

C.E. 17 JUIN 1987  
N° 45180  
N° 45293

DOSSIERS BREVETS 1988.IV.6

G U I D E   D E   L E C T U R E

PROGRAMMES INFORMATIQUES : DEPENSES D'ELABORATION ET D'ACQUISITION :  
NECESSITE D'UN AMORTISSEMENT SUR PLUSIEURS  
EXERCICES

## I - LES FAITS

- : Les sociétés SEGEA et GAVEAU-ERARD-PLEYEL sont membres du G.I.E. SOREIA, soit directement (tel est le cas de SEGEA), soit par l'intermédiaire du G.I.E. OMNIES.
- 1978 : Vérification fiscale des exercices 1974 à 1977 du G.I.E. SOREIA. Le vérificateur estime que les dépenses d'acquisition d'un programme de comptabilité de paies et celles d'élaboration d'un programme "Interface C.I.C.S." n'auraient pas dû être portées en charges mais immobilisées et amorties. Un redressement est ainsi notifié à la société SEGEA (exercices 1976 à 1978) et à la société GAVEAU-ERARD-PLEYEL (exercices 1976 à 1977).
- : Leurs réclamations auprès de l'administration étant rejetées, les deux sociétés saisissent chacune le Tribunal administratif de Paris.
- 17 juin 1982 : Le Tribunal administratif de Paris rejette les réclamations des deux sociétés.
- 25 août 1982 : La société SEGEA fait appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Paris.

- 31 août 1982 : La société GAVEAU-ERARD-PLEYEL fait également appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Paris.
- 17 juin 1987 : Le Conseil d'Etat rejette les requêtes des deux sociétés.

|               |
|---------------|
| II - LE DROIT |
|---------------|

A - LE PROBLEME1<sup>a</sup>/ Prétentions des parties

a) Les demandeurs (respectivement SEGEA et GAVEAU-ERARD-PLEYEL) soutiennent que les dépenses d'acquisition et d'élaboration de programmes informatiques pouvaient pour les années en cause être immédiatement portées en charges.

b) Le défendeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget) soutient que de telles dépenses auraient dû être immobilisées et amorties.

2<sup>a</sup>/ Enoncé du problème

Les dépenses d'acquisition et d'élaboration de programmes informatiques engagées au cours d'exercices ouverts avant le 1er janvier 1984 (date d'entrée en vigueur de l'article 4 de la loi n° 84-578 du 9 juillet 1984), doivent-elles être amorties, ou peuvent-elles être directement déduites des résultats imposables ?

B - LA SOLUTION1<sup>a</sup>/ Enoncé de la solution

"Considérant que les programmes informatiques dont il s'agit ont été acquis ou élaborés par le groupement d'intérêt économique SOREIA en vue d'être utilisés pour les besoins de ses membres durant plusieurs exercices ; qu'ainsi, les sommes litigieuses n'ont pas le caractère de charge d'exploitation ou de frais de premier établissement, mais consti-

tuent les prix de revient d'éléments incorporels de l'actif immobilisé qui pouvaient seulement faire l'objet d'une dotation à un compte d'amortissement fixée à un taux annuel tenant compte de la date à laquelle il était prévisible qu'il serait atteint d'obsolescence au regard des besoins de l'entreprise et de ceux de sa clientèle ; qu'il suit de là que la réintégration dans les bénéfices du groupement d'intérêt économique au titre des années 1974, 1975 et 1977 des dépenses précitées procède d'une exacte application des dispositions du 2 de l'article 38 du Code général des Impôts".

## 2°/ Commentaire de la solution

- Ces deux arrêts confirment la jurisprudence antérieure en ce qui concerne le traitement fiscal des dépenses d'acquisition de logiciels. Un arrêt du Conseil d'Etat du 28 février 1984 (n° 39535) a en effet posé le principe de l'amortissement de telles dépenses. Nous noterons seulement que cette confirmation de jurisprudence a un intérêt essentiellement de principe. l'article 236-2 du Code général des Impôts, résultant de l'article 4 de la loi du 9 juillet 1984, permet en effet aux entreprises, pour leurs exercices ouverts depuis le 1er janvier 1984, de pratiquer un amortissement accéléré des logiciels acquis, sur une période de douze mois (pour plus de précisions à cet égard, voir notamment Juris-Classeur Brevets, Fascicule 600, paragraphes 119 à 121).

- Ces deux arrêts sont en revanche quelque peu surprenants, à notre avis, sur le point du traitement fiscal des dépenses de conception de logiciels engagées avant 1984. En rejetant la solution de la déduction immédiate de telles dépenses, le Conseil d'Etat est selon nous critiquable à un triple point de vue :

, Le Conseil d'Etat n'accepte pas l'assimilation des dépenses de conception de logiciels à des frais de recherche, lesquels on le

sait peuvent être immédiatement déduits en vertu des dispositions de l'article 236 du Code général des Impôts, dans la rédaction alors applicable résultant de l'ordonnance du 25 septembre 1958. Madame Latournerie, dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 6 décembre 1985 (voir Dossiers Brevets 1986 IV) avait indiqué que "les auteurs de l'ordonnance du 25 septembre 1958 ont eu pour but, ainsi qu'il résulte de l'exposé des motifs de cette ordonnance, d'encourager, fiscalement non seulement la recherche fondamentale et la recherche appliquée, mais la recherche développement par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés". On comprend difficilement à cet égard que les dépenses de conception de logiciels ne puissent être assimilées à des dépenses de recherche.

. La position du Conseil d'Etat aboutit, sans que ceci résulte d'une disposition en ce sens d'une loi fiscale, à une opposition entre traitement fiscal et traitement comptable. Pour la période en cause, le traitement comptable approprié était en effet (voir Bulletin C.N.C., octobre 1978, n° 36, p. 9) de classer ces dépenses parmi les frais d'études, c'est-à-dire de les inscrire tout au plus en frais d'établissement. Ces derniers, comme on le sait, peuvent être soit déduits en totalité au titre de l'exercice où ils sont engagés, soit déduits de manière échelonnée sur plusieurs exercices.

. En dernier lieu, il est regrettable que le Conseil d'Etat, en tout état de cause, n'ait pas donné satisfaction aux entreprises requérantes sur le terrain de l'article L.80A du Livre des Procédures fiscales (ancien article 1649 quinquiés E du Code général des impôts). Une instruction du 12 octobre 1984, prise pour l'application de la loi du 9 juillet 1984, a expressément prévu "que les entreprises puissent se prévaloir des nouvelles

règles fixées par l'article 236-I du Code général des Impôts (1) pour le règlement des litiges en cours". Il ressort des conclusions de Monsieur le Commissaire du Gouvernement B. Martin Laprade que les sociétés requérantes, ayant produit leur dernier mémoire en juin 1984, n'ont pas été à même d'invoquer le bénéfice de cette solution administrative. Cette dernière paraissait s'appliquer très clairement dans la situation des deux sociétés requérantes. Le Conseil d'Etat avait en effet précisé dans l'arrêt précité du 6 décembre 1985 :

"Considérant... que... si, dans l'instruction dont il s'agit (2), l'administration a admis "que les entreprises puissent se prévaloir des nouvelles règles fixées par l'article 236-I du Code général des Impôts pour le règlement des litiges en cours", les dispositions nouvelles du I de l'article 236 sont, aux termes même de cet article, applicables aux seules "dépenses exposées dans les opérations de conception de logiciels".

Le Conseil d'Etat aurait selon nous dû, dans l'arrêt ici commenté, faire bénéficier de cette solution les dépenses du G.I.E. SOREIA relatives à l'élaboration d'un programme informatique.

(1) Cet article, applicable aux exercices ouverts à partir du 1er janvier 1984, admet la déduction immédiate des dépenses de conception de logiciels.

(2) Instruction du 12 octobre 1984.

CONSEIL D'ETAT17 juin 1987, n° 45180

Le Conseil d'Etat, statuant au contentieux (Section du Contentieux, 7ème et 8ème sous-sections réunies), sur le rapport de la 7ème sous-section de la Section du Contentieux, a rendu l'arrêt suivant :

Vu, enregistrée au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat le 25 août 1982, la requête présentée par la Société Européenne de Gestion et d'Etudes d'Assurances (SEGEA) dont le siège est 5 rue de Castiglione à Paris (75001), représentée par son Président en exercice, et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°/ Annule le jugement en date du 17 juin 1982 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés qui lui ont été assignées au titre des années 1976 à 1978 dans les rôles de la Ville de Paris,

2°/ Lui accorde la réduction des impositions contestées,

Considérant qu'aux termes de l'article 38 du Code général des Impôts applicable en matière d'impôt sur les sociétés et en vertu de l'article 209 du même code : "...2. Le bénéfice net est constitué par les différences entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées" ;

Considérant que, pour l'application des dispositions précitées de l'article 38 du Code, un programme informatique qu'une entreprise a acheté à un tiers ou élaboré elle-même et qu'elle met en oeuvre durant plusieurs exercices, soit pour sa propre production ou sa gestion, soit en le mettant à la disposition de sa clientèle à titre de prestation de services doit être regardé, même s'il ne bénéficie d'aucune protection juridique particulière, comme un élément incorporel de l'actif immobilisé ; qu'à ce titre, il doit être inscrit à l'actif pour son prix de revient et y être maintenu tant qu'il est utilisable, mais peut faire l'objet d'amortissements s'il est normalement prévisible qu'il cessera nécessairement d'être utilisable à une date déterminée ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la Société Européenne de Gestion et d'Etudes d'Assurances (SEGEA), qui est membre du groupement d'intérêt économique dénommé SOREIA dont elle détient 30 des 200 parts, demande la décharge de suppléments d'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre des années 1976 et 1978 à raison de la réintégration dans les bénéfices du groupement d'intérêt économique SOREIA au titre des exercices 1974, 1975 et 1977, des dépenses exposées par ce groupement en vue, d'une part, de l'acquisition d'un programme "comptabilité de paies" et, d'autre part, de l'élaboration d'un programme dit "interface (IC)" et portées initialement en charges d'exploitation des exercices au cours desquels elles ont été réalisées ; que les programmes informatiques dont il s'agit ont été acquis ou élaborés par le groupement d'intérêt économique SOREIA en vue d'être utilisés pour les besoins de ses membres durant plusieurs exercices ; qu'ainsi, les sommes litigieuses n'ont pas le caractère de charge d'exploitation ni de frais de premier établissement, mais constituent les prix de revient d'éléments incorporels de l'actif immobilisé qui pouvaient seulement faire l'objet d'une dotation à un compte d'amortissement fixée à un taux annuel tenant compte de la date à laquelle il était prévisible qu'il serait atteint d'obsolescence au regard des besoins de l'entreprise et de ceux de sa clientèle ; qu'il suit de là que la réintégration dans les bénéfices du groupement d'intérêt économique au titre des années 1974, 1975 et 1977 des dépenses précitées procède d'une exacte application des dispositions du 2 de l'article 38 précité du Code général des Impôts ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la Société Européenne de Gestion et d'Etudes d'Assurances (SEGEA) n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, qui n'est entaché d'aucune contradiction de motifs et qui est suffisamment motivé, le Tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge des suppléments d'imposition à l'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des années 1976 et 1978 ;

**D E C I D E :**

Article 1er : La requête de la Société Européenne de Gestion et d'Etudes d'Assurances (SEGEA) est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la Société Européenne de Gestion et d'Etudes d'Assurances (SEGEA) et au Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget.

CONSEIL D'ETAT17 juin 1987, n° 45293

Le Conseil d'Etat, statuant au contentieux (Section du Contentieux, 7ème et 8ème sous-sections réunies), sur le rapport de la 7ème sous-section de la Section du Contentieux, a rendu l'arrêt suivant :

Vu, enregistrée au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat le 31 août 1982, la requête présentée par la société anonyme GAVEAU-ERARD-PLYEL dont le siège est 45-47 rue la Boétie à Paris (75008), et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°/ Annule le jugement en date du 17 juin 1982 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre des années 1976 à 1978 dans les rôles de la Ville de Paris,

2°/ Lui accorde la réduction des impositions contestées,

Considérant qu'aux termes de l'article 38 du Code général des Impôts applicable en matière d'impôt sur les sociétés et en vertu de l'article 209 du même code : "...2. Le bénéfice net est constitué par les différences entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées" ;

Considérant que, pour l'application des dispositions précitées de l'article 38 du Code, un programme informatique qu'une entreprise a acheté à un tiers ou élaboré elle-même et qu'elle met en oeuvre durant plusieurs exercices, soit pour sa propre production ou sa gestion, soit en le mettant à la disposition de sa clientèle à titre de prestation de services doit être regardé, même s'il ne bénéficie d'aucune protection juridique particulière, comme un élément incorporel de l'actif immobilisé ; qu'à ce titre, il doit être inscrit à l'actif pour son prix de revient et y être maintenu tant qu'il est utilisable, mais peut faire l'objet d'amortissements s'il est normalement prévisible qu'il cessera nécessairement d'être utilisable à une date déterminée ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société anonyme GAVEAU-ERARD-PLYEL, qui est membre du groupement d'intérêt économique dénommé SOREIA, par l'intermédiaire d'un autre groupement d'intérêt économique dénommé OMNIES, demande la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre des années 1976 et 1977 à raison de la réintégration dans les bénéfices du groupement d'intérêt économique SOREIA au titre des exercices 1974, 1975 et 1977, des dépenses exposées par ce groupement en vue, d'une part, de l'acquisition d'un programme de comptabilité de paires et, d'autre part, de l'élaboration d'un programme dit "interface (IC)" et portées initialement en charges d'exploitation des exercices au cours desquels elles ont été réalisées ; que les programmes informatiques dont il s'agit ont été acquis ou élaborés par le groupement d'intérêt économique SOREIA en vue d'être utilisés pour les besoins de ses membres durant plusieurs exercices ; qu'ainsi, les sommes litigieuses n'ont pas le caractère de charge d'exploitation ni de frais de premier établissement, mais constituent les prix de revient d'éléments incorporels de l'actif immobilisé qui pouvaient seulement faire l'objet d'une dotation à un compte d'amortissement fixée à un taux annuel tenant compte de la date à laquelle il était prévisible qu'il serait atteint d'obsolescence au regard des besoins de l'entreprise et de ceux de sa clientèle ; qu'il suit de là que la réintégration dans les bénéfices du groupement d'intérêt économique au titre des années 1974, 1975 et 1977 des dépenses précitées procède d'une exacte application des dispositions du 2 de l'article 38 précité du Code général des Impôts ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société anonyme GAVEAU-ERARD-PLYEL n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, qui n'est entaché d'aucune contradiction de motifs et qui est suffisamment motivé, le Tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge des suppléments d'imposition à l'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des années 1976 et 1977 ;

D E C I D E :

Article 1er : La requête susvisée de la société anonyme GAVEAU-ERARD-PLYEL est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société anonyme GAVEAU-ERARD-PLYEL et au Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget.