

Cons. d'Etat 8° et 9° s.sect.,
req. n° 79340 du 18.7.1973

D
O
S
S 1975 - III - n°6
I
E
R

G U I D E D E L E C T U R E

I - FAITS

- 30. 8. 1954 : Monsieur B ... dépose une demande de brevet relatif à un dispositif de montage réglable de tablettes de rayonnage dans des montants profilés.
- : ✕ autorisation verbale d'utilisation du brevet, par Monsieur B ... à la société X ... dont il est administrateur, et actionnaire pour 49% du capital.
- 24. 1. 1959 : ✕ contrat de concession de licence exclusive d'exploitation entre B ... et la société X ... "mettant fin aux conventions verbales préexistantes et fixant irrévocablement à 3% des ventes des meubles dans la fabrication desquels intervient le brevet, le montant des "redevances".
- 1964 : ✕ vérification fiscale de la comptabilité de la société X ... permettant à l'inspecteur des impôts de constater que les redevances perçues par Monsieur B ... en 1961, 1962 et 1963 s'élevaient à 4% du chiffre d'affaires global de la société.
- : ✕ Réintégration des deux-tiers des redevances perçues dans le bénéfice fiscal de la société, au titre du contrôle des frais généraux et imposition de ces sommes dans la déclaration personnelle de Monsieur B ... au titre, non des B.N.C. (catégorie habituelle d'imposition des redevances de licence de brevet) mais des revenus de capitaux mobiliers.
- : ✕ M. B ... forme un recours devant le tribunal administratif, contre la décision de l'administration.
- : Le Tribunal administratif rejette la demande.
- : Requête de M. B ... devant le Conseil d'Etat.
- 18. 7. 1973 : Le Conseil d'Etat rejette la requête.

II - LE DROIT

A) PROBLEME

1°) Prétentions des Parties

a) Monsieur B ...

L'augmentation du taux et l'extension de l'assiette des redevances, qui n'est qu'apparente, le chiffre d'affaires de la société X ... étant constitué essentiellement de la vente des articles qu'elle fabrique en utilisant le brevet, ne présentent pas un caractère excessif eu égard au service rendu à la société, puisqu'elles résultent d'un accord verbal passé entre le breveté et son licencié, postérieurement au contrat du 24. 1. 1959 et en respect de l'article 40 de la loi du 24. 7. 1867.

b) L'administration des impôts.

En présence de communauté d'intérêts entre le breveté et le licencié - cas de Monsieur B ... administrateur de la société, "licencié" et détenteur de 49% de son capital - la modification du taux des redevances et l'extension de leur assiette peuvent présenter un caractère excessif eu égard au service rendu au licencié, même en présence d'accords contractuels réguliers et du respect de la loi sur les conventions réglementées.

2°) Enoncé du Problème

En dehors de toute circonstance autre qu'un accord contractuel passé entre le breveté et son licencié, l'augmentation du taux des redevances peut-elle présenter un caractère excessif et être alors imposée au titre des revenus de capitaux mobiliers ?

B) SOLUTION

1°) Enoncé de la solution

"Mais, qu'en admettant même que le contrat ait été ainsi modifié, le sieur B ... qui était administrateur de la société X ... et détenait 49% de ses actions, n'allègue pas que les conditions dans lesquelles la société exploitait son brevet, au cours des années litigieuses aient justifié l'élévation du taux de sa redevance et l'extension de son champ d'application ; considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que l'administration ..."

2°) Commentaire

L'administration et la jurisprudence fiscales, en matière de rémunérations salariées des dirigeants sociaux, ont toujours exigé, sous peine de les soumettre au régime des bénéfices distribués, que ces rémunérations correspondent à un travail effectif et ne soient pas excessives eu aux services rendus par leurs bénéficiaires à la société (C.E. 23/05/1938 req. n° 60279 ; C.E. 10/07/1957, req. n° 32403 ; C.E. 11/03/1964, req. n° 52.975).

Quoique les redevances de licence de brevet soient pour la société des T.F.S.E. (travaux, fournitures et services extérieurs) et non des frais de personnel et pour le breveté des bénéfices d'une profession non commerciale (art. 92 C.G.I.) et non des salaires, le problème et sa solution sont identiques.

En effet, chaque fois que l'administration et la jurisprudence fiscales estiment qu'une charge n'est engagée ni dans l'intérêt, ni pour les besoins de l'entreprise, ou qu'elles la trouvent excessive par rapport au service qu'elle rémunère, elles la réintègrent dans les bénéfices de l'entreprise et la considèrent au niveau du bénéficiaire, comme des revenus distribués (C.E. 5/9/1944 en matière de loyers ; C.E. 27/11/1959 et 10/12/1969 en matière de cadeaux ; C.E. 26/4/1967 en matière de prestations de services).

L'arrêt du Conseil d'Etat du 18/07/1973 en est une très nette illustration, en matière de redevances de licence de brevet.

Selon une doctrine administrative et une jurisprudence constantes, ces redevances constituent pour la société "licenciée", une charge déductible de son bénéfice imposable (rép. min. WASHER J.O. déb. A.N. 9/5/1952 p. 2317 ; rép. min. POHER J.O. déb. Sénat 7/12/1962 p. 1345) et pour le breveté, un bénéfice non commercial (art. 92. C.G.I.), sauf lorsqu'elles présentent un caractère excessif (C.E. 8/11/1961 ; C.E. 12/3/1969 req. n° 75757 ; C.E. 25/6/1969, req. n° 74.320).

Comment peut s'apprécier le caractère excessif ou normal des redevances et de leurs augmentations ultérieures ? En se référant à la présence d'accords contractuels écrits ou verbaux, entre le breveté ou son licencié ?

Si un tel critère peut être suffisant, lorsque le breveté est un simple tiers par rapport à la société, il devient inopérant quand il y a communauté d'intérêts (breveté directeur technique, dirigeant, ou actionnaire principal de la société, "licencié"). Dans cette hypothèse, seule la valeur du service rendu à la société justifie le montant des redevances, seule une modification réelle dans les conditions d'exploitation du brevet, une modification des redevances (cf. les conclusions du commissaire du gouvernement DELMAS-MARSALET sous l'arrêt commenté. J.C.P. éd. C.I. du 20/03/1975, n° 11.689).

11689 REVENUS MOBILIERS. — Produits des actions et parts sociales. Brevet. Concession de licence. Inventeur ayant qualité d'administrateur de la société licenciée. Redevances excessives. Elévation du taux et extension de l'assiette. Absence de justification. Taxation de l'excédent.

Cons. d'Etat, 8^e et 9^e s.-sèct., 18 juillet 1973, req. n° 79310.

Le produit de la concession d'une licence de brevet revêt le caractère de revenu non commercial pour l'inventeur qui le perçoit et ceci par application des dispositions de l'article 92 du Code général des impôts.

Dans le cas d'un inventeur qui était d'une part administrateur titulaire de 49 % des actions de la société concessionnaire de la licence, l'élévation du taux de la redevance (4 % au lieu de 3 %) et l'extension du champ d'application de la redevance autorisent l'Administration à taxer l'excédent de la redevance qui en résulte au titre des revenus mobiliers lorsque l'intéressé n'allègue pas que les conditions dans lesquelles la société exploite son brevet aient justifié cette élévation et cette extension, et ce nonobstant la circonstance que la modification du contrat ait été effectuée dans le respect des dispositions de la loi sur les sociétés commerciales.

La société alléguant que l'assiette de la redevance ne se trouve pas réellement modifiée dans la mesure où le chiffre d'affaires est constitué essentiellement d'articles fabriqués en utilisant le brevet, il y a lieu d'ordonner un supplément d'instruction.

« les de fabrication » ; — Considérant que, par contrat en date du 29 janvier 1959, le sieur B... a concédé à la société X... la licence exclusive d'exploitation pour la France d'un brevet déjà utilisé par la société avec son accord verbal et relatif à des « perfectionnements aux dispositifs de montage réglable de tablettes de rayonnage dans des montants profilés » ; que la concession était consentie moyennant une redevance égale à 3 % du montant des ventes d'articles pour la fabrication desquels la société utilisait ledit brevet ; que ce contrat avait pour but « de mettre fin « aux conventions verbales préexistantes » et de « fixer irrévocablement les droits et obligations des parties » ; que cependant le sieur B... a perçu, au cours des années 1961, 1962 et 1963, des redevances égales à 4 % du chiffre d'affaires total de la société ; que l'Administration estimant que ce nouveau taux et l'extension de son champ d'application procuraient à l'intéressé des sommes dépassant la rémunération normale du service rendu par lui à la société, a regardé l'excédent correspondant comme une distribution de bénéfices sociaux et l'a imposé dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers ; — Considérant que le requérant soutient que le contrat initial a fait l'objet de modifications approuvées par l'assemblée des actionnaires au vu des rapports spéciaux établis conformément à la législation des sociétés par le commissaire aux comptes ; mais qu'en admettant même que le contrat ait été ainsi modifié, le sieur B..., qui était administrateur de la société X... et détenait 49 % de ses actions, n'allègue pas que les conditions dans lesquelles la société exploitait son brevet au cours des années litigieuses aient justifié l'élévation du taux de sa redevance et l'extension de son champ d'application ; — Considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que l'Administration a réintégré dans les bénéfices de la société X... et imposé au nom du sieur B... comme bénéfices distribués les sommes qui lui ont été versées, dans la mesure où elles ont été calculées au taux de 4 % au lieu de 3 % ; mais qu'en ce qui concerne le montant des ventes auquel doit s'appliquer la redevance dont il s'agit, le sieur B... soutient qu'il n'y a pas eu, en réalité, d'extension de la convention initiale, le chiffre d'affaires de la société étant constitué essentiellement d'articles fabriqués en utilisant son brevet ; que l'Administration le conteste mais que l'état du dossier ne permet pas au Conseil d'Etat de déterminer comment le chiffre d'affaires total de la société X... est réparti entre les ventes de meubles achetés par elle, ceux qu'elle fabrique, et les prestations de services qu'elle accomplit, pas plus que de préciser si tous les meubles fabriqués ou, le cas échéant, réparés par elle, comportent l'utilisation du brevet du sieur B... ;

Décide : (Supplément d'instruction).

MM. Rain, prés. ; Hoss, rapp. ; Delmas-Marsalet, com.ouv.