

N° 414352  
M. O...

9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch. réunies  
Séance du 1<sup>er</sup> juillet 2019  
Lecture du 24 juillet 2019

## CONCLUSIONS

**Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public**

L'esprit d'entreprise n'attendant pas le nombre des années, M. O... a conçu et développé alors qu'il était encore mineur un site internet d'actualité et de classement musicaux bien connu des internautes amateurs de musique, dénommé Chartsinfrance.net.

Cette activité a d'abord été exploitée sous la forme d'une entreprise individuelle, Charts in France, créée le 1<sup>er</sup> août 2005 par la mère du requérant, Mme F.... Devenu majeur le 25 mars 2006, M. P... a lui-même créé le 1<sup>er</sup> mars 2007 une nouvelle société, appelée Opémédia, qui a poursuivi l'activité de développement du site et dont il était cette fois-ci l'exploitant déclaré. La société Charts in France a été concomitamment radiée du registre du commerce et des sociétés.

En 2011, M. P... a cédé son fonds de commerce en réalisant une plus-value qu'il a placée sous le régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI. Cette mesure de faveur est notamment subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant cinq ans. Or, à l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a considéré que cette condition de durée n'était pas remplie, dès lors que M. P... ne pouvait être regardé comme ayant exercé l'activité qu'à compter de la création de la société Opémédia en 2007 et non de celle de la société Charts in France en 2005.

Après avoir vainement réclamé contre les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales correspondant à la remise en cause du régime de faveur, M. P... a saisi le tribunal administratif de Bordeaux qui a fait droit à sa demande de décharge. Sur appel du ministre, la cour administrative d'appel de Bordeaux a cependant rétabli les impositions en litige. M. P... se pourvoit en cassation contre son arrêt du 17 juillet 2017.

Le premier ensemble de moyens est tiré de l'erreur de droit au regard de l'article 151 septies qu'aurait commise la cour en refusant de prendre en compte la période de juillet 2005 à février 2007 dans le décompte de la durée d'exercice de l'activité.

La cour a reconnu qu'il n'était pas contesté que, durant cette période, M. P... avait contribué au développement du site internet qu'il avait créé, mais elle a jugé que cette participation de fait à l'activité ne suffisait pas pour lui accorder le bénéfice de l'exonération, dès lors qu'il n'était pendant cette période ni l'exploitant individuel ni l'associé d'une

personne morale soumise à l'impôt sur le revenu, et que le seul contribuable au titre de cette activité était sa mère, exploitante déclarée de l'entreprise Charts In France, qui assumait les risques de l'exploitation.

A l'encontre de ces motifs, le pourvoi fait d'une part valoir que, contrairement à ce qu'a jugé la cour, le bénéfice du régime de faveur n'est subordonné qu'à l'accomplissement par le cédant de manière personnelle, directe et continue, d'actes nécessaires à l'exploitation de l'entreprise pendant cinq années, et non à la condition que le cédant ait eu une qualité juridique ou fiscale donnée, en l'occurrence celle d'exploitant individuel ou d'associé d'une société relevant du régime d'imposition de l'article 8 du CGI. Par un second moyen qui n'est que le corollaire du précédent, M. P... soutient d'autre part que la cour aurait dû déduire du constat qu'il avait contribué au développement du site internet qu'il avait réalisé des actes nécessaires à l'activité commerciale de l'entreprise et était éligible à l'exonération des plus-values professionnelles de l'article 151 septies.

M. P... se prévaut de vos décisions *Min. c. P...* et *B...* par lesquelles vous avez jugé que, pour apprécier la condition posée par l'article 151 septies du CGI, il faut tenir compte de la totalité de la période d'exercice de l'activité par le cédant, même si celle-ci a successivement revêtu des formes juridiques différentes. Il y a ainsi lieu de cumuler les périodes pendant lesquelles la même activité a été exploitée dans une société de personnes relevant de l'article 8 du CGI, puis à titre individuel (décision *Min. c. P...*, 17 mai 1995, au Rec., n° 136878, RJF 1995 n° 819 et chron. Guillaume Goulard à la RJF), et vice-versa (*MM. B...*, 13 janvier 2010, n° 301986 et 301985, RJF 2010 n° 350, inédites).

Toutefois, rétorque le ministre, encore faut-il avoir la qualité juridique d'exploitant individuel ou d'associé d'une société de personnes pour exercer l'activité en cause. En effet, la jurisprudence *P...* et *B...* ne résout pas la question posée : elle assure la neutralité des modalités d'exercice de l'activité pour le décompte de la condition de durée, en admettant que le compteur ne soit pas remis à zéro lors d'un changement de la forme juridique sous laquelle l'activité est exploitée, mais n'autorise pas à cumuler les périodes d'exercice de l'activité par des exploitants successifs différents, fussent-ils mère et fils, ou à prendre en compte la période pendant laquelle le cédant n'était pas l'exploitant apparent de l'entreprise.

Or, c'est là que le bât blesse dans notre affaire : la condition de durée d'activité d'au moins 5 ans n'est satisfaite que si l'on considère que M. P... exploite l'activité depuis 2005, mais c'est Mme P... qui apparaissait sur la déclaration de constitution de la première société Charts in France<sup>1</sup>. C'est elle qui, selon le requérant, assurait la sécurité juridique de l'entreprise sur le plan administratif, par la signature des documents adressés à l'URSSAF ou à l'administration fiscale, et des contrats avec les clients et fournisseurs. La mère du requérant était, entre 2005 et 2007, le seul exploitant apparent de la société dans ses relations avec l'administration comme dans ses relations commerciales, ainsi que l'a jugé la cour par une appréciation souveraine (sur le contrôle limité à la dénaturation de l'appréciation portée par

---

<sup>1</sup> Cette durée minimale s'entend bien de l'exercice d'une activité et non de la durée de détention de l'actif qui en est le support, comme l'a rappelé votre décision de Plénière *Société Berthelot Opticiens* du 13 juin 2018 (n° 401942, RJF 2018 n° 933, ccl Yohann Bénard).

les juges du fond sur les faits permettant de caractériser la situation réelle ou apparente d'un contribuable, voyez *Domergue*, 26 juin 2002, n° 220733, RJF 10/02 n° 1133, aux ccl du président Bachelier, BDCF 2002 n° 127).

Pour accueillir le pourvoi de M. P..., il faudrait donc juger que l'administration, pour vérifier si les conditions d'exonération étaient satisfaites, devait dépasser les apparences et rechercher si le requérant était le véritable exploitant de la société créée pour lui par sa mère.

Selon le ministre, la circonstance que ce soit M. P... qui, en réalité, développait le site internet et son exploitation commerciale est indifférente, dès lors qu'en vertu d'une jurisprudence constante et abondante depuis la décision de Plénière *L...* du 20 février 1974, l'administration est en droit d'établir l'imposition conformément aux apparences que le contribuable a lui-même créées (20 février 1974, n° 83270, au Dupont 1974 p. 201, cc D. Mandelkern Dr. Fisc. 30/74 c. 958). Le redevable qui, même sans intention d'égaler l'administration fiscale, a créé ou laissé subsister des apparences qui ne correspondent pas à la réalité, ne peut invoquer le fait qu'une autre personne était juridiquement tenue d'exploiter personnellement son entreprise (12 juillet 1978, n° 6330, RJF 10/78 n° 423, à propos des contraintes légales entourant la gestion d'un débit de tabac). La situation apparente étant opposable au contribuable, celui-ci ne peut se prévaloir de la situation réelle (7 mai 1986, *SARL Secodi*, n° 46841, RJF 7/86 n° 709, ccl du président Fouquet Dr. Fisc ; 42/86 c. 1772). L'administration n'a notamment pas à rechercher si le contribuable apparent a agi comme prête-nom (1<sup>er</sup> mars 1989, n° 57868, *B...*, RJF 5/89 n° 598).

La théorie de l'apparence fait échec, pour la détermination du redevable de l'impôt comme, par extension, pour l'examen des conditions mises au bénéfice d'une exonération de cet impôt, à l'argument selon lequel l'activité est, *de facto*, exercée par une autre personne que le contribuable apparent. Vous avez ainsi jugé qu'un contribuable reste redevable des impositions qui découlent de l'activité de son entreprise individuelle, même s'il fait valoir qu'il a cessé l'exploitation de cette entreprise pour la confier à son fils, dès lors qu'il est resté inscrit au registre du commerce et n'a pas fait connaître ce changement à l'administration (17 mai 1989, *N...*, n° 78743, RJF 10/02 n° 800). De même, l'administration est en droit d'imposer comme exploitant apparent d'un fonds de commerce de restauration saisonnière l'épouse prête-nom de son mari, qui, à l'approche de la saison estivale, s'était inscrite au registre national des entreprises à la demande de son époux malade, quand bien même l'épouse faisait valoir qu'elle n'était pas, en dépit de cette inscription, l'exploitante réelle du fonds (décision *Domergue* précitée).

L'administration fiscale n'était ainsi pas tenue de rechercher si Mme P... prêtait son nom à son fils, ni s'il était l'exploitant réel de l'entreprise Charts in France ; elle pouvait a fortiori ne pas tenir compte de la période pendant laquelle il n'était pas encore l'exploitant déclaré de l'activité dans son appréciation des conditions d'éligibilité à l'exonération de la plus-value de cession.

Certes, l'administration est aussi libre d'écarter la situation juridique apparente pour imposer le contribuable réel qui se comporte comme le véritable exploitant d'une entreprise dont il n'est pas juridiquement propriétaire. Cependant, les décisions en ce sens, anciennes,

font apparaître qu'il ne suffit pas de participer activement à l'exploitation pour être identifié comme le contribuable réel passible des impositions sur les bénéfices que génère cette activité : il faut pour cela que l'intéressé assume les risques et la responsabilité de l'exploitation du fonds de commerce (26 juin 1968, n° 68696, au Dupont 1968 p. 417) ou prenne en charge la gestion administrative et financière de l'entreprise et perçoive les bénéfices tirés de l'exploitation (25 juin 1969, n° 70573, au Rec. et au Dupont 1969 p. 308). Or, en l'espèce, il est constant que Mme P... supportait les risques d'exploitation et la responsabilité de l'entreprise, et qu'elle assurait la gestion administrative de l'entreprise qu'elle avait déclarée. M. P..., quelle que soit l'importance de sa contribution au développement de l'activité, ne pouvait être qualifié de contribuable réel au sens où l'entend cette jurisprudence.

La motivation de l'arrêt attaqué, fondée sur le droit de l'administration de prendre en considération la situation du contribuable apparent indépendamment des conditions effectives d'exploitation, conformément à la jurisprudence, est très solide.

Seul un élément pourrait vous faire hésiter : le fait que M. P... était mineur pendant les deux premières années d'existence de l'entreprise, qui fait toute l'originalité de cette affaire.

En vertu de l'article L. 121-2 du code de commerce dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, le mineur, même émancipé, ne pouvait être commerçant. Cette règle n'a été assouplie que par la loi du 15 juin 2010 relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée<sup>2</sup> : le mineur émancipé peut désormais exercer une activité commerciale sur autorisation du juge des tutelles ou du président du tribunal de grande instance. En 2005, M. P... ne pouvait par conséquent être légalement enregistré au RCS comme entrepreneur individuel.

Dans ces conditions, il est tentant de faire l'effort d'admettre la prise en compte, pour le bénéfice de l'exonération de la plus-value de cession, de la période pendant laquelle le cédant, encore mineur, « exerçait » déjà l'activité commerciale sous couvert de l'entreprise individuelle enregistrée au nom de l'un de ses représentants légaux.

Il ne nous paraît cependant pas opportun de s'engager dans cette voie.

D'abord parce que, comme l'a relevé la cour dans l'arrêt attaqué, M. P..., alors âgé de plus de 16 ans, aurait pu demander son émancipation, qui lui aurait permis d'exploiter lui-même l'entreprise, sans méconnaître le code de commerce. Il aurait probablement suffi pour cela qu'il constitue non pas une entreprise individuelle mais une EURL dont il aurait été associé et gérant. L'associé d'une EURL n'a en effet pas la qualité de commerçant, car c'est cette société, disposant d'une personnalité juridique propre distincte de celle de ses dirigeants, qui possède cette qualité, ainsi que cela résulte de la jurisprudence judiciaire (Cass. civ. 2, 12 juillet 2012, n° 11-10.093 ; Cass. civ. 2, 13 octobre 2016, n° 15-24.301, Bull. 2016, II, n° 232). Vous auriez alors pu appliquer sans difficulté à son profit la jurisprudence P... et B... Le choix de créer plutôt une entreprise individuelle au nom de Mme P..., peut-être par manque de

---

<sup>2</sup> Loi n° 2010-658.

conseils avisés, nous paraît constituer une décision de gestion dont le contribuable doit assumer les conséquences fiscales.

En outre, il ne faut pas perdre de vue que la condition qui nous occupe porte sur l'exercice d'une activité à titre professionnel pendant au moins cinq années, pour l'octroi d'un dispositif d'exonération de plus-values sur un actif professionnel. Admettre qu'un enfant mineur non émancipé exerce une activité professionnelle ne va déjà pas de soi.

Il n'est pas non plus évident de dissocier l'appréciation d'une condition ouvrant droit à un avantage fiscal de la qualité de redevable de l'imposition en question. Comme le rappelle le ministre, l'article 151 septies, qui, comme tout régime de faveur, est d'interprétation stricte, n'accorde d'exonération qu'aux personnes qui sont redevables de l'IR au titre de leur activité exercée à titre professionnel pendant 5 ans. Il en découle que, pour qu'une période d'activité antérieure de 5 ans ouvre droit à une exonération d'impôt sur le revenu au moment de la cession de l'actif professionnel correspondant, l'intéressé doit avoir été imposable au titre de cette période à l'impôt sur le revenu à raison des bénéfices tirés de cette activité. La période pendant laquelle M. P... n'était pas encore redevable de l'imposition sur les bénéfices générés par son activité, faute d'avoir été émancipé, n'a pas à être prise en compte dans le décompte de la durée minimale d'exercice de l'activité professionnelle. Le jeune âge de M. P... n'était pas un obstacle insurmontable de ce point de vue non plus, puisqu'un enfant mineur peut, sur option, faire l'objet d'une imposition distincte de celle du foyer fiscal de ses parents sur ses revenus personnels (pour des revenus du patrimoine, 12 octobre 2011, n° 325173, *Min. c. M...*, RJF 1/12 n° 3, ccl. Mme E. Cortot-Boucher BDCF 1/12 n° 1).

La solution peut paraître sévère, mais nous notons que, dans une décision *M. D...* du 23 juin 2016, nous avez également fait preuve d'une certaine rigueur, dans une situation assez proche, en jugeant que la période de stage d'un avocat salarié ne peut être retenue pour apprécier la durée d'exercice de l'activité prévue à l'article 151 septies du CGI, après avoir relevé que sa qualité de stagiaire interdisait au requérant de disposer d'une clientèle personnelle (23 juin 2016, n° 388969, RJF 10/16 n° 799, ccl. Benoît Bohnert C-799).

Dans la lignée de ce précédent, vous écarterez donc les premiers moyens, présentés sur le terrain de la loi fiscale.

Le dernier reproche à la cour d'avoir commis une erreur de droit en jugeant que la doctrine administrative dont se prévalait M. P... ne contenait aucune interprétation différente de l'article 151 septies. Cependant la doctrine invoquée<sup>3</sup>, publiée le 9 janvier 2013, est postérieure à l'année d'imposition en litige, ce qui interdisait au requérant de s'en prévaloir utilement (3 juin 1983, *Société La clinique de radiologie*, n° 33934, au Rec.), et elle ne contenait en tout état de cause pas d'interprétation de l'article 151 septies plus favorable à M. P... que celle retenue par la cour sur le terrain de la loi fiscale. Ce dernier moyen ne peut prospérer.

---

<sup>3</sup> BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10-20130109.

Vous rejetterez par conséquent le pourvoi, y compris les conclusions tendant à l'octroi de frais irrépétibles.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.