

**I. Les subventions versées par une personne morale de droit privé ne diminuent pas les bases de calcul du crédit d'impôt recherche**

CE, 9<sup>e</sup> ch. et 10<sup>e</sup> ch., 12 juillet 2023, n° 463363, FCBA, arrêt mentionné aux tables du Recueil Lebon

Pour rappel, les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt (CIR) au titre de leurs dépenses de recherche et de développement (CGI, art. 244 quater B). Toutefois, les subventions publiques qu'elles ont reçues à raison des opérations ouvrant droit au CIR doivent être déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables (CGI, art. 244 quater B, III).

En l'espèce, un centre technique industriel a reçu des aides d'une association (Loi 1901) investie d'une mission de service public. L'administration avait estimé que ces aides devaient être déduites de l'assiette du CIR. Soutenant le contraire, le centre avait demandé l'annulation de cette décision administrative au Tribunal administratif. La demande ayant été rejetée, il avait interjeté appel.

La Cour administrative d'appel avait estimé, de son côté, que devait être regardée comme constituant une subvention publique, 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. Au cas présent, elle avait donc jugé que le centre devait déduire les aides reçues de l'association.

Toutefois, le Conseil d'Etat casse cette décision au motif que « *la subvention publique se définit comme toute aide versée à raison d'opérations ouvrant droit au crédit d'impôt par une personne morale de droit public.* »

Avant cet arrêt, aucune définition n'avait été proposée par la jurisprudence ni par l'administration. Seule une liste non exhaustive des aides à déduire pour le calcul du CIR avait été dressée par l'administration avant l'avènement du BOFiP mais n'y a pas été reprise.

Le Conseil d'Etat règle enfin l'affaire au fond et juge que les aides versées en 2013 et 2014 pour le financement d'opérations de recherche par l'association au centre ne sont pas des subventions publiques. En effet, une association est une personne morale de droit privé. Les aides n'avaient donc pas à être déduites des bases de calcul du CIR.

*Des déclarations contentieuses portant sur ce sujet pourront être déposées dans le cas où ce type de subventions aurait été déduit, à tort, de l'assiette du CIR au titre des années 2020 à 2022.*

## II. La notion de chiffre d'affaires inclut les produits caractéristiques du modèle économique de l'entreprise en matière de contribution sociale sur l'IS

CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 26 juillet 2023, n° 466220, Mayapan, arrêt mentionné aux tables du Recueil Lebon

L'impôt sur les sociétés s'accompagne d'une contribution sociale de 3,3 % du montant de cet impôt. Les PME dont le capital respecte certaines conditions de libération et de détention en sont toutefois exonérées lorsque leur chiffre d'affaires est inférieur à 7 630 000 € (CGI, art. 235 ter ZC). Rappelons que, fiscalement, les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt (CGI, Ann. III, art. 38 quater). Comptablement, donc, le chiffre d'affaires correspond au montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante (PCG, art. 512-2). La pratique comptable a, en général, une conception restrictive de la notion et n'y inclut pas les produits financiers (compte 76). Toutefois, certains, tels que l'Autorité des normes comptables (ANC) dans son projet de règlement relatif à la comptabilisation du chiffre d'affaires, estiment qu'une interprétation plus large pourrait être retenue, notamment au regard du modèle économique de l'entreprise.

En l'espèce, il était question d'une société ayant pour seule activité la détention de participations dans des SCI et des SNC et l'octroi à ces sociétés de prêts rémunérés par des intérêts. Cette société souhaitait bénéficier de l'exonération, estimant que ces produits financiers n'augmentaient pas son chiffre d'affaires. Dans cette situation, l'administration avait adopté une définition plus large du chiffre d'affaires en y incluant les produits financiers. Elle avait donc écarté l'exonération. L'arrêt de la Cour administrative d'appel allant aussi dans ce sens, la société a formé un pourvoi.

Dans cette décision, le Conseil d'Etat adopte une acception large du chiffre d'affaires et énonce qu'en matière de contribution sociale sur l'IS, celui-ci « *s'entend du montant des recettes tirées de l'ensemble des opérations réalisées par le redevable dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante, y compris, le cas échéant, eu égard à son modèle économique, les produits financiers.* »

En l'occurrence, les prêts constituaient l'une des modalités courantes et normales de poursuite du profit et caractérisaient donc son modèle économique. Les intérêts faisaient donc partie du chiffre d'affaires même s'il s'agissait de produits financiers. La société ne pouvait donc pas se prévaloir de l'exonération.

Le Conseil d'Etat avait d'ailleurs déjà eu recours au modèle économique pour inclure dans le chiffre d'affaires des plus-values de cession d'immobilisations, dans le cadre de l'ancienne contribution exceptionnelle accompagnant l'IS (CGI art. 235 ter ZAA) (CE 10-7-2019 n° 412968).

Au-delà du cas d'espèce, l'administration retient pourtant une acception plutôt restrictive du chiffre d'affaires concernant la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés en considérant que les produits financiers doivent en être exclus « *sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit* » (BOI-IS-AUT-10-10, n° 20). Elle retient d'ailleurs la même définition en matière de taux réduit des PME (BOI-IS-LIQ-20-10, n° 40).

*Dès lors, la question de l'opposabilité à l'administration de sa doctrine sur le fondement de l'article L 80 A du Livre des procédures fiscales peut raisonnablement se poser.*

### III. Prise en compte des perspectives de développement futur d'un chiffre d'affaires pour apprécier le caractère commercial d'une aide

CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 26 juillet 2023, n°463846, Lamaï, arrêt mentionné aux tables du Recueil Lebon

En matière d'impôt sur les sociétés, les aides à caractère financier ne sont pas déductibles du résultat à moins qu'elles soient consenties dans le cadre d'une procédure collective, sous certaines conditions (CGI, art. 39, 13). Elles se définissent par opposition aux aides à caractère commercial. Selon la jurisprudence, une aide présente un caractère commercial si elle trouve son origine dans des relations commerciales et si elle est consentie pour maintenir des débouchés ou pour préserver des sources d'approvisionnement.

En l'espèce, une société a déduit un abandon de créance consenti à une filiale en difficultés financières et l'administration a considéré que cette aide avait un caractère financier et n'était donc pas déductible.

La société soutenait que l'abandon était motivé par une relation commerciale car il existait une convention en vertu de laquelle elle concédait sa technologie à sa filiale et deviendrait propriétaire des améliorations qui seraient apportées à cette technologie par cette filiale afin de les réutiliser dans le cadre de l'une de ses propres activités. Elle soutenait donc avoir aidé sa filiale par intérêt commercial.

La Cour administrative d'appel avait écarté ces arguments au motif, d'une part, qu'aucune contrepartie autre que la propriété des améliorations n'était prévue au profit de la société mère concédante, ce qui démontrait en soi une absence de relation commerciale, et, d'autre part, que l'activité pour laquelle les améliorations avaient vocation à être utilisées ne générerait aucun chiffre d'affaires au moment où l'abandon de créance a été consenti et n'a connu de développement qu'au cours des années ultérieures.

Le Conseil d'Etat casse pourtant l'arrêt au motif que « *la circonstance qu'une aide soit motivée par le développement d'une activité qui, à la date d'octroi de cette aide, n'a permis la réalisation d'aucun chiffre d'affaires est néanmoins susceptible de conférer à l'aide un caractère commercial lorsque les perspectives de développement de cette activité n'apparaissent pas, à cette même date, comme purement éventuelles* ». Il convenait donc de rechercher si, à la date de l'abandon de créance, il existait pour la société mère concédante une perspective de réaliser un chiffre d'affaires grâce aux améliorations apportées à sa technologie par sa filiale concessionnaire.

Il tranche enfin l'affaire au fond au motif que même si l'abandon pourrait, en l'espèce, avoir été motivé pour partie par des considérations d'ordre financier, il doit être regardé comme revêtant à titre prépondérant un caractère commercial. En effet, à la date de l'abandon, l'activité de la société mère relative à la technologie concédée avait pris une place très importante et les perspectives de développement commercial de cette technologie apparaissaient sérieuses en raison des améliorations apportées par la société filiale concessionnaire. Cette dernière avait d'ailleurs déjà commercialisé et vendu des produits fabriqués grâce à elle.

*Compte tenu de la différence de traitement fiscal, les entreprises ont donc tout intérêt à bien documenter les éléments qui confèrent une nature commerciale aux abandons qu'elles consentent.*