

N° 438902 – Société Bertrandt France

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 26 novembre 2021

Lecture du 10 décembre 2021

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

Avant les modifications apportées, pour la détermination des crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2008, par l'article 69 de la loi de finances pour 2008, le crédit d'impôt recherche comportait, en vertu du I de l'article 244 quater B du CGI dans sa rédaction alors applicable, deux parts : l'une, dite « part en volume », était égale à 10 % des dépenses de recherche exposées au cours de l'année ; l'autre, appelée « part en accroissement », était égale à 40 % de la différence entre les dépenses de recherche exposées au cours de l'année et la moyenne des dépenses de même nature, revalorisées de la hausse des prix, exposées au cours des deux années précédentes.

Lorsque l'administration, à l'issue d'un contrôle, remet en cause le montant et l'éligibilité de certaines dépenses exposées lors d'une année et rectifie en conséquence le montant du CIR auquel une société avait droit, cette société peut-elle demander qu'il soit tenu compte par l'administration, pour les besoins du calcul de la part en accroissement de ce crédit d'impôt, du caractère inéligible, pour les mêmes motifs, des dépenses de même nature qu'elle avait exposées lors des deux années précédentes, alors même que ces années sont prescrites ?

A cette interrogation, les juridictions du fond ont apporté des réponses divergentes.

Ainsi, la cour administrative d'appel de Nantes a jugé que, si les dispositions de l'article L. 169 du LPF interdisent à l'administration de redresser les résultats des exercices sur lesquels son droit de reprise ne peut plus s'exercer, elles ne font pas obstacle à ce que, pour apprécier le montant du crédit d'impôt recherche auquel une société pouvait prétendre, elle procède à la correction des dépenses éligibles au titre des deux années précédentes servant de référence pour le calcul du CIR (CAA Nantes, 4 décembre 2006, *SA Delta Dore*, n° 04-1271, RJF 6/07 n° 662).

La cour administrative d'appel de Versailles a, quoique de manière plus implicite qu'explicite, jugé l'inverse dans la présente affaire en écartant le moyen par lequel la société Bertrandt France soutenait que les dépenses exposées en 2005 et 2006 relevant des mêmes projets que ceux regardés comme inéligibles par l'administration au titre de 2007 devaient être écartées des dépenses prises en compte pour le calcul de la part en accroissement du CIR de l'année 2007. La cour s'est fondée sur le motif tiré de ce que « *si le montant du crédit d'impôt recherche dû au titre de l'année 2007 est lié aux dépenses éligibles retenues pour*

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.

2005 et 2006, la modification des dépenses éligibles au titre de 2007 ne pouvait avoir comme effet de modifier la moyenne corrigée des dépenses de recherche 2005 et 2006 », ce dont elle a déduit que « la société requérante ne justifie ainsi pas que la moyenne des dépenses éligibles au titre des années 2005 et 2006 se monterait à la somme de 3 213 166 euros et non à la somme retenue par l'administration ».

Toute opération ou écriture passée au cours d'un exercice prescrit n'est pas, de ce seul fait, intouchable ou incontrôlable : il est seulement interdit d'en tirer des conséquences par l'établissement de cotisations d'impôt au titre de cet exercice prescrit.

Ainsi, lorsque sont en cause des déficits reportés, vous jugez de longue date que l'administration est en droit, à l'occasion du contrôle portant sur une année non prescrite, de faire porter son contrôle sur les déficits d'exercices prescrits et d'en remettre en cause le montant, dès lors que ces déficits influencent le résultat de l'exercice non prescrit.

Tel est le cas pour les déficits fonciers¹ (). Tel est également le cas pour les déficits reportables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'impôt sur les sociétés² (v), sans que puisse être opposée à la vérification par l'administration de l'existence et du montant réel du déficit de l'exercice prescrit la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit³. Les rectifications apportées par l'administration aux résultats déficitaires d'exercices prescrits ne sauraient toutefois avoir d'autre effet que de réduire ou de supprimer les reports déficitaires opérés sur des exercices non prescrits : elles ne peuvent conduire à établir des suppléments d'impôt au titre des exercices atteints par la prescription du droit de reprise⁴. Cette jurisprudence s'explique aisément. Le déficit d'une année étant traité, en vertu de l'article 209 du code, comme une charge de l'exercice suivant, l'administration ne fait rien d'autre, en vérifiant l'existence et le montant réel de ce déficit par un contrôle des opérations et des écritures d'un exercice antérieur prescrit, que contrôler la consistance et le bien-fondé de la déduction d'une charge de l'exercice non prescrit.⁵

Autre illustration : avant le rétablissement par le législateur du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, vous jugiez que la règle des corrections symétriques, dans les écritures de bilan des exercices antérieurs où elles se retrouvent, d'erreurs ou omissions entachant les écritures comptables retracées au bilan de clôture d'un exercice non prescrit et entraînant une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de

¹ CE, 20 novembre 1968, *Sieur X*, n° 71753, aux Tables.

² ., pour une jurisprudence ancienne et constante : CE, 20 décembre 1967, n° 70225, p. 514 ; CE, 4 décembre 1974, *Société X*, n° 91384, p. 613, RJF 2/75 n° 53, Dr. fisc. 1975 n° 31 comm. 1079, concl. G. Schmeltz ; CE, 25 juillet 1980, n° 17677, T. pp. 656-657-677, RJF 11/80 n° 854, Dr. fisc. 1980 n° 52 comm. 2661 ; ou encore CE, 20 juillet 1988, n° 51165, RJF 10/88 n°1072.

³ CE, 28 janvier 1976, *min. c/ Société X*, n° 77909, aux Tables, RJF 3/76 n° 118, Dr. fisc. 1976 n° 13 comm. 484.

⁴ CE, Plénière, 27 juillet 1979, *Société X*, n° 11717, p. 344, RJF 11/79 n° 639, Dr. fisc. 1980 n° 27 comm. 1495 ; CE 13 novembre 1987, n°56447, RJF 1/88 n°29 ; Droit fiscal 1988 n°11 comm.536 et 537.

⁵ Par capillarité, l'administration est aussi en droit de contester les déficits constatés durant une période prescrite en vue de démontrer que les résultats des exercices prescrits étant en réalité suffisamment bénéficiaires pour que puissent en être déduites, sans entraîner un déficit, les annuités normales d'amortissement, la déduction, sur un exercice non prescrit, d'amortissements réputés différés en période déficitaire doit être remise en cause : CE, Plénière, 16 janvier 1980, *Société X*, n° 09587, p. 16, RJF 3/80 n° 191.

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.

l'entreprise, s'appliquait alors même que tout ou partie de ces exercices seraient couverts par la prescription (CE, Assemblée, 7 juillet 2004, *Min. c/ SARL Ghesquière Equipement*, n° 230169, p. 310, RJF 2004 n° 1019 avec chronique L. Olléon p. 719, concl. P. Collin BDCF 10/04 n° 124).

Enfin, par une décision du 19 décembre 2008 *Sté Alyzia* (n° 299860, RJF 3/09 n°230, concl P. Collin), après avoir énoncé que l'administration peut, sans méconnaître les règles relatives à la prescription, procéder à la vérification d'éléments ou d'informations relatifs à une année prescrite à la condition qu'à la suite de cette vérification, aucune imposition supplémentaire ne soit établie au titre de cette année, vous avez jugé qu'en conséquence, pour apprécier si une société pouvait bénéficier de la réduction de taxe professionnelle, calculée en fonction de la base d'imposition de l'année précédente, qu'elle sollicitait en application de l'article 1469 A bis du CGI, l'administration était en droit de procéder à la vérification des bases d'imposition que la société avait déclarées au titre de cette année précédente quand bien même celle-ci était atteinte par la prescription, aux fins de déterminer le montant de la réduction d'impôt en retenant les bases de l'année prescrite telles qu'elles auraient dû normalement être calculées par la société.

Il y a lieu selon nous de raisonner pareillement en ce qui concerne la consistance des dépenses de recherche des années précédentes pour le calcul de la part en accroissement du crédit d'impôt recherche, dès lors que la vérification du montant et de la consistance des dépenses servant au calcul de cette part ne conduit pas, alors même qu'elles auraient été exposées en années prescrites, à méconnaître la prescription du droit de reprise faute de déboucher sur aucun supplément d'impôt au titre de celles-ci. Par suite, lorsque l'administration procède à la vérification du CIR en année non prescrite, elle est en droit de procéder, aux fins de déterminer le montant des dépenses de recherche des deux années précédentes à prendre en compte pour le calcul de la part en accroissement de ce crédit d'impôt, à une vérification de la réalité et de la nature de ces dépenses, peu important que ces années aient été atteintes par la prescription.

Certes, à la différence de ces précédents, la correction est ici sollicitée par le contribuable, qui demande qu'il soit tenu compte de ce que le montant des dépenses de recherche des années antérieures tel qu'il aurait dû normalement être calculé par lui doit être réduit par cohérence avec l'exclusion par le service de certaines dépenses de même nature et relevant des mêmes projets du périmètre des dépenses de recherche de l'année contrôlée.

Le ministre s'y oppose en faisant valoir qu'une telle correction reviendrait à faire bénéficier le contribuable d'un double avantage : d'une part, la conservation du bénéfice d'un CIR irrégulièrement majoré de dépenses non éligibles au titre des années prescrites et, d'autre part, une diminution du montant des dépenses de recherche des mêmes années prescrites servant de référence pour le calcul d'une partie du CIR de l'année non prescrite.

Mais outre que l'espèce ne correspond pas à un tel cumul (la société Bertrandt, qui n'a déposé de demande de CIR pour la première fois qu'au titre de 2007, n'avait pas bénéficié du crédit d'impôt au titre des années 2005 et 2006), l'argumentation du ministre ne nous paraît pas pouvoir être suivie.

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.

D'une part, la circonstance que le délai de reprise soit expiré et que le bénéficiaire du CIR demeure conservé à la société alors même qu'elle obtiendrait une correction des dépenses de recherche des années concernées pour le calcul du CIR d'une année quant à elle non atteinte par la prescription, n'est que la conséquence de l'expiration du délai de reprise et de l'inaction de l'administration dans les délais qui lui sont impartis. Elle ne saurait constituer un obstacle à l'établissement du CIR et de l'impôt de l'année N sur une base exacte.

D'autre part, nous voyons dans une telle correction une exigence de cohérence des méthodes et d'homogénéité de la base de calcul du CIR, mais aussi une exigence de légalité et une question de bien-fondé de la rectification par le service du crédit d'impôt.

Nous vous invitons donc à adopter une approche symétrique et à juger que, lorsque l'administration corrige le montant des dépenses de recherche d'une année N pour le calcul de la part en volume comme de la part en accroissement du CIR de cette année, elle ne saurait refuser de tirer les conséquences, sur le montant des dépenses des années précédentes prises en compte pour le calcul de la part en accroissement, de l'analyse qu'elle a conduite sur les dépenses de l'année N, lorsque le montant des dépenses des années précédentes que le contribuable avait initialement prises en compte inclut des dépenses identiques à des dépenses exposées en N et exclues par le service.

Faut-il toutefois réserver le cas de l'erreur délibérée, à l'instar de la limite qu'avait posée, en matière de corrections symétriques des bilans de clôture et d'ouverture, par votre jurisprudence *SARL Ghesquière Equipement* ?

Une telle réserve ne nous semblerait, à la réflexion, guère pertinente pour les corrections qui nous occupent. Si elle se comprend pour les corrections symétriques des bilans d'ouverture et de clôture, pour lesquelles elles dérivent de la théorie – par ailleurs parfois confuse – des erreurs comptables délibérées et de l'opposabilité au contribuable des écritures irrégulières qu'il a délibérément passées pour donner une certaine apparence à son bilan, dès lors que de telles corrections neutraliseraient, si elles étaient mises en œuvre, le pouvoir de rectification du service au titre de l'exercice non prescrit en faisant disparaître toute variation d'actif net, la mécanique à l'œuvre en matière de CIR est très différente.

Peu importe, nous semble-t-il, pour calculer le CIR de N, que la société ait délibérément ou innocemment gonflé la base du CIR des années précédentes en déclarant des dépenses inéligibles ou inexistantes. En effet, il ne s'agit pas, en procédant à la correction demandée par la société, de faire obstacle au pouvoir de reprise du service, pas plus qu'il ne s'agit de donner une prime à un comportement fiscal délibérément déviant qu'aurait pu avoir un contribuable en retenant initialement un montant de dépenses de recherche supérieur à celui qu'il aurait normalement dû prendre en compte. Il s'agit simplement d'appliquer un texte fiscal – l'article 244 quater B du CGI – prescrivant un mode de calcul à partir de données objectives – les dépenses de recherche de l'année N et les dépenses de même nature des années N-1 et N-2. Sa mise en œuvre repose sur le constat objectif, fait en N, de ce que des dépenses de recherche ont été ou non exposées lors des deux années précédentes pour un certain montant et de ce que le montant des dépenses exposées en N est ou non supérieur, et

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.

dans quelle mesure, à ces dépenses de N-1 et N-2. Or pour appliquer ces dispositions, ne sauraient légalement être retenues dans la base du crédit d'impôt que les seules dépenses présentant effectivement le caractère de dépenses de recherche éligibles.

Dans ces conditions, nous vous invitons à accueillir le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'administration n'était pas tenue, pour le calcul de la part en accroissement du CIR 2007, de tirer les conséquences, sur le montant des dépenses de recherche des deux années précédentes, des corrections qu'elle avait apportées aux dépenses identiques de l'année 2007.

Ce moyen n'emportera toutefois qu'une cassation partielle de l'arrêt attaqué, en tant qu'il s'est prononcé sur la part en accroissement du CIR en litige.

L'autre moyen du pourvoi, contestant la régularité de la procédure, ne prospérera pas. En effet, il nous semble, à l'instar de votre précédent *Sté Yprema* du 18 octobre 2017 (n° 398137, RJF 1/18 n° 14, concl. B. Bohnert C 14 ; Dr. fisc. 2018, n° 25, comm. 305, note D. Boucher), impossible de censurer une dénaturation de la cour à avoir souverainement interprété les termes de la proposition de rectification et de la réponse aux observations du contribuable, nonobstant l'usage de certaines formulations malheureuses, comme ne révélant pas que l'administration fiscale se serait crue en situation de compétence liée par la position du ministère de la recherche mais comme indiquant, au contraire, qu'elle avait exercé son pouvoir d'appréciation. Par ailleurs, la cour a souverainement apprécié le caractère suffisamment motivé de la proposition de rectification et de la ROC. Ces appréciations n'étant pas entachées de dénaturation, le moyen d'erreur de droit sera également écarté.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 19 décembre 2019 en tant qu'il statue sur la part en accroissement du crédit d'impôt recherche de l'année 2007 ;
- au renvoi dans cette mesure de l'affaire à la cour ;
- à ce que l'Etat verse à la société Bertrandt France 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.

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.