

CONTRAT DE FRANCHISE :

"Le régime fiscal du droit d'entrée"

Ce mois-ci, maître Olivier Gast — en collaboration avec maître Pierre Bord — étudie le régime fiscal du droit d'entrée dans un contrat de franchise ; ou plutôt il s'enquiert de la doctrine.

Il convient tout d'abord de rappeler la nature juridique du contrat de franchise qui selon l'arrêté du 29 novembre 1973, paru au JO le 3 janvier 1974, est un contrat par lequel une entreprise concède à des entreprises indépendantes, en contrepartie d'une redevance, le droit de se présenter sous sa raison sociale et sa marque, pour vendre des produits ou des services. Ce contrat s'accompagne généralement d'une assistance technique.

La définition de la Fédération française du franchisage précise les caractéristiques juridiques du contrat comme étant : « une méthode de collaboration entre une entreprise franchisante d'une part, et une ou plusieurs entreprises franchisées d'autre part. Elle implique, pour l'entreprise franchisante :

- la propriété d'une raison sociale, d'un nom commercial, de sigles et symboles d'une marque de fabrique ou de commerce ou de services ainsi qu'un savoir-faire mis à la disposition des entreprises franchisées.

- une collaboration de produits ou services offerte d'une manière originale et spécifique, exploitée obligatoirement et totalement selon des techniques commerciales uniformes, préalablement expérimentées et constamment mises au point et contrôlées... »

On retrouve donc dans le contrat de franchise :

- la notion d'exclusivité pour un secteur donné du droit d'usage de l'enseigne et de la marque par le franchisé (il faut préciser ici que la marque est soumise à un régime juridique protecteur).

- la notion de savoir-faire, qui doit être transmissible, secret et périodiquement recyclé (noter ici que le savoir-faire ne fait l'objet d'aucune protection juridique).

- la notion d'assistance technique et commerciale préalable à l'ouverture de l'entreprise franchisée, ainsi que la notion de formation du franchisé et de son personnel.

- la notion d'assistance technique et commerciale pendant la durée du contrat de franchise.

- enfin, parfois, la notion d'exclusivité dans les relations d'approvisionnement et de fourniture des produits.

Il en résulte, sur le plan contractuel, que le contrat de franchise se caractérise obligatoirement par une obligation de paiement incombant au franchisé au profit du franchiseur traduite dans deux notions distinctes :

- le droit d'entrée, ou redevance initiale forfaitaire qui constitue la contrepartie des avantages fournis par le franchiseur avant même l'ouverture de l'établissement du franchisé, savoir :

- notoriété de la marque ;
- exclusivité d'exploitation dans un secteur bien précis ;
- assistance technique et commerciale initiale ;
- communication du savoir-faire ;
- formation du franchisé et de son personnel.

- la redevance payée au cours du contrat, qui est calculée généralement proportionnellement au chiffre d'affaires réalisés par le franchisé, mais qui fait parfois l'objet de modalités différentes, et qui rémunère, outre l'utilisation de l'enseigne et de la marque par le franchisé, diverses prestations fournies par le franchiseur, telles que participation aux dépenses publicitaires de la chaîne, assistance technique permanente du franchiseur, amélioration permanente par celui-ci de son savoir-faire...

Il s'agit donc d'essayer de préciser le régime fiscal applicable à ces deux éléments financiers, que

l'on retrouve généralement dans le contrat de franchise et qui en constituent les éléments fondamentaux.

Il y a lieu de rappeler ici, que si le législateur n'a pas voulu ou cru devoir régler la nature juridique du contrat de franchisage, il n'a pas institué non plus une quelconque législation fiscale spécifique.

L'absence de réglementation juridique des contrats peut être résumée brièvement en deux notions :

- l'importance et la cohérence des constructions jurisprudentielles dans cette matière ;
- le risque de figer les institutions actuelles.

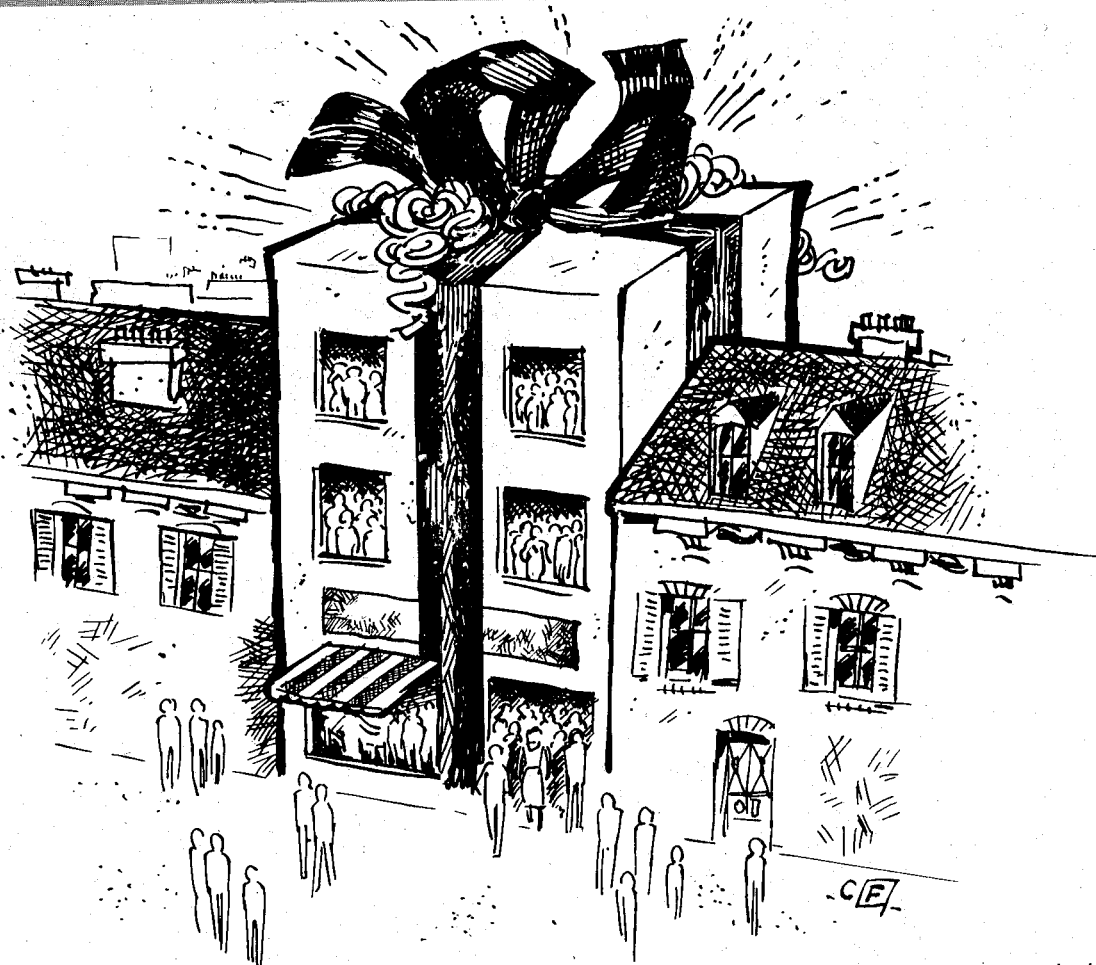
S'il est vrai que la tendance actuelle du législateur en matière fiscale est d'ériger le droit fiscal en construction autonome, il se trouve qu'en matière de contrat de franchise, le fisc n'a pas cru devoir créer une réglementation propre aux contrats de franchise puisqu'il dispose d'un important arsenal de textes régissant toutes les notions composant le contrat de franchise, savoir :

- cessions et concessions de licences de brevets d'inventions et de marques ;
- cessions et concessions de licences de droit de possession industrielle concernant des éléments brevetables ou non, maintenus secrets (savoir-faire, secret de fabrication, tour de main...);
- cessions et concessions de licences de marques ;
- cessions de fonds de commerce, etc.

De plus, à défaut d'utiliser des textes spécifiques, le fisc conserve la possibilité d'utiliser des procédures de taxation plus générales, telles que celles réprimant les abus de droit, etc.

REGIME FISCAL DU DROIT D'ENTREE AU REGARD DE L'ENREGISTREMENT

Il y a lieu de souligner que, dans tous les cas, la formalité de l'enre-



gistroment est obligatoire, dans le mois de la signature de l'acte, puisque, par définition, le contrat de franchise comporte concession de licence de marque (article 740 I et Annexe III 395 I CGI).

C'est au moment de la présentation à la formalité de l'enregistrement que surgissent les délicats problèmes que nous allons évoquer ci-après.

Le contrat de franchise étant un acte complexe, ainsi que nous l'avons souligné plus haut, il convient, en l'absence de règles fiscales spécifiques, de déterminer les conditions dans lesquelles sont appliqués les droits.

Contrat de franchise et cession de fonds de commerce

Le fait pour le franchiseur de signer avec le futur franchiseur un contrat de franchise comportant "droit d'entrée" ou "redevance initiale forfaitaire" constitue-t-il un acte taxable à l'article 719 ou à l'article 720 du CGI qui prévoient :

Article 719 CGI : «Les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle sont soumises à un droit d'enregistrement de 13,80 % (1) ... perçu

sur le prix de vente de l'achalandage, de la cession du droit au bail et des objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds...»

Article 720 CGI : «Les dispositions du présent code applicables aux mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle sont étendues à toutes conventions, à titre onéreux, ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire, même lorsque ladite convention conclue avec ce titulaire ou ses ayants-cause ne s'accompagne pas d'une cession de clientèle...»

Certains auteurs affirment que le droit d'entrée constituerait "un droit de franchise rémunérant l'exclusivité conférée par le franchiseur au franchiseur pendant la durée du contrat et dans des limites territoriales définies" ou bien "la renonciation par le franchiseur à la valorisation directe de la clientèle potentielle existant dans la zone pré-définie et portant sur l'ensemble des droits et prestations définis au contrat".

Il en résulterait que «le droit de franchise constitue un droit incorporel temporaire s'éteignant au fur et à mesure de l'écoulement du

contrat», et que ce droit, constituant un élément de l'actif du franchiseur, doit être taxé en vertu de l'article 720 du CGI.

Si personne ne conteste le fait que le droit d'entrée est destiné à rémunérer l'exclusivité pour un secteur géographique la notoriété de la marque, l'assistance technique et commerciale du franchiseur et la concession d'un savoir-faire qui constitue un droit incorporel mobilier, ce n'est pas pour autant que le fisc serait en droit d'appliquer d'une manière simpliste, voire aveugle, l'article 720 du DGI.

En effet il convient d'apprécier la portée réelle de l'article 720, car le droit fiscal est un droit strict en tant que tel. S'il est vrai que l'article 720 a une portée générale en vue d'éviter les abus de droits qui consisteraient à échapper aux droits de mutations visés à l'article 719, sous prétexte que l'acte de cession ne comporte pas formellement transfert de propriété du fonds (au sens général), et a pour but d'assujettir aux droits de mutation des éléments dissociés de la clientèle proprement dite. Il n'en reste pas moins que l'article 720 s'applique dans un cas précis qu'il ne faut pas perdre de vue :

«...toute convention à titre onéreux, ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer une profession ou un emploi occupé par un précédent titulaire...» ni plus, ni moins.

Or, dans le cas d'un contrat de franchise, dont l'un des éléments fondamentaux est précisément l'existence d'un droit d'entrée, si l'on se trouve bien en face d'une convention à titre onéreux, celle-ci ne permet cependant pas au franchisé d'exercer, dans le cas général, la profession ou l'emploi occupé par un précédent titulaire.

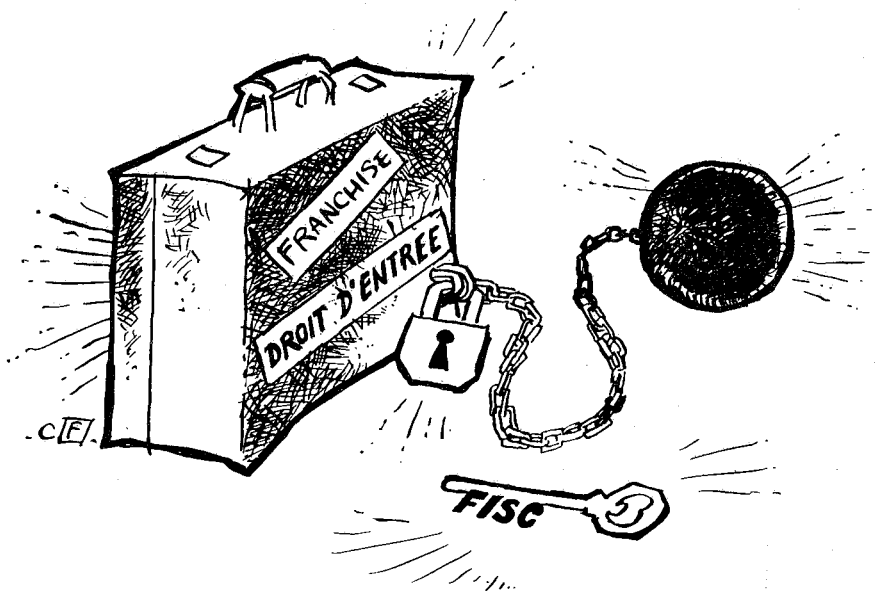
Il en irait différemment, et l'article 720 serait applicable, si le contrat d'un franchisé étant venu à expiration, celui-ci n'était pas renouvelé par le franchiseur, qui traiterait avec un nouveau franchisé dans le même secteur géographique, le nouveau franchisé devant ou non s'installer dans les locaux de l'ancien franchisé. Telle est d'ailleurs la décision de la Cour de cassation (23 janvier 1979) dans l'affaire Harmonie et jardins qui, constatant le transfert de fonctions intervenu, même non accompagné de transfert de clientèle, confirme à juste titre l'application de l'article 720.

Il faut distinguer également entre le fait pour un franchiseur de traiter avec un futur franchisé dans un secteur où le franchiseur n'avait jamais eu de franchisé, et le fait pour un franchisé de céder son fonds de commerce, avec bien sûr l'agrément du franchiseur. Il va de soi que dans cette dernière hypothèse, s'agissant d'une cession par l'ancien franchisé de son fonds de commerce à un successeur, l'article 719 du CGI s'appliquerait purement et simplement.

Il convient également de considérer la raison d'être du versement par le franchisé d'un droit d'entrée, qui est un "cash" destiné à rémunérer : le droit à l'utilisation de la marque (il s'agit d'une concession de jouissance), la concession du savoir-faire (qui est un élément indispensable du contrat de franchise), l'assistance technique et commerciale préalable à l'installation du franchisé.

Or, le régime fiscal en vigueur applicable à ces actes juridiques prévoit :

- Pour la concession de licence de marque de fabrique ou de commerce exploitée, celle-ci est assimilée à une location de fonds de commerce (mais ce n'est pas une location de fonds de commerce, car le fonds de commerce n'existe



pas puisque le franchisé est installé dans un secteur où le franchiseur n'avait pas d'activité). La partie du droit d'entrée correspondant à la concession de licence se voit donc indiscutablement assujetti à la TVA et exonérée du droit de bail (CGI - article 740-I et annexe III article 395-I). La raison est que la concession de licence constitue une mutation de jouissance de même nature et non pas une cession de marque.

- Pour la concession du savoir-faire, à défaut de dispositions fiscales particulières la concernant, les cessions et concessions devraient être soumises à la formalité et aux droits d'enregistrement selon le droit commun, si une instruction parue au BOE 1958 - 7762 et l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 n'avaient pas prévu le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe prévu aux articles 731 et 738-20 du CGI.

Il va de soi, à ce sujet, que si ces droits étaient cédés de manière concomitante à une vente de fonds de commerce, en tout ou partie, les droits de mutation seraient applicables (article 719 du CGI).

- Pour l'assistance technique et commerciale, s'agissant d'une prestation de service, elle est soumise au droit fixe lorsqu'elle est soumise à l'enregistrement, et dans tous les cas à la TVA.

La jurisprudence et la doctrine administrative sont claires en la matière, même si elles envisagent

le problème sous un angle différent :

- la concession d'un droit exclusif d'exploiter en tous lieux une marque de commerce ou de fabrique, s'analyse sous l'angle fiscal en une cession pure et simple de marque (Lauriol AN Débat du 7 avril 1976) ;
- Affaire Harmonie et jardins (cf. Supra) ;
- Arrêt Socobem (10 juin 1964 Cassation).

LE DROIT D'ENTREE AU REGARD DES IMPOTS DIRECTS

Le problème qui se pose à ce niveau doit être envisagé tant du point de vue du franchiseur que de celui du franchisé.

Régime fiscal applicable au droit d'entrée chez le franchiseur

Il convient de distinguer selon que le franchisage constitue un moyen de commercialisation d'une production ou que l'activité de franchisage constitue l'activité principale. Dans le premier cas, il s'agit, pour le franchiseur, d'un produit accessoire et dans le deuxième cas d'une recette pure et simple. Le fait générateur de la comptabilisation du produit est constitué par la signature du contrat de franchise, date à laquelle la créance est acquise. Il faut noter qu'habituellement, le droit d'entrée est réglé effective-

ment au moment de la date de signature du contrat.

Il existe concordance complète à ce niveau entre le plan comptable et les règles fiscales.

Régime fiscal applicable au droit d'entrée chez le franchisé

Les problèmes sont plus nombreux à ce niveau car les dispositions des contrats sont très variables. Néanmoins, sur le plan des principes, il s'agit de déterminer si le droit d'entrée doit être comptabilisé en frais d'établissement, en immobilisations ou en frais généraux directement, avec imputation éventuelle dans un compte de régularisation.

Le plan comptable distingue, selon que le droit d'entrée rémunère un ensemble de prestations afférentes au démarrage de l'exploitation du franchisé, des fournitures d'équipement ou de matériel, le droit d'utilisation de la marque et du savoir-faire ou d'un complément de prix des prestations à recevoir.

Dans le premier cas, il préconise la comptabilisation en frais d'établissement, dans le deuxième, l'inscription dans un compte d'immobilisation corporelle, dans le troisième dans un compte d'immobilisation incorporelle, et dans le quatrième l'inscription dans un compte de régularisation-actif.

Il apparaît, à cet égard, qu'il est indispensable, si l'on veut respecter le plan comptable, de ventiler le montant du droit d'entrée. Certains auteurs (2), s'appuyant sur un arrêt du conseil d'état du 15 avril 1964, considèrent qu'une partie du droit d'entrée et des redevances représente l'acquisition du droit de franchise qui, selon eux, doit être considéré comme un élément incorporel, et qu'il doit être immobilisé à l'actif du bilan du franchisé. Ils semblent en conclure que le franchiseur a donc cédé un élément de son actif. Ce raisonnement appelle les observations suivantes :

- on ne peut pas soutenir qu'une partie des redevances constitue un droit incorporel, en premier lieu pour un problème de terminologie qui tombe sous le sens : redevance implique pour celui qui la reçoit, recette répétée et pour celui qui la paie, droit d'utilisation, droit de jouissance.

- en second lieu, pour une raison purement juridique : c'est que le

droit d'entrée confère en partie le droit à l'exclusivité par lui-même, alors que la redevance est la contrepartie de la jouissance proprement dite.

- on ne peut pas tirer une quelconque conclusion par parallélisme, dans l'hypothèse où ce serait le cas, ce qui n'est pas démontré, selon laquelle un bien constituant une immobilisation à l'actif pour celui qui en fait l'acquisition, constitue nécessairement pour celui qui le cède une immobilisation. Le négociant en véhicules vend un produit à un consommateur donné pour qui ce bien devient un moyen de production ! En sens inverse un entrepreneur peut être amené à céder le même véhicule, qui constitue un élément d'actif, à un ferrailleur qui le revendra en pièces détachées, sans qu'on puisse prétendre que ce dernier ait acquis une immobilisation !

Si l'on peut convenir que le droit d'entrée constitue un élément durable de l'exploitation, il est évident que celui-ci est limité à la durée du contrat dont le franchisé n'a pas la certitude qu'il sera renouvelé.

L'analyse a fait ressortir par ailleurs que le droit d'entrée rémunérerait divers éléments, diverses prestations : un cash sur l'exclusivité d'utiliser la marque qui lui est conférée, une concession de savoir-faire, une assistance technique et commerciale en vue de permettre au franchisé de débiter son exploitation dans les meilleures conditions...

Cet investissement fait, rappelons-le, pour la durée du contrat, ne saurait donc qu'être amorti chez le franchisé pendant la durée du contrat. Il semble donc, si l'on se reporte aux analyses de nature juridique faites ci-dessus, que le droit d'entrée puisse être comptabilisé (3) :

- soit en frais d'établissement : dans ce cas, selon la doctrine de l'administration qui est opposée aux nombreuses décisions du conseil d'Etat, le franchisé est autorisé à pratiquer un amortissement, soit sur une durée maximale de trois ans, soit un amortissement à concurrence des premiers bénéfices ;

- soit en Compte de régularisation d'actif : dans un compte "Frais payés d'avance" ou "Charges à répartir sur plusieurs exercices".

En effet, dans l'incertitude, et dans le cas où le franchisé consi-

dèrerait qu'il s'agit d'une immobilisation, l'administration dont ce n'est pas l'intérêt immédiat, pourrait reprocher au franchisé de n'avoir pas passé ce droit d'entrée en frais d'établissement, amortissables sur 3 ans, et refuser, à partir de la quatrième année, la déductibilité de l'amortissement pratiqué en vertu de la règle de la "spécificité des charges par exercice".

En conclusion, nous déconseillons aux franchiseurs de prévoir dans leur contrat de franchise, l'application de ce que certains appellent "le droit de franchise", qui s'exprime par "un droit de priorité"... dont la valeur est calculée au moment du renouvellement du contrat, selon la formule suivante :

$$DP = \frac{DF \times CAR}{CAMI} = DF$$

DP (droit de propriété)
DF (droit de franchise)
CAR (chiffre d'affaires réel)
CAMI (chiffre d'affaires minimum).

Outre l'inconvénient pour le franchisé d'impliquer pour lui un droit d'enregistrement de 16,60 % au lieu d'une TVA neutre, cette formule aura l'inconvénient, en contradiction avec les théories habituelles appliquées en matière de franchise, de l'obliger à payer à nouveau un droit d'entrée au moment du renouvellement de son contrat. Ceci nous paraît inadmissible d'autant plus qu'au moment du renouvellement ce droit d'entrée ne correspondra à aucune contrepartie de la part du franchiseur, puisque le franchisé aura participé à l'amélioration du know-how du franchiseur.

Cette théorie est en outre fort dangereuse pour le franchiseur lui-même, car elle l'oblige en pratique, à un renouvellement quasi-automatique du contrat, alors qu'il peut être de son intérêt parfaitement légitime de n'avoir pas à renouveler ce contrat (4).

Nous déconseillons donc formellement au franchisé, comme au franchiseur d'ailleurs, d'accepter qu'une telle théorie leur soit imposée contractuellement.

Maître Olivier GAST

(1) majoré des taxes départementales et communales + 2,80 %.

(2) voir article G.-A. Manesmes et J.-P. Clément "Gazette du palais". Article G.-A. Manesmes "Le droit de franchise".

(3) Cf. *mémento comptable* - Francis Lefebvre.

(4) *Lamy Commercial* 1982 n° 2489