

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

CAA de LYON
2ème chambre
6 août 2020, 18LY03432

Président : M. PRUVOST
Rapporteur : M. Dominique PRUVOST
Rapporteur public : Mme CONESA-TERRADE
Avocat(s) : Jean-Paul DELEMONTX

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure

M. C... A... a demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée auxquels il a été assujéti au titre de la période du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2011 ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1602618 du 29 juin 2018, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour

Par une requête enregistrée le 6 septembre 2018, M. A..., représenté par Me D..., demande à la cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Grenoble du 29 juin 2018 ;
- 2°) de prononcer la décharge de ces impositions et pénalités correspondantes ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- le contrôle n'a pas été précédé d'un avis préalable ;
- la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'a pas été saisie alors qu'elle était compétente pour donner un avis sur le différend ;
- l'administration ne rapporte pas la preuve d'une activité occulte de cessions de parts de copropriété de brevets, distincte de celle de l'indivision et/ou société de fait qui détient et exploite les brevets, ayant pour effet de rendre les cessions passibles de la taxe sur la valeur

ajoutée et de les rendre imposables à l'impôt sur le revenu en tant que bénéfices non commerciaux ;

– la détention de parts sociales n'est pas une activité économique conférant aux membres d'une société de personnes la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ;

– aucune disposition n'impose la déclaration des cessions de parts en l'absence de plus-value ;

– les cessions de parts de sociétés de personnes relèvent du régime des cessions d'actif professionnel ;

– les cessions portant sur des droits sociaux sont soumises aux droits d'enregistrement en vertu du I de l'article 726 du code général des impôts.

Par un mémoire enregistré le 19 mars 2019, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

— l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle à l'issue duquel ont été notifiés les rappels de taxe sur la valeur ajoutée a bien été précédé de l'envoi d'un avis de vérification ; en tout état de cause, ce contrôle a mis en évidence des conditions d'exercice non déclarées de l'activité de sorte que l'administration était dispensée de procéder à une vérification de comptabilité en vertu de l'article L. 47 C du livre des procédures fiscales ; l'activité de cession de parts de copropriété est réputée avoir été exercée de manière occulte, au sens de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable aux délais expirés postérieurement au 31 décembre 2009 ;

– les cessions de parts de copropriété de brevets, qui constituent une activité économique, entrent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ;

– les droits ont été à bon droit établis au nom du contribuable dès lors que c'est lui et non la société de fait qui a cédé les quotes-parts et encaissé les sommes ;

– l'abandon des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au cours de la procédure contentieuse ne constitue pas une prise de position formelle ;

– la proposition de rectification du 18 décembre 2012 a valablement interrompu la prescription s'agissant de l'année 2009 quand bien même elle a été annulée par la proposition de rectification du 5 septembre 2013 ; en tout état de cause, le délai de reprise spécial de dix ans prévu à l'article L. 169 du livre des procédures fiscales mis en oeuvre par l'administration est applicable ;

– la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'est pas compétente pour connaître d'une question portant sur l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de cessions de parts de copropriété de brevets.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de la propriété intellectuelle ;
- le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l’audience ;

Après avoir entendu au cours de l’audience publique :

- le rapport de M. Pruvost, président,
- et les conclusions de Mme F..., rapporteure publique ;

Considérant ce qui suit :

1. M. A... est l’inventeur d’un dispositif de transmission digitale sécurisée des données qui a fait l’objet de brevets délivrés en France et à l’étranger à partir de 2002. A la suite d’un examen contradictoire de situation fiscale personnelle de M. et Mme A... portant sur les années 2009, 2010 et 2011, l’administration, estimant que des sommes, d’un montant de 225 000 euros en 2009 et de 480 000 euros en 2011, créditées sur leurs comptes bancaires provenant de la cession de parts de copropriété de brevets étaient passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, a rappelé les droits correspondants suivant la procédure contradictoire et mis à la charge de M. A... les droits de taxe sur la valeur ajoutée correspondants au moyen d’un avis de mise en recouvrement du 14 février 2014 portant sur un montant total de 143 794 € en droits et intérêts de retard. M. A... relève appel du jugement par lequel le tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande de décharge de cette imposition et des intérêts de retard correspondants.

Sur le bien-fondé de l’imposition :

2. D’une part, aux termes de l’article 256 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la période d’imposition en litige : « I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (...) les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (...) / IV. 1° Les opérations autres que celles qui sont définies au II, notamment la cession ou la concession de biens meubles incorporels (...) sont considérées comme des prestations de services ». Aux termes de l’article 256 A du même code : « Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. (...) / Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services (...). Est

notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

3. D'autre part, aux termes de l'article L. 613-29 du code de la propriété intellectuelle : « La copropriété d'une demande de brevet ou d'un brevet est régie par les dispositions suivantes : / a) Chacun des copropriétaires peut exploiter l'invention à son profit, sauf à indemniser équitablement les autres copropriétaires qui n'exploitent pas personnellement l'invention ou qui n'ont pas concédé de licences d'exploitation. A défaut d'accord amiable, cette indemnité est fixée par le tribunal de grande instance. / b) Chacun des copropriétaires peut agir en contrefaçon à son seul profit. (...) / c) Chacun des copropriétaires peut concéder à un tiers une licence d'exploitation non exclusive à son profit, sauf à indemniser équitablement les autres copropriétaires qui n'exploitent pas personnellement l'invention ou qui n'ont pas concédé de licence d'exploitation. A défaut d'accord amiable, cette indemnité est fixée par le tribunal de grande instance. / Toutefois, le projet de concession doit être notifié aux autres copropriétaires accompagné d'une offre de cession de la quote-part à un prix déterminé. / Dans un délai de trois mois suivant cette notification, l'un quelconque des copropriétaires peut s'opposer à la concession de licence à la condition d'acquiescer la quote-part de celui qui désire accorder la licence. / A défaut d'accord dans le délai prévu à l'alinéa précédent, le prix est fixé par le tribunal de grande instance. Les parties disposent d'un délai d'un mois à compter de la notification du jugement ou, en cas d'appel, de l'arrêt, pour renoncer à la concession de la licence ou à l'achat de la part de copropriété sans préjudice des dommages-intérêts qui peuvent être dus (...) / d) Une licence d'exploitation exclusive ne peut être accordée qu'avec l'accord de tous les copropriétaires ou par autorisation de justice / e) Chaque copropriétaire peut, à tout moment, céder sa quote-part (...) » ; que l'article L. 613-30 du même code dispose : « Les articles 815 et suivants, les articles 1873-1 et suivants, ainsi que les articles 883 et suivants du code civil ne sont pas applicables à la copropriété d'une demande de brevet ou d'un brevet ».

4. Il résulte de ces dispositions que la détention d'une quote-part dans la copropriété de brevet, qui n'est pas soumise au régime légal de l'indivision prévu par les articles 815 et suivants du code civil, permet au bénéficiaire d'exploiter le brevet à son profit, de concéder à un tiers une licence d'exploitation non exclusive à son profit et, avec l'accord des autres copropriétaires ou par autorisation de justice, d'accorder une licence d'exploitation exclusive. Par suite, la cession par un copropriétaire de sa quote-part à un tiers à la copropriété a pour effet de transférer à ce tiers les droits d'exploitation du brevet attachés à la seule qualité de copropriétaire. Contrairement à ce que soutient M. A..., une telle opération effectuée à titre onéreux ne peut être regardée comme une simple transmission du droit de propriété mais, eu égard à sa nature, constitue une activité économique au sens de l'article 256 A du code général des impôts. Elle est dès lors passible de la taxe sur la valeur ajoutée, quel que soit le mode de rémunération de la cession et alors même que le cédant n'en aurait retiré qu'une recette unique.

5. En l'espèce, il résulte de l'instruction que M. A... a remis au vérificateur, au cours du contrôle, deux règlements de copropriété de brevets établis en 2008 et 2009 et des protocoles d'accord conclus avec différentes sociétés en 2011. Il ne conteste pas que les sommes de 225 000 euros encaissées en 2009 sur les comptes bancaires du foyer fiscal, proviennent de

trois cessions de quotes-parts de copropriété de brevets détenues depuis 2008, date de la mise en copropriété des brevets, ou qui avaient été abandonnées à son profit en 2009 par les autres copropriétaires, lesquelles ont été consenties au prix de 145 000, 30 000 et 50 000 euros. M. A... ne conteste pas non plus que les encaissements de 2011, d'un montant total de 480 000 euros, constituent le produit de cinq cessions de quotes-parts de copropriété de brevets pour des montants de 20 000, 125 000, 125 000, 200 000, 10 000 euros. Ces cessions ont eu pour effet de transférer aux cessionnaires, qui n'étaient pas antérieurement copropriétaires, les droits d'exploitation des brevets attachés à la qualité de copropriétaire. C'est dès lors par une exacte application des dispositions précitées que l'administration a estimé que les sommes se rapportant à des cessions de quotes-parts de propriété de brevets étaient passibles de la taxe sur la valeur ajoutée.

6. Le requérant fait valoir que l'administration ne rapporte pas la preuve d'une activité occulte de cession de parts de copropriété de brevets, distincte de celle de l'indivision et/ou société de fait qu'il a formée avec les autres copropriétaires. Ainsi qu'il a été dit au point 3 ci-dessus, le code de la propriété intellectuelle exclut l'application du régime de l'indivision, qu'il soit légal ou conventionnel, à la copropriété de brevet. S'il est établi qu'une déclaration « d'exploitation en commun de brevets » au nom de A...-Claustres-Contat-Carai a été déposée auprès du centre de formalités des entreprises, le 15 octobre 2010, et qu'une déclaration de taxe sur la valeur ajoutée faisant ressortir un crédit de taxe déductible à rembourser, qui a d'ailleurs donné lieu à un contrôle ponctuel de l'administration, a été souscrite par la société de fait, au titre de l'exercice 2011, il ne résulte ni de cette dernière déclaration ni d'aucun autre élément du dossier que les parts de copropriété de brevets en cause auraient été cédées par cette société de fait. Dans ces conditions, si M. A... entend soutenir, pour la première fois en appel, que la taxe sur la valeur ajoutée due au titre de ces cessions aurait dû être établie au nom de la société de fait, ce moyen ne peut, en tout état de cause, qu'être écarté.

7. Enfin, en cédant des parts de copropriété de brevets, M. A... n'a pas cédé des parts sociales de société. Il n'est donc pas fondé à invoquer le I de l'article 726 du code général des impôts qui soumet les cessions de parts sociales aux droits d'enregistrement, ni fondé à soutenir que le simple exercice d'un droit de propriété n'est pas une activité économique conférant la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

8. Le ministre soutient, sans être contredit, que, conformément aux exigences de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales, M. et Mme A... ont été informés de l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle diligenté à leur rencontre au moyen d'un avis daté du 26 septembre 2012. Le moyen tiré de ce que le contrôle n'a pas été précédé d'un « avis préalable » doit être écarté comme manquant en fait.

9. Enfin, à l'appui de ses conclusions, M. A... reprend en appel le moyen qu'il avait invoqué en première instance et tiré de ce que la procédure serait irrégulière faute de consultation de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Ce moyen doit être écarté par adoption des motifs retenus par le tribunal administratif de Grenoble.

10. Il résulte de ce qui précède que M. A... n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande. Par voie de conséquence, ses conclusions tendant au bénéfice à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être rejetées.

DECIDE :

Article 1er : La requête de M. A... est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. C... A... et au ministre délégué en charge des comptes publics.

Délibéré après l'audience du 23 juin 2020, à laquelle siégeaient :

M. Pruvost, président de chambre,
Mme B... présidente-assesseuse,
Mme G..., première conseillère.

Lu en audience publique le 6 août 2020.