



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

*LE RÉGIME FRANÇAIS DU CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE EST CONTRAIRE AUX
EXIGENCES DE LA LIBRE PRESTATION DE SERVICES ET À LA POLITIQUE
COMMUNAUTAIRE DE RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT*

GÉRARD JAZOTTES

Référence de publication : Jazottes, Gérard (2005), « Le régime français du crédit d'impôt recherche est contraire aux exigences de la libre prestation de services et à la politique communautaire de recherche et développement ». *Note sous arrêt*. Revue trimestrielle de droit commercial (RTD com.) (2). p. 434-436. [Note de jurisprudence]

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

LE RÉGIME FRANÇAIS DU CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE EST CONTRAIRE AUX EXIGENCES DE LA LIBRE PRESTATION DE SERVICES ET À LA POLITIQUE COMMUNAUTAIRE DE RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT

(CJCE 10 mars 2005, aff. C-39/04, Laboratoires Fournier SA c/ Dir. des vérifications nationales et internationales, non encore publié)

Au gré des questions préjudicielles ou des recours en manquement d'Etat dont elle a à connaître, la Cour poursuit son examen de certaines des dispositions de notre code général des impôts (CGI) au regard des exigences de la libre circulation (V. not. CJCE 4 mars 2004, aff. C-334/02, *Commission c/ République française* et 11 mars 2004, aff. C-9/02, *H. de Lasteyrie du Saillant et ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, non encore publiés, Europe 2004, comm. n° 136, obs. L. Idot). Mais, dans ce mouvement jurisprudentiel, l'arrêt rendu par la Cour le 10 mars 2005 présente un intérêt particulier. Il témoigne de l'influence que peut exercer l'existence d'une politique communautaire, inscrite dans le traité CE, sur l'appréciation des justifications invoquées par un Etat-membre lorsqu'une disposition de sa législation fiscale entrave la libre circulation. Il confirme, une fois encore, l'entière soumission des législations fiscales nationales aux dispositions du traité CE (D. Gutmann, *Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe*, in *Internormativité et réseaux d'autorités. L'ordre communautaire et les nouvelles formes de relations entre les ordres juridiques*, sous la dir. de L. Idot et S. Poillot-Peruzzetto, *Petites affiches*, 6 oct. 2000, n° 200, p. 31 et s.). Enfin, les circonstances qui ont précédé le prononcé de l'arrêt montrent combien les Etats-membres peuvent être conscients de la fragilité de leur argumentation, puisque la France a procédé à la modification de la disposition litigieuse avant qu'elle ne soit condamnée.

Etaient en cause l'article 244 *quater* B du CGI et l'article 49 *septies* H de l'annexe III de ce même

code qui réservaient le bénéfice d'un crédit d'impôt recherche aux seules opérations de recherche réalisées en France. En application de cette disposition, une société de droit français avait fait l'objet d'un redressement motivé par la remise en cause d'un crédit d'impôt recherche dont elle avait bénéficié au titre de l'impôt sur les sociétés, certaines missions de recherche ayant été confiées, en sous-traitance, à des centres de recherche implantés dans divers Etats-membres. Afin de contester l'imposition supplémentaire résultant de ce redressement, la société française a soulevé l'incompatibilité de cette disposition avec les exigences de la libre prestation des services, les prestations de recherche étant traitées différemment selon leur lieu d'exécution.

Cette différence de traitement, fondée sur le lieu d'exécution de la prestation de services, ne pouvait que conduire la Cour à considérer cette réglementation comme étant contraire à la libre prestation de services. Cependant, de nombreuses justifications étaient avancées par le gouvernement français et la Cour y consacre l'essentiel de son analyse pour les rejeter toutes. Ces justifications sont fondées, d'une part, sur l'objectif poursuivi par la réglementation et, d'autre part, sur des impératifs propres au droit fiscal.

En ce qui concerne l'objectif poursuivi, le gouvernement français invoque, afin de justifier cette disposition, « la promotion de la recherche et du développement », objectif qui constituerait une raison impérieuse d'intérêt général. La Cour n'exclut pas une telle qualification mais rejette cette justification pour la mesure litigieuse en se fondant sur les dispositions du traité CE relatives à la politique communautaire dans le domaine de la recherche et du développement technologique. Pour la Cour, la réglementation française est « directement contraire » à l'objectif de cette politique qui est « de renforcer les bases scientifiques et technologiques de l'industrie de la communauté et de favoriser le développement de sa compétitivité internationale » (art. 163, § 1, CE). En effet, dans ce but, les entreprises doivent pouvoir « exploiter pleinement les potentialités du marché intérieur à la faveur, notamment, ... de l'élimination des obstacles juridiques et fiscaux à cette coopération » (art. 163, § 2, CE). Ainsi, alors que la notion de raison impérieuse générale, tout comme celle d'exigences impératives, paraissait perdre de sa cohérence en devenant un des instruments de la subsidiarité, la Cour rappelle ici que l'objectif poursuivi doit également avoir un caractère communautaire et que les moyens mis en oeuvre par l'Etat-membre doivent être

conforme au droit communautaire, obligation renforcée lorsqu'une politique communautaire existe.

Les autres justifications sont tirées du droit fiscal. En premier lieu, se fondant sur un précédent (CJCE 15 mai 1997, aff. C-250/95, *Futura Participations et Singer*, Rec. p. I-7641), le gouvernement français s'appuie sur le principe de territorialité de l'impôt. Reprenant l'une des conclusions de cet arrêt, il prétendait que la différence de traitement litigieuse était la conséquence de ce principe fiscal de territorialité et ne saurait être considérée comme comportant une discrimination ostensible ou déguisée. Cependant, l'arrêt de la Cour sur lequel est fondée cette argumentation avait à examiner la compatibilité de dispositions fiscales nationales qui s'appliquaient aux entreprises résidentes et non-résidentes, en subordonnant le report de pertes antérieures à la condition que ces pertes soient en relation économique avec des revenus réalisés par le contribuable dans l'Etat auteur de la mesure. Or, en l'espèce, la disposition litigieuse s'applique aux entreprises destinataires de prestations de services installées dans l'Etat-membre auteur de la mesure et réserve le bénéfice du crédit d'impôt à la condition que les prestations de services soient effectuées dans ce même Etat. Cette différence de traitement fondée sur le lieu d'exécution de la prestation ne peut donc pas être imputée au principe de territorialité de l'impôt.

En second lieu, le gouvernement français tentait de justifier cette disposition par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal, cohérence qui serait remise en cause si des opérations de recherche réalisées à l'étranger ouvraient droit à un crédit d'impôt en France, alors qu'elles n'y sont pas imposables. Mais la Cour a toujours examiné avec une grande rigueur cet argument. Ainsi, conformément à une jurisprudence constante, la cohérence du régime fiscal suppose un lien direct entre les dispositions en cause. En outre, cette cohérence doit s'apprécier au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal en cause (CJCE 11 mars 2004, aff. C-9/02, préc., pt 67). Enfin, dans un arrêt récent, systématisant sa jurisprudence antérieure, la Cour a décrit le lien qui caractérise cette cohérence en des termes généraux. Pour que la cohérence du régime fiscal soit en cause, « il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé » (CJCE 7 sept. 2004, C-319/02, *Manninen*, pt 42, Europe 2004, comm. 349, obs. L. Idot). Or, selon la Cour, « dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, il n'existe aucun lien direct de cette nature entre, d'une part, l'impôt général

sur les sociétés et, d'autre part, un crédit d'impôt correspondant à une partie des dépenses de recherche exposées par une entreprise » (pt 21).

Enfin, était invoquée l'efficacité des contrôles fiscaux qui constitue pour la Cour une raison impérieuse d'intérêt général. Mais cette justification est également écartée, pour des motifs repris d'un arrêt antérieur (CJCE 8 juill. 1999, C-254/97, *Baxter*, Rec. p. I-4809, pts 19 et 20). En effet, en vertu de la disposition litigieuse, le contribuable ne peut pas rapporter la preuve que les dépenses de recherche relatives à des opérations réalisées dans d'autres Etats-membres « ont réellement été engagées et respectent les critères prescrits », alors qu'il pourrait être « en mesure de fournir des pièces justificatives pertinentes permettant aux autorités fiscales de l'Etat-membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, la réalité et la nature des dépenses de recherche engagées dans d'autres Etats-membres ». L'efficacité des contrôles fiscaux ne saurait donc justifier une telle disposition.

Privé de justifications, le régime français du crédit d'impôt recherche est contraire aux exigences de l'article 49 du traité CE. Cependant, anticipant cette condamnation, la France a profité de la Loi de finances rectificative pour 2004 (L. n° 2004-1485, 30 déc. 2004, JO 31 déc. 2004, art. 45) pour modifier la rédaction de l'article 244 *quater* B-II du CGI. La nouvelle rédaction prévoit que les dépenses de recherche correspondant à des opérations localisées au sein de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen et exposées à compter du 1^{er} janvier 2005 sont éligibles au crédit d'impôt.