Cons. d'Etat 7° et 9° s.sect.
Req. n° 98589 du 28.4.1976

	D	
	O	
- Imposition des produits de la	S	
. propriété industrielle	S	1976 - IV - n° 6
. qualification de contrat	I	
. taxation d'office et frais réel	E	
	R	

GUIDE DE LECTURE

I- LES FAITS

- 13 janv. 1965 : L'E.D.F. dépose une demande de brevet pour un dispositif permettant de loger dans les bordures et caniveaux de trottoirs, les différents réseaux d'eau, de gaz et d'électricité. Ce dispositif a été mis au point par M. B... ingénieur salarié. La demande mentionne sa qualité d'inventeur.
- 30 janv. 1967 : L'E.D.F. cède à M. B... par acte sous-seing privé et pour une somme symbolique, le brevet en tant qu'il couvre l'invention concernant les "bordures de trottoirs creusés".
- 1969 : M. B... concède à diverses sociétés du bâtiment et des travaux publics des licences exclusives de fabrication et d'exploitation de son brevet pour la durée à courir du brevet, moyennant une somme fixe et des redevances proportionnelles.
- 23 févr. 1970 : M. B.... dépose au service des impôts sa déclaration de revenus pour 1969, sans y mentionner les redevances perçues pour les licences de brevet.
- 8 sept. 1970 et 3 nov. 1971 : Les sommes ayant été déclarées en vertu de l'article 240 du C.G.I. par les sociétés licenciées à l'administration fiscale, celle-ci notifie à M. B... après évaluation d'office de ses revenus de propriété industrielle, justifiée par l'absence de déclaration et de tenue des documents comptables exigés par les articles 97 et 99 du C.G.I., des avis de redressements.
- 22 févr. 1972 : M. B... dépose au service des impôts une réclamation contre l'imposition supplémentaire mise à sa charge.
- 1972 : La direction départementale fait droit partiellement à sa demande.
- 28 nov. 1972 : M. B... introduit contre cette décision une instance devant le tribunal administratif
L'Administration conclut au maintien de la décision

- 7. janv. 1975 : Le tribunal administratif rejette la requête de M. B...
- 27 févr. 1975 : M. B... interjette appel devant le Conseil d'Etat
- 28 avr. 1976 : Le Conseil d'Etat rejette la requête.

II - LE DROIT

✕ TRAITEMENT DU 1er PROBLEME (qualification du contrat)

A - LE PROBLEME

1°) Prétentions des parties

a) L'auteur du recours (M. B...) prétend que :

Les licences de brevets accordées par M. B... sont assorties de diverses clauses (exclusivité territoriale, durée de concession couvrant la durée de validité du brevet, obligation du concessionnaire de travailler uniquement pour des services publics) qui en font de véritables cessions partielles de brevet. De plus, s'il y a eu participation technique du breveté à l'exploitation du brevet, elle a été gratuite et s'imposait car le brevet se trouvait encore en période expérimentale. L'opération incriminée s'analyse donc bien en une cession de brevet exonérée.

b) L'administration des impôts prétend que :

Les contrats passés par M. B... avec diverses sociétés, intitulés "contrat de licence" ont pour objet dans leur article 1 la concession de licences exclusives du brevet détenu par M. B..., moyennant selon leur article 2 des redevances proportionnelles aux mètres de bordures posés et assortie selon leur article 5 d'une assistance technique du breveté. L'opération consiste bien évidemment en une concession de licence imposable.

2°) Enoncé du problème

Sommes-nous en présence d'une concession de licence de brevet imposable ou d'une cession de brevet exonérée ?

B - LA SOLUTION

1°) Enoncé de la solution

"Considérant que... il résulte de l'instruction que le requérant n'a pas cédé son brevet mais a concédé son invention et participé à son exploitation, que dès lors les redevances dont s'agit étaient imposables dans la catégorie des BNC".

2°) Commentaire de la solution

La loi (article 92.2 CGI) établit en ce qui concerne les inventeurs personnes physiques, une différence entre les cessions qui sont exonérées d'impôt sur le revenu (CE 30/10/1968 - 71732 ; CE 4/6/1969 - 72722 ; CE 16/10/1970 - 77270 ; CE 21/10/1970 - 77674 ; T.A. Paris 15/5/1975, n° 3128/1968) et les concessions de licences qui sont imposables dans la catégorie des BNC (CE 25/6/1969 ; CE 21/7/1970 ; CE 21/10/1970 ; CE 16/6/1971 ; CE 29/10/1975 - 95859).

13.

L'analyse des contrats passé par M. B..., comme l'a démontré l'administration, ne laissait place à aucune équivoque ; elle était en présence de contrats de concession de licences exclusives de brevet.

De plus, même si les contrats avaient été des contrats de cession, l'opération serait restée en vertu de la doctrine et de la jurisprudence administratives imposable. Selon elles, en effet, la cession de brevet ne peut être exonérée que si le cédant ne participe pas à l'exploitation du brevet (circ. adm. n° 2248 du 31/7/1948 ; inst. adm. du 13/7/1972 ; CE 23/4/1956 ; CE 17/6/1966 ; CE 21/10/1970 - 77674) et que le prix de cession ne comporte pas des redevances proportionnelles (instr. adm. 13/7/1972 ; CE 16/6/1971 ; CE 20/6/1973), conditions non respectées en l'espèce.

NOTA : sur le régime instauré à compter du 1/1/1977 par l'article 11.I de la loi du 19/7/1976, se reporter au commentaire qui en est fait dans ce même numéro.

✕ TRAITEMENT DU 2ème PROBLEME (taxation d'office)

A - LE PROBLEME

1°) Prétentions des parties

a) L'auteur du recours (M. B...) prétend que :

même si l'opération en cause s'avère imposable le chiffre retenu par l'administration fiscale est exagéré, vu les frais engagés pour la mise au point de l'invention en 1968 et 1969.

b) L'administration des impôts prétend que :

du fait de l'absence de déclaration et de tenue des documents comptables obligatoires, l'administration a procédé à une évaluation d'office des revenus provenant de la concession de licences. C'est au contribuable d'apporter la preuve de leur caractère exagéré, preuve non apportée en l'espèce.

2°) Enoncé du problème

Lorsque l'administration fiscale procède à une évaluation d'office des revenus imposables, en l'absence de déclaration ou de comptabilité doit-elle justifier le chiffre retenu ou est-ce au contribuable d'en prouver le caractère exagéré ?

B - LA SOLUTION

1°) Enoncé de la solution

"Considérant que, pour contester l'évaluation de son bénéfice non commercial, fixé d'office par l'administration conformément à l'article 103 du C.G.I., en l'absence de l'une des déclarations prévues aux articles 97, et 101, le sieur B... n'apporte aucune justification précise des frais qu'il prétend avoir engagés en 1969".

2°) Commentaire de la solution

Lorsque l'Administration fiscale a la possibilité de procéder à une évaluation d'office des revenus, les redressements sont opérés directement et nonobstant toute procédure contradictoire, sur les revenus ainsi reconstitués d'autorité par l'administration.

Si le contribuable en conteste le montant sa requête ne peut être admise qu'à la condition qu'il démontre par des éléments de preuve indiscutables et objectifs, le caractère exagéré de l'évaluation d'office (CE 21/1/1956 ; CE 3/11/1971 ; CE 21/1/1959 ; CE 10/12/1968 ; CE 11/12/1970 ; CE 20/6/1973 ; CE 7/6/1961 ; CE 22/12/1958).

De plus, M. B... réclamait l'imputation sur ses revenus encaissés en 1969, de frais déboursés en 1968. Le Conseil d'Etat n'a pu que rejeter cette requête car, en matière de BNC, le principe de comptabilisation des recettes et dépenses repose sur les notions d'encaissement et de décaissement (CE 23/4/1971 ; CE 3/1/1973 ; inst. adm. du 31/1/1928 ; instr. adm. 4/3/1971). Les dépenses déboursées en 1968 ne pouvaient donc être imputées que sur les revenus de licences encaissées en 1968.

C.E. 28 avril 1976, n° 98.589, 7e et 9e sous-sections)

= Sur le caractère imposable des redevances perçues par le sieur X :

Considérant qu'aux termes de l'article 92 du Code général des Impôts "sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfiques non commerciaux... les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication" ;

Considérant que, si le sieur X soutient que les redevances qu'il a perçues en 1969 du chef de l'exploitation de son invention représentent le prix de la cession de son brevet et constituent ainsi un gain en capital non imposable, il résulte de l'instruction que le requérant n'a pas cédé son brevet mais a concédé son invention et participé à son exploitation ; que, dès lors, les redevances dont s'agit étaient imposables dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux ;

Sur le montant du revenu imposable :

Considérant que, dans le dernier état de ses conclusions, le sieur X ne conteste plus la réalité des revenus imposables retenus par l'Administration en dehors des redevances perçues pour l'exploitation de son invention, notamment le montant de sa pension, les honoraires perçus de la société Y, les intérêts créditeurs de certains comptes bancaires et la part des dons à des oeuvres d'intérêt général dépassant le taux légal de 0, 50 % ; que, par décision du 2 octobre 1972, il a bénéficié d'un dégrèvement portant sur la fraction de l'impôt correspondant aux redevances perçues en 1969 pour l'exploitation de son brevet, l'Administration ayant estimé que, compte tenu des frais exposés, les bénéfiques retirés de l'exploitation du brevet en 1969 étaient nuls ; qu'il soutient cependant que l'Administration aurait dû prendre en compte pour la détermination du revenu imposable de 1969 l'ensemble des frais qu'il a engagés pour l'exploitation du brevet qu'il estime à 74 418 F en 1969 et 45 534 en 1968.

Considérant que, pour contester l'évaluation de son bénéfice non commercial, fixé d'office par l'Administration conformément à l'article 103 du Code général des Impôts, en l'absence de l'une des déclarations prévues aux articles 97 et 101, le sieur X n'apporte aucune justification précise des frais qu'il prétend avoir engagés en 1969 ; qu'en ce qui concerne les frais afférents à son activité d'inventeur durant l'année 1968, il lui appartenait d'en justifier et d'en demander la déduction au titre des revenus de cette même année ; que, ne l'ayant pas fait, il ne peut invoquer de tels frais en vue d'en obtenir la déduction de son revenu imposable en 1969 ;

Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ce qui précède que le sieur X n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge des impositions litigieuses :

Décide : Rejet de la demande en décharge.