RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-40-20-10-20190717
Date de publication : 17/07/2019

BIC - Charges d'exploitation externes - Redevances, loyers et charges locatives

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Frais et charges d'exploitation
Titre 4 : Les frais et charges d'exploitation
Chapitre 2 : Charges externes
Section 1 : Redevances, loyers et charges locatives

Sommaire :

I. Redevances ou loyers se rapportant à l'exploitation d'éléments incorporels
A. Redevances pour l'exploitation de droits de la propriété industrielle
1. Conditions générales de déductibilité
2. Conditions particulières de déductibilité lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire
a. Définition des liens de dépendance
1° Liens de dépendance bilatéraux
2° Situation triangulaire
b. Redevances concernées
B. Redevances versées par le gérant libre d'un fonds de commerce
II. Loyers et charges locatives se rapportant à des éléments corporels
A. Locaux, matériels et autres éléments n'appartenant pas à l'exploitant (individuel ou société) et donc non inscrits à l'actif
1. Cas général : éléments pris en location affectés à l'exploitation
a. Montant du loyer déductible
b. Exercice de déduction du loyer
c. Loyers d'avance
2. Cas particulier : éléments pris en location non affectés ou partiellement affectés à l'exploitation
a. Entrepreneur individuel (ou associé de sociétés de personnes non soumises à l'IS)
b. Salariés de toute entreprise et dirigeants de sociétés soumises à l'IS
B. Locaux, matériels et autres éléments appartenant à l'exploitant individuel affectés à l'exploitation mais non inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise
III. Redevances ou loyers afférents à des contrats de crédit-bail
IV. Redevances versées à l'étranger
A. Redevances versées par des entreprises placées sous la dépendance d'entreprises étrangères ou en possédant le contrôle
B. Redevances versées dans les pays dont le régime fiscal est privilégié
C. Redevances versées à des entreprises liées établies dans un État dont le régime fiscal est considéré comme dommageable par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

I. Redevances ou loyers se rapportant à l'exploitation d'éléments incorporels

A. Redevances pour l'exploitation de droits de la propriété industrielle

1. Conditions générales de déductibilité

1

Remarque : S'agissant des conditions d'activation des dépenses concourant à l'acquisition des immobilisations incorporelles, se reporter au BOI-BIC-CHG-20 et au II-A-2 § 70 du BOI-BIC-CHG-20-10-10.

10

Les redevances pour la simple concession d'une licence d'exploitation d'un brevet, d'une formule, d'un procédé ou pour l'usage d'une marque sont admises en déduction du résultat fiscal. Il en est de même de celles engagées en contrepartie d'une assistance technique ou en rémunération de divers services.

Ainsi, la redevance versée à l'inventeur pour la concession de la licence d'exploitation d'un brevet peut être comprise par l'entreprise concessionnaire dans ses charges d'exploitation déductibles, sous réserve, bien entendu, qu'il s'agisse effectivement de la concession d'une licence d'exploitation et que la redevance en cause ne puisse être considérée, en fait, comme le prix de cession du brevet.

Les redevances annuelles versées par une entreprise pour l'achat d'un brevet d'invention, d'une formule, d'un procédé de fabrication ou d'une marque ne peuvent pas être portées parmi les frais et charges d'exploitation déductibles car elles représentent le paiement du prix d'acquisition d'un élément de l'actif (sur ce point, BOI-BIC-CHG-20-10-20 au I-I § 100 et BOI-BIC-AMT-10-20).

Il va donc de soi que, pour être admis en déduction, le versement des redevances doit dans tous les cas être effectué en rémunération de droits de propriété industrielle véritables.

> *Ainsi dans le cas de redevances versées par une société anonyme aux enfants de son ancien président-directeur général en contrepartie de la location à elle consentie par les intéressés, qui étaient d'ailleurs ses principaux actionnaires, de formules et procédés de fabrication dont leur auteur leur avait fait donation en quittant la présidence de la société, il a été jugé que ces redevances ne sauraient être admises en déduction des bénéfices sociaux imposables dès lors que la société ayant toujours fait déposer et exploiter elle-même les procédés et formules mis au point par son président-directeur général sans que ce dernier ait jamais obtenu ni même revendiqué un droit particulier sur aucune des inventions, la donation ultérieure de celle-ci n'a pas conféré aux donataires d'autres droits que ceux dont le donateur était titulaire (CE, arrêt du 19 mai 1965, n°S 52806, 54627 et 56250).*

En outre, le montant des redevances déduites doit présenter un caractère normal. L'administration est fondée à discuter la quotité des sommes versées si elles apparaissent excessives, compte tenu des circonstances de fait.

2. Conditions particulières de déductibilité lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire

15

L'article 38 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 instaure une mesure de limitation de la déductibilité des redevances de concession de licences d'exploitation de droits de la propriété intellectuelle versées à une entreprise liée au sens du 12 de l'article 39 du code général des impôts (CGI) qui n'est pas, au titre de l'exercice en cours, soumise à raison de ces mêmes redevances à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le taux effectif est au moins égal à 25 %.

Lorsque ces conditions sont réunies, les redevances en cause sont exclues des charges déductibles à hauteur de la fraction correspondant au produit du montant des redevances par le rapport entre, au numérateur, la différence entre 25 % et le taux effectif d'imposition auquel ont été soumises les redevances et, au dénominateur, 25 %.

a. Définition des liens de dépendance

20

Selon le 12 de l'article 39 du CGI, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises lorsque :

- l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

- elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies à l'alinéa précédent, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

Au sens de la présomption établie par le 12 de l'article 39 du CGI, ces liens de dépendance peuvent être bilatéraux ou résulter d'une situation triangulaire.

1° Liens de dépendance bilatéraux

30

Le 12 de l'article 39 du CGI répute dépendantes l'une de l'autre les entreprises dont l'une détient, directement ou par personne interposée, la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision.

Cette présomption de dépendance repose sur un critère de droit ou de fait :

- critère de droit : détention directe ou indirecte de la majorité du capital social. Cette majorité s'entend normalement d'une participation supérieure à 50 % du capital de la société concernée. Toutefois, cette participation peut être détenue indirectement pour tout ou partie par l'intermédiaire de plusieurs sociétés. Dans ce cas, l'appréciation des droits détenus par l'intermédiaire de filiales ou de sous-filiales s'opère en multipliant successivement, quel que soit le degré de filiation, les pourcentages détenus par chaque société mère ;

- critère de fait : la détention directe ou indirecte du pouvoir de décision. En pratique, ce pouvoir de décision est réputé exister lorsqu'une entreprise détient directement ou indirectement, soit la gestion de droit ou de fait d'une autre entreprise, soit plus de 50 % des droits de vote.

2° Situation triangulaire

40

Le lien de dépendance entre deux entreprises peut résulter des liens qui existent entre chacune d'elles et une tierce entreprise, même en l'absence de liens bilatéraux entre elles. Tel est le cas, par exemple, des liens existant entre des sociétés sœurs ou entre des sociétés cousines.

La dépendance par rapport à cette tierce entreprise est déterminée dans des conditions analogues à celle définie dans le cadre des liens bilatéraux. Dans cette situation, sont réputées dépendantes l'une de l'autre les entreprises liées à une tierce entreprise qui détient, directement ou indirectement, la majorité du capital de l'une et l'autre d'entre elles ou y exerce en fait le pouvoir de décision.

Par ailleurs, un lien de dépendance est également relevé lorsqu'un même groupe d'actionnaires majoritaires détient le pouvoir de décision dans deux entreprises distinctes l'une de l'autre, en raison de la communauté d'intérêts impliquée par cette situation qui crée un lien de dépendance entre les deux entreprises en cause.

(50)

b. Redevances concernées

60

La limitation de la déductibilité des redevances prévue au 12 ter de l'article 39 du CGI s'applique lorsque :

- l'entreprise liée au sens du 12 de l'article 39 du CGI (I-A-2-a-1° § 30 à 40) percevant les redevances n'est pas, au titre de l'exercice en cours, soumise à raison de ces mêmes redevances à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le taux effectif est au moins égal à 25 %.

Lorsque les redevances sont versées à une entreprise qui a pris en concession, directement ou par l'intermédiaire d'entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI, les droits de la propriété intellectuelle auprès d'une entreprise à laquelle elle est liée au sens du 12 de l'article 39 du CGI, les conditions de déductibilité de ces redevances sont appréciées au regard de leur taux effectif d'imposition constaté au niveau de cette dernière entreprise ;

- l'entreprise au niveau de laquelle est apprécié le taux d'imposition effectif est établie dans un État qui n'est ni membre de l'Union européenne, ni partie à l'accord sur l'Espace économique européen, et bénéficie, au titre des redevances considérées, d'un régime fiscal considéré comme dommageable par l'Organisation de coopération et de développement économiques.

(70 à 100)

B. Redevances versées par le gérant libre d'un fonds de commerce

110

Les redevances versées par le gérant libre d'un fonds de commerce sont normalement admises en déduction pour la détermination du résultat fiscal.

Toutefois, il en serait autrement si, le contrat de gérance comportant à titre accessoire une promesse de vente, l'annuité de gérance était versée par anticipation sur le prix du fonds.

Par ailleurs, le complément de redevance que la société locataire d'un fonds de commerce a, en cours de bail, versé à l'indivision propriétaire du fonds doit être regardé comme une libéralité dès lors que le contrat de bail conclu devant notaire moins de deux ans auparavant pour une durée de quinze années ne comportait aucune clause de révision du montant du loyer fixé, lequel consistait en une redevance proportionnelle au chiffre d'affaires de la société. Il convient de noter que les propriétaires indivis du fonds de commerce étaient également associés de la société exploitant le fonds. Celle-ci faisait état d'un avenant verbal au contrat initial, mais n'avait pu en établir l'existence (CE, arrêt du 31 janvier 1973, n° 78161).

II. Loyers et charges locatives se rapportant à des éléments corporels

A. Locaux, matériels et autres éléments n'appartenant pas à l'exploitant (individuel ou société) et donc non inscrits à l'actif

1. Cas général : éléments pris en location affectés à l'exploitation

120

Le loyer des locaux professionnels et du matériel dont l'exploitant n'est pas propriétaire constitue une charge déductible dès lors que les conditions générales de déduction des charges sont remplies.

a. Montant du loyer déductible

130

Le loyer déductible comprend le loyer proprement dit et, le cas échéant, les dépenses accessoires mises à la charge du preneur par le contrat de location. C'est ainsi que lorsqu'une entreprise locataire d'un immeuble prend à sa charge l'impôt foncier, ce dernier a le caractère d'un supplément de loyer. Il constitue donc une charge déductible du bénéfice imposable (CE, arrêt du 25 juin 1951, n° 5027).

Cependant, pour que l'intégralité du loyer soit admise en déduction il faut que le bail puisse être considéré comme normal.

Il a été jugé à cet égard que lorsqu'une société a pris en location des immeubles appartenant à une autre société avec laquelle elle est en étroite communauté d'intérêts et que le loyer qu'elle paie -sans d'ailleurs qu'aucun bail n'ait été conclu- est anormalement élevé, ce loyer ne peut être regardé dans son intégralité comme une charge d'exploitation. Il s'ensuit que l'excédent dudit loyer sur la valeur locative réelle des immeubles doit être réintégré dans le bénéfice imposable (CE, arrêt du 5 septembre 1944, n° 70177).

Par ailleurs, aucune disposition législative n'exige que la prise en charge par un locataire, en sus de son loyer, de dépenses incombant normalement au propriétaire résulte d'une convention écrite. Il s'ensuit que les dépenses non locatives (telles que les grosses réparations) qu'une société accepte de supporter aux lieu et place du propriétaire, peuvent, bien que l'accord n'ait pas fait l'objet d'un acte écrit, être comprises parmi les charges dès lors que le montant total des

frais ainsi déduits n'est pas exagéré eu égard à la valeur locative réelle de l'immeuble loué (CE, arrêt du 12 février 1964, n° 54607).

Lorsque les sommes versées par une société à son président-directeur général, à titre de redevance pour l'extraction de matériaux provenant de terres appartenant à ce dernier, excèdent celles qui seraient dues en application des statuts sociaux, l'administration est fondée, dès lors que la société n'apporte aucune indication sur les méthodes employées pour le calcul de ladite redevance, à réintégrer cet excédent dans les bénéfices imposables de la société (CE, arrêt du 24 avril 1967, n°S 69146 et 69147).

b. Exercice de déduction du loyer

140

En raison de leur caractère de fruits civils acquis au jour le jour par le bailleur, les loyers sont compris parmi les charges de l'entreprise à concurrence de la fraction courue au titre de chaque exercice.

Lorsque le bail prévoit que les loyers sont payables d'avance, ils peuvent être déduits au titre de l'exercice de l'échéance (ou des échéances) prévue. Ils ne peuvent être déduits des bénéfices des exercices suivants mêmes s'ils ont été payés au cours de ces exercices (CE, arrêt du 14 mars 1938, n° 54678). Toutefois, des loyers arriérés dus par une entreprise commerciale ont été considérés comme une charge de l'exercice au cours duquel est intervenu un arrêt de la Cour d'appel condamnant définitivement l'entreprise à en payer le montant (CE, arrêt du 13 décembre 1937, n° 56170 ; dans le même sens, CE, arrêt du 13 mai 1957, n° 10325).

150

Remarque : Loyer commercial fixé à un chiffre inférieur à la valeur locative normale des locaux loués.

Dans ce cas, l'indemnité que le preneur a versée au bailleur, lors de l'entrée en jouissance, doit être regardée comme un supplément de loyer susceptible d'être porté dans les charges de l'entreprise commerciale, à condition d'être répartie sur la durée du bail, et à concurrence de la différence existant entre la valeur locative réelle du local en cause et le loyer effectivement versé.

Mais aucune disposition législative ou réglementaire ni aucune règle comptable n'interdisent à l'entreprise de répartir cette indemnité sur une période plus longue que la durée du bail (CE, arrêt du 5 février 1975, n° 93068). Dans l'espèce ainsi analysée le bail avait été conclu pour une durée de neuf ans tacitement reconductible par période de trois ans. Le litige portait sur les déductions effectuées par l'entreprise au cours de la période pendant laquelle le bail s'était trouvé prorogé par tacite reconduction.

c. Loyers d'avance

160

Les loyers d'avance, qui sont généralement exigés à titre de cautionnement par le bailleur, doivent être inscrits à l'actif du bilan et demeurer sans incidence sur les résultats comptable et fiscal de l'exercice de leur versement. Ce n'est qu'au moment où l'avance de loyer peut être utilement imputée sur la dette de loyer effectivement courue, c'est-à-dire dans la très grande généralité des cas lors de la dernière échéance de loyer, que sa déduction des bases de l'impôt peut être autorisée.

2. Cas particulier : éléments pris en location non affectés ou partiellement affectés à l'exploitation

a. Entrepreneur individuel (ou associé de sociétés de personnes non soumises à l'IS)

170

En aucun cas le loyer et frais annexes afférents à l'habitation personnelle de l'exploitant individuel (ou de l'associé) ne peuvent être compris dans les charges déductibles de l'entreprise.

S'agissant de dépenses couvrant à la fois des charges d'exploitation et des frais personnels de l'exploitant individuel (ou de l'associé), seule la fraction de ces dépenses directement motivée par les nécessités de l'exploitation peut donner lieu à déduction.

À titre d'exemple, lorsqu'un immeuble est utilisé partie pour l'habitation de l'exploitant individuel (ou de l'associé), partie pour l'exercice de son activité professionnelle, une ventilation du loyer doit être effectuée pour déterminer la fraction correspondant à une charge déductible.

b. Salariés de toute entreprise et dirigeants de sociétés soumises à l'IS

175

La prise en charge du loyer de l'habitation personnelle d'un salarié ou d'un dirigeant de société soumise à l'IS peut s'analyser en un avantage en espèce ou en nature constituant un complément de rémunération.

Remarques : Pour les avantages en nature ou en espèce, se reporter au BOI-BIC-CHG-40-40-30.

Voir également les notions de rémunérations excessives (BOI-RPPM-RCM-10-20-20-30 au II § 70 à 100) ou occultes (BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40).

B. Locaux, matériels et autres éléments appartenant à l'exploitant individuel affectés à l'exploitation mais non inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise

180

Il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt du 24 mai 1967, n° 65436, 7°, 8° et 9° s.-s. réunies) qu'un commerçant est en droit de laisser figurer dans son patrimoine personnel et de ne pas comprendre dans son actif commercial un immeuble qu'il affecte aux besoins de son exploitation.

Le Conseil d' État a également jugé que lorsqu'une propriété appartenant au patrimoine privé de l'exploitant est affectée à son activité industrielle, commerciale ou artisanale, le loyer fictif constitue une charge du résultat professionnel et peut à ce titre être déduit. L'exploitant doit soumettre à l'impôt sur le revenu le revenu fictif correspondant, dans la catégorie des revenus fonciers (CE, arrêt du 8 juillet 1998, n°164657, 8° et 9° s.-s.).

Par ailleurs, le contribuable peut déduire de ses résultats d'exploitation les charges locatives de l'immeuble, à l'exclusion de celles (amortissement, grosses réparations, taxes foncières) découlant de la propriété.

III. Redevances ou loyers afférents à des contrats de crédit-bail

190

Pour une étude générale du régime fiscal des opérations de crédit-bail, se reporter au BOI-BIC-BASE-50 et BOI-BIC-BASE-60, notamment en ce qui concerne la situation du preneur.

IV. Redevances versées à l'étranger

A. Redevances versées par des entreprises placées sous la dépendance d'entreprises étrangères ou en possédant le contrôle

200

S'agissant des redevances versées par des entreprises placées sous la dépendance d'entreprises étrangères ou en possédant le contrôle, il convient de se reporter au BOI-BIC-BASE-80-20 et à l'article 57 du CGI.

B. Redevances versées dans les pays dont le régime fiscal est privilégié

210

S'agissant des redevances versées dans les pays dont le régime fiscal est privilégié, il convient de se reporter au BOI-BIC-CHG-80 et à l'article 238 A du CGI.

C. Redevances versées à des entreprises liées établies dans un État dont le régime fiscal est considéré comme dommageable par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

220

S'agissant des redevances versées à des entreprises liées établies dans un État dont le régime fiscal est considéré comme dommageable par l'OCDE, il convient de se reporter au I-A-2 § 15 à 60 et au 12 ter de l'article 39 du CGI.