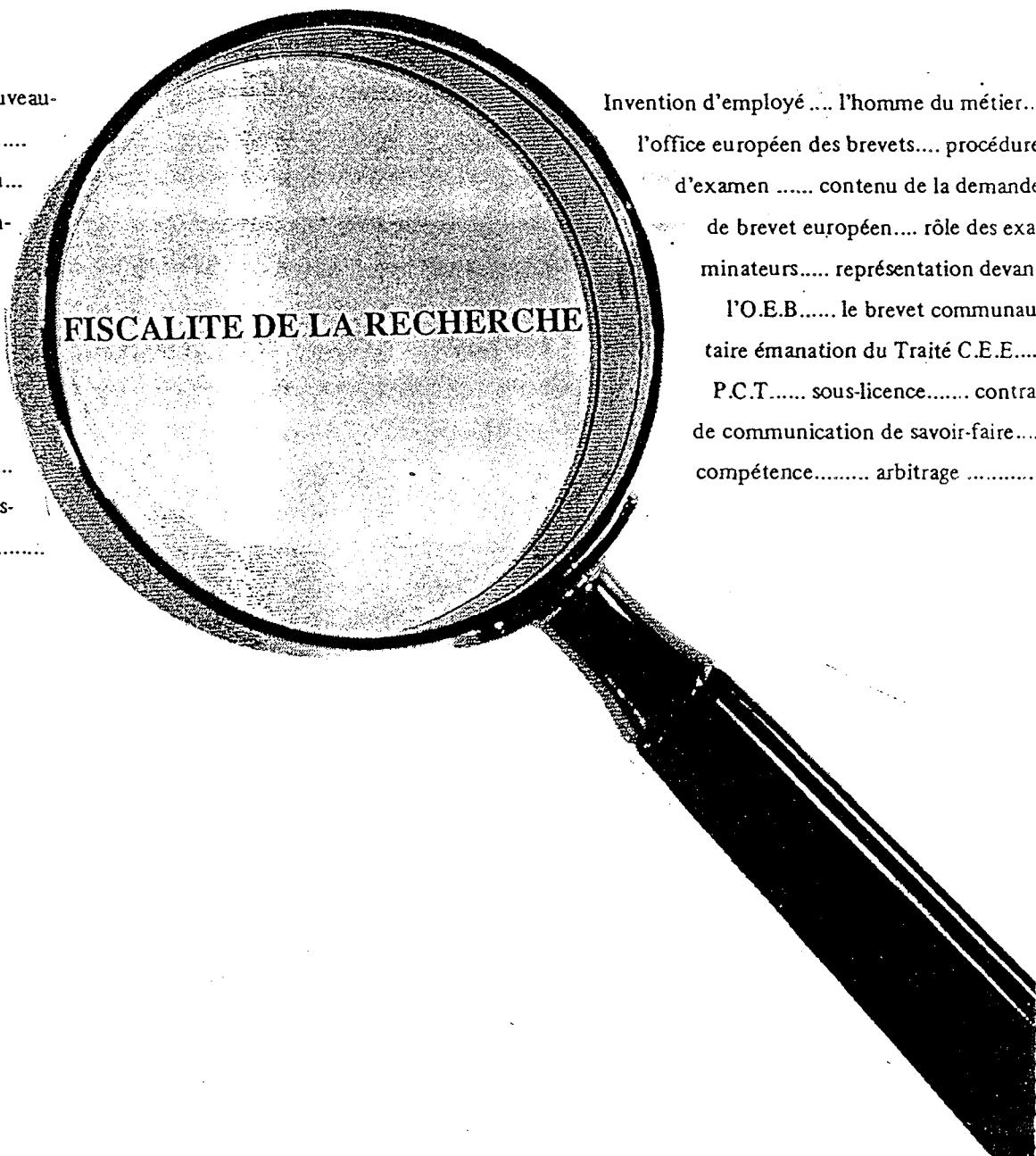


DOSSIERS

1993. II

BREVETS

Conditions de brevetabilité... nouveauté... antériorité de toutes pièces.....  
combinaison..... emploi nouveau...  
activité inventive...avis documentaire..... restauration..... certificat d'utilité ..... cession.....  
combinaison de moyens connus.  
licence obligatoire..... taxes .....  
contrefaçon ..... action.....  
saisie-contrefaçon.... divulgation..  
action en revendication.... possession personnelle..... nullité.....



Invention d'employé .... l'homme du métier...  
l'office européen des brevets.... procédure d'examen ..... contenu de la demande de brevet européen.... rôle des examinateurs..... représentation devant l'O.E.B..... le brevet communautaire émanation du Traité C.E.E.....  
P.C.T..... sous-licence..... contrat de communication de savoir-faire....  
compétence..... arbitrage .....

## \* TEXTES

- . *Loi 30 décembre 1992* - *crédit d'impôt-recherche* n.4  
- *produit de "cession" brevet d'invention et savoir-faire* n.9
- . *Décret 29 novembre 1992* - *souscription de titre de soc.fin.d'innov.* n.2
- . *Instruction SLF 2 juin 1992 relative aux plus et moins-values en matière de propriété industrielle (Annexe)*

## \* JURISPRUDENCE

- C.A. adm.Nancy 10 octobre 1991 (STRATINOR)  
- Transfert de technique et ass.technique n.10
- C.A. adm. Paris 21 novembre 1991 (THOMSON)  
- Délimitation des opérations de R.D. n.1
- C.E. 15 janvier 1992 (CARIEL)  
- Fiscalité directe des (con)cédants de marque n.14
- C.A. adm.Paris 21 janvier 1992 (HEURTEAUX)  
- Fiscalité directe des indépendants n.11
- C.E. 5 février 1992 (ROHM)  
- Redevances licence n.6
- C.A. adm.Lyon 6 février 1992 (MERGECO)  
- Déclaration des redevances n.7
- C.A. adm.Paris 25 février 1992 (LANVIN TM)  
- Fiscalité directe des (con)cédants de marque n.13
- C.E. 6 mars 1992 (PRUGNAUD)  
- "*Prix adéquat*" des inventions n.8
- Com.24 mars 1992 (SICHEL)  
- enregistrement des cessions de marque n.15
- C.A. adm.Paris 16 juillet 1992 (St GOBAIN)  
- Fiscalité des taxes INPI n.3
- C.A. adm.Paris 16 juillet 1992 (SEROZYM)  
- Redevances de licence n.5
- C.E. 12 octobre 1992 (GUIONNET)  
- Fiscalité directe des (con)cédants de marque (particuliers) n.14
- C.E. 23 novembre 1992 (GUIOCHET)  
- Fiscalité directe des indépendants (logiciels) n.12

**REVUE DES DEVELOPPEMENTS INTERVENUS AU COURS DE 1992  
EN MATIERE DE FISCALITE DE LA RECHERCHE,  
DE LA PROPRIETE INDUSTRIELLE ET DES LOGICIELS**

**Jean-Luc Pierre**

**Avocat à la Cour, Moquet Borde & Associés,**

**Professeur associé à la Faculté de Droit de l'Université de Lyon III**

Notre publication Dossiers Brevets présente, depuis 1985, une chronique annuelle de jurisprudence relative à la fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels. Le champ de cette chronique s'élargit désormais avec, dans le cadre d'une nouvelle présentation thématique, une étude de l'ensemble des développements, qu'ils soient d'origine législative, jurisprudentielle ou administrative, intervenus dans ce domaine.

**① OPERATIONS DE RECHERCHE**

La Cour administrative d'appel de Paris a rendu à la fin de 1991 <sup>1</sup> une intéressante décision (celle-ci, n'ayant été publiée qu'à la fin de l'année 1992, n'a pu être incluse dans nos commentaires de jurisprudence fiscale de 1991) concernant la délimitation des opérations de recherche-développement. Une telle délimitation est importante : on rappellera en effet que les dépenses de recherche ayant le caractère de dépenses de fonctionnement peuvent être soit déduites du résultat imposable de l'entreprise, au titre de l'exercice au cours duquel elles sont engagées, soit immobilisées et amorties. Ce choix de traitement fiscal est prévu par l'article 236-I du Code général des impôts, aux termes duquel :

"Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche scientifique ou technique peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites des résultats de l'année ou de l'exercice au cours duquel elles sont exposées."

---

<sup>1</sup> 21 nov. 1991, req. n° 89-2415, S.A. Thomson-C.S.F. : *Dr. fisc.* 1992 n° 51, *comm.* 2400, *concl. Comm. gouv. C. Martin.*

Il est important de relever que, à défaut d'un tel choix laissé par la loi fiscale, les dépenses de recherche-développement, ayant généralement pour effet d'entraîner l'apparition d'un actif incorporel pour l'entreprise, devraient être immobilisées à l'actif de celle-ci et amorties.

Le litige soumis à la Cour administrative d'appel de Paris portait, parmi diverses questions, sur la qualification à retenir pour des études préalables et des recherches d'adaptation de matériels d'équipement téléphonique aux réseaux locaux. La société Thomson-C.S.F. avait constitué une société en participation avec la S.A. Thomson-C.S.F Téléphone pour la réalisation d'un marché d'équipement téléphonique en Egypte. Le vérificateur de l'administration fiscale avait estimé que la société en participation, fiscalement transparente, devait compenser les charges relatives à ces études, figurant au débit du compte d'exploitation de la société, par un poste de travaux en cours d'égal montant, le marché d'équipement téléphonique étant entré en vigueur. La société Thomson-C.S.F. contestait ce redressement, en soutenant que les dépenses d'études préalables et de recherches d'application des matériels aux réseaux locaux, destinées à permettre l'adaptation au réseau égyptien de centraux téléphoniques conçus pour le réseau français, étaient des dépenses de recherche, déductibles en application de l'article 236 du Code général des impôts <sup>2</sup>.

La Cour administrative d'appel de Paris a refusé la qualification de dépenses de recherche pour ces charges, et jugé que "de telles charges constituant un élément du coût de revient de la société en participation ne pouvaient, en toute hypothèse, être déduites en application de l'article 236 du C.G.I."

On notera que dans ses conclusions sur l'arrêt, le Commissaire du gouvernement, Mme C. Martin, s'est prononcée dans le sens du rejet de la qualification de dépenses de recherche, au motif qu'il s'agissait "simplement de dépenses d'adaptation", n'ayant "aucun caractère de nouveauté" <sup>3</sup>. Il est possible que la

---

<sup>2</sup> *Le libellé de l'article 236-I, applicable pour l'année du litige (1981), différait légèrement de celui de la rédaction actuelle (V. ci-dessus) de cet article, sans que ceci ait toutefois entraîné des effets d'ordre pratique.*

<sup>3</sup> *Selon le Commissaire du gouvernement, les études entreprises par la société n'entraient pas dans le champ des opérations de développement expérimental, telles que définies pour le fonctionnement du crédit d'impôt recherche par l'article 47 septies F de l'annexe III au C.G.I. Cet article n'étant pas directement applicable au cas d'espèce et aucun article au sein du Code général des impôts et de ses annexes ne précisant quelle est la portée de la notion d'opérations de recherche visée à l'article 236 du C.G.I., il aurait été également concevable de s'appuyer sur la définition des opérations de recherche figurant à l'article*

société requérante ait fourni peu d'éléments au juge de l'impôt sur les opérations qu'elle avait été amenée à réaliser pour adapter ses matériels aux spécificités du marché égyptien. La lecture du texte de l'arrêt et des conclusions du Commissaire du gouvernement n'apporte en effet pratiquement pas d'informations sur les caractéristiques des études effectuées par la société.

On observera que lorsque la qualification de dépenses de recherche est retenue, et que ces frais sont engagés sur commandes, la déduction de ces dépenses du résultat imposable de l'entreprise n'est actuellement pas compensée, pour la détermination du résultat imposable, par la prise en compte de celles-ci dans l'évaluation fiscale du coût des stocks de l'entreprise (C.G.I., art. 236-I, deuxième alinéa). Cette règle fiscale diffère du principe posé par la doctrine comptable <sup>4</sup>, qui recommande quant à elle d'inclure dans le coût de revient des commandes les frais de recherche engagés à l'occasion d'une commande spécifique de client. Cette règle fiscale a par ailleurs pour effet de diminuer la valorisation fiscale des stocks de l'entreprise et, par conséquent, sa charge d'impôt sur les sociétés de l'exercice concerné. Ce principe ne paraît pas avoir été retenu par le Commissaire du gouvernement, qui a indiqué dans ses conclusions : "point ne nous paraît nécessaire de s'interroger pour savoir si les dépenses faites par l'entreprise constituaient ou non des dépenses au sens de l'article 236. Cet article n'a pas entendu créer une exception pour les travaux en cours. En tout état de cause, ces frais de recherche étaient des charges de production. (...). Le fait de les prendre en compte comme dépenses de recherche scientifique ou comme frais généraux "normaux" ne changera rien, puisqu'il s'agit de charges qui doivent être comptabilisées selon les règles de droit commun dès lors qu'elles constituent des charges "activables", c'est-à-dire auxquelles correspond un élément d'actif."

## ② SOUSCRIPTION DE TITRES DE SOCIETE FINANCIERE D'INNOVATION

On rappellera que, aux termes de l'article 39 quinquies A-2-b) du Code général des impôts, une entreprise qui souscrit en numéraire au capital d'une société financière d'innovation ayant conclu une convention avec le ministre de l'Economie et des Finances, peut pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant de la souscription. Il est notamment nécessaire, pour que cet amortissement

---

*16 de l'annexe II au C.G.I. (il s'agit de l'ancien dispositif d'amortissement exceptionnel des immeubles de recherche).*

<sup>4</sup> V. *Mémento comptable F. Lefèbvre, 1993, n° 1173.*

exceptionnel puisse être pratiqué, que la société financière d'innovation ait un capital minimal de 10 millions de francs et qu'elle investisse, dans certains délais, 80 % au moins de celui-ci dans des opérations d'innovation ou de recherche. Un décret du 29 décembre 1992 <sup>5</sup> a précisé que les investissements dans des opérations d'innovation doivent être réalisés au moins pour un tiers sous forme de souscription de capital en numéraire ou par des apports de droits de propriété industrielle, ou sous forme de titres participatifs. Ces investissements peuvent (même référence) être réalisés dans la limite maximum de deux tiers sous la forme d'obligations convertibles, échangeables ou remboursables en actions, ou d'obligations à bons de souscription d'actions, ou sous la forme de comptes courants d'actionnaires rémunérés bloqués pendant au moins trois ans, ou encore sous la forme de prêts participatifs à long terme ou d'obligations participantes.

### ③ TAXES PAYEES A L'I.N.P.I.

Un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris rendu au cours de l'été 1992 <sup>6</sup> a rendu les praticiens perplexes quant au traitement fiscal des taxes de dépôt et de maintien de brevet versées à l'I.N.P.I. Il a en effet été jugé que les frais de dépôt de brevets ne peuvent :

- Ni être assimilés à des dépenses de recherche (immédiatement déductibles du résultat imposable) ;
- Ni être traités comme des frais d'acquisition d'immobilisation (déductibles immédiatement, ou de façon échelonnée comme des frais d'établissement sur une période ne dépassant pas cinq ans).

Selon la Cour administrative d'appel de Paris, les frais de dépôt de brevet constituent la "contrepartie de l'acquisition d'un élément de l'actif immobilisé", "de nature à exercer sur plusieurs exercices une influence bénéfique sur les résultats de l'entreprise". Ces frais doivent être ainsi valorisés comme une immobilisation à l'actif du bilan, et éventuellement amortis. On relèvera que ce principe d'"activation" rejoint la doctrine émise, au cours de la même année, par l'administration <sup>7</sup> : celle-ci

<sup>5</sup> D. n° 92-1362.

<sup>6</sup> 16 juil. 1992, req. n° 91-245, Sté. Saint Gobain Emballage : J.C.P., éd. E, 1992, 1398 (résumé). - R.J.F. 1/93, comm. 10.

<sup>7</sup> Instr. adm., 2 juin 1992 : B.O.I., 4B-2-92.

a indiqué que les frais de création d'un brevet, auxquels se rattachent les taxes perçues par l'I.N.P.I. pour le dépôt de la demande, "ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat imposable dès lors qu'ils ont pour contrepartie la constitution d'un élément d'actif immobilisé."

Ces deux prises de position nous apparaissent discutables :

- Le traitement fiscal de l'immobilisation à l'actif de ces dépenses deviendrait différent du traitement comptable applicable (rattachement à des frais d'acquisition d'immobilisation), sans qu'une telle différence résulte d'un texte de loi ou d'un principe fiscal non contestable.

- Lorsque l'entreprise qui verse les taxes pour un brevet donné reçoit, pour ce dernier et au titre du même exercice, des produits de cession ou de licence imposables selon le régime des plus-values à long terme, il pourrait s'avérer extrêmement délicat de concilier la solution de l'immobilisation à l'actif et de l'amortissement sur un certain nombre d'exercices (au demeurant malaisé à déterminer) avec la règle instaurée par le législateur <sup>8</sup>, avec effet au 1er janvier 1992, d'imputation sur ces produits des frais y afférents.

#### ④ CREDIT D'IMPOT RECHERCHE

On rappellera que l'intéressant système du crédit d'impôt recherche a pour caractéristique principale d'être un crédit imputable sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû par une entreprise dont l'activité est industrielle, commerciale ou agricole. Il correspond à l'heure actuelle à une quote-part (50 %) de l'accroissement des dépenses de recherche développement d'une année sur la moyenne des mêmes dépenses au titre des deux années précédentes, cette dernière moyenne étant revalorisée de l'inflation.

Une loi du 30 décembre 1992 <sup>9</sup> a prolongé l'existence de ce crédit d'impôt jusqu'en 1995 inclusivement.

---

<sup>8</sup> L. n° 91-1322, 30 déc. 1991, art. 100-I.

<sup>9</sup> L. n° 92-1376, art. 20-I.

Une instruction du 25 mai 1992 <sup>10</sup> est par ailleurs venue préciser les modalités de fonctionnement du crédit d'impôt recherche dans le secteur textile-habillement-cuir, à la suite d'une loi du 30 décembre 1991 <sup>11</sup> qui a permis d'inclure dans les bases du crédit d'impôt les dépenses engagées par les entreprises de ce secteur au titre de l'élaboration de nouvelles collections.

Enfin, une loi du 30 décembre 1992 <sup>12</sup> a :

- Décidé, d'une part, que le plafonnement du crédit d'impôt recherche (soit 40 millions de francs actuellement) jouerait désormais tant au niveau de la société qu'à celui de l'associé, lorsque ce crédit d'impôt est calculé au niveau d'une société fiscalement transparente. Les personnes physiques qui sont des associés d'une société de ce type ne peuvent par ailleurs plus bénéficier du crédit d'impôt si elles n'exercent pas une activité professionnelle dans le cadre de cette dernière.

- Retardé, d'autre part, le moment du remboursement à l'entreprise de l'excédent éventuel de crédit d'impôt recherche sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû par celle-ci au titre de l'exercice de référence. Un excédent éventuel de crédit d'impôt recherche doit être, à compter de 1992, imputé sur l'impôt des trois années suivantes, et il ne peut plus faire l'objet d'un remboursement, s'il y a lieu, qu'au terme de cette période.

- Prévu, enfin, que lorsqu'une société absorbée ou apporteuse n'a, à la date de la fusion ou de l'opération assimilée, pu encore imputer un excédent de crédit d'impôt recherche, celui-ci est transféré à la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport.

### **§ LICENCE DE BREVET OU DE SAVOIR-FAIRE TECHNIQUE NON BREVETÉ : REGIME DU CONCESSIONNAIRE**

On sait que si, en règle générale, les redevances de licence versées par le concessionnaire sont déductibles de son résultat imposable en tant que charges, il

<sup>10</sup> Instr. adm., 25 mai 1992 : B.O.I., 4A-8-92.

<sup>11</sup> L. n° 91-1323, art. 61.

<sup>12</sup> L. n° 92-1376, précitée, art. 20.



existe quelques décisions <sup>13</sup> par lesquelles le Conseil d'Etat a jugé que dans certaines situations ces redevances doivent faire l'objet d'une valorisation à l'actif car donnant lieu à la création d'une immobilisation incorporelle.

La Cour administrative d'appel de Paris a pris position dans le même sens en 1992 <sup>14</sup>, dans une affaire où les redevances rémunéraient une licence exclusive, pour une durée de vingt ans, de formules pharmaceutiques couvertes par des brevets portant sur la France (pour trois brevets) ou le monde entier (pour un brevet), le licencié pouvant par ailleurs céder ses droits et s'étant vu confier la défense des brevets. L'existence, dans une licence exclusive, de clauses rapprochant nettement celle-ci d'un contrat de cession, amène à retenir pour celle-ci le principe d'immobilisation à l'actif et d'amortissement.

#### **⑥ LES REDEVANCES DE CESSION OU DE LICENCE DE TECHNOLOGIE OU DE MARQUE DOIVENT-ELLES ETRE PRISES EN COMPTE POUR LA VALORISATION DES STOCKS DE L'ENTREPRISE ?**

Le Conseil d'Etat apparaît avoir changé de position en ce qui concerne la question du rattachement éventuel, au prix de revient des produits finis et en-cours à la clôture de l'exercice, des redevances d'acquisition ou de licence de brevet, de savoir-faire ou de marque, calculées contractuellement sur les ventes de produits qui incorporent cette technologie <sup>15</sup> ou qui sont commercialisés sous cette marque. Alors qu'il y a quelques années le Conseil d'Etat s'était prononcé <sup>16</sup> dans le sens d'un tel rattachement, la Haute assemblée a pris position en 1992 <sup>17</sup> dans le sens de

<sup>13</sup> Pour une analyse de ces décisions, V. notamment *Dossiers Brevets 1990*, n° 1 (Commentaire de l'arrêt Cons. d'Etat du 12 fév. 1988, req. n° 62547, S.A.R.L. Techniques et Santé).

<sup>14</sup> 16 juil. 1992, req. n° 90-1041, Sté Laboratoires Serozym : R.J.F. 1/93, comm. 9.

<sup>15</sup> Pour une analyse des principes s'inscrivant respectivement dans le sens du rattachement des redevances aux stocks de clôture de l'exercice et contre celui-ci, V. notamment : J-L. Pierre, *Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels*, EFE, diff. Litec, 1993, n° 80 s.

<sup>16</sup> 27 juil. 1988, req. n° 57687 : Dr. fisc. 1989, n° 14, comm. 692, concl. Comm. gouv. Ph. Martin. - *Dossiers Brevets 1990*, n° 1. Arrêt relatif à des redevances de licence de marque et transposable à des redevance de licence de technologie.

<sup>17</sup> 5 fév. 1992, req. n° 84569, Sté Rohm and Haas France : R.J.F. 4/92, comm. 437.

l'exclusion des redevances de licence d'inventions et de marques, du coût des stocks existant à la clôture de l'exercice. Ce revirement de jurisprudence nous apparaît justifié car l'exigibilité des redevances n'existe qu'à compter de la réalisation des ventes des produits.

### **⑦ DECLARATION DES REDEVANCES PAR L'ENTREPRISE VERSANTE**

On sait que les sociétés qui versent à des tiers des "commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations" doivent, aux termes de l'article 240 du Code général des impôts, déclarer chaque année ces sommes à l'administration fiscale lorsqu'elles dépassent 500 francs par an pour un même bénéficiaire. L'administration fiscale interprète les termes "et autres rémunérations" de manière extensive, et considère que l'obligation déclarative porte sur l'ensemble des versements au titre de l'exploitation de droits de propriété industrielle, à l'exception de ceux concernant "le droit d'utiliser le nom commercial d'entreprises tierces" <sup>18</sup>. Les "coups de boutoir" de la jurisprudence contre cette doctrine administrative, que l'on avait pu déjà observer au cours des années passées <sup>19</sup>, se sont poursuivis en 1992, avec une décision de la Cour administrative d'appel de Lyon <sup>20</sup> qui a jugé que "les redevances versées en contrepartie du droit d'utiliser des brevets n'entrant dans aucune des catégories de rémunération énoncées au 1 de l'article 240 du Code général des impôts, elles n'ont pas à faire l'objet de la déclaration spéciale prévue audit article."

### **⑧ DETERMINATION AU PLAN FISCAL DU "PRIX ADEQUAT" DES INVENTIONS ET DES MARQUES**

La jurisprudence - abondante <sup>21</sup> - relative à la détermination du "prix adéquat" des transferts de droits de propriété industrielle intervenant entre des parties qui sont

<sup>18</sup> *Doc. adm. D.G.I., 5A-3133, 1<sup>er</sup> sept. 1992, § 23.*

<sup>19</sup> *Cons. d'Etat, 13 nov. 1985, req. n° 43425 : Dr. fisc. 1986, n° 19, comm. 948, concl. Comm. gov. M. de Guillenchmidt. - Dossiers Brevets 1986, n° 4 ; C. adm. Paris 12 déc. 1991, req. n° 89-1453, S.A. Roland de Terian : R.J.F. 3/92, comm. 297. - Dossiers Brevets 1992, n° 4.*

<sup>20</sup> 6 fév. 1992, req. n° 90-559, Sté Nergeco : R.J.F. 6/92, comm. 783.

<sup>21</sup> *V. notamment, pour la seule année 1990, les arrêts suivants : Cons. d'Etat 12 janv. 1990, req. n° 57754, Sté Agrippine France ; 16 mai 1990, req. n° 65994, M.R. Waldmeyer ; 16*

liées a été enrichie en 1992 par un arrêt du Conseil d'Etat <sup>22</sup> qui a considéré comme justifiées les sommes versées par un laboratoire pharmaceutique à son ancien Président-directeur général au titre de deux brevets déposés par ce dernier. On observera que dans l'affaire en cause au moins l'un des deux brevets n'était pas exploité par l'entreprise concessionnaire. En revanche, le concédant pouvait se prévaloir d'une exploitation industrielle effective des deux brevets par d'autres concessionnaires à l'étranger. Cet arrêt offre la situation rare d'une contestation de redressement de prix de transfert de droits de propriété industrielle effectuée au seul niveau du concédant. Habituellement, en effet, la contestation de tels redressements se fait au niveau du cessionnaire ou concessionnaire, ou simultanément au niveau du cessionnaire ou concessionnaire ainsi qu'à celui du cédant ou concédant.

### ⑨ IMPOSITION DES PRODUITS DE CESSION OU DE LICENCE DE BREVET OU DE SAVOIR-FAIRE TECHNIQUE

On rappellera que la loi de finances pour 1992 <sup>23</sup> a :

- Porté de 15 à 18 % le taux d'imposition des plus-values à long terme, applicable notamment à certains produits de cession ou de licence d'inventions <sup>24</sup>.

- Rendu plus restrictives, dans le domaine des transferts de technologie, les conditions d'application du régime de faveur des plus-values à long terme, qui à compter de 1992 n'est plus susceptible de viser <sup>25</sup> que les transferts de brevets ou d'inventions brevetables, ainsi que ceux de procédés de fabrication industriels lorsque pour ces derniers transferts les conditions suivantes sont remplies :

- Le procédé concerné doit constituer le résultat d'opérations de recherche ;

---

*mars 1990, req. n° 41059, Sté Ford France ; C. adm. Paris 18 déc. 1990, req. n° 89-480, Sté Hygiaphone V.B. ; ces différents arrêts ont été commentés in Dossiers Brevets 1991, n° 3.*

<sup>22</sup> 6 mars 1992, req. n° 50930, M. Prugnaud : R.J.F. 6/92, comm. 822.

<sup>23</sup> L. n° 91-1322, précitée (V. note 8).

<sup>24</sup> Art. 11.

<sup>25</sup> Art. 100-I.

- 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.

- Restreint aux produits nets de frais et charges, par opposition aux produits bruts, l'application du régime d'imposition des plus-values à long terme <sup>26</sup> aux sommes tirées de la cession ou de la licence de technologie.

L'administration a publié en 1992 <sup>27</sup> une intéressante instruction d'application du dispositif législatif d'imposition des produits de transfert de brevets ou d'inventions brevetables (document en annexe). On peut se demander si la volonté du gouvernement et du législateur d'exclure tout un ensemble de "procédés", de "techniques" et de "formules" du régime d'imposition des plus-values à long terme aboutit réellement au résultat recherché, dans la mesure où selon nous il existe un assez large "domaine commun" entre les inventions brevetables du nouveau régime et les procédés et techniques de l'ancien régime d'imposition, lorsque ceux-ci avaient un réel caractère industriel <sup>28</sup>.

La "mise en norme législative" de la doctrine administrative antérieure, relative à l'imposition selon le régime des plus-values à long terme des produits de cession ou de licence pour le montant net de frais et charges, a par ailleurs été confirmée a posteriori comme étant une nécessité pour l'administration, le juge de l'impôt s'étant prononcé, à la fin de 1992 <sup>29</sup>, dans le sens de l'imposition au taux réduit des plus-values à long terme du montant brut des sommes perçues.

---

<sup>26</sup> Art. 100-I.

<sup>27</sup> Instr. adm., 2 juin 1992, précitée (V. note 7).

<sup>28</sup> Cons. d'Etat 22 oct. 1990, req. n° 78325, Mme Joulty : Dr. fisc. 1991, n° 31, comm. 1597, concl. Comm. gov. N. Chahid Nourai. - Dossiers Brevets 1991, n° 3. Sur l'exclusion du régime de faveur pour des produits de concession du droit de fabrication d'articles de mode, V. : C. adm. Paris 2 oct. 1992, req. n° 91-970, Sté. Torrente : R.J.F. 1193, comm. 12.

<sup>29</sup> C. adm. Nancy 3 déc. 1992, req. n° 91-774, Sté. Setforge La Clayette.

## ⑩ CONTRAT DE TRANSFERT DE TECHNOLOGIE COMPORTANT EGALEMENT UNE ASSISTANCE TECHNIQUE

Il est très important, en présence d'un contrat de cession ou de licence de technologie comportant également d'autres opérations, telle la fourniture d'une assistance technique par l'entreprise qui cède ou concède la technologie, d'isoler au sein de ce contrat la quote-part de la rémunération versée à celle-ci qui correspond audit transfert<sup>30</sup>. A défaut, la position de l'entreprise cédante ou concédante serait fragilisée pour obtenir la reconnaissance du taux réduit d'imposition sur la fraction de la rémunération d'ensemble qu'elle estimerait correspondre au prix du transfert de technologie.

## ⑪ FISCALITE DIRECTE DES INVENTEURS INDEPENDANTS

- On mentionnera une décision de la Cour administrative d'appel de Paris<sup>31</sup> qui, ayant reconnu à l'héritier d'un co-inventeur le bénéfice du taux d'imposition des plus-values à long terme, s'est implicitement prononcée dans le sens de l'assimilation, au plan fiscal, d'un co-inventeur à un inventeur. Le dernier considérant de cette décision est particulièrement éclairant à cet égard :

"Considérant que la plus-value litigieuse doit être regardée comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale et être par suite imposée pour l'application de l'article 93 quater du Code général des impôts au taux de 10 % ; que ce taux doit s'appliquer aux produits perçus par M. Heurteaux qui exploitait ses droits dans les mêmes conditions que son auteur, dont le ministre se borne à alléguer, sans préciser en rien pour quels motifs, qu'elle n'aurait pas eu la qualité de "co-inventeur"."

- L'administration<sup>32</sup> a pris position en ce qui concerne le fait générateur de l'imposition pour un inventeur indépendant qui cède un brevet ou une invention brevetable. Elle a indiqué :

<sup>30</sup> V. en ce sens C. adm. Nancy, 10 oct. 1991, req. n° 89-658, Sté. Stratimor : Dr. fisc. 1992, n° 31-32, comm. 1562.

<sup>31</sup> 21 janv. 1992, req. n° 91-103, M. Heurteaux : R.J.F. 4/92, comm. 465.

<sup>32</sup> Rép. min. Seitlinger, n° 60504 : J.O.A.N. 16 nov. 1992, p. 5195.

"S'agissant de l'assiette de l'impôt, il est de règle, en cas de cession, que la plus-value soit déterminée à partir du prix de cession, c'est-à-dire de la contrepartie acquise, indépendamment des modalités de règlement du prix convenues entre les parties. Compte tenu de la diversité des circonstances susceptibles de conduire le cédant à accepter un paiement différé ou fractionné, il ne peut être dérogé à ce principe de portée générale."

On peut s'interroger quant à la portée des termes "prix de cession" et "modalités de règlement du prix convenu", dans la situation fréquente où tout ou partie du prix de cession de l'invention revêt la forme de redevances calculées en fonction du chiffre d'affaires du cessionnaire. L'administration considère-t-elle alors que le versement de redevances n'est qu'une modalité de règlement du prix, ce qui l'amènerait à se prononcer dans le sens de l'imposition immédiate du montant de la cession ? Une telle analyse serait à notre sens discutable en droit strict. Elle n'est pas, en tout état de cause, formulée expressément par l'administration.

### **Ⓝ FISCALITE DIRECTE DES CREATEURS INDEPENDANTS DE LOGICIELS**

Pour la période d'imposition antérieure à l'intervention de la réponse ministérielle Gorse <sup>33</sup>, l'administration avait accepté <sup>34</sup> que les produits de transfert de logiciels fussent imposés selon le régime des plus-values à long terme applicable aux cessions et licences d'inventions. Le Conseil d'Etat <sup>35</sup> ne retient toutefois pas l'application de ce régime d'imposition atténuée pour une cession ou licence de logiciel par son créateur qui a omis de demander le bénéfice de la doctrine administrative lors de la déclaration des revenus correspondants.

---

<sup>33</sup> *Rép. min. n° 18395 : J.O.A.N. 12 oct. 1987, p. 5661.*

<sup>34</sup> *Rép. min. de Bénouville, n° 28455 : J.O.A.N. 21 oct. 1976, p. 6825 s. Quoique cette réponse ministérielle visait la seule situation d'un apport de programme informatique en société, l'administration acceptait en pratique de l'étendre à l'ensemble des transferts de logiciels.*

<sup>35</sup> *Cons. d'Etat 23 nov. 1992, req. n° 85305, M. Guiochet : Dr. fisc. 1993, n° 11, comm. 545.*

### ⑬ FISCALITE DIRECTE DES ENTREPRISES QUI CEDENT OU CONCEDENT UNE MARQUE

Le principe selon lequel les redevances de licence sont imposables comme des produits ordinaires d'exploitation ne souffre pas d'exception. Il a ainsi été jugé <sup>36</sup> que la concession de licences de marques pour une durée de soixante ans, moyennant une redevance globale perçue d'avance sous forme de mise à disposition d'actions de la société concessionnaire ne constituait ni un apport d'actif, ni une cession desdites marques : les redevances devaient ainsi être imposées comme des recettes d'exploitation ordinaires, réparties sur les soixante exercices couverts par le contrat au fur et à mesure de l'exécution de celui-ci (application de la qualification de "prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers, visée à l'article 38-2 bis du Code général des impôts).

### ⑭ FISCALITE DIRECTE DES PARTICULIERS QUI CEDENT OU CONCEDENT UNE MARQUE

La question du régime d'imposition (bénéfices non commerciaux ou bénéfices industriels et commerciaux) dont relèvent les créateurs de marques ne devrait a priori pas soulever de difficultés. La loi elle-même (article 92-2 du Code général des impôts) range dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales "les produits perçus par les inventeurs au titre de (...) la cession ou concession de marques de fabrique". Une note de l'administration fiscale en date du 29 mai 1985 <sup>37</sup> indique toutefois que les produits perçus en contrepartie de la cession ou de la concession d'une marque commerciale sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Le Conseil d'Etat <sup>38</sup> a refusé de censurer sur le fondement de l'excès de pouvoir cette note administrative, au motif que "faisant connaître dans la note attaquée du 29 mai 1985 que les produits perçus en contrepartie de la cession ou de la concession de marques, qui sous la dénomination de "marques de fabrique" sont en réalité des marques commerciales, sont imposables selon les règles du droit commun dans la catégorie des bénéfices

<sup>36</sup> C. adm. Paris 25 fév. 1992, req. n° 89-1165, S.A. Lanvin Trade Marks : R.J.F. 6/92, comm. 775.

<sup>37</sup> B.O.D.G.I., 5G-7-85.

<sup>38</sup> 15 janv. 1992, req. n° 120482, M. Cariel : R.J.F. 3/92, comm. 390. En sens peut-être opposé, V. Cons. d'Etat 12 oct. 1992, req. n° 80960, M. Guionnet : R.J.F. 12/92, comm. 1622.

industriels et commerciaux, la direction générale des impôts s'est bornée à donner une interprétation, qui n'est pas illégale, des dispositions précitées de l'article 92-2 du Code général des impôts, et n'a pris aucune décision de caractère réglementaire".

Il ne nous apparaît guère fondé de prévoir une différence de traitement fiscal entre une personne qui cède ou concède une marque de fabrique et une personne qui cède ou concède une marque de commerce.

### **(15) DROITS D'ENREGISTREMENT DUS AU TITRE D'UNE CESSIION DE MARQUE**

- Si la cession d'une marque de fabrique ou de commerce non exploitée est passible du droit fixe de 500 francs des actes innomés dans la seule situation où elle est soumise, obligatoirement ou volontairement, à la formalité de l'enregistrement, une cession de marque exploitée est considérée comme une cession de clientèle, passible du droit de mutation de fonds de commerce dont le taux global peut atteindre 14,20 %. Il en est ainsi, selon l'administration <sup>39</sup>, même si l'exploitation de la marque n'a pas été faite par le propriétaire, mais a été concédée temporairement par celui-ci à un tiers. La Cour de Cassation a toutefois pris une position différente de celle de l'administration. Elle a ainsi jugé <sup>40</sup> que "si une cession de marque peut être assujettie aux droits de mutation prévus à l'article 719 du Code général des impôts, c'est à la condition qu'elle comporte la cession d'une clientèle, ce qui n'est pas le cas lorsque la clientèle attachée à la marque appartient non pas au cédant, mais à des tiers autorisés par ce dernier à en faire usage."

- Il résultait d'une décision ancienne <sup>41</sup> de la Cour de Cassation que la cession de marques de fabrique exploitées pour partie en France, pour partie à l'étranger, donnait ouverture au droit des cessions de fonds de commerce et de clientèles sur la totalité du prix. Cette analyse apparaît ne plus être suivie depuis une décision de 1992 <sup>42</sup> : il a été jugé, dans une affaire où deux marques avaient été cédées à l'étranger à des entreprises étrangères, que la décision du tribunal de grande

<sup>39</sup> *Doc. adm. D.G.I., 7D-2612, 30 juin 1985, § 2.*

<sup>40</sup> *Cass. com. 19 mai 1992, n° 865, S.A. Maisons Balency : R.J.F. 8-9/92, comm. 1270.*

<sup>41</sup> *Cass. 7 mai 1945.*

<sup>42</sup> *Cass. com. 24 mars 1992, n° 565, Sté. Maison Sichel : Dr. Fisc. 1992, n° 27, comm. 1338.*



instance qui n'avait pas recherché dans quels pays (dont éventuellement la France) les marques avaient été immatriculées, devait être annulée. Le critère de "pays d'exploitation de la marque" semble ainsi permettre, pour un tel bien immatriculé et protégé à l'étranger, et qui est cédé, avec la clientèle qui y est attachée, par acte passé hors de France, de ne pas soumettre ce dernier à la formalité de l'enregistrement en France.

INSTRUCTION du 2 juin 1992 du S.L.F. relative aux plus-values et moins-values (B.I.C.-I.S.). Définition des plus-values à long terme. Propriété industrielle. Régime applicable aux cessions et aux concessions de brevets ou d'inventions brevetables (L. de fin. pour 1992, n. 91-1322, 30 déc. 1991, art. 100) (C.G.I., art. 39 terdecies-1 et 1 bis) (B.O.I. 4 B-2-92).

## SOMMAIRE

	Numéros
Titre I. — REFORME DU CHAMP D'APPLICATION DU DISPOSITIF .....	2 à 32
Chapitre I. — DROITS DE LA PROPRIETE INDUSTRIELLE ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 39 TERDECIES-1 DU C.G.I. ....	2 à 27
Section 1. — Nature des droits retenus .....	2 à 25
I. Les brevets .....	3 à 8
A. Définition des brevets .....	3
B. Brevets étrangers ou délivrés selon une procédure internationale .....	4
C. Conditions relatives à la validité des brevets .....	5
D. Cas particuliers .....	6 à 8
II. Les inventions brevetables .....	9 à 20
A. Premier critère : une invention nouvelle .....	11 et 12

B. Deuxième critère : une invention impliquant une activité inventive .....	13
C. Troisième critère : une invention susceptible d'application industrielle .....	14
D. Eléments non brevetables en application de la loi .....	15
E. Modalités pratiques de l'appréciation du caractère brevetable d'une invention .....	16 à 18
F. Illustrations des règles de brevetabilité .....	19 et 20
III. Les procédés de fabrication industriels qui sont l'accessoire indispensable d'un brevet ou d'une invention brevetable .....	21 à 25
A. Notion de procédé de fabrication industriel ..	22
B. Première condition : le procédé doit résulter d'opérations de recherche .....	23
C. Deuxième condition : le procédé doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ..	24
D. 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 .....	25
Section 2. — Recours aux conseils techniques d'agents de l'Etat ou des établissements publics ..	26
Section 3. — Conditions relatives à l'ensemble des droits de la propriété industrielle entrant dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. ....	27
Chapitre II. — CONTRATS ET ENTREPRISES CONCERNES .....	28 à 32
Section 1. — Nature et portée des contrats (cessions et concessions) .....	28 à 31

I. Opérations concernées .....	28
II. Portée des contrats .....	29 à 31
A. Première situation .....	29
B. Deuxième situation .....	30
C. Troisième situation .....	31
Section 2. — Entreprises concernées .....	32
<b>Titre II. — RÉGIME FISCAL DE LA CESSION OU DE LA CONCESSION DES DROITS CONCERNÉS</b> .....	33 à 49
Chapitre I. — CESSION DES DROITS .....	33 à 41
Section 1. — Résultat de la cession .....	33 à 37
I. Prix de cession .....	34 et 35
A. Le contrat permet de distinguer le prix de vente de chaque élément transféré et de chaque prestation .....	35
B. Le contrat prévoit un prix de vente global .....	35
II. Valeur d'origine .....	36
III. Cas particuliers .....	37
Section 2. — Régime fiscal de la plus-value .....	38 à 41
I. La plus-value provenant de la cession est soumise au régime des plus-values à long terme .....	38 à 40
A. Sort de cette plus-value à long terme .....	39
B. Inscription à la réserve spéciale des plus- values à long terme, et prélèvements éven- tuels sur cette réserve .....	40
II. Le cas échéant, la moins-value de cession est à court terme .....	41
Chapitre II. — CONCESSION D'UNE LICENCE D'EXPLOI- TATION .....	42 à 47
Section 1. — Résultat de la concession .....	43 à 45
I. Recettes entrant dans la composition du résultat net .....	43
II. Dépenses entrant dans la composition du résultat net .....	44 et 45
A. Dépenses relatives à la gestion de la conces- sion .....	44
B. Dépenses de recherche et amorcements des brevets acquis .....	45
Section 2. — Régime fiscal applicable au résultat net de la concession .....	46 et 47
Chapitre III. — MESURES PARTICULIÈRES CONCER- NANT LE RÉGIME FISCAL DES REDEVANCES VER- SEES A L'INTÉRIEUR D'UN MÊME GROUPE D'ENTRE- PRISES (C.G.I., ART. 39 TERDECIES-1 BIS) .....	48 et 49
<b>Titre III. — ENTRÉE EN VIGUEUR</b> .....	50

\*  
\*\*

1. Les cessions ou concessions de licences d'exploitation de certains droits de la propriété industrielle, réalisées par les entreprises, bénéficient du régime des plus-values à long terme dans les conditions prévues à l'article 39 terdecies-1 du C.G.I.

L'article 100 de la loi de finances pour 1992 (n. 91-1322, 30 déc. 1991 : *Droit fiscal* 1992, n. 2-3, comm. 46 ; *JCP* 92, III, 65.278) modifie ces dispositions pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1992 :

- il réserve l'application de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. aux brevets et inventions brevetables ;
- il prévoit, sous certaines conditions, l'application du dispositif aux opérations portant sur des procédés de fabrication industriels qui sont l'accessoire indispensable d'un brevet ou d'une invention brevetable ;
- il permet le recours aux conseils d'agents de l'Etat ou des établissements publics dans le cadre de l'article L. 45 A du L.P.F. quel que soit le chiffre d'affaires de l'entreprise ;
- il précise que le résultat des concessions qui est soumis au régime des plus-values à long terme est un résultat net.

Par ailleurs, l'article 11 de la loi de finances pour 1992 unifie le taux d'imposition des plus-values à long terme à 18 % pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> octobre 1991. Cette dernière mesure, qui concerne, notamment, les opérations mentionnées à l'article 39 terdecies-1 du C.G.I., est commentée dans une instruction séparée (1).

La présente instruction a pour objet de commenter les dispositions relatives au champ d'application de l'article 39 terdecies et au régime fiscal des cessions et concessions des éléments concernés, étant observé que la Documentation administrative 4 B-2311 demeure valable dans la mesure où elle n'est pas contraire aux dispositions qui suivent.

## Titre I RÉFORME DU CHAMP D'APPLICATION DU DISPOSITIF

### Chapitre I DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INDUSTRIELLE ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 39 TERDECIES-1 DU C.G.I.

#### Section 1. — Nature des droits retenus

2. L'article 100 de la loi de finances pour 1992 modifie les dispositions des 1 et 1 bis de l'article 39 terdecies du C.G.I. Les développements qui suivent font référence aux dispositions de l'article 39 terdecies ainsi modifié.

Le régime des plus-values à long terme s'applique aux opérations portant sur des brevets ou des inventions brevetables, ainsi que, sous certaines conditions, sur des procédés de fabrication industriels qui constituent l'accessoire indispensable de brevets ou d'inventions brevetables (C.G.I., art. 39 terdecies-1).

Ces dispositions, en retenant les notions de brevets et d'inventions brevetables, font référence au droit positif interne des brevets, c'est-à-dire à la loi n. 65-1 du 2 janvier 1968 modifiée (*Droit fiscal* 1968, n. 1-2, comm. 3). Les droits en cause se définissent comme suit.

#### I. LES BREVETS

##### A. Définition des brevets.

3. Sur le plan juridique, la notion de brevet est clairement définie (art. 3-1<sup>er</sup>, 21 et 22 de la loi déjà citée du 2 janvier 1968 modifiée).

Un brevet est un titre de propriété industrielle protégeant une invention, délivré pour une durée de vingt ans à compter du dépôt de la demande, par une décision du Directeur de l'Institut national de la propriété industrielle (I.N.P.I.). Il est délivré au terme de la procédure prévue aux articles 19 et 20 de la loi du 2 janvier 1968 qui donne lieu à l'établissement d'un rapport de recherche destiné à établir l'état de la technique ; la décision de délivrance d'un brevet est publiée au *Bulletin Officiel* de la propriété industrielle et notifiée au demandeur.

##### B. Brevets étrangers ou délivrés selon une procédure internationale.

4. Les dispositions de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. s'appliquent, également, aux brevets délivrés dans un pays étranger dans les conditions suivantes :

— Les brevets délivrés dans le cadre de la procédure relative au « brevet européen » prévue par la Convention de Munich du 5 octobre 1973 sont assimilés aux brevets français ; ils répondent, en effet, aux mêmes critères de brevetabilité et sont délivrés au terme d'une procédure d'examen de ces critères. Cette procédure unique conduite par l'Office européen des brevets (O.E.B.) donne lieu à la délivrance de titres qui confèrent les mêmes droits que des brevets nationaux délivrés dans chacun des États contractants désignés lors du dépôt de la demande (2) ;

— Il est admis que les brevets délivrés par la voie nationale dans les pays étrangers entrent dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I., s'ils concernent une invention qui a, également, fait l'objet de la délivrance d'un brevet français. A défaut, l'invention brevetée à l'étranger doit être appréciée au regard des critères de brevetabilité au sens du droit français (cf. n. 9 et s.).

##### C. Conditions relatives à la validité des brevets.

5. Les brevets sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. à condition d'être en cours de validité.

Les brevets doivent donc :

- ne pas avoir été déclarés nuls en application de l'article 49 de la loi du 2 janvier 1968 ; dans le cas contraire, l'application du régime de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. aux cessions intervenues et aux concessions en cours serait remise en cause, sous réserve des règles de prescription ;
- ne pas être atteints de déchéance pour cause de non-paiement de la taxe prévue à l'article 41 de la loi du 2 janvier 1968 (art. 48 de la même loi) (3) ;
- ne pas être tombés dans le domaine public (art. 3 de la même loi).

Par ailleurs, le régime est susceptible de s'appliquer pour le titulaire de brevet, et à hauteur de ses droits sur celui-ci en cas de copropriété d'un brevet (au sens de l'art. 42 de la loi déjà citée).

(2) La procédure dite du « brevet européen » se distingue du « brevet communautaire » prévu par la Convention de Luxembourg du 15 décembre 1975. Seul, le brevet communautaire constituera un véritable titre unitaire au niveau de la C.E.E. Cette dernière convention n'est pas encore en vigueur faute de ratification par l'ensemble des pays signataires. La Convention de Munich a, quant à elle, été ratifiée par les pays membres de la C.E.E. (sauf l'Irlande) et par l'Autriche, le Liechtenstein, la Suède, la Suisse et Monaco.

(3) Toutefois, la déchéance du brevet ne serait pas opposable à l'entreprise si ses droits sont restaurés conformément au 2 de l'article 48 de la loi du 2 janvier 1968.

(1) Cf. instruction du 18 mars 1992 publiée au B.O.I. 4 B-1-92 (*Droit fiscal* 1992, n. 17, I.D. 10.589 ; *JCP* 92, IV, 10.589).

#### D. Cas particuliers.

6. 1. *Certificats d'addition.* — Les certificats d'addition sont supprimés par les articles 2 et 14 de la loi n. 90-1052 du 25 novembre 1990 relative à la propriété industrielle.

Les certificats d'addition délivrés antérieurement, qui se rattachent à un brevet ou à un certificat d'utilité, constituent l'accessoire de ceux-ci ; leur durée de validité expire avec celle du titre principal auquel ils se rattachent.

Sur le plan fiscal, en cas de cession, le titre principal et les certificats d'addition correspondants en cours de validité sont considérés comme un seul et même élément.

7. 2. *Certificats d'utilité.* — Les certificats d'utilité ne sont pas expressément mentionnés à l'article 39 *terdecies-1* du C.G.I.

Ces droits concernent en principe des inventions brevetables ; ils se distinguent des brevets :

— du fait de l'absence d'avis documentaire (I.N.P.I. ; art. 20 de la loi du 20 janvier 1968) ;

— du fait de leur durée de validité, qui est de six ans à compter du dépôt de la demande (art. 3 de la même loi).

Si les conditions de brevetabilité évoquées aux n. 9 et suivants sont effectivement satisfaites, les opérations de cession ou de concession portant sur de tels droits sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 39 *terdecies-1* du C.G.I.

8. 3. *Certificats d'obtention végétale.* — Dans le cas d'imposition d'après le bénéfice réel, les profits provenant de la cession ou de la concession de certificats d'obtention végétale sont imposés dans les mêmes conditions que les bénéfices réalisés par les entreprises industrielles et commerciales à l'occasion de la cession ou de la concession de brevets (C.G.I., art. 238 *bis* G).

Ces dispositions ne sont pas modifiées par l'article 100 de la loi de finances pour 1992.

## II. LES INVENTIONS BREVETABLES

9. L'article 39 *terdecies-1* modifié du C.G.I. est applicable au résultat d'opérations portant sur des inventions brevetables.

L'introduction de cette notion dans le dispositif permet à la fois de tenir compte des cas fréquents dans lesquels les industriels ne souhaitent pas breveter une invention pour des raisons de secret et de stratégie, et de fixer les limites du dispositif par référence à la notion juridique de brevetabilité.

Ces dispositions font donc référence à la notion de brevetabilité définie par les articles 6 à 11 de la loi n. 68-1 du 2 janvier 1968 modifiée (4).

Pour entrer dans le champ d'application de l'article 39 *terdecies-1* du C.G.I., sous réserve qu'il ne soit pas contraire à l'ordre public ou aux bonnes mœurs, un droit de la propriété industrielle doit donc satisfaire les trois critères suivants :

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

Ces critères sont exposés ci-après : les modalités pratiques d'appréciation du caractère brevetable d'une invention sont décrites aux n. 16 à 18.

En ce qui concerne le recours éventuel aux conseils techniques d'agents de l'Etat ou d'établissements publics (cf. n. 16).

10. Les demandes de brevets en cours de délivrance sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 39 *terdecies-1* du C.G.I., si elles satisfont aux conditions de brevetabilité. Toutefois, dès lors qu'elles auront été déposées, il ne sera pas insisté sur le critère de nouveauté de l'invention (cf. n. 12). Ces dernières demandes seront donc considérées comme entrant dans le champ d'application de cet article dès lors qu'elles concerneront une invention qui implique une activité inventive et est susceptible d'application industrielle.

### A. Premier critère : une invention nouvelle.

#### 1. Existence d'une invention.

11. L'article 6 de la loi du 2 janvier 1968 exige l'existence d'une invention.

L'exigence d'une invention entraîne l'exclusion légale du champ de la brevetabilité de certains éléments (art. 6-2 de la loi du 2 janvier 1968) ; ainsi, ne sont pas considérés comme des inventions notamment :

- les découvertes (d'un produit naturel ; les lois biologiques...)
- les théories scientifiques ;
- les méthodes mathématiques ;
- les créations esthétiques ;
- les plans, principes et méthodes dans l'exercice d'activités intellectuelles, en matière de jeu ou dans le domaine des activités économiques, ainsi que les programmes d'ordinateurs (5) ;

(4) Cf. à cet égard, le rapport n. 2255 de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale relatif à l'examen du projet de loi de finances pour 1992, pages 236 et s., et les débats correspondants (Déb., Ass. Nat., 15 nov. 1991, p. 6142).

— les présentations d'information (6).

#### 2. Critère de nouveauté de l'invention.

12. Une invention est considérée comme nouvelle si elle n'est pas comprise dans l'état de la technique (art. 8-1 de la loi du 2 janvier 1968).

Cette notion appelle les remarques suivantes :

a) *Divulgation de l'invention (existence d'une antériorité destructrice de son caractère nouveau).* — L'état de la technique est constitué par tout ce qui a été rendu accessible au public avant la date de dépôt d'une demande de brevet (art. 8-2 de la loi du 2 janvier 1968). L'état de la technique est apprécié sans limitation particulière.

Dès lors, toute divulgation de l'invention constitue une « antériorité » destructrice du caractère de nouveauté. C'est donc une nouveauté absolue qui est exigée, sous réserve des dispositions de l'article 9 de la loi du 2 janvier 1968 (expositions officielles).

La loi déjà citée prévoit expressément qu'est considéré comme compris dans l'état de la technique le contenu de demandes de brevets français, de demandes de brevet européen ou international désignant la France qui sont simplement déposées et non encore publiées (art. 8-3 de la même loi).

b) *Forme, date, lieu et contenu de la divulgation de l'invention.* — La divulgation de l'invention crée une antériorité destructrice du caractère de nouveauté quelles que soient les conditions de cette divulgation.

Ainsi, la divulgation peut être établie quels que soient :

- sa forme (description écrite ou orale ; par exemple : publication datée, documents commerciaux vérifiables, témoignages de personnes ayant assisté à des essais, communication lors de colloques ou de conférences, actes de fabrication si la possession, l'observation, l'analyse de l'objet révèle le secret de sa structure...)
- le destinataire de la divulgation (toute personne susceptible de la diffuser, sauf si celle-ci est tenue par une obligation de confidentialité) ;
- la date de la divulgation (celle-ci pourrait être très éloignée, ce qui exclut la reprise d'inventions anciennes passées dans le domaine public) ;
- le lieu de celle-ci (territoire national ou étranger).

Par ailleurs, la divulgation n'est destructrice de nouveauté que si elle porte sur tous les moyens caractéristiques de l'invention brevetable réunis (notion « d'antériorité de toutes pièces ») (7).

c) *Date de l'appréciation du critère de nouveauté.* — Le critère de nouveauté est apprécié à la date du dépôt de la demande d'un brevet (art. 8-2 de la loi du 2 janvier 1968) ou à sa date de priorité.

S'agissant de l'appréciation de la brevetabilité d'une invention n'ayant pas fait l'objet d'une demande de brevet, la condition de nouveauté doit être saisie au moment où l'on se situe, c'est-à-dire à la date de la cession des droits ou, s'agissant de concessions, pendant la période d'imposition considérée.

### B. Deuxième critère : une invention impliquant une activité inventive.

13. Une invention est considérée comme impliquant une activité inventive si, pour un homme du métier, elle ne découle pas d'une manière évidente de l'état de la technique (art. 10 de la loi du 2 janvier 1968).

a) *État de la technique.* — Sur cette notion, on se reportera aux développements du n. 12.

b) *Référence à l'homme de métier.* — L'homme de métier est une personne relevant du ou des secteurs techniques auxquels se rattache l'invention.

L'homme de métier est présumé être un praticien normalement qualifié, au courant de ce qui forme les connaissances générales communes dans la technique à la date considérée. Il est, également, présumé avoir eu accès à tous les éléments de « l'état de la technique », et avoir eu à sa disposition les moyens et la capacité dont on dispose normalement pour procéder à des travaux et expériences courants. Si le problème suggère à l'homme de métier de rechercher la solution dans un autre domaine de la technique, le spécialiste compétent pour trouver la solution est le spécialiste dans ce domaine. En conséquence, les connaissances et les possibilités de ce spécialiste doivent être prises comme base pour apprécier si la solution implique une activité inventive (8).

c) *Appréciation de l'existence d'une activité inventive d'après un faisceau d'indices.* — L'existence d'une activité inventive résulte de l'appréciation d'indices parmi lesquels il est possible de citer les suivants :

(5) Sont donc exclus du champ de la brevetabilité : les méthodes financières, comptables, les règles de jeux, les systèmes à caractère abstrait, les méthodes de commercialisation, les idées publicitaires, les règles d'organisation du travail, de comptabilité, de gestion financière... les logiciels.

(6) Formalisation d'information par schémas, signaux...

(7) Cf. notamment, Paris, 22 mars 1982 : Gaz. Pal., 1983 somm. 275, et Paris, 24 mars 1983 : D. 1984, 212.

(8) Cf., également, Paris 24 mars 1983 : D. 1984, 212 et Cass. com., 10 nov. 1982 : Bull. civ. IV, p. 290.

— l'existence, l'ampleur, la durée des opérations de recherche-développement ayant abouti au résultat sur lequel pourrait porter une demande de brevet (9) ;

— le fait que l'invention surmonte un préjugé résultant des enseignements de l'état de la technique ;

- l'existence d'un perfectionnement ou d'un progrès technique ;
- le nombre et la dispersion des éléments connus qui sont combinés ;
- l'élimination d'opérations longues et coûteuses ;
- la durée nécessaire à la gestation de l'invention.

d) *Date de l'appréciation de la condition d'existence d'une activité inventive.* — S'agissant du résultat d'un processus de recherche, celui-ci s'apprécie lors de la conclusion des opérations de cession ou de concession portant sur de tels droits.

C. Troisième critère : une invention susceptible d'application industrielle.

14. Une invention est considérée comme susceptible d'application industrielle si son objet peut être fabriqué ou utilisé dans tout genre d'industrie, y compris l'agriculture (art. 11 de la loi du 2 janvier 1968).

Cette condition suppose l'existence d'un résultat industriel de l'invention, c'est-à-dire un effet technique que produit un moyen déterminé dans la fonction qui lui est assignée (10).

L'invention doit être réalisable à la date d'appréciation de la condition.

D. Éléments non brevetables en application de la loi.

15. La loi déjà citée du 2 janvier 1968 prévoit, en outre, des exclusions du domaine de la brevetabilité. Il s'agit :

1) des inventions dont la publication ou la mise en œuvre serait contraire à l'ordre public ou aux bonnes mœurs ;

2) des droits protégés par un autre texte : les obtentions végétales bénéficiant de la protection instituée par la loi n. 70-489 du 11 juin 1970 (en ce qui les concerne, cf. n. 8), les programmes d'ordinateurs susceptibles d'être protégés dans le cadre de la loi n. 83-660 du 3 juillet 1983 ;

3) des races animales, et des procédés essentiellement biologiques d'obtention de végétaux ou d'animaux ; en revanche, un produit obtenu par un procédé microbiologique est susceptible d'être breveté.

E. Modalités pratiques de l'appréciation du caractère brevetable d'une invention.

16. Le caractère brevetable d'une invention doit être apprécié par référence aux critères exposés ci-dessus, et compte tenu des exclusions expresses prévues par la loi.

Cela dit, en pratique, il conviendra de rechercher le caractère brevetable en retenant les phases d'investigation suivantes.

1. *Investigations relatives aux conditions de brevetabilité directement vérifiables.*

Il s'agit de s'assurer de la réalité d'éléments objectifs pour conduire à une stricte appréciation d'une « invention » au regard des critères légaux de brevetabilité correspondants, exposés plus haut.

Il s'agit des éléments suivants :

a) *Réalité de l'existence d'une invention.* — Cette notion est définie au n. 11.

b) *Appréciation du caractère industriel de l'application de l'invention.* — Sur ce point, cf. n. 14.

c) *Réalité d'une activité inventive ayant eu cette invention pour résultat.* — En pratique, l'existence d'opérations de recherche, entraînant une invention ne découlant pas de la simple application de l'état des techniques existantes, est le critère essentiel (sur cette notion, cf. n. 23).

2. *Appréciation du critère de nouveauté.*

17. L'appréciation du critère de nouveauté peut être délicate s'agissant d'une invention qui, par hypothèse, a été gardée secrète.

Par ailleurs, il n'y a pas lieu d'exiger un rapport de recherche destiné à démontrer l'absence d'antériorité destructrice du caractère de nouveauté, dès lors qu'il s'agit d'une invention pour laquelle l'entreprise considérée souhaite conserver le secret.

Dans ces conditions, l'appréciation du caractère nouveau d'une invention sera réalisée en pratique selon les critères suivants :

a) *Il existe objectivement une antériorité.* — Tel est le cas si une antériorité a effectivement été révélée, dans des conditions qui permettent à l'homme de méfier d'y avoir directement accès.

Ce serait le cas, notamment :

— si l'antériorité résulte d'actes de fabrication d'un bien qui est sur le marché, et que ce bien révèle, par observation ou analyse, le secret de sa structure ;

(9) Sur la notion de recherche en matière fiscale, cf. B.O.D.G.I. 4 A-8-83 (*Droit fiscal* 1983, n. 46-47, I.D. 7873 et r. 50, I.D. 7861 ; *JCP* 86, IV, 7873 et 7881) et B.O.D.G.I. 4 C-7-84 en ce qui concerne la recherche appliquée et le développement expérimental : n. 23 (*Droit fiscal* 1984, n. 45-46, I.D. 8194 ; *JCP* 84, IV, 8194).

(10) Cf. notamment, Paris, 1<sup>er</sup> février 1978 : *Gaz. Pal.*, T.T. 1977-1979, voir Brevets n. 19.

— si l'invention a fait l'objet, par une autre entreprise, d'une demande de brevet publiée ;

— si l'invention a fait l'objet d'une communication *suffisamment ostensible* de la part d'une autre entreprise l'ayant parallèlement mise au point.

Dans une telle situation, une invention, même effectivement mise au point par l'entreprise au terme d'un véritable processus de recherche, ne saurait objectivement être regardée comme nouvelle.

À cet égard, une entreprise qui, à la date du dépôt d'une demande de brevet, par un tiers, est en possession d'une invention objet de cette demande, a le droit, à titre personnel, d'exploiter l'invention malgré l'existence d'un brevet. Mais la transmission de ce droit ne peut se faire que conjointement à la transmission de l'entreprise à laquelle ce droit est attaché (art. 31 de la loi du 2 janv. 1968). L'utilisation de l'invention à la suite d'une transmission par un autre moyen constitue un acte de contrefaçon.

18. b) *Il n'existe pas d'antériorité apparente.* — Tel est le cas lorsque l'entreprise met au point une invention pour son compte, sans nécessairement être en mesure de démontrer l'absence d'antériorité, et en l'absence d'antériorité objective (cf. n. 17).

Dans cette situation, il est admis que l'invention en cause soit regardée comme nouvelle pour l'application de l'article 39 *terdecies*-i du C.G.I. si les conditions suivantes sont satisfaites :

— « l'invention » ne résulte pas d'une simple application de l'état des techniques existantes, ce qui n'exclut pas les applications nouvelles de moyens connus ;

— « l'invention » a été mise au point dans le cadre d'opérations de recherche ou de développement nettement précisées et dont la réalité peut être démontrée à l'aide d'un dossier technique précis quant à l'objectif poursuivi et à ses résultats, et aux moyens (matériels et en personnels) mis en œuvre (sur cette notion, cf. n. 23) ;

— le résultat des opérations de recherche présente un caractère innovant soit par son objet même (bien nouveau...), soit par l'amélioration technique de la fabrication, soit par l'amélioration de la compétitivité qu'il entraîne. Il doit donc être susceptible de conférer un avantage économique sur le marché considéré, c'est-à-dire une avance par rapport à la concurrence ;

— « l'invention » n'a pas été divulguée par l'entreprise elle-même ;

— « l'invention » n'est pas susceptible d'être exclue de la brevetabilité, ni en vertu d'une disposition expresse, ni compte tenu de ses caractéristiques propres (cf., notamment, n. 19 et suiv.).

Cela étant, les conditions exposées ci-dessus pourraient :

— être démontrées au vu d'un rapport d'étude réalisé par un conseil en propriété industrielle spécialisé en brevets d'invention et concluant à la brevetabilité ;

— être au contraire privées d'effet, à compter de la date à laquelle l'invention serait, éventuellement, divulguée par une autre entreprise qui l'a parallèlement mise au point (divulgaration, par exemple, du fait du dépôt d'une demande de brevet).

Il est précisé que l'Administration peut avoir recours aux conseils techniques d'agents de l'État ou d'établissements publics pour l'appréciation du caractère brevetable d'une invention (sur cette procédure, cf. n. 26).

F. Illustrations des règles de brevetabilité (11).

1. *Éléments susceptibles d'être brevetés.*

19. Dès lors qu'elles satisfont aux conditions de brevetabilité, et qu'elles ne sont pas exclues par la loi, différentes catégories d'inventions brevetables peuvent être distinguées.

a) *Un produit* : c'est-à-dire un corps certain le distinguant de tout autre objet par ses caractères particuliers. — Le produit doit résulter de l'intervention de la main de l'homme ; cela exclut les produits naturels (par exemple, la découverte d'un champignon n'est pas brevetable en elle-même).

Il peut s'agir, par exemple :

— d'un produit chimique (par exemple, un article abrasif, pour sa texture particulière) ;

— d'un produit industriel (tel, par exemple, un dispositif de servodirection pour automobiles) ;

— d'un produit obtenu par un procédé microbiologique (art. 7-c de la loi du 2 janvier 1968) ;

— d'un produit, notamment, une substance ou une composition, utilisé pour la mise en œuvre d'une méthode de traitement thérapeutique ou chirurgicale du corps humain ou animal ou d'une méthode de diagnostic (art. 6-4 de la loi du 2 janvier 1968), mais à l'exclusion de ces méthodes elles-mêmes (exemple : un antibiotique, obtenu à partir de micro-organismes placés dans des conditions de fermentation particulières, est susceptible d'être breveté ; en revanche, une technique d'opération chirurgicale du rein n'est pas brevetable).

b) *Un procédé* : qui mène à l'obtention soit d'un résultat soit d'un produit. — À titre d'exemples :

— un procédé microbiologique (art. 7-c de la loi du 2 janvier 1968) ;

— un procédé technologique.

(11) Les exemples pratiques cités ci-après ne peuvent être regardés comme ayant une portée juridique : ils sont uniquement destinés à illustrer les notions évoquées, à partir de cas concrets constatés dans le passé.

c) *Un dispositif*: produit complexe spécialement conçu pour la mise en œuvre d'un procédé. — Exemple: une machine à tisser mettant en œuvre une technique nouvelle.

d) *Une application*: Exemple: une application d'un médicament au traitement d'une maladie donnée.

e) *Une combinaison ou l'application nouvelle de moyens connus* (ou « invention de groupement »). — La combinaison nouvelle de moyens connus résulte de la réunion ou de l'association de moyens concourant à l'obtention d'un résultat d'ensemble.

L'existence d'un résultat commun se différencie de la simple addition des effets élémentaires obtenus par les différents moyens rassemblés.

Par exemple :

— l'application d'un principe connu à une machine à calculer dès lors que son adaptation permet la suppression d'une cause de dérèglement ou de mauvais fonctionnement de la machine. L'adaptation de ce principe présente un résultat industriel nouveau ;

— un stylo à bille résultant de la combinaison d'une bille traçante, d'une encre oléagineuse et d'un réservoir capillaire à section étroite, ces trois moyens coopérant entre eux en vue d'un résultat commun.

## 2. Exemples d'éléments non brevetables.

20. Sont, notamment, exclus du champ d'application de l'article 39 *terdecies-1* du C.G.I. :

a) *Les éléments ne constituant pas une invention*. — On se reportera aux n. 11 et 15 en ce qui concerne les exclusions légales.

Ainsi sont exclus, par exemple :

- les créations ornementales, architecturales,...
- les éléments liés au goût ou qui constituent l'apparence d'un produit, les éléments liés à la mode: ainsi sont exclus les dessins, patrons, modèles, dossiers, permettant la fabrication de prêt à porter ;
- les systèmes à caractère abstrait, les règles de jeu, les modes d'emploi, les méthodes financières ou comptables, les méthodes commerciales originales, les méthodes de gestion, les régies d'organisation du travail, de comptabilité, de gestion financière.

b) *Les autres droits de possession industrielle non brevetables et autres droits de la propriété industrielle*. — Sont ainsi exclus du champ d'application de l'article 39 *terdecies-1* du C.G.I. :

- Les droits de possession industrielle non brevetables tels que « savoir-faire », « secret de fabrication ».

Le « savoir-faire » peut être défini comme un ensemble d'informations techniques qui sont secrètes, substantielles et identifiées de toute manière appropriée (12).

En pratique, cette notion peut recouvrir une grande diversité d'éléments parmi lesquels des procédés de fabrication, un tour de main, et plus généralement une expérience acquise.

Cette expérience se traduit, notamment, par des connaissances secrètes prenant la forme d'études, de rapports de plans, de dessins, de tendances de marché, d'études de prix, d'études de marchés, de nomenclature de matériaux, de listes de fournisseurs,...

De même sont exclus les simples dosages, et spécificités de leur réalisation.

- Les droits de la propriété industrielle autres que les brevets: il en est ainsi, notamment :

- des marques (de fabrication ou commerciales) ;
- des dessins et modèles.

c) et d) *Les logiciels et les prestations de services liées à une opération portant sur un brevet ou une invention brevetable*. — Les contrats peuvent prévoir une certaine assistance technique parallèlement au transfert des droits d'exploitation sur un brevet ou une invention brevetable.

L'assistance technique se matérialise par une aide sous forme de conseils, d'assistance, d'opérations de formation, de mise à disposition de techniciens ou spécialistes.

Ces prestations de services se situent hors du champ d'application de l'article 39 *terdecies-1* du C.G.I.

## III. LES PROCÉDÉS DE FABRICATION INDUSTRIELS QUI SONT L'ACCESSOIRE INDISPENSABLE D'UN BREVET OU D'UNE INVENTION BREVETABLE

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

Pour tenir compte de cette situation l'article 100 de la loi de finances pour 1992 fait entrer dans le champ d'application de l'article 39 *terdecies-1* du C.G.I. les procédés de fabrication industriels non brevetables qui remplissent les conditions cumulatives 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 ;

(12) Cf. art. 1<sup>er</sup>-7 du Règlement (C.E.E.) n. 556/89 de la Commission du 30 novembre 1988 relatif aux licences de savoir-faire.

— 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.

### A. Notion de procédé de fabrication industriel.

22. 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.

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

23. Les dispositions des b et c de l'article 49 septies F de l'Annexe III au C.G.I. définissent les opérations de recherche scientifique et technique (recherche appliquée et développement expérimental) (13). Cette définition a une portée générale: il y a donc lieu de s'y référer pour l'application de l'article 39 *terdecies-1*, 2<sup>e</sup> alinéa, du C.G.I. (cf. Doc. adm. 4 C-4525, n. 3).

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.

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

24. Le procédé en cause n'étant pas brevetable par hypothèse, son éligibilité au régime prévu à l'article 39 *terdecies-1* du C.G.I. 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.

D. 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.

25. 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 (n. 9 et suivants).

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 (sur cette notion cf. n. 5) 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.

### Section 2. — Recours aux conseils techniques d'agents de l'Etat ou des établissements publics

26. Lorsqu'une vérification de comptabilité ou une procédure de redressement requiert des connaissances techniques particulières, l'Administration peut faire appel aux conseils techniques d'agents de l'Etat ou des établissements publics figurant sur une liste arrêtée par le Ministre du budget (L.P.F., art. L. 45 A).

Cette disposition n'est en principe applicable qu'aux entreprises ainsi que, le cas échéant, à leurs mères et filiales, dont le chiffre d'affaires total dépasse 20 MF.

Le III de l'article 100 de la loi de finances pour 1992 prévoit que la limite de 20 MF n'est pas applicable lorsque cette procédure est mise en œuvre pour l'appréciation du caractère brevetable d'une invention mentionnée au I de l'article 39 *terdecies* du C.G.I.

(13) Le a) de l'article 49 septies F de l'Annexe III au C.G.I. est sans portée au cas particulier: il concerne la recherche fondamentale qui apporte une contribution théorique ou expérimentale à la résolution de problèmes techniques et ne peut déboucher directement sur une invention brevetable (cf. article 6-2 a de la loi du 2 janvier 1963).

La procédure peut donc être mise en œuvre quel que soit le montant du chiffre d'affaires de l'entreprise en cause.

Les autres conditions d'application de ce régime particulier ne sont pas modifiées (se reporter à la Doc. adm. 13 L. 11, n. 1 et B.O.D.G.I. 13 L-2-84 : *Droit fiscal* 1984, n. 23-24, I.D., C.A. et E. 8065 ; JCP 84, IV, 8065).

La liste des personnes auxquelles l'Administration peut faire appel pour recueillir des conseils techniques ressort actuellement des arrêtés du 9 janvier (*Droit fiscal* 1984, n. 7, comm. 277) et du 14 décembre 1984 et du 22 janvier 1985 (*Droit fiscal* 1985, n. 6, comm. 229).

**Section 3. — Conditions relatives à l'ensemble des droits de la propriété industrielle entrant dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I.**

27. Le régime des plus-values à long terme ne s'applique pas aux brevets, inventions brevetables ou procédés de fabrication industriels accessoires mentionnés aux n. 3 à 25 cédés ou concédés si ceux-ci :

- ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif immobilisé,
- ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

À cet égard, les n. 7 à 16 de la Documentation administrative 4 B-2311, conservent toute leur portée.

**Chapitre II  
CONTRATS ET ENTREPRISES CONCERNÉS**

**Section 1. — Nature et portée des contrats (cessions et concessions)**

**I. OPÉRATIONS CONCERNÉES**

28. Le régime prévu à l'article 39 terdecies-1 s'applique aux opérations de cession ou de concession.

La cession s'entend de toute opération entraînant la sortie de l'actif de l'entreprise des éléments en cause (cf. sur cette notion, Doc. adm. 4 B-123, n. 10 et 11).

La concession d'une licence d'exploitation est le contrat par lequel le titulaire d'un brevet concède à une personne, en tout ou partie, la jouissance de son droit d'exploitation moyennant le paiement d'une redevance.

La concession peut :

- être exclusive ou non ;
- être conclue pour l'ensemble du ou des territoires pour lesquels l'invention bénéficie d'une protection juridique, ou pour une partie de ceux-ci seulement ;
- porter sur la totalité des droits ou sur certains éléments seulement (par exemple, la concession pourrait ne concerner que certaines applications d'un brevet seulement).

**II. PORTÉE DES CONTRATS**

29. Les contrats de transferts d'éléments de la propriété industrielle peuvent avoir un contenu très divers. Il y a donc lieu de distinguer les situations suivantes.

**A. Première situation :** Le contrat porte exclusivement sur un brevet ou une invention brevetable et, le cas échéant, sur un procédé de fabrication industriel qui est son accessoire indispensable.

Dès lors que ces éléments satisfont aux conditions exposées plus haut (cf. n. 3 à 25), le régime de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. est susceptible de s'appliquer pour l'ensemble du contrat.

**30. B. Deuxième situation :** Le contrat porte sur un ensemble d'éléments, dont certains sont brevetés ou brevetables, ainsi que sur des prestations d'assistance technique, mais distingue ou permet de distinguer le prix facturé pour chaque élément ou prestation.

Dans ce cas, le régime de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. ne concerne que les éléments qui satisfont aux conditions exposées plus haut (n. 3 à 25), compte tenu de la répartition du prix faite par le contrat lui-même sous réserve du droit de contrôle de l'Administration.

**31. C. Troisième situation :** Le contrat porte, comme dans la situation visée au B ci-dessus, sur un ensemble d'éléments dont certains sont brevetés ou brevetables et de prestations d'assistance technique, mais fixe un prix global pour l'ensemble.

Dans cette situation, le régime de l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. ne concerne que les éléments qui satisfont aux conditions exposées plus haut (n. 3 à 25).

La répartition corrélative du prix prévu au contrat est effectuée par l'entreprise dans les conditions prévues au n. 35 et sous réserve du droit de contrôle de l'Administration.

**Section 2. — Entreprises concernées**

32. Les dispositions de l'article 100 de la loi de finances pour 1992 sont susceptibles de concerner les entreprises industrielles ou commerciales, ou agricoles, ainsi que les contribuables imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, relevant de l'impôt sur le revenu, et les entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés.

**Titre II**

**RÉGIME FISCAL DE LA CESSION  
OU DE LA CONCESSION DES DROITS CONCERNÉS**

Le régime des plus-values à long terme s'applique aux plus-values de cession ou au résultat net de la concession des droits mentionnés aux n. 3 à 25 (C.G.I., art. 39 terdecies-1).

**Chapitre I  
CESSION DES DROITS**

**Section 1. — Résultat de la cession**

33. En cas de cession (14) le régime prévu à l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. s'applique au montant de la plus-value qui est réalisée (15).

**I. PRIX DE CESSION**

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

**35. Cas particulier. — Contrats globaux portant sur un ensemble d'éléments, brevetables ou non, et de prestations d'assistance technique.**

Différentes situations sont susceptibles d'être rencontrées (cf. n. 29 à 31).

**A. Le contrat permet de distinguer le prix de vente de chaque élément transféré et de chaque prestation.**

Dans ce cas, il y a lieu de retenir ce prix de vente pour le calcul de la plus-value de cession des seuls éléments de la propriété industrielle qui entrent dans le champ d'application du régime prévu à l'article 39 terdecies-1 du C.G.I.

**B. Le contrat prévoit un prix de vente global.**

Dans cette situation, dès lors que le régime prévu à l'article 39 terdecies-1 du C.G.I. ne s'applique qu'à une partie des éléments transférés aux termes du contrat, il est nécessaire de faire une ventilation du prix de vente global.

Cette ventilation doit résulter d'éléments objectifs, tels que :

- valeur intrinsèque des droits transférés ;
- valeur retenue lors de l'acquisition des droits ;
- coût de revient des différents éléments et prestations couverts par le contrat.

Par ailleurs, les critères de valorisation retenus pour chacun des éléments du contrat doivent être homogènes.

**II. VALEUR D'ORIGINE**

36. La valeur d'origine des éléments concernés est la valeur nette comptable pour laquelle ils figuraient à l'actif du bilan du cédant.

**III. CAS PARTICULIERS**

37. La plus-value est égale au prix de vente dans deux situations :

- lorsque l'élément en cause a été mis au point par l'entreprise, et que les dépenses de recherche correspondantes ont été déduites des résultats en application de l'article 236-I du C.G.I. ;
- lorsque le brevet en cause a été immobilisé (soit qu'il ait été acquis, soit qu'il ait été mis au point par l'entreprise) et est totalement amorti au moment de la cession.

**Section 2. — Régime fiscal de la plus-value**

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

**I. LA PLUS-VALUE PROVENANT DE LA CESSION  
EST SOUMISE AU RÉGIME DES PLUS-VALUES À LONG TERME**

Lorsque les conditions définies ci-dessus sont satisfaites, les plus-values provenant de la cession de brevets bénéficient du régime des plus-values à long terme alors même qu'ils seraient totalement ou partiellement amortis ou que les frais d'études ou de recherches ayant abouti à leur mise au point ont été passés en frais généraux ; dans une telle hypothèse, en effet, les brevets conservent, néanmoins, leur caractère d'immobilisation même s'ils ne figurent pas au bilan (cf. Doc. adm. 4 B-2311, n. 17).

**A. Sort de cette plus-value à long terme.**

39. Celle-ci est susceptible :

- de se compenser avec les moins-values à long terme de l'exercice ;

(14) Sur cette notion (cf. n. 28).

(15) Cf. à cet égard Doc. adm. 4 B-2311, n. 24 à 27.

— de s'imputer au franc le franc sur le déficit de l'exercice, et les déficits reportables des exercices antérieurs, y compris ceux qui correspondent à des amortissements réputés différés ;

— de s'imputer sur les moins-values à long terme constatées au cours des dix exercices antérieurs, et qui n'ont pas encore été imputées.

Les plus-values nettes à long terme en cause sont soumises au taux de 18 % s'agissant de l'imposition des résultats des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1992 pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, et au taux de 16 % pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu.

**B. Inscription à la réserve spéciale des plus-values à long terme, et prélèvements éventuels sur cette réserve.**

40. On se reportera aux conditions générales relatives à cette réserve, qui sont exposées, s'agissant des plus-values à long terme soumises au taux de 18 %, dans l'instruction du 18 mars 1992 publiée au B.O.I. 4 B-1-92 (*Droit fiscal* 1992, n. 17, I.D. 10.589 ; *JCP* 92, IV, 10.589).

## II. LE CAS ÉCHÉANT. LA MOINS-VALUE DE CESSION EST A COURT TERME

41. Lorsque la cession d'un brevet, qui est un élément amortissable par nature, fait apparaître une moins-value celle-ci constitue dans tous les cas une moins-value à court terme (cf. Doc. adm. 4 B-2311, n. 18 et 19).

### Chapitre II

#### CONCESSION D'UNE LICENCE D'EXPLOITATION

42. L'article 39 *terdecies-1* du C.G.I. prévoit que c'est le « résultat net » de la concession de licences d'exploitation des éléments visés aux n. 3 à 25 qui est soumis au régime des plus-values à long terme.

Le « résultat net » correspond au résultat de la gestion de la concession.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1992, quelle que soit la date de conclusion des contrats en cause (cf. n. 50).

#### Section I. — Résultat de la concession

##### I. RECETTES ENTRANT LA COMPOSITION DU RÉSULTAT DE LA CONCESSION

43. Les recettes à prendre en considération pour le calcul du « résultat net » de la concession sont constituées par les redevances contractuelles acquises, au cours de l'exercice considéré, au sens de l'article 38 du C.G.I.

*Cas particuliers.* — Contrats portant sur un ensemble d'éléments, dont seulement certains d'entre eux sont des brevets ou des inventions brevetables.

Dans ce cas, il y a lieu de faire application des principes exposés au n. 35.

##### II. DÉPENSES ENTRANT DANS LA COMPOSITION DU RÉSULTAT NET DE LA CONCESSION

44. Le « résultat net » en cause est le résultat de la gestion de la concession net des charges engagées correspondantes.

Dès lors, il y a lieu de distinguer les éléments suivants.

###### A. Dépenses relatives à la gestion de la concession.

Ces dépenses sont prises en compte pour la détermination du résultat net de la concession ; en pratique, il s'agit, notamment, des dépenses suivantes (16) :

(16) Cf., en particulier, le rapport de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale n. 2255, p. 250 et *Déb., Ass. Nat.*, 15 nov. 1991, p. 6142).

Origine des dépenses	Nature des dépenses
Recherche d'un licencié	Frais d'études, honoraires des conseils en brevets
Négociation de la licence	- Frais généraux (quote-part) du service des brevets de l'entreprise ; - Frais de personnels ; - Frais de déplacement.
Conclusion de la licence	- Frais évoqués ligne précédente ; - Frais de dossier : frais de publicité des contrats, frais de reproduction, frais de traduction, ....
Gestion proprement dite de la licence	- Frais généraux du service des brevets ; - Frais de personnels ; - Frais de déplacement ; - Frais de maintenance des brevets (1) (taxes I. N. P. I. honoraires des conseils en brevets, ... ) ; - Assurances ; - etc. ....
Recouvrement	- Frais de recouvrement ; - Frais de contentieux.

(1) Ces frais ne doivent pas être confondus avec les frais de création d'un brevet, engagés en vue de sa délivrance (taxe perçue par l'I. N. P. I. pour le dépôt de la demande ...) qui ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat imposable dès lors qu'ils ont pour contrepartie la constitution d'un élément d'actif immobilisé.



## B. Dépenses de recherche et amortissements des brevets acquis.

45. Les dépenses de recherche déduites du résultat en application de l'article 236-1 du C.G.I. et l'amortissement des brevets acquis, qui correspondent aux brevets transférés dans le cadre d'une concession, ne sont pas retenus pour la détermination du « résultat net » de cette concession soumis au régime des plus-values à long terme (17).

### *Section 2. — Régime fiscal applicable au « résultat net » de la concession*

46. Le résultat net est égal à la différence entre les redevances provenant de la concession et les charges de gestion correspondantes.

47. Il est retranché du résultat de l'entreprise pour être soumis au régime des plus-values à long terme dans les conditions exposées aux n. 39 à 41.

## Chapitre III

### MESURES PARTICULIÈRES CONCERNANT LE RÉGIME FISCAL, DES REDEVANCES VERSÉES A L'INTERIEUR D'UN MÊME GROUPE D'ENTREPRISE (C.G.I., ART. 39 TERDECIES-1 BIS)

48. En application des dispositions de l'article 39 *terdecies-1 bis* du C.G.I., le montant des redevances tirées de l'exploitation des éléments mentionnés aux n. 3 à 25 doit être exclu du bénéfice du régime des plus-values à long terme visé à l'article 39 *terdecies-1* lorsque ces redevances ont été admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise avec laquelle existent des liens de dépendance.

49. Le II de l'article 100 de la loi de finances pour 1992 n'a pas modifié sur le fonds ces dispositions. Elles s'appliquent donc aux éléments mentionnés au Titre I.

Les conditions d'application de ces dispositions ne sont pas modifiées (se reporter à Doc. adm. 4 B-2311, n. 52 s.).

## Titre III

### ENTRÉE EN VIGUEUR

50. Les dispositions de l'article 100 de la loi de finances pour 1992 s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1992 (art. 100-IV de cette loi).

Elles concernent donc les plus-values de cessions d'éléments mentionnés aux n. 3 à 25, et aux résultats nets des concessions des mêmes éléments, réalisés au cours de ces exercices.

S'agissant des concessions, il en est ainsi quelle que soit la date de conclusion des contrats.

(17) Cf., en particulier, le rapport de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale, n. 2253, p. 250 et Déb., Ass. Nat., 15 nov. 1991, p. 6142.

# OUVRAGES DIFFUSES PAR LE CENTRE DU DROIT DE L'ENTREPRISE

## \* Dans la collection "ACTUALITES DE DROIT DE L'ENTREPRISE" :

- Les ordonnances de septembre 1967 et le droit commercial (1969)
- Actualités de droit de l'entreprise 1968 (1970)
- L'exercice en groupe des professions libérales (1975)
- Le know-how (1976)
- L'avenir de la publicité et le droit (1977)
- Garanties de résultat et transfert de techniques (1978)
- Droit social et modifications des structures de l'entreprise (1979)
- Les inventions d'employés (1980)
- La clause de réserve de propriété (1981)
- Le nouveau droit du crédit immobilier (1981)
- Concurrence et distribution (1982)
- Producteurs, Distributeurs : quelle concurrence ? par JM.Mousseron (1986)
- Les techniques de privatisation des entreprises publiques, par L.Rapp (1986)
- Le Droit français nouveau de la concurrence par JM.Mousseron et V.Sélinisky, 2<sup>e</sup> édition (1988)
- Le Droit français nouveau de la transparence tarifaire par M.Mousseron et JM.Mousseron (1993)

## \* Dans la collection "BIBLIOTHEQUE DE DROIT DE L'ENTREPRISE"

- Le contrôle de la gestion des sociétés anonymes, par R.Contin (1976)
- Les réserves latentes, par R.Abelard (1977)
- Dix ans de droit de l'entreprise (44 études - 1076 pages), publié avec le concours du C.N.R.S. (1976)
- Les contrats de sous-traitance, par G.Valentin (1978).
- L'entente prohibée (1963-1967-1977) à travers les avis de la Commission des Ententes, par V.Sélinisky (1979)
- L'entreprise et le contrat, par D.Ledouble (1981)
- Les techniques de renflouement des entreprises en difficulté, par J.P.Haehl (1981)
- Transferts indirects de bénéfices à l'étranger, par J.L.Bilon (1981)
- Les prêts et avances entre sociétés d'un même groupe, par D.Ohl (1982)
- La profession libérale en droit fiscal, par F.Alcade (1984).
- Les pratiques discriminatoires, par A. Bénard-Seyfert (1985)
- Les pouvoirs de l'employeur à l'occasion de la grève, par J.E.Ray (1985)
- Les groupements d'entreprises pour les marchés internationaux, par M.Dubisson (2<sup>e</sup> édition) (1985)
- Les obligations du mandataire, par Ph.Pétel (1988)
- La réserve de propriété dans la vente de meubles corporels, par F.Perochon (1988)
- Le capital social, par S.Dana-Demaret (1989)
- Les contrats de la grande distribution, par M.-E.André (1991)
- Droits d'auteur et conflits de lois, par J.Raynard (1991)
- Le crédit documentaire : évolution et perspectives, par E.Caprioli (1992)
- La force du travail (Etude juridique), par T.Revet (1992)
- Les titres négociables, par H.Causse (1992)
- L'opération de courtage, par Ph.Devesa (1993)

### SERIE DROIT DE L'INFORMATIQUE

- CELIM : 1 - Les transactions internationales assistées par ordinateur (1987)
- CELIM : 2 - Droit communautaire et liberté des flux transfrontières (1989)
- CELIM : 3 - La protection du logiciel en Europe (1989)

## \* Dans la collection "BIBLIOTHEQUE DE PROPRIETE INDUSTRIELLE"

- L'épuisement du droit du breveté (1971)
- L'invention protégée après la loi du 2 janvier 1968, par J.Schmidt (1970)
- La copropriété des brevets d'invention (1973)
- Le know-how : sa réservation en droit commun, par R.Fabre (1976)
- L'acte de contrefaçon, par Ch.Le Stanc (1977)
- Juge et loi du brevet, par M.Vivant (1977)
- Le Droit français nouveau des brevets d'invention, par JM.Mousseron et A.Sonnier (1978)
- Traité des brevets : régimes national, européen, communautaire, international (tome 1 : l'obtention du brevet), par JM.Mousseron avec le concours de J.Schmidt et P.Vigand (1984)

## \* DOSSIERS BREVETS

- 6 livraisons par an, regroupant études, documents et dossiers de jurisprudence (Décisions, Brevets, Guides de lecture)

## \* LA LETTRE DE LA DISTRIBUTION

- Chaque mois les informations les plus récentes en droit de la distribution et de la concurrence (adhésion)

## \* CAHIERS DE DROIT DE L'ENTREPRISE

- Supplément bimestriel à la Semaine Juridique (Editions E.)

COMMANDE A ADRESSER AU CENTRE DU DROIT DE L'ENTREPRISE, FACULTE DE DROIT

39 rue de l'Université - 34060 MONTPELLIER CEDEX - Tél. 67.61.54.84 - Fax. 67.61.54.85