

427441
Société Hays France

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies
Séance du 25 mai 2020
Lecture du 9 juin 2020

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

La société Hays France appartient au groupe multinational Hays, qui se présente comme le leader mondial du recrutement spécialisé. Elle est elle-même la société mère d'un groupe fiscalement intégré (GFI), qui inclut les filiales Hays Pharma (HP), Hays Pharma Consulting (HPC) et Hays Pharma Services (HPS). La société HP a la qualité d'organisme de recherche privé agréé dans le cadre du crédit d'impôt recherche (CIR). Elle a conclu plusieurs contrats de recherche avec des entreprises extérieures au groupe Hays, telles que Pfizer, Stallergenes et Cancer International Research Group Ltd et a sous-traité les travaux qui lui étaient confiés aux sociétés HPC et HPS. Par un courrier du 8 février 2016, la société Hays France a demandé à l'administration fiscale, en tant que société-mère du GFI¹, le remboursement des créances de CIR constituées par les sociétés HPC et HPS au titre des exercices 2011 et 2012, pour des montants respectifs de 678 851 euros et 824 837 euros, remboursement qui lui a été refusé. Elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 29 novembre 2018 de la cour administrative d'appel de Paris qui a confirmé le rejet de sa requête tendant à cette restitution.

Avant d'en venir à l'examen du pourvoi, quelques explications sont utiles sur le cadre juridique du CIR en cas de recours à la sous-traitance.

Le CIR, dont le régime juridique est défini par l'article 244 *quater* B du CGI, est un crédit d'impôt ouvert aux entreprises imposées d'après leur bénéfice réel au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent en cours d'année. Pour les années en litige, son taux était de 30 % pour les dépenses inférieures à 100 millions d'euros et de 5 % au-delà de ce seuil. Le II de l'article 244 *quater* B définit les catégories de dépenses éligibles au CIR, qui concernent en principe des activités de recherche réalisées par l'entreprise elle-même. Toutefois, le d) et le d) *bis* de ce II permettent la prise en compte dans certaines limites² d'opérations externalisées,

¹ Seule la société mère d'un groupe fiscalement intégré pouvant demander le remboursement des créances correspondant à l'excédent des crédits d'impôt résultant des dépenses de recherche effectuées par les sociétés du groupe (CE, 10 mai 2017, *SAS Intelligent Electronic Systems et société LH 28*, n° 395447, Tab.).

² D'une part, ces dépenses ne sont retenues dans la base de calcul du CIR que dans la limite de trois fois le montant total des autres dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt, ce qui signifie qu'une entreprise externalisant entièrement ses opérations de recherche n'aura droit à rien ; d'autre part, elles sont plafonnées à 10

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.

respectivement auprès d'organismes de recherche publics ou assimilés et auprès d'organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche.

En vertu du III de l'article 244 *quater* B, l'organisme privé agréé doit déduire de sa propre base de calcul pour le CIR les sommes qu'il a reçues de donneurs d'ordre entrant dans le champ d'application du CIR. Cette exclusion est destinée à éviter que la même dépense ouvre droit à deux reprises au CIR, pour le donneur d'ordre et pour le sous-traitant. En revanche, aucune exclusion n'est prévue par la loi pour des dépenses de recherche réalisées par un sous-traitant non agréé. Vous avez jugé dans une décision *Société Lunalogic*³ (CE, 5 mars 2018, n° 416836 : RJF 6/18 n°662) que la différence de traitement ainsi opérée ne méconnaissait pas le principe d'égalité.

C'est sur cette base que se fonde la construction à la fois simple et ingénieuse du groupe Hays. HP est un organisme de recherche privé agréé : les opérations qui lui sont sous-traitées ouvrent droit en principe au CIR dans le chef du donneur d'ordre (même si en l'espèce le dossier ne dit rien des crédits qui ont été sollicités par ces derniers), ce qui permet à HP de pratiquer des prix plus élevés tout en restant attractif. HP doit déduire les mêmes dépenses de sa propre base de calcul pour le CIR. Toutefois, il sous-traite à son tour ces opérations à HPC et HPS, qui ne sont pas agréés. Dès lors, HPC et HPS pourraient bénéficier du CIR pour ces dépenses, qui auraient donc suscité à deux reprises une dépense fiscale de l'Etat. En outre, HP, HPC et HPS appartenant au même groupe fiscalement intégré Hays France, c'est celui-ci qui encaisse le bénéfice fiscal du CIR après avoir profité de l'avantage économique.

Précisons dès à présent, même si nous aurons l'occasion d'y revenir, que ces pratiques de « CIR en cascade » ont attiré l'attention du législateur. La loi de finances pour 2020 a complété le d) *ter* du II de l'article 244 *quater* B en prévoyant que « *les opérations mentionnées aux d et d bis sont réalisées directement par les organismes auxquels elles ont été confiées* », la sous-traitance de deuxième niveau n'étant autorisée que par dérogation, auprès d'organismes eux-mêmes agréés, pour la réalisation de certains travaux nécessaires à ces opérations. Dans l'état du droit aujourd'hui en vigueur, la sous-sous-traitance opérée par HP aurait donc entraîné la déchéance du CIR pour les donneurs d'ordre.

1. La société requérante soutient en premier lieu que l'arrêt est insuffisamment motivé, faute d'avoir répondu au moyen tiré de ce que HPC et HPS n'étaient pas des organismes agréés. Bien que le ministre admette la pertinence de ce moyen, il ne nous paraît pas fondé.

La cour a jugé, sur la base des dispositions du CGI que nous avons présentées, que, dans l'hypothèse où une entreprise confie des travaux de recherche à un organisme privé de recherche, seule l'entreprise donneuse d'ordre peut bénéficier du CIR. Elle en a déduit qu'en tant que sous-traitants, HPC et HPS ne pouvaient bénéficier des sommes refacturées à la société HP. Bien que son raisonnement aurait pu être davantage explicité, il est suffisamment

millions d'euros et même à 2 millions d'euros s'il existe un lien de dépendance entre le donneur d'ordre et l'organisme agréé.

³ Par laquelle le renvoi au Conseil constitutionnel d'une QPC dirigée contre ces dispositions a été refusé.

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.

clair pour que vous exerciez votre contrôle et il consiste justement à neutraliser l'absence d'agrément. Comme cela ressort des conclusions de sa rapporteure publique, la cour a appréhendé l'opération de sous-traitance à HP dans son ensemble, en jugeant que le recours à une sous-traitance de deuxième niveau ne devait pas remettre en cause le principe selon lequel seul le donneur d'ordres a droit au crédit d'impôt. La cour n'a donc pas omis de prendre en compte l'absence d'agrément de HPC et HPS mais a jugé qu'il était sans incidence.

2. Ce raisonnement est en revanche entaché d'erreur de droit car le texte de loi ne permet pas cette interprétation.

Le remboursement du CIR ayant été demandé par Hays France pour les créances acquises par HPC et HPS, c'est à partir de la situation de ces sociétés qu'il faut raisonner. Il n'a pas été contesté que les dépenses de ces sociétés étaient des dépenses de recherche éligibles au CIR. L'exclusion prévue par le III ne concerne que les « *sommes reçues par les entreprises, organismes ou experts mentionnés au d, au d bis* ». Aucune disposition n'est prévue par la loi pour les sous-traitants non agréés. Ceux-ci sont appréhendés comme des entreprises exposant des dépenses de recherche pour leur propre compte.

Il n'est pas sérieusement contestable que les sous-traitants non agréés ont le droit de bénéficier du CIR pour les dépenses qu'ils exposent. Dans l'affaire *Société Lunalogic*, vous étiez saisis d'un moyen tiré de la différence de traitement entre les sous-traitants agréés et non agréés reposant sur le postulat selon lequel ces derniers pouvaient bénéficier du CIR ; vous n'avez pas remise en cause ce postulat. Votre rapporteur public Romain Victor parlait « *d'aiguillage binaire* » et n'émettait aucun doute sur l'existence de ce droit⁴. La circonstance mise en avant par le ministre que les sous-traitants ne supporteraient pas le risque associé aux opérations de recherche : si certaines décisions écartent en effet le droit au CIR au motif de l'absence de risque (CE, 17 septembre 2010, *Min. c/ Société BP France*, n° 313576, Tab. : RJF 12/10, n° 1144, BDCF 12/10, n° 127 ccl N. Escaut ; CAA Bordeaux, 16 mars 2018, *Sté RH Solutions*, n° 16BX00922, C+ : RJF 6/18 n° 595), elles portent sur des situations différentes de celles d'un sous-traitant, qui supporte bien des risques en cas de mauvaise exécution de la prestation.

La doctrine de l'administration est dans le même sens. Nous la citons : « *Un organisme non agréé au sens du d bis du II de l'article 244 quater B du CGI peut inclure dans la base de calcul de son propre crédit d'impôt recherche les dépenses exposées dans le cadre d'opérations de recherche réalisées pour le compte d'entreprises auxquelles elles sont facturées* »⁵.

⁴ « *Soit le donneur d'ordre confie une opération de recherche à un organisme agréé et peut prendre en compte la dépense correspondante dans l'assiette de son CIR, le sous-traitant étant par contre-coup exclu du bénéfice du CIR au titre de la même dépense ; soit le donneur d'ordre, ayant eu recours à un organisme non agréé, ne peut bénéficier du CIR et c'est alors l'organisme de recherche qui peut prendre en compte les dépenses de recherche qu'il a exposées dans l'assiette de son propre CIR, dans les conditions de droit commun* »

⁵ BOI-BIC-RICI-10-10-20-30-20170405

Bien sûr, cet « aiguillage binaire » repose dans son équilibre sur l'absence de droit au CIR du donneur d'ordre lorsqu'il recourt à un sous-traitant non agréé, équilibre qui est mis en échec par l'organisation du groupe Hays, qui est loin d'être unique. Toutefois, rien dans le texte de loi ne permet de distinguer entre les entreprises selon leur place dans une chaîne de sous-traitance, si ce n'est les dispositions applicables aux entreprises agréées. Les parlementaires, lorsqu'ils ont voté les dispositions restrictives de la LFI pour 2020, en ont pris acte. Le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale indique ainsi que « *le principe d'une telle cascade n'apparaît pas prohibé par le droit en vigueur* » et que « *le fait de recourir à des sous-traitants de second rang non agréés peut être vu comme une faille dans le dispositif d'externalisation des travaux prévu dans le cadre du CIR (...) puisque cela peut conduire à ce que les mêmes dépenses soient prises en compte plusieurs fois, au niveau du donneur d'ordres et au niveau du sous-traitant de second rang privé non agréé* »⁶. Le rapport de la commission des finances du Sénat fait le même constat⁷.

Les parlementaires n'ont donc pas considéré qu'ils clarifiaient l'état du droit : ils en corrigeaient un défaut. Vous n'êtes certes pas tenus par l'interprétation de l'état du droit antérieur qu'expriment les travaux parlementaires d'une loi modificative. En l'occurrence, nous ne voyons cependant pas comment vous pourriez interpréter la loi antérieure à la LFI 2020 comme ayant la même portée. Ajoutons qu'au demeurant, ceci ne conduirait pas à remettre en cause le droit au CIR des sociétés HPC et HPS, mais seulement celui des sociétés donneuses d'ordre. La cour a donc commis une erreur de droit en excluant le droit au CIR d'une société non agréée, au motif qu'elle est intervenue en tant que sous-traitante.

3. Une autre voie est envisageable pour limiter le double bénéficiaire du CIR dans l'état du droit antérieur à la LFI 2020, mais nous ne l'abordons que pour éclairer le cadre juridique en vue du renvoi à la cour car elle ne conduirait pas en tout état de cause à empêcher la cassation que nous vous proposons. Il s'agit comme on peut s'en douter de la répression de l'abus de droit, qui est d'ailleurs évoquée par la société Hays France dans ses écritures.

Les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) ne sont pas applicables, car elles ne concernent selon leurs termes mêmes que les procédures de rectification : le deuxième alinéa mentionne un « *désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article* », tandis que l'article R.* 64-1 prévoit que la décision de mettre en œuvre cette procédure est « *prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire qui vise à cet effet la notification de la proposition de rectification* ». Or vous jugez que la demande de remboursement d'un crédit d'impôt recherche constitue une réclamation au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales (LPF) et que la décision par laquelle l'administration rejette tout ou partie d'une telle réclamation n'a pas le caractère d'une procédure de reprise ou de redressement (CE, 8 novembre 2010, *Société ICBT Madinox*, n° 308672, Tab.).

⁶ Rapport fait par M. Joël Giraud au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n° 2272, 10 octobre 2019.

⁷ Rapport de M. Albéric de Montgolfier au nom de la commission des finances, n° 140, 21 novembre 2019.

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.

En revanche, rien n'interdit à l'administration d'invoquer dans une situation comme celle de l'espèce le principe général du droit à la répression des abus de droit, reconnu par votre décision *Société Janfin* (CE, 27 septembre 2006, n° 260050, Rec.). Vous jugez qu'en dehors du champ de l'article L. 64, le service peut se fonder sur ce principe « *pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* ». Il est parfois considéré que la modification de l'article L. 64 opérée par la LFR 2008 du 30 décembre 2008 aurait vidé de son contenu l'arrêt *Janfin*⁸, puisque la définition législative de l'abus de droit se confond désormais avec le principe jurisprudentiel, mais le principe demeure pertinent dans le cas d'un litige ne procédant pas d'une procédure de rectification.

Rien ne nous paraît donc faire obstacle à ce que l'administration, si elle s'y croit fondée, invoque ce principe après que vous aurez renvoyé l'affaire à la cour, au moyen d'une substitution de base légale qu'il lui appartient de demander (cf. sur ce point également la décision *Janfin*).

PCMNC :

- **à l'annulation de l'arrêt attaqué ;**
- **au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Paris ;**
- **à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**

⁸ Cf. par exemple Documentation experte Francis Lefèbvre, CF, n° 28420.