

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

En vertu de l'article 199 ter B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige¹, « *le crédit d'impôt pour dépenses de recherche défini à l'article 244 quater B est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées. L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période (...)* ». En ce qui concerne les dépenses de recherche engagées au titre de l'année 2009, le législateur avait prévu, « *par exception* », le caractère « *immédiatement remboursable* » de l'excédent de crédit d'impôt ne pouvant être imputé sur l'impôt dû au titre de cette année. Soulignons qu'indépendamment de cette mesure propre à l'année 2009, qui a bénéficié à tous les contribuables, les entreprises remplissant certaines conditions peuvent, aujourd'hui encore, bénéficier d'un remboursement immédiat.

L'article 49 septies M de l'annexe III au CGI, dans sa rédaction applicable au litige, dispose que « *I. Pour l'application des dispositions des articles 199 ter B, 220 B et 244 quater B (...), les entreprises souscrivent une déclaration spéciale conforme à un modèle établi par l'administration. / Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés déposent cette déclaration spéciale auprès du service des impôts avec le relevé de solde mentionné à l'article 360. / S'agissant des sociétés relevant du régime des groupes de sociétés (...), la société mère dépose les déclarations spéciales pour le compte des sociétés du groupe. Elle les joint (...) au relevé de solde relatif au résultat d'ensemble du groupe. (...)* ». Enfin, le relevé de solde d'IS, sur lequel le dernier alinéa de l'article 360 de la même annexe précise que sont « formulées » les demandes de restitution de créances remboursables, est en vertu de l'article 360 bis déposé au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice.

La présente affaire porte sur le remboursement à la société Financière Lucia, en sa qualité de société mère d'un groupe intégré, d'une créance de crédit d'impôt recherche dont elle s'estime

¹ C'est-à-dire celle antérieure aux modifications apportées par la loi de finances pour 2011, applicables aux crédits d'impôt calculés sur les dépenses de recherche exposées à compter du 1er janvier 2010.

titulaire au titre de l'exercice clos le 30 juin 2010 à raison de dépenses de recherche engagées en 2009 par une filiale. L'administration a rejeté comme tardive la demande de la société tendant à ce remboursement au motif qu'elle n'avait été formulée qu'à la fin de l'année 2013, lors de la souscription d'un état de suivi de créances. La cour administrative d'appel de Paris a confirmé cette tardiveté.

Elle a jugé, d'une part, que le délai prévu pour le dépôt de la déclaration spéciale par les dispositions de l'article 49 septies M de l'annexe III au CGI, de nature réglementaire, ne fait pas obstacle à ce que le contribuable qui n'a pas déposé la déclaration spéciale dans ce délai souscrive cette dernière jusqu'à l'expiration du délai de réclamation prévu au c) de l'article R*. 196-1 du LPF, soit jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation. Ayant estimé que la naissance du droit au remboursement du crédit d'impôt recherche au titre d'un exercice donné constituait un tel événement, et relevé que le crédit afférent aux dépenses de l'année 2009 était immédiatement remboursable, la cour en a déduit que la société disposait d'un délai expirant non pas le 31 décembre 2015, comme elle le soutenait, mais le 31 décembre 2012, pour régulariser sa situation par voie de réclamation.

La cour a estimé, d'autre part, si la société produisait une copie de la déclaration spéciale n° 2069 A signée et datée du 11 octobre 2010, il ne résultait pas de l'instruction que l'administration ait reçu cette déclaration avant l'envoi par la société fin 2013 du « suivi des créances ». La cour a jugé « qu'à supposer que, comme le soutient l'appelante, l'administration ait reçu, au mois d'octobre 2010, le relevé de solde (...), l'intéressée n'est pas davantage fondée à soutenir que le service eût dû spontanément l'inviter à régulariser sa situation déclarative par la production de la déclaration spéciale ».

C'est l'arrêt attaqué par les présents pourvois, qui n'en constituent en réalité qu'un seul et qui critiquent le raisonnement de la cour tant sur le point de départ du délai de réclamation et l'expiration de celui-ci au 31 décembre 2012 que sur le maniement des règles gouvernant la charge de la preuve s'agissant de la souscription, dans ce délai, de la déclaration spéciale. Le débat sur la production en 2010 de la déclaration spéciale n'ayant de sens et de portée qu'à condition que le premier temps de l'analyse, s'agissant des délais de réclamation, n'ait pas été erroné, nous commencerons par examiner le moyen tiré d'une erreur de droit au regard de l'article R. 196-1 du LPF.

La société soutient que la cour a commis une telle erreur en jugeant que le délai de réclamation dont elle disposait expirait au 31 décembre 2012.

Dans l'état du droit antérieur à la réforme du crédit d'impôt recherche par la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008, c'est-à-dire lorsque le bénéfice de ce crédit d'impôt était institué pour des périodes pluriannuelles définies par la loi et subordonné, en vertu de l'article 244 quater B du code, à l'exercice d'une option au titre de la première année ouvrant chaque période, dont l'article 49 septies M de l'annexe III précisait qu'elle devait être effectuée au plus tard lors du dépôt de la déclaration de résultat de cet exercice, deux points avaient été tranchés par votre jurisprudence.

Vous aviez jugé, par une décision du 1^{er} octobre 2001 *Association Laboratoire d'études et de recherches des emballages métalliques* (n° 220683, inédite au Recueil, RJF 2001 n° 1494), qu'il résultait des dispositions de l'article 49 septies M de l'annexe III alors applicables que le bénéfice du crédit d'impôt recherche était subordonné à l'exercice de l'option prévue par l'article 244 quater B du code avant la date limite de dépôt de la déclaration de résultat du premier exercice de la période concernée, et que passé cette date limite, aucune option rétroactive n'était possible. Cette approche était rigoureuse, mais s'expliquait par la mise en place d'un régime de crédit d'impôt fonctionnant pour des périodes prédéfinies dont la loi précisait qu'il était subordonné à l'exercice d'une option au titre de la première année de chaque période et qui ne permettait de déroger à cette condition qu'aux entreprises effectuant leurs premières dépenses de recherche postérieurement à cet exercice.

Vous jugez par ailleurs, depuis une décision *Société ICBT Madinox* du 8 novembre 2010 (n° 308672, T. pp. 723-747, RJF 2011 n° 229, concl. P. Collin), par analogie avec les demandes de remboursement de crédits de TVA, que la demande de remboursement d'un crédit d'impôt recherche présentée sur le fondement des dispositions de l'article 199 ter B du CGI constitue une réclamation au sens de l'article L. 190 du LPF, dès lors qu'elle « tend à obtenir (...) le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire » au sens de ces dispositions. Vous en aviez déduit que la décision refusant de rembourser un crédit d'impôt recherche n'avait le caractère ni d'un rehaussement d'imposition ni d'un redressement et n'était, par suite, pas enserré dans les délais encadrant le droit de reprise de l'administration.

Dans une décision *Société Tyrol Acquisition 1* du 28 décembre 2016 (n° 389954, RJF 2017 n° 270, concl. E. Cortot-Boucher, Dr. fisc. n° 12/2017 comm. 2018, C. Cassan), vous avez été confrontés à la question de savoir si le dépôt par une entreprise d'une déclaration spéciale rectificative, avant qu'elle en ait demandé le remboursement, le montant du crédit d'impôt initialement déclaré par elle devait s'analyser également en une réclamation au sens de l'article L. 190 du LPF, devant par suite intervenir dans le délai fixé par l'article R. 196-1 du même livre et décompté à partir de la date limite de dépôt de la déclaration spéciale initiale. Votre rapporteur public vous avait invités à écarter une telle interprétation. Elle faisait valoir que, votre jurisprudence *Société ICBT Madinox* ayant qualifié de réclamation d'assiette la demande de remboursement, il ne pouvait y avoir de réclamation au sens de l'article L. 190 en amont de la date à laquelle le contribuable acquiert un droit à remboursement, et que reconnaître au dépôt d'une déclaration rectificative le caractère d'une réclamation tendant à la rectification de l'assiette du crédit d'impôt aurait contredit cette jurisprudence. Nous nous accordons avec elle pour reconnaître une aporie dans l'identification de deux réclamations contentieuses distinctes et de deux moments pour les présenter, l'une qui porterait uniquement sur l'assiette du crédit d'impôt telle que déclarée initialement et l'autre qui résulterait de la naissance du droit au remboursement : l'existence de la première « mangerait » selon nous en large part la seconde, en sortant de son champ les questions relatives à la détermination du montant des dépenses éligibles et du calcul du crédit d'impôt et en la transformant en un simple volet de liquidation et recouvrement.

Votre décision *Société Tyrol Acquisition 1* a préféré prudemment botter en touche, en censurant la cour sur un autre terrain, pour avoir refusé d'admettre la non-tardiveté de la déclaration rectificative en litige sur le fondement du délai spécial de l'article R. 196-3 du LPF, qui

fonctionnait dans cette affaire. Elle a donc réservé la délicate question soulevée par le rapporteur public, qui soulignait dans ses conclusions qu'elle se serait sans doute posée en des termes différents postérieurement aux modifications apportées par la loi de finances pour 2008.

Cette loi de finances a en effet apporté au mécanisme du crédit d'impôt recherche deux modifications d'ampleur. D'une part, le bénéficiaire de ce crédit n'est plus soumis à l'exercice d'une quelconque option, qu'elle soit annuelle ou pluriannuelle : il est donc de droit pour toute entreprise qui expose des dépenses de recherche éligibles et demande son bénéfice. D'autre part, le législateur a inséré dans le LPF un article L. 172 G, en vertu duquel « *Pour le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale prévue pour le calcul de ce crédit d'impôt* ».

Certes, la qualification de réclamation au sens de l'article L. 190 du LPF, conformément à votre jurisprudence *Société ICBT Madinox*, de la demande de remboursement d'un crédit d'impôt recherche a été réitérée dans deux affaires afférentes à des crédits nés postérieurement à la loi de finances pour 2008 (v. CE, 19 juillet 2016, *SAS Fruitofood*, n° 380716 et 380717, RJF 2016 n° 951, concl. R. Victor p. 1371 ; CE, 10 mai 2017, *SAS Intelligent Electronic Systems*, n° 395447, T. pp. 576-584, RJF 2017 n° 863, concl. M-A. de Barmon, jugeant qu'il appartient à la mère d'un groupe intégré de demander à l'administration fiscale, par la présentation d'une réclamation contentieuse, le remboursement de la créance de CIR). Toutefois, cette réaffirmation ne s'est pas accompagnée d'une réflexion sur la pertinence du maintien de cette jurisprudence dans le paradigme issu de cette loi et à la lumière des difficultés révélées à l'occasion de l'affaire *Société Tyrol Acquisition I* quant à la coexistence de plusieurs séquences de réclamation.

Or les modifications apportées par la loi de finances pour 2008 nous paraissent avoir changé trop de choses pour échapper à une remise en question de la jurisprudence *Sté ICBT Madinox* et à un rapprochement de la configuration du crédit d'impôt recherche de votre jurisprudence en matière de créances de carry-back, pour lesquelles vous jugez que la déclaration d'option pour le report en arrière des déficits, devant être jointe à la déclaration de résultats, vaut réclamation contentieuse au sens de l'article L. 190 du LPF (CE, 30 juin 1997, *SA Sectronic*, n° 178742, RJF 1997, n° 776, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 511, Dr. fisc. 1997, n° 50, comm. 1301 ; CE, 19 décembre 2007, *min. c/ SA Vérimédia*, n° 285588 et 294358, RJF 2008 n° 347, avec chronique Mme Burguburu p. 211, concl. C. Landais BDCF 3/08 n° 42).

Tout d'abord, le CIR n'est plus subordonné au bénéfice d'une « option » en vertu de l'article 244 quater B : son bénéficiaire est de droit. Dès lors, tant l'imputation de ce crédit sur l'IS de l'année d'engagement des dépenses correspondantes que la naissance d'une créance sur le Trésor à raison de l'excédent de ce crédit sont, elles aussi, de droit.

Ensuite, et surtout, le Parlement a souhaité, afin de sécuriser juridiquement les entreprises, que le débat sur le montant des dépenses éligibles et le calcul du CIR auquel celles-ci ont droit ne se fassent plus au bout de plusieurs années, lorsque ou après que le remboursement est demandé, mais ait lieu en amont de celui-ci. En disposant à l'article L. 172 G du LPF que « *le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale prévue pour le calcul de ce crédit d'impôt* », le législateur a fait de la

déclaration spéciale le moment clé, qui fait naître pour le contribuable une situation juridique dont l'administration ne peut contester le bien-fondé que durant trois années et qui se trouve cristallisée passé ce délai. L'assiette du crédit d'impôt se joue donc, désormais, au stade de la déclaration spéciale, et non de la demande de remboursement par la société.

Il serait selon nous paradoxal, dans le contexte juridique ainsi renouvelé, de continuer de considérer que la demande de remboursement présentée en aval par l'entreprise constituerait une réclamation au sens de l'article L. 190 du LPF et que l'administration puis le juge de l'impôt seraient conduits à déterminer, au stade de cette demande, dans le cadre d'un plein contentieux d'assiette, l'étendue du CIR auquel la société a droit.

Aussi nous semble-t-il que les modifications opérées par la loi de finances pour 2008 doivent conduire à regarder une entreprise, lorsqu'elle souscrit la déclaration spéciale prévue à l'article 49 septies M de l'annexe III du CGI, comme demandant le bénéfice d'un droit résultant de la loi, et comme formant par suite une réclamation au sens de l'article L. 190 du LPF.

La circonstance que l'article 49 septies M de l'annexe III, qui n'a que valeur réglementaire, dispose que cette déclaration doit être faite au moment du dépôt du relevé de solde, lequel doit lui-même intervenir au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice, ne saurait plus avoir, dans l'état du droit postérieur à la loi de finances pour 2008, la même portée qu'à l'époque de votre décision du 1^{er} octobre 2001 *Association Laboratoire d'études et de recherches des emballages métalliques*. Cet article ne saurait instituer une règle de forclusion ou de déchéance qui interdirait à une société, passé cette date limite, de déposer tardivement une déclaration spéciale de CIR pour obtenir le bénéfice de ce crédit d'impôt (v. pour l'affirmation de principe selon laquelle des dispositions qui prévoient que le bénéfice d'un avantage fiscal est demandé par voie déclarative n'ont, en principe, pas pour effet d'interdire au contribuable de régulariser sa situation dans le délai de réclamation, sauf si la loi a prévu que l'absence de demande dans le délai de déclaration entraîne la déchéance du droit à cet avantage, ou lorsqu'elle offre au contribuable une option entre différentes modalités d'imposition dont la mise en œuvre impose nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé, CE, 11 mai 2015, *min. c/ SCS Sicli*, n° 372924, T. pp. 615-630 sur ce point, RJF 8-9/15 n° 707, à nos conclusions BDCF 8-9/15 n° 107, et CE, 14 juin 2017, *min. c/ M. et Mme L...*, n° 397052, T. pp. 540-554, RJF 10/17 n° 960). A titre d'analogie, s'agissant des créances de carry-back, vous avez jugé, dans une décision *min. c/ Sté Maysam France* (CE, 23 décembre 2011, n° 338773, RJF 3/12 n° 232, concl. E. Geffray BDCF 3/12 n° 31), que si, en vertu des dispositions de l'article 46 quater-0 W de l'annexe III au CGI, la déclaration d'option pour le report en arrière des déficits doit être en principe souscrite en même temps que la déclaration des résultats de cet exercice dans le délai légal de déclaration, ces dispositions ne peuvent avoir pour effet d'interdire à une entreprise, dans le cas où elle aurait souscrit sa déclaration de résultats après l'expiration de ce délai, de régulariser sa déclaration d'option pour le report en arrière d'un déficit jusqu'à l'expiration du délai de réclamation prévu par l'article R. 196-1 du LPF.

La seule limite temporelle pour opérer la souscription tardive de la déclaration spéciale prévue à l'article 49 septies M de l'annexe III nous paraît, dès lors, réserve faite du cas particulier du délai de l'article R. 196-3 du même livre, l'expiration du délai de réclamation posé à l'article R. 196-1 du LPF.

Dans le cas du crédit d'impôt recherche d'un contribuable relevant de l'IS, « la réalisation de l'événement qui motive la réclamation » que constitue la déclaration spéciale de l'article 49 septies M de l'annexe III, et qui marque ainsi le point de départ du délai de réclamation, ne nous paraît être, ni l'engagement des dépenses de recherche au cours d'une année civile donnée – puisque c'est en année civile que le dispositif raisonne –, ni la clôture de l'exercice au titre duquel ces dépenses sont prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt – la problématique n'étant pas exactement celle de la constatation d'un déficit ou d'un bénéfice, et les dépenses éligibles n'ayant pas nécessairement, dans le cas des exercices ne coïncidant pas avec l'année civile, été incluses dans les charges de l'exercice prises en compte pour le calcul du résultat imposable. Nous avons hésité à identifier un tel événement dans le dépôt du relevé de solde d'IS de l'exercice auquel l'article 49 septies J rattache ces dépenses pour la mise en œuvre du crédit d'impôt. C'est en effet sur l'IS de cet exercice que doit s'imputer ce crédit d'impôt et c'est seulement l'existence d'un excédent de ce crédit d'impôt sur l'IS dû qui fait naître, en vertu de l'article 199 ter B du code, une créance de l'entreprise sur le Trésor, laquelle pourra être utilisée pour le paiement des cotisations d'IS des exercices suivants et donner lieu à remboursement. Toutefois, le relevé de solde ne fait que matérialiser l'usage fait par la société du crédit d'impôt au titre de l'exercice de sa naissance et, seulement dans un second temps, révéler l'existence d'un excédent inutilisé : le solde d'IS de l'exercice figurant sur ce relevé n'est qu'une matière sur laquelle pourra ou non s'imputer le crédit d'impôt, plus que l'événement qui fait naître la réclamation tendant au bénéfice de ce crédit. Au final, et en dépit de l'approche quelque peu tautologique qu'elle implique, nous en arrivons à la conclusion que la solution la plus opportune, et permettant en outre de ne pas faire varier le point de départ du délai en fonction de la plus ou moins grande célérité de la société à déposer son relevé de solde d'IS, est de placer « l'événement qui motive la réclamation » au sens de l'article R. 196-1 du LPF à la date limite posée par les dispositions combinées de l'article 49 septies M et 360 bis de l'annexe III au CGI au dépôt conjoint de la déclaration spéciale et du relevé de solde, c'est-à-dire à la date à laquelle la société a, au plus tard, acquis le droit de demander à bénéficier de ce crédit d'impôt et de faire constater par l'administration son existence.

Ainsi, une entreprise qui n'a pas déposé sa déclaration spéciale au titre d'un exercice en même temps que son relevé de solde nous semble recevable à présenter une telle déclaration jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle elle aurait dû, en vertu des dispositions des articles 49 septies M et 360 bis de l'annexe III, faire cette déclaration. En revanche, passé ce délai, elle ne nous semble plus pouvoir présenter de réclamation tendant à la reconnaissance de son bénéfice au CIR. De même, il nous semble qu'à l'expiration de ce délai, une entreprise qui aurait souscrit dans les temps la déclaration spéciale et solliciterait le remboursement de l'excédent de CIR qu'elle n'a pu utiliser pour le paiement de l'impôt ne pourrait plus rectifier à la hausse le montant des dépenses et du crédit initialement déclarés.

En tout état de cause, si vous hésitez à nous suivre sur ce dernier point, vous n'aurez pas nécessairement à trancher, dans le présent litige, la question de savoir si la reconnaissance, dans le cadre issu de la loi de finances pour 2008, du caractère de réclamation de la déclaration spéciale exclut qu'une demande ultérieure de remboursement de CIR puisse encore présenter un tel caractère, et s'il y a lieu de distinguer entre une réclamation qui porterait sur le principe et le montant du CIR (la déclaration spéciale) et une réclamation qui porterait sur le droit au

remboursement du CIR non encore imputé. En effet, dans l'affaire ici en cause, la créance de CIR était, par exception, immédiatement remboursable et le formulaire de déclaration spéciale afférent aux dépenses de recherche de l'année 2009 mêlait déclaration et demande de remboursement : ces deux temps éventuels de réclamation n'en constituaient donc en tout état de cause qu'un seul. Vous n'aurez donc pas davantage à vous interroger si, comme en matière de report en arrière des déficits, et dans l'hypothèse où la demande de remboursement aurait perdu sa qualité de « réclamation » au sens de l'article L. 190 du LPF, le délai dans lequel une entreprise peut demander au service le remboursement d'une créance de CIR qu'elle n'a pu imputer au cours des exercices précédents doit être formée dans les délais prévus à l'article R. 196-1 du LPF ou, par exception à l'inapplicabilité de celui-ci en matière fiscale, dans le délai de prescription quadriennale prévu pour les autres créances de l'Etat (comp. CE, 9 mars 2016, *Société BFO*, n° 385244, T. pp. 731-740, RJF 6/15 n° 515).

Dès lors que l'excédent de crédit d'impôt au titre des dépenses de l'année 2009 était immédiatement remboursable, vous pourrez vous borner à constater qu'en l'espèce, c'est sans erreur de droit que la cour a jugé que le délai dans lequel la société Financière Lucia pouvait réclamer, par le dépôt de la déclaration spéciale, le bénéfice du crédit d'impôt recherche calculé au titre de l'exercice clos le 30 juin 2010 sur les dépenses de recherches exposées en 2009, ainsi que son remboursement immédiat, était expiré au 31 décembre 2012.

Toutefois, après avoir ainsi correctement apprécié les bornes temporelles dans lesquelles la société pouvait réclamer le bénéfice et le remboursement de ce crédit d'impôt, la cour nous semble avoir commis une erreur de droit dans le maniement des règles gouvernant la preuve de la souscription de cette déclaration spéciale.

En principe, il appartient au juge de l'impôt de constater, au vu de l'instruction dont le litige qui lui est soumis a 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 CGI (CE, 9 février 2005, *SA Noiroot-Manutention*, n° 250920, T. pp. 859-1043 sur ce point, RJF 5/05 n° 484, concl. P. Collin BDCF 5/05 n° 65). En d'autres termes, vous appliquez un régime de preuve objective lorsqu'il s'agit d'apprécier le respect des conditions posées au bénéfice du crédit d'impôt recherche.

Toutefois, une controverse sur la souscription effective ou non, par un contribuable qui soutient l'avoir adressée au service, de la déclaration spéciale n° 2069-A n'est pas seulement une question de respect des conditions lui permettant de se prévaloir de ce crédit d'impôt : c'est aussi un débat sur la satisfaction par le contribuable de ses obligations déclaratives, quand bien même elles ont pour objet le bénéfice d'un avantage fiscal.

Or vous avez jugé, dans une décision *M. T...* du 30 juin 2008 (n° 274512, RJF 2008 n° 1042, concl. E. Glaser BDCF 10/08 n° 116), que dès lors qu'un contribuable a mentionné, sur sa déclaration de revenus, l'acquisition d'un appartement en vue de bénéficier de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 nonies du CGI, qu'il soutient avoir accompagné sa déclaration de l'engagement de donner ce bien en location à l'usage de résidence principale et que l'administration se borne à affirmer que l'engagement requis n'était pas joint à la déclaration, sans faire état de démarches qu'elle aurait entreprises pour l'inviter à régulariser sa déclaration, le contribuable est réputé avoir joint l'engagement à sa déclaration, de sorte que l'administration n'est pas fondée à remettre en cause la réduction d'impôt par le motif tiré de l'absence

d'engagement joint à la déclaration. Cette décision s'inscrit dans la lignée de la jurisprudence *M. A...* du 27 juin 2005 (n° 253284, T. p. 850 sur ce point, RJF 2005 n° 1048, concl. M-H. Mitjavile BDCF 10/05 n° 118), selon laquelle, en présence d'un contribuable soutenant avoir adressé à l'administration la déclaration de son revenu global, et d'une administration ayant reçu le pli recommandé adressé par le contribuable mais soutenant que l'enveloppe ne contenait pas la déclaration, la charge de la preuve de ce que la déclaration ne figurait pas dans le pli incombe à l'administration, qui peut la rapporter soit en faisant état des diligences qu'elle aurait vainement effectuées auprès du contribuable, soit par tout autre moyen.

La configuration sur laquelle la cour s'est prononcée dans l'arrêt attaqué nous paraît très proche du précédent *T...* du 30 juin 2008. En effet, après avoir constaté que le relevé de solde d'IS de l'exercice clos en 2010 mentionnait le crédit d'impôt recherche en cause dans une de ses rubriques, et alors que l'administration se bornait, face à la société qui affirmait avoir joint la déclaration spéciale à ce relevé, à répondre qu'elle n'avait pas reçu cette déclaration, la cour a jugé *« qu'à supposer que, comme le soutient l'appelante, l'administration ait reçu, au mois d'octobre 2010, le relevé de solde (...), l'intéressée n'est pas fondée à soutenir que le service eût dû spontanément l'inviter à régulariser sa situation déclarative par la production de la déclaration spéciale, alors (que) le relevé de solde (...) comporte précisément la mention « joindre l'imprimé 2069 A ».* A réception d'un tel relevé, le service aurait dû, si il avait constaté que la déclaration spéciale que ce relevé appelait n'était pas jointe, invité la société à régulariser sa situation. A défaut pour l'administration de faire état de telles démarche, la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la réception par le service d'un état de solde d'IS mentionnant le crédit d'impôt en litige – à supposer que réception il y ait eu – ne permettait pas de réputer que la société avait joint la déclaration spéciale n° 2069-A au dépôt de cet état.

Par suite, vous casserez l'arrêt attaqué.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 27 septembre 2016 de la cour administrative d'appel de Paris ;
- au renvoi de l'affaire à cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à la société Financière Lucia 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.