

N° 301239

Ministre de l'Economie, des Finances et
de l'Industrie c/ M. Edouard S...-P...

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies

Séance du 12 décembre 2007

Lecture du 14 janvier 2008

CONCLUSIONS

M. Laurent OLLEON, Commissaire du Gouvernement

M. Edouard S...-P..., ingénieur-conseil en brevets d'invention, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les années 1993 et 1994. En 1993, il avait concédé, à titre exclusif, la licence d'exploitation de trois brevets (Vestale, Vestale Turbo et Mustang) à la société Mercurius, créée à cet effet et dont il était associé. Il avait soumis la somme de 2,3 MF procurée par cette concession à l'impôt sur le revenu au taux réduit de 16 %, en considérant qu'elle relevait du régime des plus-values professionnelles à long terme, en application des dispositions combinées des articles 39 terdecies I et I bis et 93 quater I et I bis du code général des impôts. Lors des opérations de contrôle, M. S...-P... n'a pourtant présenté aucun contrat de concession de licence d'exploitation de brevets, permettant de justifier une imposition de ses recettes sous ce régime.

L'administration a donc remis en cause le bénéfice de ce régime et assujetti le contribuable à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, pour un montant de plus de 1,4 MF en droits et intérêts de retard.

Après avoir réclamé en vain contre cette imposition, M. S...-P... a demandé au tribunal administratif de Paris d'en prononcer la décharge. Cette demande a été rejetée par un jugement en date du 2 novembre 2005. Le requérant a fait appel devant la cour administrative d'appel de Paris qui, par un arrêt en date du 22 décembre 2006, a inversé la solution retenue par les premiers juges et a accordé à M. S...-P... la décharge des impositions litigieuses. C'est contre cet arrêt que le ministre se pourvoit en cassation.

La cour a jugé que le défaut d'enregistrement au registre national des brevets tenu par l'Institut national de la propriété industrielle de la concession à titre exclusif ne pouvait fonder, à lui seul, le refus par l'administration de faire bénéficier M. S...-P... du régime des plus-values à long terme. Elle a également jugé que le contribuable avait, pour l'année 1993, rempli la condition tenant à ce que le pourcentage du chiffre d'affaires issu de l'exploitation des droits concédés représente au moins la moitié du chiffre d'affaires de l'entreprise concessionnaire, nonobstant la circonstance que cette condition n'aurait pas été remplie au titre des années suivantes.

Le ministre reproche aux juges d'appel d'avoir commis une erreur de droit sur chacun de ces deux points.

En premier lieu, il vous explique que, selon les dispositions de l'article L. 613-9 du code de la propriété intellectuelle, les actes de transmission ou de licence de brevets doivent, pour être opposables aux tiers, être inscrits au registre national des brevets. Faute pour le contrat de licence d'exploitation passé entre M. S...-P... et la société Mercurius d'avoir été soumis aux formalités d'enregistrement, il n'était pas opposable à l'administration en sa qualité de tiers au contrat.

Toutefois, et quoique les titres des codes n'aient pas de valeur juridique, l'article L. 613-9, qui fait partie du livre VI du code de la propriété intellectuelle (« Protection des inventions et des connaissances techniques »), s'insère dans la section 2 du chapitre III du titre premier, consacrée à la transmission et à la perte des droits. Par conséquent, l'opposabilité aux tiers dont il est question est celle de la propriété industrielle ou de la concession des droits de propriété industrielle en vue de leur exercice. La sanction du défaut d'enregistrement au registre national des brevets n'est pas la nullité, mais l'absence de protection des droits. En d'autres termes, un contrat de concession de droits est parfait dès sa signature, mais il ne produit pas d'effet à l'égard des tiers avant son enregistrement.

Le tiers visé par l'article L. 613-9 est donc celui qui voudrait se situer dans le champ du code de la propriété intellectuelle, c'est-à-dire exploiter un droit issu d'un brevet. La concession exclusive de celui-ci ne lui sera opposable que si elle a été enregistrée. Par conséquent, l'administration fiscale qui s'interroge sur les modalités de taxation d'une concession n'est pas, au regard du contrat, un tiers au sens du code de la propriété intellectuelle, c'est-à-dire quelqu'un qui chercherait à s'arroger des droits. Il y a donc indépendance des législations. La seule condition posée par le texte fiscal au bénéfice du régime des plus-values de long terme est qu'il existe un contrat de concession, ce que le service avait mis en doute au cas d'espèce, avant que M. S...-P... ne produise le contrat. En revanche, l'enregistrement du contrat au registre national des brevets n'est pas une condition légale du bénéfice du régime fiscal. Vous écarterez pour ce motif le premier moyen du recours du ministre.

Par le second moyen, le ministre fait grief à la cour d'avoir jugé au prix d'une erreur de droit que dès lors que la condition relative au pourcentage du chiffre d'affaires issu de l'exploitation des droits concédés était remplie au titre de l'année 1993, le régime de taxation atténuée ne pouvait être remis en cause pour cette année, quand bien même les conditions n'étaient pas remplies au titre des deux années suivantes. Il affirme en effet qu'il résulte des termes de l'article 93 quater I bis du code général des impôts que l'une des conditions d'application du régime est que le chiffre d'affaires réalisé par le concessionnaire provienne à concurrence d'au moins 50 % de l'exploitation du brevet l'année de la création de l'entreprise et les deux années suivantes. Il vous explique que cette condition vise à éviter la création d'entreprises plus ou moins fictives à seule fin de cumuler l'avantage fiscal résultant de la déduction des redevances des bénéfices du concessionnaire et celui résultant de la taxation au taux réduit de ces redevances chez le concédant.

Il nous semble que vous ne pouvez suivre le ministre dans son argumentation. En effet, seule la loi peut prévoir une remise en cause rétroactive d'un avantage fiscal lorsqu'une des conditions posées à son octroi n'est plus remplie. C'est ainsi que l'article 163 septdecies du code général des impôts, relatif au financement en capital d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles, dispose que l'avantage fiscal accordé est repris en cas de cession anticipée des titres. Même chose pour le crédit d'impôt pour dépenses de formation, qui est reversé en cas d'inexécution partielle ou totale des conventions de formation. En revanche, dans le silence des textes, lorsqu'une des conditions n'est plus remplie, le bénéfice du régime est perdu pour l'avenir, mais non pour le passé. C'est le cas, par exemple, du régime d'exonération des entreprises nouvelles de l'article 44 sexies du code général des impôts, ou encore du régime d'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les entreprises dans les départements d'outre-mer (article 208 quater) et du régime d'exonération dans les zones d'entreprises (article 208 quinquies).

Si nous revenons à présent au cas de l'espèce, l'article 93 quater I bis ne contient aucune disposition en vertu de laquelle le non respect du pourcentage de chiffre d'affaires issu de l'exploitation du brevet l'année N + 1 remettrait en cause le bénéfice du régime de taxation atténuée pour l'année N. Vous écarterez donc le moyen d'erreur de droit du ministre, et rejetterez son recours.

Vous pourrez, dans les circonstances de l'espèce, mettre à la charge de l'Etat, au profit de M. S...-P..., une somme de 3 000 euros au titre des frais exposés par lui et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons :

- au rejet du recours du ministre ;
- à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat, au profit de M. S...-P..., par application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.