

N° 270899
SARL CADEV

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies
Séance du 31 mai 2006
Lecture du 7 juillet 2006

CONCLUSIONS

M. Laurent Olléon, Commissaire du Gouvernement

La SARL CADEV, qui exerce une activité de formation professionnelle et de conseil en organisation industrielle auprès de PME et de PMI, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a, notamment, remis en cause des crédits d'impôt recherche dont elle avait bénéficié au titre des exercices clos en 1990 et 1991. Le service considérait que les travaux effectués par la société, à savoir la conception de deux logiciels, ne présentaient pas les caractéristiques de travaux de recherche au sens de l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts.

Après avoir réclamé en vain contre les suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle avait été assujettie, la SARL CADEV en a demandé la décharge au tribunal administratif de Paris. Par un jugement en date du 8 décembre 1999, ce tribunal a rejeté la demande, après avoir soulevé d'office le motif tiré de ce que la société ne constituait pas une entreprise industrielle et commerciale au sens de l'article 244 quater B du code général des impôts. La cour administrative d'appel de Paris, saisie à son tour du litige, a confirmé ce jugement par un arrêt du 28 mai 2004 contre lequel la société se pourvoit en cassation.

Elle soutient tout d'abord que c'est au prix d'une erreur de droit que la cour s'est abstenue de censurer le jugement du tribunal administratif pour avoir, de son propre chef, procédé à une substitution de base légale, alors que cette substitution ne lui avait pas été demandée par l'administration. La société vous explique en effet que les redressements avaient été exclusivement fondés par l'administration sur le fait que les deux applications qu'elle avait conçues, la méthode COD System et le progiciel COD Pilot, ne constituaient pas des procédés innovants susceptibles de les faire regarder comme des opérations de recherche scientifique ou technique au sens de l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts. Elle relève que le rejet de sa réclamation reposait sur la même argumentation, et que, devant le tribunal administratif, l'administration avait continué de défendre la même position.

Relevons tout d'abord que ce moyen est irrecevable comme nouveau en cassation : devant la cour, la société n'a jamais fait grief au tribunal administratif d'avoir irrégulièrement procédé à une substitution de base légale. Or, si la substitution de base légale de l'imposition contestée ne peut être opérée d'office par le juge, ainsi que vous l'avez jugé par un arrêt de Section du 21 mars 1975, n° 85496, *Ministre des finances c/ Sieur X* (RJF 5/75 n° 226, chron.

B. Martin Laprade p. 166), la circonstance qu'un juge ait irrégulièrement opéré une substitution de base légale n'est pas elle-même une question d'ordre public (CE 23 mars 2005, M..., n° 237810 : RJF 6/05 n° 554). Mais vous pourrez, si vous le souhaitez, écarter le moyen de la société non pas pour irrecevabilité, mais au fond, en jugeant qu'en l'espèce, il n'y a pas eu de substitution de base légale. En effet, l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts est une disposition réglementaire prise pour l'application de l'article 244 quater B au code. En disant que la société ne remplit pas les conditions prévues par l'article 49 septies F de l'annexe III, l'administration en déduit nécessairement -même si elle ne l'écrit pas- qu'elle ne satisfait pas les conditions de l'article 244 quater B. Par conséquent, lorsque le tribunal soulève d'office le moyen tiré de ce que la société ne peut, de toute façon, bénéficier du crédit d'impôt recherche prévu par les dispositions de l'article 244 quater B, au motif qu'elle n'est pas une entreprise industrielle et commerciale, elle ne change pas de base légale, mais s'intéresse seulement au champ d'application de la loi.

La société soutient ensuite que, même lorsque l'administration présente expressément une demande de substitution de base légale, le contribuable ne doit être privé d'aucune garantie de procédure, et la demande doit se fonder sur les mêmes faits que ceux qui ont fait l'objet de la base initialement retenue. Elle cite à l'appui de son argumentation votre décision de Section du 1^{er} octobre 1999, Association pour l'unification du christianisme mondial (RJF 11/99 n° 1397), qui énonce effectivement cette règle s'agissant des pénalités. Or, relève la société, les faits censés justifier la nouvelle base légale sont très différents de ceux qui sont à l'origine de la base initiale des redressements litigieux. Elle en tire une nouvelle preuve de ce que la substitution de base légale serait irrégulière.

Mais cet argument est inopérant dès lors que, comme nous vous l'avons dit, il n'y a pas eu, en l'espèce, de substitution de base légale. Le redressement est, depuis le début, fondé non sur l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts, mais sur l'article 244 quater B du code, dont l'article précédent se borne à préciser les modalités d'application. Au demeurant, relevons qu'en communiquant le moyen d'ordre public tiré de ce que la société requérante n'était pas une entreprise industrielle et commerciale et ne pouvait, par suite, entrer dans le champ de l'article 244 quater B du code, le tribunal a mis les parties à même de discuter ce point, discussion qui a à nouveau eu lieu devant la cour.

La société soutient ensuite que c'est au prix d'une erreur de droit que la cour a jugé qu'il ressortait des termes mêmes de l'article 244 quater B du code général des impôts que le crédit d'impôt recherche est réservé aux entreprises ayant une activité industrielle et commerciale. Elle affirme qu'il ne résulte pas des termes de la loi que le législateur, en visant les "entreprises industrielles et commerciales", ait entendu réserver le bénéfice de la mesure aux seules entreprises exerçant une activité industrielle et commerciale. Selon elle, le crédit d'impôt recherche peut également profiter aux entreprises imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, comme c'est son cas. Elle en veut pour preuve que cette interprétation serait conforme à l'objectif de la loi, qui est d'encourager la recherche, et que lorsqu'il entend réserver le bénéfice d'une mesure aux entreprises ayant une activité industrielle et commerciale, le législateur l'écrit, comme il l'a fait, s'agissant de l'exonération des entreprises nouvelles, à l'article 44 sexies du code général des impôts, ou, s'agissant du régime de provision en franchise d'impôt, à l'article 39 octies D IV du même code. La société ajoute qu'en l'absence de précision de cette nature, la cour ne pouvait se fonder sur la lettre des

textes, mais aurait dû rechercher les travaux préparatoires de la loi qui, selon elle, ne limitent aucunement le champ d'application du crédit d'impôt recherche comme la cour l'a fait.

En réalité, les travaux préparatoires de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982, dont est issu le crédit d'impôt recherche, ne sont d'aucun secours ici, dans la mesure où ils ne disent rien de la façon dont il faut appréhender la notion d'entreprise industrielle et commerciale. C'est donc faire un mauvais procès à la cour que lui reprocher de ne pas s'y être référée. Par ailleurs, l'argumentation de la société se retourne : si le législateur avait voulu qu'une entreprise bénéficiât du crédit d'impôt recherche au seul motif qu'elle est imposée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, quand bien même son activité n'aurait rien d'industrielle et commerciale, il l'aurait précisé, d'autant plus qu'un tel dispositif amenuise les recettes fiscales de l'Etat. Or, il n'en est rien.

En résumé, si rien dans les travaux préparatoires ne traduit l'intention du législateur d'exclure du bénéfice du crédit d'impôt recherche les entreprises qui le revendiquent du seul fait qu'elles sont imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, rien ne traduit non plus la volonté du Parlement de faire entrer ces entreprises dans le champ du dispositif. Pour autant, ce n'est pas le verre à moitié vide ou à moitié plein : en présence d'un dispositif qui a pour effet de réduire les recettes fiscales de l'Etat, vous ne pouvez retenir que le champ d'application que le législateur a expressément prévu. Or, en l'absence de toute autre précision, il nous semble que les parlementaires, lorsqu'ils votent un texte qui parle d'entreprises industrielles et commerciales, visent seulement les entreprises ayant une activité industrielle et commerciale.

Il nous a donc semblé, en première analyse, que vous deviez retenir l'acception commune de l'expression "entreprises industrielles et commerciales", et n'y voir que les entreprises ayant une activité industrielle et commerciale, ce qui vous aurait conduits à écarter le moyen d'erreur de droit de la société requérante

La difficulté vient de ce que par une décision récente de vos 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, CE 10 août 2005, Ministre c/ SA Agroseme (RJF 12/05 n° 1360), rendue aux conclusions contraires de notre collègue Emmanuel Glaser, vous avez jugé qu'une société commerciale ne saurait être exclue du champ d'application de l'article 244 quater B du code général des impôts du seul fait que l'activité de ses salariés a un caractère agricole. Le commentaire de pied d'arrêt à la RJF souligne que les termes "entreprises industrielles et commerciales" sont ambigus, dans la mesure où leur formulation ne permet pas de savoir si les sociétés commerciales se livrant à une activité autre qu'industrielle et commerciale en font partie du seul fait de leur forme sociale.

En défense, le ministre tente de réduire la portée de cette décision à celle d'une jurisprudence d'espèce. S'appuyant sur le commentaire de pied d'arrêt de la RJF, il affirme qu'il ne ressortait pas des travaux préparatoires de l'article 67 de la loi du 29 décembre 1982 que le législateur, en créant le crédit d'impôt recherche, avait entendu réduire le champ de l'avantage antérieur, l'amortissement accéléré de l'article 39 quinquies A bis, issue de la loi n° 79-525 du 3 juillet 1979, et qui incluait les entreprises agricoles. L'article 58 de la loi du 30 décembre 1991 portant loi de finances rectificative pour 1991, prévoit d'ailleurs, depuis 1992, que les entreprises agricoles bénéficient du crédit d'impôt recherche.

Mais vous voyez qu'à partir du moment où vous avez, par votre décision Agrosem, fait prévaloir la forme commerciale de la société sur son activité, vous avez clairement exclu que le bénéfice du crédit d'impôt recherche soit limité aux seules entreprises dont l'activité est industrielle et commerciale, ce qui doit vous conduire à accueillir l'argumentation de la société requérante, et à censurer l'arrêt pour erreur de droit.

Si vous n'étiez pas de notre avis, il vous faudrait encore examiner l'argumentation que la société développe, à titre subsidiaire. Elle soutient que l'arrêt est insuffisamment motivé, dans la mesure où la cour ne précise pas la définition et les raisons sur lesquelles elle s'est fondée pour juger qu'elle exerçait une activité non commerciale.

Citons le considérant critiqué de l'arrêt : "La SARL CADEV, qui avait pour objet la formation professionnelle et le conseil aux entreprises, exerçait au cours des exercices en cause, eu égard à la faible importance des capitaux engagés, des moyens matériels mis en œuvre et de la main d'œuvre employée et à l'absence de spéculation sur le travail d'autrui, une activité non commerciale". Vous voyez que, contrairement à ce qui est soutenu, la cour a suffisamment motivé son arrêt.

Mais la société affirme qu'en subordonnant ainsi la notion d'activité industrielle ou commerciale à des seuils ou à un volume déterminé de main d'œuvre employée ou de capitaux engagés et de moyens matériels mis en œuvre, la cour a commis une erreur de droit. Et la requérante de citer l'article 34 du code général des impôts, qui définit le champ des bénéfices industriels et commerciaux comme couvrant les bénéfices provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale. Mais les critères mis en œuvre par la cour sont classiques au regard de votre jurisprudence relative à la notion de profession commerciale au sens de l'article 34 du code général des impôts, qui s'intéresse à l'existence d'une spéculation sur le travail d'autrui, à l'importance du matériel utilisé et au recours à des méthodes de nature commerciale (voyez par exemple CE 9 février 1983, n° 10943 : RJF 4/83 n° 530). Rappelons que, dans le secteur de l'informatique, vous avez jugé que, pour bénéficier du régime d'exonération des entreprises nouvelles de l'article 44 sexies du code général des impôts, l'activité de commercialisation de logiciels est commerciale par nature, alors que l'activité de conception de logiciels n'est commerciale que si ses modalités conduisent à la qualifier ainsi (CE 28 juillet 2000, Ministre c/ SA a2c : RJF 11/00 n° 1237). Et les modalités en question sont appréciées à la lumière des critères classiques que nous venons de rappeler.

Certes, la société requérante se prévaut d'une décision du 23 juin 2000, SARL DRL, n° 197857 (RJF 9-10/00 n° 1061), qui qualifie de commerciale une entreprise informatique de formation. Mais dans cette affaire, la société démontrait qu'elle recourait à une main d'œuvre nombreuse et à beaucoup de sous-traitants, si bien que la spéculation sur le travail d'autrui était caractérisée. La SARL CADEV soutient avoir fait valoir devant le tribunal administratif que la conception des logiciels litigieux avait été réalisée avec une équipe d'organismes scientifiques du travail, et, devant la cour, qu'elle avait eu recours à de la sous-traitance. Mais elle n'invoque à aucun moment une éventuelle dénaturation des faits par les juges d'appel. Au demeurant, les pièces du dossier ne vous éclairent aucunement sur l'importance du recours allégué à des informaticiens, en interne et en sous-traitance. Il vous faudrait donc écarter le dernier moyen, et rejeter le pourvoi.

Mais si vous nous avez suivi, vous casserez l'arrêt pour l'erreur de droit que la cour a commise en jugeant que le bénéfice du crédit d'impôt recherche était réservé aux seuls entreprises dont l'activité est industrielle et commerciale.

Réglant l'affaire au fond, vous serez saisis de l'appel formé par la société contre le jugement du tribunal administratif de Paris. Le motif retenu par le tribunal, qui a été confirmé par la cour, et que vous aurez condamné si vous nous avez suivi, ne saurait fonder le rejet de la demande en décharge présentée par la société. Demeure la seule discussion, à l'origine du litige, sur la question de savoir si la conception des logiciels litigieux était ou non susceptible de bénéficier du crédit d'impôt recherche. Sur ce sujet, nous confessons qu'il y a matière à hésitation. La réponse à la question est en effet compliquée par le fait que l'administration n'a pas eu recours à l'avis des agents du ministère chargé de la recherche et de la technologie pour qualifier les opérations litigieuses, et qu'il n'a pas été fait droit à la demande de la société tendant à ce qu'un expert fût désigné.

Des trois types d'opérations mentionnées à l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts (activités ayant un caractère de recherche fondamentale, activités ayant le caractère de recherche appliquée, activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental), c'est dans le deuxième que la société a prétendu s'inscrire, en affirmant depuis la procédure administrative que ses travaux relevaient de la recherche appliquée visant à trouver des solutions nouvelles qui permettent d'atteindre des objectifs. Elle a tenté, par une argumentation nourrie, de coller à la définition de la recherche appliquée que donne l'article en cause.

Dans une chronique que nous avons consacrée à la RJF 6/03 au crédit d'impôt recherche, nous avons souligné combien la conception de logiciels informatiques avait donné lieu à un contentieux nourri. Vous avez jugé qu'un logiciel qui se bornait à utiliser des techniques existantes ne présentait pas un caractère de nouveauté de nature à constituer le résultat d'une recherche au sens des dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts (CE 21 décembre 2001 n° 221006, min. c/ Sté Labesque V.I. : RJF 4/02 n° 427, concl. G. Bachelier BDCF 4/02 n° 53). Envisageant ensuite la question sous l'angle de l'opération de développement expérimental, vous avez jugé que ne caractérise pas une telle opération, destinée à réunir toutes les informations nécessaires en vue de l'amélioration substantielle présentant un caractère de nouveauté de procédés ou systèmes, un projet consistant dans la mise au point d'un terminal de paiement informatique qui, même s'il améliore significativement la fiabilité et l'économie des techniques existantes, ne présente pas un caractère de nouveauté (CE 25 avril 2003 n° 236066, min. c/ Sté Ceicom : RJF 7/03 n° 878). Mais cette dernière décision vous est d'un faible secours ici, dans la mesure où la société soutient que les logiciels qu'elle a créés sont le fruit non pas d'opérations de développement expérimental, mais de travaux de recherche appliquée.

Il vous faut donc déterminer si les logiciels litigieux présentent ou non un caractère de nouveauté. Sur ce point, l'argumentation de la société est fournie. Elle souligne que la recherche a conduit à créer une couche système de haut niveau et un langage universel accessible à des non informaticiens, qui remplace les langages informatiques, lesquels requièrent l'intervention de spécialistes programmeurs informaticiens. Ce langage se compose

d'une soixantaine de mots banals, tels que "calculer", "comparer", "lire" ou "écrire". Elle souligne que le fait de créer des logiciels sur mesure, sans aucune écriture de programmes informatiques, présentait un caractère essentiellement nouveau et unique à l'époque des faits. Elle affirme que le fait de disposer de logiciels sur mesure, exactement adaptés aux modes de travail, différenciait fondamentalement COD System et COD Pilot des progiciels qui imposaient leurs propres modèles internes et n'offraient que des possibilités de paramétrage, longs à mettre en place, contraignants, incapables d'évoluer avec les changements économiques, et donc très coûteux.

Mais cette argumentation nous semble avoir été efficacement combattue par l'administration, qui s'est livrée à une analyse précise de la méthode COD system et du progiciel COD Pilot. Le service a relevé que cette méthode, qui vise à permettre la représentation du système de production d'une industrie à partir d'organigrammes à base symbolique graphique, a été élaborée à partir de la méthode d'étude des systèmes développée par le Pr Forrester, du Massachusetts Institute of Technology, dont COD system ne constitue qu'une adaptation, reposant sur les techniques de modélisation graphique existantes. Quant au progiciel COD Pilot, composé d'un ensemble de bibliothèques de fonctions programmées en langage C, l'administration ne conteste pas qu'il est susceptible d'apporter une efficacité accrue aux options d'informations propres aux organisations des entreprises industrielles, mais relève qu'il reprend toutes les grandes fonctionnalités propres aux progiciels de gestion : gestion des données, gestion de liste, saisie et affichage des données, impression des données. Elle souligne que sa réalisation en langage de programmation C n'a pas requis de connaissances nouvelles, ce qui prive le progiciel du caractère innovant exigé par la jurisprudence. Et c'est à juste titre que l'administration souligne que la circonstance que le produit ait été retenu dans le cadre de deux concours organisés sous l'égide du ministère de la recherche et ait, à cette occasion, reçu le label de produit innovant, ne suffit pas à en démontrer le caractère innovant au sens de votre jurisprudence sur le crédit d'impôt recherche, qui est particulièrement exigeante.

En présence de cette argumentation, il nous semble au total que vous vous trouviez dans un cas de figure voisin de celui de votre décision Labesque V.I., à savoir celui d'un logiciel qui, en se fondant sur des techniques existantes, les utilise pour répondre au plus près aux besoins du client. Vous aviez alors jugé que le procédé ne présentait pas un caractère de nouveauté de nature à constituer le résultat d'une recherche. C'est ce que nous vous invitons à faire ici aussi, sans qu'il soit besoin de faire droit à la demande d'expertise sollicitée par la société. Vous rejetterez donc la demande en décharge de la société, en confirmant le sens du jugement du tribunal administratif de Paris. Vous pourrez rejeter par préterition les conclusions que la société avait formulées tendant à ce qu'il soit sursis à l'exécution du jugement.

Si la société gagne en cassation, elle perd au fond, ce qui fait obstacle à ce qu'il soit fait droit aux conclusions qu'elle présente sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 28 mai 2004 de la cour administrative d'appel de Paris ;
- au rejet de la requête d'appel de la SARL CADEV ;
- au rejet du surplus des conclusions du pourvoi de la société.