

Poir

Revue de **DROIT FISCAL**

17 JANVIER 2013, HEBDOMADAIRE, N° 3 - ISSN 1279-8436

Directeurs scientifiques :
Florence DEBOISSY
Jean-Luc PIERRE

Rédacteur en chef :
Thomas JACQUEMONT

60 **FISCALITÉ INTERNATIONALE**

Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes

Par Caroline SILBERZTEIN

63 **FISCALITÉ DES ENTREPRISES**

Joies et peines dans le traitement fiscal des marques

CE, 7 nov. 2012, Sté France Immobilier Group, concl. Claire LEGRAS, note Roland POIRIER

Également cette semaine

- | | | | |
|----|---|----|---|
| 61 | Étude - Le contrôle des prix de transfert en Allemagne, par E. BARTHEL | 71 | Droit de l'UE - L'article 238 A du CGI est-il en sursis ? (CJUE, 5 juill. 2012, note E. MEIER et A. CALLOUD) |
| 62 | Bouclier fiscal - Application aux résidents américains (non) (TA Montreuil, 5 oct. 2012, concl. N. PETON-PHILIPPOT) | 72 | Fiscalité internationale - Examen des critères successifs de la convention franco-suisse pour déterminer le domicile fiscal (CE, 29 oct. 2012, concl. N. ESCAUT, note Th. LAMULLE) |
| 67 | Fiscalité des entreprises - Frais d'avocat exposés par une société mère en vue d'une augmentation de capital de sa filiale à laquelle elle n'a pas souscrit (CE, 29 oct. 2012) | 73 | Procédures fiscales - Conséquences de la souscription d'un ordre de réexpédition postal (CE, 7 nov. 2012) |

conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale et dont l'essentiel des revenus imposables sont de source française.

Cette exception était déjà admise en faveur des « non-résidents Schumacker » par la doctrine de l'Administration (*Instr. 29 déc. 2010* : BOI 13 A-1-11, 11 janv. 2011 ; *Dr. fisc. 2011*, n° 3, instr. 14394) qui elle-même tirait les conséquences d'une décision rendue en 1995 par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker* : *Rec. CJCE 1995*, I, p. 225, concl. Ph. Léger ; *Dr. fisc. 1995*, n° 20, comm. 1089, note A. de Waal ; *RJF 3/1995* n° 425, concl. Ph. Léger, p. 167).

La précision selon laquelle la situation des résidents d'un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale est alignée sur celle des résidents d'un État membre de l'Union européenne figure actuel-

lement dans de nombreux articles du CGI. S'agissant de l'application des dispositions de l'article 1649-0 A du CGI, elle figure dans une instruction administrative de 2012 (*Instr. 13 janv. 2012* : BOI 5 B-1-12, 24 janv. 2012 ; *Dr. fisc. 2012*, n° 5, instr. 14529).

2 - La solution s'inspire de celles retenues par le Conseil d'État en matière de taxe professionnelle (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 nov. 2007, n° 268210, SA Arcelor France : *JurisData* n° 2007-081231 ; *Dr. fisc. 2008*, n° 10, comm. 201, concl. L. Vallée, note J.-L. Pierre ; *Procédures 2008*, comm. 65, note J.-L. Pierre ; *RJF 2008*, n° 179. – CE, 9^e ss-sect., 9 juill. 2010, n° 329641, min. c/ SA Unisource : *Dr. fisc. 2011*, n° 29, comm. 427, concl. P. Collin ; *RJF 2011*, n° 194).

MOTS-CLÉS : Plafonnement des impôts directs - Champ d'application - Contribuable fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI mais devant être également réputé résident d'un autre État, non membre de l'UE ou de l'EEE, par application d'une convention fiscale bilatérale : bénéfice du plafonnement (non)

JURISCLASSEUR : Fiscal ID, Fasc. 70, J.-B. Geffroy ; Impôt sur la fortune, Fasc. 110

Fiscalité des entreprises

Bénéfices industriels et commerciaux

63 Joies et peines dans le traitement fiscal des marques

Ni des résultats déficitaires dégagés par deux sociétés au cours des années précédant leur fusion, ni la valeur globale d'acquisition de leurs actions respectives, égale à un franc, ne peuvent, à eux seuls, justifier qu'une valeur nulle soit attribuée à une marque de parfum.

La valeur de cette marque peut être déterminée en tenant compte des produits résultant de la concession de cette marque à une date proche de celle de la fusion et du chiffre d'affaires des trois années précédant la fusion. L'Administration a pu valablement retenir cette méthode d'évaluation plutôt que celle proposée la société requérante, consistant à retenir le chiffre d'affaires de la seule dernière année.

Par ailleurs, les frais exposés, postérieurement au dépôt ou à l'acquisition d'une marque, en vue d'assurer son renouvellement ne sauraient être regardés comme un élément du prix de revient pour lequel cette marque doit, conformément à l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, être inscrite à l'actif du bilan, mais constituent des charges d'entretien de la marque qui sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été exposés.

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 7 nov. 2012, n° 328670, Sté France Immobilier Group, concl. C. Legras, note R. Poirier

Sera mentionné aux tables du recueil Lebon

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fonds que la société anonyme EK Finances, devenue France Luxury Group puis

société France Immobilier Group était, au cours des années 1996-1997, propriétaire de marques de luxe, essentiellement dans le domaine du prêt-à-porter, qu'elle exploitait et commercialisait par l'intermédiaire de deux filiales, la société Stefa pour la confection et la société EK Boutiques pour la vente ; qu'elle a acquis, le 18 mars 1997, pour un franc symbolique, les actions de la SA Jacques Fath et les parts de la SARL Parfums Jacques Fath, puis a, le 25 avril 1997, absorbé ces deux sociétés, selon les modalités prévues par l'article 388-1 de la loi du 24 juillet 1966, devenu article L. 236-24 du Code de commerce, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1997 ; que ces opérations de fusion-absorption ont été placées sous le régime fiscal de faveur prévu par l'article 210 A du Code général des impôts ; que les activités exercées par la SA Jacques Fath ont été apportées à la société STEFA, en ce qui concerne la fabrication des vêtements, et à la société EK Boutiques, en ce qui concerne la vente, dans le cadre de deux apports partiels d'actifs avec effet rétroactif au 1^{er} mai 1997 ; que l'activité de parfumerie a donné lieu à la conclusion, le 31 décembre 1997, d'un contrat de licence d'exploitation avec la société SFI ; que, le 12 décembre 1997, la société EK Finances a acquis la totalité des actions de la SA Jean-Louis Scherrer ; que, par délibération de son assemblée générale du 31 décembre 1997, elle a décidé, par application de l'article 1844-5 du Code civil, la dissolution sans liquidation de cette société et la transmission universelle de son patrimoine à son profit, avec effet rétroactif au 1^{er} novembre 1997 ; que les actifs de la société Jean-Louis Scherrer ont été apportés, par apports partiels d'actifs, respectivement à la société STEFA, en ce qui concerne la fabrication, et à la société EK Boutique, en ce qui concerne la vente, avec effet rétroactif au 1^{er} novembre 1997 ;

2. Considérant que la société EK Finances a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos les 28 février 1998 et 28 février 1999 à l'issue de laquelle l'Administration a remis en cause la déduction de diverses charges et provisions, résultant notamment de l'activité des sociétés

Jacques Fath et Jean-Louis Scherrer, ainsi que la valorisation à l'actif des marques détenues par la société ; que la société a contesté les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles à cet impôt ainsi que les pénalités mises à sa charge du fait de ces redressements, au titre de l'exercice clos le 28 février 1998 ; que, par jugement du 13 mai 2008, le tribunal administratif de Versailles l'a déchargée des pénalités de mauvaise foi qui lui avaient été infligées et a rejeté le surplus des conclusions de sa demande ; que, par un arrêt du 26 mars 2009, la cour administrative d'appel de Versailles a réformé ce jugement et a déchargé la société requérante des impositions supplémentaires et des pénalités correspondant à la réduction de sa base imposable d'un montant de 509 679 francs (77 770 euros) ; que la société France Immobilier Group se pourvoit en cassation contre l'article 5 de cet arrêt, par lequel la cour a rejeté le surplus des conclusions de sa requête ; que, par un pourvoi incident, le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État, porte-parole du Gouvernement, sollicite l'annulation des articles 1^{er} et 2 du même arrêt en tant qu'ils prononcent la décharge des impositions et pénalités résultant de la réintégration, dans le résultat imposable de la société EK Finances, des frais de renouvellement de marques qu'elle a exposés au titre de l'exercice clos en 1998 ;

Sur le pourvoi de la société France Immobilier Group :

(...)

En ce qui concerne les motifs de l'arrêt relatifs à la valorisation des marques « Jacques Fath Couture » et « Jacques Fath Parfums » :

4. Considérant, d'une part, que par courrier du 6 mars 2009, la cour a informé la société requérante, en application de l'article R. 611-7 du Code de justice administrative, que sa décision était susceptible d'être fondée sur un moyen, relevé d'office, tiré de l'erreur de catégorie d'imposition du redressement relatif à la valeur des marques Jacques Fath Couture et Jacques Fath Parfums apportées à la société EK Finances et l'a invitée à produire ses observations éventuelles jusqu'à la date d'audience ; que si, par un courrier enregistré au greffe le 12 mars 2009, la société France Immobilier Group a fait connaître au président de la cour que le rehaussement de la valeur des apports dont avait bénéficié la société EK Finances ne pouvait effectivement être imposable, au titre de l'exercice au cours duquel l'apport avait été effectué, que dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et non de l'impôt sur les sociétés, cette affirmation ne constituait pas, faute pour la société d'avoir expressément repris le moyen énoncé par la cour, un nouveau moyen auquel la cour était tenue de répondre ; que la cour, qui a finalement renoncé à se fonder sur ce moyen n'était, par suite, pas tenue de se prononcer expressément sur son bien-fondé ;

5. Considérant, d'autre part, qu'aux termes du 2 de l'article 38 du Code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : « Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt (...) L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées » ; qu'aux termes de l'article 38 quinquies de l'annexe III au même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Cette valeur d'origine s'entend : Pour les immobilisations acquises à titre onéreux par l'entreprise, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien ; Pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale ; Pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport ; (...) » ;

6. Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, notamment du rapport du commissaire à la fusion, que les marques Jacques Fath Parfums et Jacques Fath Couture, qui ne figuraient pas à l'actif des sociétés Jacques Fath et Parfums Jacques Fath, n'ont pas été valorisées à l'occasion de l'absorption de ces sociétés par la société EK Finances ; qu'ainsi la cour n'a pas dénaturé les termes de ce rapport en jugeant que la valeur comptable des apports ne prenait pas en compte la valeur des marques ;

7. Considérant, en deuxième lieu, que si la cour a fait état, dans les motifs de son arrêt, de montants erronés en ce qui concerne la valeur des marques

Jacques Fath Couture et Jacques Fath Parfums telle que fixée par l'Administration, cette erreur purement matérielle est restée sans incidence sur le bien-fondé de l'arrêt attaqué ;

8. Considérant, enfin, que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que ni les résultats déficitaires dégagés par les sociétés Jacques Fath et Parfums Jacques Fath au cours des années précédant la fusion ni la valeur globale d'acquisition de leurs actions respectives, égale à un franc, ne pouvaient, à eux seuls, justifier qu'une valeur nulle soit attribuée aux marques Jacques Fath Parfum et Jacques Fath Couture ; qu'elle n'a pas davantage commis d'erreur de droit en jugeant que l'Administration avait pu tenir compte, pour déterminer la valeur de la marque Jacques Fath Parfums, des produits résultant de la concession de cette marque à compter du 31 décembre 1997 compte tenu de la proximité de cette date avec celle de la fusion ; que c'est par une appréciation souveraine des faits, non susceptible d'être discutée en cassation, qu'elle a estimé que la méthode de valorisation retenue par l'Administration, fondée notamment sur le chiffre d'affaires des trois années précédant la fusion, fournissait une meilleure approximation du potentiel réel des marques que la méthode proposée par la société requérante à partir du seul chiffre d'affaires de la dernière année et que l'Administration devait être regardée comme établissant que les valeurs qu'elle proposait n'étaient pas exagérées au regard des perspectives de profit futur escomptées de l'exploitation de ces marques ;

(...)

Sur le pourvoi incident du ministre du budget :

13. Considérant que les frais exposés, postérieurement au dépôt ou à l'acquisition d'une marque, en vue d'assurer son renouvellement ne sauraient être regardés comme un élément du prix de revient pour lequel cette marque doit, conformément à l'article 38 quinquies de l'annexe III au Code général des impôts, être inscrite à l'actif du bilan mais constituent des charges d'entretien de la marque qui sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été exposés ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que c'était à tort que l'Administration avait réintégré dans les résultats imposables de la société EK Finances les frais de renouvellement des marques « Emmanuelle Khanh », « Jacques Fath Couture » et « Jacques Fath Parfums » que la société avait déduits de son résultat imposable, pour un montant de 352 679 francs, au titre de l'exercice clos le 28 février 1998 ; qu'il en résulte que le pourvoi incident du ministre du budget doit être rejeté ;

(...)

CONCLUSIONS

1. Faits et procédure

1 – La société anonyme EK Finances, devenue France Luxury Group puis France Immobilier Group, était, au cours des années 1997 et 1998, la société holding d'un groupe de sociétés. Elle possédait des marques de luxe, essentiellement dans le domaine du prêt-à-porter, qu'elle exploitait et commercialisait par l'intermédiaire de deux filiales : la société STEFA pour la confection et la société EK Boutiques pour la vente.

En 1997, elle s'est lancée dans une stratégie de croissance externe. Elle a tout d'abord acquis, le 18 mars 1997, pour un franc symbolique, les actions de la SA Jacques Fath et les parts de la SARL Parfums Jacques Fath. Elle a ensuite absorbé ces deux sociétés le 25 avril 1997, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1997. Les opérations de fusion-absorption ont été placées sous le régime fiscal de faveur prévu par l'article 816 du CGI en ce qui concerne les droits d'enregistrement et par l'article 210 A du même code en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés.

Les activités exercées par la SA Jacques Fath ont ensuite été apportées à la société EK Boutiques, pour la vente, et à la société STEFA, pour la fabrication des vêtements, dans le cadre de deux apports partiels d'actifs avec effet rétroactif au 1^{er} mai 1997. L'activité de parfu-

merie a donné lieu à la conclusion, le 31 décembre 1997, d'un contrat de licence d'exploitation avec la société SFI.

Le 12 décembre 1997, la société EK Finances a acquis la totalité des actions de la SA Jean-Louis Scherrer. Par délibération de son assemblée générale du 31 décembre 1997, elle a décidé, par application de l'article 1844-5 du Code civil, la dissolution sans liquidation de cette société et la transmission universelle de son patrimoine à son profit, avec effet rétroactif au 1^{er} novembre 1997. Les actifs de la société Jean-Louis Scherrer ont ensuite été apportés à la société STEFA, en ce qui concerne la fabrication, et à la société EK Boutique, en ce qui concerne la vente, avec effet rétroactif au 1^{er} novembre 1997.

À l'issue d'une vérification de la comptabilité de la société EK Finances, l'Administration a remis en cause la déduction de diverses charges, amortissements et provisions, ainsi que la valorisation à l'actif des marques détenues par la société. Elle lui a notamment assigné, en conséquence des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos les 28 février 1998 et 1999.

La société EK finances a contesté les seuls redressements afférents à l'exercice clos en 1998. Le tribunal administratif de Versailles n'a prononcé, par jugement du 13 mai 2008, que la décharge des pénalités de mauvaise foi. La cour administrative d'appel de Versailles est allée un peu plus loin puisque, par son arrêt du 26 mars 2009, elle a censuré deux des chefs de redressements, liés à la réintégration des frais de renouvellement de marques, pour un montant de 352 679 F, et d'honoraires d'avocats à hauteur de 157 000 F.

La société se pourvoit régulièrement en cassation contre cet arrêt en tant qu'il ne lui a pas donné satisfaction. Le ministre a formé quant à lui un pourvoi incident. Il demande l'annulation de ses deux premiers articles. Eu égard à son argumentation, il doit cependant être regardé comme ne sollicitant que l'annulation de la décharge relative aux frais de renouvellement des marques.

2. Discussion

A. - Pourvoi de la société

2 – Nous examinerons d'abord le pourvoi de la société.

(...)

3 – En ce qui concerne, ensuite, les motifs de l'arrêt relatifs à la valorisation des marques Jacques Fath Couture et Jacques Fath Parfums, apportées à la société EK Finances, vous êtes saisis de deux moyens.

4 – La société soutient tout d'abord que la cour a omis de répondre au moyen tiré de l'erreur de catégorie d'imposition du redressement relatif à la valeur de ces deux marques.

C'est la cour elle-même qui, initialement, a informé les parties, en application de l'article R. 611-7 du Code de justice administrative, de ce qu'elle était susceptible de relever ce moyen d'office. Dans son courrier en réponse du 12 mars 2009, la société a abondé dans ce sens en indiquant qu'« au titre de l'exercice au cours duquel l'apport a été effectué, le rehaussement de la valeur des apports dont a bénéficié EK Finances ne pouvait être imposable que dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et non de l'impôt sur les sociétés comme cela a été le cas en l'espèce ». La cour a fait mention de cette argumentation dans les visas de son arrêt, mais elle ne l'a pas examinée.

En défense, l'Administration admet que le moyen avait été repris à son compte par la société requérante mais soutient que la cour n'avait toutefois pas à y répondre dès lors qu'il était inopérant. Elle fait valoir que puisque la société EK Finances était soumise de plein droit à l'IS, l'augmentation de la valeur de son actif net ne pouvait que majorer à due concurrence son bénéfice imposable au taux ordinaire de l'IS ainsi que vous l'avez jugé dans une décision du 5 mars 2007 (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 5 mars 2007, n° 284457, SELARL Pharmacie de Chalonges :

JurisData n° 2007-081090 ; Dr. fisc. 2007, n° 20, comm. 522, note O. Fouquet ; Procédures 2007, comm. 153, note J.-L. Pierre ; RJF 5/2007, n° 600, concl. P. Collin, p. 426 ; BDCF 5/2007, n° 62, concl. P. Collin ; RTD com. avr.-juin 2007, p. 472 et s., note P. Collin ; BGFE 2007, n° 7, p. 9 et s., obs. Y. de Givré).

À l'évidence, cette argumentation ne convainc pas : le moyen tiré de l'erreur de catégorie d'imposition, s'il était fondé, aurait permis à la société d'obtenir une décharge au moins partielle ; il n'était certainement pas inopérant.

La cour devait-elle pour autant y répondre ? On peut hésiter.

Nous pensons que vous devez exiger qu'une partie qui entend reprendre à son compte un moyen d'ordre public dont le juge a indiqué qu'il était susceptible de décider de la solution du litige respecte un formalisme minimum et développe au soutien de ce moyen une argumentation suffisamment précise. Les règles relatives à la recevabilité des moyens doivent en effet être pleinement appliquées. Et ce, d'autant qu'en faisant application des dispositions de l'article R. 611-7 du Code de justice administrative, le juge offre nécessairement un avantage à l'une des parties. Même s'il décide in fine de ne pas se fonder sur ce moyen, il lui a suggéré une nouvelle piste qui peut la mettre sur la voie d'un argumentaire pertinent. Ce déséquilibre né de l'office du juge milite en faveur d'une certaine rigueur : une partie qui entend reprendre à son compte un moyen évoqué par le juge doit selon nous l'indiquer expressément et l'assortir de précisions suffisantes. Elle ne peut se contenter, dans ses observations en réponse à la notification d'un moyen d'ordre public, de se féliciter de la démarche du juge. Ce, d'autant que juger le contraire reviendrait en fait à imposer au juge de se prononcer quasi systématiquement sur les moyens dont il a indiqué aux parties qu'il était susceptible de les relever d'office, même quand il renonce à fonder sa décision sur ces moyens.

Au cas présent, nous pensons qu'au regard de ces principes, la société n'a pas manifesté son intention de reprendre à son compte ce moyen de manière suffisamment précise, et n'a d'ailleurs pas développé à son soutien d'argumentation, de sorte que la cour n'avait pas à y répondre.

5 – Au fond, la cour a validé le redressement qui procède de la taxation de la plus-value d'apport réalisée par l'absorbée, dont l'absorbante se trouve redevable du fait de la transmission universelle du patrimoine et de la remise en cause par l'Administration du bénéfice du régime de faveur.

Elle a tout d'abord rappelé que selon l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, les immobilisations acquises à titre gratuit doivent être inscrites au bilan pour leur valeur vénale. Elle a ensuite estimé, au regard notamment des rapports du commissaire aux apports, que lors de l'absorption des deux sociétés, pour une valeur de 1 franc chacune, la valeur comptable des apports ne prenait pas en compte la valeur des marques qu'elles détenaient. Elle a ensuite indiqué que l'Administration avait estimé leur valeur réelle à 9 MF pour la marque « Jacques Fath couture » et à 4,3 MF pour la marque « Jacques Fath parfums » et redressé, à due concurrence, l'actif net de la société requérante. Puis elle a jugé que la valeur réelle d'une marque dépend, notamment dans le secteur en cause, des perspectives de profit futur pouvant être escomptées de son exploitation. Elle en a déduit, d'une part, que les résultats déficitaires dégagés par les sociétés au cours des années précédant leur absorption ne pouvaient justifier, à eux seuls, qu'une valeur nulle soit attribuée aux marques. Et, d'autre part, elle a jugé que la méthode retenue par l'Administration fournissait une meilleure approximation du potentiel réel des marques que celle proposée par la société requérante. Elle a conclu que l'Administration établissait que la valeur des marques, fixée par elle à 12MF pour la couture et à 6MF pour les parfums n'était pas exagérée.

La société soulève trois moyens à l'encontre de ces motifs.

Elle soutient, en premier lieu, que la cour a dénaturé les termes du rapport établi par le commissaire à la fusion en estimant que la valeur comptable des apports ne prenait pas en compte la valeur des marques. Mais il ressort avec évidence de ce rapport que les marques n'étaient pas incluses dans le fonds de commerce et qu'elles n'ont pas été valorisées de manière autonome lors de l'apport.

La société invoque, en deuxième lieu, une inexactitude matérielle des faits : la cour a en effet indiqué que la valeur des marques avait été à bon droit fixée par l'Administration aux sommes de 12 et 6 MF pour les marques Jacques Fath Couture et Jacques Fath Parfum, alors que d'après la notification de redressements, le vérificateur a retenu des valeurs de 9MF et 4,3MF. L'erreur relevée est avérée ; mais il s'agit manifestement d'une erreur de plume, qui n'a eu aucune incidence sur le raisonnement et la solution retenus par la cour.

En troisième lieu, la société soutient que la cour a commis une erreur de droit et méconnu les articles L. 141-5 du Code de commerce et 38 quinquies de l'annexe III au CGI. Ce moyen renvoie à l'intéressante et délicate question de la valorisation des actifs, notamment des actifs apportés dans le cadre d'une fusion, mais la pauvreté de l'argumentation de la requête ne vous met pas en situation d'effectuer un véritable contrôle de la manière dont l'Administration a procédé pour déterminer la valeur vénale des marques en litige.

Relevons tout d'abord que la société ne conteste pas, sous l'angle de l'erreur de droit, le fait que l'Administration et la cour estiment que les marques auraient dû être inscrites pour leur valeur réelle, alors que cette affirmation était contestable tant au regard des règles comptables que de votre jurisprudence.

La question de la valeur d'inscription à l'actif des immobilisations en cas de fusion a été réglée, du point de vue comptable, pour la période postérieure au 1^{er} janvier 2005 par un règlement du CRC 2004-01, homologué par arrêté ministériel du 7 juin 2004, qui limite les possibilités de choix des entreprises. Depuis ce règlement, la méthodologie d'évaluation des apports, en matière de fusion de société, fusion simplifiée, apport partiel d'actifs, scission et confusion de patrimoine, dépend de deux critères : l'état du contrôle au moment de l'opération, d'une part, le sens de l'opération, d'autre part.

S'agissant du critère du contrôle, il convient de déterminer si l'opération projetée implique des sociétés sous contrôle commun, c'est-à-dire si l'une contrôle l'autre ou si les deux sont des filiales d'une même société mère, ou des sociétés sous contrôle distinct.

S'agissant du sens de l'opération, le règlement invite à distinguer entre les opérations effectuées « à l'endroit » et celles effectuées « à l'envers » – dans le premier cas, l'actionnaire principal de l'absorbante ou de la société bénéficiaire des apports est dilué mais conserve son pouvoir de contrôle et dans le second, l'actionnaire principal de l'absorbée ou de l'apporteuse prend le contrôle de l'absorbante ou de la société bénéficiaire de l'apport.

Il résulte du croisement de ces deux critères quatre situations différentes : les apports sont évalués à leur valeur réelle dans le cas des opérations « à l'endroit » impliquant des sociétés sous contrôle distinct et à leur valeur nette comptable dans les trois autres hypothèses, donc dans celle qui correspond au présent cas d'espèce.

Avant l'intervention du règlement, les entreprises pouvaient, au plan comptable, choisir les modalités d'évaluation des apports et opter librement entre valeur comptable et valeur réelle. Aucune contrainte comptable ne pesait sur elles. Fiscalement, l'Administration avait indiqué dans sa doctrine que les apports en valeur réelle étaient en principe la règle, mais, vous avez jugé que, sous l'empire de l'ancien plan comptable général, la valeur d'apport qui, aux termes de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, est retenue comme valeur d'origine à inscrire au bilan, peut différer de la valeur vénale, dans une nouvelle affaire *Pharmacie des Chalonges* (CE, 8^e et 3^e ss-sect.,

27 avr. 2011, n° 327705, *Sté Selarl Pharmacie des Chalonges* : RJF 7/2011, n° 781 ; BDCF 7/2011, n° 80, concl. L. Olléon).

Le moyen se focalise sur le fait que la cour a validé une méthode de détermination de la valeur vénale qui ne se fonde ni sur les flux de bénéficiaires, ni sur le prix d'acquisition des actions, mais sur un savant calcul qui est la moyenne de plusieurs méthodes. La première méthode consiste à prendre 20 % de la somme des chiffres d'affaires des trois dernières années ; la seconde consiste à prendre le double de la somme des excédents brut d'exploitation des quatre dernières années, en retenant 0 en cas de résultat négatif.

Pour la première marque, la seconde méthode donne 0, d'où un résultat final égal à la moitié du résultat de la première méthode. Pour la seconde marque, l'Administration a fait la moyenne entre ce résultat et celui obtenu par capitalisation de la redevance versée en contrepartie de la concession de la marque à un tiers pour une durée de sept ans.

La critique de cette méthode en cassation est assez sommaire.

Il est difficile de contester l'affirmation de la cour selon laquelle « la valeur réelle d'une marque dépendant, notamment dans le secteur du luxe et de la haute couture, des perspectives de profit futur pouvant être escomptées de son exploitation, les résultats déficitaires dégagés par les sociétés Jacques Fath et Parfum Jacques Fath au cours des années précédant leur absorption par la société requérante ne sauraient justifier, à eux seuls, qu'une valeur nulle soit attribuée aux marques en litige ». Plus précisément, si la valeur vénale a nécessairement un lien avec les profits que la marque permet de dégager – la valeur de la marque étant la capitalisation des profits futurs que l'acquisition de la marque permet d'obtenir –, il est difficile d'assimiler ces profits aux résultats d'une exploitation qui peuvent découler de paramètres autres que la seule rentabilité intrinsèque de cette marque, notamment des coûts fixes de l'entreprise.

Quant à la prise en compte de la redevance de concession, elle ne nous semble pas anachronique, malgré le fait que la marque ait été concédée postérieurement à la fusion. En effet, la valeur vénale d'une marque doit refléter le profit qui en est escompté. Et la jurisprudence admet fréquemment que la détermination de la valeur vénale d'un actif se fonde sur des éléments postérieurs à la date d'évaluation, du moment qu'ils sont proches dans le temps, comme c'est le cas en l'espèce. La matière immobilière en fournit de nombreux exemples.

Pour le reste, si la requête indique, de manière vague, que la cour ne justifie pas du bien fondé de la méthode, cette argumentation n'est formulée ni comme un moyen de dénaturation ni comme un moyen de méconnaissance de la charge de la preuve. Il nous semble donc que vous pourrez vous borner à répondre, après avoir écarté l'erreur de droit, que la cour a souverainement apprécié les faits de l'espèce, sans les dénaturer, en jugeant que la méthode de valorisation retenue par l'Administration fournissait une meilleure approximation du potentiel réel des marques que celle proposée par la société requérante, fondée sur la prise en compte du seul chiffre d'affaires de la dernière année et que les valeurs retenues pour fonder le redressement n'étaient pas excessives.

(...)

B. - Pourvoi incident du ministre

6 – Venons-en à l'examen du pourvoi incident du ministre, qui pose une question de droit intéressante.

Il soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les frais de renouvellement des marques constituaient une charge d'entretien déductible du résultat et déchargé, pour ce motif, la société France Immobilier Group des impositions correspondantes.

Dans une décision 31 janvier 1997 (CE, 8^e et 9^e ss-sect. 31 janv. 1997, n° 158678, *Sté Saint-Gobain Vitrage International* : *JurisData*

n° 1997-040953 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 17, *comm.* 460 ; *RJF* 3/1997, n° 197 ; *BDCF* 2/1997, n° 29, *concl.* G. Bachelier), vous avez jugé que les frais afférents aux demandes d'enregistrement de marques, dès lors qu'ils grèvent le prix de revient pour lequel cet élément doit être inscrit à l'actif du bilan, conformément aux dispositions de l'article 38 *quinquies* de l'annexe III au CGI, constituent la contrepartie de la création de cet élément de l'actif immobilisé et ne sont donc pas déductibles du résultat imposable de l'exercice.

Vous n'avez en revanche jamais expressément tranché la question de la comptabilisation des frais de renouvellement de marques ; mais il ne nous paraît pas douteux que la cour a bien jugé.

Vous avez récemment précisé que les dépenses engagées postérieurement au dépôt ou à l'acquisition de la marque constituent des charges immédiatement déductibles dès lors qu'elles ont pour seul objet sa conservation et n'ont pas pour effet d'accroître sa valeur ou sa durée de vie (*CE*, 3^e et 8^e *ss-sect.*, 30 déc. 2009, n° 305449, *Sté Beauté Créateurs* : *JurisData* n° 2009-081588 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 11, *comm.* 231, *concl.* E. Glaser ; *Comm. com. électr.* 2010, *comm.* 58, *note Ph. Neau-Leduc* ; *RJF* 3/2010, n° 205 ; *BDCF* 3/2010, n° 205, *concl.* E. Glaser ; *BGFE* 2010, n° 7, p. 6, *obs.* J.-L. Pierre ; *Lexbase* n° A306EQE, *note F. Dal Vecchio*). Cette décision combine deux séries de jurisprudences bien établies : la première juge que des dépenses engagées dans un but défensif ne sont pas activables (*CE*, 8^e et 3^e *ss-sect.*, 20 févr. 2002, n° 221437, *min. c/ Sté La Chemise Lacoste* : *JurisData* n° 2002-080099 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 16, *comm.* 343, *concl.* E. Mignon ; *RJF* 5/2002, n° 472, *concl.* E. Mignon, p. 362. – *CE* (na), 6 févr. 2002, n° 233639, *SA Kenzo* : *RJF* 6/2002, n° 610. – *CE*, 9^e et 10^e *ss-sect.*, 3 nov. 2003, n° 232393, *SA Trinôme* : *JurisData* n° 2003-080440 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 16, *comm.* 418 ; *RJF* 1/2004, n° 5, *chron.* L. Olléon, p. 3 ; *BDCF* 1/2004, n° 1, *concl.* L. Vallée ; *RD compt.* 2004, n° 4, p. 439, *note D. Gutmann* ; *BGFE* 2004, n° 3, p. 5, *note J. Guilimoto*). Et la seconde retient la même solution pour les dépenses engagées sur une immobilisation qui n'ont pas pour effet d'accroître sa valeur ou sa durée de vie (*CE*, 7^e et 8^e *ss-sect.*, 21 févr. 1990, n° 58482, *Transports Béjot* : *Dr. fisc.* 1990, n° 42, *comm.* 1918 ; *RJF* 4/1990, n° 45, *concl.* O. Fouquet, p. 235. – *CE*, 8^e et 7^e *ss-sect.*, 26 juin 1992, n° 78850, *M. Petitmengin* : *Dr. fisc.* 1992, n° 47, *comm.* 2208 ; *RJF* 10/1992, n° 1307 ; *BDCF* 10/1992, *concl.* O. Fouquet, p. 10 ; *LPA* 1992, n° 127, *concl.* O. Fouquet, p. 6. – *CE*, 9^e et 10^e *ss-sect.*, 21 déc. 2007, n° 281068, *Sté Centre d'études et d'intérêts particuliers* : *JurisData* n° 2007-081247 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 8, *comm.* 192 ; *RJF* 3/2008, n° 328 ; *BDCF* 3/2008, n° 41, *concl.* P. Collin. – *CE*, 9^e et 10^e *ss-sect.*, 21 déc. 2007, n° 281124, *Sté Saipa* : *JurisData* n° 2007-081261 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 8, *comm.* 192 ; *RJF* 3/2008, n° 328 ; *BDCF* 3/2008, n° 41, *concl.* P. Collin. – *CE*, 9^e et 10^e *ss-sect.*, 21 déc. 2007, n° 281123, *SCI La Baronne* : *RJF* 3/2008, n° 328 ; *BDCF* 3/2008, n° 41, *concl.* P. Collin).

On pourrait s'arrêter à la considération que les frais de renouvellement d'une marque, s'ils n'accroissent pas sa valeur vénale, ont pour effet de prolonger sa durée de vie. Mais il n'est pas possible de raisonner, au sujet d'une marque, comme vous l'avez fait au sujet d'un camion dans l'affaire *Transports Béjot*. Lorsqu'une entreprise engage des frais de renouvellement d'une marque, elle ne procède pas à une « réparation » sur cet actif, qui permettrait de repousser le moment, inéluctable, de son remplacement et donc de l'acquisition d'un nouvel actif équivalent. Il s'agit seulement d'assurer la protection juridique de la marque pour une nouvelle période. Certes, cela évite à la marque de disparaître et donc à l'entreprise d'avoir à exposer des coûts de création ou d'acquisition d'une autre marque. Mais de telles dépenses ne touchent pas à la substance de l'actif lui-même, au sens des éléments qui composent sa valeur. Il s'agit seulement d'une dépense défensive, à l'image des engagements de non-concurrence, qui vise à éviter que l'actif disparaisse par l'effet d'une cause extérieure. Et si l'on garde à l'esprit que la marque à vocation à perdurer – elle n'a

pas de durée de vie prédéterminée et, d'ailleurs, ne s'amortit pas – sous la seule condition de renouveler sa protection juridique, on ne peut qu'admettre qu'il s'agit d'une simple dépense d'entretien déductible (en ce sens, *CAA Paris*, 2^e *ch.*, 7 août 2003, n° 99PA00183, *SA Laboratoires Pharmascience* : *LPA* 2004, n° 123, p. 16 à 19, *note B. Boutemy et E. Meier* ; *RJF* 12/2003 n° 1348).

D'ailleurs, et cela lève toute hésitation, le droit comptable et la doctrine sont en ce sens. Selon le règlement CRC 2004-06 du 23 novembre 2004, les dépenses engagées pour créer des marques en interne ne sont pas inscrites à l'actif. Cette solution est justifiée par le fait que ces dépenses ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Le même traitement s'applique aux coûts engagés ultérieurement qui se rapportent à ces éléments. Par conséquent, les frais de dépôt (frais de recherche d'antériorité et frais de dépôt à l'INPI) et de renouvellement des marques sont obligatoirement comptabilisés en charges. Il en est de même au plan fiscal, l'Administration s'étant alignée sur la règle comptable, par une instruction 4A-13-05 du 30 décembre 2005 n° 13 et ayant ainsi renoncé à se prévaloir de la jurisprudence *Saint-Gobain Vitrage*.

S'agissant des marques acquises par l'entreprise, la doctrine comptable considère qu'il doit en aller de même dès lors que comme pour les marques créées, il est difficile d'attribuer directement les dépenses ultérieures au développement d'une marque plutôt qu'à celui de l'entreprise dans son ensemble ; en outre, l'immobilisation des frais de renouvellement conduirait à les considérer comme un composant de la marque à amortir jusqu'au prochain renouvellement. Or, lors de l'acquisition de la marque, la quote-part du prix correspondant à ce composant n'est ni identifiée, ni amortie sur une durée plus courte.

Certes, le présent cas d'espèce est antérieur à la définition de ces règles comptables, avant laquelle la doctrine comptable n'était pas fixée sur le caractère de charges ou d'immobilisations incorporelles des frais de dépôt et de renouvellement des marques et la doctrine fiscale précisait que « les dépenses exposées pour l'acquisition de brevets, marques de fabrique ou procédés de fabrication ne peuvent être comprises dans les charges déductibles » (*Doc. adm.* 4 C-2111, § 12, 30 oct. 1997).

Néanmoins, outre le fait que ni cette doctrine ni la jurisprudence *Saint-Gobain Vitrage* ne traitaient spécifiquement du cas des frais de renouvellement des marques, il serait peu opportun de retenir une solution contraire à des règles qui aujourd'hui communément admises.

Nous vous invitons donc à rejeter le pourvoi incident du ministre.

Et, par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il statue sur le redressement fondé sur la date de réalisation de la transmission universelle du patrimoine de la société Jean-Louis Scherrer, au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles, au rejet du pourvoi incident du ministre, à ce que soit mise à la charge de l'État une somme de 2 000 € au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi de la Société France Immobilier Group.

Claire LEGRAS,
rapporteur public

NOTE

1. Les frais de renouvellement des marques créées ou acquises sont des charges

1 – Pour la première fois, le Conseil d'État statue sur le traitement fiscal des frais de renouvellement du dépôt des marques et approuve

les juges du fond d'avoir écarté la position de l'Administration qui voulait rattacher ces frais au prix de revient pour lequel la marque est immobilisée.

Le traitement fiscal des frais afférents aux marques est dépendant du traitement comptable car l'article 38 de l'annexe III au CGI énonce que « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ». Il y a lieu de distinguer selon que les marques ont été créées en interne ou acquises.

2 – Il est acquis depuis 2005 que les frais de renouvellement des marques créées sont des charges déductibles. Concernant les marques créées, le débat a été tranché depuis la modification du plan comptable général par le règlement du comité de la réglementation comptable 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs. L'article 311-3.3 du nouveau plan comptable général prévoit que les dépenses engagées pour créer des marques en interne ne peuvent être comptabilisées en tant qu'immobilisations incorporelles dans la mesure où elles ne peuvent être distinguées des frais de développement de l'entreprise dans son ensemble. Il en va de même des frais de renouvellement postérieurs afférents aux marques créées. L'Administration s'est ralliée à la position comptable (*Instr. 30 déc. 2005 : BOI 4 A-13-05, § 13 ; Dr. fisc. 2006, n° 4, instr. 13449*). En visant à la fois les frais de renouvellement des marques créées et des marques acquises, l'arrêt *France Immobilier Group* est l'occasion pour le Conseil d'État de confirmer qu'il est en phase avec la position comptable (V. ci-après).

3 – La norme comptable est silencieuse sur le traitement des frais de renouvellement de marques acquises. S'agissant des dépenses engagées pour acquérir des marques, l'article 321-15 du plan comptable général prévoit qu'elles doivent être comptabilisées en tant qu'immobilisations incorporelles dont le coût d'acquisition comprend tous les frais accessoires directement attribuables à l'acquisition. Contrairement à la situation des dépenses de renouvellement de marques créées, le plan comptable général est silencieux sur le sort des frais de renouvellement des marques acquises.

Fort de ce silence, l'Administration continue à refuser le traitement en charges déductibles des frais de renouvellement de marques acquises, considérant qu'elles s'agrègent au prix de revient de l'actif immobilisé (sans évoquer directement les frais de renouvellement de marques acquises, « la doctrine qui précise que les dépenses exposées lors de l'acquisition de brevets, marques de fabrique ou procédés de fabrication ne peuvent être comprises dans les charges déductibles, conserve toute sa portée » (*BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 130, 12 sept. 2012*).

La jurisprudence est divisée. À deux reprises, la cour administrative d'appel de Paris a jugé que les frais de renouvellement ont pour objet, non d'entretenir un élément d'actif déjà immobilisé, mais d'assurer l'existence même de la marque car la durée de protection juridique assurée par la formalité d'enregistrement est limitée à dix ans (*CAA Paris, 2^e ch., 7 août 2003, n° 99PA00183, SA Laboratoires Pharmascience : LPA 2004, n° 123, p. 16 à 19, note B. Boutemy et E. Meier ; RJF 12/2003 n° 1348. – CAA Paris, 5^e ch., 24 juin 2010, n° 08PA05929, Sté Courrèges Design*). Dans le même sens, la cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que les frais de renouvellement d'une marque devaient être regardés comme ayant pour objet d'assurer l'existence même de cet élément d'actif qui, à défaut de renouvellement de la protection, perdrait toute valeur (*CAA Bordeaux, 18 nov. 2010, n° 09BX02990, Sté Château Lafon Rochet*). À l'inverse, la cour administrative d'appel de Versailles a jugé dans l'affaire *France Immobilier Group* que ces frais perpétuent la protection juridique pour une nouvelle période, et constituent, dès lors, une charge d'entretien (*CAA Versailles, 26 mars 2009, n° 08VE01605*).

Dans ses conclusions sous l'affaire *France Immobilier Group*, qui concerne des frais exposés avant la nouvelle réglementation comptable, le rapporteur public Claire Legras développe un argumentaire de fond portant sur la nature des frais, et un argumentaire d'opportunité visant au rapprochement du traitement comptable et du traitement fiscal.

Sur le fond, le rapporteur public souligne de façon convaincante que les frais de renouvellement, s'ils évitent à la marque de disparaître juridiquement, ne touchent pas à sa substance et n'accroissent pas sa valeur. Il s'agit seulement de maintenir la protection juridique sur un droit acquis par le premier enregistrement. Une fois la marque créée, sa durée de vie est par essence illimitée. C'est d'ailleurs, nous semble-t-il, le sens du deuxième alinéa de l'article L. 712-1 du Code de la propriété intellectuelle qui dispose que l'enregistrement ouvre un droit indéfini à renouvellement, dont les effets protecteurs sont initialement institués pour une période de dix ans seulement. Une simple déclaration, non un nouveau dépôt, est nécessaire pour renouveler l'effet des droits produits par le premier enregistrement (l'article R. 712-24 du Code de la propriété intellectuelle dispose que « l'enregistrement peut être renouvelé pour une nouvelle période de dix ans par déclaration (...) »). Symétriquement, la marque n'est pas amortissable au plan comptable.

Il était permis d'hésiter au vu des arguments de la cour de Paris et de celle de Versailles lors des décisions précitées, inspirées de la jurisprudence traditionnelle selon laquelle ne constituent pas des charges déductibles du résultat les dépenses qui ont pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif immobilisé figurant au bilan (*concl. O. Fouquet sous CE, 7^e et 8^e ss-sect., 21 févr. 1990, n° 58482, Transports Béjot : Dr. fisc. 1990, n° 42, comm. 1918 ; RJF 4/1990, n° 45, p. 235. – CE, 8^e et 7^e ss-sect., 26 juin 1992, n° 78850, M. Petitmengin : Dr. fisc. 1992, n° 47, comm. 2208 ; RJF 10/1992, n° 1307 ; BDCF 10/1992, p. 10 ; LPA 1992, n° 127, p. 6*). Faute de renouvellement, le propriétaire de la marque perd les droits de protection qui découlent de l'enregistrement comme si la marque avait fait l'objet d'une renonciation ou d'un retrait. À l'issue d'un délai de six mois suivant la date d'échéance, les droits à renouvellement du propriétaire de la marque s'éteignent. La marque perd l'essentiel sinon la totalité de sa valeur pour le propriétaire. Au regard de ces conséquences, on peut comprendre que certains juges aient estimé qu'en prolongeant la durée des droits du déposant, les dépenses de renouvellement étaient de même nature que celles qui ont donné naissance à la marque.

4 – Le Conseil d'État réconcilie la jurisprudence et la doctrine comptable, dans le fil de sa décision *Beauté Créateurs*. En l'absence de réponse indubitable, le Conseil d'État a pris le parti, dans sa décision *Sté France Immobilier Group*, de qualifier les frais de renouvellement de « charges d'entretien » à la suite de son rapporteur public (solution appliquée peu après dans l'affaire *Sté Château Lafon Rochet*, V. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 28 déc. 2012, n° 345841, consid. 7 à 10). Ce faisant, il n'a pas repris la totalité du considérant de la cour de Versailles (les frais « perpétuent pour une nouvelle période la protection juridique dont elle bénéficie ») qui n'était pas nécessaire à la décision dont le fil conducteur, nous semble-t-il, est qu'en prolongeant la protection juridique, le renouvellement ne crée pas de nouveaux droits ni n'augmente la valeur de la marque. La marque subsisterait commercialement en l'absence de renouvellement, mais le déposant serait exposé au risque de l'utiliser en concurrence avec d'autres acteurs économiques ou d'un dépôt par un tiers.

La réponse du Conseil d'État aurait pu être différente si le renouvellement s'était accompagné d'un nouveau dépôt destiné à modifier le modèle de la marque (visuel, logo, etc.) ou la liste des produits ou services couverts. En effet, un nouveau dépôt s'effectue à l'occasion du renouvellement, éventuellement anticipé, de la première marque.

En pareil cas, les modifications apportées pourraient être vues comme créant de nouveaux droits ou accroissant la valeur des droits existants.

La qualification de « dépenses » écarte l'intégration des frais de renouvellement au prix de revient des marques inscrit à l'actif du bilan, suivant l'analyse qu'avait retenue le Conseil d'État à propos de frais de recherche d'antériorité et de frais de dépôt de marques à l'INPI dans sa décision *Saint-Gobain Vitrage* (CE, 8^e et 9^e ss-sect. 31 janv. 1997, n° 158678, *Sté Saint-Gobain Vitrage International* : *JurisData* n° 1997-040953 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 17, *comm.* 460 ; *RJF* 3/1997, n° 197 ; *BDCF* 2/1997, n° 29, *concl.* G. Bachelier). La décision *France Immobilier Group* prolonge le tracé de l'arrêt du 30 décembre 2009 (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 30 déc. 2009, n° 305449, *Sté Beauté Créateurs* : *JurisData* n° 2009-081588 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 11, *comm.* 231, *concl.* E. Glaser ; *Comm. com. électr.* 2010, *comm.* 58, *note* Ph. Neau-Leduc ; *RJF* 3/2010, n° 205 ; *BDCF* 3/2010, n° 205, *concl.* E. Glaser ; *BGFE* 2010, n° 7, p. 6, *obs.* J.-L. Pierre ; *Lexbase* n° A306EQE, *note* F. Dal Vecchio) qui a jugé que des frais accessoires de procédure et de surveillance exposés postérieurement au dépôt d'une marque ne devaient pas être immobilisés dès lors qu'ils avaient été exposés « à seule fin de maintenir [sa] valeur, sans prolonger la durée des droits concédés ou en accroître la valeur ». Il nous semble que la notion « d'accroissement de la valeur » dans la décision *Sté Beauté Créateurs* apporte une précision, voire marque une légère inflexion par rapport à la jurisprudence antérieure rappelée par le commissaire du Gouvernement Gilles Bachelier dans ses conclusions sous l'arrêt *Saint-Gobain Vitrage* qui soulignait que l'activation des dépenses se réfère « (...) au critère du prix de revient (...) et non à l'incidence de telle dépense sur la valeur vénale ». À lui seul, le renouvellement du dépôt de la marque se limite à maintenir sa valeur vénale, en perpétuant l'effet bénéfique des campagnes publicitaires engagées pour la valoriser, et n'accroît pas la valeur.

La décision *France Immobilier Group* est aussi motivée, pensons-nous, par le souci de concilier la jurisprudence avec la doctrine comptable, et ne pas laisser s'établir une (nouvelle) dichotomie entre le traitement fiscal et le traitement comptable communément admis dans le silence des textes, que le Conseil d'État a tranché en faveur de la déduction immédiate.

Rappelons en effet qu'une dichotomie était apparue à propos des frais afférents aux demandes d'enregistrement de marques créées par l'entreprise dans l'affaire *Saint-Gobain Vitrage* précitée, le Conseil d'État jugeant qu'ils n'étaient pas déductibles, tandis que la norme comptable décidait quelques années plus tard leur passage en charges. L'Administration s'était alignée sur la règle comptable (*Instr.* 30 déc. 2005 : *BOI* 4A-13-05, § 13 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 4, *instr.* 13449, repris au *BOI-BIC-30-30-120*), conduisant à priver de portée la jurisprudence *Saint-Gobain Vitrage*.

Une nouvelle dichotomie aurait été d'autant moins souhaitable, observent les auteurs du *Mémento Comptable Francis Lefebvre* 2013 (§ 1671) en citant un commentaire du chef du service juridique de la DGFIP, qu'il n'existe aucune raison spécifique pour justifier un traitement différent entre les frais de renouvellement des marques acquises et créées. Ils sont de même nature. C'est bien la vision du Conseil d'État, qui souligne que les frais de renouvellement constituent des charges, qu'ils soient exposés « postérieurement au dépôt ou à l'acquisition ». Il nous semble que l'Administration devrait se rallier sans difficultés à cette jurisprudence.

2. Le Conseil d'État précise la méthode de valorisation des marques

5 – La société France Immobilier Group a absorbé les sociétés Jacques Fath et Parfums Jacques Fath à la valeur réelle en avril 1997

rétroactivement au 1^{er} janvier pour une valeur de 1 franc chacune. Les marques, qui ne semblent pas avoir été valorisées au bilan des sociétés absorbées, ne l'ont pas été davantage dans les traités de fusion. L'Administration a remis en cause la valeur pour laquelle les marques ont été apportées et leur « inscription pour une valeur nulle » à l'actif immobilisé de la société absorbante, en refusant le bénéfice du régime fiscal de faveur des fusions (CGI, art. 210 A). Puis elle a estimé leur valeur vénale d'après une méthode multicritères. À cette méthode le contribuable en opposait une autre reposant sur le seul chiffre d'affaires du dernier exercice. La cour administrative d'appel de Versailles, après avoir rappelé que la valeur réelle d'une marque dépend des perspectives de profits futurs pouvant être escomptés de son exploitation, a considéré que la méthode retenue par l'Administration fournissait une meilleure approximation du potentiel réel des marques.

L'Administration a donc mis en œuvre trois méthodes de valorisation :

– deux méthodes pour la société Jacques Fath (couture) :

$$\frac{(20\% \text{ CA moyen } 3 \text{ exercices}) + (2 \times \text{EBE moyen } 4 \text{ exercices})}{2}$$

– trois méthodes pour la société Jacques Fath Parfums :

$$\frac{[(20\% \text{ CA moyen } 3 \text{ exercices}) + (2 \times \text{EBE moyen } 4 \text{ exercices}) / 2] + (7 \times \text{redevances})}{2}$$

6 – Le contrôle du juge de cassation porte sur la pertinence des méthodes employées pour la valorisation des marques. Les marques constituent un élément incorporel de l'actif immobilisé qui doivent faire l'objet d'une valorisation séparée même si elles ne sont que l'une des composantes du fonds de commerce. Le simple dépôt d'une marque lui confère une valeur, indépendamment de son exploitation. S'agissant du critère de la source régulière de profits qui doit être satisfait pour caractériser l'existence d'un actif incorporel qui doit être immobilisé au bilan de l'entreprise (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 21 août 1996, n° 154488, *SA Sife* : *JurisData* n° 1996-045024 ; *Dr. fisc.* 1996, n° 50, *comm.* 1482, *concl.* J. Arrighi de Casanova ; *RJF* 10/1996, n° 1137, *chron.* S. Austray, p. 635 ; *BDCF* 10/1996, p. 1, *concl.* J. Arrighi de Casanova ; *BGFE* 1996, n° 10, p. 1 et s., *obs.* J.-L. Pierre ; *GA*, 5^e éd., n° 28), il est admis qu'une simple perspective de revenus futurs suffit à faire regarder le critère rempli (CE, 8^e et 9^e ss-sect. 31 janv. 1997, n° 158678, *Sté Saint-Gobain Vitrage International*, *préc.*).

L'Administration est en droit, sans méconnaître l'autonomie des personnes juridiques, de remettre en cause dans le bilan de la société bénéficiaire de l'apport les écritures comptables résultant d'un traité d'apport arrêté sous le contrôle du commissaire aux apports (V. en ce sens, à propos de la légitimité d'une provision constituée dans les comptes, CE, 3^e et 8^e ss-sect., 30 déc. 2009, n° 297274, *Sté Haussmann Promo Île-de-France* : *JurisData* n° 2009-081616 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 14, *comm.* 259, *concl.* E. Glaser, *note* D. Bocquet et C. Cassan ; *RJF* 2010, n° 209 ; *BDCF* 2009, n° 135, *concl.* E. Glaser). C'est à l'Administration qu'il incombe d'établir que la valeur réelle pour laquelle un élément d'actif a été apporté est différente de sa valeur réelle (en ce sens, CE, 8^e et 9^e ss-sect., 28 oct. 1985, n° 40574 : *Dr. fisc.* 1986, n° 31, *comm.* 1439 ; *RJF* 12/1985, n° 1499. – CE, 7^e et 8^e ss-sect., 18 mars 1992, n° 62402, *SA Leybold-Heraeus-Sogev (LHS)* : *JurisData* n° 1992-600212 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 10, *comm.* 488 ; *RJF* 5/1992, n° 634, *concl.* O. Fouquet, p. 376 ; *RJF* 7/1993, p. 546, *chron.* G. Goulard. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 25 avr. 2003, n° 236923, *min. c/ Sté Laboratoire Merck Clévenot* : *Juris-Data* n° 2003-080351 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 50, *comm.* 887, *concl.* G. Bachelier ; *RJF* 7/2003, n° 822). Le Conseil d'État contrôle la pertinence des méthodes de valorisation choisies retenues par les juges du fond qu'il peut écarter pour erreur de droit. Ce pouvoir de contrôle a été rappelé à plusieurs reprises s'agissant de la valorisation des valeurs mobilières (par ex., CE, 9^e et 8^e ss-sect., 29 déc. 1999, n° 171859, *M. Robardey* : *JurisData* n° 1999-159748 ; *Dr. fisc.*

2000, n° 21, comm. 427, concl. J. Courtial ; RJF 2/2000, n° 153. – CE, 3^e et 8^e ss-sect., 23 déc. 2011, n° 327562, Sté Lagardère : *JurisData* n° 2011-030340 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 22, comm. 315, concl. É. Geffray, note R. Jouffroy et J.-M. Priol). Dans la mesure où la valeur vénale doit être appréciée en tenant compte de l'ensemble des éléments permettant d'obtenir un chiffre aussi proche que possible que celui qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande, il incombe au juge de cassation de vérifier que l'Administration a employé l'ensemble des méthodes pertinentes. Les mêmes principes sont logiquement transposables aux marques. A contrario, c'est aux juges du fond que revient le pouvoir souverain de veiller à la bonne application des méthodes de valorisation retenues lorsqu'elles sont pertinentes.

Au cas présent, en écartant le moyen du contribuable fondé sur l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en écartant sa méthode de valorisation, le Conseil d'État fournit d'intéressantes indications sur les méthodes de valorisation des marques qu'il juge satisfaisantes :

- le simple fait que la société propriétaire et exploitante des marques soit déficitaire, et que ses titres aient été acquis peu de temps auparavant pour un montant symbolique, ne justifie pas à lui seul que les marques ne valent rien ;

- il convient de tenir compte des perspectives de profit futur escomptées de l'utilisation de la marque.

Le Conseil d'État complète cette analyse par un commentaire sur le fond du dossier, qui est aussi un commentaire sur la technique de valorisation retenue par la cour. L'Administration avait calculé la moyenne du chiffre d'affaires des trois années précédant la fusion tandis que la société avait retenu le chiffre d'affaires de la dernière année seulement. La cour a considéré que la moyenne calculée par l'Administration fournissait une meilleure approximation du potentiel réel des marques. Tout en observant qu'il n'y était pas tenu puisque la cour est souveraine sur le fond, et que la méthode de valorisation de la marque par le chiffre d'affaires ne lui semblait pas critiquable, le Conseil d'État approuve la cour d'avoir fait porter l'analyse sur plusieurs exercices.

7 – Si les principes de valorisation qui viennent d'être rappelés sont convaincants, trois choses nous paraissent discutables dans la décision :

- le fait que l'Administration ait valorisé les marques en pourcentage du chiffre d'affaires sans aucune analyse de la corrélation entre l'usage de la marque et ce chiffre d'affaires ;

- le fait que la licence ait été concédée longtemps après la fusion sans qu'apparemment les juges ne se soient interrogés sur les événements qui ont pu survenir dans l'intervalle, qui auraient pu altérer la pertinence de cette comparaison ;

- le fait que la jurisprudence a déjà retenu d'autres méthodes de valorisation des marques.

- Il était **nécessaire d'établir le lien entre l'usage de la marque et le pourcentage du chiffre d'affaires retenu**. Les sociétés étaient déficitaires. Le pittoresque du tour de passe-passe qui a permis à l'Administration d'attribuer à la marque une valeur fixée à un pourcentage inexplicable du chiffre d'affaires, puisque la méthode du résultat donnait zéro, est accentué par le fait que les titres des sociétés avaient été acquis trois mois auparavant pour 1 franc sans que l'Administration songe à inquiéter le vendeur sur le caractère déséquilibré de son prix.

Pour le dire franchement, nous aurions compris que le Conseil d'État casse l'arrêt pour erreur de droit faite pour la cour d'avoir analysé le lien entre le chiffre d'affaires et la marque.

Certes, la progression du chiffre d'affaires est un indicateur de l'efficacité de la marque dont l'objet est de stimuler les ventes. Ainsi, la méthodologie de valorisation des marques du secteur du luxe retenue par Interbrand pour valoriser chaque année les marques de luxe repose sur trois critères : l'estimation des revenus présents et à venir attribués à la marque ; la mesure de l'influence de la marque sur la

décision d'achat ; et un indicateur évaluant la force de la marque pour maintenir la demande (fidélité des consommateurs ; taux de rachat, etc.). De même, le rapport de la Commission des opérations de bourse pour l'année 1994 regrettait que certaines sociétés n'eussent pas de règles précises pour l'évaluation des marques car « si une marque a été inscrite à l'actif, il importe que les critères de chiffre d'affaires, de marges brutes, de résultat qui ont permis le chiffrage de cet élément au bilan consolidé soient recalculés chaque année ». Toutefois il n'y a aucune logique à fixer arbitrairement la valeur d'une marque à une fraction du chiffre d'affaires sans démontrer comment l'utilisation de la marque contribue à sa formation (20 %... Pourquoi pas 10 % ou 50 % ?). La corrélation entre la marque et les ventes varie au cas par cas. Tout dépend du produit, de la notoriété de la marque, de l'attente du consommateur. Beaucoup de produits sont commercialisés en masse auprès des consommateurs finaux sous une marque sans notoriété (marque de distributeur dans les grandes surfaces), ou bien de professionnel à professionnel sans que la marque soit un facteur de vente (composants). A contrario, des marques inexploitées peuvent être achetées très cher en fonction de leur potentiel. L'image d'une marque très connue peut avoir été brouillée par l'octroi non sélectif d'un nombre excessif de licences, même si elles ont généré du chiffre d'affaires supplémentaire, etc. Une analyse, inexplicablement absente ici, du lien entre la progression du volume des ventes et l'utilisation de la marque, était indispensable.

Dans d'autres affaires, le Conseil d'État s'est montré plus exigeant dans la finesse de l'analyse. Dans l'affaire *Cap Gemini* (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 7 nov. 2005, n° 266436 et n° 266438, min. c/ Sté Cap Gemini : *JurisData* n° 2005-080791 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 14, comm. 311, concl. E. Glaser ; *Dr. sociétés* 2006, comm. 15, note J.-L. Pierre ; RJF 2006, n° 17, concl. E. Glaser, p. 11 et s.), le Conseil d'État a approuvé la cour administrative d'appel d'avoir débouté l'Administration qui avait redressé les filiales en France sur le fondement de l'article 57 du CGI au motif qu'elles versaient une redevance pour l'usage de la marque, tandis que d'autres sociétés européennes du groupe n'en versaient pas car « la valeur d'usage d'une marque et d'un logo étant susceptible de variations au cours du temps et suivant le marché où ils sont utilisés », le service n'établissait pas que les filiales étrangères avaient bénéficié d'un avantage.

De même, l'Administration ne justifie nullement que le même pourcentage du chiffre d'affaires (20 %) ait été retenu pour la société Jacques Fath et pour la société Parfums Jacques Fath, alors que les produits sont très différents (habillement et parfum), et que la marque Jacques Fath est utilisée depuis plus de quatre-vingt ans dans le domaine de la couture tandis que la marque de parfums était en devenir. Or, « La valeur d'une maque dépend étroitement de l'usage commercial qui en est fait » (CAA Nancy, 1^{re} ch., 14 oct. 1993, n° 92NC00103 et n° 92NC00105 min. c/ SA Sife : *JurisData* n° 1993-051945 ; *Dr. fisc.* 1994, n° 41, comm. 1732, concl. M^{me} J. Felmy). Le Conseil d'État a aussi jugé que la rémunération d'une concession de licence de marque devait être établie différemment d'une filiale à l'autre dès lors que les missions de ces filiales n'étaient pas identiques (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 26 sept. 2011, n° 328762, min. c/ SARL Holding Financière Séguy : *JurisData* n° 2011-020778 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 46, comm. 587, note P. Fumenier). De façon analogue, le Conseil d'État a écarté la comparaison de la valeur des actions de la société Éclair Interim avec celles de la société Éclair Services qui avaient les mêmes dirigeants et qui opéraient dans le même secteur d'activité, dès lors que les deux sociétés avaient des activités différentes et des caractéristiques différentes en matière de chiffre d'affaires, de rentabilité, et de moyens investis (CE, 9^e et 8^e ss-sect., 29 déc. 1999, n° 171859, M. Robardey, préc.).

Peut-être le contribuable n'a-t-il pas suffisamment combattu le caractère étrange de la fixation de la valeur à un pourcentage inexplic-

qué du chiffre d'affaires pour les sociétés, mais l'absence de discussion sur ce point jusqu'au niveau du Conseil d'État peut surprendre.

• Il est **douteux que la licence concédée un an plus tard pouvait servir à valoriser la marque à la date d'effet de la fusion**. La prise en compte de la licence de marque très postérieure à la date de réalisation de la fusion suscite des interrogations. Comme l'indique le rapporteur public Claire Legras, la jurisprudence administrative admet que la détermination de la valeur vénale d'un actif se fonde sur des éléments postérieurs à la date de l'évaluation (*CE, 7^e et 8^e ss-sect., 28 sept. 1988, n° 56026 : Dr. fisc. 1989, n° 7, comm. 231 ; RJF 11/1988, n° 1222*). Toutefois, pour éviter toute distorsion dans l'analyse, l'emploi de ces éléments postérieurs s'effectue « sous réserve que ces éléments ne traduisent aucune évolution qui ferait obstacle à ce qu'ils soient valablement pris en compte comme éléments de comparaison compte tenu de la date à laquelle ils sont intervenus » (*CE, 10^e et 9^e ss-sect., 10 déc. 2010, n° 308050, SARL Prunus : Comm. com. électr. 2011, comm. 41, Ph. Neau-Leduc ; RJF 3/2011, n° 278*). Rien dans l'analyse de l'Administration telle qu'elle est restituée dans l'arrêt de la cour ne permet de comprendre si la situation de la société au 31 décembre 1997, date d'octroi de la licence, était comparable à celle au 1^{er} janvier 1997, date d'effet de la fusion. En particulier, l'Administration ne s'est pas interrogée sur l'évolution de la politique de l'entreprise au cours de l'année 1997. Or, la décision de confier la licence à un tiers après avoir utilisé la marque en propre constituait un tournant stratégique majeur. Peut-être la société Jacques Fath Parfums a-t-elle fait le constat qu'elle ne disposait pas des moyens de développer la marque par ses propres moyens ? En effet, la création de jus et le lancement d'une marque dans un secteur nouveau nécessitent des investissements considérables (campagnes publicitaires notamment). Beaucoup de sociétés du secteur du luxe hésitent à consacrer leurs moyens financiers à la pénétration d'un marché de spécialité qui n'est pas le leur, au prix de risques excessifs. Concernant le montant des redevances, il est vraisemblable qu'il reflétait autant le renom initial de la marque que la capacité du licencié, sans doute habitué à gérer des dizaines de licences dans le monde entier, à le faire prospérer. Dans l'affaire *Prunus* précitée, une société avait cédé au prix de 1 franc la marque commerciale d'un salon qui ne s'était tenu qu'une seule fois à sa filiale dont cette marque était le seul actif. Les titres de la filiale avaient été revendus peu de temps après au Groupe Blenheim, mastodonte de l'organisation de salons, au prix de 11 MF. Le Conseil d'État a considéré que la cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit en ne recherchant pas si des circonstances particulières, tel le fait que l'acheteur cherchait à se renforcer sur son marché, pouvaient justifier l'écart de prix. Au cas particulier, le Conseil d'État a validé la méthode consistant à prendre en compte la licence en considérant sans doute que la possibilité pour la société de concéder une licence existait déjà lors de la fusion. Selon nous, le fait pour la société d'abandonner l'exploitation de la marque en propre, avec des moyens que l'on imagine modestes, pour en confier l'utilisation à un tiers, créait une situation originale qui était susceptible de faire obstacle à ce que la cour retienne la licence pour valoriser la marque à un an de distance.

• **La jurisprudence a validé d'autres moyens d'analyse de la valeur d'une marque**. Dans une affaire qui concerne aussi le domaine du luxe, le Conseil d'État a jugé que l'évaluation directe d'une marque viticole inséparable de son vignoble pouvait être mesurée en déduisant de la valeur de ce vignoble le prix moyen des vignobles compa-

rables qu'elle augmentait de sa propre valeur. Et qu'en cas d'impossibilité d'évaluation directe de la marque, sa valeur devait être estimée par différence entre le coût total d'acquisition de l'exploitation et celui des éléments d'actif tant corporels qu'incorporels dont le coût est connu (*CE, 10^e et 9^e ss-sect., 2 nov. 2011, n° 340969, SA Domaine Clarence Dillon : Dr. fisc. 2012, n° 11, comm. 190, concl. D. Hedary, note J.-M. Vié*).

La question découlait là encore de la non-inscription de la marque à l'actif du bilan de la société. Une société avait acquis le vignoble d'un grand cru bordelais, Château La Mission Haut-Brion, avec sa marque, et inscrit à son bilan les vignes amortissables sans avoir comptabilisé l'élément incorporel non amortissable que représentait la marque. L'amortissement des terres aboutissait à amortir la marque qui leur était attachée. Au terme d'une analyse sur la valeur des plantations comme élément d'actif amortissable, le Conseil d'État a reconstitué la valeur de la marque par différence entre cette valeur et le prix d'achat du vignoble.

Dans le fil de l'analyse très fouillée de l'affaire *Domaine Clarence Dillon*, même si une marque de textile ou de parfums n'est pas inséparable des éléments corporels de l'actif immobilisé comme pour un vignoble, et même si le juge ne pouvait se prononcer que sur les motifs soulevés par les parties, le cour aurait pu s'interroger sur le supplément de valeur conféré au fonds de commerce par la marque dont elle constitue un élément. Nous n'avons pas d'informations sur ce point, sinon que les deux sociétés Jacques Fath ont été acquises au prix d'un franc auprès d'un tiers, non contesté par l'Administration. Était-ce la valeur d'entreprise ? Était-ce l'effet d'une dette grevant le bilan ? En tout état de cause, l'absence d'excédent brut d'exploitation au cours des quatre exercices précédant la fusion est un indicateur sérieux d'une valeur d'entreprise faible ou nulle dans une société qui n'est pas en phase de développement ou qui n'a pas réalisé de nouveaux investissements. Ce n'est pas parce qu'une clientèle est attachée à la marque que la marque à une valeur supérieure à son prix de revient si son utilisation ne conduit qu'à réaliser des pertes. Lors de l'achat des titres, les parties avaient considéré que le *goodwill* (1 F moins la valeur nette des actifs corporels) était de zéro. En l'absence d'élément nouveau, un *goodwill* correspondant à la clientèle attachée à la marque pouvait difficilement apparaître dans les trois mois qui ont séparé l'acquisition de la fusion.

8 – En conclusion, le caractère « sommaire » de la critique de la méthode de l'Administration par la société, pour employer l'adjectif du rapporteur public, ne pouvait servir de justification à la validation de la méthode incomplète et approximative de l'Administration. Espérons que la mention de l'arrêt aux tables du recueil Lebon ne sera pas interprétée comme une position de principe du Conseil d'État sur la valorisation des marques en pourcentage du chiffre d'affaires en l'absence de tout élément d'analyse validant cette méthode de calcul.

Roland POIRIER,

avocat associé,

Brandford-Griffith & Associés

MOTS-CLÉS : Actif immobilisé - Éléments incorporels - Marques - Critères de valorisation

Frais et charges (BIC-IS) - Frais de renouvellement d'une marque

Marques - Valorisation - Critères

Marques - Frais de renouvellement - Constatation en charges

JURISCLASSEUR : Fiscal ID, Fasc. 226-50, B. Delignières ; Fiscal ID, Fasc. 236-10