

C.E.12 JANVIER 1990

N°57754

Soc.AGRIPPINE FRANCE c/

MINISTRE D'ETAT, MINISTRE DE L'ECONOMIE,

DES FINANCES ET DU BUDGET, CHARGE DU

BUDGET

DOSSIERS BREVETS 1991.III.1

GUIDE DE LECTURE

BREVET ACQUIS PAR UNE SOCIETE

A SON PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL :

PRIX NORMAL D'ACQUISITION

SUR LE PLAN FISCAL

I - LES FAITS

- 11 janvier 1974 : M. Assael, Président-directeur général de la société Agrippine France dont il détient 69 % du capital, cède à cette société trois brevets principaux et cinq brevets d'addition relatifs à des nouveaux procédés de fixation de tentures murales. Le prix de cession est de 2,8 millions de francs, payable de manière échelonnée.

- 1978 : A l'occasion d'un contrôle fiscal de la société Agrippine, l'administration estime que la valeur réelle (amortissable au plan fiscal) du brevet n'est que de 650.000 francs.

- : A la suite de sa saisine, la Commission départementale des impôts émet l'avis que la valeur à retenir est de 850.000 francs.

- : L'administration se rallie au chiffre de 850.000 francs. Les amortissements des exercices 1974 à 1977 ne sont admis qu'à hauteur d'une base amortissable de 850.000 francs. Le surplus d'amortissements non déductibles est imposé au nom de M. Assael en tant que revenus distribués (revenus de capitaux mobiliers).

- : Sa réclamation étant rejetée, la société Agrippine France saisit le Tribunal administratif de Rennes.

- 18 janvier 1984 : Le Tribunal administratif de Rennes rejette la demande en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés de la société Agrippine France.

- 18 mars 1984 : La société Agrippine France fait appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Rennes.

- 19 juillet 1984 : Mémoire complémentaire de la société Agrippine France.

- 12 janvier 1990 : Le Conseil d'Etat admet comme prix justifié des brevets le montant de 1,8 millions de francs, et réforme en conséquence partiellement la décision du Tribunal administratif de Rennes.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge essentiellement que la valeur d'un brevet lors de son acquisition doit être déterminée en fonction des profits que l'acquéreur du brevet peut escompter de l'exploitation de celui-ci. Cette valeur ne peut être déterminée rétrospectivement, en prenant en compte l'évolution du chiffre d'affaires et des résultats de la société cessionnaire.

A. LE PROBLEME

1° Prétentions des parties

- a) Le demandeur (société Agrippine France) qui a la charge de la preuve, l'administration s'étant ralliée à l'avis de la Commission départementale (1), soutient que la méthode administrative de calcul de la valeur vénale des brevets cédés est viciée car elle ne respecte pas le principe, posé par la jurisprudence du Conseil d'Etat, de détermination de la valeur du brevet à la date d'acquisition, et non pas rétrospectivement en fonction de l'évolution du chiffre d'affaires et des résultats de la société cessionnaire.

Le demandeur produit par ailleurs une expertise qu'il a demandée à un cabinet de Conseils en brevets d'invention, postérieurement à l'acquisition des brevets, et qui conclut à une valeur des brevets de 2,7 millions de francs.

(1) *Les règles applicables dans ce litige en matière de charge de la preuve sont celles antérieures à l'entrée en vigueur de l'article 10 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987.*

- b) Le défendeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, chargé du Budget) soutient que les résultats de l'entreprise cessionnaire, postérieurement à l'acquisition des brevets, montrent que le prix de 2,8 millions de francs a été très excessif et que seul un montant de 850.000 francs peut être justifié.

2° Enoncé du problème

Comment peut-on déterminer un prix de cession acceptable au plan fiscal, lorsqu'il existe une communauté d'intérêts entre le cédant et le cessionnaire (société contrôlée par le cédant qui en est le Président-directeur général) ?

B. LA SOLUTION

1° Enoncé de la solution

"(...) Considérant qu'eu égard aux circonstances dans lesquelles la société requérante a acquis les brevets dont M. Assael était détenteur, ainsi qu'au rôle joué par ce dernier à la tête de la société, l'administration établit que le prix stipulé pour la cession des brevets ne peut être regardé comme le résultat d'une véritable négociation.

Considérant que la valeur d'un brevet lors de son acquisition, qui dépend des profits que l'acquéreur du brevet peut escompter de l'exploitation de celui-ci, ne peut être déterminée rétrospectivement en se fondant, comme l'a fait l'administration, sur l'évolution du chiffre d'affaires réalisé par la société ; qu'elle doit être appréciée en fonction des perspectives de profit que, à la date d'acquisition, la société pouvait raisonnablement espérer réaliser ; que

pour déterminer ces perspectives, la société produit un rapport d'expertise réalisé à sa demande par un cabinet spécialisé, et qui prend en compte différents paramètres tels que l'évolution du marché, la part de celui-ci susceptible d'être gagnée par la société, la durée de protection du brevet et le taux de redevance revenant normalement à l'inventeur ; que toutefois cette expertise, non contradictoire, est contestée par l'administration qui critique notamment le pourcentage de 1 % du marché du tissu mural susceptible d'être capté par le procédé objet du brevet d'invention en cause ;

Considérant que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la société doit être regardée comme apportant seulement la preuve que le montant de cette cession devait être évalué à 1.800.000 francs (...)"

2° Commentaire de la solution

L'année 1990 a été fertile en décisions jurisprudentielles se prononçant sur la question, souvent délicate, de la "juste valeur" au plan fiscal d'inventions qui sont cédées ou concédées entre des parties liées. Deux points principaux nous apparaissent ressortir de ce qui est chronologiquement la première de ces décisions.

- La charge de la preuve incombe, en premier lieu, à la société requérante. La Commission départementale des impôts s'étant prononcée sur la question de la valeur des brevets cédés et l'administration s'étant ralliée à l'avis de la Commission, il appartient à la société cessionnaire d'établir que le prix payé n'était pas excessif. Tel ne serait cependant pas le cas si un litige similaire naissait aujourd'hui, la charge de la preuve incombant dans pratiquement tous les cas à l'administration en raison de la rédaction actuelle de l'article L 192 du Livre des procédures fiscales.

- En deuxième lieu, le juge de l'impôt effectue une étude approfondie pour déterminer quelle est la pertinence des moyens utilisés par chacune des parties. On observera à ce titre que :

. En raison du fait qu'il y a une communauté très étroite d'intérêts entre le cédant et le cessionnaire, le Conseil d'Etat confirme une position jurisprudentielle antérieure (2) selon laquelle, dans une telle situation, le prix convenu ne peut être regardé comme le résultat d'une négociation véritable et n'est pas, dès lors, significatif. Les termes utilisés par le Conseil d'Etat sont à cet égard très clairs : "le prix stipulé pour la cession des brevets ne peut être regardé comme le résultat d'une véritable négociation". On relève, dans les intéressantes conclusions de M. Le Commissaire du gouvernement Racine, qu'outre le fait que le cédant détenait 69 % du capital de la société cessionnaire, dont il était également le Président-directeur général, il n'était pas établi s'il existait de véritables intérêts minoritaires dans la société, et le rapport du Commissaire aux comptes sur les conventions de l'article 101 de la Loi de 1966, émis en 1974, année d'acquisition du brevet, indiquait que le Commissaire aux comptes n'avait pas qualité de discuter le prix d'acquisition de 2,8 millions de francs. Ces deux éléments, joints au fait que le prix de 2,8 millions de francs a été réglé par la société beaucoup plus rapidement que prévu au contrat, ne peuvent que contribuer à la présomption d'absence de véritable négociation entre le cédant et la société cessionnaire.

. Le juge de l'impôt rejette la méthode d'évaluation de l'administration, qui s'appuie sur le chiffre d'affaires réalisé par la société cessionnaire au cours de l'exercice d'acquisition du brevet et des deux exercices suivants pour, en fonction d'une détermination forfaitaire du bénéfice d'exploitation industrielle et commerciale des brevets acquis, aboutir à la conclusion que le prix "normal" des brevets est de 850.000 francs et non pas de 2,8 millions de francs.

(2) Conseil d'Etat 24 octobre 1979, n° 11141, 24 mars 1982, n° 27576.

. Le fait que la société requérante produise un rapport d'évaluation d'un cabinet de Conseils en brevets est considéré par le juge de l'impôt comme un élément important, de même que la méthode d'évaluation retenue par ce cabinet. Cette méthode consiste à :

- * évaluer les besoins du marché ;
- * déterminer le prix de vente des dispositifs brevetés ;
- * évaluer la part de marché pouvant être conquise par une entreprise ayant acquis les brevets en question ;
- * fixer un taux de redevances raisonnable pour la durée de la protection ;
- * actualiser à la date de la cession la valeur de ces redevances théoriques futures ;
- * pratiquer, sur le chiffre obtenu, un abattement de 50 %, justifié par le fait qu'en percevant un prix forfaitaire prédéterminé, le cédant échappe aux aléas techniques et économiques liés à l'exploitation d'une invention.

. La méthode d'évaluation ainsi retenue est globalement considérée comme valable par la Haute Assemblée, qui lui trouve toutefois une faiblesse déjà soulignée par l'administration : cette méthode ne prend pas en considération la capacité (industrielle, technique, financière) de l'entreprise qui a acquis le brevet à conquérir effectivement la part de marché qui s'offre à elle. C'est ce dernier élément qui amène le Conseil d'Etat à considérer que la valeur des brevets est de 1,8 millions de francs : un jugement de Salomon, vraisemblablement.

Par un autre arrêt (n° 57755, non reproduit ici) du même jour, le Conseil d'Etat juge que la partie justifiée du prix d'acquisition des brevets a la nature de revenus distribués pour le cédant. Cette imposition dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement de l'article 109 du Code général des impôts, n'appelle à notre sens pas de commentaires particuliers, si ce n'est que pour ce litige de fiscalité personnelle la charge de la preuve incombait à l'administration, la Commission départementale des impôts n'ayant pas été saisie et le contribuable ayant contesté le redressement. On voit ainsi que dans des litiges fiscaux relatifs à la valorisation d'inventions, la détermination de la partie qui a la charge de la preuve n'a qu'une importance assez secondaire. Ceci nous apparaît être un élément pratique à ne pas négliger pour les entreprises, même si, comme on le sait, pour de nouveaux litiges relatifs à la valorisation d'inventions, la charge de la preuve incomberait dans la plupart des cas à l'administration en raison des modifications législatives intervenues dans la procédure contentieuse.

Jean-Luc Pierre

statuant
au contentieux

N° 57 754

REPUBLIQUE FRANÇAISE

SOCIETE ANONYME AGRIPPINE
FRANCE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Challan Belval
Rapporteur

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,

M. Racine
Commissaire du Gouvernement

Séance du 13 décembre 1989
Lecture du 12 janvier 1990

Vu le recours sommaire et le mémoire complémentaire enregistrés les 19 mars 1984 et 19 juillet 1984 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, présenté pour la société AGRIPPINE FRANCE, société anonyme dont le siège est à Brest (29200) 6 rue Auguste Morvan, représentée par son président en exercice, domicilié audit siège, et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°) annule un jugement en date du 18 janvier 1984 par lequel le tribunal administratif de Rennes a rejeté la demande en décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés et à la contribution exceptionnelle auxquelles elle a été assujettie respectivement au titre des années 1974, 1975, 1976 et 1977 et au titre de l'année 1975 dans les rôles de la commune de Brest ;

2°) prononce la décharge desdites cotisations ;

.....

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel ;

Vu l'ordonnance n° 45-1708 du 31 juillet 1945, le décret n° 53-934 du 30 septembre 1953 et la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 ;

société pouvait raisonnablement espérer réaliser ; que pour déterminer ces perspectives, la société produit un rapport d'expertise réalisé à sa demande par un cabinet spécialisé, et qui prend en compte différents paramètres tels que l'évolution du marché, la part de celui-ci susceptible d'être gagnée par la société, la durée de protection du brevet et le taux de redevance revenant normalement à l'inventeur ; que toutefois cette expertise, non contradictoire, est contestée par l'administration qui critique notamment le pourcentage de 1 % du marché du tissu mural susceptible d'être capté par le procédé objet du brevet d'invention en cause ;

Considérant que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la société doit être regardée comme apportant seulement la preuve que le montant de cette cession devait être évalué à 1 800 000 F ; que, par suite, la SOCIETE AGRIPPINE FRANCE est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Rennes a rejeté en totalité sa demande en décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 1980 ;

D E C I D E :

Article 1er : Les bénéficiaires de la SOCIETE AGRIPPINE FRANCE imposables à l'impôt sur les sociétés au titre de 1980 seront calculés en retenant un prix de cession du brevet acquis de M. Assael de 1 800 000 F.

Article 2 : La SOCIETE AGRIPPINE FRANCE est déchargée de la différence entre le montant de l'impôt auquel elle a été assujettie au titre de 1980 et celui résultant de l'article 1er ci-dessus.

Article 3 : Le jugement du tribunal administratif de Rennes en date du 18 janvier 1984 est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête de la SOCIETE AGRIPPINE FRANCE est rejeté.

Article 5 : La présente décision sera notifiée à la SOCIETE AGRIPPINE FRANCE et au ministre délégué auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget.