

C.E 12 FEVRIER 1988

N° 62547

S.A.R.L. T et S c. Ministère du Budget
(Inédit)

DOSSIERS BREVETS 1990.I.5

GUIDE DE LECTURE

- REDEVANCES DE LICENCE
EXCLUSIVE - FISCALITE

:

NECESSITE DE VALORISATION A
L'ACTIF ET D'AMORTISSEMENT

**

I - LES FAITS

- 26 décembre 1978 : M.C. concède à la S.A.R.L. T et S une licence exclusive de brevet de fabrication d'extraits de plantes.
- : A la suite d'un contrôle fiscal, l'Administration exclut des charges déductibles les sommes versées se rattachant aux exercices 1978 et 1979.
- : La S.A.R.L. T et S saisit le Tribunal administratif de Paris pour obtenir la décharge du redressement d'impôts sur les sociétés.
- 18 juin 1984 : Le Tribunal administratif de Paris rejette la demande de la S.A.R.L. T et S.
- 12 septembre 1984 : La S.A.R.L. T et S fait appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Paris.
- 12 février 1988 : Le Conseil d'Etat rejette l'appel de la S.A.R.L. T et S.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que les paiements effectués pour une licence exclusive de brevet ne peuvent, dans certaines situations, être déduites du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire en tant que charge d'exploitation.

Une licence exclusive de brevet doit, en effet, parfois, donner lieu à immobilisation et amortissement.

A - LE PROBLEME

1°) *Prétentions des parties*

a) Le demandeur (S.A.R.L. T et S.)

soutient que les paiements effectués par le concessionnaire d'un brevet d'invention peuvent être déduits en tant que charges d'exploitation, c'est-à-dire comme des frais généraux. Le demandeur s'appuie notamment sur une réponse ministérielle (Rép.min.Wasmer n°3127, JO Débats Assemblée Nationale, 9 mai 1952, p.2317) dans laquelle l'Administration a précisé que les redevances versées par une société concessionnaire de la ligne d'exploitation d'un brevet peuvent être comprises dans les charges d'exploitation déductibles du résultat imposable de la société.

b) Le défendeur (Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget)

soutient que dans certaines situations, le coût d'une licence doit donner lieu à immobilisation et amortissement pour l'entreprise concessionnaire. Tel est le cas en l'espèce, la licence étant exclusive, portant sur le monde entier, pour la durée du brevet, et la société concessionnaire

disposant de la faculté de transférer le bénéfice du contrat de concession partiellement ou totalement au profit de tiers, sous la seule condition d'informer le concédant de l'identité de ceux-ci.

2°) Enoncé du problème

Le coût d'une licence de brevet doit-il être immobilisé et amorti ? Doit-on effectuer un partage, au sein des licences exclusives, entre celles qui donnent lieu à immobilisation et amortissement, et celles pour lesquelles la déduction des sommes versées est possible en tant que charges d'exploitation ?

B - LA SOLUTION

1°) Enoncé de la solution

"Considérant qu'il résulte de l'instruction que, selon une convention en date du 26 décembre 1978, M.C. a concédé à la société à responsabilité limitée T et S la licence exclusive du brevet dont il était titulaire d'un procédé de fabrication d'extraits de plantes avec un droit d'exploitation étendu à l'ensemble du monde et ce pour la durée de validité du brevet, soit jusqu'au 7 décembre 1998, moyennant, d'une part le paiement d'une redevance de 5 % du chiffre d'affaires hors taxes réalisé par l'exploitation du brevet, d'autre part, le versement d'un minimum garanti fixé à 30.000 F au plus tard le 31 décembre 1978, 100.000 F au plus tard le 31 décembre 1979 et 100.000 F au plus tard le 31 décembre 1980; que la convention précisait également que, si le concédant gardait l'entière propriété du brevet concédé, la société concessionnaire disposait de la faculté de transférer le bénéfice du contrat de concession partiellement ou totalement au profit de tiers dont l'identité serait communiquée au concédant; que, compte tenu de ces stipulations, et alors même que la convention a fait l'objet d'une résiliation anticipée en 1981, postérieurement aux années d'imposition, il appartenait à la société T et S, qui était, dès la conclusion du contrat, devenue titulaire de droits susceptibles de constituer une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante, d'en faire figurer la valeur parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé pour leur valeur d'acquisition réelle, laquelle ne pouvait, en l'espèce, être inférieure au montant des sommes fixes prévues au contrat, sans pouvoir, en ce qui concerne ces dernières, les regarder comme des charges de l'exercice au cours duquel elles ont été payées; que, par suite, c'est à bon droit que l'administration, en se fondant sur les dispositions précitées de l'article 38 du Code général des impôts, a, pour le calcul du bénéfice imposable des exercices clos en 1978 et en 1979, exclu des charges déductibles le montant des sommes versées.

Considérant que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que les impositions litigieuses se heurtent aux dispositions de l'article 1649 quinquies B du Code général des impôts, reprises à l'article L.64 du Livre des procédures fiscales, dès lors que l'administration n'a pas, en l'espèce, pour procéder aux redressements, eu à écarter comme non opposables les stipulations d'un contrat ou d'une convention;

Considérant que la société requérante ne peut se prévaloir utilement, sur le fondement des dispositions de l'article 1649 quinquies E du Code général des impôts, repris à l'article L.80 du Livre des procédures fiscales, de la réponse faite par le Ministre des Finances, le 9 mai 1952 à M.Wasmer,

Député, d'où il ressort que les redevances versées à un inventeur par une société concessionnaire d'une licence d'exploitation sont à comptabiliser parmi les frais d'exploitation, dès lors qu'il s'agit bien "d'une licence d'exploitation et que la redevance en cause ne peut être considérée, en fait, comme le prix de cession du brevet"; que cette réponse ne traite pas, en effet, du mode de comptabilisation de l'élément incorporel d'actif qui découle de ce que le contrat de concession de licence exclusive peut rendre le concessionnaire titulaire de droits constituant une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante.

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a rejeté sa demande".

2°) Commentaire de la solution

La question du traitement fiscal des paiements pour licence exclusive de brevet ou de savoir-faire est actuellement fort délicate. Si, pour les licences simples, le principe de la déduction, en tant que charges d'exploitation, des redevances versées n'apparaît pas donner lieu à discussion (ce principe est d'ailleurs confirmé dans la documentation administrative publiée par la Direction générale des impôts, référence 4C 4511, n°2, 15 février 1986), il n'en est en revanche pas de même en ce qui concerne les licences exclusives.

Il existe en effet, plusieurs arrêts (2 décembre 1946, n°76668, 19 mars 1958, n°35658, 5 novembre 1984, n°43573, et l'arrêt ici étudié) dans lesquels le Conseil d'Etat a jugé que le coût de licences exclusives de brevets ou de savoir-faire doit donner lieu à immobilisation et amortissement de la part de l'entreprise. L'analyse de ces décisions amène toutefois à considérer que le principe de l'immobilisation des licences exclusives de brevet ou de savoir-faire n'est pas général et, très vraisemblablement, ne concerne que des situations spécifiques dans lesquelles le licencié est un quasi-cessionnaire du brevet ou du savoir-faire (pour une analyse approfondie de ces arrêts, voir l'ouvrage de M.J.L.Pierre, *Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels*, n°56 et 57 (Editions de Fiscalité Européenne, 1989).

La question sur laquelle le Conseil d'Etat s'est prononcé dans l'arrêt du 12 février 1988 concernait une société bénéficiaire d'une licence exclusive, consentie pour le monde entier et pour la durée du brevet. En outre, le concessionnaire pouvait, ce qui apparaît assez inhabituel dans un contrat de licence de technologie, transférer le bénéfice de tout ou partie du contrat à une tierce partie, en informant simplement le concédant de ce transfert. On comprend ainsi que le Conseil d'Etat se voit prononcé en faveur de l'assimilation de ce contrat à une cession de brevet. Encore est-il important de noter que dans cette décision (de même que dans celle du 5 novembre 1984) le Conseil d'Etat n'a pas expressément indiqué que la licence exclusive en cause avait la nature d'une cession. La phrase employée par la Haute Assemblée est la suivante l'entreprise concessionnaire était "*devenue dès la conclusion du contrat titulaire de droits susceptibles de constituer une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante*".

Il nous apparaît ainsi que les redevances versées au titre d'une licence exclusive sont déductibles en tant que charges, sauf si celle-ci est conclue pour un nombre important de pays et si elle contient une ou des clauses la rapprochant nettement d'un contrat de cession. Tel sera le cas de clauses prévoyant le transfert de la propriété du brevet, sans versement d'un supplément de prix, après un certain nombre d'années, ou la possibilité pour le concessionnaire de choisir un autre concessionnaire ou un sous-concessionnaire sans l'accord préalable du concédant.

Cette analyse restrictive nous paraît confortée à la lecture des conclusions du Commissaire du Gouvernement, sous un arrêt n°57687 du 27 juillet 1988. Cet arrêt est par ailleurs étudié dans ce numéro (Dossiers Brevets 1990.I.6) relatif au traitement fiscal des redevances de licence de marque. M.Philippe Martin a indiqué à cet égard :

"S'agissant des redevances de concession, précisons que nous ne proposerons pas d'appliquer votre jurisprudence selon laquelle, dans certains cas, le bénéfice de la concession d'une licence d'exploitation est un élément incorporel de l'actif immobilisé et les redevances de concession sont alors un prix d'acquisition de cet élément d'actif et non des frais généraux (5 novembre 1984, n°43573, 12 février 1988, n°62547). En effet, cette jurisprudence concerne des licences d'exploitation de brevets comportant exclusivité pour de nombreux pays ou le monde entier avec, pour la première affaire précitée, transfert des droits d'exploitation au concessionnaire en fin de concession. Dans la présente affaire, la concession de la marque X n'avait pas une telle portée et il n'est pas contesté que les redevances étaient des charges".

CONSEIL D'ETAT

12 FEVRIER 1988, N° 62547

Le Conseil d'Etat, statuant au contentieux (Section du Contentieux, 8ème et 7ème sous-sections réunies), sur le rapport de la 8ème sous-section de la Section du Contentieux, a rendu l'arrêt suivant :

Vu la requête enregistrée le 12 septembre 1984 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, présentée par la Société T et S représentée par son gérant, et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°) annule un jugement en date du 18 juin 1984 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1978 et 1979.

2°) accorde la décharge desdites cotisations.

(...)

Considérant qu'aux termes de l'article 38 du Code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : "... 2) Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés...".

Considérant qu'il résulte de l'instruction que, selon une convention en date du 26 décembre 1978, M. C a concédé à la société à responsabilité limitée T et S la licence exclusive du brevet dont il était titulaire d'un procédé de fabrication d'extraits de plantes avec un droit d'exploitation étendu à l'ensemble du monde et ce pour la durée de validité du brevet, soit jusqu'au 7 décembre 1998, moyennant, d'une part, le paiement d'une redevance de 5 % du chiffre d'affaires hors taxes réalisé par l'exploitation du brevet, d'autre part, le versement d'un minimum garanti fixé à 30 000 F au plus tard le 31 décembre 1978, 100 000 F au plus tard le 31 décembre 1979 et 100 000 F au plus tard le 31 décembre 1980 ; que la convention précisait également que, si le concédant gardait l'entière propriété du brevet concédé, la société concessionnaire disposait de la faculté de transférer le bénéfice du contrat de concession partiellement ou totalement au profit de tiers dont l'identité serait communiquée au concédant ; que, compte tenu de ces stipulations, et alors même que la convention a fait l'objet d'une résiliation anticipée en 1981, postérieurement aux années d'imposition, il appartenait à la société T et S, qui était, dès la conclusion du contrat, devenue titulaire de droits susceptibles de constituer une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante, d'en faire figurer la valeur parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé pour leur valeur d'acquisition réelle, laquelle ne pouvait, en l'espèce être inférieure au montant des sommes fixes prévues au contrat, sans pouvoir, en ce qui concerne ces dernières, les regarder comme des charges de l'exercice au cours duquel elles ont été payées ; que, par suite, c'est à bon droit que l'administration, en se fondant sur les dispositions précitées de l'article 38 du Code général des impôts, a, pour le calcul du bénéfice imposable des exercices clos en 1978 et en 1979, exclu des charges déductibles le montant des sommes versées.

Considérant que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que les impositions litigieuses se heurtent aux dispositions de l'article 1649 quinquies B du Code général des impôts, reprises à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, dès lors que l'administration n'a pas, en l'espèce, pour procéder aux redressements, eu à écarter comme non opposables les stipulations d'un contrat ou d'une convention.

Considérant que la société requérante ne peut se prévaloir utilement, sur le fondement des dispositions de l'article 1649 quinquies E du Code général des impôts, repris à l'article L.80 A du Livre des procédures fiscales, de la réponse faite par le Ministre des Finances, le 9 mai 1952, à M. Wasmer, Député, d'où il ressort que les redevances versées à un inventeur par une société concessionnaire d'une licence d'exploitation sont à comptabiliser parmi les frais d'exploitation et que la redevance en cause ne peut être considérée, en fait, comme le prix de cession du brevet ; que cette réponse ne traite pas, en effet, du mode de comptabilisation de l'élément incorporel d'actif qui découle de ce que le contrat de concession de licence exclusive peut rendre le concessionnaire titulaire de droits constituant une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante.

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que c'est tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

D E C I D E :

Article 1er : La requête de la société T et S est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société T et S et au Ministre Délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget.