

C.E 12 FEVRIER 1988

N° 56956

Soc. L.M.E. c.Ministère du Budget

(Inédit)

DOSSIERS BREVETS 1990.I.7

GUIDE DE LECTURE

- PROVISIONS POUR REDEVANCES
DE LICENCE - FISCALITE :

CONDITION DE DEDUCTIBILITE DU
RESULTAT IMPOSABLE

**

I - LES FAITS

- 1976 et 1977 : La société L.M.E. constitue à la clôture de chacun des deux exercices une provision pour redevances de brevets, au titre de brevets qu'elle utilise pour la fabrication de ses produits.
- 1978 : La société L.M.E. annule ces provisions estimant que le versement de ces redevances constitue pour elle une charge et elle inscrit les sommes correspondantes dans un compte de régularisation passif en frais à payer.
- : A l'issue d'un contrôle de la société L.M.E., l'Administration fiscale refuse la déductibilité des provisions pour redevances de brevets (exercice 1976 et 1977) ainsi que des sommes inscrites en compte de charges à payer.
- : La société L.M.E. saisit le Tribunal administratif de Paris pour obtenir la décharge de l'impôt sur les sociétés redressé.
- 7 novembre 1983 : Le Tribunal administratif de Paris rejette la réclamation de la société L.M.E.
- 13 février 1984 : Appel de la société L.M.E. auprès du Conseil d'Etat.
- 12 février 1988 : Le Conseil d'Etat confirme la décision du Tribunal administratif de Paris.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que les redevances de propriété industrielle ne sont déductibles du résultat imposable que dans la mesure où elles sont destinées à faire face à des charges nettement précisées, que des événements en cours rendent probables. Par ailleurs, des sommes inscrites dans un compte de charges à payer ne sont déductibles que si elles traduisent l'existence d'une dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant.

A - LE PROBLEME

1°) Prétentions des parties

a) Le demandeur (Société L.M.E)

soutient que les provisions pour redevances de brevet, inscrites dans les comptes à la clôture des exercices 1976 et 1977 répondaient aux conditions de fond posées par la loi fiscale pour la déduction des provisions. La société L.M.E. soutient également que ces redevances constituaient une charge à la clôture de l'exercice 1978.

b) Le défendeur (Ministre du Budget)

soutient que la société L.M.E. n'établit pas que les provisions constituées étaient destinées à faire face à des charges nettement précisées que des événements en cours à la clôture des exercices 1976 et 1977 rendaient probables. Selon le Ministre, il n'existait par ailleurs pas de dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant à la clôture de l'exercice 1978, qui aurait justifié l'inscription des sommes en cause dans un compte de charges à payer.

2°) *Enoncé du problème*

A quelles conditions des redevances d'exploitation de brevets, inscrites en provisions ou dans un compte de charges à payer, sont-elles déductibles du résultat imposable de l'entreprise ?

B - LA SOLUTION

1°) *Enoncé de la solution*

"Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société L.M.E. n'a, depuis sa création en 1974, payé aucune redevance aux sociétés détentrices des brevets dont s'agit; qu'elle n'a reçu de ces dernières aucun document relatif auxdites créances; qu'elle ne justifie pas de circonstances faisant apparaître qu'elle risquait de devenir effectivement débitrice de redevances d'exploitation;

Que, notamment, aucun accord n'est intervenu entre elle et les sociétés détentrices de brevets pour le règlement desdites redevances, contrairement à ce qui était mentionné dans l'accord passé avec les syndicats professionnels des fabricants d'appareils de radio ou de télévision dont elle fait état; que, compte tenu de cette situation, la société requérante n'établit en aucune manière que les provisions qu'elle avait constituées étaient destinées à faire face à des charges déductibles nettement précisées que des événements en cours à la clôture des exercices 1976 et 1977 rendaient probables; que, dès lors c'est à bon droit que les sommes correspondantes ont été réintégrées dans les résultats imposables desdits exercices; que, si la société soutient qu'elle a elle-même procédé à l'annulation de ces provisions pour les inscrire dans un compte de charges à payer en 1978, ces écritures ne peuvent pas davantage être admises dès lors qu'elles ne traduisent pas l'existence d'une dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant".

2°) *Commentaire de la solution*

Par cet arrêt, le Conseil d'Etat a jugé que des redevances de propriété industrielle ne sont déductibles du résultat imposable que dans la mesure où elles répondent aux conditions posées par l'article 39-1-5° du CGI :

"Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice".

Dans le cas d'espèce, le Conseil d'Etat a jugé que les conditions posées par cet article n'étaient pas remplies :

. La société L.M.E. n'avait payé, depuis sa création, aucune redevance aux sociétés titulaires des brevets.

. La société L.M.E. ne justifiait pas de circonstances faisant apparaître qu'elle risquait de devenir effectivement débitrice des redevances. Aucun accord n'était notamment intervenu avec les sociétés titulaires des brevets, concernant le paiement de ces redevances.

Il en résultait que même si l'accord passé avec les syndicats professionnels des fabricants d'appareils de radio ou de télévision prévoyait qu'un tel accord serait conclu, cette circonstance ne suffisait pas à établir que le versement des redevances avait un caractère suffisamment probable.

En ce qui concerne la constitution d'un compte de frais à payer au titre de ces redevances pour l'exercice 1978, le Conseil d'Etat a jugé qu'une telle écriture ne pouvait être admise car elle ne traduisait pas l'existence d'une dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant. On relèvera que dans une décision du 2 juillet 1986 (n°38610), le Conseil d'Etat avait jugé que le fait que le paiement de créances ne soit pas réclamé par les créanciers d'une société ne suffisait pas pour exclure les sommes en cause des frais à payer déductibles de la société débitrice. Ici, l'absence de dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant ne permettait pas que fut appliquée cette décision de 1986.

On notera, enfin, que la société L.M.E. ne pouvait invoquer comme précédent le fait que, à l'issue d'un précédent contrôle fiscal, l'Administration avait finalement accepté la déductibilité, au titre d'exercices antérieurs, des redevances provisionnées à l'égard des mêmes créanciers que dans la décision ici étudiée.

CONSEIL D'ETAT

12 février 1988, n° 56956

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

Vu la requête et le mémoire complémentaire enregistrés les 13 février 1984 et 6 juin 1984 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour la société L.M.E., agissant poursuites et diligences de ses dirigeants légaux dûment habilités domiciliés audit siège et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°) annule un jugement en date du 7 novembre 1983 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 1976, 1977 et 1978.

2°) ordonne la décharge des cotisations supplémentaires.

(...)

Considérant qu'aux termes de l'article 39 du Code général des impôts : "1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant... notamment : ... 5°) Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou à des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables..." ;

Considérant que la société L.M.E., qui a pour activité principale la fabrication et la vente d'appareils de télévision, soutient qu'elle doit aux sociétés P et C des redevances pour les brevets, appartenant à ces deux sociétés, qu'elle utilise dans la fabrication desdits appareils ; qu'elle a inscrit, à la clôture des exercices clos en 1976 et 1977, des provisions pour redevances de brevets, d'un montant de 547 386 F ; que, estimant que le versement de ces redevances constituait pour elle une charge, la société a annulé ces provisions à la clôture de l'exercice 1978 et a inscrit les sommes correspondantes dans un compte de régularisation de passif en frais à payer à la date du 31 décembre 1978 ; que l'administration a estimé que les provisions, lorsqu'elles avaient été constituées, n'étaient pas fondées sur des événements en cours et que leur inscription dans un compte de frais à payer n'était pas justifiée par l'existence d'une dette certaine dans son principe et son montant ; qu'elle a, par suite, réintégré lesdites sommes dans les résultats des exercices 1976, 1977 et 1978 et assujetti la société à des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés au titre de ces exercices ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société L.M.E. n'a, depuis sa création, payé aucune redevance aux sociétés détentrices des brevets dont s'agit ; qu'elle n'a reçu de ces dernières aucun document relatif auxdites créances ; qu'elle ne justifie pas de circonstances faisant apparaître qu'elle risquait de devenir effectivement débitrice de redevances d'exploitation ; que, notamment aucun accord n'est intervenu entre elle et les sociétés détentrices des brevets pour le règlement desdites redevances, contrairement à ce qui était mentionné dans l'accord passé avec les syndicats professionnels des fabricants d'appareils de radio ou de télévision dont elle fait état ; que, compte tenu de cette situation, la société requérante n'établit en aucune manière que les provisions qu'elle avait constituées étaient destinées à faire face à des charges déductibles nettement précisées que des événements en cours à la clôture des exercices 1976 et 1974 rendaient probables ;

Que, dès lors, c'est à bon droit que les sommes correspondantes ont été réintégrées dans les résultats imposables desdits exercices ; que, si la société soutient qu'elle a elle-même procédé à l'annulation de ces provisions pour les inscrire dans un compte de charges à payer en 1978, ces écritures ne peuvent pas davantage être admises dès lors qu'elles ne traduisent pas l'existence d'une dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant ;

Considérant, il est vrai, que la société L.M.E. entend se prévaloir, sur le fondement des dispositions de l'article 1649 quinquies E du Code général des impôts repris à l'article L. 80A du Livre des procédures fiscales, d'une part de ce que l'administration aurait, lors d'un contrôle antérieur, accepté la déduction des provisions dont s'agit, d'autre part de ce que l'administration aurait donné une interprétation du texte fiscal, dans une instruction du 2 novembre 1971, qui ferait obstacle à l'imposition ;

Considérant, sur le premier point, qu'il résulte de l'instruction que les redevances provisionnées à l'égard des sociétés C et P au cours des années 1971 à 1973 ont été rejetées par l'administration à l'occasion d'un contrôle effectué en 1975 ; que, si les rehaussements correspondants ont été abandonnés en 1976 en raison d'un double emploi avec les redressements dont avaient antérieurement fait l'objet deux sociétés absorbées par la société exposante, l'administration n'a donné, à cette occasion, aucune interprétation formelle du texte fiscal dont la société pourrait utilement se prévaloir ;

Considérant, sur le second point, que l'instruction de la Direction générale des impôts du 2 novembre 1971, n° 4-E-6-71, traite de la possibilité de déduire, en raison de difficultés d'interprétation qui se sont produites, des dépenses qui avaient été inscrites en frais à payer alors que des écritures de provisions auraient dû être passées ;

Que cette position favorable de l'administration ne peut, en tout état de cause, être utilement invoquée en l'espèce par la société requérante, laquelle ne fait pas état de circonstances qui, en 1978, auraient justifié l'inscription des sommes dont s'agit à un compte de provisions au lieu des écritures de frais à payer qu'elle a passées.

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

D E C I D E

Article 1er : La requête de la société L.M.E. est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société L.M.E. et au Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget.