

N° 431253 – Société Zoomici

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 18 janvier 2021

Lecture du 3 février 2021

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique

La société Zoomici, qui exerce une activité de négoce de produits divers par l'exploitation de sites internet de vente électronique, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale a remis en cause les crédits d'impôt recherche (CIR) déclarés par cette société au titre des années 2009, 2010 et 2011 sur le fondement de l'article 244 quater B du code général des impôts (CGI). Les suppléments d'IS résultant de ces redressements ont été contestés sans succès par la société devant le tribunal administratif de Grenoble, puis devant la cour administrative d'appel de Lyon, qui a rejeté sa requête par l'arrêt attaqué.

Le pourvoi soulève la question des garanties dont une société est en droit de bénéficier, en application des dispositions de l'article R. 45 B-1 du LPF dans sa rédaction issue du décret n° 2013-116 du 5 février 2013, lorsqu'un agent du ministère chargé de la recherche vérifie la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du CIR.

En vertu de l'article L. 45 B du LPF, la réalité de l'affectation à la recherche de ces dépenses peut, « *sans préjudice des pouvoirs de contrôle de l'administration des impôts qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de rectification* », être vérifiée par les agents du ministère chargé de la recherche et de la technologie.

Dans sa rédaction antérieure au décret du 5 février 2013, l'article R. 45 B-1 du LPF se bornait à prévoir qu'à cet effet, ces agents pouvaient se rendre dans les entreprises après envoi d'un avis de visite pour, notamment, prendre connaissance de la déclaration spéciale de CIR si elle ne leur avait pas été communiquée précédemment, consulter les documents comptables et tous les documents annexes ou justificatifs, en vue de s'assurer de la réalité des dépenses affectées à la recherche, et consulter tous les documents techniques, effectuer toutes constatations matérielles, ou procéder à des vérifications techniques, en vue de s'assurer de la réalité de l'activité de recherche à laquelle les dépenses ont été affectées. L'article R. 45 B-1 prévoyait la notification des résultats de ce contrôle à l'entreprise et leur communication à l'administration des impôts.

Vous aviez jugé que ni ces dispositions, ni aucun texte ou principe n'imposaient aux agents du ministère de la recherche et de la technologie d'engager avec l'entreprise un débat oral et contradictoire sur la réalité de l'affectation des dépenses en cause à la recherche (CE, 21

décembre 2001, *min. c/ Sté Labesque V.I.*, n° 221006, p. 658, RJF 2002 n° 427, concl. G. Bachelier BDCF 4/02 n° 53 ; CE, 25 avril 2003, *min. c/ société Ceicom*, n° 236066, T. pp. 735-762, RJF 2003 n° 878, chron. L. Olléon RJF 6/03 p. 487, concl. G. Bachelier BDCF 7/03 n° 99, observations J.-L. Pierre BGFE 4/03 p. 19).

Le décret du 5 février 2013 a modifié l'article R. 45 B-1 pour, selon sa « notice » au Journal officiel, « *préciser les modalités d'intervention des agents du ministère chargé de la recherche dans ce contrôle, au regard notamment de la conduite du débat contradictoire avec l'entreprise.* »

Dans sa rédaction issue de ce décret, l'article R. 45 B-1 dispose ainsi, au premier alinéa de son II, que « *dans le cadre de cette procédure, l'agent chargé du contrôle de la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses déclarées envoie à l'entreprise contrôlée une demande d'éléments justificatifs. L'entreprise répond dans un délai de trente jours, éventuellement prorogé de la même durée à sa demande. L'entreprise joint à sa réponse les documents nécessaires à l'expertise de l'éligibilité des dépenses dont la liste est précisée dans la demande d'éléments justificatifs (...).* ». Il prévoit ensuite que « *L'agent chargé du contrôle peut envoyer à l'entreprise contrôlée une demande d'informations complémentaires à laquelle celle-ci doit répondre dans un délai de trente jours.* » L'alinéa suivant dispose, quant à lui, que « *si les éléments fournis par l'entreprise en réponse à cette demande ne permettent pas de mener l'expertise à bien, l'agent chargé du contrôle peut envoyer à l'entreprise contrôlée une seconde demande d'informations à laquelle celle-ci doit répondre dans un délai de trente jours. Dans ce délai, l'entreprise a la faculté de demander un entretien afin de clarifier les conditions d'éligibilité des dépenses.* ». Le II de l'article R. 45 B-1 reprend la faculté, déjà présente auparavant, pour l'agent chargé du contrôle de se rendre sur place, après l'envoi d'un avis de visite, pour consulter des documents et effectuer toutes constatations matérielles ou vérifications techniques.

L'avis sur la réalité de l'affectation des dépenses à la recherche est émis par les agents chargés du contrôle au vu, selon les termes du III de l'article R. 45 B-1, « *de la réponse de l'entreprise à la demande d'éléments justificatifs qui lui a été adressée, des documents mentionnés au II, et, le cas échéant, des réponses aux demandes d'informations complémentaires et des éléments recueillis à l'occasion des échanges avec l'entreprise lors de l'entretien dans les locaux de l'administration ou de la visite sur place.* » L'avis, qui est notifié à l'entreprise et communiqué à la DGFIP, est motivé lorsque la réalité de l'affectation à la recherche est contestée.

Enfin, en vertu du I de l'article R. 45 B-1, « *l'intervention des agents du ministère chargé de la recherche peut résulter soit d'une initiative de ce ministère, soit d'une demande de l'administration des impôts dans le cadre d'un contrôle ou d'un contentieux fiscal.* » La vérification opérée par l'agent du ministère peut donc intervenir au stade contentieux, et non uniquement au stade du contrôle, et sa mise en œuvre n'est pas enserrée par ce texte dans une chronologie précise au regard de la succession des actes de procédure pris dans ce dernier cadre.

Contrairement à ce que soutient la requérante, il résulte ainsi des termes mêmes de l'article R. 45 B-1 que la faculté pour l'entreprise de demander à l'agent du ministère de la recherche un entretien afin de clarifier les conditions d'éligibilité des dépenses n'est prévue par ces dispositions que dans l'hypothèse où l'agent, estimant les éléments envoyés en réponse à sa demande initiale d'éléments justificatifs puis à une première demande d'éléments complémentaires, insuffisants pour mener à bien son expertise, adresse à la société contrôlée une seconde demande d'informations.

En n'ouvrant la faculté de demander un entretien avec l'agent qu'en cas de seconde demande d'informations complémentaires, le pouvoir réglementaire a entendu éviter d'alourdir inutilement la procédure d'expertise, et réserver aux seules hypothèses dans lesquelles l'agent estime n'être pas en mesure de se prononcer sur la base des éléments justificatifs initiaux et des premiers éléments complémentaires transmis par la société, et demande pour la seconde fois des éclairages supplémentaires, le droit, pour la société recevant cette seconde demande, d'échanger oralement et directement avec l'agent. Mais lorsque ce dernier ne ressent pas le besoin d'adresser une seconde demande d'informations complémentaires à l'entreprise, et s'estime en mesure de conclure son expertise avec les éléments qu'il a déjà obtenus, l'article R. 45 B-1 du LPF se contente des échanges écrits prévus aux deux premiers paragraphes du II.

Vous noterez, à cet égard, que la portée du contradictoire écrit organisé par l'article R. 45 B-1 en amont de l'éventuel entretien oral est limitée : ces échanges, qui n'ont lieu qu'à l'initiative de l'agent du ministère s'il s'estime insuffisamment éclairé, se bornent à prendre la forme de demandes de documents justificatifs et d'informations complémentaires, et de réponse à ces demandes.

Vous relèverez, par ailleurs, que l'objet de l'entretien oral, lorsqu'il a lieu, est, lui aussi, limité (il s'agit de « *clarifier les conditions d'éligibilité des dépenses* ») et que l'article R. 45 B-1 ne précise pas les conditions de déroulement de l'entretien, pour les entreprises pouvant en bénéficier : rien n'impose, dès lors, que cet entretien se déroule sur place, dans les locaux de l'entreprise.

Le débat contradictoire avec l'agent du ministère de la recherche introduit par le décret du 5 février 2013, qui s'opère essentiellement par échanges écrits de pièces, demeure donc, vous l'aurez compris, très éloigné des garanties du débat oral et contradictoire auquel un contribuable a droit avec le vérificateur de l'administration fiscale. Par suite, la cour administrative d'appel de Lyon n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'en vertu de ces dispositions, « *les agents du ministère de la recherche et de la technologie ne sont pas tenus de se rendre dans l'entreprise et d'engager avec l'entreprise vérifiée un débat oral et contradictoire* ».

Il n'en demeure pas moins que la formalisation de la procédure de vérification de l'affectation des dépenses à la recherche opérée par le décret du 5 février 2013 a apporté un double progrès.

D'une part, pour frustrés qu'ils soient, les échanges entre l'agent du ministère de la recherche et l'entreprise sont directs, même s'il s'agit moins d'assurer à la seconde un accès au premier (on a vu les limites du contradictoire organisé par le texte) que de permettre au premier de demander à la seconde tous les éléments qu'il juge utiles. Ces échanges écrits se tenant à l'initiative de l'agent du ministère, et offrant à l'entreprise la chance de comprendre et de fournir dans les délais prévus par ce texte les informations dont l'agent a besoin, présentent le caractère d'une garantie pour le contribuable, en ce qu'ils visent à assurer que l'avis soit rendu après que l'agent du ministère ait été mis en mesure d'obtenir tous éléments nécessaires selon lui à sa mission et ainsi, à prévenir la délivrance d'avis négatifs par défaut, pour manque d'informations que l'agent aurait pu obtenir s'il les avait directement demandées à l'entreprise. En outre, le texte prévoit que l'agent doit laisser certains délais à la société pour répondre à ses demandes de pièces.

D'autre part, comme on l'a vu, lorsque l'agent en est à sa seconde demande d'informations complémentaires, le contribuable peut, s'il le souhaite, s'entretenir directement, et oralement, avec l'expert.

Ces modifications sont entrées en vigueur, en application de l'article 2 du décret, le 15 février 2013. Dès lors que l'avis du ministère de la recherche a en l'espèce été demandé par l'administration fiscale le 22 mars 2013 et rendu le 5 juillet suivant, les garanties nouvelles que ces dispositions prévoient, qui présentent le caractère de formalités au sens de l'article L. 284 du LPF (en vertu duquel « *sauf disposition contraire, les règles de procédure fiscale ne s'appliquent qu'aux formalités accomplies après leur date d'entrée en vigueur, quelle que soit la date de la mise en recouvrement des impositions* »), étaient applicables à la procédure conduite à l'égard de la société Zoomici, ainsi que l'a à bon droit constaté la cour administrative d'appel de Lyon. Or cette procédure n'a pas été respectée.

En effet, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration fiscale a saisi, le 22 mars 2013, en cours de vérification de comptabilité, le ministère de la recherche pour qu'il examine l'éligibilité au CIR des dépenses de la société Zoomici, et lui a à cette fin transmis le dossier que la société avait présenté à l'appui de ses déclarations de crédit d'impôt recherche souscrites sur la période vérifiée et qu'elle avait remis au vérificateur le 15 mars 2013. L'avis rendu le 5 juillet 2013 par l'agent du ministère sur la base de ce dossier conclut que les travaux présentés ne permettent pas de valider l'éligibilité au CIR des dépenses concernées, au motif notamment que l'état de l'art ne présente pas de bibliographie ou d'éléments scientifiques et que les verrous technologiques que les travaux réalisés auraient permis de lever ne sont pas identifiés, conduisant à regarder l'entreprise comme ayant essentiellement résolu des problématiques techniques et d'ingénierie ne relevant pas du CIR.

En réaction à la proposition de rectification qui lui a été adressée le 9 août 2013, et à laquelle était joint cet avis (déjà notifié directement une première fois), la société a adressé au vérificateur des éléments complémentaires sur ses travaux de recherche, afin notamment de lever les incertitudes sur l'état de l'art et les éventuels verrous technologiques que l'expert du ministère avait regrettés dans son avis.

L'administration fiscale a transmis à l'automne 2013 aux services du ministère de la recherche ces éléments complémentaires, sur la base desquels un nouvel expert a, le 18 janvier 2014, rendu un deuxième avis. Cet avis réitère la conclusion du premier, mais en relevant à nouveau le manque de certaines informations. Il souligne notamment d'une part, que l'état de l'art supplémentaire consistant en une liste d'articles scientifiques est inutile faute pour l'entreprise d'expliquer son placement par rapport à ces recherches, et qu'il « *aurait été appréciable que l'entreprise détaille les points forts et les points faibles de ses concurrents et se positionne plus précisément par rapport aux autres places du marché* ». Cet avis regrette, d'autre part, sur les verrous technologiques, que le point tenant à l'intermédiation entre les e-commerçants et les autres places de marché « *n'est malheureusement pas détaillé* ». Enfin, s'il écarte le caractère novateur des projets, l'avis indique « *naviguer dans le doute permanent* » sur l'apport des projets à la lecture des documents fournis et relève certains problèmes de rédaction ou de présentation du dossier qui rendent « *difficile de faire la part des choses entre ce qui est novateur ou non* ». Cet avis a été transmis le 27 mars 2014 à l'administration fiscale, qui l'a joint à sa réponse aux observations du contribuable.

Le 3 octobre 2014, lors d'un entretien avec le supérieur hiérarchique, la société a sollicité un nouvel examen par le ministère de la recherche, mais avec un contact direct avec l'expert. L'administration fiscale a décliné, et indiqué à la société qu'elle pourrait peut-être obtenir un nouvel examen de son dossier par un agent du ministère après la mise en recouvrement, au stade contentieux.

La société ayant, dans sa réclamation contentieuse formée après avoir reçu l'AMR du 31 octobre 2014, contesté l'inéligibilité au CIR de ses dépenses et produit à son appui un rapport d'un expert informatique, l'administration fiscale a transmis ces nouveaux éléments au ministère de la recherche, qui a rendu un troisième avis. Cet avis, rendu par le même agent que celui s'étant prononcé en 2014, réitère globalement la position qu'il avait adoptée dans cet avis, en réintégrant un salarié dans les dépenses de personnel. Mais une fois encore, l'agent du ministère de la recherche y estime les indications fournies insuffisantes et trop imprécises pour comprendre les modèles et travaux, et indique « *qu'il y ait des idées intéressantes dans ce projet, je ne le nie pas. Les incertitudes techniques présagent également de complexité mais quid des réponses à ces questions ? (...) de tous ces travaux, rien n'est vraiment expliqué* ».

Dans l'arrêt attaqué, après avoir constaté qu'en ne suivant pas la procédure telle que prévue à l'article R. 45 B-1 du LPF, l'agent du ministère et l'administration fiscale avaient commis une irrégularité, la cour a jugé que cette irrégularité n'avait toutefois privé la société d'aucune garantie, dès lors que la direction de la recherche et de la technologie avait rendu trois avis successifs sur l'éligibilité de son projet de recherche au CIR, en tenant compte de ses observations.

A l'appui de son pourvoi, la société soutient que la cour a, en statuant ainsi, commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits (en réalité, votre contrôle des faits nous paraît se limiter à la dénaturation, dès lors que vous avez jugé que relève de l'appréciation souveraine des juges du fond la question de savoir si un vice de procédure a, en l'espèce, privé

l'intéressé d'une garantie : CE, 6 novembre 2013, *M. Paris*, n° 359501, T. pp. 402-808 sur ce point). Elle fait valoir qu'elle a été privée tant d'échanger directement avec l'agent du ministère de la recherche, n'ayant eu que l'administration fiscale pour interlocuteur, que de la faculté d'avoir, ainsi qu'elle l'avait demandé, un entretien oral avec cet agent.

Si l'agent avait demandé des éléments complémentaires, la société n'aurait pas été privée d'une garantie au seul motif que cette demande de justificatifs aurait transité par l'administration fiscale, jouant le rôle de facteur ou de boîte aux lettres. De même, si les avis successifs de l'agent avaient été négatifs au motif que l'inéligibilité des dépenses ressortait clairement du dossier initial transmis par l'administration fiscale, sans aucune manifestation d'une insuffisance d'éléments et d'un besoin d'informations complémentaires, l'absence de mise en œuvre de la procédure formalisée par l'article R. 45 B-1 du LPF dans sa rédaction issue du décret de 2013 n'aurait privé en l'espèce la société d'aucune garantie. Et si, après un premier avis concluant à l'absence de démonstration de l'éligibilité après avoir déploré l'absence de certains éléments d'informations, les avis négatifs suivants avaient relevé disposer, grâce aux informations spontanément fournies par la société par le truchement de l'administration fiscale, de tous les éléments nécessaires pour se prononcer de manière éclairée, l'irrégularité commise n'aurait, selon nous, là encore privé la société d'aucune garantie.

Mais tel n'est pas le cas de l'espèce. Vous êtes saisis d'un dossier dans lequel l'agent du ministère chargé de la recherche a émis des avis négatifs relevant des défauts de présentation ou des manques dans le dossier qui lui avait été présenté et regrettant à chaque fois l'absence d'éléments détaillés sur certains points essentiels qui lui auraient permis de comprendre pleinement les travaux réalisés et les éventuels verrous technologiques levés, sans avoir, semble-t-il, jamais conscience de ce qu'il pouvait solliciter ces éléments d'information complémentaires. La société contribuable a essayé, à chaque fois, de déduire de ces avis les points sur lesquels son dossier n'avait pas été assez précis, en fournissant spontanément des éléments complémentaires, mais avec un train de retard et en manquant sa cible (comme, par exemple, pour l'état de l'art, au sujet duquel elle n'a pas compris la portée de la bibliographie scientifique demandée, ou encore dans le rapport d'expertise de M. Bigot n'ayant pas décrit les modèles suivis).

Or contrairement à ce qu'a jugé la cour, la garantie offerte par l'article R. 45 B-1 ne nous paraît pas, ou pas seulement, consister à assurer au contribuable que l'avis de l'agent du ministère chargé de la recherche soit rendu en tenant compte de ses observations. La procédure prévue par cet article a d'abord pour objet de garantir que cet avis soit rendu par l'agent de manière aussi éclairée que possible sur la base d'un dossier constitué selon ses prescriptions, en tenant compte des éléments que la société aura, dans les délais impartis, pu lui fournir en réponse à sa demande d'éléments initiale et aux demandes de justificatifs et d'informations complémentaires qu'il aura, le cas échéant, estimé utile et nécessaire de lui adresser. Or tel n'est pas été le cas ici.

Dans ces conditions, en jugeant que la méconnaissance des dispositions de l'article R. 45 B-1 n'avait, dans les circonstances particulières de l'espèce, privé la société d'aucune garantie, la cour s'est méprise sur la portée de cette garantie et a dénaturé les faits.

Vous pourrez régler l'affaire au fond, la décharge découlant de la cassation prononcée, ayant constaté la privation d'une garantie ayant pu avoir une influence sur la décision de redressement.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 2 avril 2019 et du jugement du tribunal administratif de Grenoble du 14 décembre 2017 en tant qu'il rejette les conclusions de la société Zoomici tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'IS auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010, 2011 et 2012 ;
- à ce que la société soit déchargée de ces cotisations supplémentaires ;
- à ce que l'Etat verse à la société une somme globale de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- et au rejet du surplus des conclusions de la demande de la société devant le tribunal administratif de Grenoble (afférentes aux pénalités, dégrevées avant l'introduction de l'instance).