



ayming

Finance & Innovation  
performance

**HOCHE**  
SOCIÉTÉ D'AVOCATS

# NEWS INNOVATION

#52  
NOVEMBRE 2016

## CRÉDIT D'IMPÔT **RECHERCHE** Panorama des nouveautés doctrinales et jurisprudentielles

Conçu comme un dispositif stable de soutien à la Recherche et au Développement (R&D), le Crédit d'Impôt Recherche (CIR) n'en demeure pas moins un sujet de discussion récurrent au sein même de l'administration fiscale, ou encore devant le juge de l'impôt.

### *Les actualités en matière de modifications doctrinales*

#### Nouveaux commentaires administratifs sur les dépenses de personnel éligibles publiés le 6 juillet 2016<sup>1</sup>

L'administration fiscale a apporté des modifications (BOI-BIC-RICI-10-10-20-20-20160706) sur la notion de dépenses de personnel en précisant, notamment, les contours de la notion de qualification du personnel.

Alors que la doctrine mise à jour élargit les contours de la définition du **chercheur** et de « **l'assimilé ingénieur** » en s'alignant sur les dernières solutions jurisprudentielles favorables aux contribuables, l'administration fiscale a introduit une condition tenant à l'exigence de détention d'un diplôme pour les techniciens de recherche.

En effet, la doctrine administrative précise désormais que le technicien de recherche doit « *posséder une culture scientifique et technique reconnue dans le secteur d'activité par un diplôme* ».

<sup>1</sup> Soumis à consultation publique du 6 au 20 juillet 2016. La version définitive de ces commentaires définitifs n'a pas encore été communiquée sur la base BOFIP.



ayming

business  
performance  
consulting

de technicien supérieur ou de niveau au moins équivalent ». Cette exigence doctrinale relative au diplôme de technicien supérieur est toutefois tempérée par une condition alternative à la précédente, à savoir : les acquis professionnels.

Par ailleurs, les **stagiaires** et les **apprentis** sont assimilés aux techniciens de recherche dès lors qu'ils répondent aux critères visés à l'article 49 septies G de l'annexe III au code général des impôts :

*« les techniciens de recherche sont des personnes qui travaillent en étroite collaboration avec les chercheurs, pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental. »*

S'agissant des **jeunes docteurs**, l'administration est venue apporter des précisions utiles en ce qui concerne la notion de « premier recrutement ».

Le « premier recrutement » correspond au premier CDI conclu par un jeune docteur postérieurement à son doctorat, pour des fonctions liées à son niveau de diplôme. La doctrine administrative prévoit, désormais, une tolérance selon laquelle lorsque le premier CDI est rompu au cours de la période d'essai, celui-ci ne sera pas considéré comme premier recrutement. Dès lors, en cas de rupture de ce premier contrat pendant la période d'essai, le second CDI conclu par un jeune docteur ouvrira également droit aux avantages spécifiques liés à cette embauche.

Sur le **calcul de la variation des effectifs du personnel de recherche salarié**, l'administration complète sa doctrine en exposant les modalités de calcul de la variation de l'effectif de ce personnel. Il convient de retenir les chercheurs et techniciens de recherche salariés de l'entreprise dont la rémunération et les cotisations sociales obligatoires entrent dans l'assiette du CIR. À noter : les personnels de recherche qui ne sont pas salariés de l'entreprise, tels que les salariés mis à disposition, les intérimaires ou encore les dirigeants non-salariés, ne doivent pas être pris en compte pour le calcul de cet effectif.

Sur la **notion de cotisations sociales obligatoires**, l'administration a définitivement clarifié sa position sur la liste des versements dûs par l'employeur, à exclusion de l'assiette du CIR : les contributions CSG et CRDS ne figurent plus au rang de ces versements.

*Pour mémoire, l'administration fiscale avait introduit ces deux contributions lors de sa mise à jour du BOFiP en date du 1<sup>er</sup> avril 2015 (BOI-BIC-RICI-10-10-20-20-20150506) alors que le paiement de ces dernières incombe au salarié (il s'agit de charges sociales salariales).*

Enfin, la doctrine intègre dans ses commentaires la position du Conseil d'État<sup>2</sup> sur le caractère éligible des sommes versées au titre de l'intéressement et de la participation au personnel de recherche.

## POUR EN SAVOIR PLUS

Consultez notre nouvelle édition du Guide Ayming  
« L'essentiel du Crédit d'Impôt Recherche »



## Nouveauté doctrinale du 5 octobre 2016 sur l'aménagement du rescrit « roulant » applicable en matière de CIR

La modification de la procédure de rescrit relative au CIR était une mesure fiscale annoncée en février dernier par le Conseil de la Simplification aux fins de favoriser le développement des entreprises innovantes.

Lors de la mise à jour de sa base BOFiP le 5 octobre 2016, l'administration fiscale a commenté la possibilité pour les entreprises de solliciter une **révision de la décision de rescrit initiale auprès de l'administration fiscale**, à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2016 (voir BOI-SJ-RES-10-10-20-20-20161005).

Dans le cas d'une modification d'un projet pluri-annuel, relative à une composante de ce projet, la demande de révision du rescrit initial doit être déposée au moins six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spéciale 2069-A-SD.

L'administration fiscale dispose alors du délai de trois mois prévu au 3<sup>e</sup> de l'article L 80 du livre des procédures fiscales pour se prononcer sur cette demande, étant rappelé que l'absence de réponse dans le délai de trois mois vaut accord opposable à l'administration fiscale en cas de contrôle fiscal (il en est de même des réponses négatives non motivées ou insuffisamment motivées).

<sup>2</sup> Conseil d'Etat, 12 mars 2014, Diana Ingredients.



## Quelques actualités jurisprudentielles

Alors que l'on observe une légère tendance à la baisse des contentieux portant sur la qualification du personnel ou encore sur les éléments de rémunération, **les litiges portés devant le juge de l'impôt par les contribuables et, relatifs à l'appréciation de l'éligibilité des travaux au CIR, demeurent.**

C'est ainsi que la Haute Juridiction a eu l'occasion de se prononcer sur les modalités d'intervention des experts habilités du Ministère de la Recherche (MENESR) lorsque ces derniers sont sollicités par l'administration fiscale.

### Conseil d'État, 19 juillet 2016, SAS FruitoFood (décision n°380716)

**Sur l'obligation pour l'administration fiscale de communiquer le nom de l'expert du Ministère de la Recherche en charge d'une expertise portant sur le CIR**

Conformément aux dispositions combinées des articles L.45 B et R.45 B-1 du livre des procédures fiscales, les agents du MENESR peuvent vérifier la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses associées et valorisées au titre du CIR.

*Pour rappel, seule l'administration fiscale est compétente pour faire application des procédures de rectification à l'encontre du contribuable et, in fine, prononcer des redressements, le cas échéant<sup>3</sup>.*

S'il est établi que l'expertise diligentée par le MENESR n'a pas vocation à remplacer l'intervention des services fiscaux, il n'en demeure pas moins que le principe de l'impartialité des agents s'impose aux agents mandatés par le MENESR, à l'instar de toute autorité administrative.

C'est à ce titre que le Conseil d'État est venu préciser en matière de CIR, que le respect du principe d'impartialité doit se traduire par l'obligation pour l'administration fiscale de communiquer au contribuable le nom de l'expert du MENESR mandaté pour les besoins d'une expertise sur l'éligibilité des travaux.

En effet, l'administration fiscale est la seule autorité en mesure de fournir cette information au contribuable qui reprocherait à l'expert du MENESR de ne pas faire preuve d'impartialité dans l'exercice de sa mission.

Enfin, il est à noter que le Conseil d'État a considéré que la production de la déclaration sur l'honneur d'absence de conflit d'intérêt n'était pas, à elle seule, de nature à mettre le contribuable en situation de s'assurer de l'impartialité de l'agent mandaté par le MENESR. Ainsi, l'obligation de communication du nom de l'expert « se cumule » avec la nécessité pour l'agent mandaté de remplir une déclaration sur l'honneur d'absence de conflit d'intérêt.

### Conseil d'État, 19 juillet 2016, SARL Eskape (décision n°393302)

**Les experts dûment habilités du MENESR ne sont pas soumis au respect de l'obligation de débat oral et contradictoire avec l'entreprise vérifiée. (Pourvoi non admis)**

Dans la droite ligne de la décision précédente « FRUITOFOOD », le Conseil d'État s'est prononcé de manière claire sur l'absence d'obligation pour les experts du Ministère de la Recherche de respecter la tenue d'un débat oral et contradictoire avec l'entreprise faisant l'objet d'une vérification de comptabilité.

Dans le cadre d'une procédure de vérification de comptabilité, l'obligation de débat oral et contradictoire avec le vérificateur constitue une garantie du respect des droits de la défense offerte aux contribuables vérifiés<sup>4</sup>.

L'absence de débat oral et contradictoire s'analyse comme une erreur substantielle susceptible d'entraîner l'annulation de la procédure d'imposition toute entière.

Alors que la société ESKAPE soulevait une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) devant le Conseil d'État, portant sur la conformité des dispositions de l'article L. 45 B du Livre des procédures fiscales<sup>5</sup>, celui-ci a décidé de ne pas procéder au renvoi de la QPC devant le Conseil Constitutionnel et n'a pas admis le pourvoi.

En effet, la Haute Juridiction a considéré que les dispositions de l'article L 45 du livre des procédures fiscales n'imposent en aucun cas l'existence d'un débat oral et contradictoire entre l'expert du MENESR et l'entreprise. Le Conseil d'État conforte ensuite sa position en rappelant ce qui suit :

**« (...) le principe d'égalité devant la loi fiscale n'est, en tout état de cause, pas méconnu du seul fait qu'un tel débat aurait lieu, à l'initiative de l'administration fiscale, avec certains contribuables vérifiés. »**

Enfin, il précise que les dispositions en cause se bornent à prévoir l'intervention des agents du MENESR, mais que ceux-ci ne disposent d'aucun pouvoir de sanction ayant le caractère d'une punition à l'encontre des contribuables.

La Haute Juridiction conclut, par suite, que le principe du respect des droits de la défense n'est pas méconnu.

<sup>3</sup> Aucune autre institution ni aucun autre organisme ne saurait la concurrencer dans l'exercice exclusif de son pouvoir de contrôle et de rectification.

<sup>4</sup> Pour autant, lorsque des compétences spécifiques techniques sont nécessaires dans le cadre d'un contrôle, l'administration fiscale a la faculté de solliciter l'assistance d'un expert.

<sup>5</sup> L'article L 45 du LPF régit les modalités d'intervention d'un agent du MENESR lors du contrôle du CIR.



# TA de Paris, 25 mars 2016, SAS Mazarine You to You (décision n°1507586)

## Précisions apportées sur la détermination de la date d'octroi de l'exonération prévue par le dispositif de Jeune Entreprise Innovante (JEI) pour l'appréciation du plafond de *minimis*. (Jugement définitif)

Certaines aides d'État dites de *minimis*, telles que définies et encadrées par le règlement UE/1407/2013 en date du 18 décembre 2013<sup>6</sup>, sont soumises au respect d'un plafond de 200 000 euros sur une période de trois exercices glissants.

L'appréciation du plafond des aides est désormais effectuée au niveau de l'entreprise « unique »<sup>7</sup>, en lieu et place de l'entité juridique en droit interne (ie une société prise isolément), depuis l'entrée en vigueur du nouveau règlement UE/1407/2013.

S'agissant de l'appréciation de la date d'octroi de l'aide, conformément aux règlements précités, les aides doivent être considérées comme accordées au moment où le droit légal de les percevoir est conféré à l'entreprise en vertu de la réglementation nationale applicable (10<sup>e</sup> considérant des Règlements Communautaires), et ce, quelle que soit la date du versement de l'aide de *minimis* à l'entreprise depuis la précision apportée par l'article 3,4 du nouveau Règlement.

**Concrètement, une entreprise est considérée comme ayant le droit de recevoir une aide de *minimis* lorsque l'ensemble des conditions relatives à son octroi est satisfait.**

À l'occasion d'un contentieux fiscal impliquant une Jeune Entreprise Innovante (JEI)<sup>8</sup>, le Tribunal administratif de Paris a estimé que le droit légal de recevoir l'aide devait être apprécié à la date de clôture de l'exercice ou de la période d'imposition au titre de laquelle le fait générateur de ladite exonération est intervenu<sup>9</sup>.

La solution retenue par la juridiction précitée ne trouve pas la même résonance devant le juge de l'impôt lorsqu'il s'agit d'un litige en matière de Crédit d'Impôt Recherche :

En l'état actuel de la jurisprudence, il n'est pas fait application d'une position commune des juridictions sur la date à retenir.

Certains apprécient le droit légal de recevoir l'aide au 31 décembre de l'année au cours de laquelle ont été exposées les dépenses éligibles (voir en ce sens la décision n°11057742 rendue par le Tribunal administratif de Strasbourg le 16 juin 2015 dans l'affaire SARL PHILEA TEXTILES).

D'autres considèrent que cette date s'apprécie à la clôture de l'exercice ou de la période d'imposition en cause, indépendamment de l'année d'engagement des dépenses éligibles, comme le démontre la position retenue par les juges du fond dans la décision n°1404876 rendue le 20 mars 2015 par le Tribunal administratif de Paris (affaire SA SETEC Travaux publics et industriels).

<sup>6</sup> Les aides octroyées antérieurement au 31 décembre 2013 sont régies par les dispositions du Règlement CE/1998/2006 en date du 15 décembre 2006.

<sup>7</sup> Prise en compte de la décision « Pays-Bas / Commission » (CJCE 13 juin 2002, aff. 382/1999, Pays-Bas / Commission : Rec. p. I-5163) selon laquelle plusieurs entités contrôlées en droit ou en fait par une même entité doivent être considérées comme une entreprise unique.

<sup>8</sup> Exonération d'impôt révue à l'article 44 sexies A du CGI.

<sup>9</sup> TA Paris, 1<sup>er</sup> sect., 3<sup>e</sup> ch., 25 mars 2016, n°1507586, SAS Mazarine You to You.



Pour toute information complémentaire, veuillez contacter **Delphine Gonzalez**  
**Fiscaliste, Ayming**  
dgonzalez@ayming.com



Pour toute information complémentaire, veuillez contacter **Eric Quentin**  
**Avocat associé, HOICHE Société d'avocats**  
quentin@hoicheavocats.com



Pour toute information complémentaire, veuillez contacter **Marianne Thibault**  
**Fiscaliste, Ayming**  
mthibault@ayming.com



Pour toute information complémentaire, veuillez contacter **Zoé de Dampierre**  
**Avocat, HOICHE Société d'avocats**  
dedampierre@hoicheavocats.com

## Une publication d'Ayming

SAS au capital de 70 665 286,92 euros  
RCS Nanterre B 414 119 735  
185 avenue des Grésillons  
92622 Gennevilliers Cedex  
Tél. : 01 41 49 41 00 - Fax : 01 41 49 41 01  
Directeur de la publication : Hervé Amar  
Directeur de la rédaction : Bruno Coulmance  
Relations presse : Sophie Cormary



ayming

business  
performance  
consulting



@ayming\_fr



Ayming

finance-innovation@ayming.com  
ayming.fr