

C.E. 11-12 1974

réq. n° 85413

D
O
S
S 1975 - IV - n° 5
I
E
R

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

I - LES FAITS

- : Z dépose deux brevets d'invention portant sur le traitement des eaux par procédés électrophysiques
- 21/2/1961 : Monsieur X acquiert les deux brevets
- : La S.A.R.L. "société d'exploitation A.." dont Monsieur X est gérant minoritaire, est chargée de leur exploitation.
- 19/9/1962 : Monsieur X concède une licence exclusive pour la France et divers autres pays à la S.A. Y... en vertu laquelle Monsieur X s'engage à fournir à son licencié une documentation commerciale et technique, et à former son personnel.
- 4/2/1963 : Monsieur X et la S.A.R.L. "société d'exploitation A.." passent une convention par laquelle cette société prend en charge les obligations de Mr. X... découlant du contrat de licence du 19/9/1962 moyennant rétrocession de l'intégralité des redevances qu'il doit percevoir.
- 21/3/1963 : Les inventeurs contestent en référé, la propriété de X sur les brevets et obtiennent le blocage entre les mains d'un sequestre de la moitié des redevances à percevoir par Monsieur X... de la société Y..., X... étant autorisé à percevoir l'autre moitié, soit 61453 F qui seront effectivement versés en 1964.
- : L'administration taxe d'office les redevances dans les revenus de Monsieur X... sur la base des versements précités, diminués des frais forfaitairement évalués à 30 % au titre des bénéfices non commerciaux.

- : Mr. X... forme un recours devant le tribunal administratif de T... en décharge d'imposition et l'administration fiscale demande en cours d'instance la substitution à la taxe perçue au titre des BNC de la taxe sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux.
- : Le Tribunal administratif de T.. rejette la demande
- : Mr. X... interjette appel.
- 11/2/1974 : Le Conseil d'état rejette la requête.

II - LE DROIT

Cet arrêt du conseil d'état traite trois problèmes différents.

* TRAITEMENT DU 1° PROBLEME (qualification des redevances de concession de brevet)

A) LE PROBLEME

1°) Prétention des Parties

a) Prétentions de Monsieur X...

Ayant été taxé d'office primitivement au titre des BNC, l'administration ne peut en cours d'instance appliquer les règles concernant les BIC, en invoquant sa qualité de cessionnaire de brevet.

b) Prétention de l'administration fiscale

L'administration fiscale peut invoquer à tout moment de l'instance, les moyens de nature à justifier le bien fondé de l'imposition, serait-ce en invoquant une nouvelle qualification juridique des revenus justifiés, le contribuable n'étant pas en l'espèce l'inventeur des brevets concédés.

2°) Enoncé du problème

L'administration a-t-elle le droit, en cours d'instance, d'invoquer une nouvelle qualification juridique des revenus en cause, en tenant compte du fait que le contribuable, n'étant pas l'inventeur a été imposé dans une catégorie erronée ?

B) LA SOLUTION

1°) Enoncé de la solution

"Considérant que ne pouvant renoncer au bénéfice de la loi fiscale, l'administration est en droit d'invoquer à tout moment de la procédure tous moyens de nature à faire reconnaître le bien fondé des impositions contestées, y compris les moyens fondés sur une nouvelle qualification juridique des revenus ; que la redevance litigieuse ayant été perçue par le sieur X... à raison de l'exploitation de brevets

dont il n'était pas l'inventeur, mais dont il s'était rendu propriétaire, le profit réalisé par le sieur X... en percevant cette redevance, était imposable dans la catégorie des BIC".

2°) Commentaire

L'article 92 du C.G.I. prévoit l'imposition dans la catégorie des BNC des redevances de concession de licence de brevet, dont le propriétaire est aussi l'inventeur. Le principe a été, maintes fois, appliqué par la jurisprudence (Z. WEINSTEIN, le régime fiscal de la propriété industrielle ; étude in Bull. doc. prat. F. Lefebvre C.D. n°6/1972, p. 440 ; feuillets de doc. prat. F. Lefebvre série BNC I 30) et résulte du désir des pouvoirs publics de favoriser la recherche et toute activité créative.

Un tel désir n'est plus de rigueur, lorsque le brevet fait l'objet d'une spéculation, achat pour la revente ou la location. Nous sommes alors en présence d'un acte de commerce par nature, visé par l'article 632 du C.com. Lorsque l'on connaît l'importance de cet article sur la qualification des BIC, il ne faut pas s'étonner de la différence qu'a toujours faite la jurisprudence, à partir aussi de l'article 92 du CGI, entre les opérations sur brevets accomplies par des inventeurs et des non inventeurs.

Les premières sont constitutives de revenus, soit exonérés (cessions), soit imposés dans la catégorie des BNC (cessions de licence), les autres, de revenus toujours imposés dans la catégorie des BIC (Z. WEINSTEIN, précit. p. 66, § 112 ; Bull. doc. prat. F. Lefebvre étude précit. ; CE 27/1/1943 req., n° 64258 et 67730, R.O. p. 278).

L'administration, ayant à l'origine opté pour une qualification erronée des revenus en cause, ne pouvait, même en cours d'instance, que rétablir leur juste qualification, et se voyait par là même dans l'obligation de leur appliquer les principes d'imposition qui en découlaient (CE Ass. Plen. 4/11/1974, req., n° 91936 in droit fiscal 1975, comm. 504).

De ce fait, le bénéfice imposable dans la catégorie des BIC étant déterminé sur la base des créances acquises et des dettes engagées lors de l'exercice d'imposition, la rétrocession des redevances de la S.A.R.L. A... ne pouvait être considérée comme une dette d'exploitation de l'exercice 1964, pour Monsieur X..., puisqu'elle n'avait été engagée et comptabilisée dans les documents de la société A... qu'au cours de l'exercice 1966 (art. 36-37-38 du CGI ; G. GAMBIER, les principes de base de la détermination du bénéfice annuel des entreprises in les impôts en France 1972, p. 381 ; la revue fiduciaire n° 552 de mars 1972, détermination du bénéfice imposable ; la revue fiduciaire n° 563 de janvier 1975, le plan comptable annoté).

* Traitement du 2° problème (le sort fiscal des redevances est-il suspendu au résultat d'une action en revendication de propriété).

A) LE PROBLEME

1°) Prétentions des parties

a) Prétentions de Monsieur X...

Les sommes perçues au titre de redevances de concession ne me sont pas définitivement acquises, la propriété des brevets étant contestée devant le TGI.

b) Prétentions de l'administration fiscale

Le sort fiscal des redevances n'est pas suspendu au résultat d'une action en revendication de propriété, dès lors qu'elles ont été effectivement perçues.

2°) Enoncé du problème

L'administration fiscale doit-elle surseoir à recouvrer une imposition relative à des redevances de concession de brevets, quand leur propriété fait l'objet d'un litige pendant devant le juge judiciaire ?

B) LA SOLUTION1°) Enoncé de la solution

"Considérant qu'aux termes de l'article 36 du CGI, pour la détermination des bénéfices imposables au titre des BIC : "sont compris dans le total des revenus servant de base à l'impôt sur le revenu, les bénéfices obtenus dans l'année d'imposition"... que si la propriété des brevets a été contestée par leurs inventeurs et si le TGI de Z..., statuant en référé le 23/03/1963 a ordonné le blocage entre les mains d'un séquestre, de la moitié des redevances à verser par la société Y... au sieur X..., la société Y lui a versé, dans ces conditions en 1964 une somme de 61453 F".

2°) Commentaire

L'action en revendication d'un droit de brevet devant le TGI peut constituer une question préjudicielle pour le juge administratif quand sa solution est nécessaire au litige (cf. CE 30/10/1968, req. n° 71732 in La revue fiduciaire n° 521, octobre 1971). Il est alors obligé de surseoir à statuer.

En l'espèce, le tribunal administratif, puis le Conseil d'état ont estimé son influence nulle sur le litige qui leur était soumis et n'ont considéré, pour savoir si les redevances perçues par le sieur X... constituaient un revenu imposable, que leur perception par le redevable. Là encore, ils n'ont fait qu'appliquer les principes généraux d'imposition en matière de BIC.

✱ TRAITEMENT DU 3° PROBLEME (les redevances reversées à la société d'exploitation A... sont-elles des dettes au regard des BIC) ?

A) LE PROBLEME1°) Prétentions des partiesa) Prétentions de Monsieur X...

Les redevances que je perçois, étant aussitôt reversées à la S.A.R.L. "société d'exploitation A..." je réalise à ce titre un profit nul.

b) Prétentions de l'administration

Une dette n'est déductible au titre des BIC que lorsqu'elle est certaine dans son principe et son montant, preuve non rapportée en l'espèce.

2°) Enoncé du problème

Quand les revenus de la propriété industrielle revêtent la qualité des BIC, les principes de comptabilisation des créances et des dettes de cette catégorie de revenus doivent-ils s'appliquer ?

B) LA SOLUTION1°) Enoncé de la solution

"Considérant que..., s'il (le requérant) allègue que pour faire face à ses obligations, il a dû recourir aux services de la S.A.R.L. A... dont il est d'ailleurs le gérant salarié et s'engager à reverser à celle-ci l'intégralité des redevances à lui payées par la société Y..., il ne résulte pas de l'instruction qu'une dette était née au profit de la société A... au 31/12/1964".

2°) Commentaire

La déduction des sommes à reverser à la SARL A... a été refusée car comptabilisée seulement en 1966, et ne respectant pas par là même, le principe de déduction des seules dettes engagées. La perception de ces sommes par le sieur X... constituait cependant un revenu imposable qu'il devait déclarer, puisque s'appliquait en matière de BIC pour la seule comptabilisation des créances, le principe de la seule acquisition (C. GAMBIER, étude précit. in les impôts en France 1972 ; cf. conclusions du commissaire du gouvernement Madame Latournerie sous l'arrêt commenté).

Le sort fiscal de ces sommes n'était donc en rien suspendu à la solution du litige porté devant le TGI, puisque le redevable en avait eu l'entière disposition, condition qui en faisait automatiquement un revenu imposable. Seul, le reversement des sommes ainsi perçues, en cas de décision judiciaire défavorable à Monsieur X..., pourrait remettre en cause leur imposition par le jeu de la rétroactivité, à laquelle le droit fiscal pourtant n'attache pas autant de conséquences que le droit civil (cf. CE 12/07/1969 in la Revue Fiduciaire n° 520, septembre 1971).

572 **BENEFICE REEL IMPOSABLE** — Soustraction des charges — Frais généraux — Exercice de rattachement des charges — Frais résultant, pour le propriétaire non inventeur d'une invention, de la sous-traitance de certaines obligations vis-à-vis de l'exploitant — Exercices de rattachement de ces frais — Exercices au cours desquels la dette est devenue certaine en son principe et son montant (Concl. 11 déc. 1974, req. n. 85.413).

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant que, devant le Conseil d'Etat, le sieur X... soutient que la procédure de taxation d'office ne lui était pas applicable et que la Commission départementale des Impôts aurait dû être consultée; que, ce faisant, le requérant met en cause la régularité de la procédure d'imposition entreprise à son égard, qu'il n'a pas contestée devant les premiers juges; que, par suite, cette prétention nouvelle, fondée sur une cause juridique distincte de celle qui servait de base aux moyens présentés au Tribunal administratif, constitue une demande nouvelle qui, présentée pour la première fois en appel, n'est pas recevable;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

Considérant que, ne pouvant renoncer au bénéfice de la loi fiscale, l'Administration est en droit d'invoquer à tout moment de la procédure tous moyens de nature à faire reconnaître le bien-fondé des impositions contestées, y compris les moyens fondés sur une nouvelle qualification juridique des revenus; que la redevance litigieuse ayant été perçue par le sieur X... à raison de l'exploitation de brevets dont il n'était pas l'inventeur, mais dont il s'était rendu propriétaire, le profit réalisé par le sieur X..., en percevant cette redevance, était imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux; que l'Administration était, par suite, recevable, en cours d'instance devant le Tribunal administratif, à demander au Tribunal de substituer, à l'imposition supplémentaire au titre des bénéfices non commerciaux à laquelle le sieur X... avait été assujéti au titre de l'année 1964 à raison de la redevance litigieuse et dans la limite de cette imposition, l'imposition supplémentaire au titre des bénéfices industriels et commerciaux à laquelle le requérant aurait dû, selon l'Administration, être assujéti pour la même année à raison de cette même redevance;

Considérant qu'aux termes de l'article 36 du Code général des Impôts, pour la détermination des bénéfices imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux : « Sont compris dans le total des revenus servant de base à l'impôt sur le revenu les bénéfices obtenus pendant l'année de l'imposition... »;

Considérant que, par un contrat en date du 19 septembre 1962, le sieur X... a concédé à la société Y... l'exclusivité de l'exploitation en France et dans d'autres pays des brevets d'épuration et de stérilisation des eaux dont il s'était rendu propriétaire; que si la propriété des brevets a été contestée par leurs inventeurs et si le Tribunal de grande Instance de Z..., statuant en référé le 21 mars 1963, a ordonné le blocage entre les mains d'un séquestre de la moitié des redevances à verser par la société Y... au sieur X..., ce dernier a été ensuite autorisé à percevoir l'autre moitié; que la société Y... lui a versé, dans ces conditions, en 1964, une somme de 61 453 F;

Considérant que, si le requérant fait valoir qu'en vertu du contrat il lui incombait, notamment, de mettre une documentation technique et commerciale à la disposition de la société Y... ainsi que d'instruire et de former son personnel, et s'il allègue que, pour faire face à ses obligations, il a dû recourir aux services de la société à responsabilité limitée A... dont il est d'ailleurs le gérant salarié et s'engager à reverser à celle-ci l'intégralité des redevances à lui payées par la société Y..., il ne résulte pas de l'instruction qu'une dette était née au profit de la société A... à la date du 31 décembre 1964, qu'en tout cas, le montant de la redevance versée au sieur X... au titre de cet exercice est demeuré à sa disposition en 1964 et n'aura été porté au compte d'exploitation de la société A... qu'après 1966; que, par suite, le requérant n'est fondé à soutenir ni qu'il n'était pas personnellement imposable en 1964 à raison de la redevance litigieuse, ni que le bénéfice commercial tiré de cette redevance ne pouvait être que nul;

Considérant enfin que le sieur X... n'allègue pas avoir eu à supporter personnellement en 1964 d'autres frais que ceux qui ont pu être pris en charge par la société A...; que, dans ces conditions, l'Administration est fondée à soutenir que le bénéfice imposable pour cette même année comme bénéfice commercial n'était pas, en tout état de cause, inférieur au chiffre de 43 000 F qu'elle retient pour demander la compensation entre l'imposition de cette somme au titre des bénéfices industriels et commerciaux avec l'imposition supplémentaire établie au titre des bénéfices non commerciaux;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le sieur X... n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de T... a rejeté sa demande en décharge de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur le revenu des personnes physiques à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 1964;

Décide : (Rejet).