

C.E. 25 octobre 1989
N° 65009
Ministre de l'Economie, des
Finances et du Budget
c. Société CATERPILLAR FRANCE

DOSSIERS BREVETS 1990V.5

GUIDE DE LECTURE

**REDEVANCES DE LICENCE
NON EXCLUSIVE - FISCALITE
POUR L'ENTREPRISE CONCESSIONNAIRE :**

**DEDUCTION IMMEDIATE
EN TANT QUE CHARGES**

I - LES FAITS

- 30 mars 1961 : La société CATERPILLAR FRANCE, filiale indirecte de la société américaine CATERPILLAR TRACTOR, conclut avec cette dernière un contrat par lequel elle bénéficie d'une licence de brevets et de marques, ainsi que d'une assistance technique.
- 28 février 1964 : Modification du contrat de licence.
- : A la suite d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale exclut des charges déductibles les sommes versées par CATERPILLAR FRANCE au titre de ce contrat pour les années 1969 à 1972.
- : La société CATERPILLAR FRANCE saisit le Tribunal administratif de Grenoble pour obtenir la décharge du redressement d'impôt sur les sociétés et de retenue à la source.
- : Alors que l'instruction est en cours devant le Tribunal administratif, l'administration effectue une seconde vérification de comptabilité, portant sur les exercices 1973 à 1976, et notifie un redressement similaire.
- 5 septembre 1984 : Le Tribunal administratif de Grenoble accorde décharge de ces redressements d'impôts à CATERPILLAR FRANCE.
- 3 janvier 1985 : Le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget fait appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Grenoble.
- 25 octobre 1989 : Le Conseil d'Etat rejette l'appel du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge, d'une part, que les redevances de licence sont déductibles, même si la société concessionnaire n'a qu'une activité de montage, d'autre part qu'une telle licence ne doit pas être valorisée à l'actif du bilan : les redevances versées sont déductibles immédiatement en tant que charges.

A - LE PROBLEME

1°) Prétentions des parties

- a) Le demandeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget)

soutient que les versements effectués par la société CATERPILLAR FRANCE à la société de droit américain CATERPILLAR TRACTOR, au titre de la licence de brevets et de marques et de la fourniture d'assistance technique, ne sont pas déductibles de son résultat imposable car ils ne sont pas justifiés : la redevance de 5 % calculée sur l'ensemble du chiffre d'affaires de CATERPILLAR FRANCE, diminué seulement du prix de revient des pièces achetées par cette dernière société auprès d'autres sociétés du Groupe CATERPILLAR, est excessive dans la mesure où elle concerne aussi bien des matériels fabriqués par la société française que des matériels simplement assemblés par cette dernière.

A titre subsidiaire, le Ministre des Finances soutient que les redevances versées auraient eu pour contrepartie l'acquisition par la société CATERPILLAR FRANCE d'un élément incorporel d'actif immobilisé : le coût de la licence aurait ainsi dû donner lieu à immobilisation et amortissement.

- b) Le défendeur (société CATERPILLAR FRANCE)

soutient que les redevances de licence versées sont justifiées et que leur montant n'est pas excessif. Des redevances de licence non exclusive sont par ailleurs déductibles en tant que charges d'exploitation, l'immobilisation de la licence n'étant pas appropriée.

2°) *Enoncé du problème*

Les redevances versées par une entreprise concessionnaire sont-elles déductibles de son résultat imposable lorsque cette société effectue des opérations de montage et assemblage, plutôt que des opérations d'usinage ?

Est-il nécessaire d'immobiliser à l'actif du bilan et d'amortir le coût d'une licence non exclusive de brevets et de marques ?

B - LA SOLUTION

1°) *Enoncé de la solution*

"Considérant que, selon l'administration, le taux de la redevance versée par la société CATERPILLAR FRANCE ne serait admissible que lorsqu'il s'applique au prix de vente de matériels entièrement fabriqués par la société, mais non lorsqu'il frappe la marge brute réalisée sur des matériels que la société a seulement montés, les opérations d'assemblage faisant moins appel aux technologies et aux savoir-faire acquis par la société américaine que les opérations d'usinage proprement dites ; que, toutefois, les précisions fournies et les documents produits à cet égard par la société ne permettent pas de retenir une telle distinction entre les opérations qui concourent successivement à l'élaboration des produits finis ; que le taux uniforme de la redevance ne peut, dans les circonstances de l'espèce, être regardé comme excessif.

(...)

Considérant, en second lieu, que le Ministre conclut subsidiairement au rétablissement des droits et pénalités qui n'ont pas donné lieu à dégrèvement d'office, en soutenant que le rehaussement des bénéfices imposables de la société CATERPILLAR FRANCE trouverait un autre fondement légal, en ce que les redevances versées par cette société auraient eu pour contrepartie l'acquisition d'un élément incorporel d'actif immobilisé, et ne pouvaient, par suite, en application des dispositions de l'article 38 du Code général des impôts, constituer une charge déductible pour la détermination de ses bénéfices.

Mais considérant que le contrat de licence d'emploi de brevets d'invention conclu entre la société CATERPILLAR FRANCE et la société CATERPILLAR TRACTOR a pour objet, sans limitation ni garantie de durée, de permettre l'exploitation par la première, avec l'assistance technique de la seconde, des inventions et des procédés concourant à la fabrication des matériels successivement commercialisés par le groupe ; que la société française ne peut en disposer au profit de tiers ; qu'ainsi, la redevance prévue au contrat a pour contrepartie, non l'acquisition par la société française d'un élément incorporel et cessible d'actif immobilisé, mais le bénéfice d'un apport technologique et commercial courant ; que les sommes versées au titre de la redevance ont, par suite, le caractère d'une charge déductible de l'exercice au cours duquel elles sont dues.

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, dans la limite des conclusions dont il était saisi, le Tribunal administratif a fait droit aux demandes et réclamations de la société CATERPILLAR FRANCE tendant, d'une part, à la réduction des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contribution exceptionnelle à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, d'autre part, à la décharge des cotisations de retenue à la source auxquelles elle a été assujettie au titre des années susindiquées".

2°) Commentaire de la solution

a) Cet arrêt est à notre connaissance la première décision du Conseil d'Etat qui se prononce expressément sur la question de la déductibilité de redevances de licence versées par une société qui effectue essentiellement du montage et de l'assemblage de matériels, plutôt qu'une fabrication complète de ces matériels.

L'administration contestait la déductibilité des versements effectués par la société CATERPILLAR FRANCE à sa société "grand-mère" CATERPILLAR TRACTOR COMPANY, au titre d'un contrat de licence de brevets et de marques et de fourniture d'assistance technique, en s'appuyant sur les dispositions de l'article 57 du Code général des impôts. Cet article dispose, rappelons-le, que les paiements effectués par une entreprise française à une entreprise étrangère sous la dépendance de laquelle elle est placée, ne sont pas déductibles du résultat imposable de celle-ci lorsque de tels paiements n'ont pas une contrepartie effective ou sont excessifs eu égard à cette dernière. L'administration soutenait que, CATERPILLAR FRANCE effectuant essentiellement des opérations de montage et d'assemblage, la redevance de 5 % était excessive. Le Conseil d'Etat n'a pas retenu cette

argumentation : selon la Haute Assemblée, les précisions fournies et les documents produits par l'entreprise française montrent qu'une dissociation de taux de redevance entre la technologie reçue au titre de la fabrication complète de matériels et celle reçue au titre de l'assemblage de matériels n'aurait pas été justifiée. Il résulte de la formulation utilisée par le Conseil d'Etat que la société concessionnaire avait pu établir qu'elle bénéficiait d'un transfert effectif de technologie relative à l'assemblage de produits. Cet arrêt reconnaît ainsi le bien-fondé du versement de redevances au titre de la fourniture d'un savoir-faire portant sur un tel assemblage.

b) Cet arrêt est également intéressant en ce qu'il montre la volonté du Conseil d'Etat de mettre un frein à la volonté de l'administration, lors des contrôles fiscaux d'entreprises, d'étendre les situations dans lesquelles un concessionnaire de brevet et/ou de marque doit immobiliser et amortir la licence qui lui est concédée. On sait qu'il existe quatre décisions ¹ du Conseil d'Etat dans lesquelles il a été jugé que le coût de certaines licences exclusives de brevet ou de savoir-faire devrait donner lieu à immobilisation et amortissement de la part de l'entreprise concessionnaire. Ces décisions concernent toutefois des situations où les contrats de concession contenaient une ou plusieurs clauses les rapprochant nettement de contrats de cession. En présence d'une licence simple de droit de propriété industrielle, le principe de la déduction comme charges des redevances versées par le concessionnaire est bien établi, aussi bien pour le Conseil d'Etat ² que pour l'administration ³. On comprend ainsi que le moyen relatif à l'acquisition d'un "élément incorporel et cessible d'actif immobilisé" n'ait pas été retenu par la Haute Assemblée et qu'il n'ait été invoqué par l'administration qu'à titre subsidiaire.

J.L.P.

¹. 2 décembre 1946, n° 76668, 19 mars 1958, n° 35658, 5 novembre 1984, n° 43573, 12 février 1988, n° 62547. Pour une analyse de ces décisions, voir *Dossiers Brevets 1990 I.5* et l'ouvrage de Monsieur J.L. Pierre, "Fiscalité de la Recherche, de la Propriété Industrielle et des Logiciels", n°s 56 et 57, Editions de Fiscalité Européenne, diffusion LITEC, 1990.

². Arrêt du 27 juillet 1988, n° 57687, analysé in *Dossiers Brevets 1990 I.5* et *1990 I.6*.

³. Cf. *Documentation administrative*, 4C 4511, n° 2, 15 février 1986.

CONSEIL D'ETAT
statuant
au contentieux

N° 65 009

MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES
FINANCES ET DU BUDGET
c société "Caterpillar France"

M. Fabre
Rapporteur

Mme Liébert-Champagne
Commissaire du Gouvernement

Séance du 4 octobre 1989
Lecture du 25 octobre 1989

Cette décision sera
mentionnée dans les
tables du Recueil LEBON

DF

REPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

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

Sur le rapport de la 9ème sous-section
de la Section du Contentieux,

Vu le recours du MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU
BUDGET enregistré le 3 janvier 1985 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat
et tendant :

1°) à titre principal, à ce que le Conseil d'Etat :

- annule le jugement du 5 septembre 1984 par lequel le tribunal administratif de Grenoble a accordé à la société anonyme "Caterpillar France", dont le siège est 40 à 48, avenue Léon-Blum, à Grenoble (38000), la décharge des compléments d'impôt sur les sociétés, de contribution exceptionnelle à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, et de retenue à la source auxquels cette société avait été assujettie au titre, respectivement, de chacune des années 1972, 1974, 1975 et 1976, de l'année 1976, et de chacune des années 1969 à 1976, ainsi que des pénalités ajoutées à ces impositions ;

- rétablisse la société "Caterpillar France" aux rôles de l'impôt sur les sociétés et de la contribution exceptionnelle à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dus au titre des années 1972, 1974, 1975 et 1976 raison de l'intégralité des droits et pénalités qui avaient été maintenus à sa charge par le directeur régional des impôts, et remette à la charge de la société les droits et pénalités qui lui avaient été assignés, en matière de retenue à la source, au titre de chacune des années 1969 à 1976 ;

2°) à titre subsidiaire, à ce que le Conseil d'Etat :

- réforme ledit jugement en tant que le tribunal administratif y

accordé à la société "Caterpillar France" la décharge des compléments d'impôt sur les sociétés et de contribution exceptionnelle à la charge des personnes morale passibles de l'impôt sur les sociétés auxquels cette société avait été assujettie au titre respectivement, de chacune des années 1972, 1974, 1975 et 1976, et de l'année 1976,

- rétablisse la société "Caterpillar France" aux rôles de l'impôt sur les sociétés et de la contribution exceptionnelle à la charge des personnes morale passibles de l'impôt sur les sociétés dus au titre des années 1972, 1974, 1975 et 1976 : raison de l'intégralité des droits et pénalités qui avaient été maintenus à sa charge par le directeur régional des impôts ;

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

Vu le code général des impôts ;

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

Vu l'ordonnance n° 45-1708 du 31 juillet 1945, le décret n° 53-934 du 3 septembre 1953 et la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 ;

Après avoir entendu :

- le rapport de M. Fabre, Conseiller d'Etat,

- les observations de la SCP Lyon-Caen, Fabiani, Liard, avocat de la société "Caterpillar France" (CFSA),

- les conclusions de Mme Liébert-Champagne, Commissaire du gouvernement ;

Sur le moyen tiré de ce que le tribunal administratif a statué au-delà des conclusions dont il était saisi :

Considérant que les demandes et réclamations de la société anonyme "Caterpillar France" présentées ou soumises au tribunal administratif tendaient, et ce qui concerne les rappels d'impôt sur les sociétés et de contribution exceptionnelle à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés auxquels cette société a été assujettie, respectivement, au titre de chacune des années 1972, 1974, 1975 et 1976, et au titre de l'année 1976, et pour autant que les dégrèvements partiels prononcés d'office en cours d'instance n'en avaient pas rendu les conclusions sans objet, à la décharge d'une fraction seulement de ces impositions et des pénalités y afférentes ; que, par suite, le tribunal, en décidant, à l'article 1er du dispositif

jugement attaqué. que la société devait être déchargée de la totalité des droits et pénalités qui n'avaient pas donné lieu à dégrèvement d'office. a statué au-delà de conclusions dont il restait saisi : que, dès lors, le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DE FINANCES ET DU BUDGET est fondé à demander l'annulation dudit jugement en tant que les premiers juges y ont accordé à la société "Caterpillar France" la décharge de sommes excédant 2 867 865 F de droits simples et 215 089 F d'intérêts de retard en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année 1972. 1 525 890 F de droits simples et 381 472 F d'intérêts de retard en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année 1974. 712 474 F de droits simples en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année 1975. 757 555 F de droits simples en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année 1976. et 28 498 F de droits simples et 2 850 F de majoration pour insuffisance de versement en ce qui concerne la contribution exceptionnelle à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés établie au titre de l'année 1976 :

Sur le bien-fondé des impositions :

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société "Caterpillar France", dont la quasi-totalité du capital social est, par l'intermédiaire de la société de droit suisse "Caterpillar Overseas", détenu par la société américaine "Caterpillar Tractor", a conclu avec cette dernière, le 30 mars 1961, un "contrat de licence d'emploi de brevets d'invention", modifié le 28 février 1964, en vertu duquel elle est autorisée à fabriquer, et à commercialiser sous les marques appartenant à la société mère, tout matériel faisant l'objet de brevets détenus par elle, en bénéficiant de son assistance technique ; qu'en contrepartie, le contrat prévoit le versement à "Caterpillar Tractor Company" d'une redevance fixée à 5 % du chiffre d'affaires réalisé par la société "Caterpillar France", diminué, toutefois, du prix de revient des pièces achetées par celle-ci auprès d'autres sociétés du groupe ; que l'administration estime que l'assiette de la redevance incluait ainsi une marge réalisée sur la vente de pièces fabriquées par d'autres sociétés du groupe, et ne devant rien à l'apport technologique de la société-mère à la société française ;

Considérant, en premier lieu, que lorsque l'administration entend faire application des dispositions de l'article 57 du code général des impôts prescrivant l'imposition aux résultats des entreprises qui sont sous la dépendance d'entreprises situées hors de France, des bénéfices indirectement transférés à ces dernières, l'administration doit notamment établir l'existence d'un avantage de nature à faire présumer la réalité d'un tel transfert ; que, lorsqu'un désaccord entre le contribuable et l'administration sur cette question de fait est soumis à l'appréciation de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires en application des dispositions du 3 de l'article 1649 quinquies A du code général des impôts, repris à l'article L.59 du livre des procédures fiscales, et que l'administration suit l'avis de la commission, comme c'est le cas en l'espèce, il appartient au contribuable d'établir, devant le juge de l'impôt, les éléments de fait dont il se prévaut au soutien d'une appréciation contraire ;

Considérant que, selon l'administration, le taux de la redevance versée par la société "Caterpillar France" ne serait admissible que lorsqu'il s'applique au prix de vente de matériels entièrement fabriqués par la société, mais non lorsqu'il frappe

la marge brute réalisée sur des matériels que la société a seulement montés, les opérations d'assemblage faisant moins appel aux technologies et aux savoir-faire acquis par la société américaine que les opérations d'usinage proprement dites ; que, toutefois, les précisions fournies et les documents produits à cet égard par la société ne permettent pas de retenir une telle distinction entre les opérations qui concourent successivement à l'élaboration des produits finis ; que le taux uniforme de la redevance ne peut, dans les circonstances de l'espèce, être regardé comme excessif ; que, dès lors, le ministre n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif a jugé qu'en ce qui concerne les années d'imposition 1969 à 1972, la société "Caterpillar France" apportait la preuve, que contrairement à ce qu'a estimé la commission départementale, le montant de la redevance versée par elle à la société "Caterpillar Tractor" était justifié au regard des droits concédés et des services rendus, qu'en ce qui concerne les années d'imposition 1973 à 1976, l'administration n'établissait pas que la redevance ait pu constituer un moyen de transfert de bénéfices, et que, pour l'ensemble de ces années, les rehaussements litigieux ne pouvaient trouver un fondement légal dans les dispositions de l'article 57 du code général des impôts ;

Considérant, en second lieu, que le ministre conclut subsidiairement à l'établissement des droits et pénalités qui n'ont pas donné lieu à dégrèvement d'office en soutenant que le rehaussement des bénéfices imposables de la société "Caterpillar France" trouverait un autre fondement légal, en ce que les redevances versées par cette société auraient eu pour contrepartie l'acquisition d'un élément incorporel d'actif immobilisé, et ne pouvaient, par suite, en application des dispositions de l'article 38 du code général des impôts, constituer une charge déductible pour la détermination de ses bénéfices ;

Mais considérant que le "contrat de licence d'emploi de brevets d'invention" conclu entre la société "Caterpillar France" et la société "Caterpillar Tractor" a pour objet, sans limitation ni garantie de durée, de permettre l'exploitation par la première, avec l'assistance technique de la seconde, des inventions et des procédés concourant à la fabrication des matériels successivement commercialisés par le groupe ; que la société française ne peut en disposer au profit de tiers ; qu'ainsi, la redevance prévue au contrat a pour contrepartie, non l'acquisition par la société française d'un élément incorporel et cessible d'actif immobilisé, mais le bénéfice d'un apport technologique et commercial courant ; que les sommes versées au titre de la redevance ont, par suite, le caractère d'une charge déductible de l'exercice au titre duquel elles sont dues ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU BUDGET n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, dans la limite des conclusions dont il était saisi, le tribunal administratif a fait droit aux demandes et réclamations de la société "Caterpillar France" tendant d'une part, à la réduction des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contribution exceptionnelle à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés d'autre part, à la décharge des cotisations de retenue à la source auxquelles elle a été assujettie au titre des années susindiquées ;

DECIDE :

.....

Article 1er : Le jugement du tribunal administratif de Grenoble du 5 septembre 1984 est annulé en tant qu'il accorde à la S.A. "Caterpillar France" la décharge de sommes excédant 2 867 865 F de droits simples et 215 089 F d'intérêts de retard en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année 1972, 1 525 890 F de droits simples et 381 472 F d'intérêts de retard en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année 1974, 712 474 F de droits simples en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année 1975, 757 555 F de droits simples en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année 1976, et 28 498 F de droits simples et 2 850 F de majoration pour insuffisance de versement en ce qui concerne la contribution exceptionnelle à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés établie au titre de l'année 1976.

Article 2 : La S.A. "Caterpillar France" est rétablie aux rôles des impôts ci-dessus mentionnés à concurrence de la fraction excédant les sommes indiquées des droits et pénalités qui avaient été maintenus à sa charge par le directeur régional des impôts.

Article 3 : Le surplus des conclusions du recours du MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU BUDGET est rejeté.

Article 4 : 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 la société anonyme "Caterpillar France".