

BREVET ET SAVOIR-FAIRE AU REGARD DE LA T.V.A.
APRES LA LOI DU 29 DECEMBRE 1978.

La loi du 19 juillet 1976 portant taxation généralisée des plus-values a, depuis deux années déjà, sensiblement modifié dans son article 11 le régime d'imposition à l'impôt sur le revenu des produits perçus par les titulaires de brevets de l'exploitation de leurs droits de propriété industrielle (1). A un régime d'exonération -cession par un inventeur- ou d'imposition selon les règles de droit commun dans la catégorie des B.N.C. ou des B.I.C. a succédé à compter du 1er janvier 1977, une taxation forfaitaire de 15 % des produits perçus par les titulaires de brevets, inventeurs ou non-inventeurs, de la cession ou concession de licence exclusive de leurs droits (2).

La loi du 29 décembre 1978 portant adaptation de la législation française aux exigences de la sixième directive du conseil des communautés européennes en matière d'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires (3) vient, à son tour, de profondément modifier le régime fiscal des brevets et du savoir-faire au regard de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (4).

Après un rappel rapide du régime applicable jusqu'au 31 décembre 1978 (I), notre attention sera plus longuement retenue par l'étude des modifications apportées à ce régime par l'entrée en vigueur de la loi du 29 décembre 1978 (II).

I - Brevet et savoir-faire au regard de la T.V.A. avant la loi du 29 décembre 1978.

L'article 256 du C.G.I. alors en vigueur définissait l'affaire imposable à la T.V.A. par la nature industrielle ou commerciale de l'activité dont relevaient les opérations en cause (5). En matière de brevet et même de savoir-faire, la nature de l'activité exercée par les titulaires des droits de propriété industrielle reposait donc essentiellement sur la notion d'inventeur : le cédant ou le concédant de licence d'un brevet n'avaient pas la qualité d'inventeur, voire ne pouvaient en apporter la preuve et réalisaient en conséquence des opérations commerciales imposables de plein droit à la T.V.A. ; ils avaient, au contraire, la qualité d'inventeur et le démontraient, alors ils réalisaient des opérations civiles non imposables (6). Une société même de capitaux pouvait, ainsi, échapper à l'application de la T.V.A. si elle réussissait à démontrer que les techniciens à l'origine de l'invention brevetée n'avaient pas agi à titre personnel mais pour le compte de la société, sous son contrôle, selon ses directives et à ses frais et risques (7).

(1) Article 11 de la L. n° 76.660 du 19 juillet 1976 - J.O. 20 juillet 1976 p 4315
Droit fiscal n° 30.1976 comm. 1057.

(2) F. ALCADÉ, Commentaire de la loi du 19 juillet 1976 - Dossiers Brevets n° IV. 1976 ; adde : nouveau régime des plus-values professionnelles F.R. Francis Lefebvre n° 34.1976 p. 270.

(3) 6è Directive du conseil des communautés n° 77.388 C.E.E. du 17 mai 1977 JOCE 13 juin 1977 n° L.145 p. 10.

(4) Articles 24 à 49 de la L. n° 78.1240 du 29 décembre 1978 J.O. 30 décembre 1978.

(5) J.C. Guinard - L'affaire imposable à la T.V.A. éd. F. Lefebvre 1974.

(6) J.C. Guinard - T.V.A. et Propriété Industrielle - étude inédite.

(7) Instr. Adm. du 10 décembre 1975 - F.R. Francis Lefebvre n° 58.1975.

Une telle exemption de T.V.A. présentait, cependant, pour certaines entreprises des inconvénients importants : taxe sur les salaires, non récupération de la T.V.A. grevant les investissements et frais de recherche, diminution du prorata... Aussi, les titulaires de brevets qui échappaient à l'assujettissement automatique à la T.V.A. se voyaient-ils offrir par l'article 260-1-4° du C.G.I. la possibilité de soumettre volontairement à la T.V.A. les opérations qu'ils accomplissaient sur les brevets dont ils étaient titulaires en qualité d'inventeur (1).

Qu'il s'agisse d'un assujettissement de plein droit ou sur option, l'application de la T.V.A. aux opérations sur brevet ou savoir-faire dépendait, en définitive, de la territorialité de l'impôt. De telles opérations ne pouvaient donner lieu, en effet, d'après l'article 258 du C.G.I., à perception de la T.V.A. que si "le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué étaient utilisés ou exploités en France". Ce critère d'application malaisé imposait au redevable légal de la T.V.A., le cédant ou concédant, d'apporter la preuve de l'utilisation totale ou partielle hors de France du brevet cédé ou de la licence concédée ; la mise en oeuvre du critère se faisait au niveau de celui qui réalisait la recette, mais s'appréciait au niveau de celui qui exploitait ou utilisait le droit de propriété industrielle (2).

Notons, enfin, qu'en vertu de l'article 85 de l'annexe III du C.G.I., les cessions ou concessions de licences de brevets, communications de savoir-faire effectuées en vue d'une utilisation totale ou partielle hors de France étaient considérées comme des exportations de services avec tous les avantages attachés à ce domaine (3).

II - Brevet et savoir-faire après la loi du 29 décembre 1978.

Les opérations imposables de plein droit à la T.V.A. ne se définissent plus, depuis le 1er janvier 1979, par référence à la notion d'affaire relevant d'une activité de nature industrielle ou commerciale. Le nouvel article 256 du C.G.I. est, ainsi, rédigé :

"Sont soumises à la Taxe sur la Valeur Ajoutée les livraisons de biens meubles et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel".

Sont donc, désormais, susceptibles de donner lieu au paiement de la T.V.A. les opérations relevant de toute activité économique, qu'elle soit de nature industrielle, commerciale, artisanale, libérale, agricole ou civile (4). Cette profonde modification dans la définition du champ d'application de la T.V.A. a des répercussions sensibles sur le régime fiscal des opérations A) comme des prestations B) relatives aux brevet et savoir-faire.

(1) J.C. Guinard - étude précitée.

(2) Activités d'études et de recherches au regard de la T.V.A. étude. La revue fiduciaire n° 504. 1970 ; adde : P.Y. Bourtourault Le régime fiscal des brevets d'invention th. dr. Dijon 1974 p. 590.

(3) Etude précitée - La revue fiduciaire n° 504. 1970.

(4) T.V.A. : adaptation à la 6^{ème} Directive - étude. F.R. Francis Lefebvre n° 2. 1979 ; adde : instr. adm. 15/2/1979 - F.R. Francis Lefebvre n° 14. 1979.

A) Les opérations relatives aux brevet et savoir-faire.

Les cessions ou concessions de licences de brevets, les communications de savoir-faire constituent, désormais, des "prestations de services" imposables de plein droit à la T.V.A. au titre l'article 256.II nouveau du C.G.I. Peu importe, à cet égard, que ces opérations soient effectuées par l'inventeur, ses héritiers ou des tiers ayant précédemment acquis les droits d'un inventeur ou de ses héritiers. Par ailleurs, l'inventeur qui exploite industriellement son brevet ou savoir-faire demeure comme par le passé imposable à la T.V.A. sur son chiffre d'affaires dans les conditions de droit commun (1).

Le caractère habituel ou occasionnel des opérations réalisées sur brevet ou savoir-faire, le statut juridique particulier, entreprise individuelle ou société, personnes de droit privé ou de droit public -des titulaires des droits de propriété industrielle, leur situation au regard des contributions directes- B.N.C. ou B.I.C., impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés- demeurent sans influence aucune sur la qualité d'assujetti (2).

Aux termes de l'article 259 B nouveau du C.G.I., les cessions ou concessions de licences de brevets, les communications de savoir-faire ne sont toutefois imposables à la T.V.A. que si elles sont effectuées par une personne établie hors de France au profit d'un bénéficiaire assujetti à la T.V.A. qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable exploitant le droit ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. En revanche, les mêmes opérations ne sont pas imposables, même si le cédant ou concédant est établi en France, lorsque le bénéficiaire est établi hors de la communauté ou est assujetti à la T.V.A. dans un pays membre de la communauté autre que la France. Par ailleurs, en vertu de l'article 259.C. nouveau du C.G.I., les cessions ou concessions de licences de brevets, les communications du savoir-faire sont, cependant, imposables si elles sont effectuées par une personne établie hors de la communauté au profit d'un bénéficiaire non assujetti à la T.V.A. établi ou domicilié en France dès lors que le droit est utilisé en France (3).

Il résulte de la combinaison de ces dispositions que les cessions ou concessions de licences de brevets, les communications de savoir-faire sont assujetties à la T.V.A. en France lorsque :

- les contractants sont établis en France (art. 259 C.G.I.) ;
- le cédant ou concédant est établi en France et le bénéficiaire dans un autre état de la communauté sans y être assujetti à la T.V.A. (art. 259 C.G.I.) ;
- le cédant ou le concédant est établi hors de France et le bénéficiaire en France, ce dernier y étant assujetti à la T.V.A. (art. 259 B. C.G.I.) ;
- le cédant ou le concédant est établi en dehors de la communauté et le bénéficiaire en France où il utilise le droit cédé ou concédé sans y être assujetti à la T.V.A. (art. 259 C. C.G.I.) (4).

Les brevets d'origine soviétique continuent, toutefois, en vertu de l'accord franco-soviétique du 14 mars 1967 (5) à bénéficier de l'exemption de T.V.A. (6).

(1) Instr. adm. précitée § 52.

(2) Instr. adm. précitée § 34.

(3) Instr. adm. précitée § 82

(4) Cf. Le tableau de synthèse en fin d'étude.

(5) note D.G.I. 27 juin 1968.

(6) Instr. amd. précitée § 53.

B) Les prestations relatives aux brevet et savoir-faire.

Les prestations relatives aux brevet et savoir-faire relevant de l'exercice d'une activité libérale sont, depuis le 1er janvier 1979, obligatoirement imposables à la T.V.A. dans la mesure où elles sont accomplies par des personnes agissant à titre indépendant et onéreux. Il en est ainsi, en particulier de l'ensemble des travaux d'études et de recherches, des activités d'assistance, des activités d'ingénieur-conseil, d'ingénierie, de conseil en brevets... (1).

La T.V.A. leur est, désormais, applicable quels que soient les modalités juridiques ou économiques d'exécution des prestations, la forme juridique des entreprises qui les accomplissent, le caractère privé ou public des organismes prestataires, le caractère lucratif ou non lucratif de leur but (2) (3).

La généralisation de la T.V.A. au secteur de la propriété industrielle est, ainsi, devenue une réalité depuis le 1er janvier 1979. Se pose, en conséquence, le problème de son entrée en vigueur. Lorsqu'ils sont réalisés entre le 1er janvier 1979 et le 31 décembre 1981, par des personnes qui n'étaient pas antérieurement assujetties de plein droit ou sur option à la T.V.A., les encaissements relatifs à des opérations exécutées ou en cours d'exécution au 1er janvier 1979 ne donnent lieu ni à paiement ni à facturation de la T.V.A. Sont considérées comme des affaires en cours au 1er janvier 1979 :

- les opérations effectuées en vertu d'un contrat conclu avant le 1er janvier 1979 même si à cette date elles n'auraient pas encore fait l'objet d'un commencement d'exécution ;

- les opérations pour lesquelles les contrats auraient été tacitement reconduits avant le 1er janvier 1979 (4).

(1) Instr. adm. précitée § 35 s.

(2) Instr. adm. précitée § 34.

(3) Les critères de territorialité applicables aux prestations de services relatives aux brevets et savoir-faire sont identiques à ceux applicables aux opérations sur brevets et savoir-faire : cf. supra.

(4) D. n°79.40 du 17 janvier 1979 - J.O. 18 janvier 1979 p. 156 ; adde : note D.G.I. 19 janvier 1979 - F.R. Francis Lefebvre n° 7.1979 p. 491.

ANNEXE I

BENEFICIAIRE ETABLI	CEDANT OU CONCEDANT ETABLI		
	EN FRANCE	AUTRE ETAT C.E.E.	HORS C.E.E.
<u>EN FRANCE :</u>			
Assujetti.....	Imposable	Imposable	Imposable
Non assujetti.....	Imposable	Non Imposable	Non imposable sauf utilisation du droit en France
<u>Autre ETAT C.E.E.</u>			
Assujetti.....	Non imposable	Non imposable	Non imposable
Non assujetti.....	Imposable	Non imposable	Non imposable
<u>Hors C.E.E.</u>			
	Non imposable	Non imposable	Non imposable

LOI DU 29 DECEMBRE 1978

ART 24. - L'article 256 du Code général des Impôts est remplacé par un article 256, un article 256-A et un article 256-B ainsi conçus :

"Article 256 - I. - Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens meubles et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

II. - La livraison d'un bien meuble s'entend du transfert de propriété d'un bien meuble corporel même si ce transfert est opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique. L'électricité, le gaz, la chaleur, le froid et les biens similaires sont considérés comme des biens meubles corporels.

Est assimilée à une livraison de bien meuble, la délivrance d'un bien meuble corporel lorsqu'elle est faite en exécution d'un contrat qui prévoit la vente à tempérament ou la location de ce bien pendant une période et qui est assorti d'une clause selon laquelle la propriété du bien est normalement acquise au détenteur ou à ses ayants droit au plus tard lors du paiement de la dernière échéance.

III. - Les opérations autres que celles définies au II, et notamment, la livraison de biens meubles incorporels, les travaux immobiliers, et les opérations de commission et de façon, sont considérées comme des prestations de services."

"Article 256-A. - Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent d'une manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, une ou plusieurs opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

Ne sont pas considérés comme agissant de manière indépendante :

- les salariés et les autres personnes qui sont liés par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur ;

- les travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires, lorsqu'ils exercent leur activité dans les conditions prévues à l'article L. 721-I, L. 721-2 et L. 721-6 du Code du travail".

"Article 256-B. - Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

Ces personnes morales sont assujetties, en tout état de cause, pour les opérations suivantes : livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente, distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique, opérations des éconômats et établissements similaires, transports de biens, à l'exception de ceux effectués par l'administration des postes et télécommunications, transports de personnes, opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits, organisations d'expositions à caractère commercial, prestations de services portuaires et aéroportuaires, entreposage de biens meubles, organisation de voyages et de séjours touristiques, diffusion ou redistribution de programme de radiodiffusion ou de télévision".

ART. 28. - Les articles 259 et 259-A du Code général des Impôts sont remplacés par les articles 259, 259-A, 259-B et 259-C suivants :

"Article 259 - Les prestations de services sont imposables en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu, ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle".

"Article 259-A - Par dérogation aux dispositions de l'article 259, sont imposables en France :

"1° - Les locations de biens meubles corporels :

a) s'il s'agit de biens autres que des moyens de transport, lorsque ces biens sont utilisés en France ;

b) s'il s'agit de moyens de transports :

- lorsque le prestataire est établi en France et le bien utilisé en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté ;
- lorsque le prestataire est établi en dehors de la Communauté Economique Européenne et le bien utilisé en France".

§ "2° - Les prestations de services se rattachant à un immeuble situé en France, y compris les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers et les prestations des agents immobiliers ou des experts ;

"3° - Les prestations de transport pour la distance parcourue en France, ainsi que les prestations accessoires à ces transports ;

"4° - Les prestations ci-après lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France ;

"- prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives et prestations accessoires ainsi que leur organisation ;

"- travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels ;

"- opérations d'hébergement et ventes à consommer sur place".

"Article 259-B - Egalement par dérogation aux dispositions de l'article 259 les prestations suivantes :

"- cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;

"- prestations de publicité ;

"- prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation, de la recherche et du développement prestations des experts comptables ;

"- traitement de données et fourniture d'information ;

"- opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts ;

"- mise à disposition de personnel ;

"- prestations des intermédiaires qui interviennent pour le compte d'autrui dans la fourniture des prestations de services désignées au présent article ;

"- obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit mentionné au présent article,

sont imposables en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France et lorsque le bénéficiaire est un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

"Elles ne sont pas imposables en France même si le prestataire est établi en France lorsque le bénéficiaire est établi hors de la Communauté Economique Européenne ou qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre de la Communauté".

"Article 259-C - Les prestations désignées à l'article 259-B sont imposables en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de la Communauté Economique Européenne et lorsque le bénéficiaire est établi ou domicilié en France sans y être assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, dès lors que le service est utilisé en France".

