

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique :

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 07/09/2016

BA - Régimes sectoriels - Obtenteurs de nouvelles variétés végétales

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Régimes sectoriels

Titre 4 : Obtenteurs de nouvelles variétés végétales

Sommaire :

- I. Profits réalisés par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales
 - A. Nature fiscale des profits
 - 1. Règle générale
 - 2. Exception
 - B. Modalités d'imposition
 - 1. L'obtenteur relève du forfait agricole
 - 2. L'obtenteur relève d'un régime d'imposition d'après le bénéfice agricole réel (normal ou simplifié)
 - a. Profits retirés de l'exploitation des certificats
 - b. Profits retirés de la cession ou de la concession des certificats
 - 1° Régime fiscal
 - 2° Base d'imposition
 - 3° Taux d'imposition
 - C. Régime fiscal des redevances des concessions de certificats d'obtention végétale à la SICASOV
 - 1. Particularités de l'obtention végétale
 - 2. Régime fiscal des opérations réalisées par la SICASOV et les obtenteurs qui en sont membres
 - a. Redevances versées par la SICASOV aux obtenteurs membres en rémunération des concessions d'exploitation des certificats d'obtention végétale qui lui sont faites par ceux-ci
 - b. Profits retirés par l'obtenteur des ventes de sa variété effectuées par lui-même et des redevances spécifiques qui lui sont versées pour rémunérer sa responsabilité en cas de sous-traitance de la production du matériel génétique
 - c. Redevances perçues par la SICASOV pour la sous-concession des certificats d'obtention végétale et les ventes réalisées pour le compte de l'obtenteur
- II. Profits réalisés par l'acquéreur d'un certificat d'obtention végétale
 - A. Nature fiscale des profits
 - 1. L'acquéreur exploite lui-même le certificat
 - 2. L'acquéreur cède ou concède le certificat
 - a. L'acquisition a été faite à titre gratuit
 - b. L'acquisition a été effectuée à titre onéreux
 - B. Modalités d'imposition
 - 1. L'acquéreur ne relève pas d'un régime réel d'imposition
 - 2. L'acquéreur relève du régime d'imposition d'après un régime de bénéfice réel
 - a. Profits retirés de l'exploitation du certificat

b. Profits retirés de la cession ou de la concession du certificat

III. Tableau résumant les différents régimes d'imposition des profits provenant de l'exploitation, de la cession ou de la concession d'un certificat d'obtention végétale

1

Le présent titre a pour objet de commenter les [articles 63 du code général des impôts \(CGI\)](#) et [238 bis G du CGI](#) au sujet spécifique des profits réalisés par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales et des cédants ou concédants des certificats d'obtention.

I. Profits réalisés par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales

A. Nature fiscale des profits

1. Règle générale

10

Les produits retirés par un obtenteur peuvent provenir :

- de la vente des plantes protégées ;
- des redevances perçues en rémunération de la concession de la licence d'exploitation du certificat d'obtention ;
- de la cession du certificat d'obtention.

L'[article 63 du CGI](#) confirme le caractère agricole par nature des produits procurés par la vente des plantes protégées et confère ce caractère aux deux autres catégories.

2. Exception

20

En application du [1 du I de l'article 155 du CGI](#), les produits de l'obtention, quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire, sont assimilés à des bénéfices industriels et commerciaux s'ils proviennent de l'extension d'une activité industrielle ou commerciale (cf. [BOI-BA-CHAMP-10-10-20](#)). Il en serait ainsi, par exemple, des redevances touchées par un industriel à raison de la concession d'un certificat d'obtention qu'il utilise lui-même en vue d'améliorer les produits d'origine végétale qu'il incorpore dans ses fabrications. Dans ce cas, les recettes trouvant leur origine dans le certificat d'obtention sont prises en compte pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux des entreprises concernées.

B. Modalités d'imposition

1. L'obteneur relève du forfait agricole

30

L'[article 63 du CGI](#) ne prévoit aucune disposition particulière pour l'imposition des obtenteurs relevant du régime du forfait agricole. Or, le bénéfice forfaitaire agricole est censé tenir compte des gains de toute nature réalisés en cours d'exploitation. Aucune imposition des produits de l'obtention autre que celle résultant du forfait collectif ne peut donc être établie au nom d'un obtenteur placé sous ce régime fiscal, sous réserve de l'application éventuelle de l'[article 151 septies du CGI](#), cf. [BOI-BA-BASE-20-20-30-20](#).

2. L'obteneur relève d'un régime d'imposition d'après le bénéfice agricole réel (normal ou simplifié)

a. Profits retirés de l'exploitation des certificats

40

Ces profits sont imposés selon les modalités de droit commun.

Il est précisé, toutefois que les dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche peuvent, au choix de l'entreprise être immobilisées ou déduites des résultats de l'année ou de l'exercice au cours duquel ces dépenses ont été exposées ([CGI, art. 236](#)). Mais, bien entendu, lorsque la déduction de ces dépenses aboutit à la constatation d'un déficit, celui-ci ne peut s'imputer sur les revenus d'autres sources perçus par l'exploitant que lorsque ces derniers n'excèdent pas la limite visée au [1° du I de l'article 156 du CGI](#) (cf. [BOI-BA-BASE-40](#)).

50

En outre, les certificats d'obtention végétale inscrits à l'actif immobilisé se déprécient du fait du changement technologique et parce que leur exploitation tombe dans le domaine public à l'expiration de la période de leur protection juridique. Ils peuvent donc faire l'objet d'un amortissement échelonné sur la durée de cette protection ou sur leur durée d'utilisation si elle est inférieure. Pour tenir compte de l'accélération du changement technologique, les certificats peuvent être amortis sur une période minimum de cinq ans.

b. Profits retirés de la cession ou de la concession des certificats

1° Régime fiscal

60

En application de l'[article 238 bis G du CGI](#), 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.

Par suite, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1992, le régime des plus-values à long terme défini à l'[article 39 quinquies du CGI](#) est applicable :

- aux produits tirés des cessions de certificats d'obtention végétale, même lorsque ceux-ci sont en cours de délivrance à la date de l'opération ;
- au résultat net des concessions de licences (exclusives ou non), lesquelles s'entendent normalement de celles consenties pendant la durée du monopole d'exploitation de l'obtenteur.

Par analogie avec les dispositions applicables aux produits de la propriété industrielle, les sommes tirées de la concession et, le cas échéant, de la cession de certificats d'obtention sont exclues du régime des plus-values à long terme, lorsque ces sommes ont été admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise versante et qu'il existe directement ou indirectement des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire (cf. [BOI-BIC-PVMV-20-20-30-III et suivants](#)).

70

Toutefois, lorsqu'un inventeur, personne physique, concède une licence exclusive d'exploitation de certificats qu'il a déposés à une entreprise créée à cet effet à compter du 1^{er} janvier 1984, ces dispositions ne s'appliquent pas l'année de la création de cette entreprise et les deux années suivantes à condition que, pendant cette période, l'exploitation des droits concédés représente au moins la moitié du chiffre d'affaires de l'entreprise (cf. [BOI-BIC-PVMV-20-20-20](#)).

2° Base d'imposition

80

Dès lors que les frais de recherche exposés ont été pris en compte pour l'établissement de l'impôt sur le revenu (cf. [I-B-2-a](#)

), la base d'imposition à retenir en cas de cession d'un certificat est le montant intégral du prix de vente.

En cas de concession, l'obteneur ne peut corrélativement pratiquer aucun amortissement au titre des droits concédés. Sur le calcul de la base d'imposition, il convient de se conférer à la division base.

3° Taux d'imposition

90

Les profits provenant de la cession ou de la concession exclusive de certificat d'obtention sont taxés à l'impôt sur le revenu au taux prévu à l'[article 39 quinquies du CGI](#) (16 % en 2011 par exemple) sans tenir compte de la date d'entrée du certificat dans l'actif de l'entreprise. Ces profits sont également soumis aux prélèvements sociaux.

C. Régime fiscal des redevances des concessions de certificats d'obtention végétale à la SICASOV

100

Certains obtenteurs ont constitué afin notamment de favoriser la recherche, une société d'intérêt collectif agricole dénommée la « Société d'intérêt collectif agricole des sélectionneurs obtenteurs de variétés végétales (SICASOV) ». Les obtenteurs membres de cette société lui concèdent leurs certificats qui sont ensuite sous-concédés par celle-ci.

La question a été posée de savoir si les redevances versées par la SICASOV aux obtenteurs qui en sont membres pour la concession des certificats, peuvent, lorsque ces obtenteurs sont soumis à l'impôt sur les sociétés ou au régime du bénéfice réel agricole, bénéficier des dispositions applicables aux plus-values à long terme.

Remarque : Lorsque l'obteneur est imposé forfaitairement, les redevances sont couvertes par le forfait.

Compte tenu des particularités de l'obtention végétale, le régime fiscal des opérations réalisées par la SICASOV et les obtenteurs qui en sont membres doit être réglé comme indiqué ci-après.

1. Particularités de l'obtention végétale

110

La réglementation applicable à l'obtention végétale s'oppose à ce qu'un obteneur puisse se dessaisir totalement de l'exploitation de la variété qu'il a découverte, au profit d'un exploitant unique pour l'ensemble du territoire national.

D'une part, en effet, les règlements établis par l'Union européenne ainsi que la réglementation française prévoient que pendant la durée d'utilisation de sa variété, il doit en assurer la maintenance génétique et produire et commercialiser le matériel génétique en quantités suffisantes pour répondre à cette obligation.

D'autre part, les dispositions des [articles L623-17 du code de la propriété intellectuelle](#) à [L623-22 du code de la propriété intellectuelle](#) condamnent le principe de l'exploitation par un seul exploitant des variétés nécessaires à la vie humaine ou animale ; en effet, ces articles prévoient qu'une telle variété peut faire l'objet d'une licence d'office à toute personne en ayant fait la demande et ayant obtenu l'agrément du ministre de l'agriculture.

De plus, la multiplication des variétés de semences, notamment céréalières, exige, pour répondre aux besoins des utilisateurs, une superficie tellement importante qu'un seul exploitant national ne peut pas en avoir l'exclusivité.

Enfin, la nécessité d'éviter les risques climatiques impose également la diversification des lieux de production de la variété végétale.

2. Régime fiscal des opérations réalisées par la SICASOV et les obtenteurs qui en sont membres

a. Redevances versées par la SICASOV aux obtenteurs membres en rémunération des concessions d'exploitation des certificats d'obtention végétale qui lui sont faites par ceux-ci

120

Ces redevances bénéficient de la taxation prévue pour les plus-values à long terme, si les conditions suivantes sont remplies :

- la concession du certificat de la nouvelle variété doit être faite par l'obtenteur à la seule SICASOV ;
- l'obtenteur ne doit produire et commercialiser lui-même que les quantités indispensables à la maintenance génétique et à la production des semences de base de sa variété, ainsi qu'à la constitution du stock de sécurité.

Les surplus éventuellement produits par l'obtenteur ou les quantités déclassées doivent être cédés par celui-ci à leur prix de revient à la SICASOV qui en effectuera la commercialisation.

130

Si l'obtenteur ne produit pas lui-même toute la quantité nécessaire de semences de base, il doit charger la SICASOV d'en organiser la production. Cette société peut assurer elle-même cette production ou en confier la charge à des organismes agissant pour son compte. En pareil cas, l'obtenteur conserve la responsabilité du maintien de la variété. La SICASOV peut donc demander aux sous-traitants de reverser à l'obtenteur une redevance représentant la rémunération de cette responsabilité et différente de celle qui rémunère les concessions.

Enfin, l'obtenteur est libre d'acheter à d'autres producteurs et de revendre les quantités qu'il désire de sa propre variété. Ces opérations d'achat-revente doivent faire l'objet d'une comptabilité distincte.

140

En cas de liens de dépendance au sens du [12 de l'article 39 du CGI](#) entre la SICASOV et les obtenteurs qui en sont ou en deviendront membres, cf. [BOI-BIC-PVMV-20-20-30-III](#).

b. Profits retirés par l'obtenteur des ventes de sa variété effectuées par lui-même et des redevances spécifiques qui lui sont versées pour rémunérer sa responsabilité en cas de sous-traitance de la production du matériel génétique

150

Ces divers profits sont imposables selon les règles de droit commun applicables aux bénéfices d'exploitation.

c. Redevances perçues par la SICASOV pour la sous-concession des certificats d'obtention végétale et les ventes réalisées pour le compte de l'obtenteur

160

La SICASOV est, en principe, imposable à l'impôt sur les sociétés pour ces opérations ; mais cette société n'est normalement pas destinée à réaliser des bénéfices.

II. Profits réalisés par l'acquéreur d'un certificat d'obtention végétale

A. Nature fiscale des profits

1. L'acquéreur exploite lui-même le certificat

170

Les profits retirés de cette exploitation ont, dans tous les cas, le caractère agricole par nature.

2. L'acquéreur cède ou concède le certificat

a. L'acquisition a été faite à titre gratuit

180

Par analogie avec la solution retenue en matière de brevets, les produits retirés par les héritiers d'un obtenteur, de la cession ou de la concession d'un certificat d'obtention végétale sont soumis à l'impôt dans la catégorie des bénéfices agricoles dans les mêmes conditions que ceux qui auraient été réalisés par l'obteneur.

b. L'acquisition a été effectuée à titre onéreux

190

Dès lors que la loi ne qualifie d'agricoles que les profits réalisés par les obtenteurs eux-mêmes, les produits retirés de la cession ou de la concession d'un certificat d'obtention végétale acquis à titre onéreux doivent, comme pour les brevets d'invention, être considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux et non plus comme des bénéfices agricoles.

Toutefois, ils doivent être rangés dans la catégorie des bénéfices agricoles lorsqu'ils sont réalisés par un exploitant agricole dans l'une ou l'autre des conditions suivantes :

- le certificat est cédé ou concédé après avoir été exploité par l'intéressé ;
- le certificat n'a pas été exploité par l'intéressé mais la recette provenant de la cession ou de la concession, augmentée éventuellement des autres recettes accessoires à caractère industriel, commercial ou non commercial réalisées par l'exploitant, n'excède pas les limites mentionnées à l'article 75 du CGI (cf. [BOI-BA-CHAMP-10-40](#)).

B. Modalités d'imposition

1. L'acquéreur ne relève pas d'un régime réel d'imposition

200

Les règles applicables sont celles du régime des micro-entreprises prévu à l'article 50-0 du CGI, ou du forfait agricole, selon la nature fiscale du profit (cf. [II-A](#)). Le régime du forfait agricole est censé tenir compte, comme pour l'obteneur, de tous les profits provenant de l'exploitation, de la cession ou de la concession du certificat (cf. [I-B-1](#)).

2. L'acquéreur relève du régime d'imposition d'après un régime de bénéfice réel

a. Profits retirés de l'exploitation du certificat

210

Ces profits sont imposés selon les mêmes règles que pour l'obteneur (cf. [I-B-2-a](#)).

Toutefois, il n'y a évidemment pas lieu de déduire, comme pour l'obteneur, des frais de recherche. Mais les certificats peuvent faire l'objet d'un amortissement échelonné sur la durée de la période de protection juridique dont ils bénéficient ou sur leur durée d'utilisation si elle est inférieure. Les certificats acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1988 peuvent être amortis sur une période minimum de cinq ans.

b. Profits retirés de la cession ou de la concession du certificat

220

Qu'il s'agisse de profits industriels et commerciaux ou agricoles, les modalités d'imposition exposées au **I-B-2-b** sont applicables. Toutefois, l'acquéreur ne peut bénéficier du régime d'imposition des plus-values à long terme que si le certificat cédé ou concédé présente le caractère d'un élément de l'actif immobilisé et a été acquis depuis au moins deux ans ([CGI, art. 39 terdecies](#)).

III. Tableau résumant les différents régimes d'imposition des profits provenant de l'exploitation, de la cession ou de la concession d'un certificat d'obtention végétale

230

	Exploitation directe	Cession ou concession
I. Profits réalisés par l'obteneur	BA	BA
II. Profits réalisés par l'acquéreur du certificat :		
A. Certificat acquis à titre gratuit d'un obteneur	BA	BA
B. Certificat acquis à titre onéreux :		
1° Certificat exploité	BA	
2° Certificat cédé ou concédé :		
a. Par un non-agriculteur		BIC
b. Par un agriculteur :		
- qui le cède ou le concède après l'avoir exploité		BA
- qui ne l'a pas exploité mais dont les recettes accessoires à caractère industriel, commercial et non commercial n'excèdent pas les limites mentionnées à l' article 75 du CGI		BA
- qui ne l'a pas exploité et dont les recettes accessoires à caractère industriel, commercial et non commercial sont supérieures aux limites mentionnées à l' article 75 du CGI		BIC