

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, Rapporteuse publique

1. Les dépenses liées à l'embauche d'un doctorant en droit sont-elles éligibles au crédit d'impôt recherche (CIR) ? Telle est la question, inédite, que pose cette affaire.

La Selarl P. F... – M. F... est une société d'avocat dont le siège est à Libourne (Gironde). A compter du 1^{er} octobre 2012 et pour une durée de trois ans, elle a employé une doctorante en droit qui effectuait des travaux de recherche sur les particularités de la procédure de divorce dans le cadre d'une convention industrielle de formation par la recherche (dite CIFRE), signée avec l'association nationale de la recherche et de la technologie (ANRT), pour le compte du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche et de l'innovation. Rappelons que ce dispositif permet aux entreprises de bénéficier d'une aide financière pour recruter, en contrat à durée indéterminée ou pour une durée de trois ans, de jeunes doctorants dont les projets de recherche, menés sous la direction d'un laboratoire extérieur, conduiront à la soutenance d'une thèse. L'entreprise s'engage à leur verser un salaire minimum brut annuel de 23 484 euros et reçoit en contrepartie une subvention annuelle de 14 000 euros versée pendant trois ans.

Le litige s'est noué en 2016 lorsque la Selarl a demandé à l'administration fiscale le remboursement d'un CIR correspondant aux dépenses de personnel exposées dans ce cadre au titre des années 2014 et 2015 pour les montants respectifs de 10 595 et 9 085 euros. L'administration a refusé de faire droit à cette demande sous la forme d'une « proposition de rectification » du 12 juillet 2016, confirmée le 24 août suivant. Vous savez toutefois que vous refusez 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 société requérante a alors saisi le juge de l'impôt. Par un jugement du 12 juillet 2018, le tribunal administratif de

Bordeaux a rejeté sa demande. La cour administrative d'appel de la même ville a confirmé ce jugement par un arrêt du 9 juillet 2020 (RJF 1/21 n°16) qui fait l'objet du présent pourvoi.

2. Le CIR a été institué par la loi de finances pour 1983¹ afin d'inciter les entreprises, et tout particulièrement les petites et moyennes entreprises, à développer leur effort de recherche scientifique et technique et contribuer ainsi à accroître la croissance et la compétitivité de l'appareil productif français à moyen et long terme. Codifié à l'article 244 *quater* B du CGI, il est ouvert « *aux entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel* » et, explicitement depuis 2004², également aux entreprises bénéficiant de l'un des régimes d'exonération qui sont limitativement énumérés (sur le caractère limitatif de cette énumération, voyez : CE, 18 septembre 2015, *Min. c/ Union de coopératives agricoles "Conseil et compétences en productions animales"*, n° 376154, aux T., RJF 12/15 n° 995, avec concl. N. Escaut ; comp. dans l'état antérieur du texte : CE, 9 février 2005, *Société B+ Systems*, n° 253349, aux T., RJF 5/05 n° 427, concl. P. Collin au BDCF 5/05 n° 55).

Les dépenses éligibles à ce crédit d'impôt comprennent notamment « *les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés [à des] opérations [de recherche scientifique ou technique³]* », notion qui recouvre également « *la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes* » (cf b) du II). Cette notion n'est pas davantage explicitée par le législateur qui a confié au pouvoir réglementaire le soin de préciser les conditions d'application de ce dispositif.

L'article 49 *septies* F de l'annexe III au CGI, issu de l'article 1^{er} d'un décret du 10 juin 1983⁴, distingue trois catégories d'activités éligibles :

- la recherche fondamentale, c'est-à-dire les activités qui « *concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser, au moyen de schémas explicatifs ou de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse* » ;
- la recherche appliquée, c'est-à-dire les activités « *qui visent à discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale ou à trouver des solutions nouvelles permettant à l'entreprise d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. / Le résultat d'une recherche appliquée consiste en un modèle probatoire de produit, d'opération ou de méthode* » ;

¹ Loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982, art. 67.

² Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, art. 87.

³ Si l'article 244 *quater* B mentionne les « *opérations de recherche scientifique et technique* », il faut bien y lire un « ou » (comme le retiennent du reste les articles réglementaires).

⁴ Décret n° 83-475 du 10 juin 1983 n° 83-475 du 10 juin 1983 relatif au crédit d'impôt institué en faveur de la recherche par l'article 67 de la loi de finances pour 1983.

- et enfin le développement expérimental, c'est-à-dire les activités « effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services ou en vue de leur amélioration substantielle. Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes et qui présentent un caractère de nouveauté ».

Ces définitions ne sont que la reprise de celles utilisées couramment à l'échelle internationale et formalisées dans le manuel de Frascati publié par l'OCDE qui est devenu la référence méthodologique internationale en matière de recueil et d'exploitation des statistiques de R & D.

L'article 49 septies G, issu de l'article 2 du même décret, précise quant à lui la notion de « personnel de recherche » qui comprend, d'une part, « les chercheurs qui sont les scientifiques ou les ingénieurs travaillant à la conception ou à la création de connaissances, de produits, de procédés, de méthodes ou de systèmes nouveaux » ainsi que, par assimilation, les salariés qui, sans posséder un diplôme, ont acquis la qualification d'ingénieur au sein de leur entreprise et, d'autre part, « les techniciens, qui sont les personnels travaillant en étroite collaboration avec les chercheurs, pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental ».

3. Après avoir rappelé ce cadre juridique, la cour en a déduit, comme avant elle la cour administrative d'appel de Paris (CAA de Paris, 27 novembre 2014, *SELAS Bruno Kern Avocats*, n° 12PA05144, RJF 2015 n° 179, avec note C. Oriol Dr. fisc. 2014 comm. 702 et chron. A Dr. fisc. 2015 n° 722), que « les dépenses de personnel exposées par une société d'avocats à raison de l'embauche d'une salariée effectuant des recherches de nature juridique dans le cadre d'une thèse de doctorat en droit, pour lesquelles cette société entend obtenir le bénéfice du crédit d'impôt prévu par ces dispositions, ne peuvent être qualifiées de dépenses de recherche, au sens des dispositions précitées de l'article 244 quater B du CGI » et que « la circonstance que l'embauche de cette salariée ait eu lieu dans le cadre d'une convention Cifre et qu'[elle]ait bénéficié à ce titre, pour les années en cause, de subventions versées par [l'ANRT] est sans incidence sur la qualification juridique à donner aux dépenses exposées ».

La société requérante lui reproche d'avoir commis une erreur de droit en statuant ainsi. Reprenant à son compte la position défendue par le professeur Frédéric Drouet dans plusieurs articles⁵, elle fait valoir qu'un doctorant en droit a la qualité de chercheur et

⁵ *Le doctorat en droit est-il de la recherche au sens du crédit impôt recherche ?*, D. 2018, p.1873 ; *Non-éligibilité de la rémunération d'un doctorant en droit au titre du crédit d'impôt recherche ?*, JCP G, 2018, 887 et *Le doctorat en droit est-il de la recherche au sens du crédit impôt recherche ?*, D. 2020, p.1874.

qu'une thèse en droit à finalité pratique ou professionnelle, telle que celle en cause, se rattache à la recherche appliquée, dès lors qu'elle permet d'atteindre un objectif déterminé à l'avance par l'employeur pour renforcer son efficacité et la sécurité juridique dans un domaine donné et aboutit à un modèle probatoire de méthode qui permet de contrôler les hypothèses de départ de la recherche.

La question est, nous l'avons dit, inédite dans votre jurisprudence. Notre premier mouvement a été de souscrire à l'interprétation stricte adoptée par la cour. Le registre lexical mobilisé dans les dispositions litigieuses évoque en effet plus les sciences dites exactes ou dures que les sciences humaines et sociales et, spontanément, un doctorant en droit n'est pas assimilable à un « *chercheur* » au sens scientifique du terme.

Cette intuition se heurte toutefois à trois obstacles que nous peinons à surmonter.

La lettre du texte tout d'abord. En dehors de l'impression d'ensemble qui se dégage des termes employés, les dispositions litigieuses n'excluent pas de manière explicite de leur champ d'application les sciences humaines et sociales. Leur champ d'application est défini comme englobant les opérations de recherches scientifiques mais aussi techniques et, comme l'ont reconnu eux-mêmes les auteurs du texte, de manière plutôt floue. Cette notion pouvant difficilement recevoir une définition juridique très précise dans un texte législatif, il faut se reporter aux dispositions réglementaires prises pour son application⁶. Or ces dispositions réglementaires, outre qu'elles ne sauraient restreindre la portée de la loi, ne sont pas univoques. La recherche appliquée y est en particulier définie comme recouvrant également des activités qui visent « *à trouver des solutions nouvelles permettant à l'entreprise d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance* ». Ce membre de phrase, qui n'a pas échappé à la société requérante, peut sans grand effort être appliqué aux recherches menées dans le domaine du droit.

Face à un texte imprécis, il est tentant de chercher un éclairage dans les travaux préparatoires. Ils ne sont toutefois d'aucun secours. On n'y trouve aucune trace du souhait du législateur de circonscrire la portée de ce dispositif aux sciences exactes, ni, en sens inverse, de sa volonté d'inclure les sciences humaines et sociales dans son champ. L'esprit général du CIR comme la logique économique qui le sous-tend plaident néanmoins à nos yeux plutôt pour une interprétation large : il a vocation à s'appliquer à tous les domaines de la recherche scientifique ou technique et on ne voit guère de raison d'en exclure par principe des entreprises qui investiraient dans la recherche en droit pour accroître leur compétitivité.

Cette voie paraît d'autant moins fermée qu'elle est en phase avec l'acception très large de la notion de R & D admise au niveau international. Nous renvoyons au manuel de

⁶ Rapport AN, C. Perret, Tome III, art. 52 bis du projet de loi de finances pour 1983

Frascati déjà mentionné qui fournit plusieurs illustrations ventilant les différents types de R & D (recherche fondamentale, recherche appliquée et développement expérimental) dans le domaine des sciences sociales et humaines (économie et commerce, éducation, géographie sociale et économique, histoire, langues/linguistiques, musique)⁷. Si aucune de ces illustrations ne concerne le droit, ce domaine est inclus, depuis 2007, dans sa classification révisée des domaines scientifiques et technologiques.

Bien qu'ils ne soient pas invocables sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF⁸, mentionnons également les commentaires administratifs consacrés au champ d'application du CIR et à la définition des activités de recherche et développement éligibles⁹. Ils sont également très ouverts. Il y est notamment indiqué, à titre liminaire, que « *des travaux de R&D peuvent être entrepris dans tout domaine* » et « *que si une discipline ou un secteur ne fait pas l'objet d'un exemple dans les développements suivants, cela ne signifie pas que des travaux de R&D ne pourraient pas être menés dans cette discipline ou ce secteur* ». Renvoyant expressément au manuel de Frascati, les activités de R&D sont définies comme englobant « *les activités créatives et systématiques entreprises en vue d'accroître la somme des connaissances - y compris la connaissance de l'humanité, de la culture et de la société - et de concevoir de nouvelles applications à partir des connaissances disponibles* »¹⁰. Un paragraphe est dédié au domaine des sciences humaines et sociales avec pour exemple, en recherche fondamentale, l'élaboration « *de nouvelles théories du risque* » et, en recherche appliquée, l'étude « *de nouveaux types de contrat d'assurance censés couvrir de nouveaux risques de marché ou de nouveaux types d'instruments d'épargne* », ce qui pourrait constituer un sujet de thèse. La « *nomenclature des domaines scientifiques de recherche* », jointe en annexe du dossier justificatif du CIR qui doit être constitué au fur et à mesure de l'exécution des opérations de R&D et remis à l'administration à sa demande en cas de contrôle, comprend lui-même une rubrique « *droit, sciences juridiques et sciences politiques* »¹¹.

Enfin, et sauf à vouloir opérer un recentrage du dispositif, la solution de la cour va à contre-courant de l'orientation générale de votre jurisprudence qui, jusqu'à présent, a fait prévaloir, en toute connaissance de cause, une interprétation extensive du champ de l'article 244 *quater* B du CGI. Prenant appui sur l'objectif très large que s'est assigné le législateur, vous avez retenu, en l'absence d'indication dans les travaux parlementaires, une acception large de la notion d'entreprise commerciale. Vous avez d'abord jugé qu'il ne résulte ni de ces dispositions, qui, dans leur version originelle, ne

⁷ Cf p. 59.

⁸ CE, 3 octobre 2012, *Société Welcome Real Time*, n° 342386, inédite au Rec., RJF 12/2012 n° 1160.

⁹ BOI-BIC-RICI-10-10-10-20, n° 180.

¹⁰ Cf concepts et définitions p. 29 et glossaire des termes en annexe II, p. 423.

¹¹ Les imprimés, formulaires de déclaration et notices explicatives ne contiennent aucune interprétation formelle de la loi fiscale qui serait invocable sur ce fondement (CE, 12 janvier 1987, n° 40686, RJF 3/87 n° 292).

mentionnaient que les « *entreprises industrielles et commerciales* », ni des travaux préparatoires, qu'elles excluent de leur bénéfice une société commerciale, du seul fait que l'activité de ses salariés a un caractère agricole (CE, 10 août 2005, *Min. c/ SA Agrosem*, n° 269399, RJF 12/05 n° 1360, aux concl. contraires d'E. Glaser). Puis, vous avez généralisé cette solution en incluant dans leur champ d'application, non les seules entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale, mais toutes les entreprises constituées sous forme commerciale, quelle que soit l'activité qu'elles exercent (CE, 7 juillet 2006, *Sté Cadev*, n° 270899, RJF 10/06 n° 1156, concl. L. Olléon partiellement contraires BDCF 10/06 n° 111 ; chron. Y. Bénard p. 843), accentuant ainsi le caractère incitatif du dispositif en faveur des petites et moyennes entreprises.

Cette interprétation, assez audacieuse au vu de la lettre du texte et prenant le contre-pied des commentateurs et de la doctrine administrative, n'a pas été démentie par le législateur. Dès 1992, il a expressément étendu le bénéfice du dispositif aux entreprises agricoles¹². Surtout, après la décision *Société Cadev*, il n'a pas jugé utile de reprendre la main pour clarifier, dans un sens plus restrictif, la notion d'entreprises industrielles et commerciales.

Sauf à redresser la motivation de la cour, nous croyons donc qu'elle a commis l'erreur de droit qui lui est reprochée en excluant, par principe, du champ de l'article 244 *quater* B du CGI des dépenses de recherches menées dans le domaine du droit. Ce moyen justifie à lui-seul l'annulation de l'arrêt attaqué, ce qui vous dispensera d'examiner les autres moyens du pourvoi.

L'apparente générosité de cette solution ne doit toutefois pas abuser. Pour être tout à fait claire, si la recherche en droit ne paraît pas pouvoir être exclue, par principe, du champ du CIR, ce d'autant moins que de nouveaux horizons s'ouvrent notamment avec la justice prédictive ou l'intelligence artificielle, la possibilité d'en bénéficier restera extrêmement rare compte tenu des critères exigés par ailleurs, et tout particulièrement celui de nouveauté par rapport à l'état des connaissances, et de la difficulté à les manier à défaut de référentiel communément admis dans le domaine juridique.

4. Cette affaire en étant une bonne illustration, vous pourrez régler l'affaire au fond. Cette annulation, si vous nous suivez, ne constituera en effet qu'une victoire à la Pyrrhus et ne vous conduira pas à faire droit à la demande de remboursement de la société requérante.

¹² Cf. modification introduite par l'article 58 de la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991.

Il n'est pas contesté qu'en l'état de la jurisprudence, la Selarl P. F...- M. F..., société de forme commerciale, peut prétendre au bénéfice du CIR, alors même qu'elle n'exerce pas une activité industrielle et commerciale.

Le débat contentieux s'est cristallisé en appel sur la qualité de chercheur de la doctorante recrutée et la qualification de ses travaux en opérations de recherche appliquée. Si vous nous avez suivie jusque-là, vous admettrez qu'un doctorant en droit puisse être regardé comme un chercheur au sens de l'article 49 *septies* G de l'annexe III au CGI. Nous achoppons en revanche sur la qualification de ses travaux. Vous appliquez en la matière un régime de preuve objective (CE, 9 février 2005, *SA Noiroot-Manutention*, n° 250920, aux T., RJF 5/05 n° 484, concl. P. Collin BDCF 2005 n° 65). Le dossier de fond est étonnamment vide, ce que ne manque pas de souligner le ministre en défense. Tout au plus apprend-on de la société requérante que la thèse de la doctorante qu'elle avait recrutée avait pour vocation d'analyser la pratique juridique issue des textes applicables en matière de divorce, lesquels laissaient place à de forts particularismes par rapport aux règles de procédure habituelles du fait de leur généralité ou de leur imprécision, et de l'améliorer. Sans préjuger de l'intérêt de ces travaux, éligibles on l'a dit au dispositif CIFRE, cette description sommaire ne convainc pas qu'ils présentaient, comme le soutient la société requérante, un caractère de nouveauté de nature à constituer le résultat d'une recherche appliquée au sens des dispositions du b de l'article 49 *septies* F de l'annexe III au CGI. A l'évidence, ils n'entraient pas davantage dans le champ du a et du c de cet article. Ils ne pouvaient dès lors être regardés comme des opérations de recherche scientifique et technique au sens de l'article 244 *quater* B de ce code.

Ajoutons sur ce point, en admettant que vous y voyez un moyen autonome, que ces articles 49 *septies* F et G de l'annexe III ne font que préciser les modalités d'application de l'article 244 *quater* B, sans en restreindre le champ d'application.

Vous pourrez, dans ces conditions, rejeter au fond la requête d'appel de la société requérante, sans qu'il soit besoin de vous prononcer sur la fin de non-recevoir opposée par le ministre.

PCMNC à :

- l'annulation de l'arrêt attaqué,
- au rejet de la requête d'appel de la société requérante ainsi que de ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.