

Dossier n° 1506745

M. F...

Audience du 20 septembre 2017

Merci Monsieur le président,

Monsieur le président, madame, monsieur les conseillers,

I. M. F...est immatriculé en tant qu'entrepreneur individuel pour son activité d'inventeur, qui a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle le service lui a notifié, au titre des années 2009 à 2011, par une première proposition de rectification du 14 décembre 2012, des suppléments d'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, assortis de pénalités pour manquement délibéré, ainsi que des rappels de taxe sur la valeur ajoutée. Puis, par une deuxième proposition de rectification du même jour, l'administration a notifié à M.F..., en conséquence des suppléments d'impôt sur le revenu, des cotisations supplémentaires de contributions sociales au titre des années 2009 à 2011 et l'a assujéti à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus au titre de l'année 2011. Enfin, par une troisième proposition de rectification adressée à M. F...le 8 avril 2014, le service lui a notifié des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2012, et l'a également assujéti, au titre de la même année, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Par la requête dont vous êtes saisis, M. F...vous demande la décharge de l'ensemble des impositions ainsi mises à sa charge, à l'exception des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, qu'il ne conteste pas.

II. Quelques mots tout d'abord de l'objet du litige entre le requérant et l'administration fiscale. Ayant déposé un brevet intitulé « Picot » le 8 décembre 2005, M. F...a conclu, le 1^{er} avril 2006, un contrat de concession d'exploitation de licence avec la société Trilog, qui développe et commercialise des produits permettant d'améliorer la productivité des entreprises au moyen notamment d'applications tubulaires innovantes et dont il est le président, avant de finalement céder à la société ce brevet, le 1^{er} octobre 2006. Le prix de cession se compose d'une base fixe et une base proportionnelle égale à 4 % HT du CA réalisé au cours de l'exercice de cession et des cinq exercices suivants, soit jusqu'à l'exercice clos le 31 mars 2012. Si M. F...indique sans être contredit avoir opéré une évaluation au plus juste, d'après les données connues au moment de la vente, du prix global de cession et s'il a déclaré la plus-value de cession de brevet correspondante, le chiffre d'affaires de la société Trilog s'est révélé plus élevé que prévu, de sorte que les sommes effectivement perçues par

l'intéressé ont excédé le prix estimé et déclaré en 2006. L'administration a considéré que M. F...était tenu de déclarer les excédents de prix de cession au fur et à mesure de leur encaissement, ce que le requérant conteste. En outre, les rehaussements mis à sa charge proviennent également, pour partie, de l'absence de déclaration par ces soins des plus-values résultant de la cession à la société Trilog de deux autres brevets, d'un montant moindre, au cours de l'année 2010.

III. Les questions sur lesquelles vous devrez vous pencher dans ce dossier, qui ne pose aucun problème de compétence ou de recevabilité, portent exclusivement sur le bien-fondé de l'imposition et des pénalités pour manquement délibéré.

A) La première porte sur le fait générateur de l'imposition, tant sous l'angle de la loi fiscale que de la doctrine. Le requérant soutient en effet que le fait générateur de l'imposition étant constitué par le transfert de propriété intervenu au moment de la cession du 1^{er} octobre 2006, l'administration n'est pas fondée à imposer les sommes perçues en vertu de cette cession et excédant les sommes prévisionnelles déjà déclarées au titre de l'année 2006.

Le I de l'article 93 quater du code général des impôts dispose que les plus-values réalisées sur des immobilisations sont soumises au régime des articles 39 *duodecies* et suivants de ce code, définissant le régime des plus-values professionnelles en matière commerciale. Son second alinéa précise que ce régime est applicable aux produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 *terdecies*, qui y inclut les plus-values nées de cession de brevets ainsi que les résultats nets de la concession de licences d'exploitations de ces brevets.

En matière de plus-values, il était traditionnellement admis par la jurisprudence administrative que le transfert de propriété constitue le fait générateur de l'imposition, et que ce transfert intervient, comme le prévoit l'article 1583 du code civil, dès l'instant que les parties ont convenu de la chose et du prix, quand bien même le paiement serait différé, échelonné ou même annulé (voyez une décision **Sieur X. du 26 mai 1976, n°00755, B**) et alors même que le prix ne serait pas parfaitement déterminé au jour de la cession, pourvu qu'il soit déterminable (voyez en ce sens une décision **Gonnord du 11 décembre 2008, n°296429, B**, aux conclusions d'Olléon ; une décision **Engelhard du 30 juin 2010, n°311826** ou encore une décision **Ministre du budget c/ Mme J...du 23 décembre 2011, n°324620**). Le requérant expose d'ailleurs par de longs développements l'analogie entre ces décisions et celles relatives au régime des clauses d'earn-out en matière de plus-value sur titres des particuliers.

Toutefois, en ce qui concerne précisément les plus-values de cession d'un élément d'actif relevant des bénéficiaires non commerciaux tel qu'une cession de brevet, le Conseil d'Etat a sérieusement infléchi sa jurisprudence habituelle en

jugeant, dans une décision du **12 mars 2014, M. et Mme E..., n°350443, B**, que si en principe la plus-value dégagée par la cession est imposable au titre de l'année au cours de laquelle s'opère le transfert de propriété, les versements ultérieurs excédant le montant prévisionnel initialement déclaré constituent des revenus au sens de l'article 12 du code général des impôts, qui sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été perçus. Cette interprétation, reprise en cœur par les juges du fond, contredit frontalement l'argumentation de M.F.... Celui-ci ne le conteste d'ailleurs pas vraiment, puisqu'il dit prendre acte de la position du Conseil d'Etat. Sur le terrain de la loi, l'administration était donc fondée à imposer, comme elle l'a fait, les excédents perçus au cours des années 2009 à 2012.

Sur le terrain de la doctrine fiscale, le requérant invoque d'abord la documentation de base 5 G 242 et 243 du 15 septembre 2000, selon laquelle, d'une part, la date de réalisation d'un élément d'actif est « celle à laquelle l'accord est intervenu, entre les parties, sur la chose et sur le prix » et, d'autre part, selon laquelle « le prix de cession d'un élément de l'actif affecté à l'exercice de la profession s'entend de la somme effectivement acquise au vendeur ». Toutefois, ces deux extraits, de formulation très générale, ne donnent aucune interprétation, distincte de la loi, dont M. F...pourrait se prévaloir. Et s'il invoque ensuite une réponse ministérielle au député Labbé du 22 juillet 1978, qui se borne à reprendre la jurisprudence ancienne du Conseil d'Etat, cette réponse ne porte pas sur le cas qui nous occupe, dans lesquels des excédents de perception seraient constatés au regard du prix évalué initialement par les parties, mais seulement le cas plus classique dans lequel le paiement fait l'objet d'un échelonnement. Aussi, vous pourrez écarter le moyen présenté par M. F... sur le fondement de la doctrine fiscale.

B) La seconde question sur laquelle il sera nécessaire de vous pencher en ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition, porte sur le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 151 *septies* du code général des impôts.

En vertu de cet article, sont exonérées totalement ou partiellement les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité artisanale, commerciale ou libérale, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. Caractérise l'existence d'une activité professionnelle, au sens de ces dispositions, la participation personnelle, directe et continue du contribuable à l'accomplissement des actes nécessaires à l'exploitation. S'agissant plus particulièrement des cessions de brevets, le Conseil d'Etat est venu préciser ces dispositions par une décision du **23 octobre 2002, M.C..., n°223084, B**. Dans cette décision, après avoir indiqué que le législateur n'avait pas entendu exclure du bénéfice de cette exonération les produits perçus par les inventeurs au titre de la cession ou de la concession de leurs brevets, la Haute juridiction énonce que pour bénéficier de cette exonération, le contribuable doit justifier que le bien

dont la cession a dégagé une plus-value a été affecté à l'une des activités professionnelles visées à l'article 151 *septies* et que celle-ci a été exercée pendant cinq ans avant la cession.

Si les deux parties citent cette décision, elles ne lui prêtent toutefois pas la même portée. M. F...expose pour sa part qu'il exerce depuis plus de vingt ans une activité d'inventeur, que le brevet Picot a été affecté à son activité professionnelle dans la mesure où il en a concédé l'exploitation, ce qui lui a permis de percevoir des recettes au titre de son activité d'inventeur, et que la condition tenant à la durée de cinq années porte non sur l'affectation du bien cédé mais sur l'exercice d'une activité. L'administration, de son côté, estime qu'il ressort de cette décision que, d'une part, la concession du brevet par licence d'exploitation ne peut être analysée comme l'affectation à une activité professionnelle, dès lors que l'inventeur n'exploite pas personnellement le brevet qu'il a mis au point et, d'autre part, que le brevet doit avoir été personnellement exploité pendant au moins cinq ans avant sa cession.

Qu'en-est il exactement ?

S'agissant du premier point, force est de constater que ni la décision C..., ni la décision plus récente **M. et Mme G...du 16 novembre 2016, n°387893** n'énoncent expressément que la concession d'une licence d'exploitation d'un brevet ferait obstacle à ce que le brevet soit regardé comme exploité par le contribuable dans le cadre d'une activité professionnelle. Au contraire, alors que l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy contre lequel M. et Mme G...se sont pourvus en cassation ne remettait pas expressément en cause la période durant laquelle l'exploitation du brevet avait été concédée à une société, le rapporteur public du Conseil d'Etat n'en a pas dit un mot dans ses conclusions. Et dans ses conclusions sous l'affaire C..., Pierre Collin énonce seulement (nous citons) : « *On pourrait, à première vue, objecter que l'activité d'inventeur se prête mal à la logique de cet article, dès lors que cette activité a pour objet même la mise au point et la cession de brevets et qu'il est dès lors difficile de faire le départ entre les recettes d'exploitations, dont le montant permet de déterminer si le contribuable entre dans le champ de l'exonération, et les plus-values exonérées. En effet, les recettes d'exploitation sont constituées, dans ce cas de figure, par les produits de cession des brevets et de concession des licences d'exploitation, qui sont assimilés à des plus-values par le I de l'article 93 quater. A première vue, on pourrait donc craindre que l'application de l'article 151 septies aux inventeur conduise à une exonération systématique et totale de leurs profits. Mais en réalité, les conditions posées par cet article conduisent à un mode d'application satisfaisant. Le bénéfice de l'exonération est en effet subordonné à la double condition que le bien objet de la plus value n'entre pas dans le champ d'application de l'article 691 et que l'activité dans le cadre de laquelle la plus-value est réalisée ait été exercée*

*pendant au moins cinq ans. La première condition n'est pas en cause ici puisque l'article 691 concerne des terrains, immeubles et droits à construire. La seconde, en revanche, a pour effet de limiter le champ de l'exonération aux produits de cession de brevet qui ont été exploités par leur inventeur pendant au moins cinq ans, c'est à dire aux cas dans lesquels le brevet constitue non un simple élément de stock destiné à être revendu mais un actif immobilisé qui concourt à la production de recettes d'exploitation distinctes de la plus-value de cession » (fin de citation), puis, un peu plus loin (nous citons) : « *Il nous semble que ces précédents conduisent à exclure du champ de l'exonération les produits perçus par des inventeurs qui se contentent de céder les brevets qu'ils mettent au point sans les exploiter, hypothèse dans laquelle recettes d'exploitation et plus-values de cession sont confondues* » (fin de citation). Pour finir, le commissaire du gouvernement n'écarte pas la demande de M. C...au motif que celui-ci aurait exploité son brevet par le biais d'une concession, mais uniquement parce que la réalité de cette exploitation n'était pas établie par ses seules déclarations d'impôt sur le revenu. Les deux seules véritables décisions rendues en la matière par les juges du Palais Royal ne vont donc pas clairement dans le sens de l'administration. L'arrêt de la **cour administrative d'appel de Paris du 21 octobre 2005, M.H..., n°01PA03432**, devenu définitif à la suite d'une décision de non admission du pourvoi dirigé contre lui, tend également à confirmer l'approche du requérant, puisque la cour y indique que M. H...ne peut être regardé comme ayant affecté son brevet à une activité professionnelle avant la date à laquelle il a concédé une licence exclusive d'exploitation de ses brevets à une société. En revanche, mais vous savez comme cette donnée peut être difficile à manier, le Conseil d'Etat n'a pas admis le pourvoi dirigé contre un arrêt de la **cour administrative d'appel de Lyon du 15 juin 2015, M.D..., n°13LY00382**, dans lequel la cour a refusé le bénéfice de l'exonération au motif qu'une concession de licence d'exploitation ne pouvait être regardée comme l'exercice d'une activité professionnelle.*

Quoi qu'il en soit, s'agissant du second point, vous ne pourrez que donner tort à M.F.... En effet, toutes les décisions que nous venons de citer recherchent si l'activité d'exploitation du brevet, et non la seule activité d'inventeur, a été exercée durant cinq ans avant la cession. Toute autre interprétation conduirait, ainsi que Pierre Collin l'énonçait dans les conclusions précitées, à confondre recettes d'exploitation et plus-value professionnelles et à exonérer, *de facto*, l'ensemble des plus-values de cession de brevet inférieures à un certain montant perçues par les inventeurs professionnels, ce qui n'est pas l'esprit du texte.

En l'espèce, en ce qui concerne le brevet Picot, celui-ci a été déposé en 2005, concédé au début de l'année 2006 et enfin cédé le 1^{er} octobre 2006. Le requérant ne peut donc se prévaloir d'une activité professionnelle d'exploitation de ce brevet durant cinq ans avant la cession, puisque le brevet lui-même avait

été déposé un an plus tôt. Quant aux brevets Taraudage et Rotule, dont vous ignorez tout, M. F...ne justifie pas davantage les avoir exploités durant une durée de cinq ans précédant leur cession, au cours de l'année 2010.

Aussi, vous ne pourrez faire droit à la demande de M. F...tendant à bénéficier du régime d'exonération prévu par l'article 151 *septies* du code général des impôts.

C) Reste une dernière question, portant sur les pénalités pour manquement délibéré dont le vérificateur a assorti les suppléments d'impôt sur le revenu mis à la charge de M.F.... Vous savez qu'en la matière, il incombe à l'administration de justifier l'intention du contribuable d'éluder l'imposition, ainsi qu'en dispose l'article L. 195 A du livre des procédures fiscales. Tel n'est pas le cas lorsque le désaccord porte sur une mauvaise interprétation de la loi fiscale par le contribuable de bonne foi. En l'espèce, l'administration motive ces pénalités par l'importance des sommes, par le fait que M. F...exerce son activité d'inventeur depuis plus de vingt ans et par le fait que ses déclarations de taxe sur la valeur ajoutée sont incohérentes avec celles déposées en matière d'impôt sur le revenu.

Toutefois, s'agissant de la plus-value née de la cession du brevet Picot, ainsi que nous vous l'exposons longuement dans la première partie de nos conclusions, c'est à la suite d'un sérieux infléchissement de la jurisprudence traditionnelle sur le fait générateur de l'imposition, bien postérieur aux années en litige, que le Conseil d'Etat a estimé que les sommes excédant la plus-value initialement évaluée et déclarée devaient être imposées au titre de l'année de leur perception, au fur et à mesure de leur encaissement. Et s'il est vrai que la solution n'était pas totalement inédite, dans la mesure où la Cour administrative d'appel de Paris avait commencé à statuer en ce sens et où d'autres frémissements dans la jurisprudence se faisaient sentir, rien dans les arrêts fichés au recueil par le Conseil ni dans la doctrine administrative n'imposait clairement au contribuable de déclarer les sommes excédentaires, qu'il pouvait dès lors regarder légitimement comme imputables à une année d'imposition prescrite. Et ce d'autant plus, nous vous l'avons dit, que la jurisprudence se montre parfois impitoyable avec le contribuable en la matière, notamment quand le prix n'a finalement jamais été perçu. Quant au grief sur l'incohérence de sa position au regard de ses déclarations de taxe sur la valeur ajoutée, M. F...énonce avec raison que les règles d'exigibilité sont différentes de celles applicables en matière d'impôt sur le revenu, puisque la taxe sur la valeur ajoutée est exigible au moment de l'encaissement des sommes, et non au moment du transfert de propriété. Nous vous proposons donc, dans ces conditions et quelle que soit l'importance des somme en litige, de considérer que l'administration n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, que M. F...aurait sciemment omis de déclarer les sommes litigieuses.

En revanche, s'agissant des deux brevets Taraudage et Rotule, le requérant n'a tout simplement pas déclaré les plus-values perçues à ce titre. Or, inventeur depuis de nombreuses années, il n'était pas sans savoir que de telles sommes devaient être déclarées, et ce d'autant plus qu'il l'avait fait pour son précédent brevet Picot. Si M. F...fait état d'un oubli au regard des faibles sommes en litige, il ne justifie cet oubli, peu crédible, par aucune circonstance particulière. Aussi, nous vous proposons de considérer que l'administration justifie, en ce qui concerne ces rehaussements, d'un manquement délibéré de la part de M.F....

PCMNC :

- **à la décharge partielle des pénalités pour manquement délibéré mises à la charge de M. F...au titre des années 2009 à 2012 ;**
- **à ce qu'une somme de 1 500 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;**
- **et enfin, au rejet du surplus des conclusions présentées par le requérant.**

