

C.E. 6 MAI 1987
N° 50313

DOSSIERS BREVETS 1988.IV.2

G U I D E D E L E C T U R E

REGIME SPECIAL D'IMPUTATION DES
DEFICITS RESULTANT DES FRAIS DE
PRISE ET DE MAINTENANCE DE
BREVETS D'UN INVENTEUR INDEPENDANT : ANNEE D'ENTREE EN APPLICATION

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que les dispositions de l'article 2 de la loi n° 79-1102 du 21 décembre 1979 ne sont applicables qu'à partir des déficits constatés au 31 décembre 1979 et provenant des frais supportés en 1979.

A - LE PROBLEME

1°/ Prétentions des parties

a) Le demandeur (M.L.) soutient que la loi du 21 décembre 1979 permet de déduire du revenu global des années 1979 et suivantes les déficits résultant de brevets et qui, constatés au cours d'années antérieures, n'ont pu être effectivement imputés sur des revenus d'inventeur.

b) Le défendeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget) soutient que la loi précitée est applicable pour la première fois aux déficits constatés au 31 décembre 1979 et provenant des frais de dépôt ou de maintenance de brevets supportés en 1979.

2°/ Enoncé du problème

A partir de quelle année le régime d'imputation sur le revenu global des déficits résultant des frais de prise et de maintenance de brevets est-il applicable ?

B - LA SOLUTION

1^o/ Enoncé de la solution

"Considérant qu'il résulte de ce qui précède (c'est-à-dire des termes de l'article 2 de la loi du 21 décembre 1979) que les déficits résultant des frais exposés par M.L. au cours des années 1973 à 1978 pour prendre un brevet et en assurer la maintenance, et qui n'avaient pu être imputés sur ses revenus desdites années, n'étaient pas déductibles de son revenu global de l'année 1979 ; que dès lors, le requérant n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, lequel est suffisamment motivé, le Tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge de l'imposition litigieuse".

2^o/ Commentaire de la solution

- Par cet arrêt, le Conseil d'Etat a jugé que seuls les déficits constatés à partir du 31 décembre 1979 et provenant des frais de dépôt et de maintenance de brevets engagés à partir de l'année 1979 sont déductibles du revenu global d'un inventeur indépendant.

- Il nous paraît intéressant de rappeler, à titre liminaire de ce commentaire d'arrêt, le régime d'ensemble d'imputation des déficits des inventeurs indépendants.

. L'article 156-I, 1^{er} alinéa, du Code général des Impôts dispose que le déficit constaté pour une année donnée dans une catégorie de revenus est imputable sur le revenu global du contribuable. Si ce revenu global n'est pas suffisant pour pouvoir effectuer l'imputation, l'excédent du déficit est reportable sur le revenu global du contribuable des cinq années suivantes. L'article 156-I-2^o limite toutefois cette possibilité d'imputation puisqu'il prévoit que ne peuvent être imputés que sur les bénéfices

tirés d'activités semblables, durant la même année ou les cinq années suivantes, les déficits provenant d'activités non commerciales, dès lors que ceux-ci ne proviennent pas de l'exercice d'une profession libérale ou de charges ou offices. A cet égard, l'administration assimile aux professions libérales "toutes les activités professionnelles relevant normalement de la catégorie des bénéfices non commerciaux, dès lors qu'elles sont exercées à titre habituel et constant et qu'elles procurent à ceux qui les exercent le montant principal de leurs revenus professionnels" (instruction du 19 février 1974, 5G-5-74.

. Il résulte de la rédaction de l'article 156-1 du Code général des Impôts et de l'instruction de 1974 que le sort fiscal du déficit d'un particulier qui cède ou concède une invention (ou qui projette de céder ou concéder cette dernière) dépend de l'activité professionnelle de celui-ci. Le déficit sera imputable exclusivement sur des bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou les cinq années suivantes, si la personne en cause ne consacre pas à l'activité d'inventeur l'essentiel de son temps de travail et si elle n'en tire pas l'essentiel de ses revenus professionnels. En revanche, le déficit sera imputable sur le revenu global du particulier, au titre de la même année ou des cinq années suivantes, si celui-ci a, au regard des critères fiscaux présentés ci-dessus, la qualité d'"inventeur professionnel".

. Afin de favoriser l'activité inventive qui, ainsi que l'on vient de le voir, supporte, de même que l'ensemble des activités non commerciales, des règles fort rigoureuses pour l'imputation des déficits, le Parlement a voté, dans le cadre de la loi du 21 décembre 1979, une disposition (1) qui autorise les inventeurs à

(1) Article 2 de cette loi.

déduire de leur revenu global les déficits provenant des frais de prise de brevets, ainsi que des frais de maintenance. Cette déductibilité est toutefois limitée à une catégorie restreinte de frais. Elle ne porte par ailleurs que sur l'année de la prise du brevet et les neuf années suivantes.

- L'article 2 de la loi du 21 décembre 1979 ne précise pas quelle est l'année à partir de laquelle ce régime d'imputation élargie des frais de prise et de maintenance de brevets est applicable. Seule l'instruction du 1er février 1980 (5G-4-80) a prévu une date d'entrée en vigueur : l'instruction dispose que ce régime s'applique à compter des déficits constatés au 31 décembre 1979 et provenant des frais supportés en 1979, soit pour la prise de brevets au cours de la même année, soit pour la maintenance des brevets déposés depuis le 1er janvier 1970. En vertu d'une jurisprudence traditionnelle du Conseil d'Etat - cf. notamment 13 janvier 1958, n° 34553, 9 juillet 1958, n° 36156 -, la législation applicable pour l'assiette des impôts sur les revenus est celle qui est en vigueur au jour de la clôture de la période de réalisation des profits imposables. Cette règle s'applique, sauf prescriptions contraires de textes ayant force de loi. Aucune disposition de la loi du 21 décembre 1979 ne prévoit que puissent être déduits du revenu global des années 1979 et suivantes les déficits afférents à des brevets et qui ont été constatés au cours d'années antérieures. Dans la lignée d'une jurisprudence constante, le Conseil d'Etat a ainsi jugé que seuls les déficits résultant de frais de prise et de maintenance de brevets engagés à partir de 1979 peuvent bénéficier du report spécial prévu par la loi du 21 décembre 1979.

CONSEIL D'ETAT

6 MAI 1987, n° 50313

Le Conseil d'Etat, statuant au contentieux (Section du Contentieux, 8ème et 9ème sous-sections réunies), sur le rapport de la 8ème sous-section de la Section du Contentieux, a rendu l'arrêt suivant :

Vu, enregistrée au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat le 2 mai 1983, la requête présentée par M.L., et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1^{re}/ Annule le jugement du 1er mars 1983 par lequel le Tribunal administratif de Dijon a rejeté sa demande tendant à la décharge de l'impôt sur le revenu dont il a été assujéti au titre de l'année 1979,

2^{de}/ Lui accorde la décharge des impositions contestées,

Considérant qu'aux termes de l'article 2 de la loi n° 79-1102 du 21 décembre 1979 : "lorsqu'un inventeur expose des frais pour prendre un brevet ou en assurer la maintenance sans percevoir des produits imposables ou lorsqu'il perçoit des produits inférieurs à ses frais, le déficit correspondant est déductible du revenu global de l'année de la prise du brevet et des neuf années suivantes" ; que ces dispositions, applicables pour la première fois pour la détermination du revenu imposable au titre de l'année 1979, n'ont pas pour objet, et en l'absence de toute disposition expresse de la loi, ne peuvent avoir pour effet de permettre que soient déduits du revenu global des années 1979 et suivantes les déficits afférents à des brevets et qui, constatés au cours des années antérieures, n'avaient pu, en application des dispositions du 1-2^{de} de l'article 156 du Code général des Impôts, être imputés sur les bénéfices procurés par l'exploitation de brevets ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les déficits résultant des frais exposés par M.L. au cours des années 1973 à 1978 pour prendre un brevet et en assurer la maintenance, et qui n'avaient pu être imputés sur ses revenus desdites années, n'étaient pas déductibles de son revenu global de l'année 1979 ; que, dès lors, le requérant n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, lequel est suffisamment motivé, le Tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge de l'imposition litigieuse ;

D E C I D E :

Article 1er : La requête de M.L. est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M.L. et au Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget.