

C.E. 3 JUIN 1991

Req. n.78312

Ministre délégué auprès

du Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances

et du budget, chargé du budget c. H.NAJER

DOSSIERS BREVETS 1992.IV.5

GUIDE DE LECTURE

- SOMMES VERSEES PAR UNE SOCIETE A SON DIRECTEUR DES SERVICES
DE RECHERCHE :

QUALIFICATION DE PRODUITS DE LA PROPRIETE INDUSTRIELLE IMPOSES
SELON LE REGIME DES PLUS-VALUES A LONG TERME

I - LES FAITS

- 1977 et 1978 : M. Henry Najer, directeur des services de recherches chimiques du groupe pharmaceutique Synthélabo, a avec son employeur un contrat de travail prévoyant une rémunération selon une partie fixe et une partie variable (cette dernière étant constituée par un pourcentage du chiffre d'affaires résultant des ventes par le groupe Synthélabo des produits chimiques créés dans les laboratoires dirigés par M. Najer).
- : M. Henry Najer est assujetti à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires au titre des sommes représentatives de la partie variable de la rémunération versée par le groupe Synthélabo.
- : M. Henry Najer conteste cet assujettissement, soutenant que les sommes en cause doivent être imposées au taux de 10 % applicable aux produits de cession d'inventions.
- : Sa réclamation étant rejetée, M. Henry Najer saisit le Tribunal administratif de Paris.
- 17 décembre 1985 : Le Tribunal administratif de Paris accorde à M. Najer le bénéfice de

l'imposition des sommes en cause dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, au taux de 10 %.

- 7 mai 1986 : Le Ministre délégué auprès du Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget, fait appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Paris.
- 3 juin 1991 : Le Conseil d'Etat confirme la décision du Tribunal administratif de Paris.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que les sommes versées par une société (laboratoire pharmaceutique) en 1977 et 1978 à une personne qui occupait la fonction de directeur des services de recherches chimiques, avaient la nature de "produits de la propriété industrielle" imposés selon le régime des plus-values à long terme (soit au taux de 10 %).

A- LE PROBLEME

1° - Prétentions des parties

- a) Le demandeur (Ministre délégué du Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget)
soutient que les sommes versées par l'entreprise pharmaceutique à son directeur des services de recherches chimiques, au titre de la partie variable de sa

rémunération, avaient la nature de traitements et salaires, imposables par conséquent aux taux progressifs du barème de l'impôt sur le revenu.

b) Le défendeur (M. Henry Najer)

soutient que ces sommes devaient être qualifiées de produits de cession d'inventions, imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, au taux réduit de 10 % des plus-values à long terme applicable aux inventeurs indépendants.

2° - Enoncé du problème

A quelles conditions les sommes versées par une entreprise à un salarié qui a une mission inventive peuvent-elles être imposées comme des produits de cession d'inventions, bénéficiant du régime d'imposition atténuée prévu par les articles 93 quater et 39 terdecies du Code général des impôts pour les inventeurs indépendants ?

B - LA SOLUTION

1° - Enoncé de la solution

"(...)Considérant qu'il résulte de l'instruction que la partie proportionnelle de la rémunération de M. Najer lui était due pendant une durée de vingt années à compter du jour de la première commercialisation du produit, et ce, même en cas de départ ou de décès ; que la société en cas de vente s'engageait à ne conclure les ventes de brevets qu'après avoir obtenu du concessionnaire un contrat en faveur de M. Najer lui accordant les mêmes pourcentages pendant une durée de cinq ans en cas de départ ; que les brevets déposés par le groupe Synthélabo et précédemment par les laboratoires Dausse, aux droits desquels a succédé le

groupe Synthélabo, mentionnent M. Najer comme l'inventeur des produits ; que le contribuable produit plusieurs actes de cession par lesquels les laboratoires Dausse lui achètent "la totalité des droits, titres de propriété et intérêts" sur les demandes de brevets et les inventions qui y sont "divulguées, décrites ou revendiquées" ;

Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ces éléments que M. Najer s'était vu reconnaître par ses employeurs successifs des droits patrimoniaux sur les inventions qu'il avait réalisées ; que, par suite, les sommes perçues en contrepartie de ces droits doivent être regardées, sans qu'il soit besoin de les analyser au regard des dispositions de la loi n° 78-742 du 13 juillet 1978, qui n'est entrée en vigueur que le 1^{er} juillet 1979, non comme des salaires, mais comme des produits de la propriété industrielle soumis au régime d'imposition défini ci-dessus ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le Ministre 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 déchargé M. Najer de la différence entre les cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 1977 et 1978 dans la catégorie des traitements et salaires et les droits résultant de l'imposition des sommes susdéfinies dans la catégorie des plus-values à long terme taxées à 10 % ;(...)."

2° - Commentaire de la solution

- L'arrêt du Conseil d'Etat du 3 juin 1991 est une décision jurisprudentielle supplémentaire fort attendue, relative au régime d'imposition des particuliers inventeurs liés à une entreprise par un contrat de travail et rémunérés par celle-ci pour les inventions qu'ils peuvent découvrir.

- On rappellera que dans un arrêt du 25 octobre 1989 (req. n° 68480, M. Laure : Dr. fisc. 1992, n° 6, comme. 193, concl. Comm. gouv. Mme M. Liébert-Champagne ; Dossiers brevets 1990, n° 5), le Conseil d'Etat a jugé que le régime d'imposition applicable était celui de droit commun des bénéfices non commerciaux. On peut penser qu'une raison importante de la qualification fiscale retenue par le Conseil d'Etat a été la volonté de celui-ci, s'agissant d'inventions relevant du régime juridique des inventions de salariés antérieur à 1979, de suivre une analyse identique à celle retenue dans plusieurs décisions antérieures (Cons. d'Etat 23 avr. 1956, req. n° 33781 : Bull. cont. dir. Dupont, p. 397 ; 30 oct. 1968, req. n° 71732 : Dr. fisc. 1968, n° 48, comm. 1264 ; 16 oct. 1970, req. n° 77270 : Dr. fisc. 1972, n° 26, comm. 1011, concl. Comm. gouv. M. L. Mehl).

- L'analyse suivie par le Conseil d'Etat dans l'arrêt du 3 juin 1991 semble être différente de celle suivie dans l'arrêt du 25 octobre 1989, sans apparaître, on le regrettera en droit strict, plus satisfaisante (sauf, bien sûr, pour l'heureux contribuable concerné).

- Il ne nous paraît en effet guère justifié de dissocier au plan fiscal les inventions "pré-1979" (c'est-à-dire les inventions réalisées antérieurement au 1^{er} juillet 1979, date d'entrée en vigueur de la loi du 13 juillet 1978) de celles réalisées à partir de 1979. Même antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi de 1978, les "inventions de service" étaient, selon la jurisprudence, la propriété de l'employeur qui pouvait verser une rémunération spéciale au salarié.

- Il semble par ailleurs fondé au regard des principes fiscaux d'imposer dans la catégorie des traitements et

salaires la rémunération complémentaire versée au salarié qui a réalisé une invention de service, s'incriminant dans le cadre du contrat de travail du salarié. Ainsi que le note M. J. Turot (Chronique, R.J.F. 12/89), "les rémunérations supplémentaires servies à un salarié qui a fait une invention de service ne sont pas en réalité des produits de la propriété industrielle, mais un intéressement aux résultats de l'invention réalisée pour le compte de l'entreprise."

- Il existait certes, dans l'affaire Najer, plusieurs éléments pouvant orienter vers la voie de la qualification de "produits de la propriété industrielle", imposable selon le régime de faveur défini aux articles 93 quater et 39 terdecies du Code général des impôts. Ces éléments étaient :

- Le fait que les sommes en cause étaient calculées en fonction d'un pourcentage du chiffre d'affaires résultant des ventes de produits chimiques créés dans les laboratoires du groupe Synthélabo dirigés par M. Henri Najer.

- Les termes du contrat conclu entre le groupe pharmaceutique et son directeur des services de recherches chimiques, selon lesquels la partie variable de la rémunération était due à M. Najer pendant une durée de vingt années à compter du jour de la première commercialisation du produit.

- La mention du nom de M. Henri Najer comme celui de l'inventeur, sur les brevets déposés par son employeur.

- L'existence d'actes par lesquels l'employeur de M. Najer achetait à ce dernier "la totalité des droits, titres de propriété et intérêts" sur les demandes de brevets et les inventions."

Ces éléments n'avaient toutefois selon nous pas une force suffisante par rapport au principe selon lequel les sommes perçues par un salarié en sus de sa rémunération principale (ou garantie), et en contrepartie de son activité professionnelle exercée pour l'employeur, ont la nature fiscale de traitements et salaires.

Jean-Luc Pierre

Le Conseil d'Etat. Section du Contentieux.

8ème et 9ème sous-sections réunies.

MINISTRE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE D'ETAT, MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES F
ET DU BUDGET, CHARGE DU BUDGET c/ M. Henry Najer

3 juin 1991 N° 78.312

Sur le rapport de la 8ème sous-section

Vu le recours enregistré le 7 mai 1986 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, présenté par le MINISTRE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE D'ETAT, MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU BUDGET, CHARGE DU BUDGET ; le ministre demande que le Conseil d'Etat :

1°) annule un jugement en date du 17 décembre 1985, par lequel le tribunal administratif de Paris a accordé à M. Najer une réduction des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujetti au titre des années 1977 et 1978 dans les rôles de la ville de Paris,

2°) décide que M. Najer sera rétabli au rôle de l'impôt sur le revenu de la ville de Paris pour les années 1977 et 1978 à raison de l'intégralité des droits auxquels il a été assujetti ;

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 ;

Considérant qu'il ressort des dispositions combinées des articles 92, 93 quater et 39 terdecies I du code général des impôts, dans leur rédaction applicable à l'espèce, que les produits perçus par les inventeurs au titre de l'exploitation de leurs brevets est imposable au taux de 10 % selon le régime des plus-values à long terme, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ;

Considérant que M. Najer exerçait en 1977 et en 1978 les fonctions de directeur des services de recherches chimiques du groupe Synthélabo auquel il était lié par un contrat de travail prévoyant que sa rémunération comporterait une partie fixe ainsi qu'une partie mobile constituée par un pourcentage du chiffre d'affaires résultant des ventes par le groupe Synthélabo des produits chimiques créés dans les laboratoires qu'il dirigeait ; qu'en application de ces dispositions, M. Najer a perçu en 1977 et en 1978 des sommes s'élevant à respectivement 962 902 F et 1333 254 F qui ont été imposées dans la catégorie des traitements et salaires ;

Mais considérant qu'il résulte de l'instruction que la partie proportionnelle de la rémunération de M. Najer lui était due pendant une durée de vingt années à compter du jour de la première commercialisation du produit, et ce, même en cas de départ ou de décès ; que la société en cas de vente s'engageait à ne conclure les ventes de brevets qu'après avoir obtenu du concessionnaire un contrat en faveur de M. Najer lui accordant les mêmes pourcentages pendant une durée de cinq ans en cas de départ ; que les brevets déposés par le groupe Synthélabo et précédemment par les laboratoires Dausse, aux droits desquels a succédé le groupe Synthélabo, mentionnent M. Najer comme l'inventeur des produits ; que le contribuable produit plusieurs actes de cession par lesquels les laboratoires Dausse lui achètent "la totalité des droits, titres de propriété et intérêts" sur les demandes de brevets et les inventions qui y sont "divulguées, décrites ou revendiquées" ;

Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ces éléments que M. Najer s'était vu reconnaître par ses employeurs successifs des droits patrimoniaux sur les inventions qu'il avait réalisées ; que, par suite, les sommes perçues en contrepartie de ces droits doivent être regardées, sans qu'il soit besoin de les analyser au regard des dispositions de la loi n° 78-742 du 13 juillet 1978, qui n'est entrée en vigueur que le 1er juillet 1979, non comme des salaires, mais comme des produits de la propriété industrielle soumis au régime d'imposition défini ci-dessus ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre 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 déchargé M. Najer de la différence entre les cotisations d'impôt sur le revenu auquel il a été assujetti au titre des années 1977 et 1978 dans la catégorie des traitements et salaires et les droits résultant de l'imposition des sommes susdéfinies dans la catégorie des plus-values à long terme taxées à 10 % ;

DECIDE:

Article 1er : Le recours du MINISTRE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE D'ETAT, MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU BUDGET, CHARGE DU BUDGET est

Après avoir entendu : - le rapport de M. Froment-Meurice, Maître des requêtes, - les observations de la S.C.P. Guiguet, Bachellier, Potier de la Varde, avocat de M. Henry Najer, - les conclusions de M. Chahid-Nourai, Commissaire du gouvernement