

C.E.16 MAI 1990

N°65994

M.Roger WALDMYER c/

MINISTRE D'ETAT, MINISTRE DE L'ECONOMIE,
DES FINANCES ET DU BUDGET, CHARGE DU
BUDGET

DOSSIERS BREVETS 1991.III.3

GUIDE DE LECTURE

ACQUISITION D'UN BREVET
PAR UNE SOCIETE AUPRES
DE L'UN DE SES DIRIGEANTS :

- CARACTERE NORMAL OU ANORMAL
DU PRIX D'UNE D'ACQUISITION
- QUALIFICATION DE REVENU
DISTRIBUE LORSQUE LE PRIX
D'ACQUISITION EST EXCESSIF

I - LES FAITS

- Décembre 1973 : M. Roger Waldmeyer, Président de la société Productions Normaf, cède à cette société pour un prix fixe de 500.000 francs un brevet qu'il vient de déposer et qui porte sur des équipements de chariots de suspension de câbles.
- : A la suite d'un contrôle fiscal de la société Productions Normaf, l'administration réintègre dans le résultat imposable de cette société une partie (360.000 francs) du prix d'acquisition de ce brevet. L'administration impose par ailleurs au nom de M. Waldmeyer, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, la quote-part du prix d'acquisition du brevet qui n'est pas admise en déduction du résultat imposable de la société Productions Normaf.
- : L'administration rejette la réclamation de M. Waldmeyer.
- : M. Waldmeyer saisit le Tribunal administratif de Strasbourg pour obtenir la décharge du redressement d'impôt sur le revenu.
- 13 décembre 1984 : Le Tribunal administratif de Strasbourg rejette la réclamation de M. Waldmeyer.

- 11 février 1985 : Appel auprès du Conseil d'Etat de M. Waldmeyer.
- 22 mai 1985 : Mémoire complémentaire de M. Waldmeyer.
- 16 mai 1990 : Le Conseil d'Etat confirme la décision du Tribunal administratif de Strasbourg.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que lorsqu'une société acquiert un brevet auprès de l'un de ses dirigeants, la valeur du brevet qui peut être admise sur le plan fiscal dépend, à la date du transfert de la propriété du brevet, des perspectives de profit qu'il offre à cette même date à la société acquéreur. La partie du prix d'acquisition du brevet qui n'est pas admise sur le plan fiscal constitue une libéralité, imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

A. LE PROBLEME

1° Prétentions des parties

- a) Le demandeur (M. Waldmeyer)
soutient que, compte tenu des taux de croissance des ventes de chariots de suspension de câbles que la société Productions Normaf a, en 1973 (année d'acquisition du brevet), escompté réaliser pendant les vingt années de validité de ce brevet qui porte sur certains des équipements dont les chariots sont munis, le prix de cession du brevet, soit 500.000 francs, est totalement justifié. Le demandeur fait également valoir que le chiffre d'affaires de la société Productions Normaf résultant de la vente de câbles plats a décuplé au cours des années postérieures à 1973.
- b) Le défendeur (Ministre d'Etat, Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, chargé du Budget)
qui a la charge de la preuve, l'administration n'ayant pas saisi au début du litige la Commission départementale des impôts (1), soutient que le prix normal du brevet ne doit pas dépasser 140.000 francs en raison des éléments suivants :

(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.*

- Même si l'on admet comme fondés les taux de croissance du chiffre d'affaires de chariots de suspension de câbles prévus par la société en 1973, les recettes tirées de la vente des nouveaux chariots ne permettraient pas d'amortir le coût du brevet (500.000 francs).
- Il n'existe pas de lien entre les ventes de câbles plats et celles de chariots de suspension.

La partie non justifiée du prix d'acquisition du brevet par la société Productions Normaf doit, en application des dispositions de l'article 109-1-2° du Code général des impôts, être imposée au nom de M. Waldmeyer dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

2° Enoncé du problème

Quelles sont les conditions auxquelles le prix de cession d'un brevet par un Président-directeur général à sa société peut être considéré comme justifié sur le plan fiscal ?

B. LA SOLUTION

1° Enoncé de la solution

"(...) Considérant, en premier lieu, qu'eu égard aux circonstances dans lesquelles la société Productions Normaf a acquis de son Président-directeur général, M. Waldmeyer, le brevet litigieux ainsi qu'au rôle joué par celui-ci à la tête de cette société, le prix stipulé pour la cession de ce brevet ne peut être regardé comme le résultat d'une véritable négociation et ne peut, dès lors, être tenu pour significatif ;

Considérant, en second lieu, que la valeur d'un brevet à la date de sa cession dépend des perspectives de profit qu'il offre à cette date à son acquéreur ; qu'il résulte des pièces du dossier que le brevet litigieux ne portait que sur certains des équipements dont les chariots de suspension de câbles étaient munis et que le montant annuel des ventes de ces chariots ne dépassait pas 20.000 francs en 1973 ; que l'administration en déduit à juste titre et sans être utilement contredite par l'intéressé, qu'en admettant même comme fondés les taux de croissance du chiffre d'affaires que M. Waldmeyer allègue avoir été ceux que la société escomptait, en 1973, réaliser pendant les vingt années de validité de ce brevet, les recettes qui auraient été ainsi tirées de la vente des nouveaux chariots ne permettraient pas d'amortir le coût prétendu du brevet ; que si M. Waldmeyer, pour faire échec aux constatations ainsi relevées par l'administration prétend que le chiffre d'affaires que la société "Productions Normaf" a réalisé par la vente des câbles plats aurait décuplé au cours des années postérieures à l'année 1973, il n'apporte aucune justification du lien qui aurait, selon lui, existé ainsi entre les ventes de câbles et celles des chariots de suspension ; que l'administration qui rapporte la preuve du caractère exagéré du prix de cession du brevet litigieux doit être regardée comme établissant que le prix normal de ce brevet ne dépassait pas 140.000 francs dès lors que M. Waldmeyer ne propose aucune méthode d'évaluation dudit brevet autre que celle qui, conduisant au prix exagéré de 500.000 francs, doit être écartée ;

Considérant, enfin, que c'est à bon droit que l'administration a regardé comme une libéralité accordée par la société Productions Normaf à son Président-directeur général l'excédent du prix convenu du brevet sur son prix normal et l'a imposé, par application des dispositions de l'article 109-1-2° du C.G.I., au nom de M. Waldmeyer dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ; qu'ainsi le moyen tiré de ce que cet excédent constituerait la contrepartie de la cession par l'intéressé d'un élément de capital et ne serait, par suite, pas imposable à l'impôt sur le revenu ne peut qu'être écarté comme non fondé ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. Waldmeyer n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif auquel le requérant ne saurait faire grief de n'avoir pas ordonné une expertise à laquelle il s'était, en effet, formellement opposé, a rejeté ses demandes en réduction des suppléments d'impôt sur le revenu (...)"

2° Commentaire de la solution

L'administration fiscale est traditionnellement assez vigilante en présence de contrats de licence ou, plus encore, de cession de brevet ou de savoir-faire conclus entre un particulier et une société dont ce dernier est l'un des associés. De tels contrats sont en effet assez souvent "suspects", l'administration estimant qu'ils peuvent être une source d'évasion fiscale en permettant la déduction des sommes versées au niveau de la société acquéreur ou concessionnaire, et une imposition atténuée au niveau du cédant ou du concédant : ce dernier a en effet en général droit, étant imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, à l'abattement forfaitaire de 30 % pour frais ou à l'imposition au taux réduit (2) des plus-values à long terme.

Dans l'arrêt ici commenté, l'avantage fiscal lié à l'opération de cession était même encore plus prononcé pour le Président de la société, en raison de l'application du régime fiscal des cessions de brevets antérieur à l'entrée en vigueur de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976. On rappellera que dans le régime applicable jusqu'au 31 décembre 1976, les produits de

(2) *Actuellement de 16 %, avant application du prélèvement social exceptionnel de 1 % et de la contribution sociale généralisée de 1,1 %.*

cession de brevet n'étaient pas imposables, surtout lorsque la cession était rémunérée par le versement d'une somme fixe (3).

La décision du 16 mai 1990 est à notre avis intéressante à un double titre, celui de la charge de la preuve dans une affaire contentieuse de ce type et celui des éléments retenus par le juge de l'impôt pour déterminer si un prix de cession ou de licence est justifié :

- En ce qui concerne en premier lieu la charge de la preuve, on rappellera que celle-ci incombait à l'administration car cette dernière n'avait pas saisi la Commission départementale des impôts pour lui demander son avis sur le prix "normal" de cession du brevet en cause. On indiquera par ailleurs que pour un litige de même nature qui naîtrait aujourd'hui, la charge de la preuve incomberait dans presque tous les cas à l'administration, en raison de la rédaction actuelle de l'article L 192 du Livre des procédures fiscales.

L'arrêt du 16 mai 1990 renverse néanmoins de fait la charge de la preuve, en disposant que, "eu égard aux circonstances dans lesquelles la société Productions Normaf a acquis de son Président-directeur général (...) le brevet litigieux, ainsi qu'au rôle joué par celui-ci à la tête de cette société, le prix stipulé pour la cession de ce brevet ne peut être regardé comme le résultat d'une véritable cession et ne peut, dès lors, être tenu pour significatif". Ce considérant pourrait suggérer que le "cadre juridique" dans lequel est intervenue la cession du brevet a pu souffrir de certaines faiblesses : en d'autres termes, il est possible que certains éléments matériels tels que des courriers entre le cédant et le cessionnaire et le contrat lui-même aient montré l'absence d'autonomie, même de principe, de la société cessionnaire. Il est également possible que, dans la lignée d'une jurisprudence qui commence à

(3) *Pour des précisions concernant le régime fiscal applicable antérieurement à 1977 aux inventeurs indépendants, ainsi que sur la jurisprudence du Conseil d'Etat en la matière et sur les effets que celle-ci est encore susceptible d'avoir actuellement, voir l'ouvrage de Monsieur J.L. Pierre, "Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels", nos 107, 108, 134, et 163 à 165, Editions de Fiscalité Européenne, diffusion LITEC, 1990.*

être bien établie (4), le Conseil d'Etat estime qu'il n'a pu y avoir de véritable négociation entre le cédant et le cessionnaire. Il est vrai toutefois que le qualificatif d'"absence de véritable cession" peut avoir une portée plus forte que celui d'"absence de véritable négociation". Le considérant cité ci-dessus indique par ailleurs que, compte tenu de cet aspect et du rôle joué par le cédant à la tête de la société cessionnaire, le prix convenu ne peut être tenu pour significatif. La charge de la preuve étant ainsi de fait renversée, on pourra s'interroger sur le bien-fondé de cette position du Conseil d'Etat sauf dans l'hypothèse où les documents juridiques liés à l'opération de cession du brevet montreraient clairement l'absence de toute autonomie de principe entre le cédant et le cessionnaire.

- En ce qui concerne en second lieu les éléments retenus par le juge de l'impôt pour déterminer si un prix de cession ou de licence de brevet est justifié, on observera que le critère suivi par la Haute Assemblée dans l'arrêt du 16 mai 1990 est celui des perspectives de profit, telles que celles-ci peuvent être raisonnablement établies à la date de cession. Ce faisant, le Conseil d'Etat n'a pas retenu au cas d'espèce les critères du rôle de l'invention dans la progression du chiffre d'affaires (5) et de l'apport technique de l'invention (6) (si ce n'est, pour ce dernier critère, très indirectement par la prise en compte des perspectives de profit pour l'entreprise) qu'il avait retenus dans des affaires plus anciennes. Le fait que le requérant se soit formellement opposé, au cours de la procédure de première instance, à la désignation d'un expert par le juge de l'impôt, peut expliquer que le critère de l'apport technique de l'invention ne soit pas retenu par le Conseil d'Etat. En ce qui concerne l'absence de prise en compte du rôle de l'invention dans la progression du chiffre d'affaires, celle-ci est dans la lignée de la position prise par la Haute Assemblée dans une décision du 12 janvier 1990 (7).

(4) 24 octobre 1979, n° 11141, 24 mars 1982, n° 27576, 12 janvier 1990, n° 57754 (cet arrêt est également commenté dans ce numéro des Dossiers Brevets).

(5) 29 mai 1974, n° 88263 et 24 mai 1978, nos 1609 et 1610.

(6) 12 mai 1969, nos 75757, 76180 et 76181.

(7) Arrêt n° 57754, commenté dans ce numéro des Dossiers Brevets.

La partie du prix de cession du brevet qui est considérée comme non justifiée est, d'une part réintégrée dans le résultat imposable de la société cessionnaire, d'autre part imposée au niveau du cédant comme des revenus de capitaux mobiliers, sans application de l'avoir fiscal. Ce traitement fiscal n'appelle pas de commentaire particulier, les libéralités taxables donnant lieu à imposition dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Jean-Luc Pierre

N° 65 994

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. WALDMEYER

M. Lambron
Rapporteur

Mme Hagelsteen
Commissaire du Gouvernement

Séance du 25 avril 1990
Lecture du 16 mai 1990

Le Conseil d'Etat statuant au Contentieux,
(Section du Contentieux, 7ème et 9ème
sous-sections réunies),

Sur le rapport de la 7ème sous-section
de la Section du Contentieux,

Vu la requête sommaire et le mémoire complémentaire enregistrés les 11 février 1985 et 22 mai 1985 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Roger WALDMEYER, demeurant 35, rue du Maréchal de Lattre de Tassigny à Rixheim (68170), et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°) annule le jugement du 13 décembre 1984 par lequel le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté sa demande en réduction de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre des années 1971 à 1974 ainsi que de la majoration exceptionnelle de 1973 ;

2°) lui accorde la réduction demandée ;

.....
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. Lambron, Maître des requêtes,
- les observations de la S.C.P. Fortunet, Mattei-Dawance, avocat de

M. Roger WALDMEYER,

- les conclusions de Mme Hagelsteen, Commissaire du gouvernement ;

Sur les conclusions en réduction des suppléments d'impôt sur le revenu au titre des années 1972 et 1974 :

Considérant que la requête ne contient, à l'appui de ces conclusions, l'énoncé d'aucun fait, ni l'exposé d'aucun moyen ; que, dès lors, ces conclusions ne sont pas recevables ;

Sur les conclusions en réduction du supplément d'impôt sur le revenu au titre de l'année 1971 :

Considérant qu'aux termes de l'article 1649 quinquies A-2 du code général des impôts : "L'administration fait connaître au redevable la nature et les motifs du redressement envisagé" ; que les notifications de redressement qui ont été adressées à M. WALDMEYER, la première, le 29 décembre 1975 et la seconde, le 19 octobre 1979, indiquent clairement la nature des redressements envisagés et leur montant ; qu'ainsi ces notifications qui ont, d'ailleurs, permis au requérant d'engager une discussion contradictoire avec l'administration, étaient suffisamment motivées ; que, dès lors, le moyen de la requête doit être écarté ;

Sur les conclusions en réduction du supplément d'impôt sur le revenu et de majoration exceptionnelle à cet impôt au titre de l'année 1973 :

Considérant que le bien-fondé des impositions en litige dépend du point de savoir quelle était, à la date de sa cession, la valeur du brevet cédé en décembre 1973 à la société "Productions Normaf" par M. WALDMEYER ; qu'il appartient à l'administration qui n'a pas saisi la commission départementale des impôts directs de cette question de fait dans le litige l'opposant à M. WALDMEYER, de rapporter la preuve du caractère exagéré du prix de 500 000 F accepté par les parties ;

Considérant, en premier lieu, qu'en égard aux circonstances dans lesquelles la société "Productions Normaf" a acquis de son président-directeur général, M. WALDMEYER, le brevet litigieux ainsi qu'au rôle joué par celui-ci à la tête de cette société, le prix stipulé pour la cession de ce brevet ne peut être regardé comme le résultat d'une véritable négociation et ne peut, dès lors, être tenu pour significatif ;

Considérant, en second lieu, que la valeur d'un brevet à la date de sa cession dépend des perspectives de profit qu'il offre à cette date à son acquéreur ; qu'il résulte des pièces du dossier que le brevet litigieux ne portait que sur certains des équipements dont les chariots de suspension de câbles étaient munis et que le montant annuel des ventes de ces chariots ne dépassait pas 20 000 F en 1973 ; que

l'administration en déduit à juste titre et sans être utilement contredite par l'intéressé, qu'en admettant même comme fondés les taux de croissance du chiffre d'affaires que M. WALDMEYER allègue avoir été ceux que la société escomptait, en 1973, réaliser pendant les vingt années de validité de ce brevet, les recettes qui auraient été ainsi tirées de la vente des nouveaux chariots ne permettraient pas d'amortir le coût prétendu du brevet ; que si M. WALDMEYER, pour faire échec aux constatations ainsi relevées par l'administration prétend que le chiffre d'affaires que la société "Productions Normaf" a réalisé par la vente de câbles plats aurait décuplé au cours des années postérieures à l'année 1973, il n'apporte aucune justification du lien qui aurait, selon lui, existé ainsi entre les ventes de câbles et celles des chariots de suspension ; que l'administration qui rapporte la preuve du caractère exagéré du prix de cession du brevet litigieux doit être regardée comme établissant que le prix normal de ce brevet ne dépassait pas 140 000 F dès lors que M. WALDMEYER ne propose aucune méthode d'évaluation dudit brevet autre que celle qui, conduisant au prix exagéré de 500 000 F, doit être écartée ;

(Considérant, enfin, que c'est à bon droit que l'administration a regardé comme une libéralité accordée par la société "Productions Normaf" à son président-directeur général l'excédent du prix convenu du brevet sur son prix normal et l'a imposé, par application des dispositions de l'article 109-1-2 du code général des impôts, au nom de M. WALDMEYER dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ; qu'ainsi le moyen tiré de ce que cet excédent constituerait la contrepartie de la cession par l'intéressé d'un élément de capital et ne serait, par suite, pas imposable à l'impôt sur le revenu ne peut qu'être écarté comme non fondé ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. WALDMEYER n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif auquel le requérant ne saurait faire grief de n'avoir pas ordonné une expertise à laquelle il s'était, en effet, formellement opposé, a rejeté ses demandes en réduction des suppléments d'impôt sur le revenu et de majoration exceptionnelle à cet impôt auxquels il a été respectivement assujéti au titre des années 1971 à 1974, d'une part, et au titre de l'année 1973, d'autre part ;

DECIDE :

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

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. WALDMEYER et au ministre délégué auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget.