



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Novembre 2021

JURISPRUDENCE

La cession de branche complète d'activité en l'absence de salariés

**Arrêt de la Cour administrative d'Appel de Bordeaux du 19 octobre 2021,
n° 19BX04882**

Source : Légifrance [CAA de Bordeaux du 19 octobre 2021, n° 19BX04882](#)

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Introduction :

La Cour Administrative d'Appel de Bordeaux rappelle que l'**exonération des plus-values** de cession d'une **branche complète d'activité**, prévue par les dispositions l'article 238 quindecies du CGI, **suppose** que la branche d'activité cédée soit susceptible de faire l'objet d'une **exploitation autonome** chez la société **cédante** comme chez la société **cessionnaire**, et que cette cession opère un **transfert complet** des éléments **essentiels** de cette activité dans des conditions **permettant** au cessionnaire de **disposer durablement** de tous ces **éléments**.

Elle juge **sans incidence** le fait **qu'aucun salarié** n'a été **transféré**, dès lors que l'**activité** transmise **ne requérait pas** d'emploi **spécifique** (pas plus que, de manière indispensable, des moyens matériels).

LES FAITS

La SARL Volailles Granito, créée en novembre 1996, a **exercé**, en parallèle d'une activité de production d'électricité photovoltaïque, une **activité de négoce** de pigeons jusqu'en juin 2011.

Pour cette dernière activité, elle acquerrait des pigeons vivants auprès de différents éleveurs avec lesquels elle était liée par des **contrats d'approvisionnement**. Les animaux étaient ensuite abattus, **en sous-traitance**, par un abattoir puis **commercialisés** auprès d'une clientèle de professionnels **sans qu'aucun personnel salarié ne soit affecté** à cette activité, la gérante de la société requérante assurant la gestion des relations commerciales entre ses fournisseurs et les entreprises clientes.

En 2011, la société a **cédé sa clientèle** pour un montant de 276 000 € (*) et a enregistré une **plus-value** nette comptable qu'elle a placée sous le régime **de l'exonération** des plus-values nette à long terme prévue par les dispositions de **l'article 238 quindecies** du CGI (cession de branche complète d'activité).

(*) inférieure à 300 000 €. Voir aux « Commentaires » l'évolution des limites prévue au PLF pour 2022.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'**administration** fiscale a **remis en cause** cette **exonération** en raison de l'absence de cession d'une branche complète d'activité et mis en recouvrement les impositions correspondantes.

Sa réclamation contre ces dernières ayant été rejetée, la société a saisi le **tribunal administratif** de Poitiers, qui a **confirmé la position de l'administration**.

La société Volailles Granito a relevé **appel** de ce jugement auprès de la **Cour Administrative d'Appel** de Bordeaux.

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, la CAA cite les dispositions de l'article 238 quindecies du CGI :

[Article 238 quindecies](#) (dans sa rédaction applicable aux impositions en litige)

" I. - Les **plus-values** soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies et réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à l'occasion de la **transmission** d'une entreprise individuelle ou **d'une branche complète d'activité** autres que celles mentionnées au V sont **exonérées** pour :

1° **La totalité** de leur montant lorsque la **valeur des éléments transmis** servant d'assiette aux droits d'enregistrement mentionnés aux articles 719, 720 ou 724 ou des éléments similaires utilisés dans le cadre d'une exploitation agricole est **inférieure** ou égale à **300 000 € (...)**

II. - L'exonération prévue au I est subordonnée aux conditions suivantes :

1 L'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans ;

2 La personne à l'origine de la transmission est :

a) Une entreprise dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu ou un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu (...)"

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

La CAA tire des dispositions de l'article précité la **conclusion** qu'une plus-value n'est **exonérée** que :

- ⇒ si la **branche d'activité** en cause est susceptible de faire l'objet d'une **exploitation autonome** chez le **cédant** comme chez le **cessionnaire**,
- ⇒ et **sous réserve** que la transmission de cette branche d'activité opère un **transfert complet** des **éléments essentiels** de cette activité :
 - tels qu'ils **existaient** dans le patrimoine du **cédant**,
 - et dans des **conditions** permettant au **cessionnaire** de disposer **durablement** de tous ces éléments.

Analysant les **conditions d'exercice** de l'activité, décrites ci-avant, la CAA considère que cette dernière ne nécessitait **pas d'autres moyens humains** que l'activité déployée par la **gérante**, et qu'elle **pouvait être réalisée sans que** les **moyens matériels** mis à sa disposition (à savoir le véhicule et le téléphone portable personnels de la gérante), présentent un **caractère indispensable**.

La Cour a également **analysé** les stipulations de l'**acte de cession** selon lesquels :

- ⇒ un **bail commercial** serait conclu entre le **cessionnaire** et le **propriétaire** des locaux au sein desquels le fonds de commerce dont dépendait la clientèle cédée était exploité,
- ⇒ le **cessionnaire** s'est **engagé à reprendre et à poursuivre** dans les mêmes termes et obligations les six **contrats d'approvisionnement** en marchandises (remis au cessionnaire) conclus par la SARL Volailles Granito avec des éleveurs, précisément identifiés et listés (points confirmés par une attestation du cessionnaire).

La Cour estime que, dans ces conditions, eu égard aux **modalités d'exercice** de l'activité de négoce en cause, la **cession** de la clientèle de la SARL Volailles Granito doit être regardée comme un **transfert complet** des **éléments essentiels** de l'activité, cette dernière faisant l'objet d'une **exploitation autonome** tant chez le cédant que chez le cessionnaire.

Les **conditions** posées par l'article 238 quindecies étant ainsi **réunies**, la Cour conclut que la société était fondée à se prévaloir de l'**exonération** de la plus-value issue de cette cession.

LA DECISION

La Cour Administrative d'Appel invalide la position de l'administration et du tribunal administratif, et **ordonne la décharge** des impositions correspondantes.

COMMENTAIRES

La Cour applique dans cet arrêt, **de manière littérale**, les **principes** posés par le **Conseil d'Etat** à l'occasion d'une **demande d'avis** transmise par le tribunal administratif en amont d'une décision du 8 novembre 2012.

La question était de savoir si, pour l'application du I de l'article 238 quindecies du code général des impôts, la transmission d'une **branche complète d'activité** est **subordonnée** au **transfert effectif du personnel** indispensable à la poursuite d'une **exploitation autonome** de l'activité.

Le **Conseil d'Etat** a rendu son avis ([Avis CE du 13 juillet 2012, n° 358931](#)) dans les termes suivants :

En premier lieu :

« *En cas de cession d'une branche complète d'activité, la plus-value n'est exonérée, en application de ces dispositions, que si la branche d'activité cédée est susceptible de faire*

*l'objet d'une **exploitation autonome** chez la société **cédante** comme chez la société **cessionnaire**, sous réserve que cet apport opère un **transfert complet des éléments essentiels** de cette activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société cédante et **dans des conditions** permettant à la société **cessionnaire** de **disposer durablement** de tous **ces éléments**.*

Dans l'arrêt analysé, **la Cour reprend** cette formulation de façon quasiment **littérale** :

*« si la branche d'activité en cause est susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez le cédant comme chez le cessionnaire et sous réserve que la transmission de cette branche d'activité opère un **transfert complet des éléments essentiels** de cette activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine du cédant et dans des conditions permettant au cessionnaire de disposer durablement de tous ces éléments ».*

La Cour a constaté, s'agissant de **l'activité** transmise par la SARL Volailles Granito, qu'elle constituait une **exploitation autonome**, et que la **reprise du bail commercial** par le cessionnaire, ainsi que des **contrats d'approvisionnement** auprès des éleveurs, avaient conduit au **transfert complet des éléments essentiels** de cette activité dans des conditions permettant au cessionnaire d'en disposer durablement.

En second lieu, le **Conseil d'Etat** poursuivait :

*« Pour l'application de ces dispositions, la transmission d'une **branche complète** d'activité est, au regard de la finalité poursuivie par le législateur, **subordonnée au transfert effectif du personnel** nécessaire, **eu égard à la nature** de l'activité et à **la spécificité des emplois** requis qui lui sont affectés, à **la poursuite d'une exploitation autonome** de l'activité.».*

La Cour s'est donc attachée à **examiner** si, « **eu égard à la nature** de l'activité et à **la spécificité des emplois** requis qui lui sont affectés », **il pouvait être fait grief** à la SARL Volailles Granito **de n'avoir transmis aucun salarié**.

Sa réponse a été négative, et **favorable à la société**, dès lors que, **précédemment à la cession**, **aucun salarié** n'était **affecté** à l'activité transmise, **qui ne requérait pas d'emploi spécifique** pas plus que, de manière indispensable, des moyens matériels.

Il faut d'ailleurs noter que **la seule partie de l'activité** susceptible de nécessiter des **emplois qualifiés** (l'abattage des volailles) était **externalisée** par la cédante auprès d'un abattoir.

La **position** prise par la **CAA** est donc dans le **droit fil** de l'avis du **Conseil d'Etat**.

Actualité :

S'agissant de l'article 238 quinquies du CGI, il faut signaler que le **projet de Loi de Finances pour 2022** envisage de **rehausser les plafonds** du dispositif d'exonération à **500 000 €** pour une **exonération totale** (au lieu de 300 000 €) et à **1 000 000 €** (au lieu de 500 000 €) pour une **exonération partielle**.

CONCLUSION

Dans le cadre de la cession **d'une branche complète d'activité**, il conviendra de s'assurer, pour revendiquer le bénéfice de l'exonération des plus-values visée à l'article 238 decies du CGI, que cette branche d'activité **remplit cumulativement les conditions** posées par le **Conseil d'Etat** :

- ⇒ elle doit être susceptible de faire l'objet d'une **exploitation autonome** chez le **cédant** comme chez le **cessionnaire**,
- ⇒ la transmission de cette branche d'activité opère un **transfert complet des éléments essentiels** de cette activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine du cédant,
- ⇒ dans des **conditions** permettant au **cessionnaire** de **disposer durablement** de tous ces **éléments**.

Au regard des « **éléments essentiels** » de l'activité, ceux-ci **comprennent** non seulement les **éléments matériels** comme les immobilisations, mais également **les contrats**, qu'il s'agisse du **bail commercial** éventuel, et/ou des contrats, conclus notamment avec des **clients** et/ou des **fournisseurs**, ainsi qu'enfin **les salariés** dès lors qu'eu égard à la **nature de l'activité**, cette dernière requiert des **emplois spécifiques**.

En effet, il **ne faudrait pas conclure** de l'arrêt analysé que, **dans tous les cas**, l'**absence de salarié n'aurait pas d'incidence** pour le régime d'exonération : cette **situation n'a été admise** par la CAA **que** dans la mesure où l'activité était **exploitée précédemment sans le concours de salariés**, et où, eu égard à sa **nature**, elle ne requérait **pas le concours d'emplois spécifiques**.