1955, n° 7, p. 346.

d'intention d'aliéner¹³⁰. De plus, un courrier de la mairie a informé le notaire que la commune concernée n'a pas institué de droit de préemption sur les cessions de fonds de commerce. Ainsi, le fonds d'officine de pharmacie n'était pas soumis à un DPU et a pu être librement apporté en société.

La mission du CAA prend fin avec le dépôt du rapport. Ainsi, l'actif net apporté correspond au moins au capital de la société bénéficiaire des apports. Dans l'article 6 BIS de l'acte constitutif des statuts de la société nouvellement créée, il est mentionné le récapitulatif des apports pour un montant de 341.000 euros avant que l'article 7 de cet acte reprenne donc ce montant pour fixer le capital social de la société. Ce dernier est « divisé en 3.410 parts sociales égales de 100 euros chacune, souscrites en totalité et attribuées en totalité à l'associé unique en rémunération de son apport »¹³¹. L'attribution des parts sociales est donc la contrepartie des apports effectués par l'associée¹³², un « échange » s'opère dans son patrimoine de l'entreprise individuelle aux parts de société.

En rappelant dans son rapport que Madame B entendait se prévaloir du pacte DUTREIL dans la donation-partage, le CAA expose les conditions exigées pour le respect de son engagement de conservation des biens et d'exploitation de l'officine de pharmacie. Par voie de conséquence, après avoir rappelé que l'entreprise individuelle transmise doit être apportée à une société créée à cet effet, il est précisé que Madame B doit également remplir d'autres conditions d'engagement.

b) Des conditions d'engagement

Dans le cadre de la donation-partage, et en application de l'article 787 C du CGI, l'attributaire de l'entreprise individuelle s'est engagée à conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'officine de pharmacie pour une durée de quatre années et s'est engagée à poursuivre l'activité pendant trois ans. Comme cela a déjà été mentionné, même si l'apport en société de l'entreprise individuelle n'est pas de nature à remettre en cause d'office

¹³⁰ DIA, qui est un formulaire Cerfa n° 10072*02 permettant au vendeur, à l'apporteur en société ou même au notaire sous mandat pour purger le droit de préemption de la mairie quand elle en est bénéficiaire. Depuis peu, cette formalité peut se faire par voie dématérialisée dans certaines communes comme la MEL.

¹³¹ V. annexe 3 : Clauses relatives à l'intervention du commissaire aux apports, à la récapitulation des apports et au capital social dans l'acte constitutif des statuts de SELURL.

¹³² LE CANNU P. et DONDERO Br., *op. cit.*, p. 188, § 240.

le bénéfice de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit, cette opération reste soumise à certaines conditions.

Concernant tout d'abord l'engagement d'exploitation, de poursuite de l'activité pendant trois ans, pour conserver le bénéfice du régime de faveur prévu par l'article 787 C du CGI, la société bénéficiaire des apports doit être détenue en totalité par Madame B. Elle doit donc exercer la fonction de dirigeante de la société et doit l'exploiter effectivement. Elle est la seule à avoir reçu, par donation, cette entreprise individuelle finalement apportée en société, ce qui veut dire qu'elle seule doit être détentrice des parts de société correspondantes.

Concernant ensuite l'engagement de conservation des biens affectés à l'exploitation de l'officine de pharmacie, ce dernier est reporté sur les parts sociales de la société. Cela se traduit par le fait que Madame B s'engage à conserver les parts sociales qui seront reçues en contrepartie de son apport et ce, pour la durée restant à courir de son engagement pris dans l'acte de donation-partage¹³³. En tant que gérante et unique associée de la société, Madame B s'engage ainsi à ce que la société conserve les biens affectés à l'exploitation de l'officine de pharmacie pour la durée de l'engagement restante à courir.

En l'espèce, un point particulier a dû être abordé par le notaire et a fait l'objet d'une demande d'avis auprès de l'administration fiscale car Madame B souhaitait intégrer son époux dans la société nouvellement créée en tant qu'associé minoritaire, ce dernier étant lui aussi pharmacien. Cette procédure de rescrit fiscal individuel est « une démarche préventive visant à interroger l'administration fiscale pour connaître sa position avant de réaliser une opération »¹³⁴, laquelle est prévue au 1° de l'article L. 80 B du CGI¹³⁵. Malheureusement pour Madame B, cet avis est revenu défavorable. Le pôle missions fiscales et secteur public local de la direction départementale des finances publiques compétente a établi que « l'introduction de Monsieur B en qualité d'associé et l'augmentation de capital concomitante envisagée sont de nature à remettre en cause le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 787 C du CGI »¹³⁶. Par

¹³³ Rép. min. n° 21240 : JOAN Q. 6 août 2013, p. 8414, DE COURSON, non reprise au BOFiP. La réponse précise que « l'entreprise individuelle peut, le cas échéant, être transformée en société sans remise en cause du régime de faveur, à condition toutefois que les parts ou actions indivises reçues en contrepartie soient conservées par les héritiers ou légataires jusqu'au terme de la période prévue pour la conservation des biens ».

¹³⁴ VABRES R., *Droit fiscal*, coll. Hypercours, 2^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2022, p. 20.

¹³⁵ Art. L. 80 B 1°, CGI : « Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi ».

¹³⁶ V. annexe 4 : Extrait du rescrit fiscal individuel du 13 décembre 2021.

conséquent, Madame B doit strictement rester l'unique associée de la société car elle seule s'est engagée à conserver et exploiter l'entreprise individuelle pendant un certain temps.

La transformation en société de l'entreprise individuelle est donc conditionnée par des exigences relatives au pacte DUTREIL, tout comme des conditions relatives à l'exercice en société de la profession de pharmacien.

2. Des conditions relatives à la profession de pharmacien

L'entreprise individuelle apportée en société permettant l'exercice d'une officine de pharmacie, le notaire a dû mettre garde sa cliente sur la particularité de la profession libérale réglementée (**a**) avant d'en conclure que sa cliente n'aura qu'un choix sociétaire réduit (**b**).

a) Une profession libérale réglementée

La profession de pharmacien est une profession libérale et réglementée. Ainsi, le professionnel, indépendant dans l'exercice de son activité, est quand même soumis au respect d'une certaine réglementation ce qui va avoir un impact sur la forme sociale choisie par Madame B.

Historiquement, au XIX^{ème} siècle, le professionnel libéral n'exerçait pas un métier mais se voyait plutôt accomplir une mission au service de son client¹³⁷. C'était un libéral, un indépendant désintéressé. Mais, en 1925, la profession libérale fait face à une crise dont les évolutions sociales, sociétaires, technologiques et économiques montrent les limites de cet exercice indépendant¹³⁸. C'est alors que les professionnels libéraux « ont renoncé, lentement mais sûrement, à l'exercice individuel exclusif qui caractérisait pourtant ces professions »¹³⁹. La profession libérale est donc passée d'un exercice exclusivement indépendant à une tendance de plus en plus sociétaire comme l'illustre le dossier en l'espèce. Madame B se voit transmettre une entreprise individuelle qui exploite une officine de pharmacie, mais pour autant, à la place de continuer à exploiter sous forme individuelle, elle souhaite mettre en société cette entreprise.

¹³⁷ MAURY FL., *op. cit.*, p. 40, § 35.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 53, § 60.

¹³⁹ *Ibid.*, p. 9.

Mais, quelle forme sociale choisir pour exploiter une officine de pharmacie. Le notaire a dû alerter sa cliente sur le fait que même si « le droit présente une offre significative de formes sociales », la liberté de choix ne prime pas en matière de professions réglementées¹⁴⁰. Aux côtés des sociétés de droit commun¹⁴¹, la loi prévoit donc des sociétés propres au secteur libéral. La première à avoir été édictée est la loi du 29 novembre 1966¹⁴² relative aux sociétés civiles professionnelles (SCP) suivie de la loi du 31 décembre 1990¹⁴³ instituant les sociétés d'exercice libéral (SEL) qui va permettre aux professionnels libéraux, exerçant une activité civile par nature, d'exercer leur activité dans le cadre d'une société commerciale par la forme. C'est donc la SEL qui est la structure sociale la plus utilisée pour l'exercice d'une officine de pharmacie¹⁴⁴, laquelle est soumise à un statut réglementaire particulier. Etant donné que les dispositions relatives aux SEL renvoient à des décrets particuliers concernant chaque profession libérale, il faut savoir que c'est le décret du 28 août 1992¹⁴⁵ qui permet l'application de la loi de 1990 spécifiquement à la profession de pharmacien. Même si l'article 131 de l'ordonnance du 8 février 2023¹⁴⁶ relative à l'exercice en société des professions libérales réglementées abroge la loi précitée de 1990, son entrée en vigueur est prévue à partir du 1^{er} septembre 2024. C'est un travail de regroupement des dispositions relatives aux sociétés d'exercice au sein d'un seul texte unique¹⁴⁷ et pour lequel les principales modifications portent sur les sociétés d'exercice libéral (SEL) « avec des dispositions applicables à toutes les SEL et des dispositions applicables par famille de professionnels »¹⁴⁸. Pour le moment, les dispositions de la loi de 1990 sont toujours applicables et l'ont été au moment de la constitution du dossier de Madame B. Il sera donc exclusivement mentionné dans le reste du devoir les dispositions applicables sous cette loi.

¹⁴⁰ SCHILLER S., MOULIN J.-M., PRIEUR J. et CARAUX C., *op. cit.* p. 39, § 63.

¹⁴¹ Il est distingué traditionnellement entre les sociétés civiles prévues aux articles 1845 et suivants du Code civil et les sociétés commerciales prévues dans le Livre II du Code de commerce (Art. L. 210-1 et s., C.com).

¹⁴² L. n° 66-879 du 29 nov. 1966, *op. cit.*

¹⁴³ L. n° 90-1258, du 31 déc. 1990, *op. cit.*

¹⁴⁴ L'EQUIPE CMV MEDIFORCE, « Pharmaciens : les règles de l'association en SEL et SPFPL », sur *CMV Médiforce* [en ligne], publié le 8 juill. 2015, [consulté le 1^{er} juin 2023].

¹⁴⁵ D. n° 92-909 du 28 août 1992, *op. cit.*

¹⁴⁶ Ord. n° 2023-77 du 8 févr. 2023 relative à l'exercice en société des professions libérales réglementées, *JO* 9 févr. 2023, n° 34, texte 3.

¹⁴⁷ DADOIT M., « Exercice en société des professions réglementées : une refonte bienvenue ! », *Solution Notaire Hebdo* 2023, n° 6, Editio, p. 1.

¹⁴⁸ BRIGNON B., « Ordonnance réformant les sociétés des professions libérales réglementées », *Solution Notaire Hebdo* 2023, n° 7, inf. 4, p. 9.

En dehors de toute forme d'exercice individuel, Madame B a donc fait le choix d'exploiter le fonds d'officine de pharmacie sous la forme d'une société d'exercice libéral mais dans la mesure où seule Madame B doit détenir la totalité des parts sociales reçues en contrepartie de son apport, le choix de forme particulière de SEL va donc être réduit.

b) Un choix sociétaire réduit

Du fait de l'engagement de conservation de la totalité des parts sociales reçues en contrepartie de son apport de l'entreprise individuelle en société pour continuer de bénéficier du dispositif DUTREIL, Madame B doit donc être la seule associée de cette société spécialement créée. Elle en est l'unique associée et par conséquent la gérante. C'est forcément une société unipersonnelle qui devra être retenue en plus de la forme sociétaire de société d'exercice libéral permettant l'exercice de l'activité de pharmacien d'officine. En effet, « la société unipersonnelle permet en réalité surtout d'abriter des entreprises individuelles sous forme de société, sans modifier leur caractère individuel »¹⁴⁹. Mais il fallait que le notaire informe sa cliente sur le fait que « deux structures sociétaires peuvent donc principalement accueillir l'entreprise individuelle : l'EURL et la SASU »¹⁵⁰. Alors que la dernière est plus libre dans sa constitution, s'agissant d'une profession réglementée, l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) apparaît naturellement la plus adaptée. Cette possibilité de créer des EURL de pharmacie d'officine a été longtemps débattue et est aujourd'hui consacré par la loi Madelin¹⁵¹. Les professionnels libéraux peuvent exercer leur activité en société d'exercice libéral dont la forme sociale est puisée dans le Code de commerce pouvant donc prendre la forme de SELARL, SELAS, SELCA, etc¹⁵², tout comme elle peut être unipersonnelle¹⁵³. Ainsi, ce sont les textes de droit commun qui sont concernés par ces formes de sociétés¹⁵⁴. En l'espèce, Madame B a donc choisi d'exploiter l'officine de pharmacie apportée en société au travers d'une SELURL dont elle en sera l'unique associée et dirigeante.

¹⁴⁹ TISSEYRE S., *La petite entreprise*, coll. Droit et économie, Issy-les-Moulineaux : LGDJ/Lextenso, 2017, p. 53.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 54.

¹⁵¹ L. n° 94-126, du 11 févr. 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle, JO 13 févr. 1994, n° 37, p. 2493.

¹⁵² COZIAN M., VIANDIER AL. et DEBOISSY FL., *Droit des sociétés*, coll. Manuel, 35^{ème} éd., Paris : LexisNexis, 2022, p. 757, § 2103.

¹⁵³ *Ibid.*

¹⁵⁴ La SARL est concernée par les articles L. 223-1 et s., C.com. ; La SA est concernée par les articles L. 225-1 et s., C. com. ; La SCA est concernée par les articles L. 226-1 et s., C. com. ; La SAS est concernée par les articles L. 227-1 et s., C. com.

Ensuite, concernant les formalités suite à la création de la société, classiquement cette SELURL va devoir être inscrite au RCS, devenu depuis le 1^{er} janvier 2023 le registre national des entreprises¹⁵⁵ (RNE) pour lui reconnaître la personnalité morale et la distinguer clairement du professionnel libéral entrepreneur individuel.

De plus, cette dernière doit également faire l'objet d'une inscription auprès de l'Ordre des pharmaciens¹⁵⁶ afin de contrôler son entrée dans la profession et de vérifier que toutes les conditions sont bien remplies pour le bon exercice de la profession, à savoir que le professionnel est personnellement diplômé et inscrit à la section A du tableau de l'Ordre des pharmaciens, ainsi que la société qui permettra l'exploitation de l'activité¹⁵⁷.

Finalement, le notaire a pu informer sa cliente sur le fait que la société unipersonnelle « facilite le passage de l'entreprise individuelle à la société pluripersonnelle et inversement, le retour à l'entreprise unipersonnelle en évitant la transformation de l'entreprise »¹⁵⁸. Dans la mesure où Madame B souhaiterait retourner à une forme d'exercice individuelle, cette forme de société unipersonnelle facilite la transition entre ces deux modes.

Largement conditionné par les exigences relatives au pacte DUTREIL et à la profession particulière de pharmacien d'officine, l'apport en société va devoir par la suite être contrôlé par l'administration fiscale et l'ordre professionnel afin de veiller au bon respect des diverses obligations.

B. Un apport en société contrôlé

La mise en société de l'entreprise individuelle d'officine de pharmacie va engendrer une fiscalité conséquente (**1**) pour laquelle des sanctions sont prévues en cas de non-respect des obligations en découlant (**2**).

¹⁵⁵ Art. L. 123-36 et s., C. com.

¹⁵⁶ Art. R. 4222-4, CSP : « *Les sociétés d'exercice libéral et les sociétés de participations financières de profession libérale de pharmaciens d'officine font l'objet d'une inscription en annexe du tableau mentionné aux articles L. 4222-1 et L. 4232-11 accompagnée du nom et, le cas échéant, de la dénomination sociale des associés qui les composent.*

Cette inscription ne dispense pas les pharmaciens exerçant dans la société de leur inscription personnelle au tableau ».

¹⁵⁷ V. annexe 5 : Clause relative aux certificats d'inscription à l'ordre des pharmaciens.

¹⁵⁸ MAGNIER V., *op. cit.*, p. 35, § 44.

1. La fiscalité de l'apport en société

Du fait de sa situation particulière, Madame B va bénéficier de plusieurs options fiscales lui permettant d'optimiser fiscalement son opération d'apport en société (**a**) pour lesquelles des déclarations seront obligatoires à respecter auprès de l'administration fiscale (**b**).

a) Les options fiscales

Dans le déroulé de l'acte de statuts de la SELURL à créer, plusieurs options fiscales ont été faites par l'apporteuse en société.

Tout d'abord, en application de l'article 206 3 d CGI, Madame B va déclarer vouloir être assujettie à l'impôt sur les sociétés, laquelle est une option irrévocable une fois faite¹⁵⁹. En faisant entrer dans son champ d'application « *les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique* », le petit e) de cet article 206 3 du CGI permet à Madame B de bénéficier de cette option. Par conséquent, elle ne sera pas assujettie à l'impôt sur le revenu comme peut l'être un entrepreneur individuel.

Ensuite, Madame B s'engage à conserver les titres reçus en contrepartie de son apport pendant trois ans afin que l'acte soit enregistré gratuitement conformément à l'article 810 III alinéa 2 du CGI¹⁶⁰. Sinon, des sanctions sont encourues, lesquelles seront abordées plus loin dans le devoir.

Les statuts de la SELURL font mention de la fiscalité des plus-values dont deux dispositions sont concernées. Dans un premier temps, l'apporteuse en société opte pour le régime prévu à l'article 151 *octies* du CGI. C'est le notaire qui a dû vérifier son éligibilité à ce régime de faveur. Il faut distinguer les plus-values sur immobilisations non amortissables¹⁶¹ des plus-values sur immobilisations amortissables¹⁶². Concernant les premières, il s'agit d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession, de rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus

¹⁵⁹ Cette précision doit être tempérée par les dispositions de l'article 239 alinéa 3 du CGI qui permet aux sociétés « *qui désirent renoncer à leur option pour le régime des sociétés de capitaux notifient leur choix à l'administration avant la fin du mois précédent la date limite de l'option* », c'est-à-dire « *jusqu'au cinquième exercice suivant celui au titre duquel l'option a été exercée* » (BOI-IS-CHAMP-40, 23 nov. 2022, § 170).

¹⁶⁰ Art. 810, III, al.2, CGI : « *Toutefois, sauf pour les immeubles ou droits immobiliers n'étant pas compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisés affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, ces apports sont enregistrés gratuitement si l'apporteur, ou les associés en cas de changement de régime fiscal, s'engagent à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport ou détenus à la date de changement de régime fiscal* ».

¹⁶¹ Art. 151 *octies* I.a), CGI.

¹⁶² Art. 151 *octies* I.b), CGI.

en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société. Concernant les secondes, elles font l'objet d'un étalement de l'imposition. Dans un second temps, il faut rappeler que dans l'acte de donation-partage, Madame B a déclaré opter pour le dispositif de report d'imposition de la plus-value professionnelle¹⁶³ qui est l'imposition qui ressort de la transmission de l'entreprise individuelle. A cette fin, elle s'est notamment engagée à acquitter l'impôt sur la plus-value dont la taxation a été reportée au jour de la prochaine cession, rachat, annulation ou transmission ultérieure des droits transmis. Par conséquent, pour que le report d'imposition de l'article 151 *octies* du CGI soit maintenu, Madame B prend donc l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou à la date de cession d'un des éléments de l'actif immobilisé.

Finale, l'acte constitutif des statuts de SELURL mentionne l'option faite concernant les droits de mutation à titre gratuit conformément à l'article 787 C du CGI¹⁶⁴. Cette demande du bénéficiaire du pacte DUTREIL a été faite dès le premier acte établi dans ce dossier, soit la donation-partage permettant la transmission de l'entreprise individuelle à Madame B. Les engagements pris par cette dernière avaient pour but de réduire de trois quarts l'assiette taxable de la valeur de l'entreprise transmise. Souhaitant apporter en société cette entreprise, Madame B a donc dû prendre d'autres engagements, ainsi que la société, pour continuer à bénéficier du régime de faveur. Elle sera donc imposable à hauteur du quart du montant des droits de mutation normalement dus. Maître CINTAS, dans son article relatif au pacte DUTREIL et à la transmission d'entreprise explicite la formule de liquidation des droits : « [Valeur entreprise cédée (= actif brut – passif déductible) x 25 % - abattement légal] x barème progressif selon la qualité du donataire »¹⁶⁵. Ensuite, il rappelle dans ce même article d'actualité que le dispositif DUTREIL n'est pas exclusif d'une autre réduction de droits dus de 50 % dans la mesure où il s'agit d'une donation en pleine propriété et que le donateur est âgé de moins de 70 ans¹⁶⁶, tout comme l'abattement fiscal de 100.000 euros par enfant¹⁶⁷.

¹⁶³ Art. 41, CGI.

¹⁶⁴ V. annexe 6 : Clause relative aux droits de mutation à titre gratuit dans l'acte constitutif des statuts de SELURL.

¹⁶⁵ CINTAS P., « Pacte Dutreil et transmission d'entreprise familiale », *Chambres des notaires de la Gironde* [en ligne], publié le 11 juill. 2022, [consulté en févr. 2023].

¹⁶⁶ Art. 777 et s., CGI.

¹⁶⁷ Art. 779, CGI.

Le notaire instructeur de cet acte de création de société a dû accomplir son devoir de conseil à l'égard de sa client en l'avertissant que pour bénéficier de ces régimes de faveur, Madame B devait également s'engager à respecter certaines obligations déclaratives.

b) Les obligations déclaratives

Dans la mesure où l'apporteur en société bénéficie d'un certain nombre de régimes de faveur afin de réduire considérablement les droits à payer suite à l'opération première de transmission de l'entreprise individuelle à titre gratuit et de son apport en société, le notaire instrumentaire de l'acte se devait d'avertir sa cliente sur les obligations déclaratives à effectuer auprès de l'administration fiscale. Ces déclarations permettent à l'administration de contrôler que toutes les obligations permettant de bénéficier d'exonération ou de réduction des droits sont respectées par le contribuable.

Tout d'abord, concernant l'option fiscale faite pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, l'acte notarié mentionne qu'une notification au service des impôts compétent est nécessaire dans les trois mois de l'exercice au cours duquel la société souhaite être assujettie à cette imposition¹⁶⁸. Sans cette notification, Madame B ne pourrait pas changer de régime d'imposition et serait toujours soumise au régime de l'imposition sur le revenu. Il faut que l'administration fiscale en ait connaissance en amont pour pouvoir lui accorder.

Concernant ensuite les dispositions des articles 151 *octies* du CGI et 41 du CGI, tous deux doivent respecter l'obligation de fournir un état à l'administration fiscale du suivi des plus-values faisant l'objet d'un report d'imposition lequel doit être joint à la déclaration d'impôt sur le revenu prévue par l'article 170 du CGI. Cet état informatif des plus-values est effectué pour l'année en cours à la date de l'apport de l'entreprise individuelle en société et des années suivantes. En tant que personne physique, Madame B reste assujettie à l'impôt sur le revenu tandis qu'elle opte pour l'impôt sur les sociétés pour la SELURL dont elle est dirigeante. Dans ce cas, elle reste soumise personnellement à la déclaration annuelle des impôts et doit faire, en plus, un état de ces reports d'imposition de plus-values. Spécifiquement à l'article 41 du CGI, le notaire a dû informer Madame B qu'elle devait également communiquer à l'administration fiscale un état, cette fois-ci, du montant des plus-values réalisées lors de la transmission et dont l'imposition est reportée ainsi qu'un état, joint à la déclaration de résultat de la société, les

¹⁶⁸ Art. 239, al. 2, CGI : « L'option doit être notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'impôt sur les sociétés ».

renseignements nécessaires au calcul des plus-values imposables et ce, pour chaque nature d'élément composant cette société.

L'acte constitutif des statuts de la SELURL ne mentionne cependant pas les obligations déclaratives nécessaires au maintien du dispositif DUTREIL. Ces dernières sont prévues par l'article 294 *quater* de l'annexe II du CGI et ont fait l'objet d'un certain allègement suite à la Loi de finances pour 2019¹⁶⁹ supprimant les attestations annuelles obligatoires¹⁷⁰. Premièrement, dans l'acte de donation-partage permettant la transmission de l'entreprise, l'engagement individuel de conservation des biens affectés à l'exploitation de l'officine de pharmacie doit être mentionné dans l'acte, peu importe que l'entreprise transmise ait été acquise à titre gratuit ou alors depuis plus de deux ans avant la transmission¹⁷¹. C'est une exigence requise lors de l'enregistrement de l'acte de donation-partage, cet engagement doit expressément être indiqué dans l'acte. Dorénavant, à l'issue des trois mois après la fin de l'engagement individuel de conservation, le donataire doit fournir une attestation à l'administration fiscale dont l'objectif est de certifier que les conditions de l'article 787 C du CGI ont bien été respectées. Il s'agit de l'engagement individuel de conservation des biens affectés à l'entreprise pendant quatre ans et l'engagement de poursuite de l'activité pendant trois ans. Cette attestation a pour but de certifier que ces conditions ont bien été respectées entre la date de la transmission suite à la donation-partage et la date de fin des obligations. Mais également, le notaire se doit d'informer sa cliente qu'en cours d'engagement, l'administration fiscale peut toujours demander au bénéficiaire de lui fournir l'attestation pour contrôler que les conditions sont bien remplies. Dans cette hypothèse, la donataire a trois mois pour communiquer cette attestation.

Ainsi, même si les obligations déclaratives ont été allégées, l'administration fiscale exerce toujours un contrôle. C'est pour cette raison qu'en cas de non-respect de ces dernières, des sanctions sont encourues.

¹⁶⁹ L. n° 2018-1317 du 28 déc. 2018, *op. cit.*

¹⁷⁰ FRULEUX Fr., « Exonération "Dutreil" : des obligations déclaratives complexes et perfectibles », *JCP N* 2019, n° 35, 1267, p. 48.

¹⁷¹ *Ibid.* p. 54.

2. Les sanctions au non-respect des obligations

Tout le dossier est conditionné au respect d'exigences strictes pour permettre à la fois la transmission de l'entreprise individuelle laquelle a ensuite été apportée en société, toujours avec le souhait de maintenir le bénéfice de l'exonération partielle des droits du pacte DUTREIL. Par conséquent, en cas de non-respect de ces conditions, le notaire doit informer sa cliente des sanctions fiscales (**a**), ainsi que des sanctions professionnelles encourues (**b**).

a) Des sanctions fiscales conséquentes

Dans l'ordre du dossier, il est d'abord mentionné l'exonération des droits d'enregistrement de l'acte de création de société dont la condition est que Madame B s'engage à conserver pendant trois ans les parts sociales reçues en contrepartie de son apport. En cas de dérogation à son engagement, le notaire la met en garde de la sanction prévue à l'article 810 III alinéa 3 du CGI¹⁷². Ce dernier prévoit l'exigibilité immédiate du droit d'enregistrement de l'acte ainsi que des taxes additionnelles et des intérêts de retard.

Cependant, toute l'articulation de l'opération présentée dans ce mémoire entre la transmission de l'entreprise individuelle et son apport en société se fait autour de la demande d'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit. Le petit d) de l'article 787 C du CGI précise qu'en cas de non-respect de l'engagement de conservation de l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans à compter de la transmission, « *l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause, à condition que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et que le ou les donataires poursuivent l'engagement prévu au b jusqu'à son terme* ». Ainsi, dans la mesure où l'engagement de conservation des biens n'aurait pas été expressément prévu dans l'acte de donation, le régime de faveur n'en sera pas pour autant remis à condition que les attributaires de l'entreprise soient les descendants du donateur et qu'ils poursuivent effectivement l'engagement de conservation. Tout autre est la situation en l'espèce car Madame B s'est engagée dans l'acte de donation-partage à la conservation des biens affectés à l'entreprise individuelle pendant une durée de quatre ans ainsi qu'à l'exploitation de l'officine

¹⁷² Art. 810, III, al. 3, CGI : « *En cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres, ou, pour les apports mentionnés au I bis de l'article 809, si la société cesse de remplir les conditions qui lui ont permis de bénéficier de cet avantage, le droit prévu au premier alinéa du présent III majoré des taxes additionnelles est exigible immédiatement* ».

de pharmacie pendant une durée de trois ans. Par la mise en société de l'entreprise individuelle, Madame B s'est donc engagée, dans l'acte constitutif des statuts de la société nouvellement créée, à conserver les titres reçus en contrepartie de son apport à la société pour la durée restant à courir de son engagement individuel de conservation et s'engage toujours à exploiter l'officine de pharmacie. Enfin, la bénéficiaire du régime de faveur s'est donc engagée, de part son statut de gérante et d'associée unique de la société, à ce que cette dernière conserve également les biens affectés à l'exploitation de l'officine de pharmacie pendant une durée de quatre ans. Ces précautions permettent de continuer à bénéficier du régime de faveur.

Mais le notaire doit informer sa cliente qu'en cas de non-respect de ces divers engagements pris, le dispositif DUTREIL sera remis en cause totalement. Il faut rappeler que dans l'acte de donation-partage, Madame B reçoit l'entreprise individuelle à charge pour elle de verser une soulte à ses trois autres sœurs, la donatrice souhaitant que cet opération soit égalitaire entre ses descendantes. Dès lors, pour le calcul de ses soultes, il est fait application d'une liquidation des droits selon des attributions théoriques et non pas effectives¹⁷³. En effet, la raison est que sinon « l'application des règles du partage pur et simple conduira à une imposition globalement plus lourde que si la clé de répartition était assise sur l'émolument théorique »¹⁷⁴. Ainsi, les droits dus à l'issue de la donation-partage par les donataires sont calculés selon les droits que chaque donataire reçoit dans la masse donnée et à partager ce qui correspond au montant total des droits divisé entre le nombre de donataires, sans considération de ce qu'elles vont réellement recevoir. Tandis que Madame B reçoit l'entreprise individuelle, ses trois autres sœurs se verront distribuer une somme d'argent leur permettant de les remplir de leurs droits. Cette distinction de composition des lots n'est pas prise en compte, et c'est seulement la valeur reçue qui l'est. Les droits sont donc directement acquittés à l'administration au jour de l'enregistrement de l'acte, mais par la suite, si l'attributaire de l'entreprise ne respecte pas les conditions du régime de faveur de l'article 787 C du CGI, l'article 1840 G ter du CGI en prévoit les conséquences. Si Madame B ne venait à plus respecter les engagements pris au bénéfice du pacte DUTREIL, le notaire a dû l'avertir qu'elle deviendrait « redevable du complément de DMTG dus au jour de la transmission, assorti de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI auquel s'ajoute, lorsque le manquement délibéré du redevable est établi, la majoration prévue à l'article 1729 du CGI »¹⁷⁵. Les conséquences fiscales ne sont pas négligeables car Madame B pourrait se

¹⁷³ Rép. min. n° 81926, *op. cit.* (VACHET) : La liquidation des droits est effectuée selon des attributions théoriques en cas de donation-partage avec soulte.

¹⁷⁴ GROSJEAN X., « La donation-partage avec soulte : aspects fiscaux », *JCP N* 2019, n° 47, 1316, p. 59.

¹⁷⁵ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, *op. cit.*, § 140.

retrouver redevable des trois quarts des droits normalement exonérés lesquels seraient assortis d'un intérêt de retard au taux de 0,20 % par mois de retard en application de l'article 1727 du CGI en cas de non-respect de l'engagement de conservation des parts sociales reçues en contrepartie de l'apport en société.

Cependant, le notaire a dû être vigilant sur le fait d'alerter sa cliente sur la conséquence particulière du non-respect de l'engagement à la poursuite de l'activité. Dans ce dernier cas, la remise en cause de l'exonération est « totale et joue à l'égard de tous les bénéficiaires de l'exonération »¹⁷⁶.

Avant toute sanction effective, en cas de doute, l'administration fiscale peut procéder à une procédure de rectification contradictoire consacrée par l'article L 55 du LPF¹⁷⁷ au cours de laquelle le service des impôts compétent notifie au contribuable la remise en cause de l'exonération partielle lequel a un délai de trente jours pour présenter ses observations sur sa situation¹⁷⁸. Madame B a donc tout intérêt à bien respecter les engagements pris pour trois et quatre ans afin de continuer de bénéficier de l'exonération de 75 % des droits de mutation à titre gratuit.

Ces sanctions fiscales de remise en cause de l'allègement du paiement des droits de mutation à titre gratuit ne sont pas exclusives, d'autres sanctions comme celles pouvant être encourues du fait de l'exercice d'une profession libérale réglementée.

b) Des sanctions professionnelles possibles

La mise en société d'une entreprise individuelle n'exonère pas son dirigeant de ses responsabilités et de ses fautes dans l'exercice de sa profession. Particulièrement, les dispositions législatives et réglementaires relatives à l'exercice de la profession de pharmacien sont à la fois applicables aux membres de la société, et donc à l'associée unique et dirigeante, mais également à la société elle-même. En effet, que ce soit l'exploitant ou la société créée pour permettre l'exercice de la profession, tous deux doivent avoir procédé à la déclaration

¹⁷⁶ FRULEUX Fr., *op. cit.*, note 32, § 36.

¹⁷⁷ Art. L. 55, al. 1^{er}, LPF : « Lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du CGI [...], les rectifications correspondantes sont effectuées suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A ».

¹⁷⁸ BOI-CF-IOR-10, 6 juill. 2016, § 10.

d'exercice auprès de l'organisme professionnel concerné. C'est pour cette raison que les sanctions disciplinaires de l'Ordre des pharmaciens peuvent être prononcées à la fois contre l'associé pour ses actes, tout comme à l'égard de la société, personne morale. La création de la société pour l'exercice de l'activité de pharmacien ne décharge pas ainsi le professionnel de ses responsabilités et ce dernier peut toujours être poursuivi pour ses actes, indépendamment de sa société¹⁷⁹. L'article 16 de la loi du 31 décembre 1990 actuellement en vigueur dispose en son alinéa 1^{er} que « *Chaque associé répond sur l'ensemble de son patrimoine des actes professionnels qu'il accomplit* ». Ainsi, il apparaît ici que la société ne permet pas une protection particulière dans un premier temps à l'égard de la responsabilité du professionnel dans l'exercice de sa profession. Ce n'est que l'alinéa 2 qui vient en atténuer légèrement l'ampleur en mentionnant que « *La société est solidairement responsable avec lui* ». Les clients ayant subis un préjudice du fait du professionnel pourront dès lors agir tant à l'égard du professionnel du fait de son fait personnel, qu'à l'égard de la société, structure d'exercice de son activité. C'est pour cela que les clients agissent directement contre la société, cette dernière apparaissant comme la plus solvable. Encore faut-il préciser que même si Madame B a choisi une forme de société à risque limitée avec la SELARL à associé unique et donc plus précisément une SELURL, en cas de procédure collective engagée contre la société, cette dernière pourra rester tenue du comblement de passif¹⁸⁰ dans la mesure où elle serait responsable de la faute de gestion ayant entraîné cette insuffisance d'actif pour combler le passif de la société. En cas de faute caractérisée de fraude ou de faute de gestion par exemple, Madame B pourra en subir personnellement les conséquences même s'il s'agit d'une société à risque limité. En tant que dirigeante de la société, Madame B encourt donc les sanctions traditionnelles prévues en droit des sociétés : sanctions civiles¹⁸¹, pénales¹⁸², fiscales¹⁸³.

¹⁷⁹ Art. L. 5125-11, al. 6, CSP : « *Aucune limite n'est apportée à la responsabilité délictuelle et quasi délictuelle des gérants, qui sont obligatoirement garantis contre tous les risques professionnels* ». Par conséquent, comme c'est le cas pour les notaires, les pharmaciens ont l'obligation de souscrire à une assurance civile professionnelle pour les protéger en cas de besoin.

¹⁸⁰ Art. L. 651-2, al. 1^{er}, C. com. : « *Lorsque la liquidation d'une personne morale fait apparaître une insuffisance d'actif, le tribunal peut, en cas de faute de gestion ayant contribué à cette insuffisance d'actif, décider que le montant de cette insuffisance d'actif sera supporté, en tout ou en partie, par tous les dirigeants de droit ou de fait, ou par certains d'entre eux, ayant contribué à la faute de gestion* ».

¹⁸¹ Qui résultent du paiement de dommages et intérêts du fait de sa faute personnelle ayant entraîné un préjudice à l'égard d'un client et dont un lien de causalité peut être établi. Art. 1240, C. civ. : « *Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer* ».

¹⁸² Qui résultent d'une infraction pénale telle que la fraude (Art. 313-1, C. Pén.), la banqueroute (Art. L. 654-2, C. com.).

¹⁸³ Qui résultent d'un abus de droit fiscal (Art. L. 64, LPF) ou du non-paiement des dettes auprès de l'administration fiscales (Art. L. 267, LPF).

L'exercice d'une profession libérale réglementée entraîne également d'autres sanctions, disciplinaires, pouvant être prononcées par l'Ordre des pharmaciens. En effet, la formalité obligatoire d'inscription du professionnel sur les tableaux de l'Ordre professionnel ainsi que l'inscription de la société permet ensuite à cette institution de les contrôler dans leur exercice et de pouvoir agir en cas d'acte contraire à la déontologie de la profession. Inventé en 1830 par BENTHAM, ce mot de déontologie sert à exprimer le respect des règles, des comportements qu'un professionnel doit respecter et adopter dans l'exercice de ses fonctions afin de donner la meilleure image de la profession à l'égard de ses clients. En cas d'entorse à cette discipline, la chambre disciplinaire du conseil régional compétent peut donc prononcer des sanctions à l'égard du professionnel¹⁸⁴ et même de la société¹⁸⁵. A l'égard du professionnel, les statuts de la SELURL établissent donc que l'associé de la société peut faire l'objet d'une sanction disciplinaire d'interdiction définitive d'exercer la profession, d'une interdiction temporaire prononcée pour une durée de plus d'un an ou alors pour une durée de moins d'un an. Les conséquences ne sont pas les mêmes dans la mesure où dans les deux premières hypothèses, Madame B se verrait obligée de se voir retirer ses droits dans la société¹⁸⁶ ce qui aboutirait à la dissolution de la société, étant la seule et unique associée. Cette sanction engendrerait une remise en cause du dispositif DUTREIL et donc l'exigibilité immédiate des droits normalement exonérés ce qui est financièrement conséquent.

Un point d'attention a été traité avec prudence dans le dossier car Madame B et son époux sont déjà propriétaires d'une officine de pharmacie dont ils ont fait l'acquisition quelques années plus tôt. Alors qu'au départ la bénéficiaire de l'officine souhaitait que son époux soit intégré minoritairement dans la société à créer, ce qui a été déconseillé par l'administration fiscale suite à la demande de rescrit individuel, le notaire a dû l'avertir d'un autre risque. Pour le futur, soit après les obligations d'engagement prises afin de bénéficier du régime de faveur fiscal, le notaire a jugé utile de rappeler dans l'acte de création de la société les dispositions de l'article L 5125-11 alinéa 2 du CSP selon lesquelles « *Un pharmacien ou une société ne peut être propriétaire ou copropriétaire que d'une seule officine* ». Pour cette raison, Madame B reste donc seule associée de cette société créée pendant au moins la durée des engagements souscrits

¹⁸⁴ Art. L. 4234-6, CSP, lequel liste les peines que peut prononcer la chambre de discipline compétente.

¹⁸⁵ Art. R. 5125-23, CSP : « *La société d'exercice libéral est soumise aux dispositions disciplinaires applicables à la profession de pharmacien. Elle ne peut faire l'objet de poursuites disciplinaires indépendamment de celles qui seraient intentées contre un ou plusieurs associés exerçant leurs fonctions en son sein* ».

¹⁸⁶ C'est l'article 1843-4 du Code civil qui est applicable pour l'interdiction définitive d'exercer tandis que c'est l'article R. 5125-21 du CSP qui est applicable pour l'interdiction temporaire d'exercice.

pour bénéficier du régime de faveur et même après, son époux restant seul propriétaire de la première officine acquise.

Enfin, l'article R. 5125-15-1 du CSP prévoit que « *si la société d'exercice libéral cesse de se conformer aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, le président du conseil de l'ordre compétent la met en demeure de régulariser sa situation dans un délai qu'il fixe* » avant de poursuivre par le fait que si elle ne se conforme pas aux exigences, la radiation de la société sera prononcée. C'est donc la sanction ultime que la SELURL de Madame B doit éviter : la radiation de la société. La société permettant l'exploitation de l'officine de pharmacie étant radiée du tableau de l'Ordre des pharmaciens, cette dernière n'a plus lieu d'être et devra donc cesser toute activité. Madame B ne pourrait plus exploiter l'officine de pharmacie sous la forme sociétaire et cette sanction remettant en cause toutes les obligations respectées pour continuer de bénéficier du pacte DUTREIL. Alors que l'immatriculation de la société au RNE fait office de naissance de la société, sa radiation de l'Ordre des pharmaciens et par la suite du RNE attesterait de sa disparition. Perdant sa personnalité juridique, l'entreprise exploitée sous la forme sociétaire pourrait reprendre son activité sous forme individuelle si le professionnel en lui-même n'a pas commis de faute dans l'exercice de sa profession sanctionnée par une interdiction d'exercer. C'est en cela que la forme unipersonnelle de la société permettrait plus facilement le basculement vers une exploitation individuelle, assurant la continuité de l'exploitation de l'activité et évitant la remise en cause du pacte DUTREIL.

Conclusion

Sous les conseils avisés des notaires concernés par ce dossier, l'officine de pharmacie exploitée sous la forme individuelle a pu être transmise dans un cadre familial et faire l'objet d'une mise en société dans les meilleures conditions.

Le rôle des praticiens du droit a été primordial dans ce dossier pour l'application du pacte DUTREIL. Le bilan de son application à l'espèce est plutôt positif. En effet, ce dispositif n'est pas sans inconvénients. Beaucoup d'obligations ont dû être respectées par les parties aux actes pour pouvoir continuer de bénéficier de cette exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit. De même que la société créée spécialement pour la continuité de l'exploitation de l'officine de pharmacie sous la forme sociétaire s'est vue engagée à respecter des conditions en tant que personne morale, distincte du professionnel libéral exploitant. Ce sont donc les conditions mentionnées tout au long du mémoire que sont, l'engagement de conservation des biens affectés à l'activité, la conservation des parts sociales reçues en contrepartie de l'apport en société de l'entreprise individuelle, l'engagement d'exploitation de l'officine de pharmacie. Aussi, la bénéficiaire de l'entreprise s'est vu refuser l'entrée en société de son époux, même minoritairement. La transmission a donc été conditionnée par diverses obligations. Mais l'objectif est que ces concessions permettent à l'attributaire de l'entreprise de bénéficier d'une exonération de 75 % du montant des droits normalement dus par cette dernière suite à la donation-partage réalisée dans un premier temps. Il s'agissait d'un gain monétaire non négligeable. Et finalement, les engagements pris le sont pour trois et quatre ans. Ce sont donc des conditions temporaires pour pouvoir bénéficier d'une exonération définitive. Les obligations requises ne sont pas constitutives d'engagements perpétuels, lesquels sont prohibés¹⁸⁷.

Même si le dossier exposé atteste d'une situation particulière, elle aurait pu être différente en fonction des choix adoptés par les parties à l'acte.

Antérieurement à la donation, Madame A, donatrice, aurait pu apporter son entreprise individuelle en société. Dans cette hypothèse, ce sont les titres de la société qui auraient fait l'objet de la transmission lesquels sont plus faciles à transmettre et à partager plutôt que l'entreprise en elle-même. Ayant deux filles pharmaciennes de profession, la donatrice aurait pu décider de répartir les titres de société entre ses filles ou même à l'égard de son beau-fils, époux de sa fille attributaire de l'entreprise en l'espèce. Tous auraient été soumis au dispositif

¹⁸⁷ Art. 1210, al. 1^{er}, C. civ. : « *Les engagements perpétuels sont prohibés* ».

du pacte DUTREIL en application cette fois de l'article 787 B du CGI. Pour bénéficier de ce régime de faveur, les conditions sont différentes de celles exposées dans le mémoire. Avec cet article, un engagement collectif de conservation de deux ans est requis antérieurement à la transmission. Il est conclu entre l'associé donateur et un ou d'autres associés de la société¹⁸⁸. Après la transmission, la particularité est que les bénéficiaires doivent poursuivre l'engagement collectif de conservation et comme pour l'article 787 C du CGI, ils doivent s'engager individuellement à conserver les titres transmis pendant quatre ans à compter de la fin de l'engagement collectif de conservation¹⁸⁹. Concernant la direction de la société transmise, l'administration fiscale précise encore qu'elle doit être assurée soit par un associé engagé dans l'acte d'engagement collectif ou individuel, soit un bénéficiaire après l'opération¹⁹⁰.

Postérieurement à la transmission, l'attributaire aurait pu continuer d'exploiter l'officine de pharmacie sous la forme individuelle. Même si le dossier date de 2021, à cette époque la protection de l'entrepreneur individuel (EI) faisait déjà l'objet de plusieurs mesures comme énoncé dans l'introduction. Cependant, depuis, la loi en faveur de l'activité professionnelle indépendante du 14 février 2022, encore dite « Loi Griset », a réformé une nouvelle fois la matière et a amélioré la situation de l'EI. Depuis le 15 mai 2022, une compartimentation des patrimoines privés et professionnels s'effectue automatiquement. Ainsi, « pierre angulaire de ce nouveau statut, le patrimoine professionnel est censé constituer le droit de gage des créanciers de l'entreprise »¹⁹¹. Il s'agirait donc d'un nouveau statut impératif pour l'EI afin de remédier au statut de l'EIRL qui n'était finalement qu'une option pour l'entrepreneur¹⁹². Mis en sommeil, ce statut n'a plus lieu d'être depuis le 15 mai 2022. Cependant, comme l'énonce Maître ARNAUD-EMERY, cette protection du patrimoine privé de l'entrepreneur est automatique « sauf décision contraire de l'entrepreneur individuel »¹⁹³. Ce dernier peut effectivement être amené à consentir des sûretés conventionnelles sur son patrimoine privé au bénéfice de

¹⁸⁸ De même que depuis le 1^{er} janvier 2019, un engagement unilatéral de conservation est possible, de même que cet engagement peut être réputé acquis si « *Les parts ou actions (ont été) détenues depuis deux ans au moins par une même personne physique, seule ou avec son conjoint, le partenaire avec lequel elle est liée par un PACS ou son concubin notoire* » (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, 21 déc. 2021, § 240). Cet engagement est soumis à des conditions de détention de capital social minimum et de fonction de direction.

¹⁸⁹ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, *op. cit.*, § 330.

¹⁹⁰ *Ibid.* § 390.

¹⁹¹ JUDEAU Y. et LEOBON Th., « Des prémices à la reconnaissance du patrimoine professionnel », *JCP N* 2022, n° 18, 1156, p. 31.

¹⁹² *Ibid.* p. 34 : L'entrepreneur devait opter pour ce régime en faisant une « déclaration au registre de publicité légale dont l'entrepreneur individuel dépendait ou, s'il n'était pas tenu de s'immatriculer, à un registre spécial tenu par le greffe du tribunal de commerce », laquelle « donnait naissance au patrimoine séparé ».

¹⁹³ ARNAUD-EMERY AL., « La réforme applicable aux entrepreneurs individuels par le plan des indépendants », *JCP N* 2022, n° 18, 1155, p. 30.

créanciers professionnels¹⁹⁴. Cette sûreté remet en cause la compartimentation prévue, mais encore faut-il que le créancier professionnel puisse saisir les biens. Pour cela, l'entrepreneur individuel doit procéder à une déclaration de renonciation à l'insaisissabilité du bien concerné¹⁹⁵. C'est une renonciation expresse de son régime de faveur, laquelle est soumise à l'exigence d'authenticité pour procéder à sa publicité au SPF ainsi qu'à une publicité professionnelle s'effectuant désormais au RNE. Le notaire doit informer ses clients qu'en cas de cessation de l'activité professionnelle, la compartimentation des patrimoines professionnel et personnel disparaît. Les créanciers professionnels peuvent saisir des biens personnels et inversement. Toutefois, l'article L. 526-22 du Code de commerce prévoit encore en son alinéa 6 que « *si le patrimoine personnel est insuffisant, le droit de gage général des créanciers peut s'exercer sur le patrimoine professionnel* » ce qui n'est pas le cas à l'inverse pour les créanciers professionnels. C'est donc un nouveau régime innovant qui est créé mais le notaire doit alerter son client sur les limites qui peuvent atténuer la protection du patrimoine privé.

Finalement, dans ce dossier, l'attributaire décide d'apporter l'entreprise individuelle en société, ce qui va lui permettre par la suite de transmettre les titres de la société créée en application de l'article 787 B du CGI.

Mais, également, à la fin des engagements pris, la pharmacienne va pouvoir étudier l'intérêt d'une nouvelle opération juridique avec son notaire pour mettre en relation l'officine de pharmacie transmise avec celle que son époux exploite. Les deux pharmaciens pourraient, avec les conseils avisés du notaire choisi, procéder à leur association laquelle sera forcément soumise aux exigences strictes de la loi et des exigences règlementaires applicables à la profession libérale réglementée de pharmacien d'officine.

¹⁹⁴ Art. L. 526-22, al. 4, C. com. : « *Par dérogation aux articles 2284 et 2285 du Code civil et sans préjudice des dispositions légales relatives à l'insaisissabilité de certains biens, [...], l'entrepreneur individuel n'est tenu de remplir son engagement à l'égard de ses créanciers dont les droits sont nés à l'occasion de son exercice professionnel que sur son seul patrimoine professionnel, sauf sûretés conventionnelles* ».

¹⁹⁵ Art. L. 526-3, al. 2, C. com. : « *L'insaisissabilité des droits sur la résidence principale et la déclaration d'insaisissabilité portant sur tout bien foncier, bâti ou non bâti, non affecté à l'usage professionnel peuvent, à tout moment, faire l'objet d'une renonciation* ».

Annexes

Annexe 1 : Clause relative à l'application de l'article 787 C du Code général des impôts dans la donation-partage.



32

Application de l'article 787 C du Code général des impôts

Sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmis par décès ou entre vifs si les conditions suivantes sont réunies :

a. L'entreprise individuelle mentionnée ci-dessus a été détenue depuis plus de deux ans par le défunt ou le donateur lorsqu'elle a été acquise à titre onéreux.

b. Chacun des héritiers, donataires ou légataires prend l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans à compter de la date de la transmission.

c. L'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au "b.", la personne mentionnée au "a." ou son conjoint, le partenaire avec lequel elle est liée par un pacte civil de solidarité ou son concubin notoire, poursuit effectivement pendant les trois années qui suivent la date de la transmission l'exploitation de l'entreprise.

d. En cas de non-respect de la condition prévue au "b." par suite d'une donation, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause, à condition que les donataires poursuivent l'engagement prévu au "b." jusqu'à son terme.

Il est ici précisé que la transformation de l'entreprise individuelle en société peut être réalisée sans remise en cause du régime. Néanmoins, dans cette hypothèse, pour assurer la continuité du respect des conditions exigées par la loi, la mise en société reste subordonnée à certaines conditions.

Ainsi, les biens transmis doivent être apportés à une société créée à cette occasion et détenue en totalité par le bénéficiaire du régime de faveur.

Les parts ou actions reçues en contrepartie de cet apport doivent être conservées par le donataire jusqu'au terme de la période prévue pour la conservation des biens.

Enfin, le donataire devra respecter la condition prévue au c) de l'article 787 C du Code Général des Impôts pour la durée restant à courir.

L'ensemble des biens donnés étant affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité libérale, la condition de durée d'exploitation de l'entreprise par le DONATEUR étant remplie.]

, DONATAIRE aux présentes, prend l'engagement de conserver pendant quatre ans l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de celle-ci et s'engage à poursuivre l'activité pendant trois ans.

Compte tenu de ces caractéristiques et du présent engagement de conservation du DONATAIRE, la transmission de l'entreprise n'est taxée que pour le quart de sa valeur.

La transmission s'effectuant en pleine propriété, et le DONATEUR étant âgé de moins de soixante-dix ans, la réduction de cinquante pour cent sur les droits le cas échéant dus après l'application de l'exonération a vocation à s'appliquer.

Annexe 2 : Extrait de l'acte constatant la réalisation de la condition suspensive réglementaire affectant l'acte de donation-partage.



7

Ci, 1 364 000,00 €

CONDITION SUSPENSIVE

Cette donation a été consentie et acceptée sous la condition suspensive réglementaire suivante :

« CONDITION SUSPENSIVE

La présente donation est consentie et acceptée sous réserve de la réalisation de la condition suspensive suivante.

Conformément au premier alinéa de l'article L. 5125-16 du Code de la santé publique le DONATAIRE devra obtenir l'enregistrement de sa déclaration d'exploitation par le conseil régional de l'ordre des pharmaciens du NORD PAS DE CALAIS.

REALISATION DE LA CONDITION SUSPENSIVE

Le DONATAIRE s'engage à effectuer dans le plus bref délai le dépôt de sa déclaration d'exploitation et du dossier complet auprès du conseil régional de l'ordre des pharmaciens, en vue d'en obtenir l'enregistrement et de demander simultanément sont inscription au tableau A conformément aux dispositions des articles R. 4222-1 à R. 4222-3 du Code de la santé publique et comme il est dit ci-après.

La réalisation de la condition suspensive réglementaire résultera de l'enregistrement de la déclaration d'exploitation, justifié par la décision du conseil régional de l'ordre des pharmaciens du NORD PAS DE CALAIS.

Les parties stipulent que la réalisation de cette condition suspensive réglementaire devra intervenir au plus tard le 28 FEVRIER 2022.

La réalisation de la présente condition suspensive réglementaire sera constatée dans un acte qui sera établi au plus tard sous TRENTE (30) jours à compter de la délivrance du document du Conseil de l'ordre des pharmaciens constatant l'enregistrement de la déclaration d'exploitation. Cet acte constatera le caractère définitif de la donation.

DEFAUT DE REALISATION DE LA CONDITION SUSPENSIVE

Au cas où la condition suspensive ne se réaliserait pas dans le délai imparti, et sauf prorogation, la présente donation conditionnelle serait considérée comme nulle et non avenue, et les parties seraient déliées de tous engagements, sans indemnités de part et d'autre.

Le DONATEUR reprendrait la libre disposition des biens objet des présentes. »

II- Enregistrement de la déclaration d'exploitation du donataire

La déclaration faite par Madame B donataire, auprès du Conseil Régional de l'ordre des Pharmaciens des Hauts de France, conformément au premier alinéa de l'article L. 5125-16 du Code de la santé publique, de son intention d'exploiter l'officine ayant fait l'objet de l'acte de donation conditionnelle analysé ci-dessus a été enregistrée par le Conseil de l'ordre de des Pharmaciens des Hauts de France, le 17 janvier 2022.



III – Inscription au tableau

Simultanément à sa déclaration d'exploitation, Madame B, donataire a été inscrite à compter du 31 JANVIER 2022 au tableau (section A) du Conseil régional de l'Ordre des pharmaciens des Hauts de France, sous le n° . Une copie du certificat de cette inscription est ci-annexée. *Annexe n°2*

Ceci exposé, il est passé à l'acte objet des présentes.

CONSTATATION DE LA RÉALISATION DE LA CONDITION SUSPENSIVE RÉGLEMENTAIRE

Les comparants constatent et reconnaissent que la déclaration d'exploitation faite par le donataire a été enregistrée au Conseil Régional de l'ordre des Pharmaciens des Hauts de France ainsi qu'il a été sus-indiqué dans l'exposé qui précède.

En outre le donataire précise qu'il a été inscrit au tableau de l'Ordre des pharmaciens (section A) des Hauts de France ainsi qu'il a été relaté dans l'exposé qui précède.

REALISATION

La condition suspensive réglementaire à laquelle était soumise la donation de l'officine de pharmacie du 11 janvier 2022 ci-dessus analysée dans l'exposé qui précède se trouve réalisée et de ce fait la donation dont il s'agit est devenue ferme, définitive et sans rétroactivité.

PROPRIETE - JOUISSANCE

Conformément aux stipulations de la donation conditionnelle du 11 janvier 2022, le donataire se trouve avoir la pleine propriété de l'officine objet du présent acte et la jouissance de celle-ci à compter du 31 JANVIER 2022.

CONDITIONS

Les présentes conventions resteront soumises à l'ensemble des conditions et stipulations énoncées dans l'acte de donation conditionnelle du 11 janvier 2022 analysé dans l'exposé qui précède.

FORMALITES-PUBLICITE

En suite des présentes, il sera procédé aux formalités légales et à toutes les publications prescrites par la loi en vue de rendre opposable aux tiers la présente donation.

Il sera notamment procédé à la publication de la présente donation d'immeuble au service de la publicité foncière de ARRAS I.

Il sera également procédé à la publication de la présente donation de fonds de commerce au greffe du tribunal de commerce compétent, ainsi que dans un journal d'annonces légales.

La présente donation sera notifiée dans les délais légaux à l'administration fiscale en application notamment des articles 201 et 1684 du Code général des impôts et à l'URSSAF dont dépend le fonds de commerce présentement donné.

Annexe 3 : Clauses relatives à l'intervention du commissaire aux apports, à la récapitulation des apports et au capital social dans l'acte constitutif des statuts de SELURL.

COMMISSAIRE AUX APPORTS

L'apport en nature ci-dessus visé a été évalué connaissance prise du rapport établi le 21 mars 2022, par Monsieur _____, commissaire aux apports inscrit, demeurant professionnellement à _____ (_____),

Ledit rapport est demeuré annexé aux présents statuts.

Monsieur _____ ayant été dûment désigné par décision prise par le futur associé unique de la SELURL, en date du 17 mars 2022, dont une copie est demeurée ci-annexée.

ARTICLE 6 BIS - RECAPITULATION DES APPORTS

Apport en nature :341.000,00 €
Total des apports :341.000,00 €

ARTICLE 7 - CAPITAL SOCIAL

Le capital social est fixé à la somme de TROIS CENT QUARANTE ET UN MILLE EUROS (341.000,00 €)

Il est divisé en TROIS MILLE QUATRE CENT DIX parts sociales égales de CENT EUROS (100,00 €) chacune, souscrites en totalité et attribuées en totalité à l'associé unique en rémunération de son apport.

Toute modification de la répartition du capital devra respecter les dispositions en vigueur de la loi sur les sociétés d'exercice libéral et les textes réglementaires relatifs à la constitution de telles sociétés dans le domaine de l'exercice de pharmacien d'officine.

Annexe 4 : Extrait du rescrit fiscal individuel du 13 décembre 2021.

4. Au vu des éléments portés à ma connaissance, la réponse suivante peut vous être apportée :

Au cas présent, il résulte des principes ci-avant, que l'opération envisagée d'apport de l'entreprise individuelle attribuée à **Madame B** et de la soultte à une société d'exercice libérale sous la forme de laquelle l'exploitation sera poursuivie, consiste en la transformation de l'entreprise individuelle en société et, à ce titre, n'est pas de nature à remettre en cause le bénéfice de l'exonération de l'article 787 C du CGI à condition que l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise soit transmis à l'attributaire.

Cela étant, pour assurer la continuité du respect des conditions exigées par la loi, la mise en société reste subordonnée aux conditions énoncées ci-avant, à savoir notamment que les biens transmis doivent être apportés à une société créée à cette occasion et détenue *en totalité* par les bénéficiaires du régime de faveur.

Les parts ou actions reçues en contrepartie de cet apport doivent être conservées par les héritiers, donataires ou légataires jusqu'au terme de la période prévue pour la conservation des biens.

Enfin, l'un des héritiers donataires ou légataires, en l'occurrence **Madame B**, doit respecter la condition prévue à l'article 787 C, c du CGI pour la durée restant à courir.

Par suite, l'introduction de M. **B** en qualité d'associé et l'augmentation de capital concomitante envisagée sont de nature à remettre en cause le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 787 C du CGI.

En conséquence, l'administration fiscale émet un avis partiellement défavorable à votre demande.

J'attire également votre attention sur le fait que cette réponse ne pourra pas être invoquée :

- dès lors que les éléments portés à ma connaissance seraient incomplets ou inexacts ;
- ou en cas de modification ultérieure de la situation présentée dans votre demande ;
- ou en cas de modification ultérieure de la législation ou de la doctrine ;
- dans le cadre d'une autre situation, même analogue, ou par un autre contribuable non visé dans la demande.

Si vous entendez contester le sens ou la portée de cette réponse, vous disposez d'un délai de deux mois à compter de la réception de ce courrier pour m'informer de votre intention de solliciter un second examen de votre demande initiale dans les conditions prévues à l'article L 80 CB du LFP.

Dans cette hypothèse, je vous saurais gré de me faire savoir si vous souhaitez, vous-même ou par l'intermédiaire de votre conseil, être entendu par le collège compétent pour formuler un avis sur votre demande de second examen.

Je vous prie d'agréer, Maître, l'expression de ma considération distinguée.

Annexe 5 : Clause relative aux certificats d'inscription à l'Ordre des pharmaciens.

CERTIFICATS D'INSCRIPTION A L'ORDRE DES PHARMACIENS

Les certificats d'inscription au tableau de la section A de l'Ordre des Pharmaciens de la société " " et de Madame B ont été délivrés par Monsieur le Président du

Conseil Régional de l'Ordre des Pharmaciens des Hauts de France, à LILLE, le 21 février 2022.

Il en résulte que :

- La société " " est inscrite au tableau de la Section A de l'Ordre des Pharmaciens sous le numéro à compter du 1er avril 2022.

- Madame B est inscrite au tableau de la section A de l'Ordre des Pharmaciens sous le numéro national d'identification pour exercer en qualité de pharmacien titulaire d'officine à compter du 1er avril 2022.

Lesdits certificats d'inscription ont été présentés au Notaire soussigné et sont demeurés joints et annexés aux présentes après mention.

Annexe 6 : Clause relative aux droits de mutation à titre gratuit dans l'acte constitutif des statuts de SELURL.

Droits de mutation à titre gratuit - Madame B
rappelle qu'à l'occasion de la donation de l'entreprise individuelle ci-avant visée au paragraphe "Origine de propriété" et conformément aux dispositions de l'article 787 C du Code général des impôts, elle s'est engagée à conserver pendant quatre ans l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de celle-ci et s'est engagée à poursuivre l'activité pendant trois ans.

Par conséquent, la transmission de l'entreprise n'a été taxée que pour le quart de sa valeur.

A ce sujet, Madame B déclare :

- que les biens transmis aux termes de la donation-partage susvisée sont apportés à une société créée à cette occasion, savoir la société " " objet des présentes,
- que la société objet des présentes est détenue en totalité par l'apporteur, bénéficiaire du régime de faveur de l'article 787 C du Code général des impôts.

Par ailleurs, Madame B s'engage à conserver les parts reçues en contrepartie de son apport à la société " " pour la durée restant à courir jusqu'au terme de l'engagement individuel de conservation de quatre (4) ans et s'engage également à poursuivre effectivement l'exploitation de l'officine de pharmacie située à (), pendant trois (3) ans à compter du 31 janvier 2022.

Enfin, Madame B agissant en qualité de gérante et d'associé unique de la société dénommée " ", s'engage à ce que la société " " conserve les biens affectés à l'exploitation de l'officine de pharmacie située à (), pendant une durée de quatre (4) ans à compter du 31 janvier 2022.

Par conséquent, Madame B déclare que la constitution de la société objet des présentes est réalisée sans remise en cause du régime de faveur prévu à l'article 787 C du Code général des impôts.

Bibliographie

Dictionnaire et Encyclopédies :

CORNU G., *Vocabulaire juridique*, coll. Quadrige, 14^{ème} éd., Paris : PUF, 2022.

COUDERT M.-An., « Théorie des apports – Apport d’un fonds de commerce en société – Généralités et fiscalité », *J.-Cl. Entreprise individuelle*, fasc. 4505, 2019.

FRULEUX Fr., « Donations d’entreprises – Exonération partielle au titre des engagements “Dutreil” – Réduction de droits », *J.-Cl. Notarial Formulaire*, fasc. 20, 2021.

GROSCLAUDE L., « Transmission de l’entreprise individuelle (CGI, art. 787 C) », *Le Lamy droit des régimes matrimoniaux, successions et libéralités*, CABRILLAC R. (dir.), coll. Lamy Expert, Paris : Wolters Kluwer, Année, étude 284-84.

GUYON Yv., « Affectio societatis », *J.-Cl. Sociétés Traité*, fasc. 20-10, 2023.

LECOURT Ar., « Statuts et actes annexes – Statuts proprement dits », *Rép. soc. Dalloz*, 2020.

MONNET J., « Techniques de transmission – Fonds de commerce à titre gratuit », *J.-Cl. Entreprise individuelle*, fasc. 5000, 2016.

Rapports publics :

BOI-CF-IOR-10, 6 juill. 2016.

BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, 21 déc. 2021.

BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, 6 avril 2021.

BOI-IS-CHAMP-40, 23 nov. 2022.

Rép. min. n° 10014 : *JO Sénat* Q. 15 juill. 2004, p. 1569, MARINI.

Rép. min. n° 52479 : *JOAN* Q. 22 févr. 2005, p. 1912, ROQUES.

Rép. min. n° 81926 : *JOAN* Q. 28 mars 2006, p. 3343, VACHET.

Rép. min. n° 9222 : *JO Sénat* Q. 20 mai 2010, p. 1288, PATRIAT.

Rép. min. n° 21240 : *JOAN* Q. 6 août 2013, p. 8414, DE COURSON, non reprise au BOFiP.

REGLEMENT NATIONAL ET REGLEMENT INTERCOURS DU CONSEIL SUPERIEUR DU NOTARIAT
du 22 mai 2018, *JO* 25 mai 2018, n° 118, texte 14.

Jurisprudence :

Cass. com., 5 nov. 1974, n° 73-12.919, Tur c/ Ferraud Prax : *Bull. Civ. IV*, n° 280, p. 229 ; *Rev. Sociétés* 1975, p. 492, note GUYON Y.

Cass. com., 24 sept. 2003, n° 99620.291, Surgers c/ Caribbean Conch : Inédit ; *D.* 2004, p. 1305, note KLESSER G. ; *Dr. sociétés* 2004, comm. 2, note TREBULLE Fr. G. ; *Banque et Dr.* 2004, 48, obs. RIASSETTO Is.

Colloques et Congrès :

CONGRES DES NOTAIRES DE FRANCE, 108^{ème} Congrès – Montpellier, *La transmission*, Paris : 2012.

ORDRE DES AVOCATS (Paris) et APE (Association pour la pérennité de l'entreprise), « La transmission de l'entreprise familiale : l'avis des experts et des industriels, colloque du 6 octobre 1993 », Actes de congrès, Paris : Economica, 1994.

Ouvrages généraux et spéciaux :

BEIGNIER B. et TORICELLI-CHRIFI S., *Libéralités et successions*, coll. Cours LMD, 6^{ème} éd., Paris : LGDJ/Lextenso, 2022.

COZIAN M., VIANDIER A. et DEBOISSY FL., *Droit des sociétés*, coll. Manuel, 35^{ème} éd., Paris : LexisNexis, 2022.

DONDERO Br., *Droit des sociétés*, coll. Hypercours, 7^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2021.

FERRE-ANDRE S. et BERRE St., *Successions et libéralités 2022*, coll. Hypercours, 8^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2022.

LE CANNU P. et DONDERO Br., *Droit des sociétés*, coll. Domat Droit privé, 9^{ème} éd., Paris : LGDJ/Lextenso, 2022.

LENGLART Fr. et TCHERKESOFF P., *Droit des sociétés*, coll. Les fondamentaux, 4^{ème} éd., Vanves : Hachette, 2022.

MAGNIER V., *Droit des sociétés*, Coll. Cours Dalloz, 10^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2022.

MALAUURIE Ph. et BRENNER Cl., *Droit des successions et des libéralités*, coll. Droit civil, 10^{ème} éd., Paris : LGDJ/Lextenso, 2022.

PIEDELIEVRE St., *Successions et libéralités*, coll. Paradigme (Métiers), 4^{ème} éd., Bruxelles : Bruylant, 2022.

SCHILLER S., MOULIN J.-M., PRIEUR J. et CARAUX C., *Entreprises patrimoniales et droit*

des sociétés : la structuration et le choix de la forme sociale la transmission de l'entreprise patrimoniale, Paris La Défense : Gualino/Lextenso, 2022.

TISSEYRE S., *La petite entreprise*, coll. Droit et économie, Issy-les-Moulineaux : LGDJ/Lextenso, 2017.

VABRES R., *Droit fiscal*, coll. Hypercours, 2^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2022.

Mémoires et thèses :

BOUCHEZ F., « L'engagement post-mortem dans le cadre du pacte Dutreil », *Mémoire pour le Diplôme Supérieur du Notariat (DSN)*, Lille : 2013.

DUBOIS M., « La transmission de l'entreprise à un tiers par donation-partage », *Mémoire pour le Diplôme Supérieur du Notariat (DSN)*, Lille : 2003.

MAURY Fl., *L'exercice, sous la forme d'une société, d'une profession libérale réglementée*, thèse de doctorat, coll. Institut de droit des affaires, Aix-Marseille : Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2000.

Articles et notes :

ARNAUD-EMERY Al., « La réforme applicable aux entrepreneurs individuels par le plan des indépendants », *JCP N* 2022, n° 18, 1155, p. 29-30.

BRIGNON B., « Ordonnance réformant les sociétés des professions libérales réglementées », *Solution Notaire Hebdo* 2023, n° 7, inf. 4, p. 8-10.

DADOIT M., « Exercice en société des professions réglementées : une refonte bienvenue ! », *Solution Notaire Hebdo* 2023, n° 6, Edito, p. 1.

FRULEUX Fr.,

- « Le nouveau régime d'exonération partielle applicable aux transmissions d'entreprises individuelles ou sociétaire », *JCP N* 2001, n° 40, act. p. 1451.
- « Exonération « Dutreil » : des obligations déclaratives complexes et perfectibles », *JCP N* 2019, n° 35, 1267, p. 47-55.

GROSJEAN X., « La donation-partage avec soulte : aspects fiscaux », *JCP N* 2019, n° 47, 1316, p. 58-61.

JUDEAU Y. et LEOBON T., « Des prémices à la reconnaissance du patrimoine professionnel », *JCP N* 2022, n° 18, 1156, p. 31-48.

KARM A., « La donation-partage avec soulte : aspects civils », *JCP N* 2019, n° 47, 1315, p. 49-57.

KILGUS N., « L'entrepreneur individuel et la séparation des patrimoines... un an après », *Solution Notaire Hebdo* 2023, n° 11, Edito, p. 1.

SGARRA M.-Cl., « Pacte Dutreil : les éléments clés à connaître », *Lexbase Fiscal* 2022, n° 922, comm. N3123BZP.

CINTAS P., « Pacte Dutreil et transmission d'entreprise familiale », *Chambre des notaires de la Gironde* [en ligne], publié le 11 juill. 2022, [consulté en février 2023], <https://chambre-gironde.notaires.fr>

L'EQUIPE CMV MEDIFORCE, « Pharmacien : les règles de l'association en SEL et SPFPL », sur *CMV Médiforce* [en ligne], publié le 8 juill. 2015, [consulté le 1^{er} juin 2023], www.cmvmediforce.fr

Table des matières

REMERCIEMENTS.....	1
LISTE DES PRINCIPALES ABREVIATIONS.....	2
SOMMAIRE.....	3
INTRODUCTION.....	4
I- UN ACTE DE FAMILLE A PRIORI.....	14
A. Une transmission souhaitée.....	14
1. Une transmission ratione personae	14
a) Une transmission voulue.....	15
b) Une transmission acceptée	16
2. Une transmission ratione materiae	17
a) Une transmission quantitative.....	18
b) Une transmission qualitative	19
B. Une transmission conditionnée	22
1. Les conditions intrinsèques du bénéfice du pacte DUTREIL.....	22
a) Une durée de détention biennale minimale.....	22
b) Un engagement individuel	24
2. Les conditions extrinsèques du bénéfice du pacte DUTREIL	26
a) Une transmission conditionnée par la volonté du disposant	26
b) Une transmission conditionnée par la profession du bénéficiaire	29
II- UN ACTE SOCIETAIRE A POSTERIORI	32
A. Un apport en société conditionné	32
1. Des conditions relatives au pacte DUTREIL.....	32
a) Une société spécialement créée.....	32
b) Des conditions d'engagement	37
2. Des conditions relatives à la profession de pharmacien.....	39
a) Une profession libérale réglementée	39
b) Un choix sociétaire réduit.....	41
B. Un apport en société contrôlé.....	42
1. La fiscalité de l'apport en société.....	43
a) Les options fiscales.....	43
b) Les obligations déclaratives.....	45
2. Les sanctions au non-respect des obligations	47
a) Des sanctions fiscales conséquentes.....	47
b) Des sanctions professionnelles possibles.....	49
CONCLUSION.....	53
ANNEXES	56
BIBLIOGRAPHIE	63
TABLE DES MATIERES	67

Transmission intrafamiliale et apport en société d'une officine de pharmacie avec demande du bénéfice du pacte DUTREIL

Le dossier constituant le support de ce mémoire de fin d'année de Master 2 Droit notarial est relatif à une transmission d'officine de pharmacie dans un cadre familial avec demande du bénéfice du pacte DUTREIL.

Madame A, exploitant son officine de pharmacie sous la forme individuelle, souhaite faire valoir ses droits à la retraite et transmettre son entreprise à une de ses quatre filles, elle-même pharmacienne. Afin de remédier aux aléas du partage successoral, d'éviter un partage judiciaire et un tirage au sort, le cas échéant, entre ses héritières, il a été procédé à un acte de donation-partage égalitaire, parfait *instrumentum* d'anticipation successorale. Pour cela, Madame B, seule attributaire de l'entreprise individuelle a été chargée de verser une soulte à ses trois sœurs pour répondre à l'égalité souhaitée et éviter toute remise en cause de cette transmission. C'est un acte de famille *a priori* qui a été effectué.

Suite à cette transmission d'entreprise dans un cadre familial, la bénéficiaire de l'officine de pharmacie ne souhaitait pas l'exploiter sous la forme individuelle. Elle s'est rapprochée de son notaire pour procéder à la mise en société de cette entreprise individuelle. Pharmacienne, Madame B s'est donc retrouvée face à un choix limité de formes sociétaires du fait de la profession libérale réglementée exercée. C'est un acte sociétaire *a posteriori* qui a été effectué.

Finalement, de l'acte de donation-partage à l'acte de création de société, la transmission de l'entreprise individuelle s'est faite sous les conditions nécessaires au maintien du bénéfice du pacte DUTREIL prévu par l'article 787 C du CGI permettant à l'attributaire de bénéficier de l'exonération partielle de 75 % des droits de mutation à titre gratuit.

Mots-clés : Article 787 C du CGI ; Donation-partage ; Entreprise individuelle ; Pacte DUTREIL ; Transmission d'entreprise.

Auteur : FREALLE Clémentine, étudiante en Master 2 Droit notarial à l'Université de Lille.