

## CONCLUSIONS

### Mme Céline Guibé, rapporteure publique

Ces affaires vous permettront d’aborder pour la première fois la question de la qualification des paiements reçus dans le cadre de transferts de logiciels, dont le classement comme redevances ou comme prestations de services, pour l’application des conventions fiscales bilatérales, n’est pas sans soulever quelques difficultés<sup>1</sup>.

La plupart des conventions bilatérales signées par la France ne comportent pas de dispositions spécifiques relatives aux paiements concernant des logiciels<sup>2</sup>. On y retrouve, en général, une définition des redevances s’inspirant, avec quelques variations, de la clause modèle de l’article 12, §2 de la convention OCDE, dont la rédaction est antérieure au développement de la technologie informatique. Celui-ci classe parmi les redevances les rémunérations de toute nature payées pour l’usage ou la concession de l’usage d’un droit d’auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, d’un brevet, d’une marque de fabrique ou de commerce, d’un dessin ou d’un modèle, d’un plan, d’une formule ou d’un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique<sup>3</sup>.

Bien que les droits portant sur un programme informatique soient, en général, protégés par la législation sur les droits d’auteur, comme c’est le cas en France, l’assimilation des transferts de logiciels à l’une ou l’autre de ces catégories conventionnelles n’est pas spontanée et le comité des affaires fiscales de l’OCDE a, dès 1992, publié des commentaires présentant les principes selon lesquels une telle classification devrait être effectuée, qu’il a complétés en 2000. Précisons, dès à présent, que si ces commentaires sont postérieurs, sauf exception, à la ratification des conventions bilatérales applicables dans le cadre du présent litige, et ne

---

<sup>1</sup> Commentaire de l’article 12 du modèle de convention fiscale OCDE, § 12. V. l’étude de J.-L. Pierre et F. Le Mentec, « Logiciels – Régime de fiscalité directe des cessions et concessions de logiciels : apports récents et perspectives », Propriété intellectuelle n° 7-8, juillet 2004, étude 12.

<sup>2</sup> Les conventions franco-américaine, franco-italienne, franco-russe, franco-britannique et franco-tchèque (notamment) traitent du cas des logiciels, généralement pour assimiler les rémunérations tirées de leur usage ou de la concession de leur droit d’usage à des redevances.

<sup>3</sup> S’y ajoutaient, dans l’ancien modèle de convention OCDE de 1977, les rémunérations payées pour l’usage d’un équipement industriel, commercial ou scientifique, qui n’intéressent pas le présent litige.

peuvent donc être utilisés pour éclairer la commune intention de leurs signataires, ceci ne vous interdit pas de tenir compte de leur « valeur persuasive »<sup>4</sup> pour interpréter les stipulations en cause (plén. 11 décembre 2020, min. c/ Sté Conversant International Ltd, n° 420174, au rec. et à la RJF 2/21 n° 196, concl. L. Cytermann C 196).

Selon ces commentaires (§ 13.1), les paiements effectués pour l'acquisition d'une partie des droits d'auteur correspondant à un programme informatique constituent une redevance lorsque le paiement est effectué en échange du droit d'utiliser le programme d'une manière qui serait, en l'absence de cette licence, une violation de la législation relative aux droits d'auteur, par exemple, lorsqu'il autorise le payeur à reproduire et distribuer le logiciel utilisant un tel programme dans le public ou à modifier et diffuser ce programme. En revanche, lorsque les droits d'auteur transférés se limitent à ceux qui sont nécessaires pour permettre d'utiliser le programme, en ce compris le droit pour le bénéficiaire du transfert d'en effectuer des copies à des fins d'exploitation de ses propres affaires, les commentaires assimilent les paiements correspondants à des revenus commerciaux (§ 14 et 14.2). Les commentaires distinguent un autre cas, plus rare, dans lequel l'auteur du programme fournit des informations concernant les concepts et principes sur lesquels repose le programme, tels que la logique, les algorithmes ou les langages ou techniques de programmation, qui sont assimilés à des transferts de savoir-faire ou de procédés secrets, donnant lieu au paiement de redevances (§ 14.3)<sup>5</sup>. Un certain nombre de pays membres de l'OCDE, et surtout, de pays en développement non membres de cette organisation, ont toutefois exprimé des réserves sur ces commentaires, en leur reprochant de retenir une acception trop restrictive de la notion de redevances.

La distinction entre redevances et prestation de services n'est pas neutre au plan fiscal. La qualification de prestation de services emporte, en principe<sup>6</sup>, imposition dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, sauf lorsque la prestation est réalisée par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'autre Etat. En revanche, la qualification de redevances entraîne, le plus souvent, l'imposition d'une retenue à la source dans l'Etat du débiteur, la majorité des conventions bilatérales – et tout particulièrement les conventions signées par la France avec les pays en voie de développement - s'éloignant, sur ce point, du modèle de l'OCDE qui préconise l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence du bénéficiaire<sup>7</sup>. La double imposition potentielle est alors éliminée par l'octroi d'un crédit ou d'une réduction d'impôt dans l'Etat de résidence du bénéficiaire<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> P. Martin, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », Dr. fisc. 24/13, 13 juin 2013.

<sup>5</sup> Les commentaires règlent également le cas des accords de distribution en faveur d'intermédiaires commerciaux, dont la rémunération est assimilée à des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7 (§ 14.4).

<sup>6</sup> Article 7, §1 du modèle de convention OCDE.

<sup>7</sup> Article 12, §1 du modèle de convention OCDE.

<sup>8</sup> La double imposition est par ailleurs éliminée, pour les paiements entre sociétés européennes associées, par la directive 2003/49/CE du 3 juin 2003, dite « intérêts-redevances », qui a instauré, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, une exonération de retenue à la source sur les redevances intragroupes au sein de l'Union et qui a été transposée en droit interne à l'article 182 B bis du CGI. Ses dispositions englobent expressément dans la catégorie des redevances les rémunérations reçues pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur les logiciels

Cette question a divisé la société Sopra Steria Group, à la tête d'un groupe fiscal intégré exerçant des activités de conception et d'édition de logiciels, et l'administration fiscale française, s'agissant de la qualification des rémunérations perçues à raison de prestations d'intégration et de maintenance informatiques réalisées par cette société et certaines de ses filiales pour le compte de clients établis dans divers Etats étrangers, et que ces Etats avaient regardées comme des redevances soumises à une retenue à la source. Estimant, au contraire, que ces paiements constituaient la contrepartie de prestations de services, l'administration française a remis en cause l'imputation des crédits d'impôt correspondant à ces retenues à la source sur l'impôt sur les sociétés dû par le groupe au titre des exercices clos de 2008 à 2011. Le litige a été soumis en dernier lieu à la cour administrative d'appel de Versailles qui, dans une série d'arrêts du 4 juin 2019 (RJF 12/19 n° 1185), a donné raison à l'administration quant à la qualification des sommes en cause, à l'exception des paiements reçus des clients établis au Cameroun<sup>9</sup>, et a, par ailleurs, admis que les retenues à la source pratiquées par les autres Etats étrangers soient déduites des résultats imposables à l'IS en tant que charges. Trois de ces arrêts ont fait l'objet de pourvois de la société Sopra Steria.

Se greffe sur ce litige principal un intéressant litige en matière de crédit d'impôt recherche, dont nous vous parlerons à l'occasion de l'examen du dernier des trois pourvois.

**1. Commençons par l'examen du pourvoi n° 433315, relatif à la qualification des prestations de maintenance de logiciels assurées par la filiale Axway France auprès de clients établis au Brésil, en Espagne, au Maroc et en Thaïlande au cours des exercices clos de 2008 à 2011.**

La société Axway France commercialise des logiciels professionnels par le biais de contrats dont les conditions générales prévoient, tout à la fois, la concession au client du droit d'utilisation du programme informatique et sa maintenance. Selon les clauses du contrat-type fourni en appel, la licence du droit d'utilisation, qui porte sur l'ensemble des formulations successives d'une même version du programme informatique, à la suite notamment de corrections, d'adaptations ou d'évolutions mineures, est concédée pour la durée légale de protection des droits d'auteur en contrepartie d'un prix payable en une fois. La maintenance est, quant à elle, conclue pour une durée de trois ans, tacitement renouvelable, et fait l'objet d'une facturation annuelle. La société s'engage, au titre de la maintenance, à assurer au client la conformité du logiciel, un service de support téléphonique, la correction des anomalies de fonctionnement et la mise à disposition des formulations successives de la version du logiciel qui lui est concédée.

---

informatiques.

<sup>9</sup> La cour a jugé que les paiements en cause constituaient la contrepartie de travaux d'ingénierie et de prestations d'assistance technique, lesquels sont assimilés à des redevances par l'article 20 de la convention franco-camerounaise.

**1.1. Devant la cour, la société faisait valoir que les prestations de maintenance étaient indissociables de la licence des logiciels,** l'ensemble des rémunérations perçues en contrepartie devant être regardé comme des redevances au sens des conventions bilatérales signées avec les quatre pays en cause, lesquelles retiennent une définition de cette notion similaire, en substance, à celle de l'article 12, § 2 de la convention modèle OCDE, la convention franco-marocaine y ajoutant les rémunérations des études techniques ou économiques<sup>10</sup>.

Comme le relevait à juste titre la rapporteure publique devant la cour, ce moyen d'appel reposait sur une prémisse qui n'a rien d'évident. Certes, l'administration a reconnu le caractère de redevances aux sommes tirées de la licence des logiciels édités. Cependant, les clauses du contrat-type liant la société Axway à ses clients prévoient la concession d'un simple droit d'utilisation personnel du logiciel, non exclusif, non transmissible et non cessible, limité aux besoins propres du client et excluant toute mise à disposition auprès de tiers. Il est précisé que la société Axway conserve la propriété intellectuelle du logiciel concédé et l'ensemble des prérogatives qui s'y rattachent, en vertu, notamment, de l'article L. 122-6 du code de la propriété intellectuelle. En d'autres termes, les droits transférés se limitent à ceux qui sont nécessaires pour l'exploitation du logiciel par l'utilisateur final, qui n'est pas même autorisé à procéder lui-même aux correctifs nécessaires pour permettre l'utilisation du logiciel conformément à sa destination<sup>11</sup>. Ceci conduirait, si l'on devait suivre les principes énoncés par les commentaires OCDE que nous avons exposés il y a quelques instants, à exclure la qualification de redevances pour les rémunérations correspondantes. Ce décalage avec la position prise par l'administration fiscale dans ce dossier apparaît quelque peu insolite, dans la mesure où celle-ci se traduit par une réduction du pouvoir d'imposition de la France.

Mais vous n'aurez pas à trancher cette question aujourd'hui dès lors que les rémunérations tirées des licences ne sont pas en litige devant vous et que la cour s'est fondée sur un autre terrain pour écarter le moyen soulevé devant elle. S'appuyant sur les clauses du contrat-type, elle a relevé que le droit d'utilisation des logiciels pouvait être acquis par un client sans avoir recours aux prestations de maintenance proposées par ailleurs par la société. Elle a constaté que les prestations de maintenance, qui n'avaient pas pour objet d'accorder ou d'étendre un droit d'utilisation d'un logiciel, mais simplement de fournir une assistance technique à l'utilisateur dans le cadre de la maintenance corrective et, le cas échéant, de le faire bénéficier d'une amélioration des performances du produit par le biais de mises à jour, étaient distinctes de la licence de logiciel et donnaient lieu à des facturations séparées. La cour a déduit de ces constatations que les prestations de maintenance ne pouvaient être regardées comme un simple accessoire indissociable du droit d'utilisation du logiciel.

---

<sup>10</sup> Les conventions franco-brésilienne et franco-espagnole y ajoutent les rémunérations payées pour l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, qui, ainsi qu'indiqué *supra*, n'intéressent pas le présent litige.

<sup>11</sup> Cette réserve contractuelle est permise par le 2<sup>e</sup> alinéa de l'article L.122-6-1 du code de la propriété intellectuelle.

Précisons, à titre préalable, que vous pourrez exercer un contrôle de la qualification juridique des faits, s'agissant de l'appréciation de la notion de redevance, comme vous le faites habituellement pour les notions conventionnelles déterminant le droit d'imposer des Etats<sup>12</sup>. Ce contrôle s'exerce sur la base des faits souverainement appréciés par les juges du fond, s'agissant notamment de l'interprétation de la portée des contrats liant la société Axway à ses clients.

A l'appui de son pourvoi, la société soulève d'abord un moyen de dénaturation, en faisant valoir que la concession du droit d'utilisation des logiciels était contractuellement couplée à l'acquisition des services de maintenance. Il n'est guère possible de la suivre sur ce point, dans la mesure où ni la lecture du contrat-type, ni aucune autre pièce versée au dossier ne permettent d'établir clairement le caractère obligatoire de la souscription au service de maintenance en cas d'acquisition du logiciel. Plus fondamentalement, cette circonstance nous semble inopérante pour qualifier les opérations en cause, dans la mesure où les stipulations conventionnelles n'interdisent pas de distinguer entre différentes prestations offertes en bouquet dans le cadre d'un contrat mixte.

La société soutient ensuite que la cour a commis une erreur de droit et insuffisamment motivé son arrêt en se fondant sur des considérations inopérantes pour juger que les prestations de maintenance n'étaient pas indissociablement liées à la concession des licences. Il importait peu, selon elle, que ces prestations puissent faire l'objet de stipulations contractuelles et de facturations distinctes, seule important la question de savoir si la maintenance était indispensable, techniquement et économiquement, pour exploiter effectivement et utilement les logiciels.

Mais il nous semble que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en se fondant sur la distinction opérée par les stipulations contractuelles entre les différentes opérations en cause, à raison de leurs objets respectifs, et ce, en dépit de leur lien fonctionnel. Certes, il n'y aurait guère de sens à faire l'acquisition d'un logiciel qui deviendrait rapidement obsolète, faute de mise à jour, ou inutilisable, faute de correction des inévitables bugs. Mais ce lien ne permet pas de confondre les rémunérations tirées respectivement de l'acquisition de la licence et de la maintenance pour leur qualification au regard des stipulations conventionnelles. Le paragraphe 17 des commentaires de l'OCDE prévoit expressément le cas des versements effectués dans le cadre de contrats mixtes, comprenant par exemple des concessions de droit d'usage d'un logiciel assorties de prestations de services et impose, dans une telle hypothèse, de décomposer le montant du paiement à effectuer en vertu du contrat en fonction des diverses prestations auxquelles il s'applique, afin de soumettre chacune de ses composantes au régime fiscal qui lui est propre. La même décomposition est préconisée s'agissant des composantes de l'achat d'un matériel informatique équipé de logiciels, alors même que le premier ne fonctionnerait pas sans les seconds. Le lien fonctionnel avec le logiciel n'étant pas

---

<sup>12</sup> V. sur la notion d'établissement stable : 31 juillet 2009, Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited, n° 296471, au rec. et à la RJF 11/2009 n° 979 ; sur la notion de bénéficiaire effectif : 5 février 2021, Société Performing Rights Society Ltd, n°s 430594 432845, aux tables et à la RJF 4/21 n° 407.

plus étroit dans le cas d'une tierce maintenance applicative, il ne nous paraît pas commander d'appréhender licence et maintenance comme une prestation unique.

L'analyse à effectuer pour la qualification de ce type de revenus au regard des conventions fiscales bilatérales se distingue ainsi, selon nous, du raisonnement applicable en matière de TVA, qui impose de regarder comme une opération unique des éléments ou actes fournis par un assujéti à un consommateur lorsque ces derniers sont si étroitement liés qu'ils forment objectivement, sur un plan économique, un tout dont la dissociation revêtirait un caractère artificiel. Par conséquent, la jurisprudence de la CJUE assimilant à une prestation unique, aux fins de l'application de la TVA, la fourniture d'un logiciel standard précédemment développé et commercialisé ainsi que son adaptation subséquente aux besoins spécifiques de l'acquéreur (27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen Bv, OV Bank NV*, C- 41/04, à la RJF 01/2006 n° 112) ne nous paraît pas transposable pour les besoins de l'analyse conventionnelle.

Vous ne pourrez, par ailleurs, pas davantage vous fonder ici sur l'importance relative des différents éléments du contrat pour faire jouer la théorie de l'accessoire, compte tenu du poids essentiel de la maintenance dans l'économie du contrat conclu par la société Axway avec ses clients, sur le plan fonctionnel comme aussi, très certainement, sur le plan financier, même si nous n'avons pas d'éléments précis sur ce point au dossier. Nous ne nous trouvons, à l'évidence, pas dans le cas envisagé par les commentaires de l'OCDE (§ 11), permettant d'appliquer au montant total de la rémunération le traitement applicable à la prestation principale, lorsque cette dernière constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable<sup>13</sup>.

## **1.2. Les autres moyens du pourvoi vous retiendront moins longtemps.**

Il est soutenu que la cour a inexactement qualifié les faits ou, à tout le moins, les a dénaturés, en jugeant que les prestations de maintenance en litige n'avaient pas pour objet de concéder l'usage d'un procédé secret, ni de transférer aux clients de la société Axway des informations concernant des expériences d'ordre industriel, commercial et scientifique, au sens des stipulations conventionnelles applicables.

Mais si les prestations de maintenance impliquent la conception d'évolutions et d'adaptation des logiciels, et donc l'utilisation à cette fin, par la société Axway, de ses savoirs, compétences et expertises spécifiques, rien, dans le dossier d'appel, ne permet de conclure qu'il en résulterait un quelconque transfert de ces secrets ou savoir-faire au profit de ses clients<sup>14</sup>. La société Axway fournit à ses clients des logiciels « prêts à l'emploi », qui sont

---

<sup>13</sup> Les commentaires OCDE nous semblent inviter à retenir une lecture globale de l'économie des contrats mixtes pour apprécier le caractère accessoire d'un élément par rapport à un autre. B. Gouthière estime que la théorie de l'accessoire ne joue que lorsque l'un des éléments a beaucoup plus de valeur que les autres (B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, n° 20475).

<sup>14</sup> Sur le transfert de savoir-faire, v. les arrêts de la cour administrative d'appel de Paris du 13 avril 2005, *Société Parke-Davis SCA*, n° 00PA2801, RJF 10/05 n° 1083 et du 1<sup>er</sup> juin 2005, *SA URS France*, n° 01PA2850, RJF 11/05, n° 1240.

pour eux de simples outils, et elle les maintient ensuite en état de marche. L'hypothèse est très éloignée du cas envisagé par les commentaires de l'OCDE (§ 14.3) dans lequel l'entreprise accepte de fournir des informations concernant les concepts et principes sur lesquels repose le programme, tels que la logique, les algorithmes ou les langages ou techniques de programmation, que le client pourrait ensuite utiliser pour son propre compte<sup>15</sup>.

Vous écarterez également le moyen tiré de ce que la cour aurait inexactement, ou, à tout le moins, dénaturé les faits en jugeant que les rémunérations versées par les clients établis au Maroc ne pouvaient être regardées comme la contrepartie de la fourniture d'études techniques au sens des stipulations de la convention franco-marocaine. En effet, s'il est possible que la réalisation des prestations de maintenance ait imposé la réalisation, en interne, d'études techniques par la société Axway, les contrats en cause n'avaient pas pour objet de communiquer ces études aux clients de cette société.

Nous vous proposons donc de rejeter ce premier pourvoi.

## **2. Poursuivons avec le pourvoi n° 433323, relatif aux versements associés au progiciel « Evolan » commercialisé par la société Sopra Steria Banking Software auprès de clients établis au Maroc au cours des exercices clos en 2010 et 2011.**

Sont ici en cause des solutions informatiques complexes commercialisées auprès d'établissements financiers marocains et destinées à traiter les données nécessaires à la gestion de leurs produits bancaires. Celles-ci qui comprennent trois éléments : une licence d'utilisation du progiciel, des prestations d'intégration de ce progiciel dans le système informatique du client et des prestations de maintenance applicative.

Comme dans le précédent dossier, le contrat de licence porte sur la simple concession d'un droit d'utilisation du logiciel, à l'usage propre du client, et interdisant à ce dernier de mettre à disposition ou de distribuer le logiciel auprès d'un tiers, de le modifier, de l'adapter ou de le fusionner avec un autre programme informatique ni de créer des produits dérivés. Et comme dans le précédent dossier, il est permis de s'interroger sur le bien-fondé de la qualification de redevance retenue par l'administration, pour l'application de la convention franco-marocaine, s'agissant des rémunérations perçues en contrepartie de l'octroi de ces licences.

### **2.1. La société soulève des moyens identiques à ceux du pourvoi précédent à l'encontre des motifs par lesquels la cour a exclu la qualification de redevances pour les prestations d'intégration, d'une part, et de maintenance, d'autre part.**

Il n'y a pas lieu, selon nous, de raisonner différemment pour ces deux types de prestations. Comme le souligne le pourvoi, les prestations d'intégration, qui permettent d'adapter le socle

---

<sup>15</sup> Dans la ligne des commentaires OCDE, B. Gouthière estime que le transfert de savoir-faire au sens des conventions fiscales se matérialise par l'accès de l'utilisateur au « code-source » et le transfert des informations nécessaires pour modifier et adapter le logiciel (op. cit. n° 20470).

de l'architecture du progiciel aux spécificités de chaque client, à son environnement informatique et à ses contraintes réglementaires propres sont, à l'évidence, intimement liées au transfert du droit d'utilisation du programme informatique et constituent même un préalable technique nécessaire avant toute utilisation. Mais, dans la mesure où le droit conventionnel invite, comme nous l'avons dit, à distinguer les différentes composantes d'une même transaction selon leur objet, ce lien fonctionnel n'impose pas d'appliquer un régime fiscal unique à chacune de ces composantes. La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit ni insuffisamment motivé son arrêt en déduisant des stipulations du contrat-type liant la société Sopra Steria Banking Software à ses clients, qui distinguent l'octroi de la licence des prestations d'intégration, que les dernières n'étaient pas indissociables des premières.

Par ailleurs, dans la mesure où les contrats liant les parties portent sur la fourniture d'un progiciel prêt à l'emploi, la cour n'a pas dénaturé les pièces du dossier en jugeant que les prestations en litige n'impliquaient aucun transfert de procédé secret ni de savoir-faire de la société au profit de ses clients et n'avaient pas pour objet de fournir à ces derniers des études techniques pour les besoins de leur exploitation. Il ressort en effet des éléments communiqués en appel, et notamment du dossier de réponse à un appel d'offre, que le client se borne à participer, très classiquement, à la formulation des spécifications techniques correspondant à l'expression de ses besoins, ce qui permet à l'éditeur du logiciel d'adapter à ceux-ci la solution informatique proposée. Les transferts de compétences se limitent, ensuite, aux formations nécessaires à l'utilisation du logiciel au quotidien et le client n'est pas autorisé à exploiter pour son propre compte les informations confidentielles dont il aurait éventuellement eu connaissance à l'occasion de l'exécution du contrat. Enfin, les contrats ne prévoyaient la fourniture d'aucune étude technique, les documents d'étape livrés aux clients dans le cadre du processus de fabrication du progiciel et de son intégration ne pouvant être assimilés à de telles études. Ceci vous conduira à écarter, par voie de conséquence, les moyens d'erreur de qualification juridique soulevés contre les motifs de l'arrêt par lesquels la cour a déduit de ces constats que les rémunérations correspondantes ne constituaient pas des redevances. Le moyen d'insuffisance de motivation manque, par ailleurs, en fait.

**2.2. Les autres moyens du pourvoi concernent le bénéfice d'une réduction d'impôt à raison des retenues à la source qui, selon la société, avaient été prélevées par le Maroc sur les revenus tirés des licences de logiciel – revenus qui, rappelons-le, ont été considérés comme des redevances par l'administration fiscale française.**

Le paragraphe 2 de l'article 25 de la convention franco-marocaine stipule que l'Etat de résidence du bénéficiaire de revenus visés, notamment, à l'article 16, relatif aux redevances, peut les comprendre dans les bases de l'impôt sur les bénéfices pour leur montant brut mais qu'il accorde sur le montant des impôts afférents à ces revenus, et dans la limite de ce montant, une réduction correspondant au montant des impôts prélevés par l'Etat de la source sur ces mêmes revenus<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Le paragraphe 3 de l'article 25 précise que, pour l'application du paragraphe 2, « *seront considéré comme ayant été imposés au Maroc : (...) c/ au taux de 10 p. cent les redevances visées au paragraphe 2-b de l'article*

L'administration fiscale a remis en cause l'imputation des réductions d'impôts pratiquée, en application de ces stipulations, par la société Sopra Steria sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices 2010 et 2011 au motif qu'elle ne justifiait pas du paiement effectif de retenues à la source au Maroc.

La cour a validé cette solution. Elle a déduit des stipulations de l'article 25 de la convention franco-marocaine que le bénéfice de la réduction d'impôt qu'il prévoit est subordonné à la justification, par le contribuable, de l'imposition effective des redevances au Maroc<sup>17</sup>. Elle a ensuite considéré que, dans la mesure où les attestations produites par la société Sopra Steria, qui émanaient de ses clients, ne permettaient pas d'établir avec une précision suffisante l'application de retenues à la source, l'administration fiscale était, en l'espèce, en droit d'exiger la production d'une attestation de l'administration fiscale marocaine certifiant de l'acquittement de ces impositions.

Précisons qu'il appartient bien au contribuable français qui entend bénéficier d'un crédit ou d'une réduction d'impôt conventionnels de démontrer qu'il remplit les conditions pour en bénéficier, comme vous l'avez déjà jugé à propos des conventions franco-turque et franco-indienne (25 février 2015, Société Natixis, n° 366680, à la RJF 5/2015, n° 426).

La société Sopra Steria reproche à la cour d'avoir validé une exigence documentaire qui n'est prévue ni par la loi, ni par la convention franco-marocaine, ni par la jurisprudence. Il est vrai que, dans le silence de la convention, la preuve du prélèvement effectif des impositions au Maroc doit pouvoir être apportée par tout moyen. Mais la cour ne nous semble pas avoir jugé autre chose en se fondant sur l'insuffisante valeur probante des éléments produits devant elle en l'espèce, sans avoir exigé la production, en toute circonstance, d'une attestation des autorités fiscales de l'autre Etat contractant. La cour ne nous semble pas, sur ce point, avoir poussé l'exigence probatoire plus loin que les conclusions de sa rapporteure publique, qui estimait que la réalité des prélèvements opérés aurait pu être prouvée par la certification des attestations des clients par l'administration fiscale marocaine ou par tout autre document attestant du reversement à l'administration marocain des retenues en cause par les clients.

Nous vous proposons donc de rejeter également ce deuxième pourvoi.

---

*16 payées par des personnes domiciliées au Maroc* ». Le paragraphe 2-b de l'article 16 vise les « redevances provenant de la concession de licences d'exploitation de brevets, dessins et modèles, plans, formules ou procédés secrets », lesquelles peuvent être imposées dans l'Etat de la source à un taux n'excédant pas 10 p. cent de leur montant brut. Aucun de ces items ne correspond aux revenus tirés de la concession du droit d'usage d'un logiciel protégé au seul titre de la législation française sur les droits d'auteur.

<sup>17</sup> La cour a cité les stipulations du paragraphe 2 de l'article 25 de la convention franco-marocaine, mais également celles de son paragraphe 3-c. Elle semble donc avoir implicitement jugé que ces dernières ne créaient pas de crédit d'impôt fictif, contrairement aux stipulations du paragraphe 2-c de l'article 22 de la convention franco-chinoise (25 février 2015, Société Natixis, n° 366680, RJF 5/2015, n° 426, concl. M-A. de Barmon BDCF 5/15 n° 62). Dans la mesure où les stipulations du paragraphe 3-c de l'article 25 de la convention franco-marocaine ne sont pas applicables à l'espèce (v. note 16 *supra*), il n'est pas nécessaire de se prononcer sur le bien-fondé de ce premier motif de l'arrêt, qui n'est pas critiqué par le pourvoi.

3. Venons-en à l'examen du pourvoi n° 433319, relatif, d'une part, aux versements associés au progiciel « Evolan » commercialisé auprès de clients établis en Grèce, au Maroc, en Tunisie, en Slovaquie, en Malaisie, en Egypte, en Equateur, au Ghana, en Espagne, en Algérie et en Colombie au cours des exercices clos en 2008 et 2009 et, d'autre part, à la prise en compte de dépenses de personnel au titre du crédit d'impôt recherche.

**3.1. Dès lors que sont en cause des prestations d'intégration et de maintenance informatique de même nature que dans l'affaire précédente**, associées à la vente du même progiciel, et qui font l'objet de la même architecture contractuelle auprès des clients concernés, vous pourrez écarter les moyens – strictement identiques - d'erreur de droit, d'erreur de qualification juridique et de dénaturation des faits soulevés à l'encontre des motifs par lesquels la cour a jugé que les rémunérations versées en contrepartie de ces prestations ne pouvaient être qualifiées de redevances au sens des différentes conventions fiscales bilatérales applicables, étant précisé que la rédaction de celles-ci, inspirées, comme les autres, de l'article 12 §2 du modèle OCDE s'agissant de la définition de la notion de redevances<sup>18</sup>, ne comporte aucune spécificité qui justifierait d'adopter une solution différente.

Précisons uniquement que les exemples de contrats conclus avec un client marocain qui ont été produits dans ce dossier viennent encore conforter l'analyse. Il y est notamment précisé, s'agissant du contrat de fabrication du progiciel destiné au client, que le prestataire conserve la propriété intellectuelle des prestations réalisées et toutes les prérogatives qui s'y attachent et que le client qui participe à la réalisation des prestations cède au prestataire tous les droits de propriété intellectuelle sur les travaux qu'il réalisera lui-même, au fur et à mesure de leur réalisation, ces travaux s'intégrant aux prestations fournies par la société Sopra Steria.

Par ailleurs, la clause figurant au contrat d'intégration logicielle « Front Office » prévoyant la cession des droits d'exploitation, de reproduction, de modification, d'adaptation et d'évolution des programmes spécifiquement développés pour le client ne saurait, contrairement à ce qui est soutenu, conduire à analyser la rémunération de ces prestations comme des redevances. Il s'agit en effet de la cession en pleine propriété des programmes en cause et non de la simple concession de l'usage d'un droit d'auteur. Et ces programmes constituent des biens spécifiques et distincts du progiciel « Evolan » dont le droit d'utilisation était, par ailleurs, concédé par la société Sopra Steria<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> A l'exception des conventions franco-équatorienne et franco-ghanéenne, les conventions applicables incluent en outre dans le champ des redevances les rémunérations payées pour l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, qui, ainsi qu'indiqué *supra*, n'intéressent pas le présent litige. Par ailleurs, à l'instar de la convention franco-marocaine, la convention franco-tunisienne inclut également les études techniques et économiques dans le champ des redevances.

<sup>19</sup> V., sur ce point, les commentaires de l'article 12 du modèle OCDE, § 15 : « *lorsque le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété des droits d'auteur, ce versement ne peut constituer une redevance et les dispositions de l'article ne sauraient s'appliquer en l'espèce* ». Ces versements doivent être considérés comme des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7 (v. aussi § 8.2 des commentaires).

**3.2. L'examen des autres moyens du pourvoi vous conduira à changer d'univers pour vous ramener vers les terres plus familières du crédit d'impôt recherche, ce qui vous permettra de préciser les modalités de calcul de l'assiette du crédit dont peuvent bénéficier, pour leur propre compte, les entreprises bénéficiant d'un agrément en tant qu'organisme de recherche privé.**

**3.2.1.** Rappelons que les dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche comprennent non seulement les dépenses directement réalisées au sein de l'entreprise, mais également celles qu'elle externalise auprès de tiers, pourvu que ceux-ci entrent dans la catégorie des organismes de recherche publics mentionnés au d du II de l'article 244 *quater* B du CGI ou dans celle des organismes de recherche ou experts privés agréés par le ministre chargé de la recherche, mentionnés au d *bis* du même article.

Afin d'éviter que les dépenses correspondantes n'ouvrent droit à un double crédit d'impôt dans le chef du donneur d'ordre et de son « sous-traitant », le III de l'article 244 *quater* B prévoit que les sommes reçues par les organismes de recherche publics ou privés agréés sont déduites des bases de calcul de leur propre crédit d'impôt. Les dépenses de recherche exposées par ces organismes pour leur propre compte, ou pour le compte d'une entreprise non éligible au CIR, leur ouvrent, en revanche, droit au crédit d'impôt.

Vous avez apporté plusieurs précisions quant à la mise en œuvre de ce mécanisme de neutralisation. Par une décision *Société Lunalogic* du 5 mars 2018 (n° 416836, à la RJF 6/18 n° 663, concl. R. Victor C 663), précisée par une décision *Société Takima* du 9 septembre 2020 (n° 440523, aux tables et à la RJF 12/20 n° 979, concl. R. Victor C 979), vous avez jugé que les sommes reçues par les organismes privés agréés pour la réalisation d'opérations de recherche qui leur sont confiées par des entreprises entrant elles-mêmes dans le champ des bénéficiaires du CIR, constituent pour ces entreprises donneuses d'ordre, des dépenses éligibles à ce crédit. S'agissant des organismes de recherche sous-traitants, ils ne peuvent inclure les dépenses exposées pour réaliser de telles opérations dans la base de calcul de leur crédit d'impôt recherche, alors même le donneur d'ordre n'aurait pas pris en compte ces dépenses pour le calcul de son propre CIR, par l'effet des règles légales de plafonnement ou d'une renonciation volontaire.

Par un arrêt *Société Altran Technologies* du 22 janvier 2019 (n° 17VE01717, RJF 5/19 n° 418)<sup>20</sup>, qui n'a pas fait l'objet d'un pourvoi, la cour administrative d'appel de Versailles a ajouté un codicille à votre jurisprudence *Lunalogic*. Elle a jugé qu'un organisme privé agréé qui fournit à une entreprise tierce des prestations ne portant pas contractuellement sur la réalisation d'opérations de recherche peut bénéficier du crédit d'impôt pour les dépenses de recherche qu'il expose lui-même à cette occasion, à la triple condition que ces dépenses soient

---

<sup>20</sup> Pour une analyse des arrêts de la cour de Versailles mettant en œuvre cette solution, v. l'étude de J.-L. Pierre, « L'identification, par la jurisprudence de la cour administrative d'appel de Versailles en 2019, de méandres au sein du dispositif du d *bis* du II, et du III, de l'article 244 *quater* B du CGI », Dr. fisc. n° 10, 5 mars 2020, 174.

nettement individualisées des prestations faisant l'objet du contrat de « sous-traitance », qu'il en assume la charge financière sans la répercuter intégralement au donneur d'ordre, et qu'il conserve la propriété et donc l'usage des résultats pour sa propre activité.

**3.2.2.** A l'instar de la requérante, nous pensons que le mode d'emploi défini par l'arrêt *Altran*, que la cour de Versailles a mis en œuvre en l'espèce, n'est pas entièrement satisfaisant.

Comme vous l'avez souligné dans votre décision *Lunalogic*, le traitement fiscal des dépenses externalisées répond à la logique incitative du dispositif du CIR, dont le bénéfice doit revenir aux entreprises qui sont à l'initiative des opérations de recherche et qui en supportent le coût.

Vous avez inclus, parmi les dépenses éligibles au crédit d'impôt pour le donneur d'ordre, toutes celles qui correspondent aux prestations externalisées nécessaires à la réalisation d'opérations de recherche menées par le donneur d'ordres, quand bien même ces prestations sous-traitées, prises isolément, ne constitueraient pas des opérations de recherche<sup>21</sup> (22 juillet 2020, Fédération nationale des agriculteurs multiplicateurs de semences, n° 428127, aux tables et à la RJF 11/20 n° 871, concl. M-A. de Barmon C 871). En d'autres termes, ce qui compte, pour déterminer l'éligibilité au CIR du donneur d'ordres, c'est le lien entre la dépense externalisée et une opération de recherche qu'il conduit et non la nature de la dépense elle-même.

En miroir, si, à l'occasion de la fourniture de prestations de services sans lien avec une opération de recherche conduite par son client, un organisme agréé décide, de lui-même, d'engager des dépenses de recherche pour la bonne exécution de ces prestations, rien ne fait obstacle à ce que cet organisme bénéficie, à ce titre, du crédit d'impôt. Dans cette hypothèse, le client n'est pas à l'initiative des travaux de recherche et il n'y a pas de risque de double prise en compte d'une même dépense au titre du CIR dans le chef de deux opérateurs.

A notre sens, tel sera, en principe, le cas lorsque l'entreprise agréée est sollicitée pour fournir une pure prestation d'ingénierie technique, qui ne comprend pas l'exécution de travaux de recherche et n'ouvre donc aucun droit au bénéfice du CIR pour son client. On peut certes imaginer qu'un donneur d'ordre puisse être tenté de déguiser la délégation de travaux de recherche sous la forme d'un contrat d'ingénierie, afin d'échapper aux règles de plafonnement qui s'appliquent aux dépenses externalisées. On peut aussi rencontrer des contrats mixtes, mêlant la commande de travaux de recherche et d'autres prestations intellectuelles. Mais il conviendra, sans que l'administration ni le juge de l'impôt ne soient tenus par les qualifications contractuelles données par les parties, d'apprécier la nature réelle des prestations fournies au regard des justifications de l'entreprise. Et nous ne pensons pas qu'il soit possible ni souhaitable d'instaurer une présomption que les sommes facturées par un

---

<sup>21</sup> Par construction, le mécanisme de neutralisation du III de l'article 244 *quater* B du CGI est inutile dans cette dernière hypothèse.

prestataire agréé à une entreprise entrant dans le champ des bénéficiaires du CIR constituent des dépenses de recherche éligibles dans le chef du client.

C'est dans cette logique que se comprend, selon nous, la première condition posée par l'arrêt *Altran* : si les dépenses de recherche engagées par l'entreprise agréée ne sont pas individualisées par rapport aux prestations contractuelles facturées au client, c'est que ces prestations s'analysent, au moins pour partie, comme une opération de recherche externalisée, et, par voie de conséquence, que le CIR doit profiter au donneur d'ordre. On peut rattacher à la même logique la troisième condition de l'arrêt *Altran* : le transfert au client de la propriété et de l'usage des résultats de la recherche révèle, en principe, que le contrat inclut une commande de travaux de recherche auprès de l'entreprise agréée. Ces éléments constituent, selon nous, non pas tant des conditions légales commandant, en tant que telles, l'octroi du bénéfice du CIR pour le prestataire que des critères, qui permettent à l'administration fiscale, et au juge de l'impôt, de qualifier l'objet des prestations confiées à l'entreprise agréée par son client.

Quant à la deuxième condition posée par l'arrêt *Altran*, elle ne résulte, comme le fait valoir le pourvoi, ni de la lettre du texte, ni de son économie<sup>22</sup>. Certes, accorder à une entreprise le bénéfice du CIR à raison de dépenses directement et entièrement refacturées à son client n'apparaît pas tout à fait conforme à la logique incitative du dispositif. Mais cette objection est valable pour toutes les dépenses éligibles au CIR, qu'elles soient réalisées en interne par l'entreprise ou qu'elles soient externalisées. Aucune des dispositions du II de l'article 244 *quater* B du CGI ne subordonne en effet la prise en compte de dépenses de recherche dans la base de calcul du CIR au fait que l'entreprise qui les a exposées ne les ait pas répercutées sur un éventuel cocontractant. Et l'administration fiscale a admis, dans le cadre d'un rescrit émis en 2008, qu'une entreprise non agréée à qui est confiée la réalisation de travaux de recherche peut prendre en compte les dépenses engagées dans son CIR, y compris lorsque celles-ci font l'objet d'une refacturation<sup>23</sup>.

Nous vous proposons donc de compléter votre jurisprudence *Lunalogic - Takima*, pour préciser qu'un organisme privé agréé peut inclure dans les bases de calcul de son crédit d'impôt les dépenses de recherche qu'il expose à l'occasion de la réalisation de prestations ne se rattachant pas à des opérations de recherche menées par son co-contractant et que ce dernier ne peut prendre en compte pour la détermination du montant de son propre crédit d'impôt.

**3.3.3.** Si vous nous suivez, ceci vous conduira à faire droit aux conclusions du pourvoi.

---

<sup>22</sup> Comme le relève le professeur J.-L. Pierre dans l'article précité, cette condition n'est, en outre, pas sans poser de difficultés pratiques, puisque, même si les dépenses de recherche ne font pas l'objet d'une facturation spécifique, elles peuvent avoir été anticipées au moment de la conclusion du contrat et prises en considération pour déterminer le prix global des prestations facturées au client.

<sup>23</sup> RES n° 2008/8 (FE), 13 mai 2008, Dr. fisc. 2008, n° 21, act 156).

La société Sopra Steria a inclus diverses dépenses de personnel dans l'assiette du crédit d'impôt dont elle a réclamé le bénéfice au titre des exercices 2008 et 2009. Constatant que la société n'avait déduit aucune des sommes reçues de ses clients alors qu'elle était titulaire de l'agrément prévu par le d *bis* du II de l'article 244 *quater* B du CGI, l'administration fiscale a remis en cause le mode de calcul de la société pour exclure les dépenses refacturées à ses clients, à l'exception des dépenses refacturées aux clients qui n'avaient pas demandé le bénéfice du CIR au titre des mêmes exercices.

La requérante a contesté cette remise en cause en faisant valoir que ces dépenses avaient été exposées à l'occasion de l'exécution de contrats de services d'ingénierie informatique, afin de lever des verrous technologiques, mais que ces travaux de recherche n'étaient pas prévus par les contrats et ne lui avaient pas été demandés par ses clients.

La cour a écarté cette argumentation en relevant tout d'abord que les contrats, bons de commande et factures versés au dossier n'établissaient pas la réalisation par la société Sopra Steria d'opérations de recherche et développement en vue d'exécuter les prestations commandées. Ce motif est ambigu puisqu'on peut le lire, à première vue, comme opposant à la société, de manière radicale, l'absence de preuve de ce que les sommes en litige correspondaient à des dépenses de recherche au sens de l'article 244 *quater* B du CGI. Mais les termes du débat devant la cour, qui portait exclusivement sur l'application du mécanisme de neutralisation du III de l'article 244 *quater* B, ainsi que l'économie générale de l'arrêt, qui témoigne de ce que la cour a entendu vérifier le respect de la première condition posée par l'arrêt *Altran*, interdit une telle lecture. On ne peut qu'en déduire, comme le soutient le pourvoi, que le motif retenu par la cour est erroné, l'absence de trace d'une quelconque commande de travaux de recherche émanant de ses clients venant au soutien des prétentions de la société.

A ce premier motif, la cour a ajouté qu'à supposer que la société ait exposé des dépenses de recherche pour son propre compte dans le cadre des contrats en litige, il n'était pas allégué qu'elle en aurait assumé la charge financière sans la répercuter aux donneurs d'ordre, ni qu'elle aurait conservé la propriété et donc l'usage pour sa propre activité des résultats de ces opérations de recherche. Ainsi que le soutient le pourvoi, le premier de ces motifs est entaché d'erreur de droit dès lors que, comme nous l'avons dit, l'article 244 *quater* B du CGI ne subordonne pas le bénéfice du CIR au profit d'un organisme privé agréé au respect de cette condition. Le dernier temps du raisonnement de la cour nous paraît par ailleurs contestable dans la mesure où la question du transfert de propriété n'avait pas été débattue en appel, et qu'aucun élément contractuel ne permettait d'attester ou non l'existence d'un tel transfert.

Nous vous proposons donc d'annuler l'arrêt attaqué, la cour ayant fait application d'une grille de lecture entachée d'erreur de droit, et de lui renvoyer l'affaire, afin de laisser aux parties le soin de débattre de la nature exacte des dépenses en litige. Les pièces du dossier, parcellaires, ne permettent pas de faire apparaître nettement, en effet, si les dépenses de personnel litigieuses se rattachent à une opération de recherche au sens de l'article 244 *quater* B du CGI ou si tout ou partie d'entre elles correspondent à la réalisation des prestations d'ingénierie

pour le compte des clients. Le dossier ne permet pas davantage de déterminer si certaines des prestations se rattachent à une opération de recherche des entreprises clientes ouvrant droit, pour ces dernières, au bénéfice du CIR, alors que l'on peut s'étonner du fait que la requérante, en dépit de sa qualité de prestataire agréé, n'a déclaré aucun travail de recherche réalisé pour le compte d'un donneur d'ordres au cours de la période d'imposition en litige.

PCMNC :

- Sous les n° 433315 et 433323, au rejet des pourvois ;
- Sous le n° 433319, à l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il rejette les conclusions relatives au CIR, au renvoi de l'affaire à la cour dans la mesure de l'annulation prononcée, à ce que l'Etat verse une somme de 1500 euros à la société requérante et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.