

I. Crédit d'impôt recherche : éligibilité, calcul et remboursement

TA Cergy-Pontoise, 13 mars 2023, n°19141374, *SAS Extia* ; CAA Lyon, 21 sept. 2023 n°21LY03203 ; TA Montpellier, 3 juil. 2023, n°2103911

En principe, en matière de crédit d'impôt recherche, seule l'entreprise qui expose les dépenses de recherche est bénéficiaire du CIR, qu'elle effectue ces opérations de recherche pour son compte ou pour le compte d'un donneur d'ordre (CGI, art. 244 quater B). Par exception, dès lors qu'un organisme extérieur disposant d'un agrément se voit confier des opérations de recherche, les dépenses exposées pour ces dernières entrent, dans certaines limites, dans l'assiette du CIR du donneur d'ordre et sont déduites de l'assiette de son propre CIR (CGI, art. 244 quater B, II, d ter).

Ainsi, le bénéfice du CIR ne peut pas être refusé à une société non agréée au motif que cette dernière ne s'exposerait à aucun risque et ne réaliserait que de la simple mise à disposition de personnel, alors qu'il résulte de contrats et factures que la société a exercé des missions de sous-traitance pour des projets dont elle a assumé le risque, et qui ne peuvent être assimilées à de simples missions de mise à disposition de personnel (**TA Cergy-Pontoise, 13 mars 2023 n°19141374, SAS Extia**).

Par ailleurs, il a été jugé qu'une subvention publique accordée à raison d'une opération ouvrant droit au CIR doit être entièrement déduite de la base de calcul du CIR, même si toutes les dépenses exposées dans le cadre de cette opération ne sont pas éligibles au crédit d'impôt (**CAA Lyon, 21 sept. 2023 n°21LY03203**). Dès lors, ces subventions publiques doivent être déduites en totalité des bases de calcul du CIR au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été versées.

Enfin, il est rappelé que les PME peuvent bénéficier sur demande d'un remboursement immédiat de CIR (CGI, art. 199 ter B, II). Cette demande de remboursement immédiat présente le caractère d'une réclamation au sens de l'article L 190 du LPF, qui prévoit un délai de réclamation de trois ans, dont le point de départ est la naissance du droit à remboursement immédiat de la fraction due au CIR. En l'espèce, une PME n'avait pas demandé le remboursement immédiat et avait sollicité celui-ci au terme du délai de droit commun de trois ans, en l'absence d'imputation sur l'IS de l'année et des trois années ultérieures. Le tribunal (**TA Montpellier, 3 juil. 2023, n°2103911**) a jugé que la seule expiration du délai de trois ans n'a pas pu constituer un évènement ouvrant à la société un nouveau délai de réclamation, et qu'elle ne pouvait solliciter le remboursement intégral de son crédit d'impôt en se prévalant du délai de « droit commun » prévu par l'article 199 ter B du CGI.

Le CIR mérite toute l'attention, que ce soit pour son champ, son calcul et son utilisation.

II. De la déductibilité des rémunérations indirectes des mandataires sociaux

CE 4 oct. 2023, 9e et 10e chambres réunies, n°466887, *Sté Collectivision*

Pour rappel, une charge n'est déductible que dans le cadre d'une gestion normale ; dans le cas contraire, une telle opération peut être qualifiée d'acte anormal de gestion.

Dans cette affaire, la société *Collectivision* avait déduit en 2013 des honoraires versés à la société *Sonely* au titre de prestations de management réalisées par un dirigeant commun, étant précisé que ce dirigeant exerçait les fonctions de gérant de la société *Collectivision* et de co-gérant de la société *Sonely*. La société *Collectivision* avait ensuite subi un redressement d'impôt sur les sociétés au titre de cette déduction, au motif que les versements relevaient d'une gestion anormale.

La Cour administrative d'appel de Marseille avait confirmé le redressement en observant que les prestations réalisées par la société *Sonely* ne relevaient pas de fonctions techniques mais de fonctions inhérentes à celles d'un gérant de SARL. Par conséquent, selon la Cour, la société *Sonely* n'avait fourni aucune prestation de service distincte des activités que le dirigeant devait déployer dans le cadre normal de ses fonctions de gérant de la société *Collectivision*.

Le Conseil d'Etat censure cet arrêt en jugeant que n'était pas nécessairement constitutive d'un acte anormal de gestion la conclusion par une société A d'une convention avec une autre société B pour la réalisation, par le dirigeant de la société A, des fonctions de direction qui lui sont en principe dévolues.

Selon le Conseil d'Etat, cette société avait valablement établi que par le versement des honoraires correspondant à ces prestations, ses organes sociaux compétents entendaient rémunérer indirectement le gérant ; par conséquent, ce versement n'était pas dépourvu de contrepartie pour la société, le choix d'un mode de rémunération indirecte ne caractérisant pas en lui-même un appauvrissement à des fins étrangères à son intérêt.

La décision ajoute que l'absence de versement, par une société, d'une rémunération à son dirigeant au cours d'un exercice ne constitue pas une décision de gestion faisant obstacle à la rémunération de ce même dirigeant, sur décision des organes sociaux compétents, au cours d'un exercice postérieur, le cas échéant à titre rétroactif, ou au cours du même exercice, par l'intermédiaire d'une autre société.

Cette décision vient contredire la jurisprudence antérieure, issue de cours administratives d'appel, selon laquelle ne pouvait être regardé comme relevant d'une gestion normale le fait pour une filiale de verser à sa société mère des honoraires au titre de prestations de direction exercées par un dirigeant commun, dès lors que ces prestations ne pouvaient être distinctes des responsabilités de l'intéressé en qualité de dirigeant de la filiale. A noter que la CAA de Nancy avait à cette occasion rejeté le moyen tiré de ce que le dirigeant ne tirait aucun revenu de la filiale, dans la mesure où cette circonstance relevait d'une décision de gestion qui lui était opposable (CAA Nancy, 9 oct. 2003, 98NC02182, *Gamlor* ; dans le même sens : CAA Paris, 10 oct. 2018, n°17PA02373, *Sté Fidecllic* ; CAA Paris, 6 nov. 2019, 18PA02628, *Sté Self Media*, CAA Paris, 22 mars 2023, n°21A04911, *Sté Media 6*).

Toutefois, comme l'a rappelé la rapporteure publique dans ses conclusions, des interrogations demeurent, par exemple sur les conséquences qui pourraient être tirées en matière de cotisations sociales.

III. De la déductibilité des sanctions : la double peine

Conseil d'Etat, 3e, 8e, 9e et 10e chambres réunies, 8 déc. 2023, n°458968, *Sté Alder Paris Holdings*

Pour rappel, au terme de l'article 39-2 du CGI, ne sont pas admises en déduction les sanctions pécuniaires et les pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales. Ce texte s'applique donc aux sanctions pénales et administratives prononcées par une autorité administrative indépendante.

Selon la doctrine administrative, ces dispositions doivent a priori également s'appliquer aux sanctions prononcées par une juridiction étrangère au titre d'une activité exercée en France (BOI-BIC-CHG-60-20-20).

Le contexte général de l'affaire doit être compris au regard des règles de droit de la responsabilité civile des Etats-Unis, qui prévoient la possibilité de verser à la victime des *punitive damages* (ou « dommages-intérêts punitifs ») lorsque l'auteur du dommage a commis une faute inexcusable ou particulièrement grave, par exemple s'il a délibérément causé du tort à la victime pour lui nuire ou en retirer profit.

Dans les faits, la société Ratier-Figeac avait déduit une charge de 3,7 millions d'euros et une provision de 3,4 millions d'euros correspondant à des dommages-intérêts punitifs qu'elle avait été condamnée à payer par un tribunal du Kansas à une société américaine dans le cadre d'un litige l'opposant à celle-ci.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause la déduction de ces charges et provisions, mais le Tribunal administratif de Montreuil avait ensuite accordé à la société un dégrèvement intégral. Saisie à l'encontre de ce jugement, la Cour administrative d'appel de Versailles avait ensuite indiqué que les *punitive damages* devaient être regardés, non comme des sanctions pécuniaires, mais comme un complément d'indemnité accordé à la victime pour la satisfaction d'intérêts privés, excédant le montant du préjudice subi (CAA Versailles, 5 oct. 2021, n° 20VE00034). La réparation de ce préjudice particulier ne pouvait donc selon la Cour être assimilée à une sanction pécuniaire ou à une pénalité au sens du 2 de l'article 39 du CGI, et ne pouvait ainsi pas être exclue du droit à déduction.

Selon les conclusions de la rapporteure publique, la Cour administrative d'appel a commis une erreur de droit et une erreur de qualification en se fondant sur la qualité du bénéficiaire des *punitive damages* et sur le fait qu'ils poursuivaient la satisfaction d'intérêts privés pour les exclure du champ du 2 de l'article 39. En effet, selon la rapporteure publique, la circonstance que les *punitive damages* soient versés à la victime n'était pas de nature à infirmer leur qualité de sanctions pécuniaires infligées à des contrevenants à des obligations légales. Les conclusions indiquent même que ces *punitive damages*, à la différence des *compensatory damages*, ne consistent pas à réparer un préjudice et qu'ils sont destinés à punir la personne à laquelle ils sont infligés, et à dissuader la réitération du manquement.

Dans la décision commentée, le Conseil d'Etat commence par indiquer dans un considérant de principe que n'est pas déductible la sanction pécuniaire prononcée par une autorité étrangère à raison de la méconnaissance d'une obligation légale étrangère, sauf si cette sanction a été prononcée en contrariété avec la conception française de l'ordre public international. En d'autres termes, le juge examine si la décision étrangère est conforme avec la vision française de l'équité et de la justice, et si elle présente une certaine cohérence avec la configuration générale du système légal français – dans cette perspective, une sanction étrangère considérée comme excessive sortirait du champ de la non-déductibilité.

Pour trancher l'affaire, le Conseil d'Etat prend en considération l'objet des sommes en cause : ces dommages et intérêts punitifs visaient à dissuader la réitération par le contrevenant de faits similaires et s'ajoutaient aux dommages-intérêts compensatoires versés pour réparer le préjudice subi, ce qui leur conférait bien le caractère d'une sanction pécuniaire au sens de l'article 39-2 du CGI.

Pour autant, le Conseil d'Etat ne prononce pas l'annulation de la décharge accordée par la Cour administrative d'appel, et renvoie les parties devant cette même juridiction.

La Haute Assemblée confirme une approche très large de la notion de sanction pour l'application de l'article 39-2 du CGI mais sa décision montre qu'il convient de procéder à une analyse juridique précise des motifs de cette sanction dans le cas où elle est infligée par une autorité étrangère.