

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE CERGY PONTOISE**

cl

N° 1506745

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. A...F...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Claire Chabrol
Rapporteur

Le tribunal administratif de Cergy-Pontoise

Mme Aurore Fougères
Rapporteur public

(8^{ème} chambre)

Audience du 20 septembre 2017

Lecture du 4 octobre 2017

19-04-02-05-01

C

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires enregistrés les 30 juillet 2015, 17 avril 2017 et 12 septembre 2017, M. A... F..., représenté par MeB..., demande au tribunal de :

1°) prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales auxquelles il a été assujetti au titre des années 2009 à 2012 ;

2°) condamner l'Etat à lui verser la somme de 5 000 euros au titre de l'article L.761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- Il s'est fondé sur la jurisprudence bien établie et sur la doctrine D. Adm. 5G-242 n° 7 du 15 septembre 2000 pour rattacher la totalité de la plus-value de cession à l'année d'apport du brevet « Picots » à la société Trilogiq, soit à l'année 2006, et non au fur et à mesure de l'encaissement du prix, alors même que seule la partie fixe du prix avait été perçue à l'époque ;
- il prend acte de l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 12 mars 2014 aux termes duquel il a été jugé que la fraction constitutive de versement excédentaire résultant de la cession d'un brevet est également une plus-value à long terme de telle sorte que c'est une recette imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux au fur

- et à mesure de son encaissement ; il considère toutefois qu'il s'agit d'une solution inédite ;
- la concession d'un brevet ne fait pas obstacle à l'application du dispositif d'exonération de l'article 151 septies du code général des impôts au profit de l'inventeur concédant ; les plus values représentatives des versements complémentaires qu'il a perçues sont ainsi toutes éligibles à l'exonération prévue par l'article 151 septies du code général des impôts dans la mesure où :
 - o aucun élément ne permet de contester valablement le caractère professionnel de son activité d'inventeur au sens de l'article 151 septies ;
 - o la condition d'exercice depuis au moins cinq ans est remplie ;
 - o la condition de recette est également remplie pour chacune des quatre années concernées dès lors qu'il n'avait plus de brevet en concession durant cette période ;
 - les plus-values afférentes à deux brevets connexes qu'il a cédés fin 2010 à la société Trilogiq sont également exonérées en application de l'article 151 septies ;
 - sa bonne foi ne peut être mise en cause ; l'intention de dissimulation manque pour fonder les pénalités pour manquement délibéré ; la différence de traitement des compléments de prix de cession au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, qui a été considérée invraisemblable, est simplement dictée par les dispositions du code général des impôts ; s'agissant des plus-values afférentes aux deux cessions de 2010 d'un montant plus modeste, il s'agit de simples oublis, insusceptibles d'être regardés comme des dissimulations.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 10 février 2016 et 30 juin 2017, le directeur départemental des finances publiques Île-de-France Est conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir qu'aucun des moyens soulevés par le requérant n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Chabrol,
- les conclusions de Mme Fougères, rapporteur public.

1. Considérant que, dans le cadre de l'exercice de son activité d'exploitation de brevets pour laquelle il est immatriculé depuis le 1^{er} février 1994, M. F...a cédé le 1^{er} octobre 2006 à la société Trilogiq dont il est le président un brevet dit « Picots », déposé le 8 décembre 2005 ; qu'à l'issue de la vérification de comptabilité de son activité, des rehaussements lui ont été proposés en matière de taxe sur la valeur ajoutée et de bénéfices non commerciaux ; que, par la présente requête, M. F...demande au tribunal la décharge des impositions supplémentaires auxquelles il a été soumis au titre des années 2009 à 2012 s'agissant de l'impôt sur le revenu, de la contribution sur les hauts revenus et des contributions sociales ;

Sur les conclusions à fin de décharge

En ce qui concerne le principe de l'imposition :

2. Considérant, qu'aux termes de l'article 12 du code général des impôts : « *L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année.* » ; qu'aux termes du I de l'article 93 quater du même code, dans sa rédaction applicable aux impositions litigieuses : « *Les plus-values réalisées sur des immobilisations sont soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies. Ce régime est également applicable aux produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecies quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire ainsi qu'aux produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux par leur auteur, personne physique.* » ; qu'aux termes de l'article 39 terdecies du même code, dans sa rédaction applicable à l'espèce : « *1. Le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values de cession de brevets, d'inventions brevetables ou de perfectionnements qui y ont été apportés, ainsi qu'au résultat net de la concession de licences d'exploitation des mêmes éléments (...)* » ; qu'aux termes de l'article 39 quindecies du même code : « *I. 1 (...) le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 16 % (...)* » ; qu'enfin, aux termes de l'article 1583 du code civil, la vente « *est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé.* » ;

3. Considérant que la plus-value dégagée par la cession d'un bien visé au I de l'article 93 quater est imposable au titre de l'année au cours de laquelle s'opère le transfert de propriété ; que ce transfert s'opère à la date choisie par les parties sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'une partie du prix de cession sera payée ultérieurement sous la forme de versements indexés sur l'activité ou le chiffre d'affaires créé par l'exploitation du bien vendu, dès lors que tous les éléments permettant de calculer le prix de cession sont déterminés et ne dépendent plus de la volonté des parties ou de la réalisation d'accords ultérieurs ; qu'il incombe au cédant, lorsqu'il déclare ses revenus de l'année au cours de laquelle le transfert de propriété est intervenu, d'estimer, avec la plus grande précision possible, le cas échéant sous le contrôle de l'administration, le montant de la plus-value ainsi réalisée en tenant compte de la part fixe de la rémunération et de la part indexée qui lui sera ultérieurement versée ; que si la totalité de la plus-value, comprenant la part ainsi évaluée et déclarée ainsi que, le cas échéant, la part des versements ultérieurs excédant ce montant, bénéficie, en vertu de l'article 39 quindecies du code général des impôts, du taux réduit d'imposition, la plus-value initialement estimée doit être rattachée à l'année d'imposition au cours de laquelle le transfert de propriété est intervenu, tandis que les versements ultérieurs excédant cette estimation constituent des revenus au sens de l'article 12 du même code, imposables au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été perçus ;

4. Considérant qu'il résulte de l'instruction que le 1^{er} octobre 2006, M. F...a cédé à la société Trilogiq dont il était le président, un brevet dits « Picots » moyennant une rémunération fixe de 496 000 euros et une partie variable égale à 4 % hors taxe du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice de cession et des cinq exercices suivants, soit jusqu'à l'exercice clos le 31 mars 2012 ; qu'au titre de sa déclaration de revenus pour l'année 2006, M. F... a déclaré, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, une plus-value totale estimée à 1 018 433 euros ; qu'à la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a constaté que le requérant a perçu des compléments de prix au titre des années 2007 à 2012 qui n'ont pas été déclarés à l'impôt sur le revenu, le montant total des annuités perçues par le contribuable excédant l'évaluation initiale de sa plus-value, et a réintégré au revenu imposable du requérant les sommes correspondant aux

versements perçus au cours de ces années et excédant le montant de la plus-value initialement évaluée, en les taxant comme plus-values à long terme ; que ce faisant, l'administration, a fait une correcte application de la législation applicable ; que la circonstance que la jurisprudence relative aux clauses d'earn out conclut que la date à laquelle la cession des titres d'une société doit être regardée comme réalisée est celle par laquelle s'opère entre les parties, indépendamment des modalités de paiement, le transfert de propriété est sans incidence sur l'appréciation des modalités de la présente cession ;

5. Considérant que si M. F...entend se prévaloir des énonciations de la documentation de base 5 G-242 n° 7 et 5-G-243 n° 2 du 15 septembre 2000, c'est inutilement dès lors que cette instruction ne donne pas de la loi fiscale une interprétation différente de celle indiqué ci-avant ; que M. F...n'est pas davantage fondé à se prévaloir de la réponse ministérielle Labbé (A.N. – 22 juillet 1978 – p. 4103) dans les prévisions de laquelle il n'entre pas dès lors que le prix de vente de son brevet lui a été versé par fractions au titre d'années ultérieures à celle de la cession;

En ce qui concerne le bénéfice de l'exonération prévu par l'article 151 septies du code général des impôts :

6. Considérant que les dispositions de l'article 151 septies du code général des impôts applicables aux années en litige prévoient que les plus values de cession réalisées dans le cadre d'une activité artisanale, commerciale, industrielle, agricole ou libérale sont, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans et que le bien n'entre pas dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G, exonérés d'imposition dans des proportions variables selon le montant des recettes annuelles et la nature de l'activité exercée ; que le législateur n'a pas entendu exclure du bénéfice de l'exonération prévue à cet article les produits perçus par les inventeurs au titre de la cession ou de la concession de leurs brevets ; que, cependant, pour bénéficier de l'exonération prévue par ces dispositions, le contribuable doit justifier que le bien dont la cession a dégagé une plus-value a été affecté à l'une des activités professionnelles qui y sont visées et que celle-ci a été exercée pendant cinq ans avant la cession ;

7. Considérant que s'il n'est pas contesté que M. F...a exercé une activité d'inventeur depuis 1994, il n'établit cependant pas avoir participé de manière continue, personnellement et directement, ni même, en tout état de cause, par l'intermédiaire de la société Trilogiq dont il était le président, à l'exploitation du brevet « Picots » pendant cinq années avant le 1^{er} octobre 2006, date à laquelle il a cédé ce brevet à la société Trilogiq, pas plus qu'il ne rapporte la preuve qui lui incombe d'avoir exploité pendant au moins cinq ans les deux brevets « Taraudage intégré » et « Rotule de liaison », cédés à la même société en 2010 ; que, dans ces conditions, M. F...n'établit nullement que, préalablement à sa décision de concéder ces brevets, lesdits brevets étaient affectés à l'exercice de son activité professionnelle depuis au moins cinq années ; que, par suite, M. F...n'est pas fondé à soutenir que les plus-values réalisées au titre de la cession des brevets en litige devaient être exonérées en application des dispositions précitées de l'article 151 septies;

8. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fin de décharge des impositions contestées doivent être rejetées ;

Sur les pénalités pour manquement délibéré :

9. Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : « *Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette et la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : a. 40 % en cas de manquement délibéré (...)* » ;

10. Considérant que, s'agissant de la cession du brevets « Picots », compte tenu des incertitudes sur le régime d'imposition des suppléments de prix sur les plus-values, et de l'évolution de la jurisprudence en la matière, M. F...ne peut être regardé comme ayant délibérément soustrait à l'impôt les sommes ayant fait l'objet des redressements en litige ; qu'il est par suite fondé à demander la décharge des pénalités y afférentes ; que s'agissant, en revanche, des cessions des autres brevets, il résulte des dires mêmes de M. F...qu'il s'agit d'un oubli de déclaration, lequel ne saurait justifier la décharge sollicitée ; que par suite, c'est à bon droit que l'administration a appliqué la majoration de 40 % prévue par l'article 1729 du code général des impôts sur les redressements afférents aux plus-values dégagées sur la cession de ces deux seuls brevets ;

Sur les conclusions sur le fondement de l'article L.761-1 du code de justice administrative.

11. Considérant que dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de M. F...fondée sur les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DECIDE :

Article 1^{er} : M. F...est déchargé des pénalités afférentes au chef de redressement relatif à l'imposition des plus-values constatées sur les compléments de prix versés postérieurement à la cession du brevet « Picots ».

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête de M. F...est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à M. A...F...et au directeur départemental des finances publiques Île-de-France Est.

Délibéré après l'audience du 20 septembre 2017, à laquelle siégeaient :

M. Boutou, président,
Mme Chabrol, premier conseiller,
M. Chabauty, premier conseiller,

Lu en audience publique le 4 octobre 2017