

C.E.9 NOVEMBRE 1990

N°66039

M.Edler von GRAEVE c/
MINISTRE D'ETAT, MINISTRE DE
L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU BUDET,
CHARGE DU BUDGET

DOSSIERS BREVETS 1991.III.7

GUIDE DE LECTURE

PRODUITS DE CESSION DE
DE BREVETS PERÇUS PAR UN PARTICULIER

REGIME FISCAL APPLICABLE
(IMPOT SUR LE REVENU)

I - LES FAITS

- 20 décembre 1972 : M. Edler von Graeve cède un brevet à la société suisse Soprat.

- 12 février 1973 : La société Soprat autorise la société Edler von Graeve, dont M. Edler von Graeve est Président-directeur général et associé majoritaire, à vendre dans certains pays le matériel incorporant l'invention brevetée par M. Edler von Graeve.

- : L'administration fiscale notifie un redressement à M. Edler von Graeve, qui n'a pas déclaré comme revenus imposables les produits tirés de la cession de son brevet. Le redressement porte sur les années 1974 à 1977.

- : La réclamation de M. Edler von Graeve auprès de l'administration fiscale est rejetée.

- : M. Edler von Graeve saisit le Tribunal administratif de Versailles pour obtenir la décharge du redressement d'impôt sur le revenu.

- 6 décembre 1984 : Le Tribunal administratif de Versailles rejette la requête de M. Edler von Graeve.

- 12 février 1985 : M. Edler von Graeve fait appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Versailles.

- 12 juin 1985 : Mémoire complémentaire de M. Edler von Graeve au Conseil d'Etat.

- 9 novembre 1990 : Le Conseil d'Etat annule la décision du Tribunal administratif de Versailles.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que sous l'état de droit antérieur au 1er janvier 1977 un inventeur indépendant qui cède un brevet moyennant un prix fixe dont le paiement est échelonné sur plusieurs années, est exonéré d'impôt sur le revenu au titre de ces versements. L'exonération se justifie par le fait que l'inventeur n'est pas réputé avoir participé à l'exploitation du brevet cédé. Il en est ainsi même si la commercialisation dans certains pays des produits incorporant l'invention brevetée se fait par l'intermédiaire d'une société appartenant à l'inventeur et dirigée par lui, dès lors que cette commercialisation nécessite l'accord, au cas par cas, d'une troisième société, et que la société de commercialisation verse un certain montant, pour chaque vente réalisée, à la société titulaire du brevet, ce montant rémunérant l'utilisation de l'invention.

A. LE PROBLEME

1° Prétentions des parties

- a) Le demandeur (M. Edler von Graeve) soutient que les dispositions de l'article 92-2 du Code général des impôts ont pour effet d'exonérer d'impôt sur le revenu les produits de cession de brevet qui lui ont été versés.

- b) Le défendeur (Ministre d'Etat, Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, chargé du Budget) soutient que M. Edler von Graeve n'a pas en réalité la qualité de cédant, en raison des éléments suivants :
 - La société Edler von Graeve, dont M. Edler von Graeve est Président-directeur général et associé majoritaire, a été autorisée par l'acquéreur du brevet (société Soprat) à vendre dans certains pays les matériels incorporant l'invention brevetée.

- Le contrat de cession du brevet permet au cédant de résilier le contrat et de recouvrer la pleine propriété du brevet, soit en cas d'interruption de paiement des sommes dues par le cessionnaire, soit en cas de liquidation volontaire ou judiciaire ou de dissolution ou faillite de la société cessionnaire.

Il résulte de la conjugaison de ces éléments que le cédant doit être regardé comme participant, tant directement qu'indirectement, à l'exploitation du brevet. En conséquence, M. Edler von Graeve n'a pas la qualité de cédant au regard des dispositions de l'article 92-2 du Code général des impôts, et les sommes qui lui ont été versées doivent être soumises à l'impôt sur le revenu.

2° Enoncé du problème

A quelles conditions, sous l'état de droit antérieur au 1er janvier 1977, un inventeur indépendant qui cède un brevet peut-il être exonéré d'impôt sur le revenu ?

Quels effets cette jurisprudence du Conseil d'Etat peut-elle produire sous le régime d'imposition de la propriété industrielle actuellement en vigueur ?

B. LA SOLUTION

1° Enoncé de la solution

"Considérant, d'une part, que si ladite société [Soprat] a autorisé le 12 février 1973 la société Edler von Graeve, dont le requérant est Président-directeur général et associé majoritaire, à vendre dans certains pays les outils de contactage équipés du système Contrap, cette autorisation, qui n'était donnée que sous réserve de l'accord, dans chaque cas, d'une troisième société, n'exemptait pas la société Edler von Graeve de payer à la société Soprat le prix convenu pour l'autorisation de chaque système Contrap ; qu'ainsi le requérant ne peut être regardé comme ayant participé par l'intermédiaire de la société Edler von Graeve à l'exploitation du brevet litigieux ;

Considérant, d'autre part, qu'il résulte de l'instruction que le contrat litigieux disposait dans son article 1er que M. Edler von Graeve cède, transfère et vende à la société Soprat tous les droits qu'il possède sans aucune exception ni réserve ; que si l'article 3 dudit contrat prévoyait que le prix de cession, soit 5 millions de francs, était payable en un premier versement de 14.000 francs et 180 mensualités de 27.000 francs, ces dispositions n'avaient ni pour objet ni pour effet de rendre la rémunération de l'inventeur proportionnelle aux résultats de l'exploitation ; que les dispositions des articles 4 a et 4 b du contrat, qui prévoient que l'inventeur peut résilier le contrat et recouvrer la pleine propriété des brevets, soit en cas d'interruption de paiements soit en cas de liquidation volontaire ou judiciaire, dissolution ou faillite de la société Soprat, ne peuvent être regardées comme ôtant à M. Edler von Graeve sa qualité de cédant au sens des dispositions précitées de l'article 92 du Code général des impôts ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les sommes perçues par le requérant en application dudit contrat au cours des années 1974 à 1977 incluses correspondent au produit d'une cession et ont donc été à tort regardées comme des revenus imposables (...)"

2° Commentaire de la solution

Cet arrêt apporte une nouvelle confirmation de l'évolution de la jurisprudence du Conseil d'Etat relative au régime fiscal des produits de cession de brevet perçus par un inventeur indépendant avant 1977.

L'analyse de cette question ayant été faite dans un numéro précédent des Dossiers Brevets (1), nous ne ferons ici qu'en rappeler les aspects essentiels :

- 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

(1) Voir Dossiers Brevets 1988, n°4.

hors du champ d'application de l'impôt par la loi du 13 mai 1948 (codifiée à l'article 92 du Code général des impôts) qui ne mentionnait pas ces produits dans la définition du revenu imposable des inventeurs.

- L'administration avait très rapidement cherché à réduire le domaine d'exonération des cessions de brevets, le point "final" de cette évolution restrictive de la doctrine administrative ayant été une instruction du 13 juillet 1972. La jurisprudence du Conseil d'Etat, après avoir paru avaliser la doctrine administrative, a pris une position très différente de cette dernière, et par conséquent beaucoup plus favorable aux contribuables, dans différentes décisions dont la première a été un arrêt de Plénière du 26 juillet 1982. Ces décisions de la Haute Assemblée ont clairement posé le principe 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 ici commenté confirme la divergence d'analyses entre l'administration et le juge de l'impôt. Dans la décision Edler von Graeve, le montant perçu par le requérant a le caractère d'une somme fixe (même si son versement est échelonné dans le temps), éloignant par conséquent celui-ci de la qualification de participation financière à l'exploitation de l'invention. En revanche, la question peut se poser de déterminer si le cédant participe économiquement à l'exploitation de l'invention, par le fait qu'à travers une société qu'il contrôle totalement il commercialise dans certains pays les matériels qui incorporent l'invention. Le Conseil d'Etat apporte une réponse négative à cette question, en s'appuyant sur le fait que l'accord de commercialisation doit être donné, dans chaque cas, par une troisième société, et que la société de commercialisation doit verser pour chaque matériel commercialisé un certain montant à la société titulaire du brevet, en rémunération de l'utilisation de l'invention.

On notera que la décision du Conseil d'Etat porte sur les années 1974 à 1977. On sera surpris que l'année 1977 soit concernée par cette décision, dans la mesure où le régime de fiscalité directe applicable aux particuliers qui cèdent ou concèdent des brevets ou de savoir-faire a été profondément modifié, avec effet au 1er janvier 1977, par la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976. Cette dernière loi a étendu aux inventeurs indé-

pendants le régime d'imposition des produits de cession ou de licence d'inventions applicable jusqu'alors exclusivement aux entreprises.

On se demandera enfin si la portée de cette jurisprudence ne pourrait être étendue 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 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 fait entre le concédant et le concessionnaire (article 39 terdecies - 1 bis du Code général des impôts). L'administration estime qu'elle peut appliquer les dispositions de l'article 39 terdecies - 1 bis et, par conséquent, 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 existe une situation de dépendance entre le cédant et le concessionnaire (2). La jurisprudence du Conseil d'Etat ici commentée peut amener à émettre un doute sur la légalité de cette doctrine administrative (3).

Jean-Luc Pierre

-
- (2) *Pour une étude approfondie de cette question, voir Dossiers Brevets 1988, n° 4, et l'ouvrage de M. J.L. Pierre, "Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels", nos 163 à 165, E.F.E., diffusion LITEC, 1990.*
- (3) *On relèvera que le projet de loi de finances pour 1992 prévoit (article 76) l'extension aux cessions d'inventions de la condition relative à l'absence de liens de dépendance "entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire" (sic). Ce nouveau dispositif s'appliquerait aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992.*

N° 66 039

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. EDLER VON GRAEVE

M. Froment-Meurice
Rapporteur

Le Conseil d'Etat statuant au Contentieux,
(Section du Contentieux, 8ème et 7ème
sous-sections réunies),

M. Arrighi de Casanova
Commissaire du Gouvernement

Sur le rapport de la 8ème sous-section
de la Section du Contentieux,

Séance du 17 octobre 1990
Lecture du 9 novembre 1990

Vu la requête sommaire et le mémoire complémentaire enregistrés les 12 février 1985 et 12 juin 1985 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. EDLER VON GRAEVE ; M. EDLER VON GRAEVE demande que le Conseil d'Etat :

1°- annule le jugement du 6 décembre 1984 par lequel le tribunal administratif de Versailles a rejeté sa requête tendant à la décharge des impositions supplémentaires auxquelles il a été assujetti au titre de l'impôt sur le revenu des années 1974, 1975, 1976 et 1977,

2°- ordonne la décharge desdites impositions,

.....
Vu les autres pièces du dossier ;

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. Froment-Meurice, Maître des requêtes,
- les observations de la SCP Célice, Blancpain, avocat de M. EDLER VON GRAEVE,

- les conclusions de M. Arrighi de Casanova, Commissaire du gouvernement ;

Considérant qu'il ressort des dispositions de l'article 92-2 du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux années d'impositions litigieuses, que seuls étaient imposables à l'impôt sur le revenu "les produits perçus par les inventeurs au titre ... de la concession de licence d'exploitation de leur brevet", à l'exclusion du produit de la cession desdits brevets, laquelle constituait une opération en capital non imposable ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. EDLER VON GRAEVE a vendu le 20 décembre 1972 un brevet dénommé "système Contrap" à la société suisse Soprat ;

Considérant, d'une part, que si ladite société a autorisé le 12 février 1973 la société Edler Von Graeve, dont le requérant est président-directeur général et associé majoritaire, à vendre dans certains pays les outils de contactage équipés du système Contrap, cette autorisation, qui n'était donnée que sous réserve de l'accord, dans chaque cas, d'une troisième société, n'exemptait pas la société Edler Von Graeve de payer à la société Soprat le prix convenu pour l'utilisation de chaque système Contrap ; qu'ainsi le requérant ne peut être regardé comme ayant participé par l'intermédiaire de la société Edler Von Graeve à l'exploitation du brevet litigieux ;

Considérant, d'autre part, qu'il résulte de l'instruction que le contrat litigieux disposait dans son article 1er que M. EDLER VON GRAEVE cède, transfère et vend à la société Soprat tous les droits qu'il possède sans aucune exception ni réserve ; que si l'article 3 dudit contrat prévoyait que le prix de cession, soit 5 millions de francs, était payable en un premier versement de 14 000 F et en 180 mensualités de 27 000 francs, ces dispositions n'avaient ni pour objet ni pour effet de rendre la rémunération de l'inventeur proportionnelle aux résultats de l'exploitation ; que les dispositions des articles 4a et 4b du contrat, qui prévoient que l'inventeur peut résilier le contrat et recouvrer la pleine propriété des brevets, soit en cas d'interruption de paiements soit en cas de liquidation volontaire ou judiciaire, dissolution ou faillite de la société Soprat, ne peuvent être regardées comme ôtant à M. EDLER VON GRAEVE sa qualité de cédant au sens des dispositions précitées de l'article 92 du code général des impôts ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les sommes perçues par le requérant en application dudit contrat au cours des années 1974 à 1977 incluses correspondent au produit d'une cession et ont donc été à tort regardées comme des revenus imposables ; qu'il y a lieu d'accorder à M. EDLER VON GRAEVE la décharge tant en droits qu'en pénalités des impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 1974, 1975, 1976 et 1977 ;

DECIDE :

Article 1er : Le jugement du tribunal administratif de Versailles du 6 décembre 1984 est annulé.

Article 2 : M. EDLER VON GRAEVE est déchargé des suppléments d'impôt sur le revenu auxquels il a été assujéti au titre des années 1974, 1975, 1976 et 1977 et des pénalités y afférentes.

Article 3 : La présente décision sera notifiée à M. EDLER VON GRAEVE et au ministre délégué auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget.