

Droit au crédit d'impôt recherche pour de nouvelles collections élaborées par des entreprises du secteur textile habillement cuir

Lire les conclusions de :

Jean-Paul Vallecchia
Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Nina Dumas
L'attribution du crédit d'impôt recherche « nouvelles collections » à un sous-traitant industriel

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 18LY01318 – ministre de l'action et des comptes publics
c/ SAS Viannay – 24 octobre 2019 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Crédit d'impôt recherche, Impôt sur les sociétés, Avantage fiscal, Entreprise industrielle, CIR, Crédit d'impôt recherche collection, Article 244 quater B du code général des impôts, Entreprises industrielles, Secteur textile, habillement, cuir

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

- ¹ Cette affaire fait application du II de l'article 244 quater B du code général des impôts qui fait entrer les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt « *h) Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile- habillement-cuir (...)* ».
- ² En adoptant ces dispositions, le législateur a entendu, par l'octroi d'un avantage fiscal, soutenir l'industrie manufacturière en favorisant les systèmes économiques intégrés qui allient la conception et la fabrication de nouvelles collections.
- ³ Il en résulte que le bénéfice du crédit d'impôt recherche est ouvert sur le fondement de ces dispositions aux entreprises qui exercent une activité industrielle dans le secteur du textile, de l'habillement et du cuir lorsque les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections sont exposées en vue d'une production dans le cadre de cette activité (CE, 26 juillet 2017, SA Le Tanneur et Cie, n° 390619, B) .
- ⁴ Revêtent un caractère industriel, au sens de ces dispositions, les entreprises du secteur textile- habillement-cuir exerçant une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers qui nécessitent d'importants moyens techniques (CE, 27 octobre 2016, SAS comptoir de bonneterie Rafco, n° 391678, C) . Cette disposition est applicable à une société qui exerce une activité d'ennoblissement textile pour le compte de fabricants de vêtements et de textile, avec lesquels elle conclut des contrats de façon et d'impression, qui consiste à réaliser, sur la base de cahiers des charges établis par les donneurs d'ordre, des essais d'impression et de couleurs sur des échantillons de tissus fournis par ces entreprises et à concevoir pour ses clients des procédés en prévision de la fabrication en grande série. Cette activité que la société accomplit comme prestataire de services pour le compte de fabricants de vêtements et de textile et qui lui procure 90 % de son chiffre d'affaires doit être regardée comme une activité de transformation nécessitant d'importants moyens techniques, caractéristique d'une activité industrielle, au sens de ces dispositions. Ses dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections pour les seuls besoins de cette activité ont été exposées en vue d'une production dans le cadre de son activité sans que fasse obstacle à cette qualification ni la circonstance qu'il s'agisse de prestations de services ni le fait que la société ne procède pas elle-même à la fabrication de textiles et de vêtements.

5

19-04-01-04-02, Impôts sur les revenus et bénéfices, Revenus et bénéfices imposables, Bénéfices industriels et commerciaux, Calcul de l'impôt, Crédit d'impôt recherche, Dépenses de recherche éligibles, Dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement, Cuir (h du II de l'art. 244 quater B du CGI)

Conclusions du rapporteur public

Jean-Paul Vallecchia

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6553](https://doi.org/10.35562/alyoda.6553)

¹ La société Viannay qui exerce une activité d'ennoblissement de textile a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a réintégré les crédits d'impôts recherche déduits par la société en raison des frais de collection qu'elle a engagés au titre des années 2009 à 2012 sur le fondement de l'article 244 quater B II h) du code général des impôts (CGI).

² Par jugement n° 01506107 du 14 décembre 2017 la 4^{ème} chambre du tribunal administratif de Grenoble a déchargé la société Viannay des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2010 à 2013 et des pénalités correspondantes.

³ Les premiers juges ont en effet considéré que la société Viannay exerçait une véritable activité de production textile, et qu'elle élaborait régulièrement de nouvelles collections qu'elle présentait à ses clients, la rendant ainsi éligible au crédit d'impôt de l'article 244 quater B II h) du CGI.

⁴ Le Ministre relève donc appel de ce jugement de première instance.

⁵ Dans cette affaire, comme le soutient à juste titre la requérante, l'administration fiscale voudrait limiter le crédit d'impôt recherche dont il s'agit aux sociétés industrielles produisant des produits finis destinés à être commercialisés tels que les collections de prêt-à-porter.

⁶ Les deux conditions requises par l'article 244 quater B II h) du CGI sont, être une entreprise industrielle du secteur textile-habillement-cuir et avoir exposé des dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections, ce qui est donc en débat devant vous. Voyez sur ce point Conseil d'Etat n° 0390619 du 26 juin 2017, société Le Tanneur.

⁷ Pour l'administration fiscale, la société Viannay exerce un travail à façon d'ennoblissement des textiles mais n'exerce aucune activité de création de collections de produits finis. Elle dispose de peu de moyens techniques. Elle n'est pas propriétaire de la matière première et n'assume pas les risques de fabrication et de commercialisation des produits finis. Elle ne réalise aucune activité de transformation. Elle ne maîtrise pas le processus de création artistique. Elle n'a pas l'initiative en matière de collection. Elle élabore seulement des échantillons de tissus qui sont présentés aux clients qui vont les fabriquer et créer des collections, de tissus ou de vêtements.

8

Mais cette approche nous paraît effectivement restrictive car en effet la société Viannay, quand bien même elle n'est pas propriétaire des tissus et quand bien même elle intervient sur ces tissus à la demande de ses clients, exerce bien un véritable travail de transformation du produit, à l'aide de moyens techniques nécessaires au lavage, au blanchissement, à la teinture, à l'impression et à la finition.

9

La société Viannay est dotée de moyens techniques que l'administration qualifie de modestes mais qui lui permettent de produire jusqu'à 1000 mètres d'impression par heure, impressions au cadre rotatif, de flocages, d'impressions pailletées, de métallisation, d'ignifugation et d'impressions numériques. Les photographies des machines détenues par la société Viannay pour la transformation des tissus rendent clairement compte, contrairement à ce que qu'affirme l'administration, de l'importance des moyens techniques de la société. Nous sommes bien en présence d'une entreprise industrielle. Au demeurant, dans son mémoire en réplique, l'administration fiscale ne semble plus contester ce point.

10

Pour ce qui concerne la production des tissus, contrairement à ce que soutient l'administration fiscale, la société Viannay ne se limite pas à la production d'échantillons, car ses contrats prévoient aussi la production des tissus transformés. Et elle propose, à partir des échantillons qu'elle réalise, sur ses propres matières premières, de nouvelles collections à ses clients, qu'elle présente dans son *showroom*, lesquels peuvent alors lui confier l'ennoblissement de leurs tissus. Le fait qu'elle ne soit pas propriétaire de la matière première n'apparaît pas comme une condition prévue par la loi, tout comme l'existence d'un risque tenant à la commercialisation. Mais, en ce qui concerne la société Viannay, il n'y a aucune sous-traitance et elle n'entre pas dans le champ de la jurisprudence qui prohibe ce crédit d'impôt aux entreprises sous-traitantes : Conseil d'Etat n° 0380490, 13 juin 2016 société Antik Batik.

11

Vous devrez à notre sens confirmer aussi cette activité de création de collections et de fabrication des tissus commandés par les clients, ce qui vous conduira à confirmer le jugement de première instance, à rejeter l'appel du ministre et à mettre à la charge de l'Etat une somme de 2000 euros au titre des frais irrépétibles.

Note universitaire

L'attribution du crédit d'impôt recherche « nouvelles collections » à un sous-traitant industriel

Nina Dumas

ATER en droit public à Université Clermont Auvergne (CMH – EA 4232)

DOI : [10.35562/alyoda.6554](https://doi.org/10.35562/alyoda.6554)

¹ *Le crédit d'impôt « nouvelles collections » a été conçu pour soutenir les entreprises gérant la conception et la fabrication d'un produit relevant du secteur de l'habillement, du textile ou du cuir. Il permet d'augmenter la compétitivité des entreprises maintenant sur le territoire national un atelier de production. Pour bénéficier de ce crédit d'impôt, les entreprises concernées doivent mettre en œuvre une activité industrielle et exposer leurs dépenses en vue de l'élaboration et la production de nouvelles collections. Appliquant la jurisprudence récente du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État, les juges administratifs d'appel reconnaissent ainsi que la société Viannay peut légalement bénéficier de cette déduction d'impôt. La solution retenue n'allait pas de soi dès lors que la société intervenait en qualité de sous-traitante d'autres entreprises pour la réalisation d'échantillons et non de produits finis.*

² Si nous pouvons douter du fait que « *le diable s'habille en Prada* » (Weisberger (L.), Edition Fleuve Noir, juin 2004), il est certain qu'il se cache dans les détails. Ce sont justement ces détails qui nous intéressent dans l'attribution du crédit d'impôt prévu au h) du II. de l'article 244 quater B du Code général des impôts (CGI) . Fleuron de l'économie française, le savoir-faire déployé dans les secteurs de l'habillement, du textile ou du cuir est salué sur le plan international. Pourtant, la fabrication de nombreux produits a très largement été délocalisée à des sous-traitants étrangers. C'est pour soutenir ces secteurs, et plus précisément maintenir leur compétitivité internationale, que le législateur a institué ce crédit d'impôt « nouvelles collections » (Loi n° 91-1323 de finances rectificative pour 1991, J.O. n° 0304) . Il étend, de ce fait, le bénéfice du « crédit d'impôt recherche », aux industries desdits secteurs pour les dépenses engagées dans le cadre de leurs nouvelles collections.

³ C'est dans ce contexte que la société Viannay, spécialisée dans l'ennoblissement textile, a pu bénéficier de ce crédit d'impôt. Après une procédure de vérification comptable, l'attribution de cet avantage fiscal a été contestée par l'administration fiscale qui lui a alors prescrit de s'acquitter du complément d'impôt. La société débitrice a saisi le Tribunal administratif de Grenoble d'une requête tendant à ce qu'il soit prononcé une décharge des cotisations supplémentaires. Par

un jugement en date du 14 décembre 2017, la juridiction de première instance a fait droit à cette demande. Le ministre de l'Action et des Comptes publics a interjeté appel et a saisi la Cour administrative d'appel (CAA) de Lyon en reformulant sa demande.

4 Il soutient que la société n'est pas éligible au crédit d'impôt « nouvelles collections » dès lors qu'elle n'exerce pas d'activité de production de produits finis, n'est pas propriétaire des marchandises, n'assume pas les risques de commercialisation, et n'assure pas, non plus, de renouvellement de collections à intervalles réguliers, ce que conteste la société.

5 La CAA a dû répondre à la question de savoir si la société remplit les critères pour bénéficier du crédit d'impôt « nouvelles collections », quand bien même elle agit en qualité de sous-traitante.

6 Des incertitudes pouvaient émerger quant à l'application de ce dispositif législatif à l'égard des entreprises prestataires de services, traitant avec des fabricants de produits finis. En l'espèce, la CAA valide la décharge de cotisations de la société. Les deux conditions législatives tenant d'une part, à la qualification d'entreprise industrielle, et, d'autre part, à l'exposition des dépenses en vue de l'élaboration et de la production de nouvelles collections, sont remplies.

7 Sur la première condition, les magistrats administratifs reprennent les précisions apportées par le Conseil constitutionnel (C.C., 27 janvier 2017, société Comptoir de bonneterie Rafco, n° 02016- 609 QPC) et le Conseil d'État (C.E., 9^{ème} chambre, 13 juin 2016, société Antik Batik, n° 380490) . Ils s'appuient donc sur des indices énumérés précédemment pour différencier les activités industrielles, des activités purement commerciales. Sur la seconde condition, la Cour se fonde sur les critères définis par le Conseil d'État (C.E., 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 26 juin 2017, société Le Tanneur, n° 390619, Lebon p. 584) .

8 Les magistrats administratifs confirment ici la « philosophie » de cette aide étatique, à savoir favoriser les entreprises industrielles gérant la conception et la fabrication d'un produit du secteur de l'habillement, du textile ou du cuir, sans avoir recours à l'externalisation de leur production. Ce n'est pas le mécanisme de la sous-traitance, en soi, qui est exclu dans ce dispositif législatif, c'est le fait de déléguer la réalisation de la pièce conçue en France, à l'étranger. Aussi, un sous-traitant industriel qui conçoit et fabrique un bien destiné à ces secteurs entrera pleinement dans le cadre de ce crédit d'impôt, peu importe alors que son intervention dans le processus soit minime.

9

Cet arrêt permet d'expliciter l'interprétation des critères du crédit d'impôt « nouvelles collections » dans le cadre d'une entreprise prestataire de service tant à l'égard de la qualification d'une activité industrielle (I), qu'à l'égard de la fabrication et de la production de nouvelles collections, à intervalles réguliers (II).

1. – La reconnaissance du caractère industriel de l'entreprise sous-traitante

10

Deux temps sont observables dans la définition de l'activité industrielle au sens des dispositions du h) du II de l'article 244 quater B du CGI. Face à l'hétérogénéité des solutions retenues par les juridictions de première instance, le Conseil d'État a formulé une première grille d'analyse dans l'arrêt précité du 13 juin 2016. Elle se fonde sur la prépondérance du matériel de l'entreprise dans la fabrication ou la transformation du produit (A) . Les juges du Palais Royal ont ensuite retenu une interprétation fondée sur l'importance des moyens techniques de production (C.E., 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 27 octobre 2016, société Comptoir de Bonneterie Rafco, n° 391678) . C'est cette définition que mobilise la Cour dans son arrêt (B).

A. Le rejet de la définition jurisprudentielle initiale de l'activité industrielle

11

Deux hypothèses ont été distinguées par la jurisprudence administrative. Celle de l'entreprise qui assure la conception des modèles, des produits et sa commercialisation, mais sous-traite l'activité de fabrication ; et, celle de l'entreprise qui prend en charge la production, que ce soit ou non pour le compte de diverses entreprises commercialisant ensuite le produit fini. La première hypothèse traite des entreprises commerciales, la seconde, des entreprises industrielles. Seule l'entreprise industrielle bénéficiera du crédit d'impôt « nouvelles collections ».

12

Pour différencier ces cas, et définir l'activité industrielle, des divergences d'appréciation étaient constatées au sein des juridictions du fond. Certaines s'appuyaient sur les indices liés à la prépondérance du matériel ou de l'outillage dont disposait l'entreprise et sa mission de transformation de produit (C.A.A. Marseille, 3^{ème} chambre, 21 janvier 2010, SAS Donald Diffusion, n° 007MA01018 ; C.A.A. Paris, 5^{ème} chambre, 5 juin 2014, société Fidler, n° 12PA02176) . Un autre raisonnement a pu être retenu, se référant, en complément, à la nécessité « *d'importants moyens techniques* » déployés par l'entreprise dans la réalisation de son

activité (C.A.A. Nantes, 1^{ère} chambre, 12 juin 2014, SARL Enilec Trebor, n° 13NT01922) . Ces deux indices, assez proches dans leur formulation, sont pourtant rattachés à des sources différentes.

13

La première tentative de définition visant à harmoniser les conceptions de l'entreprise industrielle a été esquissée par les juges du Palais Royal dans l'arrêt du 13 juin 2016 (*Société Antik Batik*, préc.). Ils retiennent que les entreprises ont un caractère industriel lorsqu'elles exercent « *une activité qui concourt directement à la fabrication ou à la transformation de biens corporels mobiliers et pour laquelle le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre est prépondérant* ». Cet arrêt prohibe alors l'attribution du crédit d'impôt « nouvelles collections » aux entreprises dont les missions sont exclusivement commerciales. Il s'agissait en l'espèce d'une société qui, bien que commercialisant des vêtements en France, les faisait fabriquer en Inde. Ces critères peuvent être rapprochés de ceux utilisés pour déterminer l'activité industrielle des entreprises en difficulté, dans le cadre de l'article 44 septies du CGI (C.E., 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 28 février 2007, SARL Louvigny, n° 283441, *Lebon* p. 812).

14

Les faits dont a eu à connaître la Cour de Lyon sont différents. La société Viannay, agissant comme sous-traitante de plusieurs entreprises, exerce bien une activité de production grâce à la transformation du produit initial en échantillons. Si l'on se réfère aux arguments formulés par l'entreprise pour justifier de son caractère industriel, il est évident qu'elle s'appuie sur les indices élaborés dans la première grille d'analyse. Elle soutient effectivement exercer « *une activité de transformation à caractère industriel, compte tenu du rôle prépondérant des installations techniques, matériels et outillage* ». Toutefois, la Cour ne reprend pas ces critères dans ses motifs.

15

Pour apprécier si l'activité de la société lui permet de bénéficier du crédit d'impôt « nouvelles collections », donc s'il s'agit d'une activité industrielle, la CAA va se fonder sur deux jurisprudences récentes rendues par le Conseil constitutionnel et le Conseil d'État.

B. L'application de la nouvelle définition jurisprudentielle de l'activité industrielle

16

Le Conseil d'État a renouvelé son approche de l'activité industrielle en considérant que revêtent un tel caractère les entreprises « *exerçant une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers qui nécessite d'importants moyens techniques* » (C.E., 27 octobre 2016, *Société Comptoir de Bonneterie Rafco*, préc.) . Cette fois, la paternité de ces critères revient à ce qui avait été retenu en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (C.E., Sect., 27 juillet 2005, Société des pétroles Miroline, n° 261899, *Lebon* p. 338) . Appliqués au crédit d'impôt « nouvelles collections », ces

indices permettent de « *différencier artisanat et industrie* » (Bokdam-Tognetti (E.), conclusions sur C.E., 27 octobre 2016, *SAS Comptoir de Bonneterie Rafco*, *RJF* 2017, C59).

17

Cet arrêt est doublement intéressant, car, ainsi que cela vient d'être souligné, il substitue à l'ancienne interprétation une nouvelle *a priori* plus adéquate. De plus, il saisit le Conseil constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à la compatibilité des dispositions du h) du II. de l'article 244 quater B du CGI, par rapport aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Selon les requérants, il existait une rupture d'égalité dans l'élaboration d'un crédit d'impôt applicable aux seules entreprises industrielles et non commerciales. Dans une décision du 27 janvier 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré cet article conforme à la Constitution, se fondant sur la différence inhérente aux deux activités (C.C., 27 janvier 2017, *société Comptoir de bonneterie Rafco*, préc.).

18

Dans le cadre de ce contentieux, le juge constitutionnel a précisé que ces dispositions législatives visent à « *soutenir l'industrie manufacturière en favorisant les systèmes économiques intégrés qui allient la conception et la fabrication de nouvelles collections* ». Il est intéressant de noter que le commentaire de cette décision ([disponible sur le site du Conseil constitutionnel](#)) se réfère à la liste des activités relevant de l'industrie manufacturière identifiée dans la Nomenclature d'activités française ([Insee, NAF, Section C, « Industrie manufacturière », divisions n° 13, 14 et 15](#)) . Au sein de celle-ci, il est fait référence à la mission exercée par la société en question dans l'arrêt rendu par la C.A.A. de Lyon, à savoir « *l'ennoblissement de textiles et d'articles vestimentaires* ».

19

En l'espèce, la CAA fait sienne la grille d'analyse dégagée par le Conseil d'État, qu'elle combine avec la formule retenue par le Conseil constitutionnel. Les magistrats administratifs recherchent dans un premier temps, si la société Viannay exerce « *une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers* » (§ 2). Ils retiennent que la société n'exerce aucune activité de création de collections de produits finis. Son activité consiste seulement dans la réalisation d'impression sur des échantillons de tissus qui sont, ensuite, présentés à ses clients. Si minime soit-elle dans la réalisation du produit fini, les juges conviennent de l'existence d'une activité de transformation. C'est également ce qu'a souligné le rapporteur public dans ses conclusions, sur cet arrêt : « *en effet la société Viannay [...] quand bien même elle intervient sur ces tissus à la demande de ses clients, exerce bien un véritable travail de transformation du produit* » (Vallecchia (J.-P.), *RJF* 2020, C. 102).

20

Dans un second temps, il s'agit de savoir si dans le cadre de ses activités de transformation, elle dispose d'importants moyens techniques. La CAA relève qu'elle « *met en œuvre des techniques*

d'impression sur cadre rotatif, flockage, impression pailletée, métallisation, ignifugation et impression numérique ». Au regard de ces deux indices, la qualification d'entreprise industrielle ne semble pas poser davantage de difficulté.

21

Une fois la condition tenant à l'activité industrielle retenue, encore faut-il que les dépenses de l'entreprise soient exposées en vue de l'élaboration et de la production de nouvelles collections.

2. – La nécessaire exposition des dépenses en vue de l'élaboration et la production de nouvelles collections

22

Pour bénéficier du crédit d'impôt « nouvelles collections », l'entreprise doit remplir une seconde condition, ayant trait à l'exposition des dépenses en vue de l'élaboration de nouvelles collections et de leurs productions (A). Elle n'a cependant pas à respecter certains éléments énoncés par l'administration fiscale dans son argumentation. Plus précisément, la société ne doit pas obligatoirement supporter un risque dans la commercialisation et être propriétaire de l'ensemble des matières premières utilisées (B).

A. La condition de la fabrication des nouvelles collections applicable à un sous-traitant

23

L'avantage fiscal consacré par le législateur doit être envisagé de manière spécifique par rapport au crédit d'impôt « *recherche* ». Il ne constitue pas une incitation à la recherche mais « *une forme d'aide d'État sectorielle* » (Carrez (G.), Rapporteur général, Rapport n° 445, PLFR 2007, D.) . Cette aide étatique prend en compte le « *caractère très spécifique des dépenses de recherche engagées dans certains secteurs industriels – industries textile, de l'habillement ou du cuir par exemple – pour les collections nouvelles, dépenses qui sont [...] la clef de voûte de la compétitivité* » (discussion séance publique du 5 décembre 1991 sur le rapport du député Alain Richard, *JOAN*, p. 7188) . C'est d'ailleurs sur les dépenses de l'entreprise, liées à l'élaboration de nouvelles collections, exposées au cours d'une année civile, que va être calculé le crédit d'impôt.

24

Tel que l'a précisé le juge constitutionnel, cet appui vise à « *soutenir l'industrie manufacturière en favorisant les systèmes économiques intégrés qui allient la conception et la fabrication de nouvelles collections* » (C.C., 27 janvier 2017, n° 2016- 609 QPC, préc.). Deux critères émergent de ce considérant, l'entreprise industrielle devant concevoir et fabriquer de nouvelles collections. Dans le sillage de cette décision, le Conseil d'État a transposé ces critères avec une certaine souplesse d'interprétation (CE, 26 juin 2017, Société Le

Tanneur, n° 390619, préc.) . Le crédit d'impôt dont avait pu bénéficier la société Le Tanneur était contesté. Elle exerçait à la fois une activité de fabrication, en qualité de sous-traitante d'autres entreprises, et de conception, mais sans fabrication, pour sa propre marque. Le rapporteur public, dans ses conclusions, indique que le bénéfice dudit crédit d'impôt est ouvert « *aux dépenses exposées par une entreprise exerçant une activité industrielle [...] mobilisant des moyens matériels importants – qui sont liées à l'élaboration de nouvelles collections en vue d'une production dans le cadre de cette activité* » (Bokdam-Tognetti (E.) , conclusions, *RJF* 10/17, C 921 – nous soulignons) . Le Conseil d'État avait rejeté la requête de l'entreprise dès lors que les dépenses prévues pour l'élaboration de nouvelles collections l'étaient uniquement « *dans le cadre de son activité de commercialisation* » (§ 3). Ainsi, les moyens matériels déployés par l'entreprise doivent, d'une part, être utilisés dans le but de l'élaboration de nouvelles collections ; d'autre part, ils doivent être affectés aux productions de celles-ci.

25

C'est cette interprétation qui est mobilisée dans l'arrêt rendu par la CAA de Lyon, le 24 octobre 2019. La difficulté de l'espèce tient au fait que la société réalise son activité d'apprêt de tissus pour le compte d'entreprises tierces. Elle n'intervient dans le processus de création et d'élaboration qu'en tant que prestataire de service sur des échantillons. Aussi, elle n'exerce ni la conception, ni la fabrication d'un produit fini, prêt à être commercialisé. Toutefois, les juges ont déduit de l'instruction que l'entreprise utilise les moyens matériels dont elle dispose pour concevoir et produire « *des gammes de tissus imprimés qui sont présentées à ses clients dans un espace de démonstration et qu'elle élabore à intervalles réguliers des collections d'échantillons de gammes de tissus, renouvelées en fonction des tendances du marché, avec l'aide d'un styliste et de prestataires externes* » (§ 3). L'entreprise conçoit donc des nouvelles collections d'échantillons qu'elle soumet à l'avis de ses clients. La Cour retient ensuite qu'elle expose ses dépenses « *liées à l'élaboration de nouvelles collections (...) en vue d'une production dans le cadre de son activité* ». Ces deux critères réunis, la condition est ainsi remplie par l'entreprise qui justifie la déduction de ses cotisations au titre de l'impôt sur les sociétés.

26

La conception d'un « *système économique intégré* » n'exige pas de la part de l'entreprise industrielle, la maîtrise de la fabrication du produit « *du premier coup de ciseau au dernier point de couture* » (Bokdam-Tognetti (E), conclusions sur CE, 26 juin 2017, préc., *RJF* 10/17, C). Cette expression ne saurait en soi exclure l'attribution du crédit d'impôt « nouvelles collections » à un sous-traitant industriel lorsqu'il crée et fabrique sur le territoire national un bien dont ses clients vont avoir besoin pour concevoir leur produit fini. Elle s'oppose, par contre, à la pratique de l'externalisation de la

production. Assurément, la solution aurait été différente si la société Viannay avait, elle-même, délégué la fabrication de ses échantillons à une nouvelle entreprise.

B. L'exclusion des autres arguments soutenus par l'administration fiscale

27

Devant la Cour, le ministre de l'Action et des Comptes publics a pu soutenir que la société Viannay n'était pas éligible au crédit d'impôt « nouvelles collections », dès lors qu'en plus de ne pas exercer d'activité de production de produits finis, elle ne serait pas, non plus, propriétaire des marchandises et de la matière première, n'assumerait pas les risques liés à la fabrication et la commercialisation, et n'assurerait pas de renouvellement de collections à intervalles réguliers.

28

La CAA écarte ces moyens. En les formulant, l'appelant a souhaité transposer au cas d'espèce les indices retenus dans le cadre d'une autre affaire (C.E., 13 juin 2016, préc.). Pour considérer que la société ne pouvait être regardée comme une entreprise industrielle, les juges s'étaient appuyés notamment sur le fait que les matières premières étaient directement achetées par les sous-traitants en Inde. L'entreprise n'était donc pas propriétaire des matériaux de productions et ne supportait ni le poids de la concurrence, ni le risque économique qui découlait de la fabrication. Il en résultait évidemment que l'activité de l'entreprise est commerciale et non industrielle. Les juges administratifs usent donc de ces critères lorsque l'entreprise en question a recours à la sous-traitance (BOI-BIC-RICI-10-10-40, 1er juin 2016, § 3).

29

En l'espèce, l'entreprise n'a pas, elle-même, de sous-traitants dans la fabrication des échantillons, ces moyens ne peuvent donc légitimement être invoqués par l'appelant. Ainsi, tel que l'énonce le rapporteur public, la société ne peut se voir opposer ces arguments qui ne résultent pas d'une « *condition prévue par la loi* » (Vallecchia (J.-P.) , préc.).