

**REPUBLIQUE FRANCAISE**  
**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS

2ème chambre  
22 MARS 2017

N° 16PA01837

Texte intégral

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Palo IT a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la restitution totale des crédits d'impôt recherche dont elle s'estime titulaire au titre des années 2011 et 2012. Par un jugement n° 1428464/1 du 6 avril 2016, le Tribunal administratif de Paris a prononcé un non lieu à statuer sur les conclusions à fin de restitution du crédit d'impôt recherche des requêtes n° 1428464 et 1511881 de la société Palo IT à hauteur des montants restitués en cours d'instance pour respectivement 904 et 141 897 euros, a accordé à la société Palo IT la restitution de la différence entre le crédit d'impôt recherche au titre de l'année 2011 calculé en faisant application du taux majoré de 35 % prévu par les dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts et celui dont elle a obtenu la restitution, a mis à la charge de l'Etat la somme de 500 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et a rejeté le surplus des conclusions des requêtes de la société Palo IT.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 6 juin 2016 et 23 février 2017, la société Palo IT demande à la Cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du 6 avril 2016 en tant qu'il rejette sa demande de restitution totale du crédit d'impôt recherche dont elle s'estime titulaire au titre de l'année 2012 ;
- 2°) de prononcer la restitution du crédit d'impôt recherche d'un montant de 278 727 euros dont elle s'estime titulaire au titre de l'année 2012 ;
- 3°) d'ordonner une expertise afin de déterminer si les opérations de recherche qu'elle a menées sont éligibles au crédit d'impôt recherche au titre de l'année 2012 ;
- 4°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, ainsi que les entiers dépens.

Elle soutient que :

- l'expertise du 29 avril 2014 est dénuée de pertinence ;
- elle justifie de l'éligibilité au crédit d'impôt recherche des projets " E-shop " et " Entreprise agile ". Par un mémoire en défense, enregistré le 12 janvier 2017, le ministre de l'économie et des finances conclut au rejet de la requête. Il soutient que :
- les projets litigieux ne sont pas éligibles au crédit d'impôt recherche ;

- l'expertise demandée par la société requérante n'est pas utile. Par ordonnance du 9 février 2017, la clôture d'instruction a été fixée au 24 février 2017.

Vu :

- les autres pièces du dossier ;

Vu :

- 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 Jimenez, et les conclusions de M. Cheylan, rapporteur public.

1. Considérant que la société Palo IT, qui exerce une activité de services en ingénierie informatique, a sollicité la restitution du crédit d'impôt recherche dont elle s'estime titulaire à raison de projets de recherche menés au cours des années 2011 et 2012 ; que par décision en date du 19 septembre 2014, l'administration n'a que partiellement fait droit à la demande présentée au titre de l'année 2012, estimant les projets dénommés " Entreprise agile " et " E-shop " inéligibles à ce crédit d'impôt ; que par décision en date du 13 mai 2015, elle n'a également fait droit que partiellement à la demande présentée au titre de l'année 2011, remettant en cause le taux majoré appliqué par la société requérante pour calculer le crédit d'impôt recherche dont celle-ci s'estime titulaire et considérant inéligibles au crédit d'impôt recherche les mêmes projets de recherche, ainsi que les dépenses de personnels affectées à la veille technologique ; que toutefois, conformément à un nouvel avis rendu par un expert désigné par les services du ministère chargé de la recherche, saisi par la médiation interentreprises, l'administration a admis l'éligibilité au crédit d'impôt recherche au titre de l'année 2011 du projet " Entreprise agile " et d'une partie du projet " Eshop " et prononcé le 20 octobre 2015 la restitution du crédit d'impôt recherche correspondant ; que par un jugement n° 1428464/1 du 6 avril 2016, le Tribunal administratif de Paris a prononcé un non lieu à statuer sur les conclusions à fin de restitution du crédit d'impôt recherche des demandes n° 1428464 et 1511881 de la société Palo IT à hauteur des montants restitués en cours d'instance pour respectivement 904 et 141 897 euros, a accordé à la société Palo IT la restitution de la différence entre le crédit d'impôt recherche au titre de l'année 2011 calculé en faisant application du taux majoré de 35 % prévu par les dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts et celui dont elle a obtenu la restitution, a mis à la charge de l'Etat la somme de 500 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et a rejeté le surplus des demandes de la société ; que la société Palo IT relève appel de ce jugement en tant qu'il rejette sa demande de restitution totale du crédit d'impôt recherche dont elle s'estime titulaire au titre de l'année 2012 ;

Sur l'étendue du litige :

2. Considérant la société Palo IT demande à la Cour de prononcer la restitution du crédit d'impôt recherche d'un montant de 278 727 euros dont elle s'estime titulaire au titre de l'année 2012 ; que, toutefois, par décision en date du 16 mars 2015, le directeur régional des finances publiques d'Ile de France et du département de Paris a accordé à la société Palo IT la

restitution du crédit d'impôt recherche qu'elle sollicite au titre de l'année 2012 à hauteur de 904 euros ; qu'ainsi que le fait valoir le ministre en défense, les conclusions à fin de restitution sont donc irrecevables à due concurrence, la société requérante n'étant recevable qu'à demander la restitution de la somme de 277 823 euros ;

Sur les conclusions à fin de restitution:

En ce qui concerne la loi fiscale :

3. Considérant qu'aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts : " I. Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 decies, 44 undecies, 44 duodecies, 44 terdecies à 44 quindecies peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année (...) " ; qu'il appartient au juge de l'impôt de constater, au vu de l'instruction dont le litige qui lui est soumis fait l'objet, qu'une entreprise remplit ou non les conditions lui permettant de se prévaloir de l'avantage fiscal institué par l'article 244 quater B du code général des impôts ; qu'aux termes de l'article 49 septies F de l'annexe III au même code : " Pour l'application des dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts, sont considérées comme opérations de recherche scientifique ou technique : / (...) c. Les activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services ou en vue de leur amélioration substantielle.

Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes et qui présentent un caractère de nouveauté " ; qu'il résulte de cette disposition que ne peuvent être prises en compte pour le bénéfice du crédit d'impôt-recherche que les dépenses exposées pour le développement de logiciels dont la conception ne pouvait être envisagée, eu égard à l'état des connaissances techniques à l'époque considérée, par un professionnel averti, par simple développement ou adaptation desdites techniques ;

S'agissant du projet " E-Shop " :

4. Considérant que, saisi pour avis par l'administration fiscale, un expert du ministère de la recherche a conclu le 29 avril 2014 à l'inéligibilité au crédit d'impôt recherche du projet " E-shop " mené par la société Palo IT en 2012, ayant pour objet le développement d'une plateforme de commerce en ligne, au motif que la société Palo IT n'aurait pas mené des travaux innovants mais aurait utilisé des techniques existantes afin de résoudre des difficultés techniques liées au volume des transactions et à la nécessité de combiner entre elles différentes technologies existantes ; que, d'une part, la société requérante se prévaut de l'avis partiellement favorable rendu sur ce projet par le même expert au titre de l'année 2011 et fait valoir que les travaux réalisés en 2012 auraient constitué le prolongement et l'approfondissement des travaux sur " la détermination de la granularité idoine pour les échanges de données " qui ont été regardés comme éligibles au crédit d'impôt recherche au titre de l'année 2011 ; que, toutefois, l'expert du ministère de la recherche a expressément indiqué que les travaux réalisés en 2012, qui ont eu pour objet le développement d'une application mobile e-commerce, ne constituaient pas le prolongement de travaux éligibles au

crédit impôt recherche ; que si la société requérante se prévaut d'un rapport d'expertise favorable, portant sur le même projet, réalisé pour BPI France, en faisant valoir que son auteur serait plus qualifié et légitime que l'expert du ministère de la recherche, elle ne démontre pas ce faisant le caractère erroné des conclusions du dernier rapport de l'expert de ce ministère alors que le rapport réalisé pour BPI France n'est pas suffisamment circonstancié; qu'à cet égard, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que les premiers juges n'ont pas tenu compte des conclusions du rapport de l'expert de la société BPI France alors qu'il est expressément cité au point 13 du jugement attaqué ; qu'en outre, la circonstance que l'expert du ministère de la recherche ait modifié le sens de son avis lors de sa seconde expertise ne traduit pas une mauvaise connaissance des domaines d'activité en cause, mais s'explique notamment par le fait que la société Palo IT, ainsi qu'elle le relève elle-même, a présenté " un dossier technique plus étoffé relativement à l'état de l'art et aux travaux entrepris " et a eu de plus nombreux échanges avec l'expert ; que, d'autre part, la société Palo IT, qui ne conteste pas avoir travaillé à partir de technologies existantes, se borne à soutenir avoir apporté aux solutions de commerce en ligne une amélioration substantielle par la prise en compte des contraintes liées à l'association des différentes plateformes de commercialisation et au caractère international du réseau de distribution de son client, sans toutefois apporter d'éléments permettant de remettre utilement en cause l'avis de l'expert du ministère de la recherche ; qu'enfin, il ne résulte pas de l'instruction et notamment du nouveau dossier justificatif produit que les démonstrateurs élaborés en 2012 auraient apporté, au delà de l'avancement du projet mené pour le client de la société Palo IT, une amélioration substantielle à l'état de l'art ; que l'administration était ainsi fondée à regarder ce projet de recherche comme inéligible au crédit d'impôt recherche au titre de l'année 2012 ;

S'agissant du projet " Entreprise agile " :

5. Considérant que l'expert du ministère de la recherche a également conclu à l'inéligibilité au crédit d'impôt recherche du projet " Entreprise agile " mené par la société Palo IT en 2012, ayant pour objet la conception d'une méthode de transformation des entreprises pour les préparer à s'adapter au changement ; que contrairement à ce que soutient la société requérante, cet avis défavorable ne se fonde pas sur la seule insuffisance de la présentation de l'état de l'art, mais sur l'absence de véritables travaux de développement réalisés, la synthèse devant les présenter comportant essentiellement des reprises d'un article d'une encyclopédie en ligne et le résultat se situant, selon l'expert, bien en deçà de l'état de l'art ; que si la société Palo IT se prévaut d'un rapport d'expertise favorable, portant sur le même projet, réalisé pour BPI France, en faisant valoir que son auteur serait plus qualifié et légitime que l'expert du ministère de la recherche, elle ne démontre pas ce faisant le caractère erroné des conclusions du dernier rapport de l'expert de ce ministère alors que le rapport réalisé pour BPI France n'est pas suffisamment circonstancié ; que la société requérante se borne, par ailleurs, à invoquer l'avis favorable rendu par l'expert du ministère de la recherche sur les travaux menés dans le cadre de ce projet au cours de l'année 2011, sans apporter d'éléments permettant de remettre utilement en cause les constatations, faites au titre de l'année 2012, sur lesquelles s'est fondée l'administration pour rejeter sa demande de restitution ; qu'à cet égard, le nouveau dossier justificatif qu'elle produit, dans lequel l'état de l'art est complété, demeure imprécis quant à l'expérimentation pilote réalisée et les résultats de recherche obtenus ; que l'administration était ainsi fondée à regarder ce projet de recherche comme inéligible au crédit d'impôt recherche ;

En ce qui concerne l'interprétation de la loi fiscale :

6. Considérant, d'une part, que la société Palo IT soutient en appel que l'avis émis par le ministère de la recherche au titre de l'année 2011, aux termes duquel celui-ci admet l'éligibilité totale des travaux portant sur le projet " Entreprise agile " et l'éligibilité partielle des travaux du projet " E-Shop ", constituerait une prise de position formelle de l'administration au sens des dispositions des articles L. 80 A et B du livre des procédures fiscales ; que, toutefois, seule une prise de position formelle de l'administration fiscale peut être utilement opposée au ministre de l'économie et des finances ; qu'en tout état de cause, la méconnaissance des dispositions de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales ne peut être utilement invoquée à l'encontre d'un refus de remboursement d'un crédit d'impôt, lequel ne constitue pas un rehaussement ;

7. Considérant, d'autre part, qu'à supposer que la société Palo IT ait entendu se prévaloir de la doctrine administrative éditée le 12 septembre 2012 sous la référence BOI-BIC- RIC1-10-10-10-20 sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, cette dernière ne contient aucune interprétation de la loi fiscale différente ;

Sur les conclusions tendant à ce que soit ordonnée une expertise :

8. Considérant que, eu égard notamment aux expertises déjà réalisées quant à l'éligibilité au crédit d'impôt recherche des dépenses de recherche engagées par la société Palo IT en 2012, lesquelles ne sont pas dénuées de pertinence, il n'y a pas lieu d'ordonner une nouvelle expertise sur le fondement des dispositions de l'article R. 621-1 du code de justice administrative ;

9. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société Palo IT n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande ; que sa requête devant la Cour ne peut, en conséquence, qu'être rejetée, en toutes ses conclusions y compris celles présentées au titre des articles L. 761-1 et R. 761-1 du code de justice administrative ;

DECIDE :

Article 1er : La requête de la société Palo IT est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la société Palo IT et au ministre de l'économie et des finances.

Copie en sera adressée au directeur régional des finances publiques d'Ile-de France et du département de Paris. Délibéré après l'audience du 8 mars 2017, à laquelle siégeaient :

- Mme Appèche, président,
- M. Magnard, premier conseiller,
- Mme Jimenez, premier conseiller.

Lu en audience publique le 22 mars 2017. Le rapporteur, J. JIMENEZ Le président assesseur,  
En application de l'article R. 222-26 du code de justice administrative S. APPECHE Le greffier, S. DALL'AVA

La République mande et ordonne au ministre de l'économie et des finances en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.