

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 C-2-04

N° 67 du 14 AVRIL 2004

FRAIS ET CHARGES. CHARGES D'EXPLOITATION. CHARGES EXTERNES.
REDEVANCES POUR L'EXPLOITATION DE DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INDUSTRIELLE.
I DE L'ARTICLE 54 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2001 CODIFIÉ SOUS L'ARTICLE 39-12 DU CODE
GENERAL DES IMPOTS ET ABROGEANT L'ARTICLE 39 TERDECIES 1 BIS DU MEME CODE.

(C.G.I., art. 39-12)

NOR : ECO F 0410015 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Le I de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2001 (n° 2001-1276 du 28 décembre 2001) modifie le régime fiscal particulier des redevances de certains droits de la propriété industrielle lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire.

Les aménagements suivants sont apportés au dispositif :

- les redevances tirées de l'exploitation de certains droits de la propriété industrielle ne sont plus exclues du régime des plus-values à long terme prévu au 1 de l'article 39 terdecies du code général des impôts (abrogation du 1 bis de l'article 39 terdecies précité) ;
- les redevances versées par l'entreprise concessionnaire ne sont déductibles de son résultat que pour une fraction de leur montant.

Ces aménagements s'appliquent aux redevances prises en compte à compter du 1^{er} janvier 2002 dans les résultats des entreprises concédantes et concessionnaires.

●

INTRODUCTION

1. Conformément au 1 bis de l'article 39 terdecies du code général des impôts, le montant des redevances tirées de l'exploitation de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels répondant aux conditions prévues au 1 de l'article précité, est exclu du régime des plus-values à long terme lorsque ces redevances ont été admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et qu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire.

2. Le c du I de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2001 supprime cette exclusion en abrogeant le 1 bis de l'article 39 terdecies précité. Corrélativement, le A du I de l'article 54 susmentionné prévoit un nouveau 12 à l'article 39 du code général des impôts aux termes duquel, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire, le montant des redevances prises en compte pour le calcul du résultat net imposable selon le régime mentionné au 1 de l'article 39 terdecies déjà cité n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire que dans le rapport existant entre le taux réduit d'imposition applicable à ce résultat net et le taux normal de l'impôt sur les sociétés.

La présente instruction commente ces dispositions.

Section 1 : Champ d'application de la mesure

Sous-section 1 : Entreprises concédantes et concessionnaires concernées

3. Le nouveau 12 de l'article 39 du code général des impôts limite le montant des redevances déductible chez l'entreprise concessionnaire dès lors que la concession est consentie par une entreprise avec laquelle existent des liens de dépendance.

4. Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies à l'alinéa précédent, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

5. La définition des liens de dépendance est strictement identique à celle qui était prévue au 1 bis de l'article 39 terdecies du code général des impôts.

6. Au sens de la présomption établie par le 12 de l'article 39 précité, ces liens de dépendance peuvent être bilatéraux ou résulter d'une situation triangulaire.

I. Liens de dépendance bilatéraux

7. Le texte légal répute dépendantes l'une de l'autre, les entreprises dont l'une détient directement ou par personne interposée, la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision.

Cette présomption de dépendance repose sur un critère de droit ou un critère de fait (cf. documentation de base 4 B 2221 n° 73 et suivants du 7 juin 1999).

II. Situation triangulaire

8. Le lien de dépendance entre deux entreprises peut résulter des liens qui existent entre chacune d'elles et une tierce entreprise, même en l'absence de liens bilatéraux entre elles.

9. La dépendance par rapport à cette tierce entreprise est déterminée dans des conditions analogues à celle définie dans le cadre des liens bilatéraux. Dans cette situation, sont réputées dépendantes l'une de l'autre les entreprises liées à une tierce entreprise qui détient, directement ou indirectement, la majorité du capital de l'une et l'autre d'entre elles ou y exerce en fait le pouvoir de décision (cf. documentation de base 4 B 2221 n° 81 et suivants du 7 juin 1999).

Sous-section 2 : Redevances concernées

10. Seules les redevances prises en compte pour le calcul du résultat net imposable selon le régime de faveur mentionné au 1 de l'article 39 terdecies du code général des impôts sont déductibles du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire pour une fraction de leur montant.

11. En application du 1 de l'article 39 terdecies du code général des impôts, le régime des plus-values à long terme est applicable au résultat net de la concession de licences d'exploitation des brevets ou d'inventions brevetables. Il en est de même en ce qui concerne le résultat net de la concession d'un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions suivantes :

- a. le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ;
- b. il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ;
- c. il doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat que celui-ci.

12. Ce régime de faveur n'est pas applicable lorsque les éléments mentionnés ci-dessus ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif immobilisé ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

I. Les brevets.

13. Il s'agit des brevets en cours de validité délivrés par décision du directeur de l'institut national de la propriété industrielle (I.N.P.I.) ou, sous certaines conditions, dans un pays étranger (pour plus de précisions cf. documentation de base 4 B 2221 n^{os} 8 et suivants du 7 juin 1999).

II. Les inventions brevetables.

14. Pour entrer dans le champ d'application du 1 de l'article 39 terdecies déjà cité, sous réserve qu'il ne soit pas contraire à l'ordre public et aux bonnes mœurs, un droit de la propriété industrielle doit satisfaire les trois critères suivants :

- constituer une invention nouvelle ;
- impliquer une activité inventive ;
- être susceptible d'application industrielle (cf. documentation de base 4 B 2221 n^{os} 14 et suivants du 7 juin 1999).

III. Les procédés de fabrication industriels qui constituent l'accessoire indispensable d'un brevet ou d'une invention brevetable.

15. Entrent dans le champ d'application du 1 de l'article 39 terdecies précité les procédés de fabrication industriels non brevetables qui remplissent les conditions prévues par la documentation de base (4 B 2221 n^o 26 et suivants du 7 juin 1999).

Section 2 : Effets de la mesure

Sous-section 1 : Maintien de la taxation au taux réduit des redevances perçues par l'entreprise concédante

16. Le c du I de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2001 abroge le 1 bis de l'article 39 terdecies du code général des impôts. En conséquence, les redevances tirées de l'exploitation des éléments mentionnés au 1 de l'article 39 terdecies ne sont plus exclues du régime des plus-values à long terme prévu au même 1 lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire.

17. En contrepartie, les redevances versées par l'entreprise concessionnaire ne sont déductibles de son résultat imposable que pour une fraction de leur montant.

Sous-section 2 : Déduction limitée des redevances versées par l'entreprise concessionnaire

18. Aux termes du A du I de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2001, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire, le montant des redevances prises en compte pour le calcul du résultat net imposable selon le régime mentionné au 1 de l'article 39 terdecies déjà cité n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire que dans le rapport existant entre le taux réduit d'imposition applicable à ce résultat net et le taux normal de l'impôt sur les sociétés.

19. Le numérateur du rapport diffère en fonction de la situation fiscale de l'entreprise concédante. Il peut s'établir à :

- 19 % si cette dernière est imposable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ¹ ;
- 15 % s'il s'agit d'une petite ou moyenne entreprise imposable à l'impôt sur les sociétés dont les bénéficiaires imposables sont inférieurs à 38 120 euros ² ;
- 16 % si l'entreprise concédante est soumise à l'impôt sur le revenu.

20. Le dénominateur du rapport est fixé au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés prévu au deuxième alinéa de l'article 219-I, soit 33 1/3 %. Il s'agit d'un taux forfaitaire qui s'applique quelle que soit la situation fiscale du concessionnaire.

Section 3 : Possibilité de renoncer à ces dispositifs

21. Il sera admis que l'entreprise concédante peut ne pas se placer sous le bénéfice des dispositifs respectivement prévus aux articles 39 terdecies et 39-12 du code général des impôts.

La renonciation est alors globale pour l'ensemble des redevances perçues par la concédante.

Dans cette hypothèse, l'entreprise concessionnaire n'est pas soumise aux dispositions prévues à l'article 39-12 du même code à la condition de joindre à sa déclaration annuelle de résultats et au titre de chaque concession, une attestation établie sur papier libre indiquant :

- le nom ou la raison sociale, l'adresse du siège ou du principal établissement, l'activité de l'entreprise concessionnaire et celle de l'entreprise concédante ;
- la nature du lien de dépendance existant entre l'entreprise concessionnaire et l'entreprise concédante au sens du 12 de l'article 39 du code déjà cité ;
- le taux d'imposition appliqué aux redevances perçues par la concédante.

Section 4 : Entrée en vigueur

22. Les nouvelles dispositions s'appliquent aux redevances prises en compte à compter du 1^{er} janvier 2002 dans les résultats des entreprises concédantes et concessionnaires.

23. Toutefois, la mesure de tempérament prévue au n° 21 s'applique aux redevances prises en compte au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2003.

Annoter : documentation de base 4 B 2221 et 4 C.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



¹ Même si l'entreprise concédante est imposée en partie au taux de 15 %.

² Conformément au b du I de l'article 215 du code général des impôts.

Annexe : Article 54 de la loi de finances pour 2001 (loi n° 2001-1276 du 28 décembre 2001)**Article 14**

I - Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. - L'article 39 est complété par un 12 ainsi rédigé :

« 12. Lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire, le montant des redevances prises en compte pour le calcul du résultat net imposable selon le régime mentionné au 1 de l'article 39 terdecies n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire que dans le rapport existant entre le taux réduit d'imposition applicable à ce résultat net et le taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219.

« Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

« - lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

« - lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies à l'alinéa précédent, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

« Les modalités d'application du présent 12 sont fixées par décret en Conseil d'Etat. »

B. - Le 1 de l'article 93 est complété par un 8o ainsi rédigé :

« 8o Les redevances de concessions de produits de la propriété industrielle définies l'article 39 terdecies. Lorsqu'il existe des liens de dépendance entre le concédant et le concessionnaire, le montant des redevances est déductible dans les conditions et limites fixées au 12 de l'article 39. »

C. - Le 1 bis de l'article 39 terdecies et le I bis de l'article 93 quater sont abrogés.

D. - Les mots : « 1 bis de l'article 39 terdecies » sont remplacés par les mots : « 12 de l'article 39 » aux :

- e du 3 du I de l'article 150-0 C ;
- 2 du II de l'article 163 bis G ;
- deuxième alinéa du II de l'article 163 octodecies A ;
- deuxième alinéa du b et 2o du f du I de l'article 219 ;
- troisième alinéa du I de l'article 235 ter ZC ;
- 4 de l'article 238 bis ;
- premier alinéa du h de l'article 238 bis HN ;
- deuxième alinéa de l'article 1465 B.

(...) III - A - Les dispositions du A, du B et du C du I s'appliquent aux redevances prises en compte à compter du 1er janvier 2002 dans les résultats des concédants et concessionnaires.