



ETUDES FISCALES INTERNATIONALES

PATRICK MICHAUD

Avocat

Aménagements des régimes fiscaux des cessions de brevets et éléments assimilés par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et de la plus-value d'apport d'un brevet à une société

Article 8 du projet de loi de finances pour 2008

Texte du projet de loi :

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 au 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. »

II. – Le I ter de l'article 93 quater du même code est ainsi rédigé :

« I ter. L'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport, par un inventeur personne physique, d'un brevet, d'une invention brevetable, ou d'un procédé de fabrication industriel qui satisfait aux conditions mentionnées aux a, b et c du 1 de l'article 39 terdecies, à une société chargée de l'exploiter peut, sur demande expresse du contribuable, faire l'objet d'un report jusqu'à la cession, au rachat, à l'annulation ou à la transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou, si elle intervient antérieurement, jusqu'à la cession par la société bénéficiaire de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication industriel. La plus-value en report d'imposition est réduite d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention échue des droits reçus en rémunération de l'apport au-delà de la cinquième.

« Le report d'imposition prévu au premier alinéa est maintenu en cas d'échange de droits sociaux mentionnés au même alinéa résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la cession, au rachat, à l'annulation ou à la transmission à titre gratuit des droits reçus lors de l'échange.

« En cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou reçus lors de l'échange mentionné au deuxième alinéa, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lors de la cession, du rachat, de l'annulation ou de la transmission à titre gratuit des droits sociaux.

« L'article 151 septies ne s'applique pas en cas d'exercice de l'option prévue au premier alinéa.

« Les dispositions du sixième alinéa du II de l'article 151 octies sont applicables aux plus-values dont l'imposition est reportée en application du premier alinéa ou dont le report est maintenu en application des deuxième ou troisième alinéas. »

III. – Dans le premier alinéa du I et II de l'article 210-0 A du même code, les mots : « au V de l'article 93 quater, » sont remplacés par les mots : « au I ter et au V de l'article 93 quater, ».

IV. – Les dispositions du I s'appliquent aux plus ou moins-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 26 septembre 2007.

Les dispositions des II et III s'appliquent aux apports réalisés à compter du 26 septembre 2007.

Exposé des motifs du projet de loi :

En matière d'impôt sur les sociétés, depuis 1997, les plus ou moins-values provenant de la cession de l'ensemble des éléments d'actif, à l'exception de certains titres du portefeuille, sont exclues du régime des plus et moins-values à long terme.

En revanche, afin de favoriser la recherche et le développement, le résultat net de la concession de brevets, d'inventions brevetables ou de certains procédés de fabrication industriels est soumis au régime des plus-values à long terme. Ce résultat net est donc imposé au taux de 15 %.

Dans le prolongement de cette mesure, le présent article vise à étendre, sous certaines conditions, le bénéfice du taux réduit aux cessions de brevets, d'inventions brevetables ou de certains procédés de fabrication industriels.

Afin d'éviter toute optimisation au sein des groupes, notamment internationaux, les plus-values réalisées lors de cessions entre entreprises liées ne pourront pas bénéficier du taux de 15 %.

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

Par ailleurs, le régime fiscal prévu au I ter de l'article 93 quater du code général des impôts permet le report d'imposition de la plus-value réalisée lors de l'apport, **par un inventeur personne physique**, d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel à une société chargée de l'exploiter jusqu'à la cinquième année suivant celle de l'apport ou jusqu'à la date de cession ou de rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport si elle est antérieure.

Ce délai de cinq ans ne tient pas compte des contraintes inhérentes au démarrage de l'activité de la société chargée d'exploiter le brevet et ne permet pas de garantir la rémunération de l'inventeur pour s'acquitter du paiement de la plus-value en report.

Le présent article a également pour objet d'aménager ce dispositif afin de permettre le maintien du report d'imposition, au-delà du délai de cinq ans précité, jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit de ses titres par l'inventeur ou jusqu'à la date de cession du brevet par la société si cette date est antérieure.

Elle prévoit en outre un abattement pour durée de détention d'un tiers de la plus-value d'apport au-delà de la cinquième année de détention, ce qui aboutit à une exonération totale

de la plus-value en report au terme de la huitième année suivant celle de réalisation de l'apport.

Enfin, divers aménagements sont proposés permettant de maintenir le report d'imposition en cas de transmission à titre gratuit des droits reçus lors de l'apport ou d'échange de ces droits à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de la société ayant reçu le brevet.

Cette mesure s'applique aux apports réalisés à compter du 26 septembre 2007.

Observations et décision de la Commission des finances:

La réglementation en matière de droits de propriété industrielle concerne autant les PME, qui démontrent des capacités d'innovation essentielles à notre économie, que les groupes de sociétés qui se concentrent aujourd'hui sur leurs activités stratégiques, parmi lesquelles les actifs immatériels clés. La fiscalité, plus encore que les conditions de dépôt des brevets, joue pour ces derniers un rôle déterminant dans les stratégies de localisation des activités de recherche et d'exploitation/ diffusion des droits qui en sont le résultat. Comme l'énonce dans son introduction le rapport de la commission sur l'Économie de l'immatériel dit « Levy-Jouyet », remis au ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie le 4 décembre 2006 (31) et dont le présent article est directement inspiré :

« Aujourd'hui, la véritable richesse n'est pas concrète, elle est abstraite. Elle n'est pas matérielle, elle est immatérielle. C'est désormais la capacité à innover, à créer des concepts et à produire des idées qui est devenue l'avantage compétitif essentiel. Au capital matériel a succédé, dans les critères essentiels du dynamisme économique, le capital immatériel ou, pour le dire autrement, le capital des talents, de la connaissance, du savoir. En fait, la vraie richesse d'un pays, ce sont ses hommes et ses femmes. »

L'outil fiscal est appelé à intervenir sur trois volets : les coûts d'accès à la propriété industrielle (déduction, amortissement et droits d'enregistrement), l'encouragement à l'investissement dans la recherche-développement et la fiscalité des produits de la propriété industrielle. Une relative attractivité de la France se dégage sur ces trois volets, particulièrement grâce aux mécanismes suivants :

- le crédit d'impôt recherche ;
- l'amortissement sur cinq ans des droits acquis (32) ;

– et l'imposition à un taux réduit des plus-values et produits réalisés sur certains droits de la propriété industriels dont il est ici question.

Il existe en outre des dispositifs ciblés performants, sans équivalent chez nos partenaires, à savoir les jeunes entreprises innovantes, les pôles de compétitivité et les entreprises de croissance. On peut également souligner l'aide indirecte à l'innovation que constitue la fiscalité privilégiée attachée aux fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI).

Ce cadre « plutôt performant en faveur des immatériels » selon le rapport sur l'Économie de l'immatériel, demeure bien évidemment perfectible. Il doit aussi évoluer en tenant compte de la compétitivité accrue qui s'exerce entre États pour attirer et voir se développer les activités de recherche et que s'y localise l'exploitation des droits de propriété industrielle. De plus, l'attractivité globale du système français masque des disparités tenant à la qualité du bénéficiaire, notamment à son régime d'imposition, dont il convient de veiller à ce qu'elles favorisent effectivement par une action ciblée la recherche et l'exploitation des droits qui en sont issus. Ainsi en va-t-il de certaines dispositions spécifiques aux inventeurs.

Dans la perspective d'une amélioration de l'environnement fiscal de l'immatériel, le rapport sur l'Économie de l'immatériel préconise une extension du crédit d'impôt recherche, un alignement du régime des sociétés à l'impôt sur les sociétés sur les entreprises à l'impôt sur le revenu pour la taxation des plus-values de cession de brevets, l'extension de ce taux réduit aux redevances de savoir-faire et une réforme plus globale de l'impôt sur les sociétés. S'agissant du crédit d'impôt recherche, le projet de loi de finances pour 2008 lui consacre son article 39 et le présent commentaire ne s'attachera donc pas aux conditions de la mise au point des droits de propriété industrielle, ni de leur acquisition d'ailleurs, jugées très satisfaisantes, mais à la seule fiscalité applicable aux produits générés par ces droits : exploitation directe, exploitation indirecte, cession et apport.

Sur ces aspects, les travaux de la commission de l'immatériel ont été prolongés par une étude sur la fiscalité de la propriété industrielle, conduite cette année par Ernst & Young à la demande de l'Institut national de la propriété industrielle(33). Cette étude formule plusieurs propositions dont les deux premières concernent respectivement le taux réduit d'impôt sur les sociétés au titre de la propriété industrielle et l'apport en sociétés de brevets qui constituent les deux sujets traités par le présent article. Le Rapporteur général s'y référera pour analyser les progrès que l'article opère et ses limites.

Tendant à répondre au double objectif d'harmonisation des régimes fiscaux et d'incitation à l'exploitation des droits, il modifie la fiscalité applicable aux plus-values réalisées et produits de certains droits de propriété industrielle, pour les personnes physiques s'agissant des apports de droits à une société, ainsi que pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés s'agissant des produits tirés de la cession de tels droits :

– il tend à permettre l'application du régime des plus et moins-values à long terme aux produits issus, non seulement des concessions, mais également des cessions de brevets, procédés et inventions brevetables et réalisés par des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette disposition rétablit ainsi la neutralité entre les contribuables et entités soumises à l'impôt sur le revenu et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ;

– il aménage le régime des apports réalisés par un inventeur personne physique à une société, en maintenant le report d'imposition des plus-values au-delà du délai de cinq ans actuellement fixé, en instituant un abattement d'un tiers par année de détention des titres reçus en

rémunération de l'apport au-delà de la cinquième et, enfin, en neutralisant les opérations d'échange et les transmissions à titre gratuit desdits titres pendant le report.

I.– L'imposition des plus-values sur brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication industriels

A.– Le régime des plus-values professionnelles pour les entités soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux

1.– La distinction des plus-values à long terme et des plus-values à court terme

Prévu aux articles 39 duodécies à 39 quindecies du code général des impôts, le régime spécial des plus-values des entités soumises à l'impôt sur le revenu (entreprises et sociétés de personnes) est applicable aux plus et moins-values provenant des cessions d'éléments de l'actif immobilisé réalisées en cours d'exploitation ou en fin d'exploitation. La distinction des plus-values et moins-values à court terme ou à long terme est fondée sur le double critère de la durée et du caractère amortissable ou non des éléments cédés.

Constituent des plus-values à court terme :

- d'une part, celles qui sont réalisées à l'occasion de la cession d'immobilisations de toute nature acquises ou créées par l'entreprise depuis moins de deux ans ;
- d'autre part, celles qui proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis au moins deux ans, à hauteur des amortissements (techniques et dérogatoires) déduits de l'assiette de l'impôt.

Les moins-values sont réputées à court terme lorsqu'elles résultent de la cession :

- de biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans ;
- de biens amortissables, quelle que soit la durée de leur détention.

Les plus-values ou moins-values autres que celles définies ci-dessus présentent le caractère de plus-values ou moins-values à long terme.

Le tableau ci-après présente **de façon schématique** la définition des plus-values et moins-values à court terme (CT) ou à long terme (LT).

Nature des biens cédés	Plus-values		Moins-values	
	Durée de détention			
	Moins de 2 ans	2 ans et plus	Moins de 2 ans	2 ans et plus
Éléments amortissables	CT	CT dans la limite de l'amortissement déduit LT au-delà	CT	CT
Éléments non amortissables	CT	LT	CT	LT

Si la compensation entre plus-values et moins-values à long terme d'un exercice (ou d'une année) fait apparaître une plus-value nette à long terme, celle-ci est en principe taxée au taux réduit de 16 %. Compte tenu des impositions additionnelles (prélèvement social, CSG et CRDS), le taux d'imposition s'établit à 27 %. Les plus-values à court terme sont intégrées au bénéfice et soumises à l'impôt sur le revenu.

Les plus-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu sont donc en principe soumises à l'impôt dans des conditions qui varient suivant qu'elles sont à court ou à long terme. Elles peuvent toutefois être exonérées sous certaines conditions lorsque les recettes réalisées n'excèdent pas certains montants (article 151 septies du code général des impôts), que la cession concerne une branche complète d'activité dont la valeur n'excède pas 500 000 euros (article 238 quindecies du même code), qu'elle soit opérée lors du départ à la retraite (article 151 septies A du même code) ou encore en cas de transmission à titre gratuit (article 41 du même code).

2.- L'application du régime des plus et moins-values à long terme aux droits de la propriété industrielle

a) Produits et opérations concernés

Le 1 de l'article 39 terdecies du code général des impôts prévoit expressément l'application du régime des plus-values à long terme aux plus-values de cession de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication industriels, ainsi qu'au résultat net de la concession portant sur ces droits.

Sont exclus par nature du champ d'application de cette disposition : les marques, les dessins et modèles et les logiciels, dont les produits entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. S'agissant des logiciels, cette exclusion peut aussi s'expliquer par le fait qu'ils ne constituent pas des créations de nature industrielle ou commerciale au sens de la législation sur les brevets d'invention. Les plus-values sur actifs incorporels amortissables qui

suivent le régime de droit commun relèvent du régime du court terme à hauteur des amortissements déduits le cas échéant et du long terme au-delà. Tel est notamment le cas des logiciels lorsqu'ils ont été immobilisés.

Sont également exclus, aux termes du dernier alinéa du 1 de l'article 39 terdecies précité, les éléments ne présentant pas le caractère d'actif immobilisé ou ayant été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans (le délai de deux ans ne s'applique pas en cas d'acquisition à titre gratuit ou de découverte par l'entreprise du procédé). Ces conditions s'inscrivent en cohérence avec la notion même de long terme ouvrant droit à un taux réduit. Il en résulte que les entreprises ayant pour activité le commerce de technologie, acquérant des droits de propriété industrielle pour les revendre, ne peuvent bénéficier du régime puisque les procédés n'ont pas le caractère de moyens durables d'exploitation et ne sont donc pas immobilisés.

S'agissant des droits de propriété industriels visés, jusqu'en 1991, les produits concernés par le taux réduit d'imposition étaient ceux tirés de la cession ou de la concession de procédés et techniques, champ d'application large issu d'extensions successives. L'article 100 de la loi des finances pour 1992 (n° 91-1322 du 30 décembre 1991) a resserré la définition des droits de propriété industrielle qui entrent dans le champ d'application de l'article 39 terdecies du code général des impôts. Comme indiqué précédemment, trois catégories sont depuis lors reconnues :

– les brevets : il s'agit des brevets délivrés par décision du directeur de l'Institut national de la propriété industrielle, des brevets délivrés dans le cadre de la procédure relative au brevet européen (34) et des brevets délivrés par la voie nationale dans un pays étranger, sous réserve que l'invention concernée soit brevetable au sens du droit français ;

– les inventions brevetables (selon les critères de la loi du 13 juillet 1978) : le domaine de l'invention brevetable est plus restreint que celui des procédés ou techniques puisqu'il implique de répondre aux critères de brevetabilité à la date de la cession ou, s'agissant de concession, pendant la période d'imposition considérée. Ces critères sont : le caractère de nouveauté, le résultat d'une activité inventive, l'utilisation possible pour une activité industrielle (articles L. 611-10 à L. 611-17 du code de la propriété industrielle). L'assistance technique qui consiste à transmettre un savoir-faire technologique est par exemple exclue ;

– les procédés de fabrication industriels : aux termes du 1 de l'article 39 terdecies, le procédé de fabrication industriel doit, pour être éligible, remplir les conditions suivantes :

« – 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. »

L'exposé des motifs de l'article 76 du projet de loi de finances pour 1992 justifiait l'introduction de ces précisions par le souci d' « éviter que ce régime [des plus-values à long terme] ne bénéficie à des prestations administratives, commerciales ou financière sans lien avec la notion de procédés industriels ». Ces conditions ainsi que la notion même de procédé de fabrication industriel ont été commentées et explicitées par la doctrine administrative et le champ d'application ne fait aujourd'hui pas débat.

EXTRAIT DE LA DOCUMENTATION DE BASE 4 B 2221 N°27 ET SUIVANTS

1°. Notion de procédé de fabrication industriel.

27. 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.

Il se différencie d'une invention brevetable en ce qu'il constitue un niveau de connaissances propre à l'entreprise et en ce qu'il est dépendant d'un brevet sur le plan technique.

Il est précisé qu'une formule de fabrication, si elle constitue effectivement un procédé de fabrication industriel, ce qui se distingue d'un simple dosage ou mélange de produits, est susceptible d'être retenue à ce titre si elle remplit les conditions requises décrites ci-après.

2°. Première condition : le procédé doit résulter d'opérations de recherche.

28. Les dispositions des b et c de l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts définissent les opérations de recherche scientifique et technique (recherche appliquée et développement expérimental) [...]. Cette définition a une portée générale [...].

Les opérations de recherche qui ont donné naissance au procédé peuvent avoir été réalisées dans le prolongement de celles qui ont permis de mettre au point le brevet dont il est l'accessoire, ou constituer un développement autonome de celles-ci.

3°. Deuxième condition : le procédé doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable.

29. Le procédé en cause n'étant pas brevetable par hypothèse, son éligibilité au régime prévu à l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts trouve sa source dans son caractère accessoire et indispensable à l'exploitation industrielle d'un brevet en cours de validité ou d'une invention brevetable. Transféré de manière isolée il ne bénéficie donc pas de ce dispositif.

Il est précisé que son caractère indispensable résulte du fait que sans le procédé en cause l'invention dont il est l'accessoire :

– serait techniquement difficile à mettre en œuvre, ou ne permettrait pas d'atteindre un résultat technique ou qualitatif identique ;

– ou ne serait pas viable sur le plan économique.

4°. Troisième condition : le procédé doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat.

30. La simultanéité de la cession ou de la concession du procédé et du brevet dont il est l'accessoire implique également que ce brevet soit en cours de validité ; lorsque le droit en principal est une invention brevetable, l'appréciation de sa brevetabilité se fait dans les conditions exposées plus haut [...].

Il résulte de la condition de simultanéité que les procédés de fabrication industriels cédés ou concédés de manière autonome, ou se rattachant à un brevet tombé dans le domaine public ou annulé [...] ou bien à une invention qui a perdu son caractère brevetable (divulgations,...) sont exclus du champ d'application du dispositif.

Par ailleurs, le transfert d'un procédé de fabrication industriel et du droit en principal dont il est l'accessoire doit résulter d'un même contrat.

S'agissant des concessions de licences, il est admis que la condition relative à l'unicité de contrat soit considérée comme satisfaite à compter de la date à laquelle les transferts d'un procédé donné et du droit en principal auquel il se rattache sont réunis dans un même contrat, lors de leur prorogation ou lors de la conclusion d'avenants, si, dès l'origine, les deux éléments ont été transférés simultanément, bien que par des contrats séparés.

Le taux réduit s'applique au résultat net, c'est-à-dire après déduction du montant des redevances des dépenses de gestion de la concession (négociation, conclusion, frais de dossier, maintenance etc.), à l'exception des dépenses de recherche qui sont déductibles du résultat au taux normal et des amortissements de brevets. S'agissant des cessions, la plus-value est soumise en totalité au régime du long terme, y compris lorsque les droits ont été amortis totalement ou partiellement.

Sous réserve de respecter les conditions posées par ces régimes, les droits de propriété industrielle peuvent bénéficier des régimes d'exonération des plus-values au même titre que les autres éléments de l'actif immobilisé (35).

b) Le cas particulier des entreprises liées lorsque l'entreprise concessionnaire est soumise à l'impôt sur les sociétés

Le 12 de l'article 39 prévoit que lorsque qu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire, le montant des redevances pris en compte 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. Le bénéfice du taux réduit pour la concédante est donc exclusif de la déductibilité pleine du montant des redevances par la concessionnaire. Cette dernière ne peut pratiquer cette déduction qu'à hauteur du rapport 16 / 33,33 % .

Cet article définit la notion d'entreprises liées en se fondant sur celle de dépendance, qu'il s'agisse donc d'un lien direct ou indirect, des liens de dépendance étant réputés exister entre deux entreprises :

« a. 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 ;

b. lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même tierce entreprise ».

Cet article prend donc en compte, non seulement la situation de droit, mais également la situation de fait pour apprécier le lien de dépendance. S'agissant de la situation de droit, est une entreprise liée celle dans laquelle une entreprise détient la majorité du capital social, cette détention pouvant être directe ou indirecte. S'agissant de la situation de fait, d'une part, la dépendance est caractérisée par des relations contractuelles ou un rapport de domination qui permet à la première société d'exercer le pouvoir de décision sur la seconde. D'autre part, le contrôle par une société tierce est pris en compte. Il doit s'entendre au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce : il s'agit de la détention directe ou indirecte d'une fraction du capital conférant la majorité des droits de vote, ou la capacité à déterminer en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales. Le contrôle est présumé exercé au-delà d'une fraction de droits de vote, détenue directement ou indirectement, de 40 % lorsque aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure. Le même article énonce que deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

Deux précisions doivent être apportées. En premier lieu, le concessionnaire peut pratiquer la déduction intégrale si le concédant renonce au taux réduit (36). En second lieu, cette restriction tenant à l'existence d'un lien de dépendance ne s'applique en pratique que si le concessionnaire est soumis à l'impôt en France. S'il est imposé dans un autre État, il pourra pratiquer une déduction intégrale.

***B.– L'imposition des plus-values professionnelles des personnes physiques
soumises à l'impôt sur le revenu
dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux***

1.– L'application expresse du régime du long terme

Les personnes physiques qui cèdent ou concèdent des droits de propriété industrielle sont imposées sur les produits tirés de ces opérations dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. Lorsque les plus-values réalisées présentent un caractère professionnel, le taux

réduit leur est applicable dans les conditions prévues pour les bénéficiaires industriels et commerciaux.

La loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité a prévu l'application du régime des plus-values professionnelles au titre des produits tirés de la cession ou de la concession exclusive de brevets, procédés et techniques. Le deuxième alinéa du I de l'article 93 quater du code général des impôts prévoit que le régime des articles 39 duodecimes à 39 quindecimes, relatif aux plus-values professionnelles à long terme, est applicable « aux produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecimes quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire [...] ». »

Peuvent bénéficier du régime de taxation réduite : les inventeurs et leurs héritiers, les particuliers ayant acquis des brevets à titre onéreux ou gratuit (37), ainsi que les salariés pour les inventions qui ne relèvent pas des inventions de service.

Comme pour les entités imposées à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, le champ d'application du régime des plus-values à long terme a été réservé, par l'article 100-I de la loi de finances pour 1992 précitée, aux brevets, aux inventions brevetables et aux procédés de fabrication industriels dans les limites présentées supra. Toutefois, le deuxième alinéa du I de l'article 93 quater précité prévoit également l'application du régime au produit des cessions de droits portant sur des logiciels originaux par leur auteur.

Les plus-values de cession sont déterminées après déduction des frais de recherche et de mise au point et, le cas échéant, des frais exposés pour la maintenance ou l'amélioration de l'invention à l'exclusion de l'évaluation en termes monétaires du temps de travail, à moins que ces charges aient déjà été déduites. Les revenus de cession sont déterminés après déduction des dépenses de recherche et de celles relatives à la gestion de la cession. Dans les deux cas, la déduction des frais exposés avant l'année de perception des produits ne peut être admise que si ces frais n'ont pas déjà été imputés sur d'autres produits.

La restriction tenant à l'existence de liens de dépendance entre concessionnaire et

cessionnaire prévue au 12 de l'article 39 du code général des impôts, précédemment commentée, s'applique dès lors que la société concessionnaire est soumise à l'impôt sur les sociétés.

L'inventeur réalisant des plus-values professionnelles ou percevant des redevances peut renoncer au taux réduit pour certains des produits concernés si l'abattement de 30 % dont ils sont l'objet lorsqu'ils sont imposés au taux de droit commun est plus intéressant. Il convient de rappeler que les droits de propriété industriels non couverts (marques, savoir-faire etc.) sont imposés au taux de droit commun sur leur valeur nette après déduction des frais exposés, dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux pour les inventeurs et leurs héritiers. Les inventeurs peuvent cependant opter pour un abattement de 30 % (exclusif de la déduction des frais réels) sur les profits provenant des concessions de licences d'exploitation de brevets ou de cessions ou concessions de procédés ou formules de fabrication, ou encore de cession ou concession de marques de fabrique trouvant leur origine dans une invention ayant contribué à la fabrication de produits.

Il convient de noter enfin que les droits de la propriété industrielle (brevets, marques, dessins et modèles, procédés et formules) ne sont pas compris dans la base d'imposition à l'ISF de leur inventeur ou créateur, que ces droits soient ou non exploités par lui (article 885 I du code général des impôts). Les ayants droit ne bénéficient pas de cette exonération d'assiette, sauf à pouvoir prétendre à la qualification de biens professionnels pour ces droits.

2.- Les reports pour apport d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel à une société chargée de l'exploiter

Le I ter de l'article 93 quater du code général des impôts permet aux inventeurs réalisant des plus-values professionnelles de demander le bénéfice, sous certaines conditions, d'un report d'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel à une société chargée de l'exploiter. Les conditions de ce report, institué par l'article 103 de la loi de finances pour 1997 (n° 96-1181 du 30 décembre 1996), sont ci-après présentées (38) :

- Qualité de l'apporteur : le report d'imposition concerne uniquement les inventeurs personnes physiques qui sont imposables au titre des bénéficiaires non commerciaux. Les personnes physiques qui ont acquis les droits de propriété industrielle à titre onéreux ou à titre gratuit, notamment les héritiers de l'inventeur, en sont exclues ;
- Sociétés bénéficiaires de l'apport : le bénéficiaire peut être une société de personnes ou une société de capitaux, quel que soit son régime fiscal. Elle doit notamment avoir pour objet et pour activité réelle l'exploitation du droit de propriété industrielle qui lui est apporté ;
- Nature des biens concernés : l'apport doit porter sur un brevet, une invention brevetable ou un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions prévues au 1 de l'article 39 terdecies précité. Il doit être rémunéré exclusivement par la remise de droits sociaux, à l'exclusion de toute autre forme de contrepartie (ouverture d'un compte courant, versement d'une somme d'argent etc.) ;
- Conditions d'application du report d'imposition : le report d'imposition prévu au I ter de l'article 93 quater du code général des impôts constitue une faculté offerte au contribuable. Il n'est donc applicable que sur demande expresse de sa part, sur papier libre joint à la déclaration de revenu, et subordonné à la présentation, l'année de la demande et les années suivantes, d'un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les

renseignements nécessaires au suivi des plus-values en report ;

- Calcul de la plus-value : la plus-value résultant de l'apport des droits de propriété industrielle est déterminée dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire par la différence entre la valeur réelle des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport et la valeur d'inscription au registre des immobilisations pour laquelle les droits de propriété industrielle figuraient. Toutefois, la plus-value est égale à la valeur des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport lorsque le droit de propriété industrielle était totalement amorti au moment de l'apport ou lorsque les dépenses d'études ou de recherche ont été déduites des bénéfices de l'inventeur en application du I de l'article 236 du code général des impôts ;

- Imposition de la plus-value en report : la plus-value qui a bénéficié du report d'imposition est imposable au titre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'apport a été effectué. Toutefois, la cession ou le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport met fin au report d'imposition lorsque cet événement intervient avant l'expiration du délai de cinq ans, c'est-à-dire en pratique avant le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle de l'apport. En revanche, la cession par la société des droits de propriété industrielle ne met pas fin au report d'imposition. En cas de cession ou de rachat d'une partie des droits sociaux, seule la fraction correspondante de la plus-value en report est imposée ; le surplus continue à bénéficier du report dans les conditions définies ci-dessus. Les plus-values sont imposables dans les conditions en vigueur au titre de l'année d'expiration du report d'imposition ;

- Incompatibilité avec les régimes d'exonération de plus-values professionnelles : la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) a codifié, pour les opérations réalisées depuis le 1er janvier 2006, le principe de non-cumul avec les exonérations prévues aux articles 151 septies du et 238 quindecies du code général des impôts. Le principe est, compte tenu de l'élargissement du champ de ces dispositifs d'exonération, de demander au contribuable de choisir le régime applicable qui, compte tenu de la nature et des modalités de son opération, lui est le plus favorable (39).

C.- Un champ plus restreint pour les droits de propriété industrielle détenus par des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

Les plus-values réalisées par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés sont imposables quel que soit le montant du chiffre d'affaires. Le champ d'application du régime des plus et moins-values à long terme a été progressivement réduit, si bien que la plupart des plus-values sont aujourd'hui imposées comme des bénéfices d'exploitation. Le régime du long terme est essentiellement limité aux titres de participation détenus depuis au moins deux ans et à certains placements à risques pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 1997 (premier alinéa du a ter du I de l'article 219 du code général des impôts) (40).

S'agissant des droits de propriété industrielle, seuls les revenus tirés des concessions de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication industriels ouvrent droit, depuis 1997, au taux réduit d'imposition. Comme pour les autres produits, le régime de faveur ne s'applique pas si les droits ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans ou s'ils n'ont pas le caractère d'élément de l'actif immobilisé.

1.- Le sous-jacent

Le calcul de l'impôt sur les sociétés pour les entreprises qui y sont soumises renvoie aux

règles fixées pour les bénéficiaires industriels et commerciaux, sous réserve des dispositions particulières du a du I de l'article 219 qui en réduit considérablement le champ d'application.

Comme pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, le bénéfice du régime du long terme est réservé aux brevets, aux inventions brevetables et aux procédés de fabrication industriels qui remplissent les conditions du 1 de l'article 39 terdecies précité. En revanche, l'article 2 de la loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier du 10 novembre 1997 a exclu du régime du long terme les plus et moins-values réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés à l'occasion de la cession d'éléments d'actif immobilisé, à l'exception de certains titres (titres de participation et assimilés, titres de FCPR et de sociétés de capital-risque détenus depuis au moins cinq ans). Cette disposition est applicable pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997.

L'intention du législateur était de réduire encore le champ d'application du régime du long terme en le réservant aux seules plus et moins-values issues de la cession de titres de participation ou de parts de fonds commun de placement à risque ou de sociétés de capital-risque, ainsi qu'au résultat net de la concession de droits de la propriété industrielle. Il créait à cet égard une distinction entre la cession et la concession de ces droits, dont il convient d'explicitier les raisons.

En premier lieu, il apparaissait à l'époque légitime de taxer au taux normal les plus-values à long terme issues de la cession de brevets, afin de ne pas encourager les entreprises à se déposséder de leur savoir-faire. De plus, le recentrage du régime de faveur sur les concessions permettait de ne pas avantager les résultats exceptionnels provenant de la cession d'actifs par rapport à ceux résultant de l'exercice normal de l'activité de l'entreprise. Enfin, les concessions de licences de brevets et d'inventions brevetables représentaient 83 % des produits de la propriété industrielle bénéficiant du régime des plus-values à long terme et la cible était donc considérée comme atteinte malgré la restriction opérée. Nous verrons que ces éléments ne justifient plus l'exclusion des cessions.

2.- Définition de l'assiette et du taux d'imposition

L'ensemble de ces revenus est soumis au régime des plus et moins-values à long terme, après déduction des frais de recherche, de mise au point, de maintenance (annuités) et d'amélioration de l'invention, exposés au cours de l'année de perception des revenus. Ces dépenses comprennent également les frais de dossiers, de négociations, de gestion, d'assurances, de contentieux, les honoraires de conseils en brevets, d'avocats, etc.

L'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004 (n° 2004-1415 du 30 décembre 2004) a réformé le régime des plus-values à long terme, abaissant de 19 % à 15 % le taux réduit qui le caractérise. Par ailleurs, une exonération progressive des plus-values sur titres de participation (taux d'imposition à 8 % au 1er janvier 2006 puis à 0 % au 1er janvier 2007) était instituée, qui ne s'applique pas aux produits de la propriété industrielle dans le champ du long terme. Les produits de concession portant sur ces derniers sont donc imposés à 15 %.

Il est à noter que sous l'empire de l'ancien régime, le bénéfice du taux réduit d'imposition était subordonné à la dotation du montant net de la plus-value à une réserve spéciale des plus-values à long terme, tout prélèvement sur cette réserve donnant lieu à une imposition complémentaire afin que les sommes distribuées soient in fine imposées au taux ordinaire de l'impôt sur les sociétés. Ainsi, le bénéfice du taux réduit restait temporaire. La loi de finances rectificative pour 2004 a supprimé cette obligation pour les plus-values à long terme réalisées au

cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004, de sorte que l'application du taux réduit est désormais définitivement acquise (41).

3.– Le cas particulier des entreprises liées

La restriction tenant à l'existence de liens de dépendance entre sociétés s'applique à la détermination de l'impôt sur les sociétés. La société concessionnaire ne peut donc déduire le montant des redevances payées que dans le rapport de 15 / 331/3 %, par application du 12 de l'article 39 du code général des impôts présenté plus haut.

II.– Les améliorations apportées à la fiscalité des produits de la propriété industrielle : une pierre à l'édifice fiscal favorable à l'immatériel

A.– L'extension du champ du régime du long terme aux cessions de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication industriels

Un taux réduit d'imposition sur les plus-values de concession de redevance tend à encourager les détenteurs de droits de propriété industriels à les exploiter en France en concédant des licences. Le taux applicable aux concessions de brevets, inventions brevetables et procédés industriels constitue un atout indéniable pour l'économie française.

Le I du présent article, suivant en cela la recommandation du rapport sur l'économie de l'immatériel, propose d'étendre le bénéfice de ce taux réduit, pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, aux cessions portant sur ces mêmes droits. Le premier alinéa du IV du présent article prévoit l'entrée en vigueur de cette mesure aux plus et moins-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 26 septembre 2007. Pour les sociétés dont l'exercice est celui de l'année civile, le taux réduit sur les cessions de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication industrielle s'appliquera à compter de l'exercice 2008.

S'agissant des raisons qui avaient conduit en 1997 à exclure du champ du taux réduit les cessions de brevets, précédemment rappelé, ce qui est manifeste et qui n'avait sans doute pas été identifié il y a dix ans, c'est l'existence de droits inexploités par leurs détenteurs, notamment du fait d'une fiscalité pénalisante sur les cessions. L'existence d'un vivier de croissance a été mise en lumière par le rapport sur l'Économie de l'immatériel précité, qui souligne l'insuffisante valorisation des résultats des travaux effectués. Les revenus tirés de la propriété intellectuelle représentent ainsi seulement 1 % du budget de la recherche en France. Encourager la recherche est sans effets si ses résultats ne sont pas exploités, ni par ceux qui les ont mis au point, ni par d'autres. L'extension du taux réduit aux cessions faciliterait les transferts de droits de propriété industrielle. Il s'agit en somme d'un renversement de perspective, l'important étant de faciliter l'acquisition des droits en abaissant le taux applicable aux cessions.

De plus, cette extension du champ du taux réduit aux cessions rétablirait l'égalité de traitement entre les entités selon qu'elles sont soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Le Rapporteur général a toujours défendu les mesures allant dans le sens d'une neutralité de la forme juridique des entreprises.

Le but poursuivi n'est bien évidemment pas d'encourager les transferts au profit de filiales étrangères localisées dans des pays où les résultats d'exploitation sont plus faiblement imposés, ce qui est fréquent compte tenu du taux de l'impôt sur les sociétés français (42),

malgré l'avantage comparatif que constitue l'amortissement sur cinq ans. On verra que c'est une des raisons pour lesquelles le taux réduit ne sera pas applicable dans le cas d'une cession de droits de propriété industrielle à une société liée.

1.– Les dispositions du présent article de la loi de finances pour 2008

Le I du présent article complète par un alinéa le a quater de l'article 219 du code général des impôts, qui exclut du régime du long terme pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997 les plus et moins-values issues de la cession d'éléments d'actifs autres que les titres de participation, les titres fiscalement assimilés et les parts de FCPR et de SCR.

Ce nouvel alinéa prévoit que cette exclusion ne concerne pas la plus ou moins-value provenant de la cession de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels. Deux types de limites sont explicitement énoncés.

- S'agissant des procédés de fabrication industriels, ils doivent répondre aux conditions prévues au 1 de l'article 39 terdecies. Comme indiqué précédemment, cet article qui soumet au régime des plus et moins-values à long terme les revenus de la concession des mêmes droits de propriété industriels en limite l'application aux procédés de fabrication industriels qui réunissent les conditions suivantes :

« – 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. »

- Le régime de faveur ne s'applique pas s'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire. Ces liens sont définis par référence au 12 de l'article 39 du code général des impôts précité. Cette condition est appréciée à la date de la cession.

Cette restriction, qui n'existe pas pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, tend à éviter des pratiques d'optimisation fiscale au sein des groupes de sociétés. La cession de droits détenus par une société française au profit d'une société liée basée dans un pays où l'exploitation directe des droits est plus faiblement taxée ne pourra donner lieu à l'application du taux réduit. L'exploitation par la société française desdits droits demeurera donc plus avantageuse (ce que laisse supposer le fait qu'elle les détient encore aujourd'hui). Cette restriction affectera cependant aussi les transferts au profit de sociétés liées françaises qui seraient justifiées par des considérations de réorganisation interne, le droit communautaire ne permettant pas un traitement plus favorable des sociétés françaises.

Le II du présent article prévoit l'application du régime des plus et moins-values à long terme aux plus-values de cession réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 26 septembre 2007. Pour la majorité des entreprises, dont les exercices suivent l'année civile, le présent article entrera en vigueur pour l'exercice 2008.

**SIMILARITÉS ET DIFFÉRENCES DES RÉGIMES D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES À
LONG TERME DES DROITS DE PROPRIÉTÉ INDUSTRIELS
APRÈS LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE**

	Personne physique imposée dans la catégorie des BNC	Entreprise imposée dans la catégorie des BIC	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Taux réduit applicable	16 % + 11 % de prélèvements sociaux	16 % + 11 % de prélèvements sociaux	15 %
Droits concernés par le régime du long terme	- Brevets, inventions brevetables, procédés industriels, - Logiciels si le détenteur en est l'auteur	- Brevets, inventions brevetables et procédés industriels - Autres droits de la propriété industriels figurant à l'actif immobilisé pour la part de l'amortissement non déduite (logiciels)	Brevets, inventions brevetables et procédés industriels
Opérations visées	Concession et cession (sauf concession de logiciels)	Concession et cession	Concession et cession
Restriction	Liens de dépendance entre cessionnaire et concessionnaire	Liens de dépendance entre cessionnaire et concessionnaire	Liens de dépendance entre cessionnaire et concessionnaire et entre cédant et acquéreur.

2.- Un sujet qui reste largement ouvert à des évolutions

2.- Un sujet qui reste largement ouvert à des évolutions

L'étude précitée sur la fiscalité de la propriété industrielle conduite cette année par Ernst & Young formule pour première proposition une refonte du taux réduit d'impôt sur les sociétés au titre de la propriété industrielle. Elle se décline en six sous-propositions, dont quatre concernent son champ d'application (43) et ne sont pas reprises par le présent article :

- élargir le champ d'application aux redevances de savoir-faire ;
- élargir le champ d'application aux redevances de marque ;
- élargir le champ d'application aux revenus issus de l'activité industrielle et commerciale, provenant de l'exploitation directe des brevets, savoir-faire et marques, le rapport suggérant que la quote-part de revenus éligibles au taux réduit soit déterminée par application au chiffre

d'affaires d'un taux de redevance notionnel ;

– permettre l'application du taux réduit même en cas de paiement de redevances entre sociétés liées en France.

Au sujet d'un élargissement aux redevances de savoir-faire, il s'agit d'une demande récurrente, constituant la recommandation n° 23 du rapport sur l'économie de l'immatériel. Il est exact que le savoir-faire comporte des éléments d'innovation qui mériteraient sans doute de lui étendre le champ du taux réduit (notamment certains procédés de fabrication ou certaines instructions techniques pour le mettre en œuvre). D'ailleurs, la majorité des licences de brevets contiennent des clauses de savoir-faire. Toutefois, la définition d'un type de savoir-faire éligible n'est pas aisée et c'est le caractère trop général d'une précédente rédaction qui avait conduit en 1991 à adopter celle que nous connaissons aujourd'hui(44). En tout état de cause, c'est une question qui ne manquera pas de se poser à nouveau. La fiscalité applicable aux marques semble en revanche au Rapporteur général relever d'une autre problématique.

S'agissant des revenus tirés de l'exploitation des brevets, dans le champ du taux de droit commun, il est indéniable que le taux réduit d'imposition sur les concessions est si intéressant que, paradoxalement, le régime fiscal apparaît plus favorable dans le cas d'une exploitation indirecte par concession que par exploitation directe. Cet inconvénient a été relevé par le rapport sur l'Économie de l'immatériel comme par l'étude d'Ernst & Young : le taux réduit n'est applicable qu'aux revenus « passifs » des licences de brevets. Sur ce sujet, peut-être une réflexion pourrait être engagée en suivant avec attention les expérimentations en cours en Belgique et aux Pays-Bas pour isoler les activités de recherche et les gains d'exploitation directement ou indirectement générés par ces travaux et leur faire bénéficier d'une fiscalité avantageuse.

Les Pays-Bas ont ainsi mis en place à compter du 1er janvier 2007 un système baptisé « patent box » qui a pour objet de localiser dans un secteur distinct d'activité de l'entreprise l'ensemble des revenus des brevets développés en interne (redevances de licences, plus-values et profits résultant de l'exploitation directe). L'option en faveur de ce système peut être prise brevet par brevet et ouvre droit à un taux réduit de 10 % à la fraction des revenus qui excède les coûts de recherche et développement correspondants, plafonnée à quatre fois ces coûts. Ces derniers ne sont en contrepartie plus déductibles au taux de droit commun. La Belgique devrait pour sa part instituer un mécanisme similaire tendant à exonérer les revenus passifs et actifs de brevets à hauteur de 82 % après déduction de l'amortissement des brevets acquis ou des licences payées, les dépenses de recherche et développement demeurant déductibles au taux de droit commun (de 34 %). En tout état de cause, ces deux régimes comportent un risque de délocalisation vers ces pays.

Concernant enfin la situation particulière au regard du droit fiscal des sociétés liées, il est certain qu'il est plus intéressant pour un groupe international de localiser une société à l'étranger, pouvant pratiquer une déduction intégrale, pour acquérir la licence d'un brevet détenu par une de ses sociétés françaises. Il convient de rappeler que cette restriction a été modifiée par l'article 54-I de la loi de finances rectificative pour 2001 pour en garantir la compatibilité avec le droit communautaire (le taux réduit était réservé aux cas où le concessionnaire était soumis à l'impôt sur les sociétés). Cette même contrainte communautaire empêche d'obliger l'exploitation des droits en France ou de réserver l'avantage aux droits issus de recherches menées en France (arrêt Laboratoire Fournier, CJCE, 10 mars 2005, Affaire C-39/04, Commission c/Irlande). Cela étant, le cumul systématique des deux avantages (déduction et taux réduit) n'apparaîtrait pas en soi une bonne solution. L'exclusion du plein bénéfice de l'avantage des concessions opérées au profit de

sociétés liées permet d'éviter toute interrogation sur l'opportunité purement fiscale de ce type d'opérations.

B.– Les modifications apportées au régime de report des plus-values constatées lors de l'apport de droits de propriété industriels par un inventeur personne physique

L'étude sur la fiscalité de la propriété industrielle précitée contient pour proposition n° 2 une amélioration du régime d'apport en société des brevets par un inventeur personne physique : « un inventeur peut être amené à payer un impôt sur une plus-value dégagée lors de l'apport en société de son brevet, alors même qu'il n'a encore retiré aucun revenu de ce brevet (45) », ce qui n'est pas très satisfaisant. On pourrait ajouter que cette limitation à cinq ans du délai de report n'existe dans aucun autre régime de report de plus-values professionnelles. L'étude suggère donc de substituer au report un sursis d'imposition, tendant à calculer l'assiette de la plus-value et à l'imposer au jour de la cession des titres remis en échange.

Le présent article répond de façon plus ambitieuse, dans le souci d'« augmenter fortement l'attractivité de la France pour les inventeurs et [d']inciter les inventeurs à valoriser leurs brevets (46) ». Son II réforme le régime des apports prévus au I ter de l'article 93 quater du code général des impôts en proposant une nouvelle rédaction de cet article qui, en maintenant le principe du report mais en l'aménageant considérablement, répond au problème posé en cohérence avec les autres dispositifs de report de plus-values professionnelles.

Les conditions dans lesquelles l'apport ouvre droit au report d'imposition seront maintenues (première partie de la première phrase du I ter de l'article 93 quater) : apport par un inventeur personne physique, apport d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel répondant aux conditions précisées plus haut, nécessité d'une demande expresse.

Sera également maintenue l'incompatibilité avec l'article 151 septies du code général des impôts (quatrième alinéa du I ter de l'article 93 quater).

En revanche, le présent article modifie les modalités d'imposition des plus-values en report :

- s'agissant du fait générateur d'imposition, en repoussant la fin du report à la cession des titres reçus en rémunération de l'apport, comme cela est prévu dans tous les autres régimes de report de plus-values professionnelles, ou à la cession des droits par la société ;
- en neutralisant sous conditions les opérations d'échanges et les transmissions à titre gratuit, comme cela existe pour la plupart des autres reports de plus-values professionnelles ;
- en instaurant un abattement sur la plus-value en report aboutissant à une exonération de la plus-value au terme de huit ans. Il rejoint sur ce point deux autres dispositifs de report de plus-values professionnelles : les plus-values constatées à l'occasion d'une transmission à titre gratuit à une personne physique de droits ou parts (article 151 nonies-II du code général des impôts) ou de branche complète d'activité (article 41 du même code). Le mécanisme d'extinction de la plus-value (abattement d'un tiers par année au-delà de la cinquième) rejoint quant à lui celui institué en loi de finances rectificative pour 2005 pour les plus-values mobilières (articles 150-0 D bis et 150-0 D ter du code général des impôts).

Le deuxième alinéa du IV du présent article prévoit l'application de ces nouvelles dispositions aux apports réalisés à compter du 26 septembre 2007.

LES AUTRES RÉGIMES DE REPORT DE PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

Les régimes ouvrant droit à un report prenant fin à la cession, au rachat ou à l'annulation des titres remis en échange

– les plus-values constatées sur les droits sociaux lors du changement de régime fiscal de la société de personnes (transformation en société soumise à l'impôt sur les sociétés ou assujettissement de plein droit ou sur option à cet impôt) ou lors de la cessation d'activité au sein de la société d'un associé qui conserve la propriété de tout ou partie de ses parts (respectivement III et IV de l'article 151 nonies). Ce report à la date de cession, de rachat ou d'annulation des titres de l'associé, est automatique. Le report est en outre maintenu en cas de transmission ultérieure à titre gratuit des titres de l'associé à une personne physique, sous réserve que cette dernière prenne l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation des titres. Il en est de même en cas d'échange de droits sociaux rémunérant l'apport résultant d'une restructuration.

– en application des dispositions de l'article 151 octies du code général des impôts, les plus-values réalisées par les personnes physiques à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ou de l'apport d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier d'un régime de report d'imposition inspiré pour partie de celui des fusions. Pour les immobilisations non amortissables, l'imposition de la plus-value est reportée jusqu'à la date de réalisation des événements suivants : la cession ou le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport, la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure, l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport. Le report est maintenu en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux rémunérant l'apport si le bénéficiaire s'engage à acquitter l'impôt afférent à la plus-value lorsqu'un des événements mettant fin au report intervient. Ce maintien s'applique en cas de transmissions à titre gratuit successives dès lors que chaque bénéficiaire souscrit le même engagement. Il en est de même en cas de restructuration d'une société civile de placement (SCP) placée sous le régime de report d'imposition prévu au I de l'article 151 octies A du code général des impôts (présenté ci-après) et en cas de transformation d'une SCP en société d'exercice libéral (SEL). Le report est alors maintenu jusqu'à la perte de propriété des immobilisations apportées ou des titres détenus à la suite des opérations en cause. Enfin, le report est maintenu en cas d'échange de droits sociaux rémunérant l'apport résultant d'une restructuration.

– l'article 151 octies A du code général des impôts prévoit un mécanisme de report d'imposition pour les opérations de fusions, apport partiel d'actif et scission entraînant la cessation d'une société civile professionnelle (SCP). Les associés d'une SCP relevant de l'impôt sur le revenu peuvent bénéficier du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du code général des impôts ci-dessus présenté pour les plus-values nettes d'apport réalisées à l'occasion d'une restructuration. S'il s'agit d'un apport partiel d'actif, il doit porter sur une branche complète d'activité. S'il s'agit d'une scission, chacune des sociétés bénéficiaires doit recevoir une ou plusieurs branches complètes d'activité et les titres rémunérant l'opération doivent être répartis proportionnellement aux droits de chaque associé dans la SCP. La plus-value est reportée jusqu'à la perte de la propriété des titres reçus en rémunération de la restructuration. Le report est maintenu en cas de transmission à titre gratuit si le bénéficiaire s'engage à acquitter l'impôt à la date laquelle il en perd la propriété. Il en est de même en cas d'échange de droits sociaux rémunérant l'apport résultant d'une restructuration. Parallèlement, les associés de la SCP, objet de la restructuration, bénéficient d'un report de la plus-value d'échange de titres.

– le II de l'article 93 quater prévoit également un mécanisme de report d'imposition des plus-values pour apport par un associé de la clientèle ou des éléments d'actifs affectés à l'exercice de sa profession à une société civile professionnelle, pour les apports réalisés avant le 1er avril 1981. L'imposition intervient au moment de la transmission ou du rachat des droits sociaux. Le report d'imposition est maintenu en cas de transformation de la SCP en société d'exercice libéral (SEL) ou en cas d'opérations de restructuration de la SCP soumises aux dispositions de l'article 151 octies A précité.

Les régimes de report susceptibles de se transformer en exonération

– les plus-values constatées à l'occasion d'une transmission des droits ou parts à titre gratuit à une personne physique peuvent bénéficier d'un report, sur option exercée par le ou les bénéficiaires de la transmission (II de l'article 151 nonies). La plus-value en report est définitivement exonérée de toute imposition si l'un au moins des héritiers ou donataires poursuit l'activité au sein de la société pendant au moins cinq ans. Par ailleurs, le report est maintenu en cas de nouvelle transmission à titre gratuit avant l'expiration du délai de cinq ans si le ou les bénéficiaires prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lorsqu'un des événements mettant fin à ce report se réalise (cession, rachat ou annulation des titres),

– l'article 41 du code général des impôts permet aux bénéficiaires d'une donation ou succession d'entreprise individuelle de se placer, sur option, sous un régime spécial d'imposition des plus-values avec report, sous réserve que la transmission concerne l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de l'activité professionnelle ou une branche complète d'activité. Il est mis fin au report d'imposition en cas de cession des biens ou des droits transmis ou en cas de cession ou de cessation de l'activité. En cas de poursuite de l'activité pendant au moins cinq ans la plus-value en report est définitivement exonérée. Le report est maintenu en cas de nouvelle transmission à titre gratuit pendant le délai de cinq ans, si le bénéficiaire s'engage à acquitter l'impôt sur la plus-value lorsqu'un des événements mettant fin à ce report survient. Il est également maintenu en cas d'apport en société de l'entreprise transmise à titre gratuit dans les conditions prévues à l'article 151 octies ci-dessus présenté, si les apporteurs s'engagent à acquitter la plus-value en report à la date de cessation de l'entreprise ou à la date de cession d'un des éléments d'actif initialement transmis si elle est antérieure.

1.– L'extinction du report

La seconde partie de la première phrase du I ter de l'article 93 quater prévoit qu'il est mis fin au report de la plus-value constatée lors de l'apport :

- Soit lorsque l'apporteur se départit des titres reçus en rémunération de l'apport :

Ce principe de lier la fin du report à un événement le justifiant et non pas à un simple délai se retrouve dans tous les régimes de report de plus-values professionnelles. La rédaction manifeste le souci de permettre l'imposition dans tous les cas de figure, quelle que soit la forme prise par la fin de la détention des titres : cession à titre onéreux, apports, rachat, annulation des titres ou encore transmission à titre gratuit.

Une dérogation est cependant prévue par le troisième alinéa du I ter de l'article 93 quater

s'agissant des transmissions à titre gratuit. Lorsqu'une telle transmission intervient au profit d'une personne physique, le report est maintenu si le bénéficiaire de la transmission reprend à son compte l'obligation qui incombait au défunt ou donataire, à savoir acquitter l'impôt sur la plus-value lors de la réalisation d'un des événements mettant fin au report (cession, rachat, annulation, transmission à titre gratuit) ;

- Soit, si cet événement intervient avant, lorsque la société bénéficiaire de l'apport cède le brevet, l'invention brevetable ou le procédé industriel apporté. Il convient de préciser que la notion de cession par la société recouvre également tous les types de cession.

Ces dispositions manifestent la nécessité d'un lien entre l'apporteur et la société bénéficiaire de l'apport pour que le report d'imposition perdure. Le bénéfice du régime de report est perdu pour l'apporteur si la société cède, par exemple, le brevet apporté.

Cette condition de conservation des droits apportés par la société bénéficiaire de l'apport n'apparaît pas bloquante dès lors qu'en pratique il s'agit pour l'essentiel de sociétés constituées par l'apporteur. Ce lien est en outre indispensable dès lors qu'est également instituée une exonération de la plus-value en report. En effet, lors de l'apport, les éléments incorporels sont réévalués ou évalués, et les plus-values de cession par la société bénéficiaire des éléments apportés sont calculées sur la base de cette valeur réévaluée. Il suffirait de constituer une société intermédiaire qui céderait ensuite les droits pour « purger » la première plus-value.

On ne saurait en revanche que trop conseiller aux apporteurs, lorsqu'ils apportent leurs droits à une société dont ils ne sont pas à l'origine, d'une part, de conclure une convention avec celle-ci prévoyant le rachat des titres de l'apporteur en cas de cession des droits ou une forme de dédommagement, d'autre part, d'être vigilants à l'égard du niveau de leur participation au capital pour limiter les risques de cessions des droits à des tiers.

Une condition de conservation de même nature existe d'ores et déjà pour le report prévu à l'article 151 octies du code général des impôts (plus-values réalisées à l'occasion d'apports en société). C'est pourquoi, le cinquième alinéa du I ter de l'article 93 quater prévoit l'application aux plus-values en report des dispositions du sixième alinéa du II de l'article 151 octies relatif aux obligations de suivi des plus-values en report :

« L'apporteur doit joindre à la déclaration prévue à l'article 170 au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée conformément aux premier et troisième alinéas du a du I. Un décret précise le contenu de cet état ».

Le décret d'application n° 95-407 du 14 avril 1995 codifié à l'article 41-0 A bis de l'annexe III au code général des impôts précise les éléments figurant sur l'état de suivi, ces dispositions s'appliquant aussi au bénéficiaire d'une transmission à titre gratuit des titres remis en échange de l'apport. Compte tenu de leur nature, devront figurer pour les plus-values en report du I ter de l'article 93 quater :

– le nom de l'apporteur, son adresse au moment de la production de l'état et l'adresse du siège de la direction de l'entreprise à laquelle étaient affectés les éléments d'actif apportés ou du lieu de son principal établissement ;

- au moment de la production de l'état, la forme, la dénomination sociale, le numéro SIRET, l'adresse du principal établissement ou du siège de la direction de la société bénéficiaire de l'apport et, si elle est différente, l'adresse de son siège social ;
- la date de l'apport ;
- le nombre de titres reçus en rémunération de l'apport et leur valeur à cette date correspondant à la valeur des apports ;
- en cas de cession à titre onéreux, de rachat ou d'annulation de tout ou partie des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport, la nature et la date de l'opération ainsi que le nombre de titres concernés ;
- en cas de transmission à titre gratuit, les nom et adresse du ou des bénéficiaires ;
- en cas de transformation de la société bénéficiaire de l'apport, la date de l'opération, la forme nouvelle adoptée par la société.

2.– L'extinction de la plus-value en report après huit ans

La dernière phrase du premier alinéa du I ter de l'article 93 quater prévoit que la plus-value en report est réduite d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention échue des droits reçus en rémunération de l'apport au-delà de la cinquième. La plus-value est donc exonérée au-delà de huit ans de détention.

Ce mécanisme est le même que celui retenu pour l'exonération des plus-values mobilières des particuliers codifiée aux articles 150-0 D bis et 150-0 D ter du code général des impôts. Il serait en effet pour le moins paradoxal que le régime fiscal des titres reçus en rémunération d'un apport de brevet soit moins favorable que celui applicable aux autres titres. En s'appliquant au contraire dès le 26 septembre 2006, l'abattement applicable aux plus-values sur brevets et assimilés anticipe celui qui entrera en pratique en vigueur au 1er janvier 2012 (1er janvier 2014 pour l'exonération).

3.– La neutralisation des opérations d'échanges de droits sociaux

Le deuxième alinéa du I ter de l'article 93 quater prévoit le maintien du report d'imposition en cas d'échange des droits sociaux rémunérant l'apport par suite d'une restructuration. Cette dernière doit entrer dans le champ du régime de faveur des fusions et restructurations prévu aux articles 210-0 A et suivants, et donc répondre à la définition qui y est donnée (même si l'opération n'est pas placée sous ce régime).

C'est pourquoi le II du présent article modifie l'article 210-0 A pour ajouter la référence au I ter de l'article 93 quater. Cette référence est insérée :

- au premier alinéa du I de l'article 210-0 A définissant les opérations qui relèvent des notions de fusions, scissions et apports partiels d'actifs ;
- au premier alinéa du II du même article, qui exclut l'application des articles contenant des dispositions favorables (les reports et l'intégration dans le résultat de l'exercice au cours duquel les droits sociaux reçus en échange sont cédés) aux opérations d'une société ayant son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France de convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion

fiscales.

Le deuxième alinéa du I ter de l'article 93 quater prévoit que le report est maintenu jusqu'à la date de cession, de rachat et d'annulation ou de transmission à titre gratuit des titres reçus lors de l'échange. Cette précision ne fait bien sûr pas obstacle à l'application de l'abattement d'un tiers au-delà de la cinquième année, le délai courant à compter de l'apport initial.

L'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2005 avait prévu le maintien des reports d'imposition de plus-value visés aux articles 151 octies, 151 octies A et 151 nonies du code général des impôts, en cas d'échange de droits sociaux dans les mêmes conditions, comme indiqué dans le tableau présenté plus haut.

Le troisième alinéa du I ter de l'article 93 quater, relatif au maintien sous conditions du report en cas de transmission à titre gratuit, prévoit que le report est maintenu en cas de transmission des titres reçus lors de l'échange de droits sociaux bénéficiant du maintien du report. Il convient de souligner que l'inverse est également possible, c'est-à-dire l'échange de droits sociaux après une transmission, le report étant maintenu en cas d'échange des droits sociaux en rémunération de l'apport, quel que soit leur détenteur (apporteur ou son héritier, légataire ou donataire).