

C.E.22 OCTOBRE 1990

N°78325

MINISTRE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE DE  
L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE LA  
PRIVATISATION, CHARGE DU BUDGET  
c/ Mme JOULTY

DOSSIERS BREVETS 1991.III.6

**GUIDE DE LECTURE**

CESSION DE PROCEDES OU DE FORMULES  
DE FABRICATION DE MEDICAMENTS

REGIME FISCAL  
(IMPOT SUR LE REVENU)

I - LES FAITS

- : M. Joulty, pharmacien et inventeur de formules de produits pharmaceutiques, cède à la société Interphar, à la Société d'Etudes et d'Applications Chimiques et à la société Laboratoires Aron des procédés ou formules de fabrication de médicaments.
  
- 1979-1981 : M. Joulty, puis Mme Joulty à titre d'ayant droit de son mari, déclarent les redevances encaissées dans le cadre de ces contrats dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (B.N.C.) imposables à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif.  
  
: Mme Joulty sollicite de l'administration le dégrèvement des cotisations d'impôt sur le revenu des années 1979 à 1981, au motif que les produits de cession des procédés ou formules de fabrication auraient dû être imposés selon le régime des plus-values à long terme.
  
- 20 décembre 1983 : Mme Joulty saisit le Tribunal administratif de Paris aux fins d'obtenir la réduction de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle son mari puis elle-même ont été assujettis.
  
- 26 novembre 1984 : Mémoire ampliatif de Mme Joulty.

- 21 janvier 1985 : Mémoire en défense présenté par le Directeur des Services Fiscaux de Paris Ouest.
  
- 25 février 1985 : Mémoire complémentaire de Mme Joulty.
  
- 3 décembre 1985 : Le Tribunal administratif de Paris accorde à Mme Joulty le bénéfice de l'imposition des redevances selon le régime des plus-values à long terme : imposition au taux de 10 % pour les redevances perçues avant le décès de M. Joulty, au taux de 15 % pour les redevances perçues après le décès de M. Joulty.
  
- 9 mai 1986 : Le Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget, fait appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Paris.
  
- 22 octobre 1990 : Le Conseil d'Etat rejette l'appel du Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget.

## II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que les produits de cession de formules de fabrication de médicaments sont imposables aux taux réduits des plus-values à long terme (c'est-à-dire, pour les années du litige, au taux de 10 % si le bénéficiaire des produits exerce une activité professionnelle d'inventeur, et au taux de 15 % dans les autres cas).

### A. LE PROBLEME

#### 1° Prétentions des parties

- a) Le demandeur (Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget) soutient que même s'il y a eu cession de formules de fabrication par leur inventeur, le régime d'imposition atténuée des plus-values à long terme n'est pas applicable car M. Joulty n'a pas cédé des procédés ou des techniques, qui sont les seules créations nouvelles non brevetées visées par l'article 39 terdecies du C.G.I.
- b) Le défendeur (Mme Joulty) soutient que les produits de cession de formules de fabrication de médicaments suivent le même régime d'imposition que les produits de cession de procédés et sont ainsi imposables comme des plus-values à long terme.

#### 2° Enoncé du problème

Les produits de cession d'inventions non brevetées suivent-ils tous le même régime d'imposition (c'est-à-dire, dans la majorité des cas le régime d'imposition des plus-values à long terme), ou convient-il de dissocier les procédés et techniques (bénéficiant de ce régime d'imposition de faveur) et les formules de fabrication (ne bénéficiant pas de ce régime, et imposables comme des produits ordinaires, selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu) ?

## B. LA SOLUTION

### 1° Enoncé de la solution

"Considérant qu'il résulte de l'instruction que les redevances versées à M. Joulty, puis à ses héritiers par la société Interphar, la Société d'Etudes et d'Applications Chimiques (SEAC) et Laboratoires Aron étaient la contrepartie de la cession à ces entreprises de formules de fabrication constituant des procédés d'élaboration de substances pharmaceutiques dont M. Joulty était l'inventeur ; que si ces procédés n'ont pas fait l'objet de brevets, cette circonstance n'est pas de nature à faire obstacle à ce que les redevances correspondant à leur cession soient comprises dans le champ d'application des dispositions précitées des articles 93 quater et 39 terdecies du Code général des impôts, dès lors que cette dernière disposition vise les produits des cessions de procédés ; qu'il suit de là que le Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget, n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a accordé à Mme Joulty une réduction des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu".

### 2° Commentaire de la solution

La décision étudiée est la première décision d'appel sur le régime d'imposition de produits de cession de formules de fabrication (de médicaments, dans le cas d'espèce) perçus par un particulier après l'entrée en vigueur de la loi du 19 juillet 1976 sur l'imposition des plus-values des personnes physiques. Cette décision du Conseil d'Etat confirme celle rendue par le Tribunal administratif de Paris près de cinq ans plus tôt, en première instance (1). A la différence toutefois du litige soumis antérieurement au Tribunal administratif, qui concernait tant la qualité d'inventeur de M. Joulty que le régime d'imposition des produits de cession de formules de fabrication perçus par un inventeur ou un ayant droit de celui-ci, la question soumise au Conseil d'Etat concerne semble-t-il exclusivement ce dernier point, à savoir la détermination du régime d'imposition applicable.

---

(1) Cette décision a été commentée aux *Dossiers Brevets 1986, 4.*

L'article 93 quater-I du C.G.I. (qui est la codification de l'article 11-I de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976) dispose que les particuliers qui reçoivent des produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecies du C.G.I. sont soumis, au titre de ces produits, au régime fiscal des plus-values de caractère professionnel.

L'article 39 terdecies du C.G.I. vise notamment les produits des cessions de brevets, de procédés et de techniques. Cet article, applicable initialement aux produits perçus par les entreprises et qui a été étendu, depuis 1977, aux particuliers, se superpose pour ces derniers aux dispositions de l'article 93-2 du C.G.I. L'article 93-2 du C.G.I., qui résulte de l'article 9 de la loi du 13 mars 1948, dispose notamment que les produits de cession de procédé ou de formule de fabrication par l'inventeur donnent droit à un abattement forfaitaire de 30 %.

L'administration a procédé à l'analyse suivante de la superposition des deux textes législatifs (articles 93 quater-I et 93-2 du C.G.I.) : l'instruction du 30 décembre 1976 (8 M -, § 458), ainsi que la documentation de l'administration fiscale (5 G 432, 30 juin 1980) ont précisé que les produits de cession de formules de fabrication perçus par un particulier n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 39 terdecies du C.G.I. et sont imposés par application du barème progressif. En revanche, les produits de cession de procédés ou de techniques perçus par un particulier ouvrent bien droit, selon l'administration, au régime d'imposition des plus-values professionnelles.

L'exclusion par l'administration des produits de cession de formules de fabrication du champ d'application des plus-values professionnelles est sans doute contestable. En effet, les mots "procédé" et "formule de fabrication" sont des synonymes, ainsi que l'attestent les définitions de ces mots données par les différents dictionnaires de la langue française. Il apparaît ainsi criticable de considérer, comme le fait l'administration, que les produits de cession de formules perçus par un particulier ne suivent pas le régime d'imposition des plus-values professionnelles et sont imposés par application du barème progressif, et que seuls les produits de cession de procédés suivent le régime d'imposition des plus-values professionnelles. Cette différenciation, au sein du régime fiscal du savoir-faire, du traitement des produits de cession de formules de fabrication perçus par des

particuliers de celui des produits de cession de procédés et techniques, est par ailleurs à notre avis peu conforme à l'esprit de la loi du 19 juillet 1976, dont un des buts a été l'unification du régime d'imposition des produits de la propriété industrielle.

La décision du Conseil d'Etat du 22 octobre 1990, faisant suite à celle du Tribunal administratif de Paris du 3 décembre 1985, infirme la position restrictive de l'administration, en admettant au régime d'imposition des plus-values professionnelles les produits de cession de formules de fabrication.

On notera par ailleurs les points suivants, au terme du commentaire de cet arrêt :

- L'analyse présentée ci-dessus peut être étendue aux licences de formules de fabrication (2).
- Cette analyse peut être étendue de la même manière aux produits de cession ou de licence de formules de fabrication perçus par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (2).
- La doctrine de l'administration fiscale n'a toutefois pas été rapportée au moment où ce commentaire d'arrêt est rédigé.
- La distinction, effectuée pour les années du litige, entre le taux de 10 % applicable à une personne qui exerce l'activité professionnelle d'inventeur et le taux de 15 % applicable dans les autres cas où le régime d'imposition retenu est celui des plus-values à long terme, ne doit plus être effectuée actuellement, en raison de l'unification des taux d'imposition à 16 % (ce taux devant être majoré du "prélèvement social exceptionnel" de 1 % et de la contribution sociale généralisée de 1,1 %).

Jean-Luc Pierre

---

(2) *On notera que, dans le cadre du projet de loi de finances pour 1992, il est prévu (article 76) que le bénéfice du régime fiscal de faveur serait limité, en ce qui concerne les inventions non brevetées, à celles qui ont un caractère brevetable. En outre, pour les licences seules celles d'entre elles qui sont exclusives et qui sont concédées pour au moins cinq ans entreraient dans le champ des plus-values à long terme.*

N° 78 325  
-----

MINISTRE DELEGUE AUPRES DU  
MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES  
FINANCES ET DE LA PRIVATISATION,  
CHARGE DU BUDGET

c/Mme Joulty  
-----

Mme Daussun  
Rapporteur  
-----

M. Chahid-Nourai  
Commissaire du Gouvernement  
-----

Séance du 1er octobre 1990  
Lecture du 22 octobre 1990  
-----

REPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Conseil d'Etat statuant au Contentieux,  
(Section du Contentieux, 8ème et 9ème  
sous-sections réunies),

Sur le rapport de la 8ème sous-section  
de la Section du Contentieux,

Vu le recours du MINISTRE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE DE  
L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE LA PRIVATISATION, CHARGE DU BUDGET,  
enregistré le 9 mai 1986 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, et tendant  
à ce que le Conseil d'Etat :

1°) réforme le jugement du 3 décembre 1985 par lequel le tribunal admi-  
nistratif de Paris a accordé à Mme Joulty une réduction des cotisations supplémen-  
taires à l'impôt sur le revenu auxquelles son époux et elle-même ont été respecti-  
vement assujettis au titre d'une part de l'année 1979, d'autre part des années 1979 à  
1981 dans les rôles de la ville de Paris,

2°) rétablisse M. Joulty et son épouse au rôle de l'impôt sur le revenu  
pour les années 1979, 1980 et 1981 à raison des droits dont le tribunal administratif a  
accordé le dégrèvement,

.....  
Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le code des tribunaux administratifs et des cours administratives  
d'appel ;

Vu l'ordonnance n° 45-1708 du 31 juillet 1945, le décret n° 53-934 du 30

septembre 1953 et la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 ;

Après avoir entendu :

- le rapport de Mme Daussun, Maître des requêtes,
- les conclusions de M. Chahid-Nourai, Commissaire du gouvernement ;

Considérant qu'aux termes de l'article 93 quater du code général des impôts : "I. Les plus-values réalisées sur des immobilisations sont soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindécies. Ce régime est également applicable aux produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecies quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire." ; que selon l'article 39 terdecies : "1. Le régime des plus-values à long terme est applicable... aux produits des cessions de brevets, de procédés et de techniques, ainsi qu'aux concessions de licences exclusives d'exploitation" ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que les redevances versées à M. Joulty, puis à ses héritiers par la société Interphar, la société d'études et d'applications chimiques (SEAC) et Laboratoires Aron étaient la contrepartie de la cession à ces entreprises de formules de fabrication constituant des procédés d'élaboration de substances pharmaceutiques dont M. Joulty était l'inventeur ; que si ces procédés n'ont pas fait l'objet de brevets, cette circonstance n'est pas de nature à faire obstacle à ce que les redevances correspondant à leur cession soient comprises dans le champ d'application des dispositions précitées des articles 93 quater et 39 terdecies du code général des impôts, dès lors que cette dernière disposition vise les produits des cessions de procédés ; qu'il suit de là que le MINISTRE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE LA PRIVATISATION, CHARGE DU BUDGET n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a accordé à Mme Joulty une réduction des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu ;

D E C I D E :

-----

Article 1er : Le recours du MINISTRE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE LA PRIVATISATION, CHARGE DU BUDGET est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée au ministre délégué auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget et à Mme Joulty.

Délibéré dans la séance du 1er octobre 1990, où siégeaient :  
M. Rougevin-Baville, Président-adjoint de la Section du Contentieux, Président ;  
M. Groux, M. Leclerc, Présidents de sous-sections ; M. Le Pors, M. Teissier du Cros,  
M. Renault, M. de Vulpillières, Conseillers d'Etat ; Mme Dominique Laurent, Maître  
des requêtes et Mme Daussun, Maître des requêtes-rapporteur.

Lu en séance publique le 22 octobre 1990.

Le Président :  
Signé : Rougevin-Baville

Le Maître des requêtes-rapporteur :  
Signé : Daussun

Le secrétaire :  
Signé : Mexandeau

La République mande et ordonne au ministre délégué auprès du ministre  
d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget, en ce qui  
le concerne et à tous huissiers à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit  
commun contre les parties privées de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition conforme,

Le secrétaire,

