TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTPELLIER

N°s 2204103 2300862

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SAS PC SOFT INFORMATIQUE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Brigitte Pater
Rapporteur

Le tribunal administratif de Montpellier

Mme Nathalie Sarraute
Rapporteure publique

(2ème chambre)

Audience du 6 octobre 2025
Décision du 20 octobre 2025

C +

Vu la procédure suivante :

I - Par une requête n° 22204103 enregistrée le 4 août 2022 et des mémoires enregistrés les 24 novembre 2022, 13 avril et 11 juillet 2023, la SAS PC Soft Informatique, représentée par Me Clot, demande au tribunal :

1°) de prononcer la réduction des cotisations d'impôt sur les sociétés et la décharge des prélèvements sociaux auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice 2019, résultant de l'application au résultat net du régime des dispositions de l'article 238 du code général des impôts ;

2°) de prononcer le remboursement de la somme de 849 601 euros versée au titre de l'impôt sur les sociétés et de 16 444 euros au titre de la contribution sociale sur le même impôt ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

Sur les revenus entrant dans la composition du résultat net :
- toutes les pièces justificatives ont été fournies, en particulier, les licences d'utilisation, les contrats de licence utilisée pour les logiciels, les conditions générales de vente, les factures ;
- les 8 derniers logiciels de la liste des actifs retenus comme étant éligibles ne produisent pas de revenus propres faute de contrat de licence séparé pour être des modules d'autres logiciels non vendus séparément et commercialisés dans une combinaison conforme au choix personnel du client, ce qui justifie notamment le choix d'opter pour un groupe d'actifs ;
- il ne résulte d'aucun texte, ou de la doctrine, l'exigence, pour être éligible, de la création d'un sous-compte de produit de classe 7 pour chacun des actifs incorporels afin d'enregistrer par

actif les redevances ; en tout état de cause, elle fournit la liste complète de l'ensemble des factures de vente de licences au titre de l'année 2019 apportant le détail des revenus éligibles au titre de l'année 2029 soit un montant de 11 751 295 euros ;

- le montant des revenus pris en compte dans le calcul du résultat net correspond strictement aux factures de redevances de licences de logiciels et est enregistré en comptabilité et clairement identifié dans les comptes « 70100012 WINDEY » et 7015500 EXPORT » ;

- seuls les montants correspondant strictement aux redevances de licences de logiciels et à leurs mises à jour ont été pris en compte au titre du résultat net soumis au régime de faveur de l'article 238 du code général des impôts, à l'exclusion de toute autre recette non éligible (formations, abonnements, espaces de stockage) et compte tenu de ce qu'il n'y a pas de revenu de prestation de maintenance (achat d'une nouvelle licence) et de ce qu'ont été soustraits les 1 euro de l'offre de vente de matériel informatique et les revenus tirés de ventes de licences du logiciel AS400 qui n'appartient pas à la société ;

Sur les dépenses entrant dans la composition du résultat net :

- les dépenses retenues au titre du résultat net s'élèvent à 3 203 837 euros réparties en dépenses de personnel affectées à la R&D, pour 3 166 389 euros pour lesquels il n'y pas de doute sur la nature de leur travail, les dépenses de matériels affectées à la R&D, pour 44 434 euros ;

- elle a fait masse des dépenses précisément affectées au développement des logiciels pour lesquels une option a été exercée pour obtenir un résultat net consolidé correspondant au groupe d'actifs pour lequel elle a opté, ce qui n'inclut pas les dépenses de R&D non éligibles. Il est artificiel, voire arbitraire, d'effectuer un suivi des dépenses de R&D par actif compte tenu de ce que chacune des trois équipes d'ingénieurs travaille de façon commune sur plusieurs logiciels ;

- Il est possible de bénéficier du régime de faveur de l'article 238 du code général des impôts pour des actifs qui ne font plus l'objet de dépenses de R&D et sont uniquement sources de licence, ce qui est souvent le cas en matière de brevet ;

Sur le rapport d'assujettissement :

Il est égal à 100 % car il ne comporte que des dépenses internes donc éligibles.

Elle a appliqué la doctrine administrative exprimée sous la référence BOI-BIC-BASE-110-20 et BOI-BIC-BASE-110-10 du 22 avril 2020 qui admet la possibilité de calculer un résultat net pour un groupe d'actifs :

- Si elle est capable de ventiler les redevances pour chaque actif, ceux-ci étant identifiés clairement ligne par ligne dans les factures, les dépenses de développement sont communes à plusieurs actifs et la doctrine lui permet, pour éviter une affectation artificielle et arbitraire des dépenses de procéder à la ventilation des dépenses à proportion des revenus générés par chaque actif : c'est ainsi qu'elle a dégagé le résultat net pour chaque actif ;

- elle a fait masse des dépenses de R&D et appliqué la mesure de tolérance transitoire prévue par la doctrine permettant de calculer le rapport d'assujettissement en ne retenant que les dépenses afférentes aux années 2019 et 2017 et 2018 ;

- il n'est pas possible de déterminer la valeur ajoutée que pourrait procurer au groupe d'actifs les nouvelles fonctionnalités issues de la recherche, chaque client utilisant une ou plusieurs fonctionnalités selon ses propres besoins ;

A titre subsidiaire, s'il était considéré que l'option pour un groupe de 29 actifs n'est pas possible, l'option peut être reconnue comme étant pour une famille de biens (29 logiciels) ou une famille de services (la concession des droits sur 29 logiciels), le résultat étant identique.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 5 août 2022, 16 février, 8 juin 2023 et un mémoire non communiqué du 12 novembre 2023, le directeur départemental des finances publiques de l'Hérault conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par la SAS PC SOFT INFORMATIQUE ne sont pas fondés.

II - Par une requête n° 2300862 enregistrée le 14 février 2023 et des mémoires enregistrés les 10 juillet et 26 septembre 2023, la SAS PC Soft Informatique, représentée par Me Clot, demande au tribunal :

1°) de prononcer la réduction des cotisations d'impôt sur les sociétés et la décharge des prélèvements sociaux auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice 2019, résultant de l'application au résultat net du bénéfice de l'article 238 du code général des impôts ;

2°) de prononcer le remboursement de la somme de 849 601 euros versées au titre de l'impôt sur les sociétés et de 16 444 euros au titre de la contribution sociale sur le même impôt ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Par ladite requête, la société la SAS PC Soft Informatique soulève les mêmes moyens et argumentations que dans l'affaire enregistrée sous le numéro 2204103.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 3 mars, 8 juin 2023 et 12 septembre 2023, le directeur départemental des finances publiques de l'Hérault conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par la SAS PC Soft Informatique ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, en son article 37 ;
- 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 Pater,
- les conclusions de Mme Sarraute, rapporteure publique ;
- et les observations de Me Clot, représentant la SAS PC Soft Informatique.

Considérant ce qui suit :

1. La SAS PC Soft Informatique sise à Montpellier conçoit et développe des logiciels de haute technologie. Soumise à l'impôt sur les sociétés, elle a souscrit la liasse fiscale de l'exercice 2019 faisant ressortir un résultat fiscal de 4 117 147 euros et s'est acquitté d'un impôt au taux de

28 % et 31 % à hauteur de 1 261 316 euros et de contributions sociales sur cet impôt à hauteur de 16 444 euros. Souhaitant bénéficier du régime d'imposition plus favorable pour les entreprises exploitant des actifs incorporels introduit par la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 et codifié à l'article 238 du code général des impôts, elle a télétransmis à l'administration fiscale une liasse rectificative optant pour ce régime faisant apparaître un impôt sur les sociétés à hauteur de 411 715 euros et dispensant du paiement de la contribution sociale généralisée. Par réclamation contentieuse du 21 avril 2021, elle a fait une demande de remboursement partiel de 849 601 euros d'impôt sur les sociétés et de 16 444 euros de contributions sociales généralisées qui a été rejetée par décision du 15 juillet 2022. Par un courrier daté du 2 août 2022, la société a déposé une seconde réclamation contentieuse qui a fait l'objet d'une décision implicite de rejet. Par la présente, la SAS PC Soft Informatique demande au tribunal de prononcer la réduction des cotisations d'impôt sur les sociétés et la décharge des prélèvements sociaux auxquels elle a été assujettie au titre de l'exercice 2019, résultant de l'application au résultat net du bénéfice des dispositions de l'article 238 du code général des impôts et de prononcer le remboursement de la somme de 849 601 euros versées au titre de l'impôt sur les sociétés et de 16 444 euros versée au titre de la contribution sociale sur le même impôt.

Sur la jonction :

2. Les requêtes susvisées n° 224103 et 2300862 présentées par la SAS PC SOFT INFORMATIQUE, présentent à juger les mêmes questions. Il y a lieu de les joindre et d'y statuer par un seul jugement.

Sur les conclusions en réduction et en décharge :

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

3. Aux termes de l'article 238 du code général des impôts dans sa version applicable au litige : *« I.- Les entreprises soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition peuvent, dans les conditions prévues au présent article, soumettre à une imposition séparée au taux prévu au deuxième alinéa du a du I de l'article 219 le résultat net de la concession de licences d'exploitation des éléments présentant le caractère d'actifs incorporels immobilisés suivants : (…) 3° Les logiciels protégés par le droit d'auteur ; (…). II.-1. Le résultat net de la concession est déterminé par différence entre les revenus, acquis au cours de l'exercice, tirés des actifs éligibles et les dépenses de recherche et de développement qui se rattachent directement à ces actifs et qui sont réalisées, directement ou indirectement par l'entreprise, au cours du même exercice. Au titre du premier exercice pour lequel le revenu net est calculé, celui-ci est diminué de l'ensemble des dépenses en lien direct avec la création, l'acquisition et le développement de l'actif incorporel, y compris celles réalisées antérieurement au cours des exercices ouverts à compter de la date à laquelle l'option pour le présent régime est exercée par l'entreprise dans les conditions prévues au V. (…). III.-1. Pour la détermination du résultat net imposé en application du I, le résultat net bénéficiaire déterminé au 1 du II est multiplié par le rapport existant entre, au numérateur, les dépenses de recherche et de développement en lien direct avec la création et le développement de l'actif incorporel réalisées directement par le contribuable ou par des entreprises sans lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 avec celui-ci et, au dénominateur, l'intégralité des dépenses de recherche et de développement ou d'acquisition en lien direct avec la création, l'acquisition et le développement de l'actif incorporel et réalisées directement ou indirectement par le contribuable.(…). 2. Le rapport mentionné au 1 est calculé au titre de chaque exercice et tient compte des dépenses réalisées par le contribuable au titre de cet exercice ainsi que de celles réalisées au titre des exercices antérieurs. Par dérogation au premier alinéa du présent 2, le contribuable peut ne tenir compte, au titre des dépenses réalisées au cours des exercices*

antérieurs, que de celles réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019. Les dépenses du numérateur sont retenues pour 130 % de leur montant. Le rapport obtenu est arrondi au nombre entier supérieur et ne peut pas excéder 100 %. (…). IV.- Les II et III peuvent être calculés distinctement pour chacun des actifs mentionnés au I ou en faisant masse des actifs concourant à la production d'un bien ou service identifié ou d'une famille de biens ou services. Lorsque les frais en cause se rattachent à plusieurs actifs ou groupes d'actifs, l'entreprise les affecte au prorata de la valeur ajoutée qu'ils procurent à chaque actif ou groupe d'actifs ou, par défaut, à proportion du revenu que génère chaque actif ou chaque groupe d'actifs. Lorsque l'entreprise effectue un suivi par bien ou service ou par famille de biens ou services, elle justifie ce choix au regard de l'impossibilité pour elle de l'effectuer, selon le cas, par actif ou par bien ou service, en respectant une permanence et une cohérence dans la méthode retenue. V.- L'option pour le régime prévu au présent article est formulée pour chaque actif, bien ou service ou famille de biens ou services dans la déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel elle est exercée. Une annexe jointe à la déclaration de résultat détaille, pour chaque actif, bien ou service ou famille de biens ou services, les calculs réalisés pour l'application des II et III. (…). ».

4. Il résulte des dispositions précitées, éclairées par l'approche « nexus » de l'OCDE et de l'Union Européenne, que doit exister un lien étroit entre les revenus éligibles et les dépenses correspondant aux actifs facteurs de ces revenus et que l'entreprise doit démontrer l'impossibilité dans laquelle elle se trouverait de ne pouvoir procéder à une formulation globale du résultat net des concessions actif par actif.

5. En vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf disposition contraire, il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention. Toutefois, les éléments de preuve qu'une seule partie est en mesure de détenir, ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci. Il appartient au juge de l'impôt d'apprécier au terme de son instruction si le contribuable remplit les conditions pour bénéficier du régime de taxation au taux réduit dont il se prévaut.

6. Par formulaire cerfa 2468 SD relatif à la détermination du résultat net de cession, de concession ou de sous concession de brevets et d'actifs incorporels assimilés imposable à taux réduit, la SAS PC Soft Informatique a présenté le résultat net imposable au taux réduit mesuré pour un groupe d'actifs de logiciels listés en annexe au nombre de 29. Elle a soumis à l'administration des justificatifs de revenus qu'elle a complétés dans le cadre de la présente instance de nature à répondre de manière satisfactoire au rejet de sa réclamation opposé dans la décision du 15 juillet 2022, reprochant à la société de ne pas avoir produit les éléments probants suffisants permettant de justifier que les montants des redevances ont été retenus à l'exclusion de toute autre recette. L'administration persiste toutefois à rejeter sa demande d'application des dispositions de l'article 238 du code général des impôts en retenant désormais pour autre motif, celui tiré de ce que la société était tenue de formuler globalement la portée de son option actif par actif et non pour un groupe d'actifs.

7. Il résulte de l'instruction, d'une part, que la société a démontré dans le cadre du contentieux, la possibilité, compte tenu de la finesse des renseignements portés sur les factures de concession, de distinguer actif par actif le montant des recettes s'y rapportant pour l'année en litige. Si la société soutient être dans l'impossibilité de faire une telle présentation des dépenses de R&D actif par actif au motif que 8 logiciels de la liste des actifs retenus comme étant éligibles ne produisent pas de revenus propres et que ses trois équipes d'ingénieurs travaillent de façon commune sur plusieurs logiciels, elle ne l'établit pas par ces seuls éléments alors qu'il est constant que la société prétend au titre de la même année au crédit d'impôt recherche qui requiert de tenir un documentation technique permettant de justifier de chacune des dépenses engagées au titre de

la recherche et du développement et en particulier la part de participation du personnel y contribuant. Par suite, la société PC Soft Informatique ne fait pas la preuve qui lui incombe de l'impossibilité de formuler l'option prévue par l'article 238 précité actif par actif et ainsi le résultat net des concessions pour chacun des 29 logiciels retenus.

8. Si la société fait valoir avoir procédé à la ventilation des dépenses à proportion des revenus générés par chaque actif, une telle ventilation, dans les circonstances de l'espèce rappelées au point 7, ne permet pas de traduire de façon suffisamment précise le lien d'affectation devant nécessairement exister entre l'actif retenu et les dépenses correspondantes et apparait ainsi comme une affectation artificielle voir arbitraire contraire aux exigences des dispositions de l'article 238 du code général des impôts.

9. Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'administration fiscale a rejeté l'option formulée par la société PC Soft Informatique pour un groupe d'actifs. Si la société demande au tribunal de regarder subsidiairement l'option choisie par elle comme constituant une option pour une famille de biens (29 logiciels) ou une famille de services (la concession des droits sur 29 logiciels), une telle formulation, pour les mêmes motifs qu'indiqués au point 7, ne pourrait prospérer, la société ne démontrant pas davantage de l'impossibilité pour elle de procéder à une déclaration des dépenses actif par actif.

10. Il résulte de ce qui précède, que les conditions d'application des dispositions de l'article 238 précitées n'étant pas réunies, l'administration fiscale était fondée, en application de la loi, à rejeter la demande de la société PC Soft Informatique de bénéfice du régime optionnel institué par l'article 37 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 codifié à l'article 238 du code général des impôts.

En ce qui concerne l'application de la doctrine fiscale

11. La SAS PC Soft Informatique n'est pas fondée à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la doctrine administrative exprimée sous les références BOI-BIC-BASE-110-20 et BOI-BIC-BASE-110-10 du 22 avril 2020 qui ne comportent pas d'interprétation de la loi fiscale différente de celle dont il a été fait application dans le présent jugement.

12. Il résulte de l'ensemble de ce qui précède, que les conclusions en réduction et en décharge doivent être rejetées. Il en sera de même, par voie de conséquence, des conclusions à fin de remboursement.

Sur les frais liés au litige :

13. Il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions de la SAS PC Soft Informatique tendant au paiement d'une somme de 5 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : Les requêtes n°2204103 et n°2300862 de la SAS PC Soft Informatique sont rejetées.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la SAS PC Soft Informatique et au directeur départemental des finances publiques de l'Hérault.

Délibéré après l'audience du 6 octobre 2025, à laquelle siégeaient :

M. Gayrard, président,
Mme Pater première conseillère,
Mme Bourjade, première conseillère,

Rendu public par mise à disposition au greffe le 20 octobre 2025

La rapporteure, Le président,

B. Pater J.P. Gayrard

Le greffier,

S. Sangaré

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, en ce qui le concerne ou à tous commissaires 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.

Pour expédition conforme,
Montpellier, le 20 octobre 2025
Le greffier

S. Sangaré