



Conseil d'Etat - 9ème et 10ème sous-sections réunies

3 septembre 2008

M. et Mme Michel A et Mme Annick A

Rejet partiel

Décision attaquée : Cour administrative d'appel de Nantes du 30 octobre 2006

Sources :

Références au greffe :

- Pourvois n°300420, 300421, 300422

Références de publication :

- <http://www.legifrance.gouv.fr>
 - Publié au recueil Lebon
-

La décision :

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu 1°), sous le n° **300420**, le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 8 janvier et 6 avril 2007 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. et Mme Michel A, demeurant ... ; M. et Mme A demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt du 30 octobre 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes, après avoir constaté qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur les conclusions de leur requête à concurrence des sommes de 22 284,46 euros, en ce qui concerne les intérêts de retard dont a été assorti le complément d'impôt sur le revenu mis à leur charge au titre de l'année 1995, a rejeté le surplus de leurs conclusions tendant à l'annulation du jugement du 23 juin 2005 du tribunal administratif de Rennes rejetant leur demande tendant à la décharge de cette imposition supplémentaire ;

2°) réglant l'affaire au fond, de prononcer la décharge de l'imposition en litige ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 800 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu 2°), sous le n° **300421**, le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 8 janvier et 6 avril 2007 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour Mme Annick A, demeurant ... ; Mme A demande au Conseil d'Etat :





1°) d'annuler l'arrêt du 30 octobre 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes, après avoir constaté qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête de Mme A, à concurrence des sommes de 5 674,91 euros et 1 759 euros, en ce qui concerne les intérêts de retard et la majoration de 10 % prévue par l'article 1728 du code général des impôts, dont ont été assortis les compléments de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 1995, a rejeté le surplus des conclusions de sa requête tendant à l'annulation du jugement du 23 juin 2005 du tribunal administratif de Rennes rejetant sa demande tendant à la décharge de ces impositions ;

2°) réglant l'affaire au fond, de prononcer la décharge des impositions en litige ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 800 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu 3°), sous le n° **300422**, le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 8 janvier et 6 avril 2007 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Michel A, demeurant ... ; M. A demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt du 30 octobre 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes, après avoir constaté qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête de M. A, à concurrence des sommes de 6 994,97 euros et 1 984,28 euros, en ce qui concerne les intérêts de retard et la majoration de 10 % prévue par l'article 1728 du code général des impôts, dont ont été assortis les compléments de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 1995, a rejeté le surplus des conclusions de sa requête tendant à l'annulation du jugement du 23 juin 2005 du tribunal administratif de Rennes rejetant sa demande tendant à la décharge de ces impositions ;

2°) réglant l'affaire au fond, de prononcer la décharge des impositions en litige ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 800 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces des dossiers ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Benoit Bohnert, Maître des Requêtes,
- les observations de la SCP Célice, Blancpain, Soltner, avocat de M. et Mme A ;
- les conclusions de M. Laurent Vallée, Commissaire du gouvernement ;

Considérant que les trois pourvois visés ci-dessus présentent à juger des questions semblables ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, d'une part, Mme A a enregistré le 19 janvier 1982 à l'Institut national de la propriété industrielle (INPI) la





marque Le Monde des Croisières, portant sur la location et l'affrètement de bateaux de plaisance, ainsi que sur l'organisation de croisières et de voyages ; que, d'autre part, M. A a enregistré le 28 octobre 1991 à l'INPI la marque Apache, pour une activité de construction navale de voiliers ; que par deux contrats en date respectivement des 25 août 1982 et 1er décembre 1991, M. et Mme A ont concédé à titre gratuit à la SARL Le Monde des Croisières, anciennement dénommée Mondojet, dont ils possédaient conjointement la totalité des parts, le droit exclusif d'exploitation de ces marques pour l'ensemble des produits et services proposés à la clientèle et autorisé cette société à utiliser la marque Le Monde des Croisières pour sa dénomination sociale ; que, par actes des 3 janvier et 10 mai 1995, la SARL Le Monde des Croisières a acquis respectivement de M. et Mme A la propriété de la marque Apache, au prix de 830 000 F, et celle de la marque Le Monde des Croisières, au prix de 736 000 F ; que dans le cadre d'un examen d'ensemble de leur situation fiscale personnelle entrepris au titre des années 1995, 1996 et 1997, l'administration fiscale a qualifié ces sommes, portées au crédit des comptes courants d'associés ouverts au nom des intéressés dans les écritures comptables de la société, de recettes d'exploitation et les a imposées comme telles entre les mains de M. et Mme A dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ; que l'administration a également estimé que ces cessions constituaient des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée tel que défini par les dispositions des I et IV-1° de l'article 256 du code général des impôts et mis à la charge des requérants des rappels de taxe pour des montants s'élevant respectivement à 115 427 F au titre de la cession de la marque Le Monde des Croisières et 130 169 F au titre de la vente de la marque Apache ; que M. et Mme A se pourvoient en cassation contre les arrêts du 30 octobre 2006 par lesquels la cour administrative d'appel de Nantes, après avoir constaté un non-lieu partiel à statuer sur les conclusions de leurs requêtes, à concurrence des sommes dégrevées en cours d'instance par l'administration fiscale, a rejeté le surplus de leurs conclusions tendant à l'annulation des jugements du 23 juin 2005 par lesquels le tribunal administratif de Rennes a rejeté leurs demandes tendant à la décharge des impositions supplémentaires qui leur ont été assignées en matière d'impôt sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée ;

En ce qui concerne les cotisations supplémentaires mises à la charge de M. et Mme A au titre de l'impôt sur le revenu :

Considérant qu'aux termes de l'article 34 du code général des impôts : Sont considérés comme bénéfiques industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale (...). ; qu'aux termes du 1 de l'article 38 du même code : (...) le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif (...) ; qu'aux termes de l'article 39 du code de l'impôt sur le revenu : 1. Par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme. / 2. Le régime des plus-values à court terme est applicable : / a. Aux plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou créés depuis moins de deux ans (...) / 3. Le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que celles définies au 2 (...) ; qu'aux termes, enfin, du premier alinéa du I-1 de l'article 39 du code de l'impôt sur le revenu : (...) le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 16 % ;



Considérant qu'il résulte de la combinaison des textes précités, d'une part, que, compte tenu de la nature de cet actif incorporel, le produit retiré par une personne physique de la cession de son droit sur une marque ou un nom commercial doit être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et, d'autre part, qu'à l'exception du cas dans lequel la personne physique concernée exerce à titre habituel une activité de création de marques commerciales pour le compte d'autrui ou de négoce de tels produits et des situations dans lesquelles l'opération de vente d'une marque doit s'analyser en réalité comme une concession ou une location de l'appellation commerciale en cause, la cession par une personne physique de son droit sur une marque ou un nom commercial doit être réputée porter, compte tenu de la nature de cet actif incorporel, sur un élément d'actif immobilisé dès lors que le dépôt d'une marque par son propriétaire, eu égard aux droits qui y sont attachés, est potentiellement une source de revenus futurs ; que par suite, la plus-value éventuellement constatée lors de la cession de cette marque ou de ce nom commercial relève du régime d'imposition défini à l'article 39 duodecies du code général des impôts, sous les conditions définies par cet article, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que les droits concernés n'ont été ni exploités personnellement par le cédant, ni productifs de revenus pour ce dernier antérieurement à la date à laquelle il s'en est dessaisi ;

Considérant que la cour a relevé dans les motifs de l'arrêt attaqué que, d'une part, M. et Mme A n'ont pas eux-mêmes exploité les deux marques susmentionnées, et d'autre part, s'ils ont mis ces marques, préalablement à leur cession, à la disposition de la SARL dont ils étaient les seuls associés, laquelle en avait fait une exploitation commerciale dans le cadre de son activité d'agence de voyage, de location de bateaux, d'organisation de croisières et de construction navale, il était constant que cette mise à disposition a été consentie à titre gratuit ; qu'en se fondant sur ce seul constat pour en déduire que les marques en cause n'ont pu représenter pour les intéressés une source régulière de profits de nature à permettre de les regarder comme un élément incorporel de l'actif immobilisé, et juger que, par suite, l'administration était fondée à soutenir que le produit de leur cession n'entraîne pas dans le champ d'application des dispositions précitées de l'article 39 duodecies du code général des impôts, la cour administrative d'appel de Nantes a commis une erreur de droit ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. et Mme A sont fondés à demander l'annulation de l'article 2 de l'arrêt qu'ils attaquent par le pourvoi formé sous le n° 300420 ;

En ce qui concerne les rappels de taxe sur la valeur ajoutée relatifs à la période du 1er janvier au 31 décembre 1995 :

Considérant qu'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 (...) ; qu'aux termes du premier alinéa 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 troisième 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 ; qu'aux termes du troisième alinéa de cet article : 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 ;

Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'après avoir enregistré respectivement les 19 janvier 1982 et 28 octobre 1991 à l'Institut national de la propriété industrielle les marques Le Monde des Croisières et Apache, M. et Mme A ont concédé les 25 août 1982 et 1er décembre 1991 l'exploitation exclusive de ces marques à la SARL Le Monde des Croisières ; que la cour a par ailleurs relevé que M. et Mme A n'établissent pas avoir eux-mêmes exploité ces marques avant de s'en dessaisir au profit de cette société ; que par suite, en déduisant de ces circonstances de fait et des clauses des contrats de concession des marques en cause, qu'elle a souverainement appréciées, que les cessions intervenues par actes des 3 janvier et 10 mai 1995 n'ont ainsi porté que sur les droits attachés à la propriété de ces marques, à l'exclusion de toute clientèle, les juges du fond n'ont pas dénaturé les pièces de leur dossier ;

Considérant, en second lieu, qu'il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué que, pour juger que les opérations en litige entraînent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée tel que défini par les dispositions précitées de l'article 256 A du code général des impôts, la cour s'est fondée sur la circonstance que les cessions intervenues en 1995 n'ont porté que sur les droits attachés à la propriété des marques cédées, à l'exclusion de tout transfert de clientèle ; qu'en jugeant ainsi, et en écartant le moyen tiré par les requérants de ce que l'administration s'est prévaluée, dans le cadre du litige relatif à l'impôt sur le revenu, de l'absence d'exploitation des marques préalablement à leur vente à la SARL Le Monde des Croisières, les juges du fond n'ont pas commis d'erreur de droit ni entaché leur arrêt d'une contradiction de motifs ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. et Mme A ne sont pas fondés à demander l'annulation des arrêts de la cour administrative d'appel de Nantes qu'ils attaquent par les pourvois formés sous les n°s 300421 et 300422 ;

Considérant que dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, de régler au fond l'affaire enregistrée devant le Conseil d'Etat sous le n° 300420 ;

Sur le bien-fondé des impositions en litige :

Considérant qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, la cession par une personne physique de son droit sur une marque ou un nom commercial doit être réputée porter sur un élément d'actif immobilisé dont le produit est imposable, compte tenu de la nature de cet actif incorporel, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ; que par suite, c'est à tort, que par le jugement attaqué du 23 juin 2005, le tribunal administratif de Rennes a écarté l'application des dispositions de l'article 39 duodecies du code général des impôts ;

Sur la demande de substitution de base légale présentée par le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique :

Considérant que, dans ses dernières écritures qui ont été communiquées aux requérants, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique demande que les impositions contestées, initialement fondées sur les dispositions du 2 de l'article 38 du code



général des impôts, soient maintenues sur le fondement des dispositions précitées de l'article 39 duodecimes du même code, à concurrence de la taxation de la plus-value constatée lors de la cession des marques Apache et Le Monde des Croisières au taux proportionnel prévu par le premier alinéa précité du 1 du I de l'article 39 quindecimes de ce code ; qu'il est constant que M. et Mme A ont eux-mêmes soutenu devant les premiers juges que les produits tirés de la cession de ces marques entraient dans le champ d'application des dispositions de l'article 39 duodecimes du code général des impôts ; qu'il y a lieu, dès lors que la substitution de base légale sollicitée ne prive les contribuables d'aucune garantie de procédure, d'accueillir la demande formulée par le ministre ;

Sur l'application des dispositions de l'article 151 septies du code général des impôts :

Considérant qu'aux termes de l'article 151 septies du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : Les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale ou libérale par des contribuables dont les recettes n'excèdent pas le double de la limite du forfait ou de l'évaluation administrative sont exonérées, 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 de l'article 691. / Le délai prévu à l'alinéa précédent est décompté à partir du début d'activité (...) ; qu'il résulte de ces dispositions que le bénéficiaire de cette exonération est, notamment, subordonné à la condition que le bien dont la cession a dégagé une plus-value ait été affecté à l'une des activités qu'elles visent, et que celle-ci ait été exercée à titre individuel par le cédant pendant une période de cinq ans précédant la cession ;

Considérant qu'après avoir enregistré respectivement les 19 janvier 1982 et 28 octobre 1991 à l'Institut national de la propriété industrielle les marques Le Monde des Croisières et Apache, Mme Annick A et M. Michel A ont concédé par contrats en date des 25 août 1982 et 1er décembre 1991 l'exploitation exclusive de ces marques à la SARL Le Monde des Croisières ; qu'ainsi, M. et Mme A ne peuvent être regardés comme ayant eux-mêmes exploité les marques en litige postérieurement aux dates de conclusion de ces contrats ; qu'au surplus, il ne résulte pas de l'instruction qu'ils auraient exercé une quelconque activité à titre individuel au cours de la période de cinq ans précédant la date à laquelle ils se sont dessaisis de ces marques ; qu'il suit de là que les requérants ne sont pas fondés à soutenir que la plus-value réalisée lors de la cession desdites marques provenait d'une activité commerciale exercée par eux et qu'elle devait en conséquence bénéficier de l'exonération instituée par l'article 151 septies du code général des impôts ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme A sont seulement fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué du 23 juin 2005, le tribunal administratif de Rennes a refusé de prononcer la décharge de la différence entre le supplément d'impôt sur le revenu auquel ils ont été assujettis au titre de l'année 1995 et celui résultant de l'imposition des plus-values en litige au taux de 16 % prévu par l'article 39 quindecimes du code général des impôts pour les plus-values à long terme ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 800 euros au titre des frais exposés par M. et Mme A dans l'affaire





enregistrée sous le n° 300420 et non compris dans les dépens ; que, toutefois, ces dispositions font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans les autres instances, la partie perdante, les sommes demandée par les requérants ;

DECIDE :

Article 1er :

L'article 2 de l'arrêt du 30 octobre 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté les conclusions de M. et Mme A tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu qui leur ont été assignés au titre de l'année 1995 est annulé.

Article 2 :

M. et Mme A sont déchargés de la différence entre le supplément d'impôt sur le revenu auquel ils ont été assujettis au titre de l'année 1995 et celui résultant de l'imposition des plus-values en litige au taux de 16 % prévu par l'article 39 quinquies du code général des impôts.

Article 3 :

Le jugement du 23 juin 2005 du tribunal administratif de Rennes est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

Article 4 :

Les pourvois formés par Mme Annick A sous le n° 300421 et par M. Michel A sous le n° 300422 sont rejetés.

Article 5 :

L'Etat versera à M. et Mme A la somme de 1 800 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 6 :

Le surplus des conclusions du pourvoi formé par M. et Mme A sous le n° 300420 et de leur requête d'appel est rejeté.

Article 7 :

La présente décision sera notifiée à M. Michel A, à Mme Annick A et au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique.

