

N° 429222 – Société Nurun

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 5 février 2021

Lecture du 24 février 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

Si la détermination des dépenses de personnel éligibles au crédit d'impôt-recherche institué par l'article 244 *quater* B du CGI nourrit d'abondants contentieux, vous n'avez guère eu l'occasion jusqu'à présent de préciser la définition des techniciens de recherche dont la rémunération peut être incluse dans la base de calcul de ce crédit d'impôt. Ce sera chose faite avec le présent pourvoi.

La requérante est la société mère d'un groupe fiscalement intégré dont fait partie la société Nurun France, qui exerce une activité de conception de sites internet. Elle a demandé en vain à l'administration fiscale la restitution de crédits d'impôt au titre de dépenses exposées par sa filiale au cours des années 2008 à 2010. Saisi du litige, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a prononcé un non-lieu à statuer à hauteur de la restitution partielle accordée en cours d'instance et rejeté le surplus de la demande de la société Nurun. Cette dernière vous demande d'annuler l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a confirmé ce jugement.

1. Commençons par l'examen des conclusions relatives au projet de recherche baptisé « NuWAD ».

Ce projet a été regardé comme une opération éligible mais l'administration fiscale a exclu certaines dépenses de personnel de la base de calcul du crédit d'impôt au motif que les salariés concernés n'étaient pas affectés aux travaux de recherche.

Comme vous le savez, les dépenses de personnel ouvrant droit au crédit d'impôt sont, en vertu du b) du II de l'article 244 *quater* B du CGI, celles qui sont « *afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations* ». L'article 49 *septies* G de l'annexe III du CGI donne la définition de ces deux catégories de personnel. Relève de la catégorie des techniciens de recherche les « *personnels travaillant en étroite collaboration avec les chercheurs, pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental* ». L'article donne ensuite plusieurs exemples, non exhaustifs, de tâches susceptibles d'être réalisées par les techniciens de recherche. Ceux-ci préparent les substances, les matériaux et les appareils pour la réalisation d'expériences, prêtent leur concours aux chercheurs pendant le déroulement des expériences ou les effectuent sous le contrôle de ceux-ci, ou encore, ont la charge de l'entretien et du

fonctionnement des appareils et des équipements nécessaires à la recherche et au développement expérimental.

Pour écarter en l'espèce la qualification de technicien de recherche, la cour a jugé que la requérante ne soutenait pas qu'il existerait un lien de collaboration entre chacun des salariés concernés et un chercheur en vue d'assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche. Comme le soutient le pourvoi et comme le reconnaît d'ailleurs le ministre, elle a ainsi dénaturé les écritures d'appel de la société, puisque celle-ci soutenait à l'inverse qu'un tel lien existait. Vous annulez donc l'arrêt attaqué dans cette mesure. Nous vous proposons de régler au fond le litige, ce qui vous permettra de préciser les critères qui commandent la qualification de technicien de recherche.

Le critère essentiel énoncé tant par la loi que le décret étant celui de l'affectation aux activités de recherche, cette qualification dépend principalement de la nature concrète des tâches effectuées, qui doivent être nécessaires à la réalisation des opérations éligibles au crédit d'impôt recherche.

Le deuxième critère posé par l'article 49 *septies* G est celui de la collaboration étroite des salariés concernés avec les chercheurs. Il n'y a pas lieu de rechercher, comme semble l'avoir fait la cour, un lien avec un chercheur en particulier, les opérations de recherche étant plus souvent le fruit d'un travail en équipe que d'une organisation selon une pyramide hiérarchique. Le critère de la collaboration est en outre nécessaire mais non suffisant, puisqu'il est bien sûr exigé que les personnels concernés se consacrent aux activités de recherche. Vous avez d'ailleurs déjà jugé que la circonstance que des personnels soient placés sous l'autorité de responsables de recherche ne suffit pas à les considérer comme des techniciens de recherche (CE, 21 décembre 2007, SA de production et d'approvisionnement du plateau central « Rouergue-Auvergne-Gévaudan-Tarnais », n° 288099, RJF 3/08 n° 276).

En revanche, les textes ne lient pas la qualité de technicien de recherche à l'exigence d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle particulière. Relevons, au demeurant, que si l'article 49 *septies* G est plus précis s'agissant de la catégorie des chercheurs, puisqu'il n'y inclut que les scientifiques et les ingénieurs, votre jurisprudence a fait primer le réalisme sur l'exigence d'une qualification expresse, en incluant dans cette catégorie les salariés, qui, sans en posséder le diplôme, se livrent à des opérations de recherche et ont acquis au sein de l'entreprise, des compétences les assimilant à des ingénieurs de recherche (CE 25 mai 2007 n° 297280, min. c/ Sté Dani Alu : RJF 8-9/07 n° 895, concl. L. Olléon BDCF 8-9/07 n° 94).

La grille de lecture fondée sur le double critère de l'affectation à la recherche et de la collaboration avec les chercheurs correspond, c'est heureux, à la pratique jurisprudentielle des cours administratives d'appel. La cour de Paris a ainsi jugé qu'un salarié titulaire d'un brevet de technicien supérieur ne pouvait être regardé comme un technicien de recherche, dès lors qu'il ne travaille pas en collaboration avec des chercheurs (CAA Paris, 11 février 1999, SARL Entreprise Accary, RJF 5/99, n° 537). A l'inverse, ont été regardés comme tels des personnels commerciaux (CAA de Paris 7 novembre 2013 Sté Falguière Conseil, RJF 3/14, n° 216) ou des stagiaires, dès lors que ceux-ci participaient aux opérations de recherche en collaboration avec les chercheurs (CAA Versailles, 6 novembre 2014, SAS Cooper Standard Automotive, RJF 2/15, n° 98).

L'application de ces principes vous conduira à faire droit à la demande de la société Nurun. Il résulte en effet du rapport de l'expert qu'elle a mandaté, dont les constats ne sont pas remis en cause par le ministre, que les six salariés concernés étaient placés sous l'autorité du directeur technique responsable du projet de recherche et qu'ils ont participé aux opérations de développement informatique et réalisé les tests techniques nécessaires à la mise au point et à l'amélioration de la plate-forme informatique créée dans le cadre de ce projet. Si le ministre fait valoir en défense qu'ils ne disposaient pas de connaissances particulières rendant indispensable leur participation à la réalisation des travaux, cet argument est inopérant puisque seule importe la nature concrète des tâches qui leur étaient confiées et qui étaient, en l'espèce, nécessaires à la réalisation du projet éligible. Ces salariés doivent donc se voir reconnaître la qualité de technicien de recherche et vous annulerez le jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise, qui a à tort rejeté la demande de la requérante tendant à la restitution du crédit d'impôt correspondant aux rémunérations qui leur ont été versées.

2. Les autres moyens du pourvoi ne vous conduiront pas, en revanche, à faire droit aux conclusions relatives au projet baptisé « Landscape analytics ».

Il est d'abord soutenu que la cour n'aurait pas répondu à l'un des moyens d'appel. Mais ce moyen manque en fait. En effet, si la société Nurun faisait valoir que le tribunal avait insuffisamment tenu compte de l'expertise qu'elle avait communiquée, elle ne soutenait pas que le jugement était insuffisamment motivé de ce fait.

Par ailleurs, la cour n'a pas commis d'erreur de qualification en jugeant que ce projet, lequel visait à intégrer et normaliser des données en provenance de sources hétérogènes de manière à pouvoir les exploiter sur une même interface, ne constituait pas une opération de développement expérimental, au sens de l'article 49 *septies* F du CGI, ouvrant droit au crédit d'impôt recherche¹. Une telle qualification est en effet subordonnée, selon votre jurisprudence constante², et comme le prévoit au demeurant la lettre du texte, au caractère innovant des travaux réalisés. Or aucune nouveauté technique n'avait été identifiée par les experts ayant analysé le projet, regardé comme un travail d'ingénierie informatique courant.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, en tant qu'il statue sur le projet NuWad, à la restitution du crédit d'impôt recherche au titre des dépenses de personnel correspondant aux techniciens affectés à ce projet, au versement par l'Etat d'une somme de 5000 euros à la société Nurun au titre de l'article L. 761-1 du CJA et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.

¹ Sur le contrôle de qualification exercé sur la notion de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt recherche (CE, 28 mai 2001, Virion, n° 221133, RJF 8-9/01 n° 1045) ainsi que sur la notion d'amélioration substantielle prévue par l'article 49 *septies* F de l'annexe III au CGI, qui commande la précédente (CE, 13 novembre 2013, GEMT, n° 341432, RJF 02/14, n° 126).

² Notamment : CE, 21 décembre 2001, Société Labesque VI, n° 221006, RJF 4/02, n° 427, concl. G. Bachelier BDCF 4/02, n° 53 ; CE, 25 avril 2003, Société Ceicom, n° 236066, RJF 07/03, n° 878, concl. G. Bachelier BDCF 7/03, n° 99, chron. L. Olléon, RJF 06/03, p. 487.