



29 avril 2008

## *Régime fiscal de la marque*

Par

**Véronique STÉRIN**  
**Chargée d'études et de recherche**  
**Institut de recherche en propriété intellectuelle-IRPI**

et

**Valérie STÉPHAN**  
**Responsable du département fiscal-DGAEPI**  
**Division Analyses/Prospective/Innovation**

La marque est un bien incorporel qui, dès son enregistrement, élément qui fonde son existence, entre dans le patrimoine fiscal du titulaire. Les actes liés à la vie de la marque auront une répercussion fiscale certaine : sa création, l'usage qui va en être fait (générateur de produits ou de charges, de plus-values ou moins-values).

Dès le dépôt de la demande d'enregistrement de la marque, le futur titulaire peut inscrire celle-ci à l'actif de son bilan car elle constitue une immobilisation incorporelle ; commencer l'amortissement financier ; l'exploiter, la céder ou la concéder.

L'exploitation d'une marque est une source de revenus ou de profits, que la marque ait été créée ou acquise par l'entreprise et qu'elle soit exploitée par son titulaire ou concédée sous forme de licence. Les différents contrats portant sur la marque vont donner lieu au paiement de l'impôt sur les sociétés (ou sur le revenu) sur les produits d'exploitation et, le cas échéant, de la TVA et de droits d'enregistrement.

Les marques, immobilisations incorporelles, peuvent être définies comme des éléments de l'actif d'une société dès lors :

- qu'elles sont clairement identifiables, séparables de l'activité de l'entreprise (vente ou location doivent être possibles),
- qu'elles apportent des avantages économiques futurs à l'entreprise,
- qu'elles peuvent être contrôlées par l'entreprise qui maîtrise les avantages liés à la marque et assume les risques,
- qu'elles peuvent être évaluées avec une fiabilité suffisante.

## I. Régime fiscal lié à la création de la marque

Les marques sont sources de revenu mais génèrent également le paiement de taxes par l'entreprise titulaire.

Les frais liés à la création d'une marque (recherche d'antériorités, frais de dépôt...) ne peuvent pas être immobilisés car ne peuvent pas être évalués avec une fiabilité suffisante. En effet, il est difficile de les distinguer du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Ils ne sont donc pas considérés comme des éléments d'actifs de la société. De ce fait les frais engagés ne feront pas l'objet d'un amortissement et/ou d'une dépréciation.

Les frais de renouvellement de marques sont considérés comme des charges et sont immédiatement déductibles.

## II. Régime fiscal lié à l'exploitation de la marque

### A. Généralités

#### ○ Impossibilité d'amortir une marque

La marque, de fabrique ou de commerce, ne peut être amortie car n'est pas susceptible de faire l'objet d'une dépréciation. En effet, l'enregistrement produit ses effets pour une durée de dix ans et est indéfiniment renouvelable.<sup>1</sup>

#### ○ Immobilisation de la marque (traitement comptable)

Une marque peut être qualifiée d'immobilisation incorporelle dès lors qu'elle est source de profits futurs et utilisée de manière durable (excéder l'exercice d'utilisation) comme moyen d'exploitation.

#### ○ Dépréciation de la marque

Il est admis que peuvent être déduites comme charges d'exploitation les dépréciations de biens amortissables<sup>2</sup>. Bien que non amortissable, le Conseil national de la comptabilité a considéré que cette faculté pouvait tout de même être applicable à une marque. A chaque clôture des comptes, s'il existe un indice quelconque montrant que la marque ait pu perdre notablement de sa valeur, l'entreprise devra effectuer un test de dépréciation (la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle). Le Conseil national de la comptabilité souligne que la dépréciation de la marque devra être constatée non pas par un amortissement exceptionnel, mais par une provision pour dépréciation. Il est utile de noter que pour bénéficier de cette possible dépréciation, la marque aura du faire l'objet d'une évaluation lors de son inscription à l'actif du bilan de la société.

#### ○ Imposition des bénéfices d'exploitation de la marque

Le régime d'imposition des produits générés par la marque est étudié sous l'angle de la licence de marque (v. *infra*).

---

<sup>1</sup> Toutefois, dans un arrêt rendu le 28 décembre 2007 (n°284899, *min.c/SA Domaine Clarence Dillon et n°285506, SA Domaine Clarence Dillon*), le Conseil d'Etat apporte une réponse inédite quant à la possibilité d'amortir une marque acquise dont on peut « déterminer la durée prévisible durant laquelle elle produira des effets bénéfiques sur l'exploitation »

<sup>2</sup> D'après l'avis 2006-12, du 24 octobre 2006, rendu par le Conseil national de la comptabilité

## B. Cession de la marque

### 1. Traitement fiscal de l'acquisition d'une marque du point de vue du cessionnaire

Les marques constituent des immobilisations incorporelles dans la mesure où les conditions relatives à la qualification « d'actifs » sont remplies.

#### ○ Principe

L'acquisition de la marque va être portée à l'actif du bilan. Sont compris dans les frais d'acquisition le prix d'achat de la marque (droit de douane et taxes non récupérables inclus), ainsi que les coûts en amont, notamment les droits de mutation, frais d'actes liés à l'acquisition d'une immobilisation.

L'entreprise bénéficie d'une option fiscale et comptable pour traiter les coûts liés à la préparation de cet actif. Ils peuvent être soit portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de la marque, soit déduits en charge.

L'option choisie devra être appliquée par la suite à toutes les immobilisations incorporelles acquises.

#### ○ TVA/Droits d'enregistrement

✓ Les cessions de marques de fabrique ou de commerce **exploitées** sont soumises aux droits proportionnels d'enregistrement :

- lorsqu'elles sont cédées en même temps que le fonds de commerce,
- lorsque la clientèle qui leur est attachée est transmise.

Elles sont exonérées de TVA lorsqu'il y a cession de la clientèle attachée à la marque. Dans le cas contraire, la TVA est exigible.

Le droit d'enregistrement varie en fonction de la valeur taxable. L'article 719 du Code général des impôts prévoit un droit budgétaire perçu au profit de l'Etat auquel s'ajoutent des taxes locales additionnelles ; l'imposition totale est établie selon le barème suivant :

- Si la valeur taxable n'excède pas 23 000 € le taux est de 0 %<sup>3</sup>
- Si la valeur taxable est comprise entre 23 000 € et 107 000 € le taux est de 5 %
- Si la valeur taxable est supérieure à 107 000 € le taux est de 5 %

La cession isolée d'une marque exploitée constituant une simple cession mobilière, entraîne l'exigibilité de la TVA et le paiement d'un droit fixe de 125 € (art. 680 du CGI) si elle est présentée volontairement à l'enregistrement.

✓ Les cessions de marques de fabrique ou de commerce **non exploitées** ne donnent pas lieu au paiement de droits d'enregistrement mais à la TVA.

Un droit fixe de 125 € est exigible pour les actes sous seing privés présentés volontairement à la formalité ainsi que pour les actes notariés.

Les actes passés à l'étranger ne sont soumis en France aux droits d'enregistrement que si le droit français leur est applicable. Tel est le cas si la marque est enregistrée en France.

---

<sup>3</sup> Avec un minimum de perception de 25 € (art. 674 du CGI).

## **2. Traitement fiscal de la cession d'une marque du point de vue du cédant**

### **❖ Si le cédant est un particulier :**

- Le régime applicable aux marques de fabrique

L'article 92-2 du CGI vise expressément les marques de fabrique. On entend par marque de fabrique celle qui est apposée par le fabricant du produit et par marque de commerce celle apposée par celui qui commercialise le produit.

Les produits tirés de la cession des marques de fabrique sont imposables à l'impôt sur le revenu (IR) selon les taux du barème progressif dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BNC) lorsqu'ils sont perçus par les inventeurs<sup>4</sup> ou leurs héritiers et dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) lorsqu'ils sont perçus par d'autres personnes.

L'imposition est, en principe, établie sur le montant net des produits, après déduction des frais réels exposés. Il est également possible de déduire les frais de manière forfaitaire, sous la forme d'un abattement de 30 %.

En effet, même si les produits de cessions de marque de fabrique ne bénéficient pas expressément de l'abattement de 30% tel que prévu par l'article 93-2 du CGI, l'administration leur ouvre cette possibilité si la marque trouve son origine dans une invention ayant contribué à la fabrication de produits.

Dans ce cas, lorsque les frais réels n'ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, le cédant pourra appliquer un abattement de 30 % sur le prix de la vente.

- Le régime applicable aux marques de commerce

Les produits tirés de la cession de marque de commerce relèvent exclusivement du régime des BIC et n'entrent donc pas dans le champ d'application de l'abattement de 30% propre aux BNC.

Ils sont soumis à l'impôt sur le revenu (IR) selon les taux du barème progressif sous déduction des frais réels.

### **❖ Si le cédant est une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu (IR) ou une société soumise à l'impôt sur les sociétés (IS) :**

Les marques (de fabrique ou de commerce) sont exclues du champ d'application du régime de faveur des plus-values à long terme prévu à l'article 39 terdecies 1 du CGI.

Toutefois, les marques exploitées par une entreprise constituent des éléments d'actif dont la cession peut, à ce titre, bénéficier du régime des plus-values à long terme.

---

<sup>4</sup> Au sens de l'article 92-2-3° du CGI (il faut comprendre ici les titulaires de la marque)

La plus-value ou moins-value est dite à court ou long terme si la marque a été détenue depuis plus ou moins deux ans avant d'être aliénée.

La plus-value ou moins-value est égale à la différence entre le prix de cession de l'immobilisation et son coût d'acquisition ou de création.

Dans les entreprises soumises à l'IR, si la compensation entre les plus-values et les moins-values à court terme fait apparaître une **plus-value nette à court terme**, cette plus-value est imposable à l'IR selon les taux du barème progressif.

Si la compensation entre plus-values et moins-values à long terme fait apparaître une **plus-value nette à long terme**, elle sera taxée au taux réduit de 16% auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux (CSG, CRDS), soit une imposition totale de 27%.

Dans les sociétés soumises à l'IS, les plus-values et moins-values de cession d'éléments d'actif sont, sauf exception, exclues du régime des plus-values ou moins-values à long terme, quelle que soit la durée de détention des biens cédés.

Le produit de la cession relève donc du régime des **plus-values ou moins-values à court terme**. Il fera partie intégrante du résultat imposable de l'entreprise au taux de droit commun de l'IS, soit 33,33% ou, pour les PME remplissant certaines conditions, au taux réduit de 15% dans la limite de 38 120 euros de bénéfice imposable annuel.

Quant aux moins-values, elles s'imputent sur le bénéfice d'exploitation ou contribuent au déficit reportable dans les conditions de droit commun.

## C. Concession de licence

### 1. Traitement fiscal de la licence d'une marque du point de vue du licencié

En principe, les redevances versées pour la concession de marque sont des **charges déductibles pour déterminer le bénéfice imposable** dès lors qu'elles ont une contrepartie effective et que leur montant n'est pas exagéré.

**Exceptionnellement**, ces redevances peuvent constituer le **prix de revient d'un élément incorporel d'actif et doivent alors être immobilisées**.

La jurisprudence du Conseil d'Etat considère en effet que : doivent être immobilisés les contrats de licence ayant un caractère exclusif, d'une durée suffisamment longue et qui, soit prévoient le droit pour le cessionnaire de céder ou de transférer le contrat sans l'accord du concédant, soit ne contiennent pas de clause prohibant au cessionnaire d'y procéder. Lorsque ces conditions sont satisfaites, le licencié est « titulaire de droits susceptibles de constituer une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante » et les redevances doivent être immobilisées.

Cette distinction a pour effet de dissocier, au sein des contrats de licence, ceux pour lesquels les redevances versées ont la nature de charges et ceux qui constituent un élément incorporel de l'actif immobilisé.

La concession d'une marque de fabrique ou de commerce **exploitée** est assimilée à la location d'un fonds de commerce, et donc assujettie à la TVA et exonérée de droit d'enregistrement

(sauf si la concession ne donne pas lieu au paiement effectif de TVA en raison d'une exonération).

La TVA est facturée par le concédant et payée, puis récupérée, par le licencié. L'exigibilité de la taxe intervient lors de l'encaissement des redevances. Le taux applicable est le taux de droit commun de 19,6 %.

La concession d'une marque **non exploitée** est une prestation de services assujettie à la TVA et soumise au droit fixe de 125 € lorsqu'elle est constatée par acte notarié.

## 2. Traitement fiscal de la licence d'une marque du point de vue du concédant

Le traitement fiscal de cette opération est à rapprocher de celui de la cession de marque (v. *supra*).

❖ Si le concédant est un particulier, la même distinction entre marque de fabrique et marque de commerce s'opère :

Lorsque la concession de licence a pour seul objet l'utilisation de la marque et ne concerne aucun procédé de fabrication, la concession porte alors sur une **marque de commerce** et les redevances perçues sont imposables à l'IR, selon le barème progressif, dans la catégorie des BIC.

En revanche, lorsque la concession de licence porte sur des procédés ou des techniques de fabrication, il s'agit d'une **marque de fabrique** et les redevances sont imposables à l'IR au titre des BNC lorsqu'elles sont perçues par les inventeurs<sup>5</sup> ou leurs héritiers ou dans la catégorie des BIC lorsqu'elles sont perçues par d'autres personnes.

❖ Si le concédant est une entreprise soumise à l'IR ou à l'IS :

Dans ce cas, les redevances perçues sont imposables comme des produits ordinaires d'exploitation et suivent le régime d'imposition des bénéfices du concédant : IR, dans la catégorie des BIC, ou IS.

---

<sup>5</sup> Au sens de l'article 92-2-3° du CGI (il faut comprendre ici les titulaires de la marque)