

Reviues

Lexbase Hebdo édition fiscale n°615 du 4 juin 2015

[Fiscalité des entreprises] Jurisprudence

Crédit d'impôt recherche et délai spécial de réclamation

N° Lexbase : N7504BUH



par *Guillaume Massé, Avocat à la Cour, Marvell*

Réf. : CAA Versailles, 3 mars 2015, n° 13VE01 024 (N° Lexbase : A5235NDA)

L'option pour le crédit d'impôt recherche résulte du dépôt de la déclaration spéciale prévue pour le calcul de ce crédit, les sociétés mères d'un groupe fiscalement intégré devant annexer les déclarations spéciales des sociétés du groupe au relevé de solde relatif au résultat d'ensemble. Telle est la solution retenue par la cour administrative d'appel de Versailles dans un arrêt rendu le 3 mars 2015 (CAA Versailles, 3 mars 2015, n° 13VE01 024).

Au cas présent, une société membre d'un groupe a souscrit à trois reprises des déclarations spéciales (formulaire n° 2069) au titre du crédit d'impôt recherche (CIR) afférent à l'année 2007 : une première déclaration, le 9 juillet 2008, pour un montant de 426 783 euros, une deuxième, le 28 décembre 2010, rectifiant le montant pour le porter à 433 783 euros, soit 7 000 euros de plus, et, enfin, une troisième, le 2 mars 2011, qui a cette fois-ci porté le montant du crédit d'impôt recherche à 2 550 469 euros.

Par décision du 29 septembre 2011, l'administration a fait partiellement droit à sa demande : elle a tenu compte de la première déclaration rectificative du 28 décembre 2010 et lui a donc accordé un deuxième remboursement de 7 000 euros. En revanche, le service a estimé la déclaration du 2 mars 2011 comme étant tardive, et donc refusé de prendre en compte la créance déclarée dans son dernier état pour 2 550 469 euros.

Par deux décisions du tribunal administratif de Montreuil du 24 janvier 2013 (TA Montreuil, 24 janvier 2013, n° 1 110 119 N° Lexbase : A0393KGN), puis de la cour d'appel de Versailles du 3 mars 2015, ce caractère tardif a été confirmé.

I - La cour écarte le délai spécial de réclamation de l'article R. 196-3 du LPF (N° Lexbase : L1594IND)

L'article R. 196-3 du LPF offre un délai spécial de réclamation égal à celui dont dispose l'administration fiscale pour rectifier la base d'imposition d'un contribuable. Par suite, la société ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de ses exercices 2007 à 2009, elle soutenait que disposant d'un délai équivalent à celui du service vérificateur, elle pouvait donc modifier le *quantum* de sa créance de CIR sur la même période.

La cour écarte l'argument de la société avec le considérant de principe (point n° 8) suivant :

"Il est constant que les rectifications ainsi opérées ne concernent que l'impôt sur les sociétés et non le crédit d'impôt recherche et qu'au surplus, aucun des rappels n'est relatif à une dépense entrant dans la base de calcul de ce crédit d'impôt.

Qu'ainsi, et dès lors que ce dernier ne saurait être assimilé à l'impôt sur les sociétés, quand bien même son assiette inclut des dépenses concourant au résultat fiscal et qu'il peut être utilisé pour le paiement de cet impôt, la société requérante n'est pas fondée à soutenir qu'en raison des rectifications en cause, elle disposait, pour modifier sa déclaration initiale, du délai spécial prévu en cas de procédure de reprise".

II - Définition jurisprudentielle de la notion d'imposition

Une des questions de cet arrêt était celle de savoir ce qu'est une imposition.

Cette notion n'est définie ni par la loi (LPF, art. R. 196-3), ni par le Règlement : elle découle de la jurisprudence.

Le Larousse définit une imposition comme un impôt ou une contribution.

L'arrêt de principe remonte à 1972 (1) lorsque le Conseil d'Etat a jugé que le délai spécial prévu en cas de reprise ou de redressement ne permet au contribuable d'introduire valablement une réclamation après l'expiration du délai général qu'en ce qui concerne l'**imposition** à l'occasion de laquelle l'administration a engagé la **procédure** de reprise ou de rectification. Ici, une société faisait l'objet d'une procédure de vérification pour les années 1961 à 1964 mais un **redressement d'impôt sur les sociétés** ne lui avait été notifié que pour les résultats de l'**exercice 1963**. Il a alors été jugé que la **réclamation** tendant à la restitution des droits afférents à l'impôt sur les sociétés des **années 1961, 1962 et 1964** ne pouvait être présentée que dans le délai général de réclamation, car la vérification portant sur ces trois années avait abouti à des redressements uniquement en matière de **retenue à la source** sur les revenus de capitaux mobiliers.

Ensuite, le Conseil d'Etat a jugé dans un arrêt de 1985 (2) "que si [...] le contribuable fait état d'une procédure de redressement dont il a fait l'objet en matière d'impôt sur le revenu, ladite procédure n'est pas de nature, selon les dispositions du 5 de l'article 1932 du CGI, à rouvrir le délai de réclamation en ce qui concerne la taxe professionnelle ; que c'est, par suite, à bon droit que la demande du contribuable tendant à la restitution des cotisations à la taxe professionnelle auxquelles il a été assujetti au titre des années 1976 et 1977 a été rejetée par l'administration comme non recevable".

Le Conseil d'Etat juge encore dans un arrêt de 1989 (3), que "l'administration a, pour l'assiette tant de l'impôt sur le revenu dû par un contribuable à raison du profit de lotissement réalisé par lui en 1972 que de la TVA due par la société requérante [...] retenu comme valeur globale réelle des lots apportés par ce contribuable une valeur de 120 680 euros au lieu de celle de 70 547 euros comptabilisée par la société, cette décision, qui concerne des impositions autres que celle présentement en litige, n'est pas au nombre des événements de nature à faire courir, en application des dispositions du 1 de l'article 1932 du CGI, un nouveau délai de réclamation en ce qui concerne le prélèvement sur les profits de construction dû par la société requérante à raison des ventes de pavillons qu'elle a réalisées de 1973 à 1976".

La Cour de cassation juge, pour sa part, en 1997 (Cass. com., 4 mars 1997, n° 95-12.455 N° Lexbase : A1764ACC) qu'"attendu, selon le jugement attaqué, que [...] la société d'assurance a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à la suite de laquelle des rappels lui ont été notifiés en matière d'impôt sur les sociétés et de contribution au fonds de compensation des risques de l'assurance de la construction, que cette société a formé une réclamation, déposée le 21 décembre 1990, tendant au remboursement de sommes versées pour la taxe sur les conventions d'assurances, au titre des années 1985, 1986 et 1987 ; [...]. Attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'en procédant à une vérification de comptabilité, l'administration n'engage pas la procédure de reprise qu'elle pourra, le cas échéant, mettre en œuvre au vu de ses résultats, et qu'une reprise d'impôt n'ouvre le délai spécial que pour des réclamations au titre de l'impôt qui en fait l'objet, le tribunal a violé le texte susvisé".

Enfin, on peut encore citer la cour administrative d'appel de Marseille (4) qui juge en 1999 "que si le contribuable fait état d'une procédure de redressements dont il a fait l'objet en matière de droits d'enregistrement, de TVA et d'impôt sur les sociétés, ladite procédure n'est pas de nature, selon les dispositions de l'article R 196-3 du LPF, à rouvrir le délai de réclamation en ce qui concerne la taxe professionnelle".

Des jurisprudences suivantes invoquées dans ce contentieux, il ressort clairement que la notion d'imposition se confond avec celle d'impôt.

III - Discussion autour de la notion d'imposition

Or, l'argument de l'administration, validé par le juge, est qu'un contrôle aurait dû être engagé au sujet du CIR à l'égard du contribuable.

Les contrôles du CIR seul sont de la compétence du MESR saisi par le MINEFI. Il en est ainsi, notamment, en cas de demande de remboursement d'une créance de CIR pour apprécier son bien-fondé et savoir s'il s'agit bien de travaux de recherche fondamentale, de recherche appliquée ou de développement expérimental.

Au contraire, la société soutenait que la procédure de vérification de comptabilité couvrant donc (notamment) l'impôt sur les sociétés, cela englobait implicitement mais nécessairement, le mécanisme du CIR dont l'assiette, la liquidation et le recouvrement (imputation ou remboursement) relèvent des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou de l'impôt sur les sociétés (IS).

En effet, le mécanisme du CIR est codifié à l'article 244 quater B du CGI ([N° Lexbase : L309017L](#)), qui est inséré dans le Chapitre IV qui porte sur les "Dispositions communes à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés" codifié aux chapitres I et II du Titre Premier du CGI relatif aux impôts directs.

Or, si le CIR, effectivement, est à la fois un moyen de paiement et un mécanisme relevant des BIC et de l'IS, comme l'était par exemple antérieurement l'avoir fiscal, cela signifie simplement que le CIR fait partie, et de l'assiette et du recouvrement des BIC, et de l'IS, lesquels comme tout imposition sont divisés entre assiette, liquidation et recouvrement.

En revanche, cela ne démontre en rien que le CIR serait d'une imposition différente de l'IS ou des BIC.

L'argument de la Direction des grandes entreprises (DGE) selon laquelle le CIR n'a pas la nature d'une imposition parce qu'il s'analyse comme une créance sur l'Etat apparaît critiquable dans la mesure où d'autres dispositifs de crédit d'impôt constituant un paiement de l'impôt relèvent bien, sans hésitation, du champ d'application de l'IS ou des BIC. Ainsi, par exemple une créance de *carry-back*, un crédit d'impôt intérressement, etc..

En première instance (si le jugement était largement motivé, et si les conclusions du rapporteur public étaient fournies), l'argument du groupe basé sur l'article R. 196-3 du LPF semble avoir été très peu discuté. En appel, sur l'article R. 196-3, suivant les conclusions du rapporteur public peu explicites et peu développées sur ce point, la cour procède par pure affirmation ne démontrant pas ce qu'elle affirme : le CIR est une imposition distincte parce qu'il en est ainsi, sans autre forme de démonstration. Il n'est fait référence à aucun article de loi, ni même à un quelconque décret ou BoFip. Alors qu'il s'agissait d'une question inédite, pour laquelle plusieurs arguments avaient été soulevés, l'arrêt est court, ne se prononçant finalement pas sur ce qu'est une imposition.

IV - Un arrêt en contradiction avec le principe général d'équivalence des durées de contestation

Le délai spécial de réclamation de l'article R. 196-3 du LPF répond à un objectif bien précis de la part du législateur : créer un équilibre entre le contribuable et l'administration quand un impôt est remis en cause par un vérificateur en offrant au contribuable un délai de réclamation identique à celui dont dispose l'administration et qui doit avoir le même point de départ. Cet objectif ressort expressément des travaux préparatoires ayant conduit à la création de ce délai de recours spécial (5).

La notification de redressement est un acte interruptif de prescription : ce n'est donc qu'en l'absence de notification de redressement que le délai de réclamation général expire le 31 décembre de la troisième année qui suit celle de l'imposition.

En application de ces règles :

- le contribuable a fait l'objet d'une procédure de reprise au titre de la période triennale 2007/2009, au cours de l'année en 2010. Pour l'exercice 2008, également redressé par l'administration dans le cadre de son droit de reprise, le contribuable disposait en application des articles L. 169 ([N° Lexbase : L977713L](#)) et R. 196-3 du LPF d'un délai

de réclamation identique au **délai de reprise** du service vérificateur ;

— en conséquence, le contribuable vérifié soutenait disposer d'un délai pour présenter sa réclamation contentieuse relative à l'exercice 2007/2008 courant jusqu'au 31 décembre 2011. Par suite, le CIR 2007/2008 pouvait faire l'objet du dépôt d'une réclamation contentieuse ce qu'est le dépôt d'un formulaire de CIR n° 2069 rectificatif, comme l'a jugé le Conseil d'Etat en 2012 (6), mais ce qu'est également une demande remboursement de la créance (points confirmés expressément par l'arrêt d'appel au n° 6) sans que l'on puisse lui opposer, selon la société, un caractère tardif avant fin 2011.

V - Présentation formelle de la proposition de rectification

Au surplus, on notera que le tableau de synthèse des redressements opérés figurant au dos de la première page de la proposition de rectification adressée au groupe à la fin du contrôle mentionnait une liste de "*Bases et/ou impositions*" avec dix cases, dont neuf étaient vides.

Or, on y constate, objectivement, que chaque case correspond à un impôt ou à une cédule de l'impôt sur le revenu.

Dès lors, comment comprendre ce tableau :

— soit on y mentionne seulement les impôts redressés, et alors pourquoi laisser neuf cases sur dix qui sont vides ? Si le CIR était distinct de l'IS et des BIC, pourquoi alors ne pas l'avoir expressément mentionné dans un case spécifique, avec les autres cases qui, chacune, correspondent à une imposition ? Sans doute parce qu'il n'est pas une imposition ;

— soit on y laisse vide les cases du tableau parce que cela couvre tout le périmètre de la vérification de comptabilité, et dans ce cas, cela signifie que le CIR y est, implicitement mais nécessairement, inclus (dans l'IS et le BIC).

Or, dans ce litige, même si la première page de la proposition de rectification n° 3924-V-SD évoque un contrôle de "*l'ensemble des déclarations fiscales ou opérations susceptibles d'être examinées et portant sur la période du 1er janvier 2007 au 30 mars 2009*", au soutien de sa position, l'administration faisait valoir que les points rectifiés, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, ne concernaient que la déduction des dépenses liées à la présentation des comptes annuels, les provisions pour dépréciation des créances client, et la provision pour démantèlement TV analogique, mais sans lien direct, soutenait-elle, avec le CIR.

Cet arrêt de la cour de Versailles, en validant cet argument de la DGE, revient finalement à admettre le CIR comme une imposition en tant que tel, ce qui revient à exclure du délai spécial toute division ou subdivision de l'impôt sur les sociétés qui n'a pas fait l'objet d'une reprise dans la proposition de rectification. Cela restreint sensiblement le principe de parallélisme entre délai de reprise et délai de réclamation posée par l'article R 196-3 du LPF, en contradiction avec la lettre de cet article et surtout à son esprit, qui est de mettre sur une même ligne l'administration et le contribuable en cas de procédure de contrôle.

En définitive, ces deux décisions consacrent une théorie (prétorienne) d'autonomie du mécanisme de CIR par rapport aux impôts sur lesquels il s'impute. C'est (notamment) sur la base des arguments susmentionnés critiquant cette construction prétorienne qu'un pourvoi en cassation a été déposé.

(1) CE 7°, 8°, et 9° s-s-r., 25 octobre 1972, n° 80 107, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : A7463B8W).

(2) CE 8° et 9° s-s-r., 10 juillet 1985, n° 46 076, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : A8570DAN).

(3) CE 7° et 8° s-s-r., 21 avril 1989, n° 67 831, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : A0727AQY).

(4) CAA Marseille, 16 novembre 1999, n° 97MA05 112 (N° Lexbase : A3293BMW).

(5) JO débat, AN, Rapport n° 420 de M. Vallon annexé à la séance du 4 juillet 1963, p. 632.

(6) CE 9° et 10° s-s-r., 3 octobre 2012, n° 342 386, inédit au recueil Lebon (N° Lexbase : A8148ITX).