



L'activation des dépenses des entreprises et la jurisprudence la plus récente du Conseil d'Etat



JEAN-JACQUES
CAPPELAERE
Fiscaliste

TOUT EN SE SITUANT DANS LE PROLONGEMENT de l'arrêt SA «SIFE» du 21 août 1996 relatif aux critères d'application du régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé, l'arrêt du Conseil d'Etat du 20 février 2002 «Sté La chemise Lacoste», apporte un éclairage intéressant sur la mise en œuvre de ces critères.

Il offre l'occasion, à partir du rappel de la législation existante, d'approfondir la portée des règles qui président à l'activation des dépenses des entreprises.

I Le rappel de la législation existante

La législation existante est codifiée sous les § 1 et 2 de l'article 38 du CGI ainsi que sous les articles 39 duodécies 1 et 39 terdécies 1 du même code.

- Le § 1 de l'article 38 définit le bénéficiaire net imposable comme étant «déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.»

- Aux termes du § 2 de l'article 38, le «bénéficiaire net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.»

- Le § 1 de l'article 39 duodécies dispose que «par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme.»

- Le § 1 de l'article 39 terdécies précise que «le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values de cession de brevets, ou d'inventions brevetables, ainsi qu'au résultat net de la concession de licences d'exploitation des mêmes éléments. Il en est de même en ce qui concerne la plus-value de cession ou le résultat net de la concession d'un procédé de fabrication industriel» – s'il remplit un certain nombre de conditions énumérées dans l'article du CGI.

«Ces dispositions ne sont pas applicables lorsque les éléments mentionnés ci-dessus ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif immobilisé ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.»

La combinaison de ces articles montre :

- que l'activation des dépenses est consubstantielle à l'existence d'une contrepartie susceptible de valoriser l'actif ;
- que la terminologie «valeurs d'actif» relève d'une conception patrimoniale : ainsi, les frais d'établissement ne sont pas recensés au nombre des valeurs réelles de l'entreprise telles qu'énumérées par la doctrine administrative, et sont expressément exclus, par cette même doctrine, des valeurs réalisables à court terme ou disponibles ;
- qu'hormis le cas des redevances de concession de licences d'exploitation de brevets ou de procédés, l'application du régime distinct d'imposition des plus-values de cession d'éléments de l'actif immobilisé, tel que prévu au § 1 de l'article 39 duodécies précité, implique l'activation, ou la possibilité d'activation (cf. art. 236), de la dépense d'acquisition de l'élément cédé.

II La jurisprudence du Conseil d'Etat

1. L'arrêt de principe SA SIFE du 21 août 1996

Le cas d'espèce concernait une concession de licence exclusive d'exploitation d'une marque d'appareils électroménagers et de la marque de service avant vente de ces mêmes appareils : consentie pour dix ans reconductibles par tacite reconduction, cette concession avait pour contrepartie le paiement, par la société concessionnaire, d'une redevance égale à

“ La terminologie «valeurs d'actif» relève d'une conception patrimoniale : ainsi, les frais d'établissement ne sont pas recensés au nombre des valeurs réelles de l'entreprise telles qu'énumérées par la doctrine administrative. ”

0,5 % du chiffre d'affaires hors taxes résultant de l'exploitation commerciale des deux marques.

Le droit pour la société concessionnaire d'accorder des sous-concessions n'était prévu que pour la marque de service avant vente.

Le Conseil d'Etat a systématisé à l'occasion de ce cas d'espèce, les trois conditions permettant de caractériser l'application du régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé :

- les droits doivent constituer une source régulière de profits ;
- être dotés d'une pérennité suffisante ;
- et être «susceptibles de faire l'objet d'une concession».

Il a censuré comme étant entaché d'une erreur de droit l'arrêt de la CAA de Nancy : en concluant que les redevances rémunéraient l'acquisition, par la société concessionnaire, d'éléments de son actif immobilisé, la cour n'avait pas tenu compte de la non-cessibilité du droit d'exploiter la marque concédée.

2. L'arrêt du 20 février 2002 société La Chemise Lacoste

Au cas d'espèce, la société La Chemise Lacoste avait conclu avec une société de Singapour et une société thaïlandaise des accords de non-belligérance ayant pour effet de préserver et de maintenir la protection juridique des marques dont elle était déjà titulaire sur le territoire de six pays asiatiques et de la République fédérale d'Allemagne. Le Conseil d'Etat a confirmé l'arrêt de la CAA de Paris qui avait jugé que ces accords n'entraînaient pas «*pour autant l'acquisition d'une clientèle ou une restriction de concurrence commerciale*».

Dans ces conditions, le commissaire a constaté que les engagements de non-belligérance achetés par la société La Chemise Lacoste

ne répondaient pas au critère de cessibilité, observant que ce critère avait sans doute été valorisé à l'excès par la décision SIFE et qu'à vrai dire, il ne constituait un critère de l'immobilisation incorporelle que pour les concessions de marques et de brevets.

La question se pose, en réalité, de savoir si le critère de la cessibilité n'est pas inhérent à la patrimonialité des «valeurs d'actif» au sens de l'article 38-2 du CGI. Il n'a donc pas à être invoqué en tant que tel lorsqu'il est clairement établi que les sommes versées par une entreprise ont pour contrepartie directe l'acquisition d'une clientèle ou une restriction de concurrence commerciale : en effet, la clientèle, élément essentiel et indispensable du fonds de commerce, est elle-même par nature constitutive d'une valeur d'actif, par essence patrimoniale, répondant ainsi au critère de la cessibilité.

II Conclusion

C'est la patrimonialité des valeurs d'actif, et donc leur cessibilité, qui permet de les différencier des charges immédiatement déductibles du bénéfice et des non-valeurs comptables (frais d'établissement consacrés fiscalement par la seule doctrine administrative, charges à répartir sur plusieurs exercices consacrées par le seul droit comptable).

Lorsque cette patrimonialité n'est pas clairement établie, tel est le cas lorsqu'on se trouve en présence de concessions de marques, brevets ou procédés, il est fait expressément appel au critère de la cessibilité ; ce critère se cumule alors avec les deux autres critères d'appréciation de la patrimonialité, la pérennité et la source régulière de profits, pour permettre de conclure à l'activation des dépenses. ■