

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

Cette affaire pose deux intéressantes, et très différentes, questions relatives au traitement fiscal des dépenses de recherche, pour le bénéfice du crédit d'impôt recherche en cas de sous-traitance, d'une part (art. 244 *quater* B du CGI), et pour l'option entre activation ou déduction des dépenses, d'autre part (art. 236 du CGI).

La société CAP 2020 a développé une offre de services innovants permettant aux agriculteurs de disposer d'informations météorologiques de précision, à l'échelle de la parcelle agricole, et qui s'appuient sur des techniques de modélisation atmosphérique et d'analyse spatiale des données. Dans le cadre d'un appel à projets lancé par le Centre national d'études spatial (CNES), elle a proposé un projet baptisé « Agri-GNSS », destiné à améliorer les services existants en utilisant comme source de données la mesure de la vapeur d'eau des basses couches de l'atmosphère par le Système mondial de navigation par satellite¹. Le dossier repose sur un partenariat opérationnel avec quatre acteurs de recherche et développement, le Laboratoire de Météorologie Physique de Clermont Ferrand (LaMP), la société Numtech, l'Institut Supérieur d'Électronique de Paris (ISEP) et l'INRA d'Avignon, la société Cap 2020 agissant comme le porteur du projet.

Ce projet a été retenu par le CNES et un contrat de marché a été passé le 6 mai 2011 entre le CNES et la société Cap 2020, désignée comme « titulaire » du marché, les quatre autres opérateurs, non signataires, étant désignés alternativement comme des « partenaires » ou comme des « sous-traitants ». L'acte d'engagement prévoit l'allotissement, avec un financement par le CNES à hauteur de 47,5% des dépenses, le solde étant pris en charge par les acteurs du projet, selon une clé de répartition définie dans l'acte. Le contrat prévoit, au titre des modalités de paiement, un règlement direct par le CNES des cinq opérateurs, pour les sommes correspondant aux lots incombant à chacun.

Les cinq organismes ont ensuite signé, le 26 décembre 2011, un accord de consortium pour définir les modalités d'exécution du projet et les règles de dévolution de la propriété intellectuelle des connaissances nouvelles qu'il devait générer. Cet accord, qui désigne la

¹ Global Navigation Satellite System (GNSS).

société Cap 2020 comme « coordinateur » du projet, ne fait pas mention de sous-traitance, et renvoie au marché conclu avec le CNES pour ce qui concerne les modalités financières.

La société Cap 2020 a bénéficié du crédit d'impôt recherche à raison des dépenses exposées en 2011 et 2012 pour ce projet, aussi bien s'agissant des travaux qu'elle a elle-même effectués que des travaux facturés au CNES qui ont été réalisés par les quatre autres membres du consortium, qu'elle a regardés comme des dépenses de sous-traitance. Par ailleurs, elle a comptabilisé ces sommes facturées au CNES comme des charges déductibles de ses résultats imposables à l'IS.

L'administration fiscale a toutefois considéré que la société Cap 2020 ne pouvait bénéficier du CIR à raison des dépenses de recherche des autres membres du consortium, qu'elle n'avait pas elle-même exposées. Elle a par ailleurs estimé que les sommes correspondantes auraient dû être inscrites à l'actif du bilan.

La société, qui a contesté, sans succès, les impositions supplémentaires qui ont résulté de ce contrôle devant le tribunal administratif de Versailles, puis devant la cour administrative d'appel du même lieu, vous demande d'annuler l'arrêt de cette cour.

1. Commençons par l'examen du litige relatif au crédit d'impôt recherche.

Rappelons que les dépenses éligibles à ce crédit d'impôt comprennent non seulement les dépenses directement réalisées au sein de l'entreprise, mais également celles qu'elle externalise auprès de tiers, pourvu que ceux-ci entrent dans la catégorie des organismes de recherche publics mentionnés au d du II de l'article 244 *quater* B du CGI ou dans celle des organismes de recherche ou experts privés agréés par le ministre chargé de la recherche, mentionnés au *d bis* du même article. Dans ce cas, les sommes reçues par ces organismes sont déduites des bases de calcul de leur propre crédit d'impôt afin d'éviter que les dépenses correspondantes n'ouvrent droit à un double crédit d'impôt dans le chef du donneur d'ordre et de son sous-traitant (III de l'article 244 *quater* B).

Votre jurisprudence, abondante à ce sujet, suit la logique incitative du dispositif du CIR, dont le bénéfice doit revenir, selon les termes de votre décision *Lunalogic*, aux entreprises qui sont à l'initiative des opérations de recherche et qui en supportent le coût.

Par une décision *Société Lunalogic* du 5 mars 2018 (n° 416836, à la RJF 6/18 n° 663), précisée par une décision *Société Takima* du 9 septembre 2020 (n° 440523, aux tables et à la RJF 12/20 n° 979), vous avez jugé que les sommes reçues par les organismes privés agréés pour la réalisation d'opérations de recherche qui leur sont confiées par des entreprises entrant elles-mêmes dans le champ des bénéficiaires du CIR, constituent, pour ces entreprises donneuses d'ordre, des dépenses éligibles à ce crédit. Symétriquement, les organismes de recherche sous-traitants ne peuvent inclure les dépenses exposées pour réaliser de telles opérations dans la base de calcul de leur propre crédit d'impôt recherche².

² Alors même, selon la décision *Lunalogic*, que le donneur d'ordre n'aurait pas pris en compte ces dépenses pour le calcul de son propre CIR, par l'effet des règles légales de plafonnement ou d'une renonciation volontaire.

A l'inverse, lorsqu'un organisme de recherche agréé engage des dépenses de recherche pour son propre compte, il peut les inclure dans la base de calcul de son crédit d'impôt si elles satisfont aux exigences posées par l'article 244 *quater* B, y compris dans l'hypothèse où elles sont suscitées par l'exécution de prestations pour le compte d'un tiers dont l'objet ne porte pas sur la réalisation d'opérations de recherche, et qui n'ouvre donc pas droit, pour ce tiers, au crédit d'impôt (18 juin 2021, Société Sopra Steria Group, n° 433319, aux tables et à la RJF 10/21 n° 904).

Vous avez par ailleurs inclus, parmi les dépenses éligibles au crédit d'impôt pour le donneur d'ordre, toutes celles qui correspondent aux prestations externalisées nécessaires à la réalisation d'opérations de recherche menées par le donneur d'ordres, quand bien même ces prestations sous-traitées, prises isolément, ne constitueraient pas des opérations de recherche (22 juillet 2020, Fédération nationale des agriculteurs multiplicateurs de semences, n° 428127, aux tables et à la RJF 11/20 n° 871).

La question posée par le présent litige se situe en amont, et porte sur l'identification des dépenses exposées par un donneur d'ordre éligible au crédit d'impôt, dans le contexte d'une opération de recherche menée par ce donneur d'ordre en exécution d'un marché public, et faisant intervenir des entreprises tierces.

En l'occurrence, la cour a relevé que, pour l'exécution du marché conclu avec le CNES, la société Cap 2020 avait « confié » la réalisation de certaines opérations de recherche aux quatre autres membres du consortium. Elle a ensuite constaté que les prestations réalisées par ces organismes, d'un montant de 525.148 euros, avaient été prises en charge directement par le CNES à hauteur de 247.806 euros, le solde ayant été assumé par ces organismes eux-mêmes. Et elle en a déduit que la société Cap 2020 n'avait exposé aucune dépense afférente aux opérations de recherche réalisées par ces organismes, de sorte qu'elles ne pouvaient être incluses dans son propre crédit d'impôt, sans qu'ait d'incidence la circonstance qu'elle était la seule titulaire du marché et qu'elle avait comptabilisé ces dépenses comme des charges.

Si l'on comprend bien ces motifs, dont la lecture n'est pas facilitée par leur caractère globalisant, alors que la rectification portait sur les seules dépenses réglées par le CNES, la cour a regardé les sommes en cause comme des dépenses de recherche externalisées par la société Cap 2020, mais elle en a refusé la déduction au seul motif que les sous-traitants avaient été payés directement par la personne publique signataire du marché.

A l'appui de son pourvoi, la société soulève un moyen d'erreur de droit que nous pensons fondé.

En effet, le fait qu'une dépense soit directement réglée par l'acheteur public au sous-traitant ne fait pas obstacle à son éligibilité au crédit d'impôt recherche dans le chef du donneur d'ordres, pourvu que ce règlement soit effectué au nom et pour le compte du titulaire du marché.

Comme le souligne la société, le paiement direct constitue la modalité de paiement habituelle des sous-traitants de titulaires de marchés publics. Elle est même obligatoire, s'agissant des contrats qui relèvent du code de la commande publique (art. L. 2193-10 du CCP) ou de la loi

du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance (article 6). Les textes prévoient que le titulaire du marché, à qui le sous-traitant doit adresser les demandes de paiement assorties des pièces justificatives des dépenses, peut accepter ou refuser ces dépenses sur notification à l'acheteur public³. La solution de la cour, si elle était validée, conduirait ainsi à exclusion du crédit d'impôt recherche l'ensemble des dépenses des entreprises ayant recours à la sous-traitance pour l'exécution du marché.

Les dépenses en cause constituent bien un coût supporté par le donneur d'ordre, quand bien même elles ne donnent lieu à aucun mouvement de trésorerie du donneur d'ordre vers le sous-traitant. En pratique, et ainsi qu'il ressort d'un avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes émis à la demande de la société requérante, ce type de dépenses doit donner lieu, pour le titulaire, à une comptabilisation du montant total du marché en produits, à une comptabilisation en charges des dépenses de sous-traitance facturées dans le cadre du marché et, en conséquence du paiement direct, par une écriture soldant le compte fournisseur du sous-traitant par le crédit du compte client de l'acheteur public.

Nous vous proposons donc d'annuler l'arrêt de la cour sur ce premier chef de rectification. Vous devrez lui renvoyer l'affaire, dont le règlement ne découle pas automatiquement de la cassation prononcée. Celui-ci dépend, en effet, du point de savoir si les dépenses en cause ont, ou non, été réalisées par les cosignataires de l'accord de consortium pour le compte de la société Cap 2020 ou si, à l'inverse, les cinq opérateurs sont intervenus en tant que partenaires égaux pour l'exécution du marché en procédant aux travaux de recherche chacun pour leur propre compte. Si la cour semble avoir tenu pour acquis l'existence d'une sous-traitance, les documents contractuels versés au dossier, qui prévoient, notamment, que chaque organisme conserve la propriété intellectuelle, individuelle ou conjointe selon le cas, des résultats de la recherche, ne sont pas aussi clairs.

2. Poursuivons par l'examen du litige relatif à l'option entre activation et déduction des dépenses de recherche.

Le cadre juridique, moins familier, est celui de l'article 236 du CGI, qui permet à l'entreprise, pour l'établissement de l'IR ou de l'IS, de choisir entre l'immobilisation des dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche scientifique ou technique ou leur déduction immédiate des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées.

C'est la loi du 9 juillet 1984 sur le développement de l'initiative économique⁴ qui a ouvert cette option fiscale entre immobilisation et déduction, alors que le texte antérieur imposait la déduction en charges. Le législateur avait entendu harmoniser la règle fiscale avec la règle comptable, ainsi que le précisent les travaux parlementaires⁵.

Sur le plan comptable, en effet, l'article R. 123-186 du code de commerce autorise l'inscription des frais de développement à l'actif du bilan, à la condition que ceux-ci se

³ Articles R. 2193-10 et s. du CCP ; article 8 de la loi du 31 décembre 1975.

⁴ Loi n° 84-578.

⁵ Rapport n° 2068 de M. Bèche, au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale ; rapport n° 373 de M. Blin, au nom de la commission des finances du Sénat.

rappellent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale. Les dépenses concernées correspondent à celles qui sont exposées au cours de la phase, aval, de développement du projet, tels que la conception de tests ou de prototypes, par opposition aux dépenses de recherche exposées très en amont du processus de production ou de commercialisation, telles que les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances⁶. L'article 212-3 du PCG précise les critères à respecter pour enregistrer les frais de développement à l'actif, ce mode de comptabilisation étant considéré comme la méthode de référence⁷.

En vertu du principe de permanence des méthodes comptables, qui interdit aux entreprises, sauf changement exceptionnel de leur situation, de modifier les méthodes de présentation de leurs comptes annuels d'une année sur l'autre (art. L. 123-17 du code de commerce ; article 121-5 du PCG), une société, ayant déjà opté, sur le plan comptable, entre l'activation ou la déduction des frais de développement à l'occasion d'un premier projet remplissant les conditions prévues pour exercer ce choix, est tenue de continuer à appliquer la même méthode pour les projets suivants qui remplissent les mêmes conditions.

Le choix comptable exercé par l'entreprise, qui constitue une décision de gestion⁸, commande le sort fiscal des sommes en cause, pour l'application des dispositions de l'article 236 du CGI.

Vous savez, en effet, que lorsque le mode de comptabilisation d'une opération s'impose à l'entreprise en application des règles comptables, son traitement fiscal s'aligne sur le droit comptable, pour autant qu'aucune règle du droit fiscal ne s'y oppose (plén. 23 décembre 2013, min. c/ SAS Foncière du Rond-Point n° 346018, au rec. et à la RJF 3/14 n° 218). Cette convergence joue en présence d'une option comptable. Elle s'applique tant dans le cas où la loi fiscale ne prévoit pas de règle spécifique incompatible avec l'option comptable (13 juillet 2011, min. c/ SA GH Mumm & Cie, n° 311844, aux tables, RJF 11/11 n° 1130 et 20 juin 2016, SA Gecina, n° 361832, aux tables, RJF 8-9/16 n° 804 s'agissant de la comptabilisation des primes de remboursement attachées à des obligations convertibles ; 17 juin 2015, SA Banque BIA, n° 369076, aux tables, RJF 10/15 n° 767, s'agissant de la comptabilisation de

⁶ Sur la distinction entre les deux types de dépenses, v. l'avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, point 3.3.1.

⁷ Ces critères sont les suivants :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la capacité de l'immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,
- la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

⁸ Sur la qualification de décision de gestion des décisions traduisant l'exercice d'une faculté juridique d'option, telle qu'un choix ouvert entre plusieurs modes de traitement comptable : 25 mars 2013, Sté Merlett France, n° 355035, aux tables, RJF 6/13 n° 589.

parts sociales comme titres de placement ou d'investissement) que dans le cas où la loi prévoit expressément une option alignée sur l'option comptable.

Vous avez rencontré cette dernière hypothèse dans l'affaire *Société Cofiroute* (9 juin 2020, n° 416739, RJF 8-9/20 n° 674) à propos du traitement des coûts d'emprunt engagés pour l'acquisition ou la production d'une immobilisation, pour lequel la loi fiscale (art. 38 *quinquies* de l'annexe III du CGI) s'est alignée, depuis 2005, sur la règle comptable (art. 321-5 du PCG), en ouvrant aux entreprises la faculté d'opter entre l'activation ou la déduction en charges. Vous avez jugé que l'entreprise exerçant une option comptable était tenue, dès lors que celle-ci est compatible avec la loi fiscale, d'en tirer les conséquences pour la détermination de son résultat fiscal (pt 5 de la décision).

Qu'en est-il en l'espèce ?

Comme l'a constaté la cour, la société Cap 2020 avait exercé l'option comptable pour l'activation de ses frais de développement, à l'occasion d'un premier projet, baptisé MCube, en 2010. Elle était donc tenue, en vertu de cette décision de gestion et du principe de permanence des méthodes comptables, d'immobiliser, comptablement comme fiscalement, tous les frais de développement postérieurs répondant aux critères fixés par l'article R. 123-186 du code de commerce et l'article 212-3 du PCG, c'est-à-dire les dépenses se rapportant à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale.

Encore fallait-il pouvoir constater, s'agissant des dépenses afférentes au projet Agri-GNSS, que ces conditions étaient remplies.

Et c'est ici que les choses se corsent. En effet, la société Cap 2020 a comptabilisé en charges, à hauteur de 60 000 euros au titre de l'exercice clos en 2011 et de 126 500 euros en 2012, les dépenses regardées comme de sous-traitance que nous avons évoquées tout à l'heure. Mais, de manière apparemment contradictoire, elle a inscrit à l'actif de son bilan, dans un compte de production, ses propres travaux, à hauteur de 6 066 euros en 2011 et de 5 578 euros en 2012.

L'administration fiscale a estimé que l'ensemble des dépenses afférentes au projet Agri-GNSS devaient recevoir un traitement comptable et fiscal homogène, et que l'ensemble de ces dépenses devaient être activées, compte tenu des perspectives de réussite technique du projet. La société Cap 2020 a, pour sa part, fait valoir que le projet Agri-GNSS était, en 2011 et 2012, dans une phase de recherche, en amont de toute perspective de commercialisation, ce qui devait conduire à une inscription en charges et, par ailleurs, que les travaux internes ayant fait l'objet d'une activation correspondaient aux heures de travail effectuées pour concevoir des logiciels susceptibles d'être utilisés et affectés à d'autres projets en dehors du projet Agri-GNSS.

Pour valider la rectification, la cour a énoncé que la société avait activé les dépenses de développement exposées dans trois projets de recherche, dont Agri-GNSS, ce qui constituait une décision de gestion faisant obstacle à ce qu'elle inscrive en charges les dépenses de sous-traitance. Elle a ensuite énoncé que la société ne critiquait pas ce motif exposé en défense mais se bornait à soutenir que ces dépenses ne remplissaient pas les critères permettant leur immobilisation dès lors qu'elle n'avait procédé à la conception d'aucun outil ou prototype

permettant une production commerciale dans des conditions économiques viables. Et la cour a qualifié le moyen d'inopérant.

De ces motifs, qui ne sont pas limpides et, même si cela n'est pas dénoncé par le pourvoi, qui ne sont pas fidèles aux écritures d'appel, nous comprenons que la cour s'est uniquement fondée sur le fait que la société Cap 2020 avait, dans le passé, immobilisé des frais de développement afférents à d'autres projets, et que les dépenses d'un même projet ne pouvaient recevoir de traitement comptable et fiscal différencié.

Cette interdiction d'un traitement différencié, dépense par dépense, au sein d'un même projet reprend la solution dégagée par la cour administrative d'appel de Paris dans un arrêt du 18 février 2005, *Société Agorus* qui avait censuré la comptabilisation différente de la quote-part de frais généraux et des charges salariales liées à une même opération de recherche (n° 01PA3090, RJF 6/05, n° 532). Cette solution nous paraît justifiée. Elle se conforme, en effet, à la règle comptable qui impose la cohérence des méthodes de présentation des comptes. Nous y apporterons seulement une nuance, en ce que le droit comptable n'exclut pas la distinction de plusieurs phases au sein d'un même projet, ce qui correspond à une distinction dans le temps, mais non par nature de dépenses. Selon l'article 212-3 du PCG, les dépenses engagées durant la phase de recherche préalable à la phase de développement doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure. Et il précise que si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite les dépenses au titre de ce projet comme si elles étaient encourues uniquement lors de la phase de recherche.

Il n'en demeure pas moins qu'il manque un maillon essentiel dans le raisonnement de la cour, puisqu'elle ne pouvait se fonder sur le seul exercice de l'option comptable pour l'activation des frais de développement, sans vérifier si le projet Agri-GNSS répondait effectivement aux critères lui permettant d'entrer dans le champ de cette option. Elle ne pouvait pas, sur ce point, opposer, par principe et sans que l'administration n'ait invoqué une erreur comptable délibérée, le mode d'enregistrement des dépenses de travaux internes de conception de logiciel, sans vérifier si ces dépenses se rapportaient effectivement au projet Agri-GNSS ou si elles en étaient détachables, comme le soutenait la société. L'arrêt est ainsi, incontestablement, entaché d'une erreur de droit.

Il est vrai que le pourvoi consacre ses plus longs développements à la critique de la jurisprudence *Agorus*, dont nous vous avons dit qu'elle nous paraissait justifiée. Mais il reprend, également sous l'étendard de l'erreur de droit, l'argumentation d'appel tenant à l'impossibilité d'immobiliser les dépenses en litige, sur le plan comptable, et quant à la spécificité des dépenses de conception du logiciel, ayant vocation à être utilisées pour d'autres projets. Nous pensons donc, sans qu'il y ait lieu de retenir une lecture trop restrictive du pourvoi, qu'il vous est permis de saisir en cassation l'erreur de droit que nous avons identifiée.

La censure que nous vous proposons sur ce second chef de rectification appelle, comme pour le premier, auquel il est d'ailleurs lié, un renvoi de l'affaire à la cour afin que celle-ci

examine, concrètement, si les dépenses du projet Agri-GNSS répondent, ou non, aux critères d'immobilisation prévus par le droit comptable.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de l'affaire à la cour.