

Les redevances versées par une société française à des entités établies au Maroc en rémunération de prestations de recherche ayant pour objet le développement de nouvelles variétés d'agrumes, dont la société française exploitera les droits aux niveaux national et international, sont imposables au Maroc.

🔗 <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=867>

Référence électronique

« Les redevances versées par une société française à des entités établies au Maroc en rémunération de prestations de recherche ayant pour objet le développement de nouvelles variétés d'agrumes, dont la société française exploitera les droits aux niveaux national et international, sont imposables au Maroc. », *Amarsada* [En ligne], 2026/1, mis en ligne le 07 avril 2026, consulté le 01 juin 2026. URL : <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=867>

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Marseille, 3e – N° 23MA02441 – 16 octobre 2025

TEXTES

Résumé

Conclusions du rapporteur public (Didier Ury)

RÉSUMÉ

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

- 1 La cour juge d'abord, au regard de la loi nationale, que les redevances sont passibles de la retenue à la source en application des dispositions du c du I de l'article 182 B du Code général des impôts, dès lors que les prestations, matériellement fournies à l'étranger, sont effectivement utilisées par la société française pour les besoins de son activité en France.
- 2 Elle juge ensuite que les dispositions combinées des articles 10 et 16 de la convention fiscale franco-marocaine du 29 mai 1970 font néanmoins obstacle à l'imposition en France de ces redevances, dès lors qu'elles ne constituent pas la contrepartie de la fourniture d'études techniques au sens des stipulations du c. du 2 de l'article 16 de cette convention.

CONCLUSIONS DU RAPPORTEUR PUBLIC

Didier Ury

Rapporteur public

Droits d'auteur

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

- 1 Madame la présidente, madame, monsieur,
- 2 La société à responsabilité limitée (SARL) Nador cott protection a pour activité la protection des obtentions végétales, le développement des obtentions végétales, le conseil technique et l'encadrement des licences végétales. Elle est titulaire d'un certificat d'obtention végétale protégé portant sur une variété d'agrumes dénommée la nadorcott, qui lui procure des redevances payées par les sociétés auxquelles elle a consenti un droit d'exploitation de cette variété. Les revenus de la société étant exclusivement constitués de cette source de revenus, et alors que la protection de cette variété va venir à expiration en 2029, elle s'est engagée dans l'obtention de nouvelles variétés végétales. Elle a ainsi conclu une convention de partenariat le 5 juillet 2011 et le 11 octobre 2017 avec l'Institut national de la recherche agronomique (INRA) Maroc et les Domaines Agricoles, puis avec la société anonyme (SA) Agrimed, qui sont toutes implantées au Maroc, par laquelle elle s'engage à financer les programmes de recherche et le développement des variétés d'agrumes nouvelles. Elle a ainsi comptabilisé et payé les charges correspondant aux travaux de recherche de l'INRA Maroc et de la société Agrimed. À la suite de la vérification de la comptabilité de la société Nador cott protection, des rappels de retenue à la source majorés pour un montant total de 206 779 euros lui ont été contradictoirement notifiés à raison des paiements des factures émises par l'INRA Maroc et la société Agrimed. Le ministre chargé du budget relève appel du jugement du 23 mai 2023 (n° 2101030) par lequel le tribunal administratif de Toulon a prononcé la décharge des impositions en matière de retenue à la source majorées auxquelles la SARL Nador cott protection a été assujettie au titre de l'année 2017.

- 3 Tout d'abord, le ministre soutient que le jugement attaqué est entaché d'une insuffisance de motivation dès lors qu'il ne permet de comprendre pourquoi les prestations des entités marocaines pour le compte de la société requérante ne constituaient pas des études techniques au sens de l'article 16 de la convention fiscale franco-marocaine du 29 mai 1970. Mais, le point 6 du jugement attaqué répond précisément à ce moyen.
- 4 Ensuite, le désaccord sur le motif du rejet d'un moyen se rapporte au bien-fondé du raisonnement des premiers juges, et ainsi il ne se rapporte pas à sa régularité. Il s'ensuit que le jugement attaqué n'est pas irrégulier.
- 5 Vous savez qu'il résulte des dispositions du I c de l'article 182 B du Code général des impôts que sont soumises à la retenue à la source les sommes payées, par une société qui exerce une activité en France, à des personnes ou des sociétés qui n'y disposent pas d'une installation professionnelle permanente en rémunération de prestations qui sont soit matériellement fournies en France, soit, bien que matériellement fournies à l'étranger, effectivement utilisées par le débiteur pour les besoins de son activité en France¹.
- 6 Il convient d'explicitier la notion de prestations matériellement fournies à l'étranger mais effectivement utilisées par le débiteur pour les besoins de son activité en France. Ainsi dans l'affaire précitée, la haute assemblée a jugé que les sommes versées en contrepartie des missions consistant, d'abord, à rechercher et à identifier les sociétés chinoises disposant d'ateliers susceptibles de fabriquer en série les objets conçus et commercialisés par la société française, ensuite, à assurer une fonction de suivi et de surveillance des opérations de production et de contrôle qualité sur la chaîne de fabrication et, enfin, à contrôler la conformité de la marchandise et de son conditionnement avant son expédition vers la France, rémunéraient des services effectivement utilisés par la société française pour réaliser sur le territoire national des choix de gestion relatifs, d'une part, à la phase de mise en production des objets qu'elle avait conçus et, d'autre part, à la phase de commercialisation des biens produits en Chine conformément à ses prescriptions.
- 7 Dans une autre instance du 4 décembre 2019, société *Cosfibel premium*², le juge du Palais-Royal a considéré que les

sommes versées à la société CWA établie à Hong Kong, en rémunération de prestations de conseil, de suivi et de surveillance des opérations de production, ainsi que de prestations de contrôle des fournisseurs chinois de la société française Mandalay prestige devenue Cosfibel premium, venaient rémunérer des prestations effectuées par la société chinoise pour réaliser en France des choix de gestion relatifs, d'une part, à la phase de mise en production des produits qui y avait été conçus et, d'autre part, à la phase de commercialisation de ces biens produits en Chine conformément aux prescriptions du donneur d'ordre français, et devaient être regardées comme versées en contrepartie d'une prestation qui, si elle n'est pas fournie matériellement en France, a néanmoins été effectivement utilisée par le débiteur pour les besoins de son activité en France.

- 8 En l'espèce, au regard de la loi fiscale, les premiers juges ont admis le raisonnement de l'administration selon lequel il s'agissait bien de prestations réalisées à l'étranger et utilisées en France par la société Nador cott protection, qui ainsi entraient dans le champ d'application de l'article 182 B précité. En appel, la société tente de vous convaincre que dès lors que les travaux de recherche n'ont pas encore abouti à la création d'une nouvelle variété végétale pouvant bénéficier de la protection qu'offre l'attribution d'un certificat d'obtention végétale, elle ne pouvait pas utiliser ces éléments techniques en France d'une manière autonome, et qu'ainsi l'article 182 B susvisé ne saurait servir de fondement à une imposition. Toutefois, eu égard à tout ce qui vient d'être dit, les sommes versées en contrepartie des travaux réalisés au Maroc visent bien à permettre à la société Nador cott protection d'utiliser les résultats obtenus pour les besoins de son activité en France.
- 9 Mais ce n'est pas sur l'application de la loi fiscale que se noue le litige dont vous avez à connaître, puisque le service a imposé à hauteur de 10 % les sommes versées à la SA Agrimed au visa de l'article 16 de la convention fiscale franco-marocaine, taux prévu par ce texte, au motif qu'elles constituaient des études techniques toujours au sens de ce texte et ainsi qu'une retenue à la source pouvait être appliquée, ce que le tribunal n'a pas admis.
- 10 De manière synthétique, l'article 16 précité stipule que, si par principe les redevances provenant d'un État contractant et payées à une

personne domiciliée dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État, elles peuvent toutefois être imposées dans l'État contractant d'où elles proviennent si elles constituent des rémunérations pour des études techniques ou économiques.

- 11 Le tribunal a considéré que les sommes versées depuis la France ne constituaient pas la contrepartie d'études techniques au sens de l'article 16 de la convention précitée, mais simplement des prestations d'assistance technique relevant de l'article 10 du texte immédiatement précité, et seulement imposables dans le pays du prestataire, soit le Maroc.
- 12 La question qui se pose à vous est de déterminer si les sommes imposées à la retenue à la source sont représentatives de la rémunération versée en contrepartie d'études techniques ou économiques, et ainsi constituent des redevances au sens de l'article 16 de la convention précitée.
- 13 Sur ce point, vous trouvez l'échange de lettres du 30 avril 2018 et du 21 janvier 2019 entre la France et le Maroc qui portent sur une interprétation commune de la notion d'études techniques ou économiques au sens du 2 c de l'article 16 de la convention précitée. Même si cet échange est postérieur à l'année 2017 d'imposition en litige, il peut néanmoins vous éclairer dans ce litige, et il pose une règle simple inspirée des commentaires de l'Organisation pour la coopération et le développement économiques, selon laquelle une étude technique permet à son bénéficiaire d'utiliser de manière autonome ses résultats par un véritable transfert de connaissances techniques. Il ne s'agit pas simplement de rémunérer un service, mais bien la transmission d'un savoir-faire.
- 14 En l'espèce, vous êtes à la plume de la frontière entre prestations techniques et études techniques.
- 15 Au regard des conventions de partenariat des 5 juillet 2011 et 11 octobre 2017 précitées, il est constant que les prestations concernées portent sur la création de nouvelles variétés de mandarines dérivées de la nadorcott. Si la mise au point de cette nouveauté relève bien des entités marocaines, il n'en demeure pas moins que c'est bien la société Nador cott protection qui disposera en pleine propriété de ce « brevet agricole » en vue de l'exploiter à son

seul profit, au moyen de la délivrance d'un certificat d'obtention agricole.

- 16 Donc, d'une part, il est bien stipulé que c'est la société française qui bénéficiera à terme du transfert des connaissances techniques ainsi développées par les entités marocaines, et de l'autre, il est d'évidence qu'en l'état, les simples comptes rendus des travaux entrepris au Maroc ne permettent pas à la société Nador cote protection d'utiliser les résultats obtenus en matière de sélection végétale, même s'il y a un accord de principe pour transférer un savoir-faire et/ou un secret professionnel. À ce point du raisonnement, il doit vous être précisé que la société Nador cote protection vous dit qu'elle ne dispose d'aucun personnel compétent en matière de recherche et de développement, mais uniquement d'un salarié chargé de sa gestion administrative. Enfin, vous devez tenir compte de ce que des études pour obtenir une variété d'agrumes réellement nouvelle sont longues, fastidieuses, et susceptibles de ne pas aboutir, cette dernière hypothèse venant anéantir la condition d'obtention d'un certificat végétal qui détermine la qualification de redevance aux travaux techniques litigieux.
- 17 Sur cette question, vous trouvez la décision du Conseil d'État du 18 juin 2021, *société Sopra Steria group*³, qui, bien qu'elle porte sur la remise en cause de 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 conventionnelles conclues avec ces États, peut par analogie, vous éclairer.
- 18 Dans cette affaire le Conseil d'État juge que les prestations de maintenance d'un logiciel n'ont pas pour objet de transférer au client la propriété intellectuelle de celui-ci, et que leur objet étant de faire bénéficier le client des mises à jour du logiciel, elles relèvent de la réalisation d'un support technique et non des études techniques pour les besoins de son exploitation. Il en conclut que les rémunérations relatives aux sommes contestées ne peuvent être regardées comme la

contrepartie de la fourniture d'études techniques au sens des dispositions de la convention fiscale conclue avec le Maroc. Céline Guibé, la rapporteure publique sur ce dossier, indique que

« 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 »⁴.

Mais il est vrai que dans la présente instance, les travaux entrepris par les sociétés marocaines ont pour finalité d'aboutir à la délivrance d'un certificat d'obtention agricole, et que nécessairement la société française va s'approprier le fruit des études qui y ont contribué. Ainsi, la simple application de cette jurisprudence ne vous permet pas de trancher immédiatement l'alternative qui vous est posée.

- 19 Pour notre part, et au vu de la décision précitée, il nous semble que la mission confiée aux sociétés marocaines qui vise en définitive à la création d'une nouvelle variété d'agrumes dépasse la simple assistance technique de la société Nador cote protection, mais sans encore tomber dans le transfert d'un véritable savoir-faire susceptible d'être breveté⁵.
- 20 Sans qu'il soit besoin de statuer sur la fin de non-recevoir actionnée par la société Nador cote protection tirée de l'irrecevabilité du recours du ministre pour tardiveté, nous vous proposons de juger que ce dernier n'est pas fondé à demander l'annulation du jugement attaqué, et vous pouvez accorder 2 000 euros de frais d'instance à l'intimée.
- 21 Telles sont nos conclusions dans cette instance.

NOTES

1 Voyez en ce sens la décision de principe du Conseil d'État du 22 octobre 2018, *société Sud Trading Company*, n° 406576, dans Jestin, Kevin, « Quelques éclaircissements sur l'application de l'article 182 B, I, c du CGI », *Revue de droit fiscal*, n° 14, 2019, comm. 220, concl. E. Bokdam-Tognetti.

2 CE, 25 février 2019, n° 412497.

Les redevances versées par une société française à des entités établies au Maroc en rémunération de prestations de recherche ayant pour objet le développement de nouvelles variétés d'agrumes, dont la société française exploitera les droits aux niveaux national et international, sont imposables au Maroc.

3 CE, 18 juin 2021, n° 433315.

4 Tailfer, Arnaud, « Affaire Sopra Steria. L'occasion d'une revue d'actualité de la fiscalité de l'innovation », *Revue de droit fiscal*, n° 39, 2021, comm. 374, concl. C. Guibé.

5 Voyez également en ce sens la décision de la cour administrative d'appel de Paris du 27 novembre 2012, n° 11PA05286, *société Pradel global advisors*.

INDEX

Mots-clés

fiscalité des entreprises, redevances, prestations de recherche, convention fiscale France-Maroc

Rubriques

Fiscalité