

C.A.A.PARIS 17 JUILLET 1990

N°782 et 789

CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES

c/ MINISTRE DELEGUE, CHARGE DU BUDGET

DOSSIERS BREVETS 1991.III.5

**GUIDE DE LECTURE**

SOCIETE CIVILE GERANT DES  
LICENCES DE REPRODUCTION ET DE  
COMMERCIALISATION DE MARQUES  
VEGETALES :

ASSUJETTISSEMENT A L'IMPOT  
SUR LES SOCIETES

I - LES FAITS

- : La société civile Caisse de Gestion des Licences Végétales, constituée entre 35 obtenteurs de variétés végétales, agit en tant que mandataire de ses adhérents et accorde, en leur nom, des licences d'exploitation d'obtentions végétales à des producteurs, des vendeurs et des multiplicateurs.
  
- : L'administration fiscale assujettit la Caisse de Gestion des Licences Végétales à l'impôt sur les sociétés au titre des exercices 1980 et 1981.
  
- : L'administration fiscale ayant rejeté la réclamation de la Caisse de Gestion des Licences Végétales, celle-ci saisit le Tribunal administratif de Paris.
  
- 10 mars 1988 : Le Tribunal administratif de Paris rejette la demande en décharge d'impôt sur les sociétés de la Caisse de Gestion des Licences Végétales.
  
- 30 mai 1988 : Appel de la société auprès du Conseil d'Etat.
  
- 2 janvier 1989 : Le Président de la 9ème sous-section de la section du contentieux du Conseil d'Etat transmet le recours de la société à la Cour administrative d'appel de Paris.
  
- 17 juillet 1990 : La Cour administrative d'appel de Paris confirme la décision du Tribunal administratif de Paris.

## II - LE DROIT

La Cour administrative d'appel de Paris juge que lorsqu'une société civile constituée entre des obtenteurs de variétés végétales a pour activité de faire attribuer en leur nom des licences d'obtentions végétales et de commercialiser en leur nom des marques végétales, et qu'elle est rémunérée par un pourcentage du montant des redevances encaissées pour le compte des obtenteurs, cette société est passible de l'impôt sur les sociétés. L'assujettissement de la société civile à l'impôt sur les sociétés se justifie d'autant plus que les statuts prévoient une répartition du boni de liquidation entre les associés, et que la société s'est livrée à des acquisitions immobilières ainsi qu'à des activités de placement des redevances perçues pour le compte des obtenteurs.

### A. LE PROBLEME

#### 1° Prétentions des parties

- a) Le demandeur (Caisse de Gestion des Licences Végétales) soutient qu'il ne poursuit aucun but lucratif, ceci étant confirmé par le fait qu'aucune répartition de bénéfices n'a eu lieu depuis la création de la société. Il ne doit pas, ainsi, être assujetti à l'impôt sur les sociétés.
  
- b) Le défendeur (Ministre délégué, chargé du Budget) soutient que la Caisse de Gestion des Licences Végétales exerce une véritable activité de gestion d'affaires : elle agit en effet en tant que mandataire de ses adhérents et elle est rémunérée par un pourcentage du montant des redevances de licences d'exploitation d'obtentions végétales accordées par ces adhérents. Le caractère lucratif des activités de la Caisse de Gestion des Licences Végétales est renforcé par le fait qu'il existe une clause statutaire de répartition du boni de liquidation de la société, et que cette dernière s'est livrée à des acquisitions immobilières ainsi qu'à des activités de placement des redevances perçues. La Caisse de Gestion des Licences Végétales doit, dès lors, être assujettie à l'impôt sur les sociétés.

2° Enoncé du problème

Dans quelles situations une société civile constituée entre des inventeurs (en l'occurrence des obtenteurs de variétés végétales) aux fins de conclure des contrats de licence en leur nom perd-elle son caractère de transparence fiscale et devient-elle passible de l'impôt sur les sociétés ?

B. LA SOLUTION

1° Enoncé de la solution

"(...) Considérant que la société civile Caisse de Gestion des Licences Végétales a été constituée entre trente cinq obtenteurs publics et privés de variétés végétales ; qu'elle a pour objet "la gestion des intérêts de sélectionneurs obtenteurs ou de leurs représentants en ce qui concerne la propriété de leurs créations végétales, la délivrance, en leur nom, de licences permettant de reproduire et de commercialiser celles de leurs obtentions dont les marques et appellations ont été déposées, de poursuivre, pour leur compte, la perception des droits qui sont attachés à l'utilisation des licences accordées et, pour ce faire, réaliser toute opération mobilière ou immobilière..." ; qu'elle agit en tant que mandataire de ses adhérents et délivre des licences permettant l'exploitation des variétés végétales par les multiplicateurs, producteurs et vendeurs ; qu'elle perçoit à ce titre 5 % du montant des redevances attachées à l'exploitation des licences ; que l'ensemble de cette activité, qui ne comporte aucun acte de production agricole proprement dit, constitue des prestations de services de nature industrielle ou commerciale qui placent ladite société, par application des articles 34 et 206-2 susrappelés du Code, dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés ;

Considérant qu'il résulte des stipulations des statuts de la société qu'en cas de dissolution ou de liquidation, l'actif net sera réparti entre tous les porteurs de parts ; que s'il n'est pas contesté qu'aucune distribution de bénéfices n'a eu lieu, la clause de répartition du boni de liquidation, dès lors qu'elle ne limite pas le droit des actionnaires à la seule reprise de leur apport, est de nature à donner à la personne morale un caractère lucratif ; qu'il résulte en outre de l'instruction que la société s'est livrée à des acquisitions immobilières et à des activités de placement des redevances perçues pour le compte des obtenteurs ; que, dans ces conditions, elle n'est pas fondée à soutenir qu'elle ne poursuivait aucun but lucratif".

## 2° Commentaire de la solution

Par cette décision, la Cour administrative d'appel de Paris juge qu'une société civile dont l'activité est de conclure des contrats de licence d'exploitation de variétés végétales et de marques individualisant ces créations végétales, effectue des prestations de nature commerciale qui la placent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

On sait que les sociétés civiles sont, dans la majorité des cas, soumises au régime d'imposition des sociétés de personnes : les bénéfices qu'elles peuvent réaliser sont imposés, non pas au nom de la société civile (tel serait le cas si celle-ci était passible de l'impôt sur les sociétés), mais à celui de leurs associés. Chaque associé est ainsi imposé directement, à hauteur de la quote-part de ses droits dans les résultats de la société civile. A ce régime se substitue toutefois celui de l'assujettissement de la société civile à l'impôt sur les sociétés, dans deux situations :

. A la suite d'une option volontaire, une telle possibilité d'option étant prévue par la doctrine de l'administration fiscale (1).

. Lorsque, selon l'article 206-2 du Code général des impôts, la société civile se livre à des opérations visées aux articles 34 et 35 du Code, c'est-à-dire, essentiellement, à l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale.

En ce qui concerne, par ailleurs, les obtenteurs de variétés végétales, ceux-ci sont imposés, par application des dispositions de l'article 63 du Code général des impôts, dans la catégorie des bénéfices agricoles, selon le régime de faveur applicable aux entreprises industrielles qui cèdent ou concèdent un brevet d'invention (2).

---

(1) *D. adm.* 4H-1131, n° 34 et 35, 30 avril 1988.

(2) *Application des dispositions de l'article 238 bis G du Code général des impôts. Pour de plus amples précisions concernant le régime d'imposition des obtenteurs de variétés végétales, voir notamment l'ouvrage de M. J.L. Pierre, "fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels", nos 191 à 200, E.F.E., diffusion LITEC, 1990.*

Dans la décision Caisse de Gestion des Licences Végétales du 17 juillet 1990, la Cour administrative d'appel de Paris juge qu'une société civile qui gère les intérêts d'obteneurs de variétés végétales en faisant délivrer, en leur nom, des licences d'exploitation et qui perçoit une quote-part de ces redevances de licences, n'exerce "aucun acte de production agricole proprement dit", et effectue par conséquent des "prestations de services de nature industrielle ou commerciale" qui la rendent passible de l'impôt sur les sociétés. On ne sera pas surpris par cette décision, l'activité de commercialisation de droits de la propriété industrielle et de droits assimilés ayant, incontestablement, un caractère commercial (3). Une société civile qui exploite de tels éléments incorporels n'échappe à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés que dans la mesure où elle est propriétaire des droits qui sont ultérieurement cédés ou concédés, et à condition que cette détention des droits ne résulte pas elle-même d'une acquisition à titre onéreux.

Bien que ceci n'apparaisse pas nécessaire en soi, en raison de la qualification de "prestations de services de nature industrielle ou commerciale", la Cour administrative d'appel de Paris rejette par ailleurs l'argumentation de la société, relative au caractère non lucratif de son activité. La Cour relève que l'argument, invoqué par la société, de l'absence de distributions de bénéfices n'est pas opérant, les statuts prévoyant une règle de répartition du boni de liquidation. La Cour relève également que la société s'est livrée à des acquisitions immobilières et à des activités de placement des redevances perçues pour le compte des obtenteurs. Il est loin d'être certain qu'en l'absence d'activité d'agent d'affaires de la société, ces éléments auraient par eux-mêmes pu justifier son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

On observera que cette décision de jurisprudence a pour effet de placer dans la même situation d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés la Caisse de Gestion des Licences Végétales et la Société d'Intérêt Collectif Agricole de Sélectionneurs Obtenteurs de Variétés Végétales (SICASOV).

---

(3) *Il en est de même en ce qui concerne, situation assez proche, la gestion de droits de reproduction d'oeuvres : Conseil d'Etat, 24 mars 1976, n°94 403.*

Bien que le fonctionnement de la SICASOV soit quelque peu différent de celui de la Caisse de Gestion des Licences Végétales, la SICASOV se faisant concéder par ses membres des licences de certificats d'obtentions végétales et sous-concédant celles-ci à des tiers, la SICASOV est également assujettie à l'impôt sur les sociétés, cet assujettissement résultant d'une prise de position de l'administration fiscale (4).

Jean-Luc Pierre

---

(4) *Instruction du 4 août 1977, 5E-7-77.*

N° 89PA00782  
N° 89PA00789

REPUBLIQUE FRANCAISE

-----  
Sté "CAISSE DE GESTION DES  
LICENCES VEGETALES"  
-----

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

M. RIVIERE  
Président  
-----

Mme MARTIN  
Rapporteur  
-----

M. BERNAULT  
Commissaire du gouvernement  
-----

Arrêt du 17 juillet 1990

LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS

(3ème chambre)

I - VU l'ordonnance en date du 2 janvier 1989 par laquelle le président de la 9ème sous-section de la section du contentieux du Conseil d'Etat a transmis à la cour administrative d'appel de Paris, en application de l'article 17 du décret n° 88-906 du 2 septembre 1988, la requête présentée au Conseil d'Etat par la "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES" ;

VU, enregistrée sous le n° 89PA00782, la requête présentée par la "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES", société civile à capital variable, dont le siège est 7, rue Coq-Héron 75001 Paris, représentée par son directeur général ; elle a été enregistrée le 30 mai 1988 au secrétariat de la section du contentieux du Conseil d'Etat ; la société demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler le jugement n° 61312/2 en date du 10 mars 1988 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en décharge de la taxe sur les frais généraux à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 1981 ainsi que des pénalités y afférentes ;

2°) de prononcer la décharge demandée ;

3°) de lui accorder le remboursement des frais exposés en première instance et en appel ;  
.....

II - VU l'ordonnance en date du 2 janvier 1989 par laquelle le président de la 9ème sous-section de la section du contentieux du Conseil d'Etat a transmis à la cour administrative d'appel de Paris, en application de l'article 17 du

décret n° 88-906 du 2 septembre 1988, la requête présentée au Conseil d'Etat par la "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES" ;

VU, enregistrée sous le n° 89PA00789, la requête présentée par la "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES", société civile à capital variable, dont le siège est 7, rue Coq-Héron 75001 Paris, représentée par son directeur général ; elle a été enregistrée le 30 mai 1988 au secrétariat de la section du contentieux du Conseil d'Etat ; la Caisse demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler le jugement n° 61313/2 en date du 10 mars 1988 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en décharge des cotisations à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1980 et 1981 et des pénalités y afférentes ainsi que de l'amende fiscale prévue à l'article 1763 A du code général des impôts ;

2°) de prononcer les décharges demandées ;

3°) de lui accorder le remboursement des frais exposés en première instance et en appel ;

.....

VU les autres pièces des dossiers ;

VU le code général des impôts ;

VU le code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel ;

VU la loi n°87-1127 du 31 décembre 1987 ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience du 3 juillet 1990 :

- le rapport de Mme MARTIN, conseiller,

- et les conclusions de M. BERNAULT, commissaire du gouvernement ;

Considérant que les requêtes susvisées de la société "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES" présentent à juger des questions semblables ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par un même arrêt ;

Sur l'étendue du litige :

Considérant que, par une décision en date du 1er décembre 1989 postérieure à l'introduction de la requête n° 89PA00789, le directeur des services fiscaux a accordé à la "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES" un dégrèvement de

5.788 F correspondant au montant des amendes fiscales auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1980 et 1981 ; que, dans cette mesure, les conclusions de la requête sont devenues sans objet ;

Sur le principe de l'imposition à l'impôt sur les sociétés au titre des années 1980 et 1981 :

Considérant qu'aux termes du 2 de l'article 206 du code général des impôts, les sociétés civiles sont passibles de l'impôt sur les sociétés "si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35" ; que ces articles 34 et 35 sont ceux qui définissent les bénéfices imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

Considérant que la société civile "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES" a été constituée entre trente-cinq obtenteurs publics et privés de variétés végétales ; qu'elle a pour objet "la gestion des intérêts de sélectionneurs obtenteurs ou de leurs représentants en ce qui concerne la propriété de leurs créations végétales, la délivrance, en leur nom, de licences permettant de reproduire et de commercialiser celles de leurs obtentions dont les marques et appellations ont été déposées, de poursuivre, pour leur compte, la perception des droits qui sont attachés à l'utilisation des licences accordées et, pour ce faire, réaliser toute opération mobilière ou immobilière..." ; qu'elle agit en tant que mandataire de ses adhérents et délivre des licences permettant l'exploitation des variétés végétales par les multiplicateurs, producteurs et vendeurs ; qu'elle perçoit à ce titre 5 % du montant des redevances attachées à l'exploitation des licences ; que l'ensemble de cette activité, qui ne comporte aucun acte de production agricole proprement dit, constitue des prestations de services de nature industrielle ou commerciale qui placent ladite société, par application des articles 34 et 206-2 susrappelés du code, dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés ;

Considérant qu'il résulte des stipulations des statuts de la société qu'en cas de dissolution ou de liquidation, l'actif net sera réparti entre tous les porteurs de parts ; que s'il n'est pas contesté qu'aucune distribution de bénéfices n'a eu lieu, la clause de répartition du boni de liquidation, dès lors qu'elle ne limite pas le droit des actionnaires à la seule reprise de leur apport, est de nature à donner à la personne morale un caractère lucratif ; qu'il résulte en outre de l'instruction que la société s'est livrée à des acquisitions immobilières et à des activités de placement des redevances perçues pour le compte des obtenteurs ; que, dans ces conditions, elle n'est pas fondée à soutenir qu'elle ne poursuivait aucun but lucratif ;

Sur l'application de l'article 218 bis du code général des impôts :

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 218 bis du code général des impôts, les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206 sont personnellement soumises audit impôt à raison de la part des bénéfices correspondant aux droits qu'elles détiennent, dans les conditions prévues à l'article 8 en qualité de membres des sociétés mentionnées audit article, au nombre desquelles figurent les sociétés en participation ; qu'en vertu des dispositions de l'article 238 bis K du même code, la part de bénéfices d'une société en participation correspondant aux droits inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne qui détient ces droits ; qu'il résulte de l'instruction que la société requérante a, par acte enregistré le 21 juin 1979, constitué, avec une autre société avec laquelle elle a mis ses moyens en commun, une société en participation dont elle assure la gérance tout en continuant à exercer son activité de gestion d'affaires ; que dès lors que la société requérante était passible de l'impôt sur les sociétés, c'est à bon droit que sa quote-part de résultats provenant de la société en participation a été déterminée selon les règles applicables aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés et soumise à cet impôt ;

Sur l'interprétation administrative de la loi fiscale :

Considérant qu'aux termes de l'article 1649 quinquies E du code général des impôts, repris à l'article L.80 A du livre des procédures fiscales : "Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente" ;

Considérant que, d'une part, la contestation de la Caisse ne concerne pas un rehaussement d'impositions antérieures, mais des impositions qui, en l'absence de déclaration de sa part, avaient le caractère d'impositions primitives ; qu'elle ne peut en conséquence invoquer le premier alinéa de l'article 1649 quinquies E précité ; que si, d'autre part, elle invoque sur le fondement du second alinéa du même article une instruction en date du 3 novembre 1975 publiée au bulletin officiel de la direction générale des impôts sous le n° 13 L 12.75, cette instruction, qui concerne l'article 1649 quinquies E lui-même, ne constitue pas l'interprétation du

texte fiscal qui sert de base aux rappels de droits en litige ; qu'enfin, elle ne peut invoquer les dispositions de ce même second alinéa, en se prévalant d'une position prise par l'administration à son égard ;

Sur le principe de l'imposition à la taxe sur certains frais généraux déduits des résultats imposables de l'exercice 1981 :

Considérant qu'aux termes de l'article 5 de la loi n° 81-734 du 3 août 1981 : "Les redevables de l'impôt sur les sociétés doivent acquitter avant le 16 octobre 1981 un prélèvement exceptionnel pour 1981 de 10 % des frais généraux mentionnés aux c, d, e et f de l'article 39-5 du code général des impôts, déduits de leurs résultats imposables au titre de 1980" ;

Considérant qu'ainsi qu'il a été dit, la "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES" était passible de l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1981 ; que, par suite, c'est à bon droit qu'elle a été assujettie au titre de cette année à la taxe sur certains frais généraux ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les conclusions des requêtes de la société "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES" doivent être rejetées, sans qu'il y ait lieu de faire droit, dans les circonstances de l'espèce, à la demande tendant au remboursement de frais de procédure qu'elle aurait engagés et qui ne sont pas justifiés ;

D E C I D E

---

Article 1er : Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête n° 89PA00789 de la société "CAISSE DE GESTION DES LICENCES VEGETALES" à concurrence des sommes de 2.541 F et 3.247 F dont le dégrèvement a été prononcé.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête n° 89PA00789 et les conclusions de la requête n° 89PA00782 sont rejetés.