

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 A-4-09

N° 43 DU 17 AVRIL 2009

INFORMATION JURISPRUDENCE
DECISION RENDUE PAR LE CONSEIL D'ETAT EN CASSATION
ARRET N° 300420, 300421 ET 300422 DU 3 SEPTEMBRE 2008

NOR : BUD L 09 00031 J

Bureau JF-2C

PRESENTATION

T.V.A. – champ d'application (C.G.I., art. 256. I et IV. 1°, art. 256 A.) – opérations imposables en raison de leur nature – cession de marque commerciale.

Par un arrêt du 3 septembre 2008, le Conseil d'Etat a jugé que la cession d'une marque qui, ayant fait l'objet d'une concession, n'a pas été exploitée par son propriétaire doit être regardée comme une vente ayant porté sur les droits attachés à la propriété de cette marque, à l'exclusion de toute clientèle.

Par suite, la cession portant sur les droits attachés à la propriété de la marque, à l'exclusion de tout transfert de clientèle, entre dans le champ d'application de la T.V.A. tel que défini par l'article 256 A. du C.G.I., nonobstant, la circonstance que le cédant n'ait pas personnellement exploité la marque préalablement à sa cession.

Le Conseil d'Etat confirme le principe selon lequel la vente d'une marque non exploitée est passible de la T.V.A. dès lors que la mutation n'a pas entraîné de cession de clientèle qui y aurait été attachée.

Par ailleurs, la Haute assemblée considère, implicitement mais nécessairement, que l'opération unique qui consiste à céder une marque commerciale doit être regardée comme relevant d'une activité économique comprise dans le champ d'application de la T.V.A. tel qu'il est défini par les dispositions combinées des articles 256.-I et 256 A. du C.G.I. issues de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992.

B.O.I. lié : 3 CA-92 du 31 juillet 1992.

D.B. liée : 3 A-1156 du 20 octobre 1999.

Le Chef de Service

Jean-Pierre LIEB

- 1 -

17 avril 2009

3 507043 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

**Décision du Conseil d'Etat du 3 septembre 2008, n° 300420, 300421 et 300422, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s.,
M. et Mme Michel Befort c./Ministre.**

T.V.A. - champ d'application - opérations imposables par nature - cession de marque commerciale

B.O.I. 3 CA-92 n° 95

D.B. 3 A-1156 n° 11

DECISION DU CONSEIL D'ETAT :

« [...] 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 Befort 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. Befort 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 1^{er} décembre 1991, M. et Mme Befort ont concédé à titre gratuit à la S.A.R.L. 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 S.A.R.L. Le Monde des Croisières a acquis respectivement de M. et Mme Befort 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 Befort 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 redevables 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 Befort 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 dégreévées 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 rappels de taxe sur la valeur ajoutée relatifs à la période du 1^{er} 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 Befort ont concédé les 25 août 1982 et 1^{er} décembre 1991 l'exploitation exclusive de ces marques à la S.A.R.L. Le Monde des Croisières ; que la cour a par ailleurs relevé que M. et Mme Befort 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 prévalué, 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 S.A.R.L. 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 Befort 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° 300421 et 300422 ; ...

D E C I D E :

Article 1^{er} : ...

Article 4 : Les pourvois formés par Mme Annick Befort sous le n° 300421 et par M. Michel Befort sous le n° 300422 sont rejetés. [...] ».

*

NOTA :

1) - Le Conseil d'Etat en considérant, implicitement mais nécessairement, que la cession, même isolée, d'une marque constitue une activité économique qui n'exclut pas l'application de la T.V.A., au sens et pour l'application des dispositions combinées des articles 256.-I et 256 A. du C.G.I., issues de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992¹, confirme sa décision rendue dans le cadre d'une cession de brevet intervenue sous le régime des articles *susvisés* dans leur version antérieure à la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992².

2) - Au regard des règles applicables en matière de T.V.A., une marque commerciale constitue un bien professionnel par nature dont la concession et la cession ne peuvent relever que d'une activité économique taxable, exclusive de toute gestion patrimoniale privée.

¹ Ces dispositions ne précisent plus que les opérations peuvent être réalisées à titre habituel ou occasionnel, contrairement à la version antérieure de l'article 256 A. du C.G.I..

² C.E. 20 octobre 2000, n° 204129, 8^e et 3^e s.-s., Cambon.