

N° 428127

Fédération nationale des agriculteurs multiplicateurs de semence (FNAMS)

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 1er juillet 2020

Lecture du 22 juillet 2020

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

L'article 244 quater B du code général des impôts permet aux entreprises, notamment agricoles, de bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche scientifique et technique qu'elles exposent au cours de l'année. Sont non seulement éligibles les dépenses correspondant aux projets de recherche que l'entreprise réalise elle-même, mais également celles afférentes aux travaux de recherche qu'elle confie à des tiers.

En vertu du d) et du d) bis de l'article 244 quater B, les dépenses de recherche sous-traitées à des organismes de recherche publics ou à des organismes privés agréés par le ministère de la recherche ouvrent en effet droit au crédit d'impôt recherche pour le donneur d'ordres, ces mêmes dépenses, symétriquement, n'ouvrant pas droit au crédit d'impôt pour le sous-traitant. Les dépenses de recherches externalisées sont retenues pour leur montant réel, jusqu'à un plafond de 2 millions d'euros, porté à 10 millions en l'absence de lien de dépendance entre le donneur d'ordre et l'organisme sous-traitant.

C'est en application de ces dispositions que la Fédération nationale des agriculteurs multiplicateurs de semences (FNAMS), organisation professionnelle agricole qui dispose de 25 ingénieurs salariés, d'un centre technique et de 7 stations régionales, et a pour mission d'élaborer des références agronomiques en cultures porte-graine de betteraves, céréales et protéagineux, fourragères et potagères, a inclus dans la base de calcul de son crédit d'impôt recherche les dépenses engendrées par des tests et analyses nécessaires à l'aboutissement de ses propres travaux de recherche agronomique qu'elle avait externalisés, à défaut de disposer elle-même des infrastructures adéquates, auprès d'organismes privés agréés (les sociétés Biotek Agriculture et Antedis, spécialisées dans l'expérimentation agronomique) mais également d'organismes publics (l'Institut Pasteur de Lille, l'Agence nationale de sécurité sanitaire, le Laboratoire National de la Protection des Végétaux).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos de 2010 à 2013, l'administration fiscale a toutefois remis en cause l'éligibilité au crédit d'impôt recherche de ces dépenses sous-traitées. La Fédération a sollicité en vain la restitution des crédits d'impôts correspondants, s'élevant à 118 404 euros, avant de porter le litige devant le tribunal puis la cour administrative d'appel de Paris, qui ont rejeté ses prétentions. Elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt de cette cour en date du 20 décembre 2018.

Comme le relève l'arrêt, l'administration fiscale ne conteste pas que la FNAMS mène des opérations de recherche qui, par leur nature, sont éligibles au crédit d'impôt, et convient que les prestations externalisées par la fédération auprès de différents organismes et laboratoires sont nécessaires à l'aboutissement des recherches de la requérante. Elle a toutefois estimé que les prestations sous-traitées n'ouvraient pas droit au crédit d'impôt, dès lors qu'il ne s'agissait pas de véritables opérations de recherche et développement « nettement individualisées ».

Le vérificateur a ainsi traduit fiscalement, en s'appuyant sur un critère énoncé dans la doctrine¹, le rapport d'expertise du ministère de la recherche, sollicité dans le cadre du redressement², qui concluait que l'ensemble des projets de la FNAMS, solidement étayés scientifiquement, étaient éligibles au CIR mais estimait que les dépenses de sous-traitance ne l'étaient pas, parce qu'elles se limitaient à des prestations de service analytiques.

Autrement dit, selon l'administration fiscale, des prestations sous-traitées qui, prises isolément, ne constituent pas à elles seules une opération autonome de recherche, ne peuvent être prises en compte dans le calcul du crédit d'impôt, même si elles sont nécessaires à l'aboutissement du projet de recherche et développement éligible dans lequel elles s'insèrent.

La fédération requérante soutient qu'en validant ce raisonnement, la cour a commis une erreur de droit : elle aurait méconnu l'article 244 quater B en jugeant que les dépenses liées aux travaux d'analyse et aux tests agronomiques confiés à ses sous-traitants n'étaient pas éligibles au crédit d'impôt au motif qu'ils ne constituaient pas des opérations de recherche autonomes.

Le moyen soulève la question de savoir si, pour être éligibles au CIR dans le chef du donneur d'ordres, des travaux de recherche externalisés doivent en eux-mêmes répondre à la

¹ Cf interprétation administrative référencée BOI-BIC-RICI-10-10-20-30-20120912.

² En application de l'article L. 45 B du LPF.

définition d'opérations de recherche au sens de ces dispositions fiscales, indépendamment du projet du donneur d'ordres, ce qui conduirait à exclure les travaux qui, sans mériter cette qualification lorsqu'ils sont pris isolément, contribuent toutefois à l'aboutissement des recherches menées par le donneur d'ordres.

L'enjeu n'est pas négligeable : pour les finances publiques, en un sens, puisque le CIR figure invariablement sur le podium national des dépenses fiscales les plus onéreuses, mais aussi, dans l'autre sens, pour l'équilibre de l'écosystème de la recherche française, où aussi bien les grands groupes donneurs d'ordre que les PME pilotant des projets de recherche recourent abondamment aux services de sous-traitants pour mener à bien ces opérations.

La question est inédite dans votre jurisprudence. Votre décision *Société Lunalogic* du 5 mars 2018 ne se prononce pas sur le point qui nous occupe : après avoir rappelé que le législateur a admis dans son principe la prise en compte dans le CIR du donneur d'ordres des dépenses sous-traitées à des organismes ou experts extérieurs, cette décision valide l'impossibilité pour le sous-traitant d'intégrer à son propre crédit d'impôt les sommes facturées au donneur d'ordres pour la réalisation des travaux qui lui sont confiés, alors mêmes que ces dépenses n'auraient pas été effectivement prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt du donneur d'ordres, du fait d'une renonciation volontaire de ce dernier ou par l'effet des règles de plafonnement de l'avantage fiscal (n° 416836, RJF 2018 n° 662, conclusions R. Victor).

La décision *Société Bio-Rad France Holding* du 14 juin 2019 dont se prévaut le ministre n'engage en rien la solution : outre qu'il s'agit d'une décision de non-admission, le refus par la cour de prendre en compte des versements effectués au profit de l'Institut Pasteur ne reposait pas tant dans l'arrêt contesté sur l'absence d'individualisation des travaux sous-traités que sur le fait que les dépenses litigieuses ne rémunéraient pas des travaux précisément identifiés mais constituaient en réalité la contrepartie de l'acquisition de licences de marques et de brevets (n° 427246, RJF n° 889).

Rappelant que les dispositions instituant un régime de faveur en matière fiscale s'interprètent strictement, le ministre se réfère aussi en défense à la lettre de l'article 244 quater B. Le d) et le d) bis de son II rendent éligibles « *les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à* » des organismes publics ou à des organismes de recherche privés agréés, cette condition d'identité de nature renvoyant aux « *opérations de recherche scientifique et technique* » mentionnées au a du II. Selon le

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

ministre, cette rédaction implique que le sous-traitant se soit vu confier une opération de recherche dans son entier et non une étape d'une telle opération.

C'est ce que dit l'instruction administrative, reprise au BoFip, qui commente spécifiquement le cas de la sous-traitance : cette doctrine exige que les prestations externalisées correspondent à de véritables opérations de recherche et développement nettement individualisées (référéncée BOI-BIC-RICI-10-10-20-30-20120912).

Nous pensons pour notre part que la lettre de l'article 244 quater B n'interdit pas la lecture proposée par la fédération requérante, consistant à admettre la prise en compte du coût d'une prestation sous-traitée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation de l'opération de recherche dans laquelle elle s'insère.

Pour être éligibles, les travaux délégués à des tiers doivent évidemment se rattacher à une opération de recherche scientifique et technique éligible : il faut que les prestations sous-traitées soient un sous-ensemble d'une opération éligible. C'est le sens qui nous paraît devoir être donné à l'expression « opérations de même nature » au d) et au d) bis de l'article 244 quater B. Nous ne parvenons pas à y lire une exigence implicite d'individualisation et d'autonomie des opérations sous-traitées. La rédaction de ces dispositions est compatible avec la thèse de la fédération : lorsque le donneur d'ordres recourt à l'externalisation partielle, il expose bien des dépenses pour la réalisation de l'opération de recherche.

A la différence de la doctrine, la loi n'envisage en réalité pas l'hypothèse d'un fractionnement de l'opération de recherche entre plusieurs organismes. Or, dès lors que le législateur fiscal a explicitement admis et précisément encadré l'éligibilité des dépenses sous-traitées au crédit d'impôt recherche, sans restriction quant au caractère autonome des opérations externalisées, il nous semble difficile de juger que, pour une opération de recherche donnée, il a entendu réserver de manière binaire le crédit d'impôt aux cas extrêmes d'internalisation ou d'externalisation complètes du protocole de recherche et exclure les situations intermédiaires de partage des différentes phases du projet d'ensemble entre plusieurs organismes de recherche.

La thèse du ministre aboutirait à traiter moins favorablement les donneurs d'ordre qui réalisent eux-mêmes une partie du protocole de recherche tout en externalisant certaines prestations que ceux qui sous-traitent en totalité l'opération de recherche, alors qu'en prévoyant que le recours à la sous-traitance ne fait pas en lui-même perdre le bénéfice du

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

crédit d'impôt recherche, le législateur semble plutôt avoir voulu assurer la neutralité de l'organisation retenue pour mener à bien le programme de recherche.

L'interprétation que défend le ministre nous paraît aussi en décalage avec les modalités d'exécution concrètes des opérations de recherche, qui impliquent fréquemment la collaboration de plusieurs acteurs très spécialisés ne prenant chacun en charge qu'une brique du protocole de recherche. Elle fait aussi abstraction du fait qu'un protocole de recherche, même ambitieux, peut souvent être décomposé en une succession de tâches sans grande valeur ajoutée prises isolément. Elles n'en constituent pas moins chacune un maillon indispensable de la chaîne des opérations de recherche. Dès lors que le coût de ces prestations aurait été pris en compte dans le calcul du CIR si le projet de recherche avait été intégralement mené par le même prestataire, il n'y a pas lieu de les en exclure au motif qu'elles ont été exécutées par un tiers. Au demeurant, la description que fait la cour des analyses et tests sous-traités par la FNAMS ressemble à un protocole de recherche agronomique relativement poussé (réalisation d'analyses permettant d'étudier l'impact de nouvelles solutions de lutte contre les bio-agresseurs des cultures ou la dynamique d'absorption de l'azote par une espèce donnée, travaux nécessitant des équipements scientifiques tels que des chambres de culture, des laboratoires de pathologie sécurisés ou des outils de détection dont la FNAMS ne dispose pas en interne).

Nous sommes aussi sensibles au risque, souligné par la requérante, que l'exigence d'autonomie des opérations sous-traitées posée par l'administration fiscale pénalise les petites et moyennes entreprises ne disposant pas du matériel ou des ressources humaines internes pour mener à bien sans prestataires extérieurs leurs projets de recherche et développement.

Enfin, le risque pour les finances publiques est maîtrisé, compte tenu de plusieurs verrous : la prise en compte des dépenses chez le seul donneur d'ordres confirmée par votre décision *Société Lunalogic*, l'agrément dont doivent bénéficier les organismes privés pour ouvrir droit au crédit d'impôt, et le plafond propre aux dépenses sous-traitées.

Pour toutes ces raisons, nous vous invitons à privilégier une interprétation de la loi fiscale qui nous paraît possible en droit, plus cohérente économiquement et adaptée au fonctionnement du secteur de la recherche, en jugeant que les dépenses sous-traitées qui participent à la réalisation d'opérations de recherche au sens de l'article 244 quater B peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt recherche pour le donneur d'ordres alors même que, prises isolément, ces prestations ne constituent pas en elles-mêmes des opérations autonomes de recherche.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Vous annulerez l'arrêt de la cour qui a commis l'erreur de droit qui lui est reprochée en jugeant que les prestations sous-traitées par la FNAMS ne lui ouvraient pas droit au crédit d'impôt recherche quand bien même elles s'avéraient indispensables à l'aboutissement d'opérations de recherches éligibles à ce dispositif, au motif qu'elles ne correspondaient pas à de véritables opérations de recherche et développement nettement individualisées.

Le litige ne soulevant aucune autre question, vous pourrez y mettre fin en réglant l'affaire au fond. Vous admettrez l'éligibilité au CIR des dépenses litigieuses, après avoir écarté l'argumentation de l'administration pour les motifs exposés précédemment, et annulerez le jugement du tribunal.

Vous pourrez mettre à la charge de l'Etat le versement à la FNAMS d'une somme de 4 000 euros au titre des frais irrépétibles.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Paris du 21 novembre 2017, à la restitution à la fédération des crédits d'impôts et à la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés en résultant au titre des exercices 2010 à 2013, et à ce que l'Etat soit condamné à verser une somme de 4 000 euros à la FNAMS en application de l'article L. 761-1 du CJA.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.