

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 28 juin 2023

Lecture du 12 juillet 2023

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

1. En vertu du III de l'article 244 quater B du CGI, dans sa rédaction applicable aux années 2013 à 2015 en litige, les « *subventions publiques* » reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt recherche (CIR) sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables ; lorsqu'elles sont remboursables, elles sont ajoutées aux bases de calcul du crédit d'impôt de l'année au cours de laquelle elles sont remboursées à l'organisme qui les a versées.

Par ces dispositions, le législateur n'a pas fait le choix de soustraire de la base de calcul du CIR toutes les aides et subventions perçues par l'entreprise pour ses projets de recherche, et de n'aider par suite que les dépenses non couvertes par d'autres aides ou subventions, mais a décidé de ne déduire de la base du CIR que les seules « *subventions publiques* ».

Quel sens donner à cette notion, en l'absence de définition à l'article 244 quater B du CGI ? Telle est la question soulevée par le pourvoi.

Par l'arrêt attaqué, publié à la RJF 2022 n° 528 et classé en C+, la cour administrative d'appel de Paris a proposé la définition suivante : « *doit être regardée comme constituant une subvention publique, au sens de ces dispositions, toute aide, versée en vue ou en contrepartie d'un projet de recherche, provenant de l'utilisation de ressources perçues à titre obligatoire et sans contrepartie, que ces aides soient versées par une autorité administrative ou un organisme privé investi d'une mission de service public* ». Elle a ainsi croisé deux critères : un critère organique élargi (autorité administrative ou organisme privé chargé d'une mission de service public) et un critère tenant aux fonds à partir desquels la subvention est financée (utilisation de ressources perçues à titre obligatoire et sans contrepartie).

La présente affaire vous offrira l'occasion d'infirmier ou de confirmer cette définition.

Plusieurs approches de la notion de subvention publique au sens de cette disposition peuvent en effet être envisagées.¹

2. Vous pourriez, tout d'abord, concevoir de regarder comme une subvention publique toute subvention répondant à la définition de l'aide d'Etat au sens de l'article 107 du TFUE, c'est-à-dire toute intervention de l'Etat ou au moyen de ressources d'Etat favorisant une ou plusieurs entreprises en accordant un avantage sélectif, susceptible d'affecter les échanges et la concurrence.

Dans votre décision *Société Barney Production* du 15 mars 2023 (n° 452317, aux Tables, RJF 6/23 n° 444, concl. E. de Moustier), vous avez ainsi interprété la notion d'« aides publiques » au sens du VII de l'article 220 sexies du CGI sur le crédit d'impôt pour dépenses de production cinématographique et audiovisuelle comme renvoyant aux aides d'Etat.

Toutefois, ce précédent ne nous semble pas transposable. Outre que la terminologie n'est pas la même (« aides publiques » à l'article 220 sexies, « subventions publiques » à l'article 244 quater B), les dispositions à interpréter poursuivent des finalités très différentes. Ainsi, dans l'affaire *Sté Barney Production*, était en cause un mécanisme de plafonnement du crédit d'impôt ayant pour objectif avoué d'assurer la compatibilité du crédit d'impôt avec la réglementation européenne en matière d'aides d'Etat.

Or les travaux préparatoires de la loi n° 82-116 de finances pour 1983 dont les dispositions de l'article 244 quater B sont issues se bornent à indiquer, sans aucune référence à la réglementation européenne en matière d'aides d'Etat, que la création du CIR, « *procédure nouvelle et puissante d'incitation fiscale est accompagnée de dispositions visant à éviter le cumul avec des aides ou des procédures existantes* » et soulignent qu'il « *est ainsi prévu : a) que les dépenses déjà subventionnées par l'Etat par ailleurs n'entrent pas dans le calcul du crédit d'impôt ; b) que l'amortissement exceptionnel prévu pour les matériels de recherche est supprimé ; c) que le coût budgétaire en 1984 de cette réduction d'impôt sera imputé sur le montant de l'enveloppe du budget de la recherche* » (rapport AN, 21 octobre 1982, n° 1165, p. 66).

S'il nous semblerait délicat de déduire de la mention de l'Etat seul dans ces travaux datant de 1982 que les « subventions publiques » au sens du III de l'article 244 quater B se limiteraient aux seules subventions versées par l'Etat, à l'exclusion notamment de toute autre personne publique, il résulte donc en revanche clairement de ces travaux que ces dispositions n'ont pas pour objet d'assurer la conformité du dispositif avec le droit de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat et que le III de l'article 244 quater B relève d'une simple logique de prévention du cumul du CIR avec d'autres dépenses publiques, dans un but d'efficience budgétaire.

¹ Soulignons que l'exclusion de ces aides des « subventions publiques » au sens de la première phrase du III ne doit pas être confondue avec la problématique, distincte, du traitement des « sommes » reçues par des organismes agréés au titre de la sous-traitance d'opérations de recherche, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt, prévue dans la deuxième phrase du même III.

Lorsque le législateur a entendu, à l'article 244 quater B, introduire des réserves et conditions visant à assurer le respect de la réglementation européenne en matière d'aides d'Etat, il l'a fait expressément, par d'autres dispositions telles celles du II bis de cet article encadrant le bénéfice de certaines fractions du crédit d'impôt ou de certains taux par un renvoi aux règlements de la Commission (UE) n° 1407/2013 du 18 décembre 2013 et (UE) n° 651/2014 du 17 juin 2014.

Ajoutons qu'aligner la notion de subventions publiques au sens du III de l'article 244 quater B sur celle d'aide d'Etat ne garantirait pas l'euro-compatibilité du mécanisme en toute hypothèse, faute de pouvoir prévenir tout dépassement des taux maximaux d'intensité des aides.

Par suite, l'assimilation des subventions publiques aux aides d'Etat au sens de l'article 107 du TFUE sera écartée.

3. Vous pourriez envisager, en deuxième lieu, de définir les subventions publiques comme toutes subventions versées par une personne publique ou privée, dès lors que leur financement provient de l'utilisation de ressources publiques ou de recettes dont la perception est rendue obligatoire par la loi ou le règlement – à l'instar d'impositions, de taxes affectées, de contributions volontaires obligatoires – ou encore de subventions versées par des personnes publiques à la personne privée versante.

Toutefois, dès lors que la personne privée décide de l'emploi des ressources qui lui sont affectées, la seule circonstance que ces ressources proviendraient elles-mêmes de subventions versées par des personnes publiques, de taxes affectées ou de CVO ne nous semble pas conduire à regarder les subventions librement versées par cette personne privée pour un projet de recherche, comme un effort public qui doublerait, au plan de la dépense publique pour la recherche, la dépense fiscale du CIR. Par suite, une telle approche ne nous paraît pas impliquée par la préoccupation ayant justifié l'adoption en 1982 de la disposition en cause.

En outre, le contribuable ne disposant pas nécessairement des moyens de connaître l'origine des ressources de la personne qui lui a versé une subvention, une telle lecture rendrait plus difficile l'accomplissement de ses obligations déclaratives et la détermination du CIR, déjà particulièrement – et suffisamment – complexe.

4. Une troisième option consisterait à recourir à un critère organique élargi. Constituerait une subvention publique toute subvention versée par une personne publique ou par une personne privée chargée d'une mission de service public.

A cet égard, pour l'application de ses dispositions relatives à la transparence financière des bénéficiaires de subventions, la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 sur les droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations (dite loi DCRA) a défini les « subventions » au sens de ses articles 9-1 à 10-1 comme toutes les contributions facultatives décidées par les autorités administratives et les organismes chargés de la gestion d'un service public industriel

et commercial, justifiées par un intérêt général et destinées à la réalisation d'une action, d'un projet d'investissement ou au financement de certaines activités par l'organisme de droit privé bénéficiaire.

Mais outre qu'une telle approche ne serait, là aussi, pas de maniement aisé pour le contribuable comme pour l'administration fiscale, lesquels se trouveraient alors aux prises avec les critères parfois délicats à apprécier de votre jurisprudence de Section *Association du personnel relevant des établissements pour inadaptés* du 22 juillet 2007 (n° 264541, au Recueil), touchant aux prérogatives de puissance publique de la personne privée ayant versé la subvention ou encore à l'intérêt général de son activité, à ses conditions de création, d'organisation ou de fonctionnement, aux obligations imposées ainsi qu'au pouvoir de contrôle par l'administration, une telle approche ne nous semble pas davantage dictée par la finalité particulière de la disposition fiscale seule ici en cause. Nous peinons par exemple à identifier, au regard de cette dernière, ce qui distingue les subventions versées à un projet de recherche par des sociétés anonymes à partir de leur budget propre selon qu'elles sont ou non délégataires de service public.

Or croiser, à l'instar de la cour administrative d'appel de Paris, un tel critère organique élargi avec le critère tenant à l'utilisation de ressources perçues à titre obligatoire et sans contrepartie, écarté précédemment, ne nous séduit guère. Outre qu'elle ne ferait qu'accroître encore la complexité d'analyse, elle conduirait à réduire la base du CIR de dépenses dont nous hésiterions à dire, pour les motifs indiqués à l'instant, qu'elles auraient déjà fait l'objet d'un effort « public ».

5. A rebours de ces lectures larges, demeurerait une dernière option, la plus basique et littérale, que nous vous proposons par défaut après avoir écarté les approches sophistiquées évoquées plus haut : définir les subventions publiques au sens du III de l'article 244 quater B du CGI comme les subventions versées par des personnes morales de droit public. Seraient donc incluses les subventions versées par l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics. Sans doute faudrait-il également attirer dans le champ des subventions publiques celles versées par des personnes privées pour le compte de personnes publiques, dans des conditions qui caractériseraient une relation de mandat, voire celles versées par de purs et simples faux-nez de la personne publique, à l'instar d'associations transparentes car créées à l'initiative d'une personne publique qui en contrôle l'organisation et le fonctionnement et leur procure l'essentiel de leurs ressources.

En revanche, face à la difficulté de définir des seuils de contrôle du capital ou des critères précis et incontestables de fléchage et de redistribution d'aides publiques pertinents, les subventions versées par des sociétés qui, sans être transparentes, seraient contrôlées par des personnes publiques (à l'instar de sociétés anonymes à capitaux publics), ou versées par des personnes privées qui, sans agir comme mandataires, se seraient vu expressément confier une mission spécifique d'octroi d'aides à la recherche pour laquelle elles bénéficieraient de financements publics, ne seraient donc pas incluses dans le périmètre des subventions publiques au sens du III de l'article 244 quater B en l'absence de disposition expresse en ce sens.

Au final, nous vous proposons donc d'en rester à un critère organique pur. Pour n'être pas entièrement satisfaisante, une telle solution présente au moins l'avantage de la simplicité d'application et celui de la conformité à l'objectif poursuivi, consistant à prévenir le cumul du CIR avec des aides à la recherche grevant par ailleurs déjà le budget de l'Etat ou des autres collectivités publiques. Si le législateur entend adopter une focale plus vaste, il lui sera loisible, soit d'adopter expressément une définition élargie des subventions publiques au sens du III de l'article 244 quater B, soit d'ajouter à celles-ci les subventions versées par des organismes précisément identifiés – à l'instar de BPIFrance ou des entités qui bénéficiaient, au d du II du même article, du mécanisme de doublement des dépenses de sous-traitance au profit de certains organismes de recherche publics ou assimilés (établissements privés d'enseignement supérieur, fondations, certaines associations, ou encore instituts techniques).

6. En l'espèce, l'institut technologique Forêt Cellulose Bois – Construction Ameublement (FCBA), organisme privé chargé d'une mission de service public en qualité de centre technique industriel en charge des secteurs de la forêt, du bois, de la cellulose et de l'ameublement et qui a pour mission de promouvoir le progrès technique et de participer à l'amélioration du rendement et à la garantie de la qualité du bois dans l'industrie, a sollicité le bénéfice du crédit d'impôt recherche au titre des années 2013 à 2015 à raison de dépenses engagées pour divers projets, et déposé des déclarations rectificatives pour ces années. Le litige a été porté devant le TA de Melun, puis la CAA de Paris. Vous n'avez admis les conclusions du pourvoi dirigées contre l'arrêt rendu par cette cour qu'en tant qu'il a refusé l'inclusion des aides versées par l'interprofession nationale France Bois Forêt dans l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'institut requérant.

Dès lors qu'est recevable à former une intervention, devant le juge du fond comme devant le juge de cassation, toute personne qui justifie d'un intérêt suffisant eu égard à la nature et à l'objet du litige (cf., pour l'intervention d'un syndicat professionnel devant le juge de l'impôt, CE, 23 novembre 2015, *min. c/ SAS Sara résidences de tourisme*, n° 377390, T. pp. 626-815, RJF 2/16 n° 149, concl. F. Aladjidi C149), vous admettez, au vu de l'objet du litige, les interventions présentées collectivement par des centres techniques industriels bénéficiant de subventions versées par des interprofessions financées par des CVO et dont le calcul du CIR soulève la même question, ainsi que par des interprofessions dont certaines réalisent elles-mêmes des opérations de recherche bénéficiant du CIR.

Si vous suivez l'analyse que nous vous avons proposée, vous constaterez que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que doit être regardée comme constituant une subvention publique au sens du III de l'article 244 quater B, toute aide octroyée en vue ou en contrepartie d'un projet de recherche, provenant de l'utilisation de ressources perçues à titre obligatoire et sans contrepartie, versées par une autorité administrative ou un organisme privé investi d'une mission de service public.

7. Vous pourrez régler l'affaire dans cette mesure et constater que c'est à tort que les dépenses éligibles au CIR ont été réduites du montant des subventions reçues de FBF. En effet, France Bois Forêt (FBF) est une personne privée, association régie par la loi du 1^{er} juillet 1901,

reconnue en qualité d'organisation interprofessionnelle au sens de l'article L. 632-1 du code rural pour les produits forestiers et dérivés du bois. Ajoutons qu'elle ne constitue pas un faux-nez d'une personne publique et n'agit pas, en versant les subventions en litige, comme mandataire de l'Etat. Par suite, les subventions qu'elle a versés au centre technique industriel requérant ne constituent pas des subventions publiques au sens du III de l'article 244 quater B du code.

Relevons qu'à supposer même que vous élargissiez le champ des subventions publiques aux subventions versées par des personnes privées chargées d'une mission de service public ou provenant de l'utilisation de ressources publiques, les aides en cause n'entreraient selon nous pas davantage dans leur périmètre, FBF n'apparaissant pas chargé d'une mission de service public et les CVO ne constituant pas des ressources d'Etat.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'admission des interventions;
- à l'annulation de l'arrêt du 18 février 2022 de la cour administrative d'appel de Paris en tant qu'il statue sur les aides versées par l'interprofession nationale FBF ;
- à ce que l'Etat accorde à l'institut requérant le CIR afférent aux années 2013 et 2014 correspondant à la réintégration dans la base de ce crédit des sommes versées par FBF et qui en avaient été à tort soustraites ;
- à ce que le jugement du 11 avril 2019 du TA de Melun soit réformé dans cette mesure ;
- et à ce que l'Etat verse à l'institut FCBA, pour l'ensemble de la procédure, 4 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.