

Dans la première hypothèse (cession du contrat de franchise), l'opération est taxable au taux de 16,60% par application de l'article 719 du C.G.I. si le contrat est cédé simultanément avec le fonds de commerce, ou par application de l'article 720 du C.G.I. relatif aux transferts de fonction, si le contrat ne s'accompagne pas d'une cession de clientèle.

Dans la deuxième hypothèse (abandon de l'exploitation directe par le franchiseur au profit du franchisé), l'administration semble également fondée à taxer l'opération au taux de 16,60%. La Cour de cassation a en effet considéré, dans une décision relative à la cession du droit exclusif d'exploitation d'un savoir-faire et des moyens de publicité d'une marque à un G.I.E., que les conditions d'application de l'article 720 du C.G.I. étaient réunies car « il y avait en la cause, non pas cession de fonds de commerce mais transfert de fonction entre la société et le groupement, transfert qui, selon l'article 720 susvisé, est soumis à l'impôt lorsqu'il est opéré à titre onéreux ».⁽¹⁷⁾

Dans la troisième hypothèse (conclusion d'un contrat de franchise dans une zone précédemment non exploitée par le franchiseur ou par un autre franchisé), deux interprétations divergentes des articles 719 et 720 du C.G.I. sont proposées. Certains auteurs⁽¹⁸⁾ se prononcent en faveur de l'application de l'article 720, voire de l'article 719, car il existerait une clientèle potentielle, appartenant au franchiseur, qui serait transférée au franchisé au moment de la signature du contrat. D'autres auteurs⁽¹⁹⁾ considèrent au contraire que le contrat de franchise, qui comprend une concession de marque, doit être enregistré gratuitement par application des dispositions combinées des articles 740-I et 395-I du C.G.I. Ils justifient leur thèse par la durée assez brève des concessions de marque consenties par les franchiseurs, la limitation de l'exclusivité territoriale dans l'espace et dans le temps, l'inexistence d'un droit au renouvellement au profit du franchisé, ainsi que l'impossibilité de céder le contrat sans l'agrément du franchiseur, soit quatre arguments tendant à écarter l'assimilation des nouveaux contrats de franchise à une cession de marque susceptible d'entrer dans le champ d'application de l'article 719 du C.G.I. et d'être taxée, à ce titre, au droit proportionnel.

(17) Cass. Com., 23 janvier 1979, Lefebvre *en* IV-1388-a, *fv*.

(18) J.P. Clément, G. Amédée Manesme, *Encyclopédie de la franchise* (paragraphe n° 2222).

(19) Maître Olivier Gast et Maître Pierre Bord, *L'enregistrement du contrat de franchise*, *Franchise Magazine* n° 16, p. 18.

b) La polémique relative au régime du droit d'entrée

Certains auteurs considèrent⁽²⁰⁾ qu'une partie du droit d'entrée (et éventuellement des redevances) représente le prix payé par le franchisé pour avoir le droit de participer au contrat, et que ce droit de franchise doit être considéré comme un élément incorporel. Cette thèse impose l'immobilisation dudit droit au bilan du franchisé et, selon ces mêmes auteurs, l'analyse de l'opération au niveau de franchiseur correspondrait à la cession de cet élément d'actif.

A l'inverse, d'autres auteurs pensent⁽²¹⁾ (22) que le droit d'entrée s'analyse, au regard du franchiseur, comme un produit accessoire si le franchisage ne correspond qu'à un moyen de commercialisation de sa production, et comme une recette pure et simple si l'exploitation de sa marque et de son savoir-faire par le biais de la franchise constitue sa principale activité. Selon Maître Gast et Maître Bord⁽²³⁾, le droit d'entrée peut être comptabilisé comme suit par le franchisé :

- soit en frais d'établissement,
- soit en compte régularisation d'actif dans un compte frais payés d'avance ou charges à répartir sur plusieurs exercices.

Il nous apparaît actuellement malaisé de nous prononcer avec certitude sur la comptabilisation du droit d'entrée, car :

- d'une part, aucune disposition fiscale n'appréhende le particularisme de la franchise ;
- d'autre part, en raison de la diversité des contrats et de ce que recouvre le droit d'entrée, aucune règle uniforme de comptabilisation ne semble pouvoir être adoptée ;
- ensuite, les décisions citées par les représentants de la première thèse exposée sont relativement anciennes, ne se rapportent pas directement à des contrats de franchise et ne prennent pas en compte l'originalité du franchisage.

(20) G. Amédée Manesme, J.P. Clément, *Analyse fiscale d'un contrat de franchise G.P.* 17-18 mai 1978, p. 2.

(21) Maître Olivier Gast et Maître Pierre Bord, *Régime fiscal du droit d'entrée*, *Franchise Magazine* n° 11, p. 14.

(22) *Mémento Lefebvre*, *Comptable* 1983, n° 4162 et s., p. 832.

(23) Maître Olivier Gast et Maître Pierre Bord, *Régime fiscal du droit d'entrée*, *Franchise Magazine*, n° 11, p. 14.