



Par Benoît Couty,
avocat associé,
Pichard & Associés

et Katia Salson,
accounting and tax manager,
Hydro Group France

Facturation internationale de redevances : à la recherche des retenues à la source perdues

Lorsque les redevances facturées concernent plusieurs pays et des prestations de natures différentes, il peut être très complexe de déterminer le régime fiscal applicable à la fois en France et à l'étranger. Dans ce contexte, le risque de double imposition ou de redressement fiscal est réel. Une analyse au cas par cas peut permettre de générer de réelles économies et éviter les risques fiscaux.

Les redevances sont généralement le prix de la mise à disposition d'un actif incorporel, comme par exemple une technologie ou un savoir-faire industriel.

La facturation de ces redevances par une société française, propriétaire de ces actifs incorporels, à des sociétés étrangères utilisatrices soulève de nombreuses interrogations à la fois théoriques et pratiques.

En effet, l'Etat où se situe la société utilisatrice qui paie ces redevances prélève souvent un impôt appelé «retenue à la source» et la société française

qui perçoit ces redevances est elle-même imposable en France sur ce même revenu, ce qui crée une double imposition.

La société française peut alors théoriquement récupérer tout ou partie de cet impôt étranger, soit sous la forme d'un crédit d'impôt soit au moyen d'une déduction fiscale.

Les redevances facturées peuvent recouvrir plusieurs types de

prestations différentes et ces redevances peuvent être facturées à plusieurs sociétés établies dans des pays différents. Le suivi de ces retenues à la source et de l'utilisation des crédits d'impôt attachés peut alors devenir particulièrement complexe et générer des coûts cachés, liés à leur sous-utilisation ou au contraire

Lorsque le droit interne ne prévoit pas de retenue à la source ou une retenue à un taux inférieur à celui prévu par la convention fiscale, le taux conventionnel n'a pas vocation à s'appliquer.

à leur utilisation abusive révélée lors d'un contrôle fiscal. Un audit complet, même s'il peut être fastidieux, peut générer un avantage financier significatif en évitant la dissipation de ces actifs fiscaux ainsi que les risques de redressement. Ce travail implique une coopération étroite entre la direction fiscale/financière de la société française qui facture les rede-

vances, ses conseils, les représentants des sociétés étrangères qui versent les redevances, ainsi que dans certains cas, leurs propres conseils.

1. Rappel des règles

En fonction de la qualification d'un revenu (par exemple redevance), les conventions fiscales répartissent le droit d'imposition entre l'Etat de la source de ce revenu et l'Etat de résidence du bénéficiaire de ce revenu.

Le plus souvent, les conventions attribuent l'imposition d'un revenu à l'Etat de résidence de son bénéficiaire. Cependant, dans certains cas, notamment des redevances, elles autorisent l'Etat de la source à prélever un impôt appelé retenue à la source.

Les conventions fiscales n'ont pour objet que de limiter ou d'exonérer une retenue à la source de droit interne. En conséquence, lorsque le droit interne ne prévoit pas de retenue ou une retenue à un taux inférieur à celui prévu par la convention, le taux conventionnel n'a pas vocation à s'appliquer.

Cela peut être le cas par exemple de l'exonération des redevances versées entre sociétés européennes qui, si elle est applicable, entraîne une exonération même en présence d'un taux de retenue supérieur dans la convention applicable.

Si au contraire le taux conventionnel est inférieur au taux de droit interne ou si la convention prévoit une exonération, ce taux réduit ou cette exonération doit s'appliquer. L'Etat signataire doit alors le faire soit directement en ne retenant aucun impôt à la source ou en retenant un impôt à un taux réduit, soit par voie de remboursement (prélèvement du taux plein, puis remboursement de la différence avec le taux réduit).

Par ailleurs, dans la plupart des cas, la retenue restée à la charge du bénéficiaire du revenu lui donne droit à un crédit d'impôt que ce dernier peut imputer sous certaines conditions

Enfin, l'impossibilité d'imputer un crédit d'impôt peut dans certaines conditions autoriser la société française ayant supporté la retenue à la source à la déduire de ses résultats, ce qui lui permet alors d'en récupérer financièrement une partie.

2. Qualification des redevances facturées

Il convient tout d'abord d'analyser les différents types de services facturés et notamment de pouvoir distinguer les redevances correspondant :

- soit à l'utilisation de droits de propriété intellectuelle et de savoir-faire ;
- soit à la location d'équipements techniques ;
- soit éventuellement à de simples prestations de services.

Cette analyse est indispensable afin de déterminer le traitement de chaque élément en fonction de la définition des redevances de chacune des conventions fiscales applicables.

3. Revue au cas par cas de la définition conventionnelle des redevances

Les revenus visés par la définition conventionnelle des redevances peuvent être soumis à retenue à la source, mais bénéficient alors de la limitation conventionnelle (exonération ou taux réduit) et du mécanisme de crédit d'impôt destiné à annuler la double imposition.

Les revenus non visés par cette définition, ni dans aucun autre article spécifique des conventions, ne doivent en général pas être soumis à retenue à la source (en application de la clause générale d'imposition exclusive du bénéficiaire du revenu dite clause « balai »). Dans ce cas la double imposition n'existe pas et aucun crédit d'impôt n'est accordé.

Or, la définition des redevances peut varier en fonction de chaque convention. La plupart des conventions qualifient de redevance les revenus de droits de propriété intellectuelle et

du savoir-faire. La location d'équipements techniques est également souvent visée. Enfin, mais beaucoup plus rarement, la rémunération de certaines prestations de services peut également être qualifiée de redevance.

Les types de revenus dont il convient ainsi de vérifier s'ils

sont inclus ou non dans la définition contractuelle des redevances de chacune des conventions fiscales applicables sont les suivants.

3.1. Droits de propriété intellectuelle

« Usage ou droit à usage de droits d'auteur sur des œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques, y compris les films cinématographiques, de brevets, de marques de fabrique ou de commerce, de dessins ou de modèles, de plans, de procédés ou de formules secrets ou de tous biens ou droits analogues. »

3.2. Savoir-faire

« Fourniture d'informations concernant des expériences d'ordre industriel, commercial ou scientifique. »

Les revenus visés par la définition conventionnelle des redevances peuvent être soumis à retenue à la source, mais bénéficient alors de la limitation conventionnelle (exonération ou taux réduit) et du mécanisme de crédit d'impôt destiné à annuler la double imposition.

sur l'impôt qu'il devra acquitter, sur ce même revenu, dans son Etat de résidence.

S'agissant du crédit d'impôt pour retenue à la source sur redevances, il est souvent égal à l'impôt retenu à la source conformément à la convention et dans la limite de l'impôt français dû sur ce même revenu.

Dans certains cas, il peut être « fictif », c'est-à-dire supérieur à l'impôt effectivement acquitté à l'étranger ou encore être soumis à des règles de calcul plus complexes.

Dans tous les cas, le crédit d'impôt ne peut exister que si l'impôt retenu l'a été conformément à la convention. En d'autres termes, si l'Etat de la source du revenu prélève une retenue qui n'est pas autorisée par la convention, aucun crédit d'impôt n'est alors accordé par l'Etat de résidence du bénéficiaire.

3.3. Location d'équipements

«Location et rémunérations analogues pour l'usage ou le droit à l'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques.»

3.4. Autres services

«Rémunérations de toute nature payées en contrepartie d'activités de direction, de nature technique ou de conseil, à toute personne autre qu'un employé de la personne qui verse les rémunérations, y compris les rémunérations payées à une personne physique à raison de l'exercice d'une activité indépendante.»

4. Exonération applicable aux sociétés européennes

En application de la directive dite «intérêts/redevances», que les Etats membres ont l'obligation d'avoir introduite dans leur droit interne, les redevances versées entre sociétés européennes «associées» (détention directe, indirecte ou commune à au moins 25%) sont exonérées de retenue à la source sous certaines conditions.

Cette exonération vise les droits de propriété intellectuelle, le savoir-faire et la location d'équipement mais pas les autres services.

5. Règles d'imputation des crédits d'impôts «étrangers»

Ces règles ressortent d'une position prise par le «Comité fiscal de la Mission d'organisation administrative» du 7 mars 1978, qui est toujours citée dans la documentation à jour mais qui ne figure pas dans le BOFIP (doctrine officielle de l'administration fiscale). Selon cette position, les redevances en provenance d'un pays étranger soumises dans ce pays à un impôt imputable sur l'impôt français en vertu de la convention doivent obligatoirement être enregistrées dans les résultats de l'exercice au cours duquel elles sont devenues certaines dans leur principe et leur montant.

Lorsqu'elles ne sont encaissées qu'après la clôture de cet exercice, la société ne peut alors obtenir l'imputation du crédit d'impôt correspondant que par voie de réclamation.

En outre, si l'impôt étranger a été retenu avant l'expiration du délai de déclaration des résultats de l'exercice dans lesquels la redevance a été comprise, la société peut valablement procéder à l'imputation à l'occasion de cette déclaration (dans ce cas, elle doit joindre une note explicative à la déclaration des résultats).

Il est à noter qu'une réponse ministérielle (RM Sordel n° 11833, JO Sénat du 8 septembre 1983, p. 1247), reprise au § 200 du BOI-IS-RICI-30-10-20-10 du 1^{er} mars 2017, prévoit qu'une société peut, sous sa responsabilité, demander l'imputation forfaitaire d'un crédit d'impôt non encore prélevé dans le cas, par exemple, de redevances acquises mais non encore perçues. Dans ce cas, l'imposition doit cependant être ultérieurement régularisée si le crédit d'impôt s'avère injustifié dans

son principe, excessif ou insuffisant.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat (CE 26 juin 2017 n° 406437) a récemment reconnu la possibilité d'imputer les crédits d'impôts sur l'IS au taux normal ou au taux réduit, revenant sur la règle de «tunnellisation» pratiquée jusqu'alors, ce qui constitue un assouplissement.

Cependant, le Conseil constitutionnel, saisi de la question du report de l'utilisation de ce crédit d'impôt sur les exer-

Les redevances versées entre sociétés européennes «associées» sont exonérées de retenue à la source sous certaines conditions.

cices profitables ultérieurs (QPC 26-6-2017 n° 406437), vient de confirmer l'impossibilité de reporter les crédits d'impôts non imputés en présence d'un exercice déficitaire (décision n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017). L'assouplissement des règles d'imputation des crédits d'impôts étrangers, amorcé par le Conseil d'Etat, a trouvé ici sa limite.

En présence d'exercices déficitaires, l'imputation du crédit d'impôt est donc impossible et il ne reste qu'à étudier la possibilité de déduire les retenues à la source correspondantes.

6. Déductibilité fiscale des impôts acquittés à l'étranger

La question de la déductibilité des retenues à la source subies à l'étranger a fait l'objet d'une construction jurisprudentielle importante qui vient d'être récemment complétée. Les solutions jurisprudentielles semblent aujourd'hui être stabilisées. Dans l'affaire «Celine» (Conseil d'Etat, 9^e et 10^e sous-sections réunies, 12/03/2014, n° 362528), le Conseil d'Etat juge qu'il convient de faire application des stipulations claires d'une convention fiscale entre la France et un Etat tiers excluant la possibilité de déduire l'impôt acquitté dans cet Etat tiers d'un bénéfice imposable en France. Il en va ainsi, alors même que la convention prévoirait par ailleurs un mécanisme de crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, dont une entreprise ne serait pas en mesure de bénéficier du fait de sa situation déficitaire au cours de l'année en cause, dès lors que la convention interdit la déduction en toutes circonstances.

Dans cette décision du Conseil d'Etat, les conventions fiscales franco-italienne et franco-japonaise applicables stipulaient respectivement que «l'impôt italien n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France» et que «dans ce cas, l'impôt japonais n'est pas déductible de ces revenus».

Dans une autre affaire «Egis» (CAA Versailles, 3^e ch., 18 juillet 2013, n° 12VE00572, min. c/ Sté Egis SA), la cour administrative de Versailles a autorisé la déduction de l'impôt acquitté en Grèce dans la mesure où la convention franco-grecque ne l'interdisait pas.

Enfin, dans une récente affaire «LVMH» (CE 9^e-10^e ch. 7-6-2017 n° 386579, min. c/ Sté LVMH Moët Hennessy Louis Vuitton), le Conseil d'Etat a confirmé la possibilité de déduc-

tion en présence d'une convention ne l'interdisant pas expressément, même si cette convention prévoit l'imposition des revenus étrangers en France «pour leur montant brut».

A ce stade de cette construction jurisprudentielle, on peut donc retenir que la déduction est possible sauf si la convention l'exclut expressément.

Il est à noter par ailleurs qu'une décision du tribunal administratif de Montreuil (n° 1301376 du 1^{er} décembre 2014 – SA L'Oréal) a admis la déduction dans le cas d'une convention

Lorsque la retenue à la source a été prélevée en violation des dispositions conventionnelles, il convient de vérifier la possibilité d'engager dans l'Etat qui a prélevé cette retenue, un contentieux afin de demander son remboursement.

fiscale qui l'interdisait lorsque la retenue a été prélevée en violation des dispositions conventionnelles.

Même si cette décision n'a finalement pas été jugée en appel, il se pourrait que l'administration tolère cette pratique, sans toutefois prendre de position formelle à ce sujet. La possibilité de déduction est d'ailleurs prévue par les textes en l'absence de convention fiscale (article 122 du CGI), cas proche dans l'esprit de celui visé par le tribunal administratif de Montreuil dans l'affaire L'Oréal.

7. Demande de remboursement dans l'Etat de la source

Lorsque la retenue a été prélevée en violation des dispositions conventionnelles, il convient de vérifier la possibilité d'engager dans l'Etat qui a prélevé cette retenue, un contentieux afin de demander son remboursement. Bien évidemment, si le remboursement est accordé, un produit imposable devrait logiquement être constaté dans le cas où la charge a été initialement déduite afin d'annuler cette déduction.

8. Difficultés pratiques

D'un point de vue opérationnel, les entreprises peuvent rencontrer plusieurs types de difficultés face à ces nombreuses questions techniques.

Comme on l'a vu, les conventions diffèrent, ce qui peut être une source d'erreur. Les interlocuteurs à l'étranger peuvent manquer de connaissances pour traiter directement ces sujets et peuvent devoir se faire assister pour en faire une lecture juste. Ceci allonge la durée des échanges. La barrière de la langue peut être un frein supplémentaire.

Les questions plus techniques concernant la déductibilité de la retenue ou l'imputation du crédit d'impôt correspondant nécessitent une grande attention, notamment au regard du décalage entre la facturation et l'encaissement des presta-

tions ou encore du fait du traitement des retenues en cas d'exercice déficitaire.

Enfin, une autre source d'erreur peut être le contenu des facturations en tant que tel. En effet, les factures émises peuvent contenir indifféremment des dépenses entrant dans le cadre de la convention et d'autres non. Une lecture très attentive doit en être faite afin d'être conforme à la réglementation.

9. Conclusion

La facturation de redevances recouvrant plusieurs éléments distincts à plusieurs sociétés établies dans des Etats différents peut aboutir à autant de traitements fiscaux différents.

En fonction des cas, la retenue à la source prélevée à l'étranger sera soit imputable sur l'impôt français, soit déductible, soit remboursable en tout ou partie par l'Etat ayant effectué la retenue. Une analyse correcte de chaque situation et un suivi administratif efficace permettent de réduire le coût net des retenues à la source étrangères tout en réduisant le risque de redressement. ■