

raient dangereuses après l'échec de mesures de réinsertion organisées durant l'exécution de leur peine.

Pour conclure, il est difficile de ne pas se réjouir que, en cette matière si férue de prévention et de répression qu'est la lutte

contre le terrorisme, le législateur passe occasionnellement sous les fourches caudines du Conseil constitutionnel. Jamais la sûreté et, par là même, toutes nos libertés, ne se trouvent plus en danger que face à une recherche de sécurité trop souvent dénuée d'humilité et d'humanité à la fois.

Enseignement

Le doctorat en droit est-il de la recherche au sens du crédit impôt recherche ?

par Frédéric Douet, Professeur à l'Université Rouen-Normandie,
Directeur adjoint de l'École doctorale Droit-Normandie

Sommaire de la décision > Les dépenses de personnel exposées par une société d'avocat à raison de l'embauche d'une salariée effectuant des recherches de nature juridique dans le cadre d'une thèse de doctorat en droit ne peuvent être qualifiées de dépenses de recherche au sens du crédit impôt recherche.

1874

Cour administrative d'appel de Bordeaux, 4^e ch.,
9 juill. 2020

LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE BORDEAUX : –
Considérant ce qui suit :

1. La SELARL F., qui exerce l'activité d'avocat, a sollicité le remboursement du crédit d'impôt pour la recherche prévue à l'article 244 quater B du code général des impôts, au titre des exercices clos en 2014 et 2015. Elle relève appel du jugement par lequel le tribunal administratif de Bordeaux a rejeté ses conclusions tendant à obtenir la restitution de ces crédits d'impôt.

2. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années en litiges : « I. Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel (...) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année. (...) II. Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont : a) Les dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes. (...) b) Les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations. Lorsque ces dépenses se rapportent à des personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent, elles sont prises en compte pour le double de leur montant pendant les vingt-quatre premiers mois suivant leur premier recrutement à condition que le contrat de travail de ces personnes

soit à durée indéterminée et que l'effectif du personnel de recherche salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente ; (...) VI. Un décret fixe les conditions d'application du présent article ». Aux termes de l'article 49 septies F de l'annexe III au même code : « Pour l'application des dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts, sont considérées comme opérations de recherche scientifique ou technique : a. Les activités ayant un caractère de recherche fondamentale, qui pour apporter une contribution théorique ou expérimentale à la résolution des problèmes techniques, 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 ; b. Les activités ayant le caractère de recherche appliquée 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 ; c. Les activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental 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 ». Aux termes enfin de l'article 49 septies G de la même annexe : « Le personnel de recherche comprend :

1. 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 (...). 2. 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. En premier lieu, il résulte de la combinaison des dispositions qui précèdent que les dépenses de personnel visées au b) du II de l'article 244 quater B du code général des impôts sont les dépenses exposées à raison des opérations de recherche scientifique et technique prévues au a) du même article et précisées à l'article 49 septies F de l'annexe III au code, réalisées par les scientifiques ou ingénieurs mentionnés à l'article 49 septies G de la même annexe.

4. Contrairement à ce que soutient la société, les dispositions des articles 49 septies F et G de l'annexe III au code général des impôts n'ont pas d'autre objet que d'explicitier le champ d'application des dispositions législatives de l'article 244 quater B du code réservant le bénéfice du crédit d'impôt recherche aux dépenses affectées directement à des opérations de recherche scientifique et technique par des entreprises industrielles, commerciales et agricoles, sans

en restreindre la portée.

5. Il s'ensuit que les dépenses de personnel exposées par une société d'avocat 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 code général des impôts. La circonstance que l'embauche de cette salariée ait eu lieu dans le cadre d'une convention Cifre et que la société requérante ait bénéficié pour les années en cause de subventions versées par l'Association nationale de la recherche et de la technologique (ANRT) est sans incidence sur la qualification juridique pour l'application de la loi fiscale.

6. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la fin de non-recevoir opposée par le ministre des finances et des comptes publics, que la SELARL F. n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Bordeaux a rejeté ses demandes.

18BX03378

Mots-clés : ENSEIGNEMENT * Enseignement supérieur * Doctorat * Droit * Crédit d'impôt recherche

Note

1. Par un arrêt rendu le 9 juillet 2020, la cour administrative d'appel de Bordeaux a confirmé un jugement du 12 juillet 2018 par lequel le tribunal administratif de la même ville a retenu que les dépenses de personnel exposées par une société d'avocats à raison de l'embauche d'une salariée effectuant des recherches en droit dans le cadre d'une thèse de doctorat en droit ne pouvaient être qualifiées de dépenses de recherche au sens du crédit impôt recherche¹.

2. Depuis la loi de finances pour 1983 (L. n° 82-1126, 29 déc. 1982, art. 67), les entreprises industrielles, commerciales, artisanales ou agricoles imposées selon un régime réel sont susceptibles de bénéficier d'un crédit d'impôt à raison des dépenses de recherche qu'elles exposent (CGI, art. 244 quater B). Sauf exceptions (sur lesquelles V. CGI, art. 244 quater B, I, al. 1^{er}), le taux de ce crédit d'impôt est de 30 % pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 millions d'euros et de 5 % pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant. Le crédit impôt recherche est un mécanisme d'incitation fiscale au développement de l'effort de recherche scientifique et technique des entreprises destiné à accroître la compétitivité de l'appareil productif français.

En creux, il s'agit – comme pour tous les crédits et réductions d'impôt – d'atténuer des taux d'imposition trop élevés.

En l'espèce, une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) d'avocats avait embauché dans le cadre d'une convention industrielle de formation par la recherche – plus communément appelée « convention Cifre » – une doctorante dont les travaux portaient sur « Les particularités de la procédure de divorce ». Malgré le caractère civil de leur objet social, les SELARL d'avocats sont commerciales par la forme et, pour cette raison, se trouvent soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 206)². L'article 244 quater B du code général des impôts n'exclut pas du bénéfice du crédit impôt recherche les sociétés commerciales dont l'activité n'est pas industrielle, commerciale, artisanale ou agricole. En d'autres termes, les sociétés commerciales sont donc éligibles au crédit impôt recherche même si leur activité n'est pas commerciale³. La SELARL d'avocats avait vainement demandé au tribunal administratif de Bordeaux de prononcer le remboursement de ce crédit d'impôt dont le bénéfice lui avait été refusé par les services fiscaux au titre des années 2014 et 2015.

(1) Dans le même sens, CAA Paris, 9^e ch., 27 nov. 2014, n° 12PA05144, RJF 3/2015, n° 179. V. précédemment sur cette question, F. Douet, Le doctorat en droit est-il de la recherche au sens du crédit impôt recherche?, D. 2018. 1873 ; F. Douet, Non-éligibilité de la rémunération d'un doctorant en droit au titre du crédit impôt recherche?, JCP 2018, n° 36, p. 1514. (2) En ce sens, BOI-IS-CHAMP-10-10, 12 sept. 2012, § 230. (3) En ce sens, CE, 8^e et 3^e ss-sect., 7 juill. 2006, n° 270899, Dr. fisc. 2006. Comm. 768, concl. L. Olléon ; RJF 10/2006, n° 1156, p. 843, chron. Y. Bénard ; BDCF 10/2006, n° 111, concl. L. Olléon ; BOI-BIC-RICI-10-10-10, 24 juin 2013, § 1.

3. Il convient de commencer par souligner que l'arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux reprend littéralement la même motivation que le jugement dont il était fait appel, jugement lui-même purement et simplement calqué sur la décision rendue par la cour administrative d'appel de Paris⁴. Ce suivisme pose une difficulté dans la mesure où cette motivation ne comporte pas même une ébauche de démonstration. L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris – et par reflet les décisions rendues par les juges bordelais – se contente d'affirmer que les dépenses afférentes à des recherches en droit ne sont pas des dépenses qui figurent parmi celles qui ouvrent droit au crédit impôt recherche. Toutefois, le travail des juristes c'est la nuance. Le juge fiscal n'échappe pas à la règle. Il est chargé de dire le droit à l'obscure clarté du code général des impôts et non de procéder par affirmations. L'article 244 *quater* B du code général des impôts dispose que les entreprises peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent, tout en laissant à un décret le soin de préciser ses conditions d'application. Un décret de 1983 a défini les opérations de recherche scientifique ou technique pour l'application de ce crédit d'impôt⁵, définition codifiée sous l'article 49 *septies* F de l'annexe III au code général des impôts. Le juge fiscal s'est livré à une interprétation restrictive de cet article (I). Si cette interprétation venait à être confirmée dans le cadre d'un éventuel pourvoi en cassation, elle soulèverait alors la question de la constitutionnalité de l'article 244 *quater* B du code général des impôts (II).

I – Interprétation de l'article 49 *septies* F de l'annexe III au CGI

4. L'article 49 *septies* F de l'annexe III au code général des impôts définit les opérations de recherche scientifique ou technique pour l'application du crédit impôt recherche. La définition de ces opérations repose sur le Manuel de Frascati élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et dont la dernière édition date de 2002⁶.

L'article 49 *septies* F de l'annexe III au code général des impôts retient trois sortes d'activités de recherche scientifique ou technique : la recherche fondamentale, la recherche appliquée et le développement expérimental. Au sens de cette disposition, la recherche en droit est irréductible à de la recherche fondamentale ou à de la recherche expérimentale (A). En revanche, elle correspond à l'une des deux formes de recherche appliquée (B).

A – Irréductibilité de la recherche en droit à de la recherche fondamentale ou à de la recherche expérimentale

5. En vertu de l'article 49 *septies* F de l'annexe III au code général des impôts, sont considérées comme des opérations de recherche scientifique ou technique :

■ d'une part, « les activités ayant un caractère de recherche fondamentale, qui pour apporter une contribution théorique ou expérimentale à la résolution des problèmes techniques, 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 » ;

■ et, d'autre part, « les activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental 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 ».

6. Il ressort de ces deux définitions que la recherche fondamentale et les opérations de développement expérimental sont fondées sur le calcul et l'observation. Leur périmètre est donc limité aux sciences dites « exactes ». Des recherches de nature juridique – et *a priori* plus largement des recherches en sciences humaines – ne sont ni des analyses des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels, ni des opérations de développement expérimental effectuées au moyen de prototypes ou d'installations pilotes. De telles recherches ne sont donc pas de la recherche fondamentale ou du développement expérimental.

B – La recherche en droit : de la recherche appliquée

7. L'article 49 *septies* F de l'annexe III au code général des impôts distingue deux formes de recherche appliquée. La première tend à discerner les applications possibles d'une recherche fondamentale. La recherche en droit n'étant pas de la recherche fondamentale au sens de l'article 49 *septies* F de l'annexe III au code général des impôts (V. *supra*), il ne peut donc pas s'agir de cette première forme de recherche appliquée. En revanche, l'article 49 *septies* F de l'annexe III au code général des impôts prévoit une seconde forme de recherche appliquée qui consiste « à trouver des solutions nouvelles permettant à l'entreprise d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance » (1). Tout comme la première forme de recherche appliquée, la seconde doit notamment consister « en un modèle probatoire... de méthode » (2).

1 – La recherche en droit destinée à atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance

8. Pour l'application du crédit impôt recherche, le personnel de recherche comprend notamment « les chercheurs qui sont les scientifiques... travaillant à la conception ou à la création de connaissances... » (CGI, ann. III, art. 49 *septies* G). La doctrine administrative reconnaît la qualité de « scientifique » aux

(4) CAA Paris, 9^e ch., 27 nov. 2014, n° 12PA05144, préc. (5) Décr. 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. (6) BOI-BIC-RICI-10-10-10-20, 2 nov. 2016, § 1 ; https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/manuel-de-frascati-2002_9789264299047-fr.

titulaires d'un diplôme de niveau master au minimum ou d'un diplôme équivalent⁷. Pour être inscrit en doctorat, un candidat doit en règle générale être titulaire d'un diplôme national de master ou d'un autre diplôme conférant le grade de master⁸. Un doctorant en droit a donc la qualité de « chercheur » pour l'application du crédit d'impôt recherche. Reste à savoir si ses travaux peuvent être regardés comme destinés à atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance.

9. Dans l'affaire soumise à la cour administrative d'appel de Paris en 2014, le sujet de thèse était « Les personnes publiques productrices d'énergie renouvelable » et, dans celle jugée par la cour administrative de Bordeaux, « Les particularités de la procédure de divorce ».

Dans les deux cas, le doctorant avait été engagé dans le cadre d'une convention Cifre. Une telle convention associe un doctorant, un laboratoire de recherche chargé de l'encadrement de la thèse et une entreprise. Cette dernière recrute, en contrat à durée indéterminée (CDI) ou en contrat à durée déterminée (CDD) de trois ans moyennant un salaire brut minimum annuel de 23 484 €, un étudiant de grade master auquel elle confie des travaux de recherche devant déboucher sur la soutenance d'une thèse. Un contrat de collaboration conclu entre le laboratoire de recherche et l'entreprise précise les conditions de déroulement des recherches et les clauses de propriété des résultats obtenus par le doctorant. En contrepartie, l'Association nationale de la recherche et de la technologie (ANRT) –, qui gère les conventions Cifre pour le compte du ministère de l'enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation – verse à l'entreprise une subvention annuelle de 14 000 € pendant trois ans.

Mais, dans les deux cas, le juge fiscal a estimé que le fait que l'embauche du doctorant ait eu lieu dans le cadre d'une convention Cifre est sans incidence sur la qualification juridique à donner aux dépenses exposées par l'entreprise qui l'emploie. Il n'en demeure pas moins que les services fiscaux rangent l'existence d'un contrat de collaboration avec un laboratoire public de recherche avec un financement Cifre parmi les critères qui permettent de distinguer les activités de recherche et développement des activités connexes⁹.

10. La formation doctorale en droit conduit – comme toute formation doctorale – à la production de connaissances nouvelles¹⁰. Les entreprises qui recrutent des doctorants – le plus souvent en concluant une convention Cifre – pour effectuer des recherches de nature juridique dans le cadre d'une thèse de doctorat en droit le font avec un objectif prédéterminé lors de leur recrutement. Quel que soit leur domaine, les formations doctorales constituent une expérience professionnelle de

recherche qui est sanctionnée, après soutenance de la thèse, par la collation du grade de docteur (C. édu., art. L. 612-7, al. 1^{er}). Bien que la règle soit celle de l'unicité du doctorat, les thèses menées avec l'appui du dispositif Cifre sont dites « à finalité pratique » ou « à finalité professionnelle », par opposition aux thèses plus académiques soutenues par des doctorants souhaitant généralement s'orienter vers une carrière universitaire.

11. Une thèse en droit à finalité pratique est une thèse technique destinée à identifier l'ensemble des dispositions juridiques et/ou fiscales relatives à une problématique déterminée, à mettre en exergue les difficultés soulevées par ces dispositions et à formuler des propositions pour les résoudre. Une telle thèse permet à l'entreprise qui emploie le doctorant d'atteindre un objectif déterminé à l'avance pour parvenir à davantage d'efficacité et de sécurité juridique dans un domaine déterminé. Il s'agit donc de recherche appliquée au sens de l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts. Tel était le cas de sujets comme « Les personnes publiques productrices d'énergie renouvelable » ou « Les particularités de la procédure de divorce ».

La question semble débattue au sein des services fiscaux puisque certains d'entre eux classent les dépenses de personnel afférentes à un doctorant en droit parmi les dépenses de recherche au sens du crédit impôt recherche. Il conviendrait donc que l'administration fiscale fasse part de sa position par le biais d'une réponse ministérielle ou du Bulletin officiel des finances publiques-impôts (Bofip-Impôts). Une réponse négative compromettrait l'équilibre de bon nombre de conventions Cifre conclues avec des doctorants en droit et, en fin de compte, le pan de la recherche en droit constitué par la recherche appliquée.

2 – Une thèse en droit aboutissant en un modèle probatoire de méthode

12. À la lecture de l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts, le résultat d'une recherche appliquée doit consister notamment en un modèle probatoire de méthode. Un modèle probatoire permet de contrôler les hypothèses de départ de la recherche. Il s'agit de vérifier si ces hypothèses pourront ou non faire l'objet de développements. Une thèse en droit à finalité pratique permet de confirmer ou d'infirmer la faisabilité des hypothèses déterminées lors du choix du sujet sur lequel elle a porté. Par exemple, déterminer le cadre juridique et fiscal dans lequel des personnes publiques peuvent produire de l'énergie renouvelable ou schématiser la procédure de divorce afin de la sécuriser. Sous cet angle, des thèses en droit à finalité pratique peuvent donc être regardées comme

(7) BOI-BIC-RICI-10-10-20-20, 5 déc. 2018, § 10. (8) Arr. du 25 mai 2016 fixant le cadre national de la formation et les modalités conduisant à la délivrance du diplôme national de doctorat, art. 11. Lorsque la condition de diplôme fait défaut, le chef d'établissement peut, par exception et sur proposition de conseil de l'école doctorale, inscrire en doctorat des personnes ayant effectué des études d'un niveau équivalent ou bénéficiant de la validation des acquis de l'expérience. (9) BOI-BIC-RICI-10-10-20, 2 nov. 2016, § 320. (10) Arr. du 25 mai 2016 fixant le cadre national de la formation et les modalités conduisant à la délivrance du diplôme national de doctorat, art. 1^{er} : « La formation doctorale est une formation à et par la recherche et une expérience professionnelle de recherche. Elle conduit à la production de connaissances nouvelles ».

de la « recherche appliquée » au sens de l'article 49 *septies* F de l'annexe III au code général des impôts. Juger le contraire – comme l'ont fait les cours administratives d'appel de Paris et de Bordeaux – pose la question de la constitutionnalité de l'article 244 *quater* B du code général des impôts.

II – Constitutionnalité de l'article 244 *quater* B du CGI

13. La constitutionnalité de l'article 244 *quater* B du code général des impôts peut être envisagée sous l'angle des règles constitutionnelles de répartition des compétences (A) et sous celui de l'égalité devant les charges publiques (B).

A – L'article 244 *quater* B du CGI face au domaine de la loi fiscale

14. En vertu de la règle de légalité de l'impôt, le législateur est exclusivement compétent pour fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures¹¹. Il peut donc être reproché au législateur de ne pas exercer pleinement ses compétences.

Toutefois, le Conseil constitutionnel n'accepte de sanctionner une incompétence négative du législateur – c'est-à-dire la méconnaissance par celui-ci de l'étendue de ses attributions au profit du pouvoir réglementaire – que lorsqu'est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit¹².

15. L'article 244 *quater* B du code général des impôts dispose sans davantage de précisions que les entreprises peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent, et ce tout en laissant à un décret le soin de fixer ses conditions d'application (CGI, art. 244 *quater* B, VI). Il peut donc être reproché au législateur de ne pas avoir exercé pleinement ses compétences, c'est-à-dire d'avoir légiféré *infra competentia* au regard de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958, et ce sous réserve que cette méconnaissance affecte un droit ou une liberté garanti par la Constitution (V. *infra* II-B).

B – L'article 244 *quater* B du CGI face au principe d'égalité devant les charges publiques

16. Le principe d'égalité devant les charges publiques est proclamé par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Conformément à l'article 34 de la Constitution de 1958, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte

tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. Pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques¹³.

17. Les cours administratives d'appel de Paris et de Bordeaux ont considéré que les dépenses exposées par une entreprise à raison de l'embauche d'un doctorant effectuant des recherches de nature juridique dans le cadre d'une thèse de doctorat de droit ne pouvaient être qualifiées de dépenses de recherche au sens de l'article 244 *quater* B du code général des impôts. Cependant, comme l'indique la doctrine administrative¹⁴, le crédit impôt recherche est un mécanisme d'incitation fiscale au développement de l'effort de recherche scientifique et technique des entreprises instauré pour accroître la compétitivité de l'appareil productif français. Les entreprises qui embauchent des doctorants en droit le font afin d'obtenir des réponses juridiques, fiscales et/ou douanières à des problématiques précises et, en définitive, pour améliorer leur compétitivité. Le fait que le numérique interfère de plus en plus avec le droit place celui-ci à la croisée des sciences exactes et des sciences humaines. Il n'est donc pas déraisonnable de soutenir que l'exclusion du périmètre du crédit impôt recherche des dépenses afférentes à l'embauche d'un doctorant en droit n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec la finalité de ce crédit d'impôt et, pour cette raison, qu'il s'agit d'une violation du principe d'égalité devant les charges publiques. Toutefois cette exclusion ne résulte pas de l'article 244 *quater* B du code général des impôts mais d'une disposition réglementaire – en l'occurrence de l'article 49 *septies* F de l'annexe III au code général des impôts – démontrant ainsi que le législateur a légiféré *infra competentia*.

18. Cependant, il faut avoir à l'esprit que le Conseil constitutionnel a déjà été saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité relative au *b* du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du code général des impôts. Cette disposition fait figurer parmi les dépenses de recherche qui ouvrent droit au crédit d'impôt « ... les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir... ». La société requérante soutenait que l'exclusion des sociétés commerciales du périmètre de cette mesure violait les principes d'égalité devant les charges publiques et d'égalité devant la loi. Le Conseil constitutionnel a déclaré le mot « industrielles » conforme à la Constitution au motif que « ... le législateur a entendu, par l'octroi d'un avantage fiscal, soutenir l'industrie manu-

(11) Const. 4 oct. 1958, art. 34. (12) En ce sens à propos de la conformité à la Constitution des dispositions du 3^e al. du I de l'art. 273 CGI qui renvoient à un décret en Conseil d'État le soin de fixer les délais dans lesquels doivent être opérées les déductions de TVA, Cons. const., 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC, consid. 3, JO 19 juin, p. 11149; D. 2010. 1622, et 2011. 1713, obs. L. Gay; AJDA 2010. 1230; RFDA 2010. 704, J. Boucher; Constitutions 2010. 419, obs. C. de La Martinière, et 597, obs. A. Barilari; RJF 10/2010, n° 940. Dans le même sens, Cons. const., 8 oct. 2014, n° 2014-419 QPC, consid. 8, JO 10 oct., p. 16485; D. 2014. 2001; RJF 12/2014, n° 1130. (13) V. par ex., Cons. const., 31 janv. 2020, n° 2019-824 QPC, § 6 s., D. 2020. 219, et 506, obs. M. Douchy-Oudot; AJ fam. 2020. 250, obs. S. David, 87 et 204, obs. S. Paillard. (14) BOI-BIC-RICI-10-10, 27 févr. 2019, § 1.

facturière en favorisant les systèmes économiques intégrés qui allient la conception et la fabrication de nouvelles collections. En réservant le bénéfice de cet avantage aux entreprises industrielles, qui sont dans une situation différente des entreprises commerciales, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi »¹⁵. En filigrane, les juges de la rue de Montpensier se sont bornés à vérifier, dans un premier temps, si l'objectif de la loi était un objectif d'intérêt général puis, dans un second temps, si la différence de traitement était en adéquation avec cet objectif. Le Conseil constitutionnel se contente de justifier cette adéquation par le « rapport » entre l'objectif de la loi et la différence de traitement qu'elle instaure. Cela démontre le caractère restreint du contrôle ainsi opéré. La

question est du même tonneau que celle relative au fait de savoir si la recherche en droit est de la recherche appliquée au sens du crédit impôt recherche. Mais cette seconde question est plus large dans la mesure où elle est relative à ce qui constitue le « noyau » de ce crédit d'impôt, à savoir la recherche. Il ne s'agit pas d'une simple mesure ponctuelle de politique fiscale. Exclure la recherche en droit – et, plus généralement, les sciences sociales – des dépenses éligibles à ce crédit d'impôt n'est ni en rapport ni proportionné avec l'objectif que le législateur s'est fixé, en l'occurrence accroître la compétitivité de l'appareil productif français. Ces arguties feraient dire à un esprit moins révérencieux que le nôtre que la Constitution est comme le langage des fleurs, il semble possible de lui faire dire une chose et son contraire...

(15) Cons. const., 27 janv. 2017, n° 2016-609 QPC, § 7, D. 2017. 214.

INCLUS DANS VOTRE ABONNEMENT PAPIER : LA VERSION NUMÉRIQUE



Les +

- L'accès aux revues 2 à 10 jours avant la parution papier ;
- Le confort de lecture et des fonctionnalités de recherche et de navigation avancées ;
- Les archives depuis 2009 ;
- Un accès 24 h/24 sur Internet et hors connexion via les applis iOS et Android.

Téléchargez gratuitement l'application



compatible smartphones et tablettes

et en version feuilletable
sur www.dalloz-revues.fr

Pour toute question, notre service Relations clientèle se tient à votre disposition au **01 40 92 20 85**