

N° 455278, Société Hays France

3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 21 janvier 2022

Décision du 4 février 2022

*A paraître aux Tables*

## CONCLUSIONS

**Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, Rapporteur public**

1. La société Hays France, société mère d'un groupe fiscalement intégré comprenant les sociétés Hays Pharm (HP), Hays Pharma Consulting (HPC) et Hays Pharma Services (HPS), ne vous est pas inconnue. Vous avez déjà eu à connaître du litige qui l'oppose à l'administration fiscale dans votre décision du 9 juin 2020 (n° 427441, inédite au Rec., RJF 8-9/20 n° 672, avec concl. L. Cytermann) à propos de crédits d'impôt recherche (CIR) constitués par les sociétés HPC et HPS au titre des exercices 2011 et 2012.

Rappelons que la société HP, organisme de recherche privé agréé au sens du d) *bis* du II de l'article 244 *quater* B du CGI, a conclu plusieurs contrats de recherche avec des entreprises extérieures au groupe Hays tout en sous-traitant les travaux qui lui étaient confiés aux sociétés HPC et HPS, qui n'avaient pas cette qualité. Ce schéma permettait que les mêmes dépenses éligibles ouvrent droit à un CIR « en cascade », au bénéfice des sociétés donneurs d'ordre (les clients de la société HP) et des sous-traitants non agréés (les sociétés HPC et HPS), dès lors que les dispositions alors applicables du III de l'article 244 *quater* B imposaient aux seuls organismes privés agréés de déduire de l'assiette de leur propre CIR les sommes qu'ils ont reçues du donneur d'ordre (la société HP) entrant dans son champ d'application. La loi de finances pour 2020<sup>1</sup> ferme désormais la voie à une telle pratique.

Vous avez précisé, dans votre décision de cassation, que seule l'entreprise qui expose les dépenses de recherche visées au II, qu'elle effectue les opérations de recherche en cause pour son propre compte ou pour le compte d'une entreprise qui lui en confie la réalisation, est, en principe, en droit de bénéficier à ce titre du crédit d'impôt qu'elles instituent et qu'il n'en va autrement que dans le cas prévu au d) *bis* du II, les dépenses exposées par l'organisme agréé au titre des opérations de recherche dont la réalisation

---

<sup>1</sup> Cf. modification introduite par l'article 132 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020.

*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.*

lui est confiée entrant alors, dans les limites par ailleurs prévues par les dispositions suivantes du II, dans l'assiette du crédit d'impôt susceptible d'être demandé par l'entreprise qui lui a confié ces opérations de recherche, et étant déduites, en vertu des dispositions du III, de l'assiette du crédit d'impôt susceptible d'être demandé par l'organisme agréé. Vous en avez déduit qu'en l'état du droit résultant de ces dispositions, la circonstance qu'une entreprise effectue des opérations de recherche pour le compte d'un organisme agréé au titre du d) *bis* du II n'est pas en soi de nature à la priver du bénéfice du crédit d'impôt recherche, sauf, avez-vous ajouté, à ce que l'administration, si elle s'y croit fondée, invoque sa participation à un montage constitutif d'une fraude à la loi. C'est ce codicille qui a fait rebondir le litige et suscité la QPC dont vous avez à connaître aujourd'hui.

Statuant sur votre renvoi, la cour administrative d'appel de Paris a, par l'arrêt attaqué, rejeté une nouvelle fois la requête de la société Hays France. Elle a commencé par faire droit à la demande de substitution de base légale présentée par le ministre sur le fondement du principe général du droit à la répression des abus de droit dégagé par la jurisprudence *Société Janfin* (CE, Sect. 27 septembre 2006, n° 260050, au Rec., RJF 12/06 n° 1583 avec chron. Y. Bénard p. 1083, concl. L. Olléon BDCF 12/06 n° 156). Elle a estimé que cette substitution ne privait la contribuable d'aucune des garanties auxquelles elle avait droit, dès lors que le refus de restitution des crédits d'impôts litigieux ne procédait pas d'une procédure de rectification fondée sur les dispositions de l'article L. 64 du LPF et que les dispositions du second alinéa de cet article, qui permettent seules de soumettre, à la demande du contribuable, le désaccord sur les rectifications notifiées à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal, ne trouvaient pas à s'appliquer.

Elle a ensuite jugé que les deux critères jurisprudentiels constitutifs de la fraude à la loi étaient remplis et en a déduit que l'administration était fondée à dénier à la requérante, sur ce fondement, le bénéfice des dispositions du d) *ter* du II de l'article 244 *quater* du CGI. Elle a relevé, d'une part, que le législateur entendait, par ce dispositif, favoriser le développement des activités de recherche et n'avait pu avoir pour objectif de permettre une double constitution d'un crédit d'impôt au titre des mêmes dépenses, ce alors même que ces dispositions ne distinguaient que la situation des seuls sous-traitants agréés de la situation de l'ensemble des autres entreprises et n'avaient pas interdit le recours à un sous-traitant non agréé par un sous-traitant agréé. Elle a estimé, d'autre part, que la structure fiscale de groupe a permis à la société Hays France de déclarer le CIR revendiqué par les sociétés HPC et HPS, alors qu'elle ne pouvait ignorer qu'il était constitué chez les sociétés donneuses d'ordres, et que cette organisation n'a eu d'autre motif que celui d'atténuer ses charges fiscales. Elle en a conclu que ce montage avait permis à la société Hays France de réaliser un gain en se prévalant d'une application littérale des dispositions litigieuses contraire à l'intention du législateur, constitutive d'un abus de droit.

*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.*

La société Hays France vous demande d'annuler cet arrêt et conteste, à l'appui de son pourvoi, la constitutionnalité de l'article L. 64 du LPF.

2. Ce pourvoi n'a pas encore fait l'objet d'une admission par la procédure d'admission des pourvois en cassation (PAPC). Vous savez néanmoins que cette circonstance ne vous interdit pas pour autant de vous prononcer sur le bien-fondé de la QPC nouvellement soulevée, et ce sans préjuger du sort du pourvoi introduit. Si les conditions auxquelles est subordonnée sa transmission au Conseil constitutionnel ne sont pas réunies, le moyen tiré de la méconnaissance des droits et libertés garantis par la Constitution est regardé comme non sérieux au titre de la PAPC (CE, 2 mars 2011, *Société Soutiran et Compagnie*, n° 342099, aux T.).

L'examen de cette QPC est conditionné par la réponse à apporter au premier moyen du pourvoi. La société requérante défend l'idée que la réforme de l'article L. 64 opérée par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008<sup>2</sup> a privé de portée la jurisprudence *Société Janfin*. Elle en déduit que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que cet article ne trouve pas à s'appliquer dans un litige qui, comme en l'espèce, ne procède pas d'une procédure de rectification. Vous refusez en effet de regarder la décision par laquelle l'administration rejette tout ou partie d'une demande de remboursement d'un crédit d'impôt recherche, assimilée à une réclamation contentieuse au sens de l'article L. 190 du LPF, comme une procédure de reprise ou de rectification (CE, 8 novembre 2010, *Sté ICBT Madinox*, n° 308672, aux T., RJF 2/11 n° 229). La QPC soulevée ne conserve un objet que si vous écartez ce premier moyen.

La société requérante défend une interprétation audacieuse de l'article L. 64 car frontalement *contra-legem*. Il résulte en effet des termes mêmes de son deuxième alinéa, qui est spécifiquement visé par la QPC, que le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal « *en cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article* ». C'est bien en vain qu'elle objecte que la phrase suivante, qui s'interprète nécessairement à la lumière de ce qui précède et n'a pas de portée autonome, se borne à prévoir que « *l'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité* », sans conditionner cette possibilité à l'existence d'une rectification préalable. Les dispositions relatives à l'entrée en vigueur de la réforme de 2008, comme d'ailleurs de la modification issue de la loi de finances pour 2019 portant sur la charge de la preuve, se réfèrent, elles-mêmes, à la procédure de rectification<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.

<sup>3</sup> Art. 35, IX de la loi de finances rectificatives pour 2008 : « *Les I, II, III, VI, VII et VIII s'appliquent aux propositions de rectifications notifiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009* ».

Art. 202, V de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 : « *Les articles (...) L. 64 et L. 192 du livre des procédures fiscales, dans leur rédaction résultant des I à IV du présent article, s'appliquent aux rectifications notifiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 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.*

L'article L. 64 a en outre été codifié au sein du LPF dans la section IV, consacrée aux « procédures de rectification », du chapitre 1<sup>er</sup> relatif au « droit de contrôle de l'administration » du titre II dédié au « contrôle de l'impôt », sans que le législateur ne juge utile de remettre en cause ce choix. L'article R. 64-1 va dans le même sens puisqu'il précise 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 ». Il nous paraît, dans ces conditions, constructif d'étendre, par voie prétorienne, le champ d'application de la procédure de répression des abus de droit en dehors du cas explicitement prévu par le législateur.

La société requérante ne l'ignore pas mais insiste sur la volonté d'harmonisation qui a présidé à la réforme de 2008 et « l'universalité » de l'application de l'article L. 64 qui en résulte. Elle estime, à la lumière des travaux préparatoires, que la référence aux procédures de rectification résulte d'une « omission non intentionnelle du législateur ». La lettre du texte étant à nos yeux parfaitement claire, nous ne voyons pas de raison de procéder à une exégèse, au demeurant toujours délicate, de l'intention du législateur conformément à votre jurisprudence *Commune de Houdan*<sup>4</sup>. Ce n'est donc qu'à titre indicatif et parce que c'est la principale ligne de défense du pourvoi que nous entrons dans ce débat.

Il est à peine besoin de rappeler que cette réforme, inspirée des conclusions du rapport du président Fouquet sur la sécurité juridique en matière fiscale, s'est traduite par un élargissement du champ d'application de la procédure instituée par l'article L. 64. D'une part, elle s'applique désormais à tout impôt ou taxe et l'administration peut en faire usage que l'opération contestée ait pour effet de minorer l'assiette de l'impôt ou qu'elle porte sur la liquidation ou le paiement de l'impôt. D'autre part, elle intègre les deux branches de l'abus de droit - par simulation ou fictivité et par fraude à la loi - telles que synthétisées par les décisions *Société Janfin* et *Min. c/ Persicot* (CE, 28 février 2007, n° 284565, au Rec., RJF 5/07 n° 599, concl. L. Vallée BDCF 5/07 n° 61). Cette réécriture a cependant ciblé la définition de l'abus de droit qui figure désormais au premier alinéa de l'article L. 64. Elle n'a pas concerné, sur le fond, les dispositions du deuxième alinéa (seul le nom du comité a été changé), ni d'ailleurs celle du troisième alinéa, supprimé à l'issue de la réforme déjà mentionnée de 2018 afin de neutraliser l'effet de la garantie ainsi instituée au profit du contribuable sur la dévolution de la charge de la preuve<sup>5</sup>.

Les travaux préparatoires ne convainquent pas d'embrasser la lecture constructive défendue par la société requérante. Ils confirment indubitablement que le législateur a entendu clarifier et unifier la définition de l'abus de droit, ainsi qu'y invitait le président Fouquet dans son rapport, afin d'améliorer la sécurité juridique et remédier aux inconvénients attachés à la coexistence de deux régimes juridiques distincts.

<sup>4</sup> CE, Sect., 27 octobre 1999, n° 188685, au Rec.

<sup>5</sup> Art. 202, IV de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 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.*

L'enjeu pratique de cette réforme était de permettre, quel que soit l'impôt concerné, que l'administration puisse infliger au contribuable la pénalité spécifique pour abus de droit prévue par l'article 1729 du CGI, dont le champ coïncide avec celui de l'article L. 64 du LPF, et surtout que le contribuable puisse bénéficier de la garantie de procédure que constitue la saisine du comité de l'abus de droit fiscal. Rien n'indique toutefois que cette volonté unificatrice visait un parfait alignement des deux régimes. Nous n'y lisons aucune volonté ferme et clairement exprimée que le législateur aurait entendu supprimer la référence aux procédures de rectification. Cette question n'a pas été directement abordée et il est même parfois, en sens inverse, fait expressément mention de l'applicabilité de l'article L. 64 aux procédures de rectification.

Nous persistons donc à penser, comme nous avons déjà eu l'occasion de l'exprimer et comme l'avait défendu Laurent Cytermann lors du premier examen de cette affaire, que la procédure particulière de répression des abus de droit prévue à cet article ne trouve à s'appliquer que lorsque l'administration a engagé une procédure de rectification et non en cas de rejet d'une réclamation du contribuable. Vous l'avez déjà jugé pour l'application de ces dispositions dans leur rédaction antérieure à la réforme de 2008 dans vos décisions du 29 décembre 2006, *Min. c/ Société Bank of Scotland* (n° 283314, RJF 3/07 n° 322 concl. F. Séners BDCF 3/07 n° 33 et chron. Y. Benard RJF 4/07 p. 319) et du 11 mars 2015, *SA Natixis* (n° 365564, RJF 8-9/15 n° 718, concl. E. Bokdam-Tognetti BDCF 8-9/15 n° 109). Le point n'est pas fiché mais vos décisions, éclairées par les conclusions de vos rapporteurs publics, sont explicites. Pour les motifs que nous venons d'exposer, la réforme de 2008 n'a, à notre avis, pas privé de portée cette jurisprudence, si bien qu'il subsiste aujourd'hui, en dehors de cette procédure, un champ résiduel d'application du principe général du droit de répression des abus de droit en matière fiscale. Le Conseil constitutionnel a également fait sienne cette lecture dans la décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 (point 116). Ajoutons, puisque c'est l'un des arguments de la société requérante, que la décision d'Assemblée du 28 octobre 2020, *C...* (n° 428048, au Rec., RJF 1/21 n° 59, à nos conclusions) ne préjuge pas de la réponse à apporter à cette question.

3. Nous pouvons en venir à l'examen de la QPC proprement dite.

3.1. Comme vous le savez, le Conseil constitutionnel admet que puisse être contestée par la voie de la QPC « *la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère* » à une disposition législative (décision n° 2010-39 QPC du 6 octobre 2010, *Mmes Isabelle D. et Isabelle B.*). Cette interprétation constante peut résulter d'un arrêt isolé antérieur à la décision de renvoi au Conseil constitutionnel (décision n° 2014-387 QPC du 4 avril 2014, *M. Jacques J.*), voire, comme ce sera le cas en l'espèce si vous nous suivez, de la décision se prononçant sur la QPC elle-même (décision n° 2011-185 QPC du 21 octobre 2011, *M. Jean-Louis C.* ; CE QPC, 15 décembre 2014, *SA Technicolor*, n° 380942, au Rec.).

*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.*

3.2. Vous pourrez admettre que les dispositions contestées sont applicables au litige au sens et pour l'application des articles 23-2 et 23-5 de l'ordonnance organique du 7 novembre 1958<sup>6</sup>. Certes, le ministre défendeur objecte, à juste titre, que l'article L. 64 du LPF n'a pas été appliqué en l'espèce et n'est pas applicable. Vous avez toutefois une interprétation libérale et autonome de la condition d'applicabilité au litige, condition que le Conseil constitutionnel laisse à l'appréciation des juges du filtre (décision n°2010-1 QPC du 28 mai 2010). Vous estimez qu'elle est remplie à l'égard de dispositions qui soulèvent une question non « *dénuée de rapport avec les termes du litige* » (CE, 8 octobre 2010, *Daoudi*, n° 338505, au Rec. ; CE, 2 février 2012, *Le Pen*, n° 355137, aux T. sur un autre point). Vous allez jusqu'à l'admettre, afin de permettre au Conseil constitutionnel d'exercer efficacement son contrôle, lorsqu'une disposition n'est pas applicable au litige mais est indissociable d'une disposition qui, elle, l'est et forme avec elle un ensemble cohérent (CE, 28 mai 2010, *Balta et Opra*, n° 337840, au Rec.). Plus proche de la configuration d'espèce, vous l'admettez également lorsque la disposition est critiquée au regard du principe d'égalité en tant qu'elle ne s'applique pas à la situation à l'origine du litige (CE, 14 avril 2010, *L... et L...*, n° 336753, au Rec.) ou lorsque l'auteur de la QPC conteste une disposition en tant qu'elle exclut de son bénéfice une catégorie de personnes (CE, 13 janvier 2014, *P...*, n° 372804, aux T.).

3.3. L'article L. 64 du LPF n'a par ailleurs jamais été déclaré conforme à la Constitution, même si le Conseil constitutionnel a déjà eu à connaître de ces dispositions notamment dans la décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013.

3.4. Vous achopperez en revanche sur la dernière condition tenant au caractère sérieux de la question posée, étant précisé qu'elle n'est indubitablement pas nouvelle. La société requérante soutient que les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques et reproche en outre au législateur d'avoir méconnu l'étendue de sa compétence dans des conditions affectant ce droit (sur l'opérance de ce moyen, voyez notamment la décision n° 2012-254 QPC du Conseil constitutionnel du 18 juin 2012, *Fédération de l'énergie et des mines – Force Ouvrière FNEM FO*).

Le principe d'égalité, que ce soit sous l'angle de l'article 13 ou même de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, ne nous paraît toutefois pas justifier le renvoi de cette QPC au Conseil constitutionnel.

Contrairement à ce qui est soutenu, nous croyons que les contribuables se trouvent dans une situation différente selon que l'abus de droit est sanctionné en application de l'article L. 64 ou sur le fondement alternatif du principe général du droit reconnu par la jurisprudence *Société Janfin*.

---

<sup>6</sup> N° 58-1067

Certes, les contribuables sont, quel que soit le fondement juridique retenu, placés dans la même situation au regard de l'objectif poursuivi : il s'agit de permettre à l'administration de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. La garantie instituée par le législateur nous paraît cependant se justifier pour deux autres motifs. Le premier est que les contribuables ne sont pas placés dans la même situation selon qu'ils forment une réclamation en vue d'obtenir la réduction, la décharge ou la restitution de leur imposition ou font l'objet d'une procédure de rectification. Dans ce dernier cas, l'administration prend l'initiative de remettre en cause la situation du contribuable qui se trouve alors dans une situation particulière eu égard tant aux pouvoirs reconnus à l'administration qu'aux implications d'une telle procédure qui conduit à la notification d'impositions supplémentaires. Le LPF attache du reste à la mise en œuvre d'une procédure de rectification tout un éventail de garanties propres.

Le second tient au caractère répressif de la procédure instituée par l'article L. 64 qui détermine l'application des majorations pour abus de droit prévues au b de l'article 1729 du CGI. C'est ce qui a conduit le Conseil constitutionnel à censurer, dans la décision du 29 décembre 2013, les dispositions de l'article 100 de la loi de finances pour 2014 qui substituaient au critère du but exclusivement fiscal celui du but principalement fiscal. C'est ce qui l'a conduit, à l'inverse, à valider le dispositif « anti-abus » propre au régime fiscal des sociétés mères institué par les dispositions de l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2015, regardées comme une simple règle d'assiette (décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, voir notamment le point 12). De ce point de vue, la société requérante se trouve dans une situation différente puisque le refus de crédit d'impôt qui lui a été opposé à l'issue de l'instruction de sa réclamation ne peut pas même être assorti des majorations de droit commun prévues aux a et c de l'article 1729 en cas de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses.

Cette différence de traitement apparaît, dans ces conditions, en rapport direct avec l'objet de la loi, ainsi que l'exige l'article 6 de la Déclaration de 1789, et, pour suivre la grille d'analyse propre à l'article 13 du même texte, elle repose sur des critères objectifs et rationnels en fonction de l'objectif poursuivi et ne fait pas peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs capacités contributives.

Vous ne vous laisserez pas davantage convaincre par la critique formulée sous l'angle de l'incompétence négative. Comme l'objecte le ministre, le législateur a déterminé suffisamment clairement et précisément le champ de la procédure qu'il a instituée et n'était pas tenu d'en étendre l'application en dehors des procédures de rectification, notamment aux hypothèses de refus de restitution d'un crédit d'impôt. Du reste, votre jurisprudence *Société Janfin* a assumé dès l'origine que le principe général du droit à la répression des abus de droit s'applique sans la garantie procédurale spécifique offerte au contribuable dans le champ de l'article L. 64, avec pour corollaire l'absence d'application de la majoration prévue de plein droit dans ce cas par le b de l'article

*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.*

1729. Votre jurisprudence plus récente ne s'est pas séparée de cette analyse (voyez par exemple à propos de contentieux fiscaux en Polynésie française où les dispositions de l'article L. 64 ne sont pas applicables : CE, 12 mars 2010, *Société Charcuterie du Pacifique*, n° 306368, aux T., RJF 6/10 n° 620, concl. E. Geffray BDCF 6/10 n° 68 ; CE, 11 février 2011, *Société Fiumarella*, n° 309383, aux T. sur un autre point, RJF 5/11 n° 629). On peut comprendre que la société requérante regrette la divergence résiduelle des garanties offertes au contribuable selon le fondement juridique retenu par l'administration pour réprimer un abus de droit. Si elle peut paraître à certains inopportune, elle n'est pas pour autant inconstitutionnelle. C'est au législateur d'en décider et, le cas échéant, de reprendre la main.

Il n'y a dès lors pas lieu, à nos yeux, de renvoyer la QPC soulevée au Conseil constitutionnel.

**Tel est le sens de nos conclusions.**

*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.*