

C.E 27 JUILLET 1988

N° 57687

Soc. V. c. Ministère du Budget
(Inédit)

DOSSIERS BREVETS 1990.I.6

GUIDE DE LECTURE

- REDEVANCES DE LICENCE DE :
MARQUE - FISCALITE

INCLUSION PAR LE CONCESSIONNAIRE
DANS LE PRIX DE REVIENT DE
TRAVAUX EN COURS

**

I - LES FAITS

- 1976, 1977 et 1978 : La société V. verse des redevances de licence exclusive au titre d'une marque qu'elle utilise pour des pavillons qu'elle fabrique et commercialise.
- : A l'issue d'un contrôle de la société V., portant sur les exercices 1976 à 1978, l'Administration fiscale estime que les redevances de licence de marque qui se rattachent à des constructions encore inachevées et non facturées aux clients à la date de clôture de l'exercice 1978 auraient dû être incluses dans les éléments du prix de revient de ces travaux.
- : La société V. saisit le Tribunal administratif de Rennes pour obtenir la décharge de l'impôt sur les sociétés (portant sur ce redressement ainsi que sur d'autres chefs de redressement liés à la valorisation des travaux en cours).
- 23 novembre 1983 : Le Tribunal administratif de Rennes accorde à la société V. la décharge de l'impôt redressé.
- 15 mars 1984 : Appel du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget.
- 27 juillet 1988 : Le Conseil d'Etat annule sur ce point la décision du Tribunal administratif de Rennes.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que les redevances de licence de marque doivent être rattachées au prix de revient des travaux en cours, alors même que celles-ci, étant calculées en pourcentage des travaux et ne figurant pas sur les situations de travaux, n'ont pas le caractère de "*frais directs de chantiers*".

A - LE PROBLEME

1°) Prétentions des parties

a) Le demandeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget)

soutient que les redevances de licence de marque n'ont pas le caractère de frais commerciaux.

b) Le défendeur (société V.)

soutient que de telles redevances sont des frais de nature commerciale, qui n'ont pas ainsi à être incorporés dans le prix de revient des travaux en cours.

2°) *Enoncé du problème*

Les redevances de licence de marque versées par le concessionnaire doivent-elles être rattachées au prix de revient des travaux en cours (ou à celui des biens fabriqués) de ce dernier ?

B - LA SOLUTION

1°) *Enoncé de la solution*

"Considérant, d'une part, que la société V. a fait valoir en première instance que les (...) redevances de concession de marque "B", étant calculées en pourcentage des travaux, selon devis, et ne figurant pas sur les situations de travaux, n'avaient pas le caractère de "frais directs de chantiers".

Considérant, toutefois, que les (...) redevances litigieuses s'intègrent, ainsi qu'il a été dit, dans le prix de revient des travaux en cours; qu'elles doivent, dès lors, être comptabilisées parmi les travaux en cours en dépit du fait que ces frais, étant affectés globalement à chaque chantier pris dans son ensemble quel que soit son état d'avancement, ne seraient pas de la nature des "frais directs de chantier".

2°) *Commentaire de la solution*

Par cet arrêt, le Conseil d'Etat a jugé que les redevances de licence de marque doivent être rattachées au prix de revient des travaux en cours. Cette solution est, bien évidemment, également applicable en matière de valorisation des stocks.

La décision du Conseil d'Etat s'appuie sur le fait que ces redevances ont la nature de frais exposés à l'occasion de l'exécution des marchés de travaux et qu'elles sont calculées en pourcentage des dits travaux. Bien qu'ils n'aient pas la nature de "*frais directs de chantiers*", ces frais doivent, ainsi, être inclus dans les éléments constitutifs du prix de revient desdits travaux en cours.

- La solution retenue par le Conseil d'Etat n'apparaissait pas évidente *a priori*. En effet, dans le silence des textes, il aurait été concevable que le Conseil d'Etat retienne une approche différente, fondée davantage sur des critères juridiques qu'économiques. Une approche juridique aurait abouti à exclure les redevances de licence de marque pour la valorisation des travaux en cours, du moins si, comme c'était vraisemblablement le cas (on ne dispose pas d'une information précise à cet égard) le fait générateur des redevances de la marque "B" avait été la vente des maisons construites par la société V.

L'article 38 nonies de l'annexe III au C.G.I. édicte :

"Les marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables, emballages perdus, produits en stock et productions en

cours au jour de l'inventaire sont évalués pour leur coût de revient. Le coût de revient est constitué :

. Pour les marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables et les emballages commerciaux achetés, par le prix d'achat augmenté des frais accessoires d'achat.

. Pour les produits intermédiaires, les produits finis, les emballages commerciaux fabriqués et les productions en cours, par le coût d'achat des matières et fournitures consommées, augmenté de toute les charges directes ou indirectes de production à l'exclusion des frais financiers.

Ces coûts sont fournis par la comptabilité analytique ou, à défaut, déterminés par des calculs ou évaluations statistiques".

Aucun texte administratif ne précise si (et quand) les redevances de licence de marque doivent être retenues pour la valorisation des travaux en cours et des stocks. Si l'on retient une approche juridique de la question, on préconisera d'exclure les redevances qui ne sont contractuellement dues au concédant qu'une fois réalisée la vente du produit ou de l'objet commercialisé sous la marque licenciée. A l'opposé, en fonction d'une approche économique, on considérera que ces redevances doivent être traitées comme des éléments du prix de revient des travaux en cours ou des stocks car elles sont un élément du processus de production : la probabilité élevée de versement de redevances intrinsèquement liées à la réalisation de travaux en cours ou à la fabrication de produits justifie l'inclusion de celles-ci pour la valorisation de ces en-cours ou de ces produits.

- Cet arrêt du Conseil d'Etat est une décision de seulement deux sous-sections réunies. Il ne s'agit pas, par conséquent, d'un arrêt de principe de la Haute Assemblée. On notera, toutefois, que la décision de la Haute Assemblée aurait certainement été identique, s'il s'était agi de la question de l'inclusion de redevances d'acquisition ou de licence de brevets pour la valorisation de stocks ou de travaux en cours (v. Jean-Luc Pierre, *Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels*, éd. de Fiscalité Européenne, 1989, § 62 à 67).

CONSEIL D'ETAT

27 juillet 1988, n° 57687

Le Conseil d'Etat, statuant au contentieux (Section du Contentieux, 9ème et 8ème sous-sections réunies), sur le rapport de la 9ème sous-section de la Section du Contentieux, a rendu l'arrêt suivant :

Vu le recours du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget enregistré le 15 mars 1984 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°/ annule le jugement en date du 23 novembre 1983 par lequel le Tribunal administratif de Rennes a accordé à la société V la décharge de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur les sociétés à laquelle cette société a été assujettie au titre de l'année 1978 dans les rôles de la commune de Saint-Guyomard (Morbihan),

2°/ remette à la charge de ladite société l'intégralité des droits et pénalités qui lui avaient été assignés par voie de rôle au titre de l'année 1978.

(...)

Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'administration a primitivement justifié l'imposition supplémentaire à l'impôt sur les sociétés établie au titre de l'année 1978, que la société V. conteste, en se fondant sur le caractère non déductible de certains honoraires, commissions et redevances d'un montant total de 1 438 995 F, que l'entreprise, qui réalise et commercialise des pavillons de la marque "B", avait passés en charges des exercices déficitaires 1976 et 1977 et de l'exercice bénéficiaire 1978 ; que, sur réclamation du contribuable, l'administration a admis la déductibilité des sommes dont s'agit mais a maintenu l'imposition, par voie de compensation, en soutenant que lesdites sommes auraient dû être comptabilisées parmi les valeurs d'actif comme éléments du prix de revient des travaux en cours .

Considérant que, dès lors que l'administration opposait la compensation, le Tribunal administratif devait s'assurer que la preuve de l'insuffisance d'imposition alléguée était apportée par le service des impôts ; qu'en accueillant la demande de la société V. "à défaut de justifications suffisantes" données par l'administration quant à ses prétentions, le Tribunal, contrairement à ce que soutient le Ministre, n'a pas soulevé d'office un moyen qui n'était pas d'ordre public ; que, dès lors, le jugement n'est pas entaché d'irrégularité.

Considérant qu'aux termes de l'article 38 du Code général des impôts, applicable à l'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... 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.

" 3 ... Les travaux en cours sont évalués au prix de revient" ; qu'il résulte de ces dispositions que les travaux en cours, c'est à dire les travaux qui, à la date de clôture de l'exercice, ont été exécutés à la demande d'un certain nombre de clients mais n'ont pas encore été facturés à ces derniers, sont au nombre des valeurs d'actif qui doivent figurer au bilan pour leur prix de revient ; que le prix de revient à prendre en compte ne doit pas être inférieur à la somme des frais exposés et des charges supportées par l'entreprise, au cours du ou des exercices écoulés, pour l'exécution de ce travail.

Considérant que les honoraires d'architecte, les commissions versées aux représentants et les redevances de concession de la marque "B" que la société avait comptabilisés en charges des exercices 1976, 1977 et 1978 faisaient partie, à concurrence de la somme susmentionnée de 1 438 995 F, laquelle se rattache à des constructions encore inachevées et non facturées aux clients à la date de clôture de l'exercice 1978, des frais exposés et des charges supportées par l'entreprise pour l'exécution de ses travaux en cours à cette date ; que les frais et charges dont s'agit constituant ainsi des éléments du prix de revient desdits travaux, le Ministre requérant est fondé à soutenir que c'est à tort que le Tribunal administratif de Rennes a, par le jugement attaqué, fait droit à la demande de la société en estimant non fondée la compensation opposée par l'administration faite, pour celle-ci, d'avoir justifié de l'existence et de la quotité des insuffisances d'imposition dont elle faisait état.

Considérant, toutefois, qu'il appartient au Conseil d'Etat, saisi de l'ensemble du litige par l'effet dévolutif de l'appel, d'examiner les moyens présentés par la société V. tant à l'appui de sa demande devant le Tribunal administratif qu'au soutien de sa défense devant le Conseil d'Etat.

Considérant, d'une part, que la société V. a fait valoir en première instance que les honoraires d'architecte, les commissions versées à ses représentants et les redevances de concession de la marque "B", étant calculés en pourcentage des travaux, selon devis, et ne figurant pas sur les situations de travaux, n'avaient pas le caractère de "frais directs de chantiers".

Considérant, toutefois, que les honoraires, commissions et redevances litigieux s'intègrent, ainsi qu'il a été dit, dans le prix de revient des travaux en cours ; qu'ils doivent, dès lors, être comptabilisés parmi les travaux en cours en dépit du fait que ces frais,

étant affectés globalement à chaque chantier pris dans son ensemble quel que soit son état d'avancement, ne seraient pas de la nature des "frais directs de chantier".

Considérant, d'autre part, que, comme il a été dit, l'administration a initialement réintégré dans les résultats des exercices clos au cours de chacune des années 1976, 1977 et 1978 les charges afférentes aux constructions qui étaient encore inachevées et non facturées aux clients de l'entreprise à la date de clôture de l'exercice clos en 1978 et a évalué les travaux en cours dont elle s'est prévalu par la suite d'après le montant desdites charges ; qu'elle a, par là-même, implicitement mais nécessairement calculé la valeur des travaux en cours retenue par elle, conformément aux règles tracées au 2 de l'article 38 du code, d'après la différence, pour chacun des exercices susmentionnés respectivement, entre les valeurs de cet élément de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice ; que la société V. n'apportant aucun élément de nature à démontrer qu'elle aurait eu en chantier, aux dates d'ouverture de chacun des exercices, des travaux en cours autres que ceux qui ont été retenus par l'administration mais dont celle-ci aurait néanmoins pris en compte certaines charges dans ses redressements primitifs, le moyen tiré de ce que, pour le calcul de sa base d'imposition, les bilans d'ouverture devraient être corrigés du montant des travaux en cours doit être écarté.

Considérant que, si la société V. se prévaut de l'interprétation de la loi fiscale qui serait contenue dans la lettre du Directeur général des impôts au Président de la Fédération nationale du bâtiment en date du 20 février 1956, il ressort de l'examen de ce document que ledit Directeur général, se bornant à exposer des règles qui dérivent de la loi fiscale en matière d'évaluation des travaux en cours, ne développe aucune interprétation de la loi dont la société pourrait utilement se prévaloir en l'espèce sur le fondement des dispositions de l'article 1649 quinquiés E du Code général des impôts reprises à l'article L.80 A du Livre des Procédures fiscales.

Considérant que la société se prévaut également sur le fondement des mêmes dispositions, d'une note de la Direction générale des impôts, en date du 24 mars 1958, aux termes de laquelle : "les frais généraux et les amortissements doivent être retenus dans l'évaluation, au prix de revient, des travaux en cours dans la mesure où ils se rapportent à des dépenses engagées pour l'exécution desdits travaux... Il peut être fait abstraction des frais purement commerciaux et administratifs ainsi que des frais financiers".

Considérant qu'il résulte de l'instruction que les commissions versées à ses représentants par la société V., d'un montant total de 496 714 F, étaient calculées en pourcentage du prix, selon le devis stipulé dans le contrat conclu avec chaque client, et ont ainsi rémunéré l'activité de prospection commerciale exercée par ces représentants au service de l'entreprise ; qu'elles doivent, de ce fait, être regardées comme des "frais purement commerciaux" ; que, par suite, eu égard aux termes de la note précitée, la société V. est fondée à soutenir qu'ils ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation des travaux en cours ; que ni les honoraires versés par l'entreprise aux architectes maîtres d'oeuvre des pavillons qu'elle réalise, ni les redevances versées au propriétaire de la marque "B" dont la société a la concession exclusive, n'ont, en revanche, le caractère de "frais purement commerciaux et administratifs", ou de "frais financiers", et ne peuvent, par suite, être exclus, par l'effet de l'interprétation de la loi fiscale contenue dans la note précitée, du calcul du prix de revient des travaux en cours.

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le Ministre n'est fondé à demander que les impositions primitivement établies soient remises à la charge de la société V. que dans la mesure où les impositions procèdent de la prise en compte des frais autres que les commissions versées aux représentants de la société, d'un montant de 496 714 F ; qu'il y a lieu de réformer en ce sens le jugement attaqué.

D E C I D E

- Article 1er : Les commissions versées aux représentants de la société V., à concurrence de 496 714 F, ne seront pas comprises dans la détermination des travaux en cours pour le calcul du bénéfice de l'exercice 1978 de ladite société imposable à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1978.
- Article 2 : La société V. est rétablie au rôle de l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1978 à concurrence des droits et pénalités qui résultent des redressements initiaux diminués pour tenir compte de ce qui est dit à l'article 1er ci-dessus.
- Article 3 : Le jugement susvisé du Tribunal administratif de Rennes, en date du 23 novembre 1983, est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.
- Article 4 : Le surplus des conclusions du recours susvisé du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget et de la demande de la société V. devant le Tribunal administratif de Rennes sont rejetés.
- Article 5 : La présente décision sera notifiée au Ministre d'Etat, Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget et à la société V.