

RÉPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE VERSAILLES
3ème chambre, 04/06/2019

N° 17VE01685-17VE02481

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société anonyme SOPRA STERIA GROUP a demandé au Tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010.

Par un jugement n° 1506536 du 30 mars 2017, le Tribunal administratif de Montreuil a, en premier lieu, constaté qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur les conclusions de la demande à fins de décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels la société SOPRA STERIA GROUP a été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010, à concurrence respectivement de 15 325 euros de droits et 1 962 euros d'intérêts de retard, et de 12 987 euros de droits et 1 403 euros d'intérêts de retard, en deuxième lieu, déchargé la société SOPRA STERIA GROUP des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010 à raison de la déduction de son résultat imposable des abandons de créance effectués et des montants de retenue à la source acquittés à l'étranger en 2009 et 2010 sur les prestations de maintenance de logiciels qu'elle a réalisées, en troisième lieu, mis à la charge de l'État la somme de 1 500 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et, en quatrième et dernier lieu, rejeté le surplus des conclusions de sa demande.

Procédure devant la Cour :

I - Par une requête enregistrée le 23 mai 2017 sous le n° 17VE01685 et un mémoire complémentaire enregistré le 2 août 2018, la société SOPRA STERIA GROUP, représentée par Me B..., avocat, demande à la Cour :

1° d'annuler ce jugement, en ce qu'il a rejeté le surplus des conclusions de sa demande ;

2° de prononcer la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés, pour un montant total en droits de 432 424 euros, auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010 ainsi que des pénalités de retard correspondantes, et d'ordonner la restitution de ces sommes, assortie des intérêts moratoires ;

3° de mettre à la charge de l'État la somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L.761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- pour déterminer l'étendue du litige il y a lieu de prendre en compte les dégrèvements opérés par l'administration fiscale au cours de la première instance ;

- les conventions fiscales bilatérales, qui doivent être interprétées de manière littérale, peuvent inclure une notion de redevance qui ne correspond pas nécessairement à celle qui résulterait du droit interne français, l'administration ne pouvant par ailleurs se référer aux interprétations des conventions par l'Organisation de coordination et de développement économiques (OCDE), qui sont de surcroît postérieures aux conventions en cause ;

- la maintenance attachée aux logiciels donnés en licence, à la fois corrective et évolutive, qui permet une utilisation effective et optimum des solutions logicielles dont le droit d'usage a été acquis, est indissociable de la licence des logiciels, sans laquelle celle-ci ne pourrait fonctionner conformément aux spécifications, et relève de la même catégorie juridique et opérationnelle que la licence de base ; toute amélioration du progiciel livré dans le cadre de la maintenance annuelle est réputée faire partie intégrante du progiciel et fait ainsi partie ab initio des droits d'auteurs concédés au travers des licences ; en outre, les prestations de maintenance conduisent nécessairement à la transmission d'une expérience et d'un savoir-faire au sens conventionnel et à faire bénéficier le licencié du résultat d'études techniques ; en tant que procédés secrets dont l'usage est concédé au client, les opérations de maintenance sont également visées par les stipulations conventionnelles relatives aux redevances.

.....
II - Par une requête enregistrée sous le n° 17VE02481 le 27 juillet 2017, le MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS demande à la Cour :

1° d'annuler les articles 2 et 3 du jugement attaqué ;

2° de remettre à la charge de la société SOPRA STERIA GROUP les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, au titre des exercices clos en 2009 et 2010, dont la décharge a été ordonnée par ce jugement.

Il soutient que :

- les sommes qu'une entreprise française perçoit pour la rémunération des prestations qu'elle rend dans un autre État sont exclusivement imposables en France et les impôts litigieux acquittés à l'étranger ne constituent ni une charge au sens de l'article 39-1 4° du code général des impôts, ni un impôt déductible au sens des conventions bilatérales applicables ;

- il appartient à la société qui a supporté une retenue à la source pour une prestation imposable en France d'intervenir auprès des autorités étrangères pour contester l'imposition indûment établie.

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

Vu :

- la convention fiscale franco-marocaine signée le 29 mai 1970 ;
- la convention fiscale franco-brésilienne signée le 10 septembre 1971 ;
- la convention fiscale franco-thaïlandaise signée le 27 décembre 1974 ;
- la convention fiscale franco-espagnole signée le 10 octobre 1995 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme C...,
- les conclusions de Mme Deroc, rapporteur public,
- et les observations de Me B... et de Me A..., avocats de la société SOPRA STERIA GROUP.

Considérant ce qui suit :

1. La société Axway Software, membre d'un groupe fiscal intégré dont la société tête de groupe est la société SOPRA STERIA GROUP, exerce une activité d'édition et de distribution de logiciels professionnels. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 2009 et 2010 à la suite de laquelle le service vérificateur a notamment remis en cause l'imputation qu'elle a pratiquée sur le montant de l'impôt sur les sociétés afférent à ces deux exercices, des crédits d'impôt correspondant au montant des retenues à la source opérées par le Brésil, l'Espagne, le Maroc et la Thaïlande à raison, en particulier, de prestations de maintenance de logiciels qu'elle a réalisées dans ces États. D'une part, par une requête n° 17VE01865, la société SOPRA STERIA GROUP demande à la Cour de réformer le jugement du 30 mars 2017 du Tribunal administratif de Montreuil en tant qu'il a rejeté sa demande, formée à titre principal, tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés qui en ont résulté. D'autre part, par une requête n° 17VE02481 le MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS demande à la Cour, dans le dernier état de ses écritures, de réformer ce jugement, en tant qu'il a fait droit aux conclusions présentées par la société SOPRA STERIA GROUP à titre subsidiaire tendant à la déduction de son résultat imposable des montants de retenue à la source opérées en Espagne en 2009 et 2010 sur les prestations de maintenance réalisées dans cet État.

2. Les requêtes nos 17VE01865 et 17VE02481 sont relatives à un même litige et ont fait l'objet d'une instruction commune. Il y a lieu de les joindre pour statuer par un seul arrêt.

Sur l'imputation des crédits d'impôt correspondant aux retenues à la source prélevées sur les revenus de source étrangère :

3. D'une part, aux termes de l'article 39 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : " 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, (...), notamment : (...) 4° Sous réserve des dispositions de l'article 153, les impôts à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice (...) ". Aux termes du I de l'article 209 du même code : " Sous réserve des dispositions de la

présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45 (...) et en tenant compte (...) des bénéfices (...) ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions (...).

4. D'autre part, aux termes de l'article 12 de la convention fiscale franco-brésilienne susvisée :
" 1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. / 2. Toutefois, ces redevances peuvent être imposées dans l'Etat contractant dont elles proviennent et selon la législation de cet Etat (...).
3. Le terme " redevances " employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, 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, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. ". Aux termes de l'article 12 de la convention fiscale franco-espagnole susvisée : " 1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. 2. a) Sous réserve des dispositions du b, les redevances mentionnées au paragraphe 1 sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où elles proviennent, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les redevances en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 5 pour cent du montant brut des redevances. (...) 3. Le terme " redevances " employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, 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, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, et pour des informations ayant trait à une expérience acquise (savoir-faire) dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. ". Aux termes de l'article 16 de la convention fiscale franco-marocaine susvisée : " (...) 2. Les redevances non visées au paragraphe 1 provenant d'un Etat contractant et payées à une personne domiciliée dans l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat Toutefois, ces redevances peuvent être imposées dans l'Etat contractant d'où elles proviennent, si la législation de cet Etat le prévoit, dans les conditions et sous les limites ci-après : a) Les redevances versées en contrepartie de l'usage ou du droit à l'usage de droits d'auteur sur des oeuvres littéraires, artistiques ou scientifiques, non compris les films cinématographiques et de télévision, qui sont payées dans l'un des Etats contractants à une personne ayant son domicile fiscal dans l'autre Etat contractant, peuvent être imposées dans le premier Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 5 p. cent du montant brut des redevances ; b) Les redevances provenant de la concession de licences d'exploitation de brevets, dessins et modèles, plans, formules ou procédés secrets, provenant de sources situées sur le territoire de l'un des Etats contractants et payées à une personne domiciliée sur le territoire de l'autre Etat peuvent être imposées dans le premier Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 p. cent du montant brut des redevances ; c) Sont traitées comme les redevances visées à l'alinéa b ci-dessus les sommes payées pour la concession de licences d'exploitation de marques de fabrique ou de commerce, pour la location du droit d'utilisation de films cinématographiques et de télévision, les rémunérations analogues pour la fourniture d'informations concernant des expériences d'ordre

industriel, commercial ou scientifique ainsi que les rémunérations pour des études techniques ou économiques. / Il en est de même des droits de location et rémunérations analogues pour l'usage ou de le droit à usage d'équipements agricoles, industriels, portuaires, commerciaux ou scientifiques. ". Enfin, aux termes de l'article 12 de la convention fiscale franco-thaïlandaise susvisée : " 1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. 2. Toutefois, ces redevances peuvent être imposées dans l'Etat contractant d'où elles proviennent, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder : a) 5 p. cent du montant brut des redevances si elles ont été payées pour l'aliénation, ou pour l'usage ou la concession de l'usage, d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique ; b) 15 p. cent du montant brut des autres redevances. (...) 4. Le terme " redevances " employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'aliénation, ou pour l'usage ou la concession de l'usage, d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, 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, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. ".

5. Enfin, les stipulations des articles 22, 24 et 23 relatifs à l'élimination des doubles impositions des conventions fiscales bilatérales, respectivement, franco-brésilienne, franco-espagnole et franco-thaïlandaise, prévoient que, lorsqu'un résident fiscal en France perçoit des revenus en provenance de ces États revêtant la nature de redevances, et que ces revenus y ont supporté l'impôt, ils sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français. Ces mêmes stipulations prévoient que le bénéficiaire de ces revenus a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, égal au montant de l'impôt payé ou supporté dans l'État d'origine, qui ne peut toutefois excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Par ailleurs, les stipulations de l'article 25 de la convention fiscale franco-marocaine, qui prévoient, que, pour les revenus tels que ceux visés au point 4, la France accorde au bénéficiaire, résident de France, une " réduction " de l'impôt dû en France, égale au montant des impôts payés dans l'autre État, ont pour effet d'accorder à ce résident un crédit d'impôt dans les mêmes conditions que celles rappelées ci-dessus.

6. Il résulte de l'instruction que le service a remis en cause l'imputabilité des crédits d'impôt correspondant au montant des retenues à la source opérées par le Brésil, l'Espagne, le Maroc et la Thaïlande à raison de prestations de maintenance de logiciels réalisées par la société Axway Software dans ces États, au motif que les rémunérations perçues en contrepartie de ces prestations ne pouvaient recevoir la qualification de redevances imposables dans l'État de résidence du débiteur en vertu des stipulations, rappelées au point 4, des conventions conclues avec ces États.

7. La société SOPRA STERIA GROUP soutient en premier lieu que les prestations de maintenance attachées aux logiciels donnés en licence par la société Axway Software, indispensables à leur utilisation effective, présentent la même nature et sont indissociables de la licence des logiciels concernés et que, dans ces conditions, les rémunérations perçues en contrepartie de telles prestations doivent être regardées, à l'instar des rémunérations perçues dans le cadre des licences de logiciels, comme la contrepartie de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre scientifique au sens des stipulations conventionnelles susvisées. Toutefois, il résulte de l'instruction, en particulier du " contrat de licence, support et services ", et des

conditions générales y attachées, que la société requérante a produit comme étant représentatif de l'activité déployée par la société Axway Software, que le droit d'utilisation d'un logiciel consenti en application d'un tel contrat peut être acquis par un client sans qu'il ait nécessairement recours aux prestations de maintenance que la société Axway Software propose par ailleurs. En outre, les prestations de maintenance, dont l'objet n'est pas 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 également bénéficier d'une amélioration des performances du produit par le biais, notamment, de mises à jour, sont distinctes de la licence de logiciel et donnent lieu à des facturations séparées. Ainsi, ces prestations ne peuvent pas davantage être regardées comme un simple accessoire indissociable du droit d'utilisation du logiciel. Par suite, les rémunérations perçues en contrepartie de ces prestations de service doivent ainsi, pour l'application des stipulations conventionnelles susvisées, être distinguées des rémunérations perçues en contrepartie de la licence de logiciels.

8. Par ailleurs, la maintenance de logiciels a pour objet, à titre principal, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, de fournir un service au client relevant de l'assistance technique et tenant par ailleurs à l'adaptation et l'évolution du produit donné en licence et non de concéder l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre scientifique, ou un procédé secret au sens des stipulations conventionnelles ci-dessus. Dans ces conditions, la société SOPRA STERIA GROUP n'est pas fondée à soutenir que les rémunérations qu'a perçues sa filiale en contrepartie de prestations de maintenance de logiciels, relèvent de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre scientifique ou d'un procédé secret et constituent, par suite, des redevances au sens desdites stipulations.

9. La société SOPRA STERIA GROUP soutient, en second lieu, que les rémunérations en litige doivent recevoir la qualification de redevances au sens des stipulations des conventions susvisées dans la mesure notamment où la fourniture des prestations de maintenance en cause supposant l'existence d'une expérience technique et sa mise à disposition au profit du client, de telles prestations doivent être regardées comme ayant pour objet la fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine scientifique au sens des stipulations conventionnelles ci-dessus. Toutefois, le contrat de fourniture de prestations de maintenance, s'il a pour effet de permettre au client de bénéficier de l'expertise du prestataire dans ce domaine, n'a pas pour objet, de transférer à celui-ci, pour son usage, un droit de propriété intellectuelle, un savoir-faire ou des informations ayant trait à son domaine d'expertise, qui demeurent Dans ces conditions, la société SOPRA STERIA GROUP n'est pas davantage fondée à soutenir que les rémunérations en litige doivent recevoir la qualification de redevances au sens des stipulations des conventions fiscales susvisées. De même, l'objet du contrat de maintenance étant de corriger les anomalies affectant le logiciel, d'apporter un support technique au client et de le faire bénéficier de mises à jour du produit, et non de lui fournir des " études techniques " pour les besoins de son exploitation, les rémunérations en cause ne peuvent être regardées comme la contrepartie de la fourniture d'études techniques au sens des stipulations de la convention fiscale conclue avec le Maroc.

10. Il résulte de ce qui précède que la société SOPRA STERIA GROUP n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que l'administration fiscale a remis en cause l'imputation pratiquée par la société Axway Software sur le montant de l'impôt sur les sociétés afférent aux exercices clos en 2009 et 2010, des crédits d'impôt correspondant au montant des retenues à la source

opérées par le Brésil, l'Espagne, le Maroc et la Thaïlande sur les rémunérations qu'elle a perçues en contrepartie de prestations de maintenance logicielle réalisées dans ces États, au motif que ces rémunérations, versées en contrepartie de prestations de services, ont la nature d'un bénéfice d'entreprise, imposable dans l'État de résidence du prestataire, et non de redevances au sens des stipulations des conventions précitées. Par suite, ses conclusions aux fins de décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés, pour un montant total en droits de 432 424 euros, auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010 ainsi que des pénalités de retard correspondantes, et de restitution de ces sommes assortie des intérêts moratoires doivent être rejetées.

Sur la déductibilité des retenues à la source du résultat imposable :

11. Le MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, qui a renoncé en cours d'instance à contester la déduction, admise par les premiers juges, des retenues à la source prélevées par les administrations fiscales brésilienne, marocaine et thaïlandaise des bases d'imposition à l'impôt sur les sociétés mis à la charge de la société SOPRA STERIA GROUP, soutient que les stipulations de l'article 24-1 de la convention fiscale franco-espagnole font échec à la déductibilité des impôts étrangers permise, en droit interne, par les dispositions du 4° du 1 de l'article 39 du code général des impôts.

12. Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale réalise, dans un État étranger, des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit, conformément à ces dispositions, être déterminé sous déduction de toutes charges ayant grevé la réalisation de ces opérations et doivent, en principe, être regardées comme telles les impositions que l'entreprise a supportées, du fait de ces opérations, dans cet État. Toutefois, aux termes du 1 de l'article 24 de la convention fiscale franco-espagnole susvisée : " En ce qui concerne la France, les doubles impositions sont évitées de la manière suivante : a) Les revenus qui proviennent d'Espagne, et qui sont imposables ou ne sont imposables que dans cet État, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsque leur bénéficiaire est un résident de France et qu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt espagnol n'est pas déductible de ces revenus, mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. ".

13. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition et si, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale, il appartient néanmoins au juge, après avoir constaté que les impositions qu'une entreprise a supportées dans un autre État du fait des opérations qu'elle y a réalisées seraient normalement déductibles de son bénéfice imposable en France en vertu de la loi fiscale nationale, de faire application, pour la détermination de l'assiette de l'impôt dû par cette entreprise, des stipulations claires d'une convention excluant la possibilité de déduire l'impôt acquitté dans cet autre État d'un bénéfice imposable en France.

14. Ainsi qu'il est dit ci-dessus, les rémunérations des prestations de maintenance logicielle perçues par la société Axway Software en Espagne constituaient non des redevances, comme l'a estimé cet État, mais des bénéfices exclusivement imposables en France, à défaut d'établissement stable dans cet État, en application des stipulations de l'article 7, paragraphe 1, de la convention fiscale franco-espagnole. Les stipulations de l'article 24 de la convention franco-espagnole précitée ne faisant obstacle à la déduction de l'impôt prélevé en Espagne du revenu imposable en France qu'en ce qui concerne les impôts qui devaient être prélevés en Espagne conformément à cette convention, il en résulte que la société Axway Software pouvait dès lors déduire de son bénéfice imposable en France les impôts prélevés par cet Etat à raison de ses activités.

15. Il résulte de ce qui précède que le MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Montreuil a fait droit aux conclusions présentées par la société SOPRA STERIA GROUP à titre subsidiaire tendant à la déduction de son résultat imposable des montants de retenues à la source opérées en Espagne en 2009 et 2010 sur les prestations de maintenance réalisées dans cet État.

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

16. D'une part, ces dispositions font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'État la somme que demande la société SOPRA STERIA GROUP dans l'instance n° 17VE01685, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. D'autre part, il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de laisser à la charge de la société SOPRA STERIA GROUP les frais exposés par elle dans l'instance n° 17VE02481 et non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1er : La requête n° 17VE01865 présentée par la société SOPRA STERIA GROUP est rejetée.

Article 2 : La requête n° 17VE02481 présentée par le MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS est rejetée.