

C.E. 9 NOVEMBRE 1987
N° 43352

DOSSIER BREVETS 1988.IV.5

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

AMORTISSEMENT DE BREVETS ACQUIS : AMORTISSEMENT FISCAL LIMITE A
LA VALEUR REELLE DES BREVETS

I - LES FAITS

- 15 novembre 1965 : La société anonyme USINE DU PARC achète deux brevets à M.E., pour le prix de 6 M.F. Cette société avait antérieurement repris l'activité de construction de matériel agricole exercée par M.E. Le prix de 6 M.F. est payable en dix annuités et indexé sur le prix de vente annuel moyen des matériels agricoles munis de dispositifs brevetés.
- : L'administration fiscale effectue un contrôle des exercices 1974 à 1977 de la société USINE DU PARC. L'administration rejette une partie des annuités d'amortissement des brevets car elle estime que la base d'amortissement de ceux-ci doit être limitée à 4,512 M.F., correspondant à leur valeur réelle.
- : Litige de la société avec l'administration fiscale.
- : La société saisit le Tribunal administratif de Montpellier pour obtenir la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie.
- 8 avril 1982 : Le Tribunal administratif de Montpellier rejette la demande de la société USINE DU PARC.
- 22 juin 1982 : La société fait appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Montpellier.

- 9 novembre 1987 : Le Conseil d'Etat rejette la requête de la société.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que l'administration fiscale est fondée à réintégrer dans les bases de l'impôt sur les sociétés les amortissements afférents au prix d'acquisition de brevets, pour la partie de ceux-ci qui est considérée comme excessive. Il en est ainsi à défaut pour l'entrepreneur cessionnaire de démontrer que la quote-part d'amortissement excessive peut être compensée par une insuffisance d'amortissement concernant ces mêmes brevets.

A - LE PROBLEME

1^o/ Prétentions des parties

a) Le demandeur (société USINE DU PARC) reconnaît que la valeur d'acquisition des brevets fixée par l'administration est correcte. Elle soutient toutefois que le redressement résultant du rejet d'une partie des annuités d'amortissement initialement déterminées par la société doit être neutralisé, au moins pour partie, par l'application de la clause d'indexation du prix d'achat aux sommes dont elle demeure redevable envers le cédant au titre d'années antérieures à 1974.

b) Le défendeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget) soutient que la société ne peut démontrer qu'elle est redevable envers le cédant de sommes au titre d'années antérieures. Par ailleurs, le Ministre indique que la société n'a pas pris en compte ce complément d'indexation du prix d'achat lors du calcul des annuités d'amortissement des brevets.

2^o/ Enoncé du problème

Celui-ci est double. En premier lieu, quelle est la base d'amortissement d'un brevet: le prix convenu entre les parties ou, si elle est inférieure, la valeur de cet élément incorporel ? En second lieu, lorsque l'administration fiscale démontre que le prix d'acquisition de brevets est excessif, l'entreprise cessionnaire peut-elle neutraliser tout ou partie du redressement qui en découle en invoquant la compensation entre les annuités d'amortissement excessives et une insuffisance d'amortissement résultant d'un mécanisme tel qu'une clause d'indexation ?

B - LA SOLUTION

1^o/ Enoncé de la solution

"Considérant que la société ne conteste plus, devant le Conseil d'Etat, la valeur d'acquisition des brevets retenue par l'administration, mais soutient que la réduction des annuités d'amortissement qui en résulte est excessive dès lors que, selon elle, la clause d'indexation devait, au cours des années d'imposition 1974 à 1977, être appliquée non seulement comme l'a fait l'administration, aux annuités dont la société était redevable au titre desdites années mais aussi aux sommes qu'elle avait négligé de payer à M.E. au titre d'annuités antérieures ; que, toutefois, la société requérante, qui n'avait d'ailleurs pas tenu compte de ce complément d'indexation pour déterminer le montant des amortissements qu'elle avait pratiqués, n'établit pas qu'elle était redevable envers M.E., au cours des exercices dont il s'agit, de tout ou partie d'annuités de remboursement correspondant à des années antérieures (...). Considérant qu'il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'ordonner l'expertise sollicitée, que la société USINE DU PARC n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a partiellement rejeté sa demande".

2°/ Commentaire de la solution

- Par cet arrêt, le Conseil d'Etat juge que la base de calcul de l'amortissement d'un brevet est le coût réel d'achat de celui-ci ; l'administration est autorisée à réintégrer la fraction des amortissements correspondant à la fraction du prix excédant la valeur vénale. Dans cette dernière situation, l'entreprise qui invoque en compensation un élément (telle une clause d'indexation) qui aboutit à neutraliser tout ou partie des effets du redressement de l'administration, doit apporter la preuve qu'un tel élément existe bien.

- Il nous paraît intéressant de rappeler, en premier lieu, que la base d'amortissement d'un brevet qu'acquiert une entreprise est le prix d'achat de celui-ci. L'article 38 quinquies de l'annexe III au Code général des Impôts, applicable pour les années du litige (1), disposait notamment :

"Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Cette valeur d'origine s'entend : pour les immobilisations acquises par l'entreprise, du coût réel d'achat augmenté, le cas échéant des frais accessoires".

Si, dans la quasi-totalité des situations, la valeur d'origine et le coût d'achat coïncident, il peut arriver que, à la suite d'un acte de gestion anormale, l'administration réintègre la fraction des amortissements correspondant à la partie du prix excédant la valeur vénale. L'administration supporte alors la charge de la preuve, ainsi qu'il résulte de l'arrêt de principe du Conseil d'Etat du 27 juillet 1984 (n° 34588) :

(1) La formulation actuelle de l'article 38 quinquies de l'annexe III, résultant du décret n° 84-184 du 14 mars 1984, est très proche de celle ci-dessus. Cet article édicte notamment :

"les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Cette valeur d'origine s'entend : pour les immobilisations acquises à titre onéreux par l'entreprise, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien".

"Si l'acte auquel l'administration attribue un caractère anormal s'est traduit en comptabilité par des écritures autres que celles mentionnées ci-dessus, ce qui est le cas, notamment, des écritures qui retracent l'évolution de l'actif immobilisé, avant la constitution des amortissements ou des provisions, il appartient à l'administration d'établir les faits qui donnent, selon elle, un caractère anormal à l'acte".

Le Conseil d'Etat a jugé, dans plusieurs arrêts au cours des années passées (1er février 1978, n° 3402, 25 octobre 1978, n° 3831, 24 mars 1982, n° 27576), qu'une entreprise qui acquiert un brevet pour un prix excessif ne peut amortir celui-ci que sur une base égale à sa valeur. L'arrêt du 9 novembre 1987 confirme cette jurisprudence de principe, dans une situation de fait qui, il est important de le noter, était différente des données des trois arrêts cités ci-dessus : dans chacun de ces derniers, les brevets avaient été acquis auprès des dirigeants des sociétés cessionnaires. On conçoit que l'administration s'attache, en cas de contrôle fiscal, à vérifier attentivement que le prix convenu entre les parties n'est pas excessif. Dans l'arrêt du 9 novembre 1987, il n'y avait apparemment pas de relation de dirigeant (ni de relation d'ancien dirigeant) entre la société acquéreur du brevet et M.E., le cédant. Il est possible que le litige intervenu après l'acquisition des brevets entre la société USINE DU PARC et M.E., qui donna lieu à un jugement du Tribunal de Commerce de Narbonne, et se serait matérialisé par le non-paiement par la société à M.E. d'une partie du prix d'achat de ces éléments incorporels, ait attiré l'attention du vérificateur sur le caractère excessif de ce prix d'achat. Il s'agit là toutefois d'une simple supposition à laquelle les dates des différentes décisions (Tribunal administratif de Montpellier et Tribunal de Commerce de Narbonne) font attacher une certaine réserve.

- Une dernière observation concerne la compensation qu'invoquait la société USINE DU PARC entre le redressement auquel elle avait été soumise et le complément d'amortissement résultant de la clause d'indexa-

tion qu'il convenait, selon elle, d'appliquer aux annuités antérieures demeurées impayées. La société requérante avait à notre avis raison quant à la possibilité de principe d'une telle compensation (voir en ce sens les conclusions de M. J. Delmas Marsalet sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 4 novembre 1970, selon lesquelles une détermination incorrecte de base d'amortissement relève de la catégorie de l'erreur, rectifiable, par opposition à la décision de gestion irrégulière, non rectifiable). Le Conseil d'Etat n'a pas retenu l'argumentation de la société, celle-ci ne pouvant établir qu'elle était redevable de sommes au titre de la clause d'indexation.

CONSEIL D'ETAT

9 NOVEMBRE 1987, n° 43352

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 la requête sommaire et le mémoire complémentaire enregistrés les 22 juin 1982 et 22 octobre 1982 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour la société USINE DU PARC, société anonyme, dont le siège social est Route d'Espagne à Narbonne, représentée par son Président-Directeur Général en exercice, domicilié audit siège, et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1^{er}/ Annule un jugement du Tribunal administratif de Montpellier en date du 8 avril 1982 en tant que, par ce jugement, le Tribunal a rejeté sa demande en décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1974 à 1977,

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

Sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'exception d'irrecevabilité opposée par le Ministre à une partie des conclusions de la requête :

Considérant que la société anonyme USINE DU PARC, constituée le 1er décembre 1964, a repris l'activité de construction de matériel agrico-

le exercée jusqu'à cette date par M.E. et a racheté deux brevets à ce dernier, le 15 novembre 1965, pour le prix de 6 000 000 F. ; que ce prix était payable en dix annuités et indexé sur le prix de vente moyen annuel des matériels munis des dispositifs brevetés ; que l'administration a estimé que la valeur réelle de ces brevets, lors de leur acquisition par la société, n'excédait pas 4 512 000 F. ; qu'elle a, en conséquence, réintégré dans les bénéfices sociaux imposables une fraction correspondant à la surestimation du prix d'achat des brevets, des amortissements pratiqués annuellement par la société ;

Considérant que la société ne conteste plus, devant le Conseil d'Etat, la valeur d'acquisition des brevets retenue par l'administration, mais soutient que la réduction des annuités d'amortissement qui en résulte est excessive dès lors que, selon elle, la clause d'indexation devait, au cours des années d'imposition 1974 à 1977, être appliquée non seulement, comme l'a fait l'administration, aux annuités dont la société était redevable au titre desdites années, mais aussi aux sommes qu'elle avait négligé de payer à M.E. au titre d'annuités antérieures ; que, toutefois, la société requérante, qui n'avait d'ailleurs pas tenu compte de ce complément d'indexation pour déterminer le montant des amortissements qu'elle avait pratiqués, n'établit pas qu'elle était redevable envers M.E. au cours des exercices dont il s'agit, de tout ou partie d'annuités de remboursement correspondant à des années antérieures ; que le jugement du Tribunal de Commerce de Narbonne du 18 février 1985 auquel se réfère la requérante ne se prononce pas sur les montants des sommes qui seraient dues à la société USINE DU PARC au titre desdites années ; que, dès lors, ses prétentions sur ce point ne peuvent être admises ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'ordonner l'expertise sollicitée, que la société USINE DU PARC n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a partiellement rejeté sa demande ;

D E C I D E :

Article 1er : La requête de la société USINE DU PARC est rejetée.

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