

N° 426882

Ministre de l'action et des comptes publics c/ Association Sadir

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 22 janvier 2021

Lecture du 5 février 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Domingo, rapporteur public

L'association Soins et Assistance à Domicile pour Insuffisants Respiratoires (Sadir), créée en 2002, a pour objet la prise en charge de personnes présentant des insuffisances respiratoires, la participation à la formation médicale, paramédicale et médico-technique, la recherche médicale et la promotion de l'humanisme en médecine.

Cette association est étroitement liée à la société commerciale SADIR Assistance. Non seulement, le président du conseil d'administration de SADIR Assistance est par ailleurs à la tête de l'association SADIR et les deux entités mènent ensemble des projets de recherche, mais également l'association loue, via une SCI appartenant aux deux entités, des locaux à la société commerciale. C'est de cette activité de location que l'association tire la quasi-totalité de ses revenus, le reste provenant de placements financiers. A raison de cette activité lucrative, l'association est soumise à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206 du code général des impôts.

A l'issue d'une vérification de sa comptabilité portant sur les exercices 2008 à 2010, l'association a fait l'objet de rectifications notamment au titre bénéfice du crédit d'impôt recherche obtenu en 2009 et 2010 et de la déduction des dépenses de personnel concernant la rémunération d'une chercheuse. Par ailleurs, l'administration lui a refusé le crédit d'impôt recherche sollicité au titre des années 2011 et 2012.

L'association a porté ces différends devant le tribunal administratif de Toulouse, qui par un jugement du 26 juillet 2016 a rejeté ses demandes. En appel, la cour administrative d'appel de Bordeaux, par l'arrêt du 15 novembre 2018 contre lequel le ministre se pourvoit en cassation, a déchargé l'association Sadir des rappels d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des années 2009 et 2010 et des pénalités correspondantes et a accordé à l'association la restitution de crédits d'impôt recherche des années 2011 et 2012 (pour des montants respectifs de 38 845 euros et de 81 580 euros).

Le premier moyen du pourvoi, tiré de l'ultra petita, est fondé et doit entraîner une cassation partielle de l'arrêt. Dans le dispositif de l'arrêt la cour a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'IS mis à la charge de l'association en 2009 et 2010 alors qu'une partie

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

seulement de celles-ici étaient en litige, l'association ne contestant pas le redressement fondé sur la remise en cause d'un report de déficit de l'année 2007 et correspondant à un rehaussement de l'ordre de 90 000 euros (pour le caractère partiel de la cassation, v. par exemple, 16 octobre 2017, Ministère des Finances et des Comptes publics contre SAS Horizontal, n°400390).

Reste le litige porté devant les juges du fond.

La CAA a jugé que l'association étant passible de l'IS, elle était également éligible au crédit d'impôt recherche et qu'elle pouvait en l'espèce en bénéficier à raison des dépenses exposées pour les travaux d'une chercheuse dans le domaine de l'insuffisance respiratoire. La cour a ensuite jugé que compte-tenu de la communauté d'intérêts que l'association partage avec la société SADIR, notamment dans le domaine de la recherche, elle pouvait déduire de ses résultats imposables les charges engagées pour l'emploi de cette chercheuse.

Le ministre ne conteste pas que l'association est soumise à l'IS et qu'elle partage une communauté d'intérêts avec la société SADIR, mais il conteste la conclusion que la cour en a tirée pour les deux chefs de redressements.

- En ce qui concerne d'abord le crédit d'impôt recherche, l'article 244 quater B du CGI dispose que « *Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel (...) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année* ».

Une association n'est pas exclue par principe du bénéfice de ces dispositions (v. implicitement 1^{er} octobre 2001, Association Laboratoire d'études et de recherches des emballages métalliques, n° 220683, RJF 2001 n° 1494 ; v. aussi RM G..., n° 59458, JO AN 17 août 2010, p. 9056 et BOI-BIC-RICI-10-10-10-10 n° 20). Toutefois, elle doit en remplir les conditions et le ministre soutient que la cour a commis une erreur de droit en ne recherchant pas si l'association poursuivait une activité industrielle, commerciale ou agricole.

L'article 244 quater B vise les « entreprises industrielles et commerciales » et, depuis la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991, « agricoles ». La notion d'« entreprises industrielles et commerciales ou agricoles » n'est pas univoque. Elle a été généralement comprise comme visant des entreprises exerçant des activités industrielles et commerciales ou agricoles.

Il est vrai cependant, et à rebours de cette interprétation alors dominante, que vous avez, en vous plaçant « à la limite de ce que [votre] pouvoir prétorien d'interprétation des textes peut autoriser » (chron. Y. Bénard citée infra), que l'article 244 quater B devait aussi s'appliquer à des entreprises commerciales en la forme, c'est-à-dire des sociétés commerciales, alors même qu'elles n'exerceraient pas une activité commerciale (10 août 2005, n° 269399, min. c/ SA Agrosem : RJF 12/05 n° 1360, concl. E. Glaser Dr. fisc. 14/06 c. 302 pour une activité agricole avant la LFR pour 1991 et 7 juillet 2006 n° 270899, Sté Cadev, RJF 10/06 n° 1156, chronique Y. Bénard p. 843 s., concl. L. Olléon BDCF 10/06 n° 111, pour une activité non commerciale)¹.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Il en résulte donc que le CIR peut être accordé aux entreprises qui exercent une activité industrielle et commerciale ou agricole ou aux entreprises en la forme commerciale.

La cour, dans l'arrêt attaqué, est allée un cran plus loin et, à notre avis, un cran trop loin, car elle a jugé qu'une association soumise à l'IS est éligible au CIR, alors même qu'en l'espèce cette association n'exerce pas une activité commerciale mais une activité civile. La cour juge en effet que l'association Sadir doit être regardée comme exerçant une activité lucrative et non désintéressée pour l'application de l'article 206-1 du code général des impôts qui caractérise également une activité éligible au crédit d'impôt recherche visé à l'article 244 quater B du même code.

Certes, la cour a préalablement relevé que l'association SADIR partage des liens privilégiés avec la société SADIR, mais elle n'emploie ce critère, conformément à votre jurisprudence (v. par ex. 7 décembre 2016, Association des utilisateurs et distributeurs de l'agrochimie européenne (Audace), n° 389299, aux tables et à la RJF 3/17 n° 218, conclusions Bokdam-Tognetti) que pour caractériser l'activité lucrative de l'association, non pour chercher à qualifier la nature de son activité.

Or, que ce soit par l'activité ou par la forme, la condition tirée du caractère industriel et commercial ou agricole de l'entreprise découle directement de l'article 244 quater B. Elle est nécessairement obligatoire pour pouvoir bénéficier du CIR. En omettant de rechercher si l'association exerce une activité de nature industrielle et commerciale ou agricole, la cour a commis l'erreur de droit de droit soulevée. Son arrêt devra dès lors être annulé à ce titre.

- En ce qui concerne la déduction des frais d'emploi d'une chercheuse en 2009 et 2010, elle ne peut être admise, au titre de l'article 39 du CGI, que pour autant que ces frais sont engagés dans l'intérêt de l'entreprise.

La cour l'a admis, en renvoyant à ce qu'elle venait de constater, à savoir la communauté des intérêts que partagent l'association et la société. Le ministre critique cette appréciation par un moyen d'erreur de qualification juridique des faits qui confine en réalité, tel qu'il est formulé, à l'erreur de droit et qui nous paraît fondé.

Contrairement à ce que fait valoir le ministre, la circonstance que les activités de recherche ne soient pas à l'origine des revenus de l'association, qui proviennent de la location d'un immeuble et de placements financiers, est sans incidence sur la déductibilité des frais liés à la recherche, dès lors que lorsqu'une association exerce une activité lucrative, son résultat imposable à l'IS est calculé au regard de l'ensemble de ses opérations (9 novembre 1990, n° 88226, Codiac : RJF 1/91 n° 36, conclusions J. Arrighi de Casanova Dr. fisc. 11/91 c. 573).

En revanche, ainsi que le fait valoir le ministre, la seule circonstance que l'association SADIR et la société SADIR Assistance avaient des intérêts communs et qu'elles menaient leurs

¹ Comme il a été jugé, avant que la loi ne le confirme, que le CIR s'appliquait à des entreprises exerçant une activité agricole,

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

activités de recherche en collaboration, Mme L..., chercheuse employée par l'association travaillant avec les équipes de recherche de la société, ne permet pas d'établir que les dépenses d'emploi de Mme L... ont été engagées dans l'intérêt de l'association, lequel ne se confond pas avec celui de la société, ni avec les intérêts communs qu'elles partagent (pour l'absence de prise en compte de l'intérêt d'un groupe dans un abandon de créance, v. 1^{er} mars 2004, Sté AS Représentation, n° 237013, RJF 5/04 n° 459, concl. G. Goulard BDCF 5/04 n° 58).

En ne qualifiant pas un intérêt propre de l'association pour admettre la déductibilité des charges, la cour a donc commis l'erreur soulevée par le ministre. L'arrêt pourra également être annulé à ce titre, et, en conséquence de ce qui précède, en totalité.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la cour et au rejet des conclusions présentées par l'Association SADIR au titre des frais d'instance.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.