

N° 433367 – M. et Mme O...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 18 octobre 2021

Lecture du 5 novembre 2021

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique

La présente affaire vous conduira à préciser le champ d'application de l'article 155 A du CGI en matière de concession de licences de marques et brevets.

En vertu des dispositions de cet article, les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières, soit lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services, soit lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services, soit en tout état de cause, lorsque cette personne est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire à fiscalité privilégiée.

Les prestations dont la rémunération est ainsi susceptible d'être imposée entre les mains de la personne qui les a effectuées correspondent à un service rendu pour l'essentiel par elle et pour lequel la facturation par une personne domiciliée ou établie hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte (cf. CE, 20 mars 2013, n° 346642, T. pp. 485-527-546-556, RJF 6/13 n° 578, concl. F. Aladjidi BDCF 6/13 n° 63 ; CE, 4 décembre 2013, Mn° 348136, T. pp. 488-527-578, RJF 3/14 n° 210 ; CE, 12 mai 2017, n° 398300, T. pp. 536-568, RJF 8-9/17 n° 771, concl. V. Daumas C771, avec chronique A. Iljic ; CE, 4 novembre 2020, n° 436367, aux Tables, RJF 1/21 n° 2).

Il faut donc, pour que le I de l'article 155 A du CGI puisse trouver à s'appliquer, d'une part, que les sommes versées à l'entité étrangère rémunèrent un service rendu, et d'autre part, que ce service ait été rendu en réalité, non par cette entité étrangère, mais par une personne domiciliée en France.

Le plus souvent, les litiges ne tournent autour que de la satisfaction de ce second critère, tenant à l'identité de la personne devant être regardée comme le véritable auteur de la prestation. Plus rarement, c'est la notion même de service rendu qui fait défaut.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Ainsi, par une décision du 8 juin 2020 (n° 418932 418963, inédite au Recueil ; RJF 2020 n° 757, concl. contraires d'A. Iljic C757 ; Dr. fisc. 2020 n° 41, comm. 401, note Ch. De la Martinière), dans une configuration où un ancien sportif domicilié en France avait cédé un ensemble de marques et de logos portant son nom à une société établie dans les îles Vierges britanniques, laquelle avait immédiatement conclu un contrat de licence avec une société néerlandaise pour l'exploitation de ces marques, vous avez jugé que les redevances versées par cette dernière à la société située dans les îles Vierges pour l'utilisation de ces marques et logos n'étaient pas la contrepartie d'un service rendu et que l'article 155 A du CGI n'était, par suite, pas applicable.

Si la rédaction de votre décision ne comporte aucun considérant de principe et n'est pas mentionnée aux Tables du Lebon, il nous semble toutefois que sa portée n'est pas d'espèce, et que le raisonnement l'ayant nécessairement sous-tendue conduit à exclusion, par nature, des concessions de licences de marques, logos et brevets du champ de l'article 155 A du CGI.

Certes, les concessions de licences de droits incorporels tels que marques ou brevets présentent le caractère de prestations de services pour l'application de la TVA et sont soumises à cette taxe dès lors qu'elles sont effectuées par un assujetti agissant en tant que tel (rappr., s'agissant de la concession par une personne physique, non d'une licence de marque, mais du droit d'exploiter son nom à des fins commerciales, qualifiée de prestations de service pour la TVA et de BIC : CE, 3 mars 1993, n° 83462, T. p. 705-748, RJF 4/93 n° 512 ; Dr. fisc. 1993 n° 25, comm. 1289, concl. Pdt Fouquet). Certes, aussi, si le concédant d'une marque ou d'un brevet met en œuvre de manière régulière et effective, pour cette activité de concession, des moyens matériels et humains ou s'il est en droit de participer à l'exploitation du concessionnaire et est rémunéré, en tout ou partie, en fonction de cette dernière, une telle concession pourra être regardée comme présentant la nature, non d'une activité patrimoniale, mais d'une activité professionnelle, au sens des dispositions de l'article 1447 du CGI sur la TP puis la CFE, (v. CE, 17 juin 2015, *Sté Vivarte*, n° 369840, T. p. 846, RJF 2015 n° 786, concl. F. Aladjidi BDCF 2015 n° 120 ; CE, 11 janvier 2019, *Société Casino Guichard-Perrachon*, n° 405031, T. p. 677, RJF 2019 n° 354, concl. M-G. Merloz ; CE, 26 janvier 2021, *SEGAS*, n° 439856, aux Tables, RJF 4/21 n° 380, concl. R. Victor). Certes, encore, les marques ou brevets sont, lors de leur dépôt par leur premier détenteur, le fruit d'un travail de celui-ci. Certes, enfin, la concession à un tiers d'une licence sur un brevet constitue, pour son propriétaire, une modalité d'exploitation de cette marque au sens des dispositions de l'article L. 613-11 du code de la propriété intellectuelle en vertu desquelles l'absence d'exploitation d'un brevet par son propriétaire l'expose, à l'expiration d'un certain délai, au risque de délivrance de licences obligatoires (cf., jugeant que l'existence de contrats de licence permet de faire échec à une demande de licence obligatoire, TGI Nancy, 29 mai 1998, PIBD 1999. III. 1).

A cet égard, quoique passive, la perception de redevances de concession de licences de brevets ou de marques nous paraît, en termes de caractérisation d'une activité et de degré de substance économique, plus dense que la simple perception de dividendes. En concédant, moyennant le paiement de redevances, une licence sur un brevet ou une marque, le titulaire de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

ce brevet ou de cette marque tire profit, en exploitant leur valeur économique à défaut de leur contenu concret, des droits que lui a conférés le dépôt de ce brevet ou de cette marque.

Mais l'article 155 A du CGI ne vise pas toute activité économique, et moins encore toute activité – y compris patrimoniale – source de revenus. Il ne vise que les rémunérations versées en contrepartie de services rendus.

Or si la concession de licences de marques, brevets ou logos présente, pour le concessionnaire qui entend les exploiter commercialement, une utilité et une valeur économiques, le concédant ne saurait pour autant être regardé, en autorisant son concessionnaire à exploiter sa marque ou son brevet, comme rendant à celui-ci un service dont les redevances seraient la rémunération.

En effet, la notion de prestation de services renvoie à « la réalisation d'une activité humaine créatrice d'utilité économique » (A. Bénabent, *Les contrats civils et commerciaux*, Montchrestien, 8 éd., n° 700), et non au transfert, à la location ou à la mise à disposition d'une chose (rappr., jugeant que le contrat de location d'un logement, en ce qu'il oblige le bailleur à mettre un immeuble à la disposition du locataire afin qu'il en jouisse pendant un certain temps, sans imposer au premier, à titre principal, l'exécution d'une prestation, ne constitue pas un contrat de fourniture de services : Cass. civ. 1ère, 19 juin 2019, n° 18-10.424 P: D. 2019. 1332; RTD civ. 2019. 605, obs. Gautier).

Or en concédant par contrat, moyennant le paiement de redevances, le droit, exclusif ou non, d'exploiter un brevet ou une marque sur laquelle il détient un droit de propriété protégé lui conférant un monopole, le propriétaire du brevet ou de la marque administre son patrimoine et accomplit un acte s'apparentant à la conclusion d'un contrat de louage au sens de l'article 1708 du code civil (CA Orléans, 13 juillet 1892 : DP 1893, 2, p. 329 ; CA Paris, 22 juin 1922 : Ann. propr. ind. 1922, p. 353 ; CA Paris, 21 octobre 1999, D. 2002. Somm. 1195, obs. Schmidt-Szalewski; PIBD 2000. III. 181). Ainsi que le relevait déjà l'*Encyclopédie des travaux publics* à la fin du XIXe siècle, « de même qu'on applique à la cession (de brevets) les règles de la vente, de même on applique à la concession de licence les règles du louage : le concessionnaire de licence n'acquiert, en effet, moyennant un prix déterminé, que la jouissance paisible de la chose » (Brevets d'invention, marques de fabrique, modèles et dessins, par M. Pelletier, coll. Encyclopédie des travaux publics, Librairie Polytechnique, 1893). En résumé, pour la doctrine, « la concession prend la forme juridique (...) d'un bail, dont l'objet est un bien intellectuel » (N. Binctin, Fasc. 665 « Contrat d'exploitation : transfert de propriété et licence », JCl Commercial).

A l'instar d'un propriétaire qui met en location un immeuble, les revenus tirés de cette concession constituent ainsi des revenus passifs, tirés de la propriété d'un actif et le cas échéant, de sa gestion dynamique, mais non de l'accomplissement d'un travail et d'une activité humaine caractérisant une prestation de service dont ils seraient la contrepartie. Ils sont, par suite, hors du champ de l'article 155 A du CGI qui, présentant le caractère d'un dispositif anti-abus brutal et dérogatoire, doit faire l'objet d'une interprétation stricte.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Par suite, la solution de votre décision du 8 juin 2020 n° 418962 (préc.) nous semble revêtir une portée générale, ce que la présente affaire pourra vous offrir l'occasion d'affirmer.

Mais si les redevances de concession de marques et brevets sont, en principe, hors du périmètre de cet article, y aurait-il place pour identifier, dans les redevances versées en application d'un contrat de concession de licence de marques et brevets, la rémunération d'un véritable service, distinct de la concession du droit d'exploiter proprement dite, qui consisterait dans l'entretien et la gestion du portefeuille de licences et de brevets et serait, quant à elle, susceptible de donner lieu à l'application de l'article 155 A du CGI ?

Telle est l'approche tentée par l'administration fiscale dans le présent dossier, dont les faits peuvent se résumer simplement. M. et Mme O..., créateurs d'une gamme de produits parapharmaceutiques à base d'huiles essentielles, étaient propriétaires des marques et brevets correspondants, exploités par la société belge Aroma Théra (devenue aujourd'hui Laboratoire PuresSENTIEL BénéLUX) dont ils étaient associés majoritaires. Le 5 juin 2008, ils ont cédé, pour la somme de 50 000 euros, ces marques et brevets à la société de droit britannique Sisig, laquelle a immédiatement conclu un contrat de licence exclusive d'une durée de cinq ans renouvelables avec la société Aroma Théra. Le contrat de concession stipulait le versement par la société Aroma Théra à la société Sisig de redevances trimestrielles d'un montant égal à 3 % du chiffre d'affaires réalisé sur les ventes des produits commercialisés sous ces marques et des produits fabriqués au moyen des brevets concédés. A l'issue d'un ESFP, l'administration fiscale a estimé que ces redevances, qui se sont élevées à 98 000 euros en 2009, 296 500 euros en 2010 et 480 000 euros en 2011, devaient être regardées comme la rémunération d'un service de gestion de portefeuille de marques et brevets, consistant en leur entretien, dépôt, extension et renouvellement, et que ce service avait été réalisé essentiellement par Mme O.... Elle a, par suite, imposé les redevances versées par la société belge à la société britannique entre les mains de M. et Mme O..., sur le fondement de l'article 155 A du CGI.

Ayant relevé le caractère anormalement bas du prix de cession des marques et brevets par M. et Mme O... à la société Sisig, ayant souligné ensuite les doutes pesant sur l'identité des personnes contrôlant cette société et sur sa substance propre, et ayant enfin estimé qu'il ressortait de diverses correspondances entre des salariés de la société PuresSENTIEL BénéLUX et les représentants de la société Sisig Ltd que les décisions relatives à la protection des marques et brevets litigieux étaient prises par Mme O..., la cour a jugé que l'administration établissait que la société Sisig n'avait aucune activité réelle, que Mme O... était la personne réalisant les prestations de gestion du portefeuille de marques et de brevets payées par la SA PuresSENTIEL BénéLUX à hauteur de 3 % du chiffre d'affaires hors taxe réalisé par elle et ses distributeurs en France et en Espagne, et que les redevances ainsi versées étaient la rémunération de cette prestation de service relevant de l'article 155 A du code, et non la rémunération du droit d'exploiter commercialement ces marques et brevets. Puis elle a ajouté que l'administration n'ayant écarté aucun acte comme ne lui étant pas opposable, notamment pas l'acte de cession du 5 juin 2008, et s'étant placée exclusivement sur le fondement des dispositions de l'article 155 A du CGI, le moyen tiré d'un abus de droit rampant manquait en fait.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Notons, préalablement à l'examen des moyens, que le juge judiciaire, qui a refusé de surseoir à statuer au motif que, le TA puis la CAA ayant rejeté la demande en décharge présentée au juge de l'impôt, le risque de contrariété de décisions n'apparaissait pas sérieux, a condamné les intéressés pour fraude fiscale, par un arrêt du 22 novembre 2019 de la cour d'appel de Versailles devenu définitif après le rejet par la Cour de cassation du pourvoi formé à son encontre. La constatation matérielle des faits opérées par le juge pénal et formant le support nécessaire de sa décision de condamnation sont revêtues de l'autorité absolue de chose jugée. Par suite, vous devrez tenir pour acquis que Mme O... intervenait concrètement dans la gestion des marques et brevets concédés et donnait des directives sur la conduite à tenir pour leur dépôt et leur protection, qu'elle se comportait en véritable gestionnaire de la société britannique et que celle-ci était une coquille vide – autant de constats de fait que la CAA avait elle-même opérés dans son arrêt rendu quelques mois auparavant et qui ne pourront donner prise à aucune censure pour dénaturation. En revanche, d'une part, la cour d'appel judiciaire ne s'est pas expressément prononcée sur l'objet des rémunérations versées en exécution du contrat. D'autre part, les qualifications retenues par le juge judiciaire – qui au demeurant ne s'est pas même exprimé sur le champ de l'article 155 A - à partir des faits ainsi constatés ne vous lient pas.

Or en jugeant que les redevances versées en exécution du contrat de concession de licences de brevets et de marques ne constituaient pas la rémunération du droit d'exploiter les brevets et marques ainsi concédés, mais la prestation de gestion du portefeuille de ces brevets et marques, la cour administrative d'appel a selon nous dénaturé la portée du contrat qui lui était soumis. Il nous semble en effet évident que l'objet du contrat étant la concession, par la société Sisig qui en était juridiquement propriétaire, de licences de brevets et de marques, et la redevance étant calculée en fonction du chiffre d'affaires réalisé sur les produits issus de l'exploitation des marques et brevets concédés, cette redevance rémunérait bel et bien le droit d'exploiter les brevets et marques, et non la « gestion du portefeuille de brevets ». La position de l'administration, validée par la cour, selon laquelle la totalité des sommes versées rémunéreraient la gestion du portefeuille de marques, sans aucune rémunération de la concession du droit d'exploiter ces marques, et reposant, selon les dires mêmes du service, sur le présupposé selon lequel ces marques n'auraient aucune valeur économique, est au demeurant économiquement illogique pour ne pas dire absurde. Si ces marques n'avaient aucune valeur, la soi-disant prestation correspondant à leur entretien n'en aurait pas davantage et ne justifierait pas les centaines de milliers d'euros versés par la société belge à la société britannique en fonction de son chiffre d'affaires. Que le prix de 50 000 euros auquel les marques et brevets ont été cédés le 5 juin 2008 par les époux O... à la société britannique Sisig soit suspectement bas est une chose, mais il n'en découle pas que les redevances de concession de marques et brevets ensuite versées à la société Sisig par la société néerlandaise exploitant ces marques n'auraient pas rémunéré le droit de les exploiter.

D'autre part et surtout, le raisonnement de la cour nous semble entaché d'erreur de droit, doublé d'une erreur de qualification juridique sur la notion de prestation de services.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

En effet, l'entretien, le renouvellement, l'extension des marques et brevets et plus généralement, l'accomplissement des actes nécessaires au maintien de leur protection ne nous semblent pas pouvoir être regardés comme une activité déployée par le propriétaire des marques et brevets pour accroître, au service de son concessionnaire, la valeur commerciale de ceux-ci dans des conditions caractérisant la prestation d'un service. Ces diligences nous paraissent indissociables de la concession-même de licences de marques et brevets. Les stipulations de l'article 4.2 du contrat de concession, en vertu desquelles « *la société Sisig garantit l'existence matérielle des marques et des brevets* » et « *maintiendra en vigueur, à ses frais, les marques et les brevets pendant la durée du contrat (dépôts, extensions, renouvellements)* », ne sont selon nous que l'expression et la conséquence de l'obligation du concédant de garantir à son concessionnaire la jouissance des droits concédés, à l'instar de l'obligation d'un bailleur de maintenir la chose louée en état de servir à l'usage pour lequel elle a été louée et d'en faire jouir paisiblement le preneur. En particulier, sans renouvellement de l'enregistrement ou sans paiement des annuités de brevet, la protection disparaîtrait, et avec elle, le droit d'exploitation né de cette protection, faisant perdre au contrat de concession son objet. Par suite, à la différence, par exemple, de prestations annexes d'assistance technique, qui présentent par nature le caractère de véritables prestations distinctes de la concession du droit d'exploiter, l'entretien, le renouvellement ou l'extension des marques et brevets concédés, que la cour a ici désignés sous le vocable de « gestion de portefeuille de marques et de brevets », ne sauraient être distingués du contenu principal du contrat de concession de licence ni donner lieu à une contrepartie propre, sécable des redevances rémunérant la concession du droit d'exploiter.

Ajoutons que, si le propriétaire de marques ou de brevets peut, le cas échéant, faire appel aux services d'un tiers pour lui confier le soin, moyennant rémunération, de gérer son portefeuille de marques et brevets et si, en pareil cas, ce tiers rend alors un service au propriétaire des marques et brevets, en contrepartie du prix qui lui est versé par ce propriétaire, ce tiers gestionnaire ne saurait en aucun cas être regardé comme rendant ainsi un service au concessionnaire exploitant les marques et brevets, qui trouverait sa rémunération dans les redevances versées par le concessionnaire au propriétaire en exécution du contrat de concession.

Dès lors, la cour a commis une erreur de droit, dont il est résulté une erreur de qualification juridique sur la notion de prestation de services, en jugeant que l'entretien, le renouvellement et l'extension des marques et brevets par le concédant, qui ne sont que l'accomplissement de son obligation de garantir l'existence et la jouissance des droits concédés, caractérisent le déploiement d'une activité propre de prestation de services à titre onéreux rendue au concessionnaire, distincte de la concession du droit d'exploiter ces marques et brevets et relevant de l'article 155 A du CGI. Vous casserez donc son arrêt et pourrez, nous semble-t-il, régler l'affaire au fond en accordant la décharge aux intéressés, dès lors que l'invalidation du fondement du redressement procédera directement du motif de cassation et que nous n'identifions pas quelle substitution de base légale l'administration pourrait invoquer devant les juges du fond, compte tenu de l'exigence de respect des garanties attachées à une telle nouvelle base.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Pour en terminer, nous souhaiterions faire trois observations.

La première est que l'inapplicabilité de l'article 155 A du CGI à une configuration telle celle de l'espèce ne signifie pas qu'aucun redressement alternatif n'était possible, mais seulement que le dispositif choisi par le service n'était pas le bon outil. Peut-être l'administration aurait-elle pu, à supposer qu'elle eût disposé d'éléments suffisants pour y parvenir, tenter de se placer sur le terrain de l'abus de droit pour remettre en cause l'interposition de la société Sisig et écarter l'acte de cession du 5 juin 2008 sur le fondement de l'article L. 64 du LPF. Le raisonnement par lequel la cour avait validé, dans l'arrêt que vous aurez cassé, le redressement était d'ailleurs un raisonnement de type « abus de droit ». Mais telle n'est en tout état de cause pas la voie qu'a suivie le vérificateur.

Notre deuxième observation, liée à la précédente, fait écho à l'un des moyens d'irrégularité de la procédure que soulevaient les requérants sur le terrain de l'abus de droit rampant. Exclure du champ d'application de l'article 155 A du CGI les revenus passifs tirés simplement de l'exploitation du droit de propriété sur un bien permet en effet de résoudre la difficulté qu'avait soulevée le pourvoi sur ce point. Si l'article 155 A du code permet de taxer directement à l'IR la rémunération d'un service entre les mains de celui qui l'a véritablement rendu, sans avoir à passer par l'abus de droit pour remettre en cause la réalité des actes ayant conduits à attribuer cette prestation de service et sa rémunération à une entité établie à l'étranger (CE, 18 octobre 2002, n° 224459, RJF 1/03 n° 10, concl. S. Austray BDCF 1/03 n° 2), ce dispositif n'a pas été conçu pour remettre en cause, sans passer par l'article L. 64 du LPF, la réalité d'un acte de cession et la propriété juridique d'un bien pour imposer entre les mains du propriétaire initial les loyers ou redevances perçues par le nouveau propriétaire apparent.

En troisième et dernier lieu, s'il résultera de votre décision une divergence avec la solution retenue par le juge pénal, vous ne méconnaîtrez pour autant pas l'autorité de la chose jugée s'attachant aux constatations matérielles qu'il a opérées, dès lors que votre décision reposera sur un raisonnement de pur droit tenant à l'exclusion des redevances de concession de marques du champ de l'article 155 A du code et à l'indissociabilité des actes accomplis pour la gestion et l'entretien des marques avec la concession du droit d'exploiter celles-ci.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 6 juin 2019 de la cour administrative d'appel de Paris et du jugement du 2 mai 2018 du tribunal administratif de Paris ;
- à ce que M. et Mme O... soient déchargés des cotisations supplémentaires d'impôts sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de années 2009, 2010 et 2011 et de la cotisation exceptionnelle sur les hauts revenus mise à leur charge au titre de l'année 2011, ainsi que des majorations correspondantes ;
- et à ce que l'Etat verse aux requérants, pour l'ensemble de la procédure, 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.