

C.E.16 MARS 1990

N°41059

MINISTRE DE L'ECONOMIE,
DES FINANCES ET DU BUDGET,
CHARGE DU BUDGET c/
SOCIETE FORD FRANCE

DOSSIERS BREVETS 1991.III.2 (*)

(*) Une présentation synthétique de cet arrêt
est parue dans les Dossiers Brevets 1990-2, II-9

GUIDE DE LECTURE

ACQUISITION DE BREVETS QUI NE BIEN-FONDE DE L'AMORTISSEMENT
SONT ULTERIEUREMENT PAS EXPLOITES : DE CES BREVETS AU PLAN FISCAL

I - LES FAITS

- Début de 1954 : La société Simca "absorbe" la société Ford SAF, qui importe des véhicules Ford étrangers et produit des véhicules Ford à Poissy. L'activité d'importation de Ford SAF n'est toutefois pas reprise par Simca. Cette activité est poursuivie par une nouvelle société créée par Ford Etats-Unis, Ford France.

- 27 août 1954 : La société Ford France achète à la société Simca, pour le prix de 870 millions d'AF, divers éléments incorporels qui sont nécessaires à son activité d'importateur. Parmi ces actifs incorporels figurent 173 brevets, en majorité d'origine américaine, que Ford France inscrit à son bilan pour 400 millions d'AF. Ces brevets sont amortis au cours des exercices ultérieurs. Certains d'entre eux sont ultérieurement cédés. Les brevets qui ne sont pas cédés ne font pas l'objet d'une exploitation industrielle.

- : L'administration fiscale rejette l'amortissement de ces brevets pour les exercices 1962, 1964, 1968 et 1969, en considérant que l'acquisition de ces brevets a relevé d'une gestion anormale.

- : L'administration rejette la réclamation de la société Ford France.

- : La société Ford France saisit le Tribunal administratif de Paris pour obtenir la décharge du redressement d'impôt sur les sociétés.

- 29 octobre 1981 : Le Tribunal administratif de Paris accorde à la société la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie.

- 25 mars 1982 : Appel auprès du Conseil d'Etat du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, chargé du Budget.

- 16 mars 1990 : Le Conseil d'Etat rejette l'appel du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, chargé du Budget, à l'exception de certains points ne concernant pas l'amortissement des brevets acquis.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que pour apprécier la valeur de brevets acquis par une société auprès d'une autre société, il convient de prendre en compte les perspectives de profit que ceux-ci offrent à la date d'acquisition. Un rapport d'expert portant sur la valorisation de brevets peut être accepté même s'il s'appuie sur des données de fait postérieures à la date d'acquisition, dès lors que les éléments retenus par l'expert entraînent dans le champ des prévisions normales des parties à cette même date, et servent ainsi à corroborer l'importance des profits qui pouvaient raisonnablement être attendus au moment de l'acquisition.

A. LE PROBLEME

1° Prétentions des parties

- a) Le demandeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, chargé du Budget) soutient que la société Ford France, ayant exclusivement une activité d'importation de véhicules automobiles, n'a pu attacher qu'une valeur purement défensive aux 173 brevets acquis. La valeur attribuée par l'acquéreur aux brevets apparaît ainsi très excessive.

- b) Le défendeur (société Ford France) soutient que, s'il ne peut justifier les éléments du calcul effectué en 1954 et aboutissant à l'affectation d'une valeur de 400 millions d'AF aux brevets acquis, les documents en cause remontant à une époque très éloignée, le rapport d'expert produit à sa demande montre bien, en revanche, qu'en se fondant sur des prévisions normales de l'acquéreur en 1954, les profits qui pouvaient être escomptés des brevets acquis justifiaient la valeur affectée à ceux-ci.

2° Enoncé du problème

Lorsque différents éléments d'actif, dont les brevets, sont acquis auprès d'un tiers pour une somme fixe, quelle méthode doit-on retenir au plan fiscal pour affecter à ces brevets une valeur qui puisse être défendue vis-à-vis de l'administration fiscale ?

B. LA SOLUTION

1° Enoncé de la solution

"(...) Considérant que la valeur d'un brevet à la date de son acquisition dépend des perspectives de profit qu'il offre à cette date et ne peut être évaluée rétrospectivement par référence aux profits qu'il a, une fois acquis, procurés effectivement à l'entreprise cessionnaire ; qu'il ressort des documents produits par la société Ford France, et notamment du rapport de l'expert Combaldieu, qu'eu égard au grand intérêt technique et économique des 173 brevets en cause pour l'industrie automobile, la valeur marchande desdits brevets était au moins égale à 4 millions de nouveaux francs en 1954 ; que si, pour apprécier cette valeur, l'expert s'est appuyé notamment sur des données de fait postérieures à 1954, la prise en compte de ces éléments, qui entraient dans le champ des prévisions normales des parties à la convention du 27 août 1954, a servi à corroborer l'anticipation qui pouvait être faite à cette date, de manière raisonnable, des profits escomptés ; que si l'administration fait valoir la situation particulière, pendant les années d'imposition, de la société Ford France, qui, ne se livrant à l'époque qu'à une activité commerciale d'importation de véhicules Ford, n'aurait pu attacher à un tel portefeuille de brevets qu'une valeur "défensive" contre la concurrence, il ressort du rapport de l'expert que la valeur "offensive" des brevets cédés est nécessairement entrée en ligne de compte dans la négociation engagée en 1954 avec la société Simca, qui renonçait, par la cession, à une exploitation industrielle des brevets ; que compte tenu

surtout de ce que l'acquisition des brevets de la société Simca était nécessaire à l'activité d'importation de la société, celle-ci doit être regardée comme établissant l'exactitude de la ventilation à laquelle elle a procédé du prix d'acquisition global de 8.700.000 francs, à raison de 4 millions de francs pour les brevets et du surplus pour les autres éléments incorporels non amortissables ; qu'en se bornant à alléguer que la société Ford France n'aurait pu attacher aux brevets qu'une "valeur défensive", l'administration n'apporte pas la preuve de ce que l'acquisition des brevets pour la valeur susmentionnée aurait relevé d'une gestion anormale ;

Considérant que, ni le prix des cessions qui ont ramené la valeur du portefeuille à 3.948.900 francs, ni le coefficient de réévaluation, ni la durée d'amortissement des brevets n'étant contestés, la société Ford France justifie dans leur principe comme dans leur montant des amortissements pratiqués".

2° Commentaire de la solution

Cette décision de la Haute Assemblée apporte d'intéressants éléments pour déterminer quelle valeur affecter à des brevets d'invention lorsque ceux-ci sont acquis avec d'autres immobilisations. Dans le litige ici commenté le transfert des immobilisations s'était fait entre des entreprises ne faisant pas partie du même groupe industriel : Ford France rachetait à Simca (alors sous le contrôle de Fiat) la marque Ford et 173 brevets d'invention lui permettant de reprendre l'importation en France de véhicules Ford produits à l'étranger. Cette marque et ces brevets avaient été brièvement détenus par Simca qui avait absorbé Ford SAP au début de cette même année (1954). On ignore pour quelle raison l'opération de vente du site de production de Poissy et de l'activité de constructeur des modèles de la gamme française Ford avait ainsi été structurée entre Ford et Simca. Quoiqu'il en soit, Ford ayant versé 870 millions d'AF à Simca pour l'achat de la marque Ford et de brevets utilisés pour des modèles Ford étrangers importés en France, et affecté une quote-part de 400 millions (soit environ 38 millions de francs de 1991) aux brevets, avait décidé d'amortir fiscalement le coût de ces derniers.

L'administration avait contesté la valeur des brevets, arguant que le prix payé pour ceux-ci procédait d'un acte anormal de gestion. L'administration avait apparemment préféré cet "angle d'attaque" à celui de la contestation de l'affectation d'un certain montant aux brevets, au sein du prix global d'acquisition des éléments incorporels. Il est vrai que dans le cadre de l'instruction du litige, utiliser le premier moyen plutôt que le second n'aurait vraisemblablement pas eu d'effets différents. Quoi qu'il en soit, on se trouve avec cet arrêt dans un cas, assez peu fréquent en pratique, de contestation de la valeur de brevets transférés entre entreprises indépendantes. Les règles posées par le Conseil d'Etat ont ainsi un grand intérêt de principe.

Par cet arrêt le Conseil d'Etat étend aux cessions de brevets entre entreprises indépendantes les règles qu'il retient pour déterminer si un prix de cession ou de licence de brevet entre parties liées est justifié : le juge de l'impôt apprécie quels étaient l'intérêt technique des inventions et, plus encore, les perspectives de profits pour le cessionnaire à la date d'acquisition. Dans le cas d'espèce, l'acquéreur ne pouvant produire les documents et méthodes initiaux de calcul de la valeur des brevets, ces documents ayant été égarés ou détruits en raison du temps écoulé depuis l'acquisition des brevets en 1954, le Conseil d'Etat accepte que celui-ci produise un rapport d'expert. Chose très intéressante, ce rapport, postérieur à l'acquisition, n'est pas établi rétrospectivement car la Haute Assemblée accepte la prise en compte d'éléments de fait intervenus après l'acquisition des brevets dans la seule mesure où ces éléments "entraient dans le champ des prévisions normales des parties à la convention du 27 août 1954" (il s'agit de l'acte d'achat des immobilisations corporelles). On peut toutefois se demander jusqu'à quel point cette exclusion de toute analyse rétrospective, qui n'est d'ailleurs pas forcément partagée par l'ensemble de la jurisprudence (1), est absolue. Un élément de justification a posteriori de la "normalité" du prix d'achat des brevets est en effet mentionné par la Haute Assemblée, même si c'est à titre subsidiaire : il s'agit de l'existence de cessions ultérieures de certains des brevets acquis, pour des montants faibles mais non discutés.

(1) Voir l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 18 décembre 1990, n° 480 (arrêt commenté également dans ce numéro des *Dossiers Brevets*).

On relèvera par ailleurs que l'administration faisait valoir que Ford France, n'ayant qu'une activité d'importation de véhicules, ne pouvait être intéressée par les brevets acquis que dans une optique de "valeur défensive" de ceux-ci. Le Conseil d'Etat rejette cet argument, en estimant que les brevets en cause avaient bien une "valeur offensive" pour Ford France, pour deux raisons : d'une part Simca renonçait, en cédant ces brevets, à une exploitation industrielle de ceux-ci, d'autre part et surtout l'acquisition des brevets était nécessaire à la poursuite de l'activité d'importation de Ford France. La première de ces raisons nous paraît aller en fait dans le sens d'une "valeur défensive". En ce qui concerne par ailleurs la seconde de ces raisons, on pourra être un peu étonné que l'administration n'ait apparemment pas fait valoir auprès du juge de l'impôt qu'il n'appartenait pas à l'importateur des véhicules, mais bien plutôt au constructeur de ceux-ci, d'acquérir les brevets permettant la commercialisation en France des véhicules Ford produits à l'étranger. Les charges d'acquisition ou de licence de brevets sont en effet un élément du coût de fabrication des produits et non un élément du coût de distribution de ceux-ci.

Jean-Luc Pierre

CONSEIL D'ETAT
statuant
au contentieux

Cette décision sera
mentionnée dans les
tables du Recueil LEBON

MC

REPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 41 059

MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES
FINANCES
c/société Ford-France

M. d'Harcourt
Rapporteur

Mme Liébert-Champagne
Commissaire du Gouvernement

Séance du 7 février 1990
Lecture du 16 mars 1990

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Conseil d'Etat statuant au Contentieux,
(Section du Contentieux, 9ème et 8ème
sous-sections réunies),

Sur le rapport de la 9ème sous-section
de la Section du Contentieux,

Vu le recours enregistré le 25 mars 1982 au secrétariat du Contentieux
du Conseil d'Etat, présenté par le MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, et
tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1° réforme le jugement en date du 29 octobre 1981 en tant que par ce
jugement le tribunal administratif de Paris a déchargé la société anonyme "Ford-
France" des impositions complémentaires auxquelles elle avait été assujettie au titre
de l'impôt sur les sociétés pour les exercices clos en 1962, 1963, 1964, 1968 et 1969,

2° rétablisse les impositions précitées,

3° subsidiairement, rétablisse la société au rôle de l'impôt sur les
sociétés à concurrence des impositions supplémentaires qui avaient été acceptées par
elle,

.....
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 ;

Après avoir entendu :

- le rapport de M. d'Harcourt, Conseiller d'Etat,
- les observations de Me Ryziger, avocat de la société Ford-France,
- les conclusions de Mme Liébert-Champagne, Commissaire du gouvernement ;

En ce qui concerne l'amortissement des brevets :

Considérant qu'il résulte de l'instruction que, par convention en date du 27 août 1954, la société anonyme "Ford-France", qui avait été créée en 1954 pour exploiter la concession d'importation de véhicules Ford en France dont la société "Ford-Saf" était auparavant titulaire, a racheté à la société SIMCA, pour le prix global de 870 millions d'anciens francs, divers éléments incorporels qui étaient nécessaires à son activité, et notamment la marque "Ford" et 173 brevets d'invention, que la société SIMCA détenait elle-même depuis le 1er janvier 1954 du fait de l'absorption à laquelle elle avait procédé, avec effet à cette date, de la société "Ford-Saf" ; que la société "Ford-France" a inscrit ces brevets, comme immobilisations, à l'actif de son bilan pour une valeur d'origine de 400 millions d'anciens francs, soit 4 millions de nouveaux francs, et pratiqué sur ces immobilisations, un amortissement ;

Considérant que la valeur d'un brevet à la date de son acquisition dépend des perspectives de profit qu'il offre à cette date et ne peut être évaluée rétrospectivement par référence aux profits qu'il a, une fois acquis, procurés effectivement à l'entreprise cessionnaire ; qu'il ressort des documents produits par la société "Ford-France", et notamment du rapport de l'expert Combaldieu, qu'eu égard au grand intérêt technique et économique des 173 brevets en cause pour l'industrie automobile, la valeur marchande desdits brevets était au moins égale à 4 millions de nouveaux francs en 1954 ; que si, pour apprécier cette valeur, l'expert s'est appuyé notamment sur des données de fait postérieures à 1954, la prise en compte de ces éléments, qui entraînent dans le champ des prévisions normales des parties à la convention du 27 août 1954, a servi à corroborer l'anticipation qui pouvait être faite à cette date, de manière raisonnable, des profits escomptés ; que si l'administration fait valoir la situation particulière, pendant les années d'imposition, de la société "Ford-France", qui, ne se livrant à l'époque qu'à une activité commerciale d'importation de véhicules Ford, n'aurait pu attacher à un tel portefeuille de brevets qu'une valeur "défensive" contre la concurrence, il ressort du rapport de l'expert que la valeur "offensive" des brevets cédés est nécessairement entrée en ligne de compte dans la négociation engagée en 1954 avec la société SIMCA, qui renonçait, par la cession, à une exploitation industrielle des brevets ; que compte tenu surtout de ce que l'acquisition des brevets de la société SIMCA était nécessaire à la poursuite de l'activité d'importation de la société, celle-ci doit être regardée comme établissant l'exactitude de la ventilation à laquelle elle a procédé du prix d'acquisition global de

8 700 000 F, à raison de 4 millions de francs pour les brevets et du surplus pour les autres éléments incorporels non amortissables ; qu'en se bornant à alléguer que la société "Ford-France" n'aurait pu attacher aux brevets qu'une "valeur défensive", l'administration, n'apporte pas la preuve de ce que l'acquisition des brevets pour la valeur susmentionnée aurait relevé d'une gestion anormale ;

Considérant que, ni le prix des cessions qui ont ramené la valeur du portefeuille à 3 948 900 F, ni le coefficient de réévaluation, ni la durée d'amortissement des brevets n'étant contestés, la société "Ford-France" justifie dans leur principe comme dans leur montant des amortissements pratiqués ; qu'il suit de là que le ministre requérant n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Paris a, par le jugement attaqué, accordé à la société "FORD-FRANCE" la décharge des impositions contestées ayant procédé des redressements sur amortissements pratiqués par l'administration au titre des exercices 1962, 1963, 1964, 1967, 1968 et 1969 ;

En ce qui concerne les autres redressements :

Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'outre les redressements sur amortissements dont il vient d'être question, l'administration a rehaussé les résultats de l'exercice déficitaire 1967 et des exercices bénéficiaires 1968 et 1969 d'honoraires d'audit, de majorations sur rappels d'impositions et de cadeaux passés en charges et de provisions pour créances douteuses ; que, dans sa réclamation du 13 juin 1977, la société "Ford-France" n'a contesté, mis à part le problème des amortissements, que les redressements sur honoraires d'audit ; que, par lettre du 10 novembre 1978, elle a rectifié sa réclamation en acceptant sur ce dernier point un redressement limité à 20 % ; que le directeur, statuant sur la réclamation, a, par sa décision du 13 juin 1979, accordé le dégrèvement des sommes excédant le montant ainsi accepté ; que, dès lors, les conclusions présentées devant le juge administratif et relatives à d'autres redressements non contestés dans la réclamation à l'administration étaient irrecevables ; qu'il y a lieu pour le Conseil d'Etat d'annuler le jugement attaqué en tant qu'il a accordé décharge des impositions, dont les montants non contestés en droits simples sont de 149 345 F pour 1968 et de 95 500 F pour 1969, ayant procédé de ces autres redressements, d'évoquer, et de rejeter les conclusions y afférentes ;

D E C I D E :

.....

Article 1er : Le jugement susvisé du tribunal administratif de Paris, en date du 29 octobre 1981, est annulé en tant qu'il a accordé à la société "Ford-France" décharge totale des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1968 et 1969.

Article 2 : Les conclusions de la demande présentée devant le tribunal administratif de Paris par la société "Ford-France" relatives aux impositions des années 1968 et 1969 sont rejetées en tant qu'elles ne visent pas seulement les redressements sur amortissements.

Article 3 : La société "Ford-France" sera rétablie aux rôles de l'impôt sur les sociétés

de la ville de Rueil-Malmaison, Hauts-de-Seine, des années 1968 et 1969 à raison de droits simples de 149 345 F et 95 500 F respectivement.

Article 4 : Le surplus des conclusions du recours susvisé du ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget est rejeté.

Article 5 : La présente décision sera notifiée au ministre délégué auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget et à la société "Ford-France".