

C.A.A PARIS 18 DECEMBRE 1990

N°4809

SOCIETE HYGIAPHONE V.B. c/
MINISTRE D'ETAT, MINISTRE DE
L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU BUDGET,
CHARGE DU BUDGET

DOSSIERS BREVETS 1991.III.8

GUIDE DE LECTURE

CONCESSION DE BREVETS A UNE
SOCIETE PAR SON PRESIDENT-DIRECTEUR
GENERAL

CONDITION DE DEDUCTIBILITE
DES REDEVANCES VERSEES

I - LES FAITS

- 1er juillet 1971 : M. André Bourlier et Mme Claude Bourlier accordent à la société Hygiaphone V.B. la licence exclusive d'exploitation de deux brevets déposés les 3 novembre 1966 et 18 mars 1968, moyennant une redevance fixée à 12,5 % du montant hors taxes des produits commercialisés.

- : L'administration réintègre dans le résultat imposable de la société Hygiaphone V.B. la moitié des redevances de licence versées par la société à M. A. Bourlier et à Mme C. Bourlier pour les années 1975, 1976 et 1977.

- : L'administration rejette la réclamation de la société Hygiaphone V.B.

- : La société Hygiaphone V.B. saisit le Tribunal administratif de Paris pour obtenir la décharge du redressement d'impôt sur le revenu.

- 17 mars 1988 : Le Tribunal administratif de Paris rejette la réclamation de la société.

- 30 mai 1988 : Appel auprès du Conseil d'Etat de la société Hygiaphone V.B.

- 30 septembre 1988 : Mémoire ampliatif de la société.

- 2 janvier 1989 : Le Président de la 7ème sous-section du contentieux du Conseil d'Etat renvoie la requête à la Cour administrative d'appel de Paris.

- 18 décembre 1990 : La Cour administrative d'appel de Paris réforme partiellement la décision du Tribunal administratif de Paris, en acceptant un taux de redevances de 10 %.

II - LE DROIT

La Cour administrative d'appel de Paris juge que les redevances de licence de brevets versées par une société aux inventeurs de ces brevets, Présidents successifs de la société, sont déductibles du résultat imposable de cette dernière, à condition que leur apport technique soit réel, et que ces brevets jouent un rôle déterminant dans le développement de la société. Pour déterminer le taux de redevances qui peut être admis sur le plan fiscal, le juge de l'impôt prend également en considération le fait que les inventeurs ont ou non bénéficié de moyens matériels mis à leur disposition par la société.

A. LE PROBLEME

1° Prétentions des parties

- a) Le demandeur (société Hygiaphone V.B.) soutient que les deux brevets concédés par M. A. Bourlier et Mme C. Bourlier, relatifs au perfectionnement d'un brevet de guichet entré dans le domaine public en 1967, ont joué un rôle très important dans le développement du chiffre d'affaires de la société, passé de 705.000 francs à près de 3,3 millions de francs en 1976. Par ailleurs, même s'il ressort d'une décision de juridiction civile que le personnel de la société a joué un rôle dans la découverte de ces inventions, le juge de l'impôt n'est pas lié par une telle qualification de faits opérée par le juge civil.

- b) Le défendeur (Ministre d'Etat, Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, chargé du Budget) soutient que seule la moitié des redevances prévues au contrat de licence doit être admise en déduction du résultat imposable de la société Hygiaphone V.B., en raison du simple caractère de perfectionnement d'un brevet antérieur, tombé dans le domaine public, qu'ont les deux brevets concédés ainsi que des moyens en matériel et personnel fournis par la société à M. A. Bourlier et à Mme C. Bourlier pour réaliser ces inventions.

2° Enoncé du problème

Quelles sont les conditions auxquelles les redevances de licence de brevets concédées à une société par deux inventeurs, Présidents successifs de la société, sont déductibles du résultat imposable de cette dernière ?

B. LA SOLUTION

1° Enoncé de la solution

"(...) Considérant que, pour rapporter la preuve qui lui incombe, le Ministre fait valoir, d'une part, que les inventions en cause ne constituent que des perfectionnements d'une invention initiale et que, d'autre part, celles-ci présentent le caractère d'une invention "mixte" au sens de la jurisprudence des tribunaux civils ;

Considérant, sur le premier point, que la société Hygiaphone V.B. a été créée en 1947 pour l'exploitation d'un brevet de guichet, dénommé Hygiaphone (...) ; que ledit brevet est entré dans le domaine public en 1967 ; que, les 8 novembre 1966 et 18 mars 1968, M. Bourlier et Mme Bourlier ont déposé les brevets nos 1504194 et 1522782 susanalysés ainsi qu'un modèle d'appareil (...) ; que si le Ministre soutient à juste titre que les inventions en litige sont des perfectionnements de l'invention réalisée par M. Jolfre et dénommée Hygiaphone, il est constant qu'elles ont joué un rôle déterminant dans le développement de la société dont l'activité est consacrée exclusivement à leur exploitation et dont le chiffre d'affaires, qui s'élevait à 705.000 francs en 1966, atteignait 3.271.635 francs en 1976 ;

Considérant, sur le second point, que si la société requérante est fondée à soutenir que le juge fiscal n'est pas lié par la qualification de faits éventuellement opérée par le juge civil, cette circonstance ne s'oppose pas à ce que le Ministre développe devant le juge de l'impôt les circonstances de fait à l'origine des inventions en cause ; que, toutefois, la circonstance, qui concerne seulement Mme Bourlier, que les inventions seraient partiellement le fait d'une personne liée à la société requérante ne suffit pas, par elle-même, à remettre en cause la portée des inventions ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, le montant de la redevance due par la société Hygiaphone V.B. doit être fixée à 10 % du montant hors taxes des ventes réalisées ; que ce taux correspond d'ailleurs à la valeur, non contestée par le service, de la rétrocession à un tiers des droits d'exploitation pour la Belgique."

2° Commentaire de la solution

Cette décision de la Cour administrative d'appel de Paris, de même que celles du Conseil d'Etat du 12 janvier et du 16 mai 1990 commentées également dans ce numéro des Dossiers Brevets, concerne un litige relatif au "prix normal", ou "juste prix", d'un brevet lorsque ce dernier est utilisé par une société dont le dirigeant est le titulaire de ce droit.

On relèvera dans ce commentaire de la décision de la Cour administrative d'appel de Paris plusieurs éléments, à notre avis intéressants à prendre en considération lorsque le praticien doit déterminer ce qu'est susceptible d'être en matière fiscale le "juste prix" d'une invention.

- A la différence de ce que l'on observe dans les arrêts du Conseil d'Etat du 12 janvier et du 16 mai 1990, il n'y a pas ici de renversement de fait de la charge de la preuve. Cette divergence d'analyse entre le Conseil d'Etat et la Cour administrative d'appel de Paris peut s'expliquer par une différente

approche de cette question fiscale délicate, de la part de la Haute Assemblée et de la juridiction d'appel de Paris, elle peut aussi s'expliquer par un "cadre juridique" différent pour les deux affaires. Le fait que le contrat conclu entre la société et ses deux Présidents successifs ne soit pas fondamentalement critiqué par la Cour administrative d'appel est sans doute un élément important à cet égard. On relèvera par ailleurs que si les concédants ont été les Présidents successifs de la société concessionnaire, leur participation dans le capital de cette dernière société n'est pas connue. Il est ainsi possible que les concédants n'aient pas contrôlé le capital de la société concessionnaire.

- Les critères retenus par le juge de l'impôt pour déterminer si un prix de cession ou de licence de brevet est totalement justifié peuvent être assez différents : on a pu voir retenir dans des décisions antérieures le critère du rôle de l'invention dans la progression du chiffre d'affaires (1), celui de l'apport technique de l'invention (2) et celui des perspectives de profit pour la société utilisatrice de l'invention (3) (4). Dans l'arrêt ici commenté, le premier de ces critères est explicitement pris en considération : le chiffre d'affaires réalisé avec les produits incorporant les inventions brevetées a augmenté de 365 % entre 1966 et 1976 (on notera que pendant cette période, l'inflation a été de 201 %). On notera avec intérêt le fait qu'un tel critère soit retenu, alors que la jurisprudence récente du Conseil d'Etat (4) paraît elle l'écarter. Le deuxième critère, concernant l'apport technique de l'invention, est quant à lui indirectement pris en considération par la Cour administrative d'appel de Paris, qui le rattache au premier critère après avoir indiqué que la concession de licence porte sur deux brevets et précisé en quoi ceux-ci complètent le brevet initial, tombé dans le domaine public en 1967. Le troisième critère, qui est celui des perspectives de profit pour la société utilisatrice de l'invention, n'est pas retenu par la Cour administra-

(1) Conseil d'Etat, 29 mai 1974, n° 88263 et 24 mai 1978, nos 1609 et 1610.

(2) Conseil d'Etat, 12 mai 1969, nos 75757, 76180 et 76181.

(3) Conseil d'Etat, 16 mai 1990, n° 65994.

(4) Arrêts du 12 janvier 1990, n° 57754 et du 16 mai 1990, n° 65994 (arrêts commentés également dans ce numéro des *Dossiers Brevets*).

tive d'appel de Paris, ceci s'expliquant peut-être par le fait que la licence est rémunérée par des redevances proportionnelles au chiffre d'affaires de l'entreprise concessionnaire.

- Un dernier élément important à prendre en considération est celui de l'intervention, pour la réalisation de l'invention, de moyens en matériel et personnel fournis par la société concessionnaire. On rappellera que l'invention réalisée par un dirigeant social qui n'a pas la qualité d'employé est, dans le silence du contrat de mandat, soumise à un régime identique à celui des inventions de salariés (5). En l'absence semble-t-il de disposition spécifique à cet égard dans le cadre des relations contractuelles entre la société Hygiaphone V.B. et son Président, les inventions brevetées concernées ne sont pas des "inventions de service" ou "inventions d'entreprise", mais des "inventions mixtes", c'est-à-dire des inventions faites en dehors de l'exécution d'une obligation contractuelle de travail de recherche, et réalisées avec le concours de l'entreprise. Ceci explique que la Cour administrative d'appel estime que le taux de redevances de 12,5 % prévu au contrat soit trop élevé et qu'elle limite à 10 % le taux de redevances fiscalement déductible pour l'entreprise concessionnaire, ce dernier taux correspondant par ailleurs au taux retrocédé par les demandeurs à un tiers pour les droits d'exploitation de ces brevets en Belgique.

Jean-Luc Pierre

(5) Voir l'ouvrage de M. le Pr. Jean-Marc Mousseron, "Traité des brevets", nos 485 et 490, LITEC, 1984.

REPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 89PA00480

Société "HYGIAPHONE V.B."

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

M. CHANEL
Président

M. GENESTE
Rapporteur

M. BERNAULT
Commissaire du gouvernement

Arrêt du 18 décembre 1990

LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS

(3ème Chambre)

VU l'ordonnance du 2 janvier 1989 par laquelle le président de la 7ème sous-section du contentieux du Conseil d'Etat a, en application de l'article 17 du décret n° 88-906 du 2 septembre 1988, renvoyé à la cour la requête déposée par la société "HYGIAPHONE V.B." ;

VU la requête sommaire et le mémoire ampliatif présentés au Conseil d'Etat pour la société "HYGIAPHONE V.B.", dont le siège social est 80 avenue de Lattre de Tassigny 94120 Fontenay-Sous-Bois par la S.C.P. PIWNICA, MOLINIE, avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation ; ils ont été enregistrés au secrétariat de la section du contentieux du Conseil d'Etat le 30 mai 1988 et le 30 septembre 1988 ; la société "HYGIAPHONE V.B." demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler le jugement n° 58227/2 du tribunal administratif de Paris du 17 mars 1988 ;

2°) de lui accorder la décharge des compléments à l'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie pour les années 1975, 1976 et 1977, mis en recouvrement le 31 août 1981 dans les rôles de la commune de Fontenay-sous-Bois ;
.....

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 la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 ;

Les parties ayant été averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu, au cours de l'audience du 4 décembre 1990 :

- le rapport de M. GENESTE, conseiller,
- et les conclusions de M. BERNAULT, commissaire du gouvernement ;

Sur la fin du non-recevoir soulevée par le ministre :

Considérant que, contrairement à ce que soutient le ministre, la requête sommaire de la société "HYGIAPHONE V.B." est suffisamment motivée ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition et la charge de la preuve :

Considérant qu'aux termes de l'article 1651 bis du code général des impôts applicable à l'espèce : " 3. L'avis de la commission doit être motivé" ; qu'il ressort de l'instruction que la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires du Val-de-Marne, saisie à l'initiative du contribuable, a proposé de fixer à 6,25 % du montant hors taxes des ventes le taux de la redevance versée par la société requérante en rémunération de la licence d'exploitation des brevets consentie par M. Bourlier à sa fille, président-directeur général de la société ; qu'en se bornant à émettre l'avis qu'il convenait de fixer ainsi le taux de la redevance, la commission n'a pas fait connaître les éléments qui ont entraîné sa conviction et n'a pas mis la contribuable à même de les discuter devant le juge de l'impôt ; qu'il suit de là que la requérante est fondée à soutenir que l'avis est irrégulier ; qu'il appartient, en conséquence, au ministre de justifier le bien-fondé des impositions ;

Sur le bien-fondé des impositions :

Considérant qu'aux termes de l'article 39.1 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : "Le bénéfice est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant... notamment : 1°) des frais généraux de toute nature" ;

Considérant qu'en exécution d'une convention du 1er juillet 1971 la société requérante verse à M. André Bourlier et à Mme Claude Bourlier une redevance, fixée à 12,5 % du montant hors taxes des produits commercialisés, en rémunération d'une licence exclusive d'exploitation de deux brevets déposés les 3 novembre 1966 et 18 mars 1968 ; que le service a fixé à 6,25 % du montant des ventes le taux de redevance admis en déduction pour les années 1975, 1976 et 1977 ; que la société relève appel du jugement du

17 mars 1988 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande de décharge des compléments d'impôts auxquels elle a été assujettie de ce chef ;

Considérant que, pour rapporter la preuve qui lui incombe, le ministre fait valoir, d'une part, que les inventions en cause ne constituent que des perfectionnements d'une invention initiale et que, d'autre part, celles-ci présentent le caractère d'une invention "mixte" au sens de la jurisprudence des tribunaux civils ;

Considérant, sur le premier point, que la société "HYGIAPHONE V.B." a été créée en 1947 pour l'exploitation d'un brevet de guichet, dénommé "HYGIAPHONE", appartenant à M. René Jolfre et destiné à la protection sanitaire des personnes en contact avec le public ; que ledit brevet est entré dans le domaine public en 1967 ; que, les 8 novembre 1966 et 18 mars 1968, M. Bourlier et Mme Bourlier ont déposé les brevets n° 1504194 et 1522782 susanalysés ainsi qu'un modèle d'appareil dénommé "Parabal" dont l'objet concerne "la fabrication d'un guichet à membrane tendue selon un procédé spécial de plateaux magnétiques, avec volets glaces", la fabrication d'un passe-monnaie s'adaptant ou non au guichet "HYGIAPHONE", "la fabrication d'un ensemble "Parabal", guichet et passe monnaie, étanche aux courants d'air, aux gaz, ainsi qu'aux armes à feu" ; que si le ministre soutient à juste titre que les inventions en litige sont des perfectionnements de l'invention réalisée par M. Jolfre et dénommée "HYGIAPHONE", il est constant qu'elles ont joué un rôle déterminant dans le développement de la société dont l'activité est consacrée exclusivement à leur exploitation et dont le chiffre d'affaires, qui s'élevait à 705.000 F en 1966, atteignait 3.271.635 F en 1976 ;

Considérant, sur le second point, que si la société requérante est fondée à soutenir que le juge fiscal n'est pas lié par la qualification de faits éventuellement opérée par le juge civil, cette circonstance ne s'oppose pas à ce que le ministre développe devant le juge de l'impôt les circonstances de fait à l'origine des inventions en cause ; que, toutefois, la circonstance, qui concerne seulement Mme Bourlier, que les inventions seraient partiellement le fait d'une personne liée à la société requérante ne suffit pas, par elle-même, à remettre en cause la portée des inventions ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, le montant de la redevance due par la société "HYGIAPHONE V.B." doit être fixée à 10 % du montant hors taxes ventes réalisées ; que ce taux correspond d'ailleurs à la valeur, non contestée par le service, de la rétrocession à un tiers des droits d'exploitation pour la Belgique ;

DECIDE

Article 1er : Pour la détermination de la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés de la société "HYGIAPHONE V.B." pour les années 1975, 1976 et 1977, le taux de la redevance due à M. Bourlier et à Mme Bourlier est fixé à 10 % du montant hors taxes des ventes réalisées.

Article 2 : La société "HYGIAPHONE V.B." est déchargée de la différence, en droits et pénalités, entre l'imposition en litige et celle résultant de l'article 1er de la présente décision.

Article 3 : Le jugement de tribunal administratif de Paris en date du 17 mars 1988 est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la société "HYGIAPHONE V.B." est rejeté.