

C.E. 6 JUILLET 1987
N° 50495

DOSSIERS BREVETS 1988.IV.4

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

REDEVANCES DE CESSION
DE BREVET ET DE MARQUE : FISCALITE DIRECTE DES PRODUITS PERCUS
(REGIME D'IMPOSITION DES PARTICULIERS)

I - LES FAITS

- Années 1972 à 1975 : M.D. perçoit des redevances de cession de brevet et de marques, qu'il ne déclare pas comme revenus imposables.
- : L'administration fiscale notifie un redressement à M.D. au titre de ces redevances, pour les années en cause.
- : Sa réclamation auprès de l'administration étant rejetée, M.D. saisit le Tribunal administratif de Nice.
- 14 mars 1983 : Le Tribunal administratif de Nice rejette la réclamation de M.D. sur la non-imposition des redevances de cession de brevet et de marques. Il lui accorde toutefois le bénéfice de l'abattement forfaitaire de 30 % pour frais professionnels sur l'ensemble de ces redevances.
- 9 mai 1983 : M.D. fait appel de la décision du Tribunal administratif de Nice auprès du Conseil d'Etat.
- 6 juillet 1987 : Le Conseil d'Etat accorde partiellement satisfaction à M.D. en réformant la décision du Tribunal administratif de Nice sur le traitement fiscal des redevances de cession de brevet. En revanche, le Conseil d'Etat confirme le principe de l'imposition des redevances de cession de marques et rejette l'application de l'abattement forfaitaire de 30 % pour celles-ci.

II - LE DROIT

Par cet arrêt, le Conseil d'Etat confirme que les redevances de cession de brevet perçues avant 1977 par un inventeur indépendant sont exonérées d'impôt sur le revenu. Le Conseil d'Etat apporte par ailleurs deux précisions importantes sur le régime d'imposition des redevances de cession de marque par un particulier : celles-ci sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux et n'ouvrent pas droit à l'abattement forfaitaire de 30 % pour frais professionnels des inventeurs.

A - LE PROBLEME

1°/ Prétentions des parties

a) Le demandeur (M.D.) soutient que :

- Les redevances de cession de brevet par un inventeur indépendant sont, pour les années en cause, exonérées d'impôt sur le revenu.

- Les redevances de cession de marques par un particulier qui était propriétaire de celles-ci sont également exonérées d'impôt sur le revenu pour les années en cause.

b) Le défendeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget) soutient que l'ensemble de ces redevances est imposable. Il conteste par ailleurs l'application de l'abattement forfaitaire de 30 % aux redevances de cession de marques.

2^o/ Enoncé du problème

Les questions posées sont les suivantes :

- Le Conseil d'Etat confirme-t-il sa jurisprudence relative à la non-imposition des redevances de cession de brevet par un inventeur indépendant (redevances encaissées avant 1977) ?

- Les redevances de cession de marque par un particulier sont-elles imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et ouvrent-elles droit à l'abattement forfaitaire de 30 % pour frais professionnels ?

B - LA SOLUTION

1^o/ Enoncé de la solution

"Considérant que ... l'existence de la participation financière (...) ne suffit pas, à elle seule, à donner à l'inventeur la qualité de concédant, au sens de l'article 92 du Code général des Impôts ; que, si le contrat de cession a prévu des modalités particulières de calcul de la redevance dans le cas où la société cessionnaire serait elle-même amenée à céder le brevet, cette stipulation ne permet pas de considérer que M.D. aurait conservé des droits sur le brevet ; que, par suite, M.D. est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a jugé que les redevances perçues par lui au cours des années 1972, 1973, 1974 et 1975 constituaient des revenus imposables en vertu de l'article 92 du Code général des Impôts.

Considérant, en revanche, qu'il résulte des termes mêmes des dispositions précitées dudit article que les produits de la cession de marques de fabrique constituent des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (...).

. Le régime de l'abattement forfaitaire de 30 % pour frais professionnels, dont peuvent bénéficier dans certaines situations les inventeurs de savoir-faire et de brevets, n'est pas applicable en matière de marques. L'arrêt du 6 juillet 1987 se fonde, en ce qui concerne cette exclusion, sur les dispositions de l'article 93-2 du Code général des Impôts. Il est intéressant de noter que l'administration avait permis pendant une période de plusieurs années l'application de l'abattement de 30 % aux produits de la cession ou concession de marques de fabrique (voir en ce sens Doc. Adm. 5G-2313). Un revirement de la position de l'administration est toutefois intervenu avec la note précitée du 29 mai 1985. L'analyse du Conseil d'Etat et celle de l'administration sont ainsi similaires sur ce point.

Considérant qu'aux termes de l'article 93 du Code général des Impôts : "dans le cas de concession de licence d'exploitation d'un brevet, ou de cession ou de concession d'un procédé ou formule de fabrication par l'inventeur lui-même, il est appliqué sur les produits d'exploitation ou sur le prix de vente un abattement de 30 % pour tenir compte des frais exposés en vue de la réalisation de l'invention, lorsque les frais réels n'ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable" ; qu'il résulte des termes mêmes de ces dispositions qu'elles ne sont pas applicables aux sommes perçues en contrepartie de la cession des marques de fabrique ; que, par suite, le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a décidé que les redevances perçues par M.D. à raison de la cession de marques de fabrique devaient faire l'objet, en vue de l'établissement de l'impôt, de l'abattement précité de 30 %".

2^e / Commentaire de la solution

- Par cet arrêt, le Conseil d'Etat confirme, en premier lieu, que les redevances de cession de brevet perçues avant 1977 par un inventeur indépendant étaient exonérées d'impôt sur le revenu. Au-delà de son aspect historique, qui ne sera que brièvement rappelé ici, ce rappel par le Conseil d'Etat est susceptible d'avoir des effets très directs dans certaines situations actuelles de cession de brevet ou de savoir-faire par un particulier ou une entreprise.

Sous le régime antérieur à 1977, les produits de la cession de brevet par un inventeur indépendant étaient exonérés d'impôt sur le revenu. Les produits de la cession de brevets avaient en effet été placés hors du champ d'application de l'impôt par la loi du 13 mai 1948 qui ne mentionnait pas ces produits dans le revenu imposable des inventeurs. Les termes de cette loi avaient été repris par l'article 92 du Code général des Impôts. L'administration avait ultérieurement cherché à restreindre le champ d'application de cette exonération. Dès 1955, l'administration avait

précisé que les cessions de brevets étaient imposables lorsque d'une part, le prix de cession était payable sous forme de redevances et, en outre, le cédant pouvait être regardé comme ayant conservé un droit de regard sur l'exploitation du brevet, en raison de l'importance de ses droits ou de sa situation prépondérante dans la société cessionnaire. La position de l'administration avait été par la suite de plus en plus restrictive, pour aboutir à l'instruction fort critiquable du 13 juillet 1972 (B.O.D.G.I. 5G-13-72). Cette dernière, s'appuyant à notre sens sur une interprétation erronée (1) d'un arrêt du Conseil d'Etat du 16 juin 1971 (n° 78867), indiquait que toute cession de brevet moyennant le paiement de redevances était imposable ; seule une cession de brevet rémunérée par une somme fixe demeurait, selon la doctrine de l'administration, exonérée, à condition toutefois que ce mode de paiement n'ait pas été choisi à seule fin d'éviter l'impôt sur le revenu. Après avoir, à la suite de la publication de cette instruction, paru vouloir suivre la position de l'administration qui ainsi "créait le droit", le Conseil d'Etat (cf. l'arrêt du 22 février 1978, n° 3153 et 3154) est revenu à sa jurisprudence traditionnelle : les arrêts du 26 juillet 1982, n° 28231 Plénière, 11 juillet 1984, n° 39108 et 20 décembre 1985, n° 44530 ont clairement indiqué que les redevances de cession de brevet versées à un inventeur indépendant qui n'était intervenu d'aucune façon dans l'exploitation de l'invention étaient exonérées d'impôt sur le revenu. L'arrêt du 6 juillet 1987 confirme cette jurisprudence que l'on peut désormais qualifier de constante.

- On peut se demander si cette jurisprudence ne pourrait être appliquée actuellement à certaines situations d'imposition des inventeurs indépendants et des entreprises. Sous le régime actuel de fiscalité directe de la propriété industrielle, le bénéfice de l'imposition aux taux proportionnels des plus-values à long terme (11 %, 15 % ou 16 %, selon les situations) n'est pas applicable, en présence d'une licence de brevet ou de savoir-faire, lorsqu'il existe des liens de dépendance juridique ou de

(1) Voir *la propriété industrielle en droit fiscal*, thèse, J.L. Pierre, Université de Paris I, 1979, p. 429-438.

fait entre le concédant et le concessionnaire (article 39 terdecies - 1 bis du Code général des Impôts). L'article 39 terdecies - 1 bis ne visant que la situation de liens de dépendance entre le concédant et le concessionnaire, ses effets ne devraient a priori pas s'appliquer en présence d'une situation de dépendance entre un cédant et une entreprise concessionnaire. L'administration estime toutefois qu'elle peut appliquer les dispositions de l'article 39 terdecies - 1 bis (et donc refuser le bénéfice de l'imposition aux taux réduits des plus-values à long terme) lorsque, dans un contrat de cession de brevet ou de savoir-faire, il y a situation de dépendance entre le cédant et le concessionnaire. L'administration a indiqué à cet égard (Doc. Adm. G.D.I. 4B-3211) :

"En principe, la limitation apportée à l'assimilation des produits de la propriété industrielle à des plus-values à long terme concerne exclusivement les redevances perçues à l'occasion de concessions de licences exclusives d'exploitation ou de droits assimilés. Cette limitation n'est donc pas applicable aux produits de la propriété industrielle réalisés à l'occasion de la cession de brevets, procédés et techniques qui demeurent imposés au taux spécial de 15 %. Toutefois, il n'en serait ainsi que dans la mesure où la cession de tels droits correspondrait à une véritable aliénation et ne pourrait être regardée comme un nouveau mode d'exploitation. A cet égard, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat établie en matière de bénéfices non commerciaux que la rémunération de la cession pure et simple d'un brevet ne peut revêtir la forme de redevances périodiques calculées en fonction du chiffre d'affaires et qu'un tel mode de règlement conserve le caractère de redevances aux sommes versées en paiement du prix (Conseil d'Etat, 16 juin 1971, n° 78867)".

La jurisprudence du Conseil d'Etat, constante depuis 1982, sur le fait qu'en matière de bénéfices non commerciaux une cession de brevet consentie moyennant versement de redevances ne doit pas être assimilée à une licence exclusive du même droit, nous conduit à formuler la réflexion suivante : il n'est pas certain que, face à un litige entre un particulier

ou une entreprise et l'administration au sujet du régime de fiscalité directe des redevances de cession de brevet ou de savoir-faire conclue entre personnes ou sociétés liées, le juge de l'impôt retiendrait l'analyse (contestable à notre sens) de l'administration contenue dans l'instruction reproduite ci-dessus.

- Cet arrêt apporte par ailleurs deux précisions importantes en matière de fiscalité directe des marques : les produits de cession de marque par un particulier entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, mais ils ne donnent pas droit à l'abattement forfaitaire de 30 % pour frais professionnels.

. Selon l'administration (cf. réponse ministérielle à M. Masson, Ass. Nat., 1er décembre 1986, p. 4558, n° 2078), les plus-values résultant de la cession par un nu-propriétaire de son droit sur une marque ou un nom commercial, relèvent normalement du régime des plus-values sur biens meubles réalisées par les personnes privées, alors que la plus-value réalisée lors de la cession de son droit par un usufruitier qui exploite la marque sur laquelle porte l'usufruit relève du régime d'imposition des plus-values au sein des bénéfices non commerciaux. Ce dernier régime s'applique également, selon l'administration, en présence d'une cession de l'ensemble des droits relatifs à une marque commerciale ou de fabrique (note du 29 mai 1985, 5G-7-85). L'arrêt du Conseil d'Etat du 6 juillet 1987 infirme cette analyse de l'administration. Cette dernière est en effet contraire à l'article 92 du Code général des Impôts, dont le paragraphe 2 inclut dans la catégorie des bénéfices non commerciaux "les produits perçus par les inventeurs au titre de... la cession ou concession de marques de fabrique".

. Le régime de l'abattement forfaitaire de 30 % pour frais professionnels, dont peuvent bénéficier dans certaines situations les inventeurs de savoir-faire et de brevets, n'est pas applicable en matière de marques. L'arrêt du 6 juillet 1987 se fonde, en ce qui concerne cette exclusion, sur les dispositions de l'article 93-2 du Code général des Impôts. Il est intéressant de noter que l'administration avait permis pendant une période de plusieurs années l'application de l'abattement de 30 % aux produits de la cession ou concession de marques de fabrique (voir en ce sens Doc. Adm. 5G-2313). Un revirement de la position de l'administration est toutefois intervenu avec la note précitée du 29 mai 1985. L'analyse du Conseil d'Etat et celle de l'administration sont ainsi similaires sur ce point.

CONSEIL D'ETAT6 juillet 1987, n° 50495

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 9 mai 1983, la requête présentée par M.D., et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°/ Annule le jugement en date du 14 mars 1983 par lequel le Tribunal administratif de Nice n'a que partiellement fait droit à sa demande en décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 1972 à 1975 ainsi que des majorations exceptionnelles mises à sa charge au titre des années 1973 et 1975 ;

2°/ Lui accorde la décharge totale des impositions contestées,

Sur la requête de M.D. :

Considérant qu'aux termes du 2 de l'article 92 du Code général des Impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition 1972, 1973, 1974 et 1975, les revenus imposables dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux comprennent notamment "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 qu'il résulte de l'instruction que, par un contrat daté des 24 mars et 4 novembre 1970, M.D. a cédé à une société un brevet dont il était titulaire et des marques de fabrique dont il était propriétaire, moyennant le paiement d'une redevance proportionnelle au chiffre d'affaires réalisé par la société cessionnaire à l'occasion de l'exploitation de ce brevet et de ces marques ; que l'administration a considéré que les sommes perçues par M.D. en exécution de ce contrat au cours des années précitées constituaient des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, en vertu des dispositions précitées du 2 de l'article 92 du Code général des Impôts et les a ajoutées aux revenus déclarés par le contribuable pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ;

Considérant qu'il n'est pas contesté que M.D. n'est intervenu d'aucune manière dans l'exploitation du brevet qu'il a cédé ; que l'existence de la participation financière mentionnée ci-dessus ne suffit pas, à elle seule, à donner à l'inventeur la qualité de concédant, au sens de l'article 92 précité du Code général des Impôts ; que, si le contrat de cession a prévu des modalités particulières de calcul de la redevance dans le cas où la société cessionnaire serait elle-même amenée à céder le brevet, cette stipulation ne permet pas de considérer que M.D. aurait conservé des droits sur ce brevet ; que, par suite, M.D. est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a jugé que les redevances perçues par lui au cours des années 1972, 1973, 1974 et 1975 constituaient des revenus imposables en vertu de l'article 92 du Code général des Impôts ;

Considérant, en revanche, qu'il résulte des termes mêmes des dispositions précitées dudit article que les produits de la cession de marques de fabrique constituent des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ; que, dès lors, M.D. n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le Tribunal administratif a regardé comme telles les sommes perçues par lui en contrepartie de la cession de marques de fabrique ; qu'il n'est pas contesté que ces sommes s'élevaient, en exécution du contrat précité, à 10 % du montant global des redevances perçues ;

Sur le recours incident du Ministre de l'Economie, des Finances
et du Budget :

Considérant qu'aux termes de l'article 93 du Code général des Impôts : "Dans le cas de concession de licence d'exploitation d'un brevet, ou de cession ou de concession d'un procédé ou formule de fabrication par l'inventeur lui-même, il est appliqué sur les produits d'exploitation ou sur le prix de vente un abattement de 30 % pour tenir compte des frais exposés en vue de la réalisation de l'invention, lorsque les frais réels n'ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable" ; qu'il résulte des termes mêmes de ces dispositions qu'elles ne sont pas applicables aux sommes perçues en contrepartie de la cession des marques de fabrique ; que, par suite, le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a décidé que les redevances perçues par M.D. à raison de la cession de marques de fabrique devaient faire l'objet, en vue de l'établissement de l'impôt, de l'abattement précité de 30 % ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la base des impositions supplémentaires assignées à M.D. doit être limitée au montant brut des redevances qu'il a perçues en contrepartie de la cession des marques de fabrique, s'élevant aux sommes non contestées de 20 960 F. en 1972, 31 360 F. en 1973, 27 900 F. en 1974 et 29 150 F. en 1975 ;

DECIDE :

Article 1er : La base des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu assignées à M.D. est fixée à 20 960 F. au titre de l'année 1972, à 31 360 F. au titre de l'année 1973, à 27 900 F. au titre de l'année 1974 et à 29 150 F. au titre de l'année 1975.

Article 2 : Il est accordé à M.D. décharge de la différence entre le montant des impositions supplémentaires qui lui ont été assignées au titre des années 1972, 1973, 1974 et 1975 et celles qui résultent de l'article 1er ci-dessus.

Article 3 : Le jugement du Tribunal administratif de Nice en date du 14 mars 1983 est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à M.D. et au Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget.