



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 B-2-09

N° 21 DU 24 FEVRIER 2009

PLUS ET MOINS-VALUES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES). REGIME FISCAL DES PLUS OU MOINS-VALUES A LONG TERME. CESSIONS DE BREVETS ET ELEMENTS ASSIMILES PAR LES ENTREPRISES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES. ELIGIBILITE AU REGIME DES PLUS-VALUES A LONG TERME PREVUE PAR L'ARTICLE 14 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2008.

(C.G.I., art. 219 I a quater)

NOR : ECE L 09 10005 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Le I de l'article 14 de la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) prévoit l'application du régime des plus-values à long terme pour les cessions de brevets et d'éléments assimilés réalisées par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, sous réserve qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39 du code général des impôts.

Cette mesure s'applique aux plus ou moins-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 26 septembre 2007.

La présente instruction a pour objet de commenter ces dispositions.

•

- 1 -

24 février 2009

3 507021 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

INTRODUCTION

1. Les plus ou moins-values de cessions de brevets, d'inventions brevetables et de procédés de fabrication industriels réalisées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés étaient jusqu'à présent comprises dans le résultat imposable au taux de droit commun.

Le résultat net de la concession de ces mêmes produits relève quant à lui, pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, du régime des plus-values à long terme.

2. Le I de l'article 14 de la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) modifie le régime actuel et étend l'application du régime des plus-values à long terme aux cessions de brevets et d'éléments assimilés réalisées par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

Cette mesure s'applique aux plus ou moins-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 26 septembre 2007.

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

Section 1 : Rappel du régime antérieur

3. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1997, le régime des plus et moins-values à long terme ne s'applique pas aux plus ou moins-values réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés provenant de la cession d'éléments de l'actif, à l'exception de certains titres, notamment les titres de participation revêtant ce caractère au plan comptable et de certains produits de la propriété industrielle.

Les plus ou moins-values de cession exclues du régime des plus ou moins-values à long terme en application du a quater du I de l'article 219 relèvent donc du régime fiscal des plus ou moins-values à court terme et sont comprises, à ce titre, dans le résultat imposable au taux de droit commun.

4. S'agissant du régime de la propriété industrielle, seul le résultat net de la concession de licences d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels mentionnées au 1 de l'article 39 terdecies réalisé par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés est soumis au régime des plus-values à long terme et bénéficie du taux réduit de 15 % mentionné au a du I a de l'article 219.

Par ailleurs, conformément au 12 de l'article 39, 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 des plus-values à long terme n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire qu'à hauteur du rapport existant entre le taux réduit d'imposition applicable à ce résultat net et le taux de droit commun¹.

5. En revanche, les plus-values de cession de ces mêmes droits sont imposables à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun conformément au 1^{er} alinéa du a quater du I de l'article 219.

Section 2 : Nouveau régime

6. Pour les exercices ouverts à compter du 26 septembre 2007, les plus ou moins-values de cession des brevets, d'inventions brevetables ou des procédés de fabrication réalisées par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés relèvent du régime des plus ou moins-values à long terme.

1 Cf. DB 4 B 2221 n^{os} 54 et suivants pour plus de précisions sur les concessions de licence d'exploitation et le BOI 4 C-2-04 s'agissant de la situation des entreprises liées.

A. CHAMP D'APPLICATION

I. Entreprises concernées

7. Le nouveau régime des plus-values à long terme concerne les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option, les sociétés ou groupements dont les résultats sont imposés selon le régime des sociétés de personnes pour la fraction qui revient à leurs associés ou membres relevant de l'impôt sur les sociétés, ainsi que l'ensemble des entités redevables de cet impôt au taux normal sur tout ou partie de leurs résultats (associations, fondations, régies, établissements publics, établissements stables de sociétés étrangères, etc...).

II. Opérations concernées

8. Les nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations de cession, c'est-à-dire à toute opération entraînant la sortie de l'actif de l'entreprise des éléments en cause.

La cession revêt le plus souvent la forme d'une vente, mais peut également consister en d'autres opérations (apport en société, échange, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité, etc...) ou résulter d'événements tels que l'expropriation, l'expulsion, l'éviction ou la réquisition.

Pour plus de précisions sur ces notions, il est renvoyé à la doctrine administrative 4 B 123 n^{os} 10 et suivants du 7 juin 1999.

III. Droits de propriété industrielle éligibles

9. Le régime des plus-values à long terme s'applique aux opérations portant sur des brevets, des inventions brevetables, et sous certaines conditions, sur des procédés de fabrication industriels qui constituent l'accessoire indispensable de brevets ou d'inventions brevetables².

a) Les brevets

10. Un brevet est un titre de propriété industrielle protégeant une invention, délivré, au terme de la procédure prévue aux articles L 612-1 et suivants du code de la propriété intellectuelle, pour une durée de vingt ans à compter du jour du dépôt de la demande par le directeur de l'institut national de la propriété industrielle (INPI) ou, sous certaines conditions, dans un pays étranger.

Les brevets doivent être en cours de validité pour bénéficier du régime des plus-values à long terme.

b) Les inventions brevetables

11. La notion d'invention brevetable est définie aux articles L. 611-10 et suivants du code de la propriété intellectuelle. Sous réserve qu'elle ne soit pas contraire à l'ordre public et aux bonnes mœurs, une invention brevetable doit satisfaire les trois critères suivants :

- constituer une invention nouvelle ;
- impliquer une activité inventive ;
- être susceptible d'application industrielle.

² De manière générale, pour plus de précisions sur ces notions, il est renvoyé aux commentaires figurant dans la DB 4 B 2221 n^{os} 8 et suivants du 7 juin 1999.

c) Les procédés de fabrication industriels qui sont l'accessoire indispensable d'un brevet ou d'une invention brevetable

12. Les contrats portant sur un brevet ou une invention brevetable prévoient fréquemment le transfert simultané d'un procédé accessoire qui est lié à cet élément.

Un procédé de fabrication industriel correspond à un moyen technique qui est mis en œuvre directement dans le processus de fabrication d'un produit industriel.

13. Pour bénéficier du régime spécial, les procédés de fabrication industriels doivent remplir les conditions cumulatives suivantes prévues au I de l'article 39 terdecies :

- le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ;
- il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ;
- 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.

B. CONDITIONS D'APPLICATION

I. Inscription des droits

14. Pour bénéficier du régime des plus-values à long terme tel que précisé à l'article 39 terdecies, les droits de la propriété industrielle concernés doivent présenter le caractère d'éléments de l'actif immobilisé³.

15. Par suite, l'assimilation ne s'étend pas aux cessions qui sont réalisées par des entreprises ayant pour objet le commerce des droits attachés à la propriété industrielle et pour lesquelles les cessions dont il s'agit constituent, en réalité, des opérations sur stock dont les résultats doivent être compris dans le bénéfice d'exploitation imposé au taux de droit commun.

En revanche, les entreprises qui limitent leur négoce, sauf exceptions nécessitées par leur activité même, à la cession de brevets, procédés ou techniques, qu'elles ont découverts ou mis au point elles-mêmes sont admises de plein droit au bénéfice de la taxation au taux réduit pour les profits qu'elles retirent de ces cessions (cf. DB 4 B 2221 n^{os} 34 et suivants).

II. Durée de détention

16. Le régime des plus-values à long terme n'est pas applicable lorsque les droits de la propriété concernés ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

Cette condition de durée de détention n'est pas exigée lorsque ces droits ont été découverts ou mis au point par l'entreprise ou lui ont été cédés à titre gratuit. Dans cette hypothèse, les cessions considérées sont soumises au régime des plus-values à long terme quelle que soit la durée de détention.

III. Exclusion des entreprises liées

17. Le régime des plus-values à long terme ne s'applique pas lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39.

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 personne.

Les cessions de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication réalisées par des entreprises liées, au sens du 12 de l'article 39, seront donc imposées dans les conditions de droit commun, selon le régime du court terme.

18. Cette condition tenant à l'absence de lien de dépendance entre les entreprises cédantes et cessionnaires s'apprécie à la date de cession des éléments éligibles.

³ Pour plus de précisions sur cette notion, il est renvoyé à l'instruction 4 A-13-05 du 30 décembre 2005 (n^{os} 2 et suivants).

Pour plus de précisions sur la caractérisation des liens de dépendance, il convient de se reporter au BOI 4 C-2-04 du 14 avril 2004 (n^{os} 3 à 9).

C. MODALITES D'APPLICATION

I. Détermination de la plus-value

19. Le montant de la plus-value réalisée lors de la cession des éléments éligibles est égal à la différence entre le prix de cession et la valeur d'origine.

En règle générale, le prix de cession s'entend de la valeur de la contrepartie reçue par le cédant. Il correspond à la somme acquise au vendeur en cas de vente, à la valeur réelle des biens reçus en cas d'échange, et à la valeur réelle des titres émis en rémunération en cas d'apport. Ce prix s'entend net des frais de cession.

Pour plus de précisions, s'agissant notamment du cas particulier des contrats globaux, il est renvoyé à la doctrine administrative 4 B 2221 n^o 47.

20. S'agissant de la valeur d'origine des éléments concernés, elle correspond à la valeur nette comptable pour laquelle ces éléments figuraient à l'actif du bilan du cédant.

II. Régime fiscal de la plus ou moins-value

21. Le régime fiscal des plus ou moins-values à long terme s'applique désormais aux plus-values de cession de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels tels que définis aux a, b, c du 1 de l'article 39 terdecies.

22. La plus-value de cession est déduite extra-comptablement du résultat de l'entreprise pour être soumise au régime des plus-values à long terme dans les conditions du 1 de l'article 39 terdecies.

La plus-value réalisée est susceptible de se compenser avec les moins-values à long terme de l'exercice, de s'imputer « euro pour euro » sur le déficit de l'exercice et les déficits reportables des exercices antérieurs, ou de s'imputer sur les moins-values à long terme constatées au cours des dix exercices antérieurs et qui n'ont pas encore été imputées.

Pour plus de précisions cf. DB 4 B 2221 n^{os} 50 et 51.

La plus-value nette à long terme est imposable au taux réduit de 15 % mentionné au a du I de l'article 219.

23. Si la cession d'un brevet qui est un élément amortissable par nature fait apparaître une moins-value, cette dernière constitue dans tous les cas une moins-value à court terme quel que soit le délai écoulé depuis l'entrée de cet élément cédé dans l'actif.

Section 5 : Entrée en vigueur

24. Ces dispositions s'appliquent aux plus ou moins-values de cessions réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 26 septembre 2007.

DB liée : 4 B 2221, 4 B 23

BOI liés : 4 C-2-04

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe 1: Article 14, I et IV de la loi de finances pour 2008 (Loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007)

ARTICLE 14

I. — Le a quater du I de l'article 219 du code général des impôts est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Par dérogation au premier alinéa, le régime des plus ou moins-values à long terme s'applique à la plus ou moins-value résultant de la cession d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel qui satisfait aux conditions prévues aux a, b et c du 1 de l'article 39 terdecies, sous réserve qu'il n'existe pas de liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39 ».

IV. — Le I s'applique aux plus ou moins-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 26 septembre 2007.