

CONSEIL D'ETAT, 7ème et 9ème S/sections

Req. n. 003333 du 1er février 1978

DOSSIERS BREVETS 1978 - VI - n. 5

GUIDE DE LECTURE

- CESSION DE BREVET A UNE SOCIETE : . CARACTERE EXAGERE DU PRIX
. DISTRIBUTION DEGUISEE DE BENEFICES

I – LES FAITS

- 20 juin 1967 : Monsieur X cède, moyennant un prix fixe, à une société Y un brevet relatif à un insecticide.
- 1968 : Monsieur X, qui exploite plusieurs laboratoires en entreprise individuelle, les apporte à la fin de l'année 1968, à la société Y dont il devient le dirigeant.
- 1972 : L'Administration fiscale rattache, dans la catégorie des revenus mobiliers, aux revenus déclarés par Monsieur X pour l'année 1967 le produit de la cession de son brevet à la société Y.
- : Monsieur X dépose auprès du directeur des services fiscaux une réclamation en décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge.
- : Le directeur des services fiscaux rejette sa demande.
- 1973 : Monsieur X introduit contre cette décision une instance devant le Tribunal Administratif.
- 31 mars 1976 : Le Tribunal Administratif rejette la requête de Monsieur X.
- 8 juin 1976 : Monsieur X interjette appel devant le Conseil d'Etat.
- 1er février 1978 : Le Conseil d'Etat réforme sur ce point la décision du Tribunal Administratif et fait droit pleinement à la requête de Monsieur X.

II - LE DROIT

A - LE PROBLEME

1/ Prétentions des parties

a) L'auteur du recours (Monsieur X)

prétend que dès lors que les sommes perçues l'ont été au titre d'un contrat de cession de brevet, que le contrat ne présente aucun caractère fictif ni les sommes aucun caractère exagéré, l'Administration des impôts ne saurait, sans une interprétation erronée de la règle fiscale, rattacher le produit de la cession aux revenus mobiliers imposables du cédant.

b) L'Administration des impôts

prétend que dès lors que la cession du brevet n'a pas été publiée au registre de l'INPI, que le chiffre d'affaires réalisé par la société Y sur les produits couverts par le brevet cédé s'avère faible, que ces produits ont une grande similitude avec d'autres produits brevetés antérieurement et fabriqués par la même société, l'opération de cession du brevet présente un caractère fictif et dissimule, en vérité, une distribution de bénéfices.

2/ Enoncé du problème

Dans quelle mesure une cession de brevet peut-elle s'analyser en une distribution déguisée de bénéfices de la société cessionnaire à son dirigeant cédant ?

B - LA SOLUTION

1/ Enoncé de la solution

«Considérant, en premier lieu, que le défaut de transcription de la cession du brevet dont s'agit sur le registre national des brevets tenu par l'INPI, s'il empêche cette cession d'être opposable aux tiers, n'affecte pas l'existence de cette cession ;

Considérant, en second lieu, qu'il ressort des chiffres cités par l'Administration elle-même que le prix de cession du brevet n'apparaît pas excessif eu égard au chiffre d'affaires réalisé sur le produit qu'il couvre ;

Considérant, enfin, que l'Administration n'établit pas que le brevet litigieux couvre un produit déjà couvert par des brevets antérieurs déposés par le Sieur X, que dans ces conditions, l'Administration n'apportant pas la preuve qui lui incombe, le Sieur X est fondé à soutenir que ce chef de redressement qui porte sur un montant de 350 000 F n'est pas justifié».

2/ Commentaire de la solution

Chaque fois que l'Administration ou les Tribunaux considèrent qu'une dépense n'est engagée ni dans l'intérêt, ni pour les besoins de l'entreprise ou présente un caractère exagéré par rapport à l'avantage que celle-ci en retire, ils réintègrent la dépense dans le bénéfice imposable de l'entreprise qui paie et qualifient sa contrepartie de bénéfice distribué dans les comptes de l'entreprise qui encaisse (CE 5/9/1944 -à propos de loyers- ; CE 10/12/1969 -à propos de frais de publicité- ; CE 24/4/1967 -à propos de prestations de services- ; Adde : D. BOUCHER, Le principe de non-immixtion du fisc dans la gestion des entreprises Montpellier 1978).

L'arrêt du Conseil d'Etat du 1er février 1978 n'est qu'une illustration particulière de ce principe dans le domaine des opérations sur brevets. Selon une doctrine et une jurisprudence administratives constantes, les redevances de licences de brevets par exemple constituent pour la société-licenciée une charge déductible de son bénéfice imposable (Rep. min. JO déb. Ass. Nat. du 9/5/1952 ; Rep. min. JO déb. Sén. du 7/12/1962) et pour la société «brevetée» un produit le plus souvent taxable au titre des plus-values à long terme (art. 39 terdecies du C.G.I.), sauf lorsqu'elles présentent un caractère excessif (CE 8/11/1961 ; CE 12/3/1969 ; CE 25/6/1969).

C'est cette preuve que l'Administration n'a pu, selon le Conseil d'Etat, rapporter (Sur son contenu et ses conséquences : CE 18/7/1973, 79 340 concl. DELMAS-MARSALET, JCP éd. CI 1975, 11689).

Lu en séance non publique
Le 1er février 1978.

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 présentée pour le sieur ..., ladite requête enregistrée au Secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat le 8 juin 1976 et tendant à ce qu'il plaise au Conseil annuler un jugement, en date du 31 mars 1976, par lequel le Tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande en réduction des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu des personnes physiques auxquelles il a été assujéti au titre des années 1967, 1968 et 1969 dans les rôles de la Ville de ...

Vu les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Vu l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953 ;

Vu la loi n° 77-1468 du 30 décembre 1977 instaurant la gratuité des actes justice ;

Vu le Code général des impôts ;

Oùï, M. Cazin d'Honincthun, Auditeur, en son rapport ;

Oùï, Me de Chaisemartin, Avocat du requérant, en ses observations ;

Oùï, M. Rivière, Maître des Requêtes, Commissaire du Gouvernement, en ses conclusions ;

Considérant que le sieur ... demande la réduction des impositions supplémentaires auxquelles il a été assujéti au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et qui ont été établies sur des bases s'élevant à 352 087 F. pour l'année 1967, 6 750 F. pour l'année 1968 et 133 825, 50 F. pour l'année 1969 ;

Sur les moyens tirés de l'irrégularité de la procédure d'établissement des impositions à l'impôt sur les sociétés assignées à la société... :

Considérant que la circonstance que les impositions assignées à la Société ... auraient été irrégulièrement établies est sans influence sur la régularité de la procédure suivie pour établir les impositions personnelles du sieur ... ;

Sur les autres moyens tirés de la situation de la société... :

Considérant qu'aux termes de l'article 109-1 du Code général des impôts : "sont considérés comme revenus distribués : 1°) tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital..." qu'aux termes de l'article 110 du même code : "pour l'application de l'article 109-I- 1° les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés..." ;

Considérant qu'en application de ces dispositions, après avoir redressé, sur plusieurs chefs, le bénéfice déclaré par la société ..., le service a regardé comme distribuée au profit du sieur ..., une partie des sommes correspondantes et les a réintégrées dans son revenu imposable, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ;

En ce qui concerne les déficits des Laboratoires ... :

Considérant qu'il résulte de l'instruction que le requérant a cédé, à la fin de l'année 1968, son entreprise individuelle à une société ... ; que cette dernière a inscrit en comptabilité, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 1969, un déficit de 60 611 F. repris des... ; que l'article 209-I du Code général des impôts n'autorisait que l'imputation des déficits subis par la société ..., elle-même ; que par suite c'est à bon droit que le service a réintégré dans les résultats de l'exercice clos le 31 décembre 1969, le déficit dont s'agit ; que le requérant ne soutient

pas qu'une autre personne que lui-même en aurait été le bénéficiaire ; que dès lors c'est à bon droit que la somme de 60 611 F. a été comprise dans les revenus imposables du sieur ... au titre de l'année 1969 ;

En ce qui concerne la réintégration d'intérêts d'emprunts :

Considérant que les intérêts de deux emprunts contractés auprès d'un notaire par le sieur ... ont été acquittés par la société ... ; qu'il n'est pas établi que ces emprunts avaient été contractés dans l'intérêt de la société ... ou que le sieur ..., en souscrivant ces emprunts, ait agi comme prête-nom de cette société ; que dans ces conditions c'est à bon droit que le montant de ces intérêts devant être réintégré dans les bases d'imposition de la société... le service a regardé les sommes correspondantes comme des bénéfices distribués et les a comprises dans le revenu imposable du sieur ... ;

En ce qui concerne la réintégration d'une indemnité forfaitaire de 42 700 F. :

Considérant qu'aux termes de l'article 39-3 du Code général des impôts : "les allocations forfaitaires qu'une société attribue à ses dirigeants ou aux cadres de son entreprise pour frais de représentation et de déplacement sont exclues de ses charges déductibles lorsque parmi ces charges figurent déjà les frais habituels de cette nature remboursés aux intéressés" ; qu'en application de cette disposition le service a réintégré dans le bénéfice imposable de la société ... et regardé comme distribuée à son dirigeant une indemnité de 42 700 F. qui faisait double emploi avec les allocations pour frais de représentation et de déplacement qui lui étaient versées par la société ;

Considérant que, pour démontrer que les trois indemnités qu'il percevait de la société ... pour frais de déplacement et de représentation ne faisaient pas double emploi, le requérant se borne à produire des extraits de son compte personnel dans l'entreprise d'où il ressort que certaines dépenses, dont le caractère professionnel n'est pas prouvé, lui étaient débitées par la société ; que toutefois il est constant que le sieur ... percevait de la ... plusieurs indemnités de frais de représentation et de déplacement ; que, par suite, c'est à bon droit que dans la mesure où elles faisaient double emploi l'administration les a réintégréées dans le bénéfice imposable de la société et, le regardant comme revenus distribués, les a comprises dans le revenu imposable du sieur ... ;

Sur la cession d'un brevet d'invention à la société ... ;

Considérant qu'aux termes de l'article 177 du Code général des impôts relatif à l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques "l'inspecteur peut rectifier les déclarations en se conformant à la procédure prévue à l'article 1649 quinquies A" et que, d'après ce dernier texte "2, l'inspecteur fait connaître au redevable la nature et les motifs du redressement envisagé. Il invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations... A défaut de réponse ou d'accord dans le délai prescrit, l'administration fixe la base de l'imposition et calcule le montant de l'impôt exigible, sous réserve du droit de réclamation du contribuable après l'établissement du rôle..." ; qu'il résulte de l'ensemble de ces dispositions que, lorsque le contribuable n'a pas accepté le redressement, il appartient à l'administration de faire, devant le juge de l'impôt, la preuve du bien-fondé de l'imposition et notamment de la base retenue pour le calcul de celle-ci ;

Considérant qu'il est constant que le sieur ... n'a pas accepté les redressements découlant du rattachement à son revenu global du produit de la cession d'un brevet relatif à un insecticide qu'il a consentie à la société ... le 20 juin 1967 ; que dans ces conditions il incombe à l'administration de prouver que cette cession étant stipulée à un prix exagéré, comporterait un transfert de bénéfices de la société ... au sieur ... ;

Considérant que, pour apporter la preuve dont elle a la charge, l'administration relève le défaut de publicité de la cession du brevet, la faiblesse du

chiffre d'affaire réalisé par la société ... sur les produits qu'il couvre, la similitude avec des produits déjà brevetés qui possèderaient de ce fait une antériorité enlevant toute valeur au brevet litigieux ;

Considérant, en premier lieu que le défaut de transcription de la cession du brevet dont s'agit sur le registre national des brevets tenus par l'Institut National de la propriété industrielle, s'il empêche cette cession d'être opposable aux tiers, n'affecte pas l'existence de cette cession ;

Considérant en second lieu, qu'il ressort des chiffres cités par l'administration elle-même que le prix de cession du brevet, n'apparaît pas excessif, eu égard au chiffre d'affaires réalisé sur le produit qu'il couvre ;

Considérant enfin, que l'administration n'établit pas que le brevet litigieux couvre un produit déjà couvert par des brevets antérieurs déposés par le sieur... que dans ces conditions, l'administration n'apportant pas la preuve qui lui incombe, le sieur ... est fondé à soutenir que ce chef de redressement, qui porte sur un montant de 350 000 F., n'est pas justifié ;

Sur les conclusions tendant au bénéfice d'un quotient familial de 2,5 pour la détermination de l'impôt sur le revenu :

Considérant qu'aux termes de l'article 196 du Code général des impôts : "sont considérés comme à la charge du contribuable, à la condition de ne pas avoir des revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier : 1° ses enfants, s'ils sont âgés de moins de 21 ans ou de moins de 25 ans s'ils justifient la poursuite de leurs études... 2° sous les mêmes conditions, les enfants recueillis par lui à son propre foyer" ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que, durant les trois années d'impositions litigieuses, le sieur... a assuré l'entretien et l'éducation de son petit-fils..., dont le père était décédé et dont la mère vivait... ; que, si l'achèvement de l'éducation et l'entretien du jeune... incombait en principe à sa mère, il ressort des pièces du dossier que celle-ci, du fait de son éloignement et par défaut de ressource, ne pouvait s'en acquitter ; que, dans ces conditions, le sieur... doit être regardé comme ayant recueilli, au sens de l'article 196 précité, son petit-fils... ; qu'il est donc fondé à demander le bénéfice de deux parts et demi de quotient familial, et à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Grenoble le lui a refusé ;

D E C I D E :

ARTICLE 1 - Le revenu du sieur... retenu comme base de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui lui a été assignée au titre de l'année 1967 est réduit à la somme de 2 087 F.

ARTICLE 2 - Le quotient familial à retenir pour le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû par le sieur... au titre des années 1967, 1968 et 1969 est de 2,5.

ARTICLE 3 - Il est accordé au sieur... dans la limite du montant du dégrèvement sollicité tant dans sa réclamation au directeur que dans sa demande au juge de l'impôt, décharge de la différence entre le montant des droits supplémentaires auxquels il a été assujéti dans les rôles de la ville de ... au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1967, 1968 et 1969 et ceux qui résultent des articles précédents.

ARTICLE 4 - Le jugement du Tribunal administratif de Grenoble, en date du 31 mars 1976, est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

ARTICLE 5 - Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

ARTICLE 6 - Expédition de la présente décision sera transmise au Ministre délégué à l'Economie et aux Finances.