



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Juillet 2022

Questions des abonnés

**L'agent commercial et l'exonération de la plus-value de cession
d'une branche complète d'activité**

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

La question posée :

Quel est le sort fiscal des sommes perçues par un agent commercial à l'occasion de la fin de son contrat ?

S'il s'agit d'une plus-value professionnelle, est-elle éligible à l'exonération des plus-values de cession d'une branche complète d'activité ?

RESUME DE L'ETUDE

Introduction :

Lorsqu'une personne est titulaire d'un mandat d'agent commercial qui la lie à une entreprise donneur d'ordres aux fins de la représenter auprès de sa clientèle, le **mandat** en cause peut être :

- ⇒ **résilié** par le mandant, ce qui peut donner lieu au versement d'une **indemnité** de rupture de contrat,
- ⇒ **cédé**, avec l'accord du mandant, contre une **contrepartie financière** à un **autre agent** commercial, qui poursuivra la représentation du donneur d'ordre.

Se pose alors les questions :

- ⇒ du **sort fiscal** de l'indemnité ou du prix de cession (produit d'exploitation ou plus-value),
- ⇒ et de l'éligibilité aux dispositifs **d'exonération** des plus-values, et notamment celle prévue à [l'article 238 quindecies du CGI](#) (cession d'une branche complète d'activité).

Sur le sort fiscal de l'indemnité ou du prix de cession

Ce point est évoqué par la **doctrine administrative** publiée sous la référence [BOI-BNC-BASE-20-20](#) au § 570, et sous la forme d'une décision de **rescrit** du 28 mars 2006 :

*« Dès lors qu'il agit comme mandataire au nom et pour le compte de son mandant, l'agent commercial n'est **pas titulaire d'une clientèle** qui lui est propre.*

*Il en résulte que **l'indemnité** perçue de son mandant à l'occasion de la rupture unilatérale de son contrat... ne constitue pas, **en principe**, la contrepartie de la perte d'un élément de l'actif incorporel, mais a seulement pour objet de réparer le **préjudice** consécutif à la perte de son activité.*

*Par conséquent, ce versement, qui représente pour l'agent commercial **l'indemnisation** de la perte de ses recettes professionnelles à la suite de la rupture de son contrat, doit être, en principe, imposé comme un **produit courant**.*

*Toutefois, eu égard aux critères posés par la jurisprudence, il a paru possible d'admettre que l'indemnité de résiliation perçue de son mandant à titre individuel par un agent commercial pourra bénéficier d'une **taxation au taux réduit** en tant que **plus-value professionnelle** à condition que le contrat ait été conclu depuis au moins **deux ans**.*

*Il convient de préciser que les **sommes perçues** à l'occasion de la **cession à un tiers** par un agent commercial, après accord de son mandant du droit de présentation attaché au contrat d'agence (en application des dispositions prévues à l'article L. 134-13 du C. com), **bénéficie** d'ores et déjà du **régime d'imposition des plus-values professionnelles**. ».*

Il en ressort que :

- ⇒ le régime d'imposition des **plus-values** professionnelles s'applique **toujours** en cas de cession du droit de présentation **à un tiers**,
- ⇒ ce régime s'appliquera **également** à l'**indemnité** de résiliation versée **par le mandant seulement si le contrat a au moins deux ans** d'ancienneté.

Sur les dispositifs d'exonération des plus-values

Par nature, une décision de **rescrit** est d'application **stricte**.

Aussi, le fait **d'admettre** l'**indemnité** de résiliation au régime des **plus-values** professionnelles s'agissant de son mode de taxation **n'implique pas** nécessairement qu'elle soit considérée comme telle s'agissant d'une éventuelle **exonération**.

En l'absence de précision relative aux contrats d'agence commerciale dans la lettre des articles relatifs aux dispositifs d'exonération (et notamment [l'article 238 quindecies du CGI](#)) ou dans les commentaires administratifs, on doit se référer essentiellement à la **jurisprudence**, en distinguant selon que :

- ⇒ les sommes reçues par l'agent commercial représentent une indemnité de **résiliation** versée par le mandant lui-même,
- ⇒ ou proviennent de la **cession** du contrat le liant à son ou ses mandant(s).

L'indemnité de résiliation versée par le mandant

Le sort d'une telle **indemnité** au regard du régime **d'exonération** des plus-values de cession d'une branche complète d'activité a été évoqué à l'occasion de deux décisions de **cours administratives d'appel**.

L'une d'elles a été rendue par la Cour Administrative d'Appel de **Nantes** ([CAA de Nantes du 14 septembre 2017, n° 15NT03565](#)), l'autre par la Cour Administrative d'Appel de **Bordeaux** ([CAA de Bordeaux du 30 juin 2017, n° 15BX02632](#)).

Dans les deux cas, l'**exonération** a été **rejetée** : le point commun des arrêts concernés est qu'ils évoquent tous deux la décision de **rescrit** publiée dans la doctrine administrative, mais pour en **circonscrire** les effets au **mode de taxation** de la plus-value professionnelle selon le régime des plus-values à long terme, et en **excluant** qu'il puisse en être tiré une conclusion au regard des régimes **d'exonération**.

Cette **restriction** ne pourra que s'appliquer également aux autres régimes d'exonération tels que l'exonération en fonction du montant des **recettes** ou en cas de **départ à la retraite**.

Versement d'un prix de cession par un tiers repreneur

A la lecture du premier arrêt cité supra ([CAA de Nantes du 14 septembre 2017, n° 15NT03565](#)), on peut relever qu'il semble **ouvrir la porte à l'exonération** au cas où l'indemnité n'est pas versée par le donneur d'ordre, mais par un **repreneur**.

On pourrait en conclure **a contrario** que la cession à un **tiers** aurait pu être regardée comme une transmission éligible à l'**exonération**.

Ce pas a été franchi par la même Cour dans un arrêt de mai 2021 ([CAA de Nantes du 27 mai 2021, n° 19NT03799](#), SARL DB Distribution).

La **Cour** a ainsi considéré que « *eu égard aux conditions particulières d'exercice de l'activité d'agent commercial, la **cession des cartes commerciales** doit être regardée comme un **transfert complet** des éléments essentiels de l'**activité**, activité qui faisait l'objet d'une **exploitation autonome** tant chez le cédant que chez le cessionnaire ...* ».

La CAA de Nantes a ainsi qualifié la cession du contrat d'agence commerciale à l'aune de la jurisprudence constante du Conseil d'Etat relative à la cession d'une **branche complète d'activité**, et confirmé l'exonération de la plus-value de cession.

NB : concernant l'absence de salarié, voir également l'arrêt de la CAA de Bordeaux du 19 octobre 2021, n° 19BX04882 analysé dans la [Lettre de Novembre 2021](#).

Par conséquent, on peut en conclure que la **cession concertée** de contrat d'agent commercial à un tiers sera également **éligible** aux **autres régimes d'exonération** tels que l'exonération en fonction du montant des **recettes** ([article 151 septies du CGI](#)) ou en cas de **départ à la retraite** ([article 151 septies A](#)), toutes autres conditions prévues par ces textes étant par ailleurs satisfaites.

Il en ressort que :

- ⇒ les régimes **d'exonération** des plus-values professionnelles **ne peuvent s'appliquer** à l'**indemnité** de résiliation versée **par le mandant même si le contrat a au moins deux ans** d'ancienneté.
- ⇒ ces régimes d'exonération **peuvent s'appliquer** en cas de **cession** du droit de présentation **à un tiers**,

Etude développée en pages suivantes, selon législation en vigueur au 31 juillet 2022.

Toute précision, actualisation et/ou étude complémentaire à cette question peuvent être obtenues sur demande des abonnés.

ETUDE DEVELOPEE

Introduction :

Le statut **d'agent commercial** est défini par l'article [L134-1 du Code de commerce](#) : « *L'agent commercial est un **mandataire** qui, à titre de profession **indépendante**, sans être lié par un contrat de louage de services, est chargé, de façon permanente, de **négoier** et, éventuellement, de **conclure** des **contrats** de vente, d'achat, de location ou de prestations de services, **au nom et pour le compte** de producteurs, d'industriels, de commerçants ou d'autres agents commerciaux. Il peut être une personne physique ou une personne morale" ».*

Lorsqu'une personne est titulaire d'un mandat d'agent commercial qui la lie à une entreprise donneur d'ordres aux fins de la représenter auprès de sa clientèle, le **mandat** en cause peut être :

- ⇒ **résilié** par le mandant, ce qui peut donner lieu au versement d'une **indemnité** de rupture de contrat,
- ⇒ **cédé**, avec l'accord du mandant, contre une **contrepartie financière** à un **autre agent** commercial, qui poursuivra la représentation du donneur d'ordre.

Se pose alors les questions :

- ⇒ du **sort fiscal** de l'indemnité ou du prix de cession (produit d'exploitation ou plus-value),
- ⇒ et de l'éligibilité aux dispositifs **d'exonération** des plus-values, et notamment celle prévue à [l'article 238 quindecies du CGI](#) (cession d'une branche complète d'activité).

Sur le sort fiscal de l'indemnité ou du prix de cession

Ce point est évoqué par la **doctrine administrative** publiée sous la référence [BOI-BNC-BASE-20-20](#) au § 570, et sous la forme d'une décision de **rescrit** du 28 mars 2006 :

« *RES N° 2006/26 (FP) du 28 mars 2006 : Modalités d'imposition des indemnités reçues par les agents commerciaux lors de la rupture des contrats les liant à leurs mandants.*

Question :

*Quel est le régime fiscal des **indemnités** versées aux agents commerciaux par leurs **mandants** en cas de cessation de leur contrat ?*

Réponse :

*Dès lors qu'il agit comme mandataire au nom et pour le compte de son mandant, l'agent commercial n'est **pas titulaire d'une clientèle** qui lui est propre.*

*Il en résulte que **l'indemnité** perçue de son mandant à l'occasion de la rupture unilatérale de son contrat (en application des dispositions prévues à l'article L. 134-12 du code de commerce (C. com) ne constitue pas, **en principe**, la contrepartie de la perte d'un élément*

de l'actif incorporel, mais a seulement pour objet de réparer le **préjudice** consécutif à la perte de son activité.

Par conséquent, ce versement, qui représente pour l'agent commercial l'**indemnisation** de la perte de ses recettes professionnelles à la suite de la rupture de son contrat, doit être, en principe, imposé comme un **produit courant**.

Toutefois, eu égard aux critères posés par la jurisprudence, il a paru possible d'admettre que l'indemnité de résiliation perçue de son mandant à titre individuel par un agent commercial pourra bénéficier d'une **taxation au taux réduit** en tant que **plus-value professionnelle** à condition que le contrat ait été conclu depuis au moins **deux ans**.

Il convient de préciser que les **sommes perçues** à l'occasion de la **cession à un tiers** par un agent commercial, après accord de son mandant du droit de présentation attaché au contrat d'agence (en application des dispositions prévues à l'article L. 134-13 du C. com), **bénéficie** d'ores et déjà du **régime d'imposition des plus-values professionnelles**. ».

Il en ressort que :

- ⇒ le régime d'imposition des **plus-values** professionnelles s'applique **toujours** en cas de cession du droit de présentation **à un tiers**,
- ⇒ ce régime s'appliquera **également** à l'**indemnité** de résiliation versée **par le mandant seulement si le contrat a au moins deux ans** d'ancienneté.

Sur les dispositifs d'exonération des plus-values

Par nature, une décision de **rescrit** est d'application **stricte**.

Aussi, le fait **d'admettre** l'**indemnité** de résiliation au régime des **plus-values** professionnelles s'agissant de son mode de taxation **n'implique pas** nécessairement qu'elle soit considérée comme telle s'agissant d'une éventuelle **exonération**.

En l'absence de précision relative aux contrats d'agence commerciale dans la lettre des articles relatifs aux dispositifs d'exonération (et notamment [l'article 238 quindecies du CGI](#)) ou dans les commentaires administratifs, on doit se référer essentiellement à la **jurisprudence**.

De la même façon que dans la décision de rescrit, il faut opérer une **distinction** selon que :

- ⇒ les sommes reçues par l'agent commercial représentent une indemnité de **résiliation** versée par le mandant lui-même,
- ⇒ ou proviennent de la **cession** du contrat le liant à son ou ses mandant(s).

L'indemnité de résiliation versée par le mandant

Le sort d'une telle **indemnité** au regard du régime **d'exonération des plus-values** de cession d'une branche complète d'activité a été évoqué à l'occasion de deux décisions de **cours administratives d'appel**.

L'une d'elles a été rendue par la Cour Administrative d'Appel de Nantes ([CAA de Nantes du 14 septembre 2017, n° 15NT03565](#)).

Elle visait un cas où l'agent commercial avait reçu une **indemnité** compensatrice en réparation du **préjudice** subi par la **rupture** du contrat, le donneur d'ordre ayant souhaité réaliser désormais ses ventes sans intermédiaire. Elle concernait l'éligibilité de l'indemnité au régime d'exonération des plus-values de cession d'une **branche complète d'activité** (article 238 quindecies du CGI).

La CAA a relevé que la société qui était précédemment représentée n'a pu devenir titulaire d'un contrat d'agence pour lequel elle aurait eu à la fois la qualité de mandant et celle de mandataire, en sorte que la somme versée était représentative d'une **indemnité compensatrice** en réparation du **préjudice** subi, et **non** comme résultant de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une **branche complète d'activité** au sens de l'article 238 quindecies.

La Cour considère donc que la décision de **rescrit** trouve à s'appliquer quant au **mode de taxation** (imposition au taux réduit des plus-values professionnelles), mais **pas** au regard de l'**exonération** éventuelle.

Elle précise sur ce point que « *aucune autre énonciation du rescrit, **qui doit être appliqué de manière littérale**, n'a pour effet, contrairement à ce que soutient la requérante, de rendre applicable à l'indemnité compensatrice de la résiliation d'un contrat d'agence le régime d'exonération des plus-values professionnelles tel qu'il est défini par l'article 238 quindecies du code général des impôts* ».

L'autre décision a été rendue par la Cour Administrative d'Appel de **Bordeaux** ([CAA de Bordeaux du 30 juin 2017, n° 15BX02632](#)).

La CAA de Bordeaux a, elle aussi, **rejeté** l'application des dispositions de l'article 238 undecies du CGI.

Les faits étaient différents de l'espèce précédente dans la mesure où c'est le **nouveau titulaire** du contrat de mandat qui avait versé l'**indemnité** au cédant, et non le mandant.

Il ne s'agissait toutefois **pas** d'une **cession concertée** à proprement parler, mais d'une indemnité résultant d'un protocole transactionnel :

*« Il résulte de l'instruction que Mme B..., qui exerce l'activité d'agent commercial à titre indépendant, a conclu le 23 octobre 2011 avec la société Oakley Europe un contrat d'agent commercial portant sur la distribution de produits conçus par la société Oakley Inc, contrat qui a par la suite été transmis à la société Luxottica France. A la suite de la **rupture** de ce contrat, la société Luxottica France et Mme B...ont conclu le 21 décembre 2011 un **protocole d'accord transactionnel** qui prévoit notamment le versement au profit de Mme B...d'une somme de 118 854 euros au titre de l'**indemnité** prévue par l'article L. 134-12 du code de commerce en réparation du **préjudice** résultant de " la perte des revenus tirés de l'exploitation de la clientèle commune... » .*

Le **motif** de rejet exposé par la Cour est que :

*«... les prestations d'un agent commercial sont, en vertu de l'article L. 134-1 précité du code de commerce, accomplies au nom et pour le compte du mandant, de sorte que l'**agent commercial n'est pas propriétaire de la clientèle** de ce dernier. Au demeurant, il ne*

résulte **nullement** des termes du protocole d'accord susmentionné, qui précise que l'indemnité est versée en application de l'article L. 134-12 du code de commerce aux fins de réparer le préjudice résultant de la rupture du contrat d'agent commercial, que les parties audit protocole auraient en réalité entendu conclure une convention de **cession** de clientèle.

... Par suite, et ainsi que l'ont estimé les premiers juges, **la requérante n'établit pas que l'indemnité** perçue en contrepartie de la cessation de l'exercice de son mandat d'agent commercial **aurait constitué le prix de cession d'une branche complète d'activité** et serait ainsi au nombre des plus-values exonérées en application des dispositions de l'article 238 quinquies précité du code général des impôts ».

Comme l'a fait la CAA de Nantes, la Cour Administrative d'Appel de Bordeaux évoque la décision de **rescrit** de 2006, mais à nouveau pour **l'écarter** au regard de l'éligibilité à l'exonération, en réservant son périmètre au régime de taxation au taux réduit :

« il résulte de l'instruction que l'administration en a fait application en taxant l'indemnité compensatrice en litige au taux réduit des plus-values professionnelles. Cette **doctrine**, qui doit être **interprétée de manière stricte**, ne saurait être interprétée comme rendant également applicable, par dérogation à la loi fiscale, à l'indemnité compensatrice de la rupture d'un contrat d'agent commercial, le régime d'exonération des plus-values tel qu'il est défini par les dispositions précitées du 1° du I de l'article 238 quinquies dudit code. Le moyen ne peut dès lors, en tout état de cause, qu'être écarté. ».

Le point commun des arrêts concernés est qu'ils évoquent tous deux la décision de **rescrit** publiée dans la doctrine administrative, mais pour en **circonscrire** les effets au **mode de taxation** de la plus-value professionnelle selon le régime des plus-values à long terme, et en **excluant** qu'il puisse en être tiré une conclusion au regard des régimes **d'exonération**.

Cette **restriction** ne pourra que s'appliquer également aux autres régimes d'exonération tels que l'exonération en fonction du montant des **recettes** ou en cas de **départ à la retraite**.

Versement d'un prix de cession par un tiers repreneur

A la lecture du premier arrêt cité supra ([CAA de Nantes du 14 septembre 2017, n°15NT03565](#)), on peut relever qu'il semble **ouvrir la porte à l'exonération** au cas où l'indemnité n'est pas versée par le donneur d'ordre, mais par un **repreneur** :

« que si la SCP Erwan Flatrès soutient que la SARL A...Bernard a cédé le droit exclusif, qu'elle tenait du contrat d'agence, de représentation de la société mandataire et de démarchage de sa clientèle, cette société n'a pu devenir titulaire d'un contrat d'agence pour lequel elle aurait eu à la fois la qualité de mandant et celle de mandataire ; que, **de ce fait**, la SARL A...Bernard ne peut être regardée comme ayant transmis une entreprise individuelle ou une branche complète d'activité au sens de l'article 238 quinquies du code général des impôts ; que la circonstance que le contrat d'agence n'a pas été résilié unilatéralement par la SAS Sodem mais d'un commun accord entre les parties n'est pas, par elle-même, de nature à ouvrir droit au bénéfice de l'exonération ».

On pourrait en conclure **a contrario** que la cession à un **tiers** aurait pu être regardée comme une transmission éligible à l'**exonération**.

Ce pas a été franchi par la même Cour dans un arrêt de mai 2021 ([CAA de Nantes du 27 mai 2021, n° 19NT03799](#), SARL DB Distribution).

La **Cour** a ainsi considéré que « *eu égard aux conditions particulières d'exercice de l'activité d'agent commercial, la **cession des cartes** commerciales doit être regardée comme un **transfert complet** des éléments essentiels de l'**activité**, activité qui faisait l'objet d'une **exploitation autonome** tant chez le cédant que chez le cessionnaire ...* ».

Elle a également relevé que « *l'exercice de la profession d'agent commercial peut être réalisé uniquement au moyen d'une **carte commerciale**, c'est-à-dire d'un contrat portant sur les conditions dans lesquelles l'agent mandaté peut conclure des contrats de vente pour le compte du mandant, et ne nécessite **pas d'autres moyens matériels** que la disposition d'un **véhicule**, d'une **ligne téléphonique** et d'un **fichier** contenant les coordonnées des clients du mandant... Il peut par ailleurs exercer sa profession **sans l'aide de salariés**. En l'espèce, il est constant que l'acquéreur des cartes Frico, Janoplast et SEET, M. B..., disposait pour exercer son activité d'un véhicule personnel. Par ailleurs, la **ligne de téléphonie** mobile qu'il utilisait pour exercer son activité pour les sociétés Frico, Janoplast et SEET a été transférée avec la **cession des cartes** commerciales. Par ailleurs, ainsi qu'il est mentionné dans la proposition de rectification, le **fichier** contenant la liste des **clients** des sociétés Frico, Janoplast et SEET a également été **transféré** à M. B... avec la cession des cartes commerciales... ».*

La CAA de Nantes a ainsi qualifié la cession du contrat d'agence commerciale à l'aune de la jurisprudence constante du Conseil d'Etat relative à la cession d'une **branche complète d'activité**, et confirmé l'exonération de la plus-value de cession.

NB : concernant l'absence de salarié, voir également l'arrêt de la CAA de Bordeaux du 19 octobre 2021, n° 19BX04882 analysé dans la [Lettre de Novembre 2021](#).

Par conséquent, on peut en conclure que la **cession concertée** de contrat d'agent commercial à un tiers sera également **éligible** aux **autres régimes d'exonération** tels que l'exonération en fonction du montant des recettes ([article 151 septies du CGI](#)) ou en cas de départ à la retraite ([article 151 septies A](#)), toutes autres conditions prévues par ces textes étant par ailleurs satisfaites.

Il en ressort que :

- ⇒ les régimes **d'exonération** des plus-values professionnelles **ne peuvent s'appliquer** à l'**indemnité** de résiliation versée **par le mandant même si le contrat a au moins deux ans** d'ancienneté.
- ⇒ ces régimes d'exonération **peuvent s'appliquer** en cas de **cession** du droit de présentation à un tiers,