

Stricto SENSU

SOCIÉTÉ D'AVOCATS
Taj

Septembre
2007
N° 29

La lettre de la Société d'Avocats Taj

SOMMAIRE

Notion de « technicien » pour le calcul du Crédit d'impôt recherche2

La jurisprudence récente qui tend à retenir comme critère déterminant, non plus la qualification du salarié, mais sa participation effective à des opérations de recherche, pourrait permettre de comprendre dans le calcul du crédit d'impôt certaines dépenses de personnels d'exécution qui en sont écartées par la doctrine administrative.

Par Patrick Fumenier

Il est urgent de se préparer au statut d'opérateur économique agréé (OEA)3

Les besoins de sécurisation du commerce international et la réorganisation de l'administration des douanes ont conduit l'Union européenne à mettre en place un programme de sécurité en matière douanière. Les opérateurs qui n'obtiendront pas leur certification risquent d'être très rapidement marginalisés sur le marché international.

Par Odile Courjon et Marc Tertrais

La TVA sur les arrhes peut être restituée4

Selon le juge européen, les arrhes, lorsqu'elles sont conservées par le prestataire suite au désistement de son client, ne rémunèrent pas une prestation de réservation, mais réparent le préjudice subi par lui et ne doivent pas être soumises à la TVA.

Par Michel Guichard

CONFÉRENCE

« Attribution gratuite d'actions et stocks options »

Mardi 16 octobre 2007
de 8h30 à 11h00

Renseignements et inscriptions
Cécile Tardivon : 01 55 61 27 93

Contacts

Stricto Sensu est édité par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine

SELAFA au capital de 1 463 500 - 955 513 528 RCS Nanterre
181, avenue Charles de Gaulle - 92524 Neuilly-sur-Seine cedex - Tél : 01 40 88 22 50 - Fax : 01 40 88 22 17
Directeur de la publication : Anne Vaucher - Responsable de la rédaction : Patrick Fumenier
Secrétaire de rédaction : Juliette Arnaud - Maquette : Wellcom
Parution et dépôt légal : mai 2004 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327

Cette publication est éditée par le Cabinet d'Avocats Taj. Elle a pour objectif d'informer ses lecteurs de manière générale. Elle ne peut en aucun cas se substituer à un conseil délivré par un professionnel en fonction d'une situation donnée. Un soin particulier est apporté à la rédaction de cette publication, néanmoins Taj décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs et omissions qu'elle pourrait contenir. Reproduction même partielle strictement interdite.

Neully 01 40 88 22 50
Lyon 04 72 43 37 85
Marseille 04 91 59 84 75
Bordeaux 05 56 48 49 20
Tours 02 47 60 88 40
Lille 03 20 14 94 20

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

Fiscalité des entreprises

Notion de « technicien » pour le calcul du Crédit d'impôt recherche

Alors que l'article 244 quater B du CGI place au même niveau les chercheurs et les techniciens, l'article 49 septies G de l'annexe III du même code précise que :

- les chercheurs sont des scientifiques ou des ingénieurs auxquels sont assimilés les salariés qui, sans posséder un diplôme, ont acquis cette qualification au sein de leur entreprise ;
- et que les techniciens sont les personnes qui travaillent en étroite collaboration avec les chercheurs pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche.

La doctrine administrative en a déduit que le personnel de soutien est expressément exclu du champ d'application du crédit d'impôt, ces dépenses étant couvertes par le forfait relatif aux dépenses de fonctionnement.

Compte tenu du fait que depuis 1996, les dépenses de personnel et les dépenses de fonctionnement forfaitaires qui en découlent représentent plus de 70 % des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt recherche, les services vérificateurs ont tendance à rattacher certains techniciens à la catégorie du simple personnel de soutien. A l'opposé, par précaution ou ignorance, certaines entreprises ne retiennent pas toutes les rémunérations qu'elles seraient en droit de prendre en compte.

1- La présence d'un chercheur est un préalable indispensable

L'article 49 septies G de l'annexe III du CGI précise que les techniciens qui peuvent être compris dans le personnel de recherche sont notamment ceux qui :

- 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 ;
- ont la charge de l'entretien et du fonctionnement des appareils et des équipements nécessaires à la recherche et au développement expérimental.

Il en résulte selon la jurisprudence actuelle que des actions de recherche effectuées par des techniciens, sans la présence d'un chercheur, ne peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt recherche, quelle que soit la qualification des intéressés et les activités de la société (CAA Paris, 11 février 1999, n° 97-879, Ets Accary et CAA Nancy, 4 décembre 2006, n° 04-00086, Sarl Elinap).

2- La qualification du technicien

Le Code général des impôts définit les techniciens seulement par leur étroite collaboration avec les chercheurs et par leurs tâches matérielles. La question se pose de savoir si pour les distinguer des simples personnels de soutien dont les rémunérations sont couvertes par le forfait des autres dépenses de fonctionnement, il ne doit pas être exigé de leur part une qualification spécifique.

Même si la doctrine administrative ne prescrit formellement aucun

critère et se borne à préciser que le personnel de soutien exclu du champ d'application du crédit d'impôt comprend les salariés affectés au secrétariat, à la dactylographie, au nettoyage des locaux de l'entreprise ou à l'entretien purement matériel des équipements (BOI 4 A-1-00 n° 44), certains services vérificateurs tentent de rattacher à cette catégorie certains personnels dont ils contestent la qualification de technicien de recherche au motif qu'ils ne répondent pas à un niveau minimum d'études requis ou que leurs domaines d'intervention ne relèvent pas a priori de la recherche.

Selon le guide du crédit d'impôt recherche édité par le ministre délégué à la recherche, le technicien doit avoir un niveau d'études supérieur ou égal à BAC + 2.

La jurisprudence n'a pas encore tranché ce point.

La CAA de Bordeaux a adopté une approche relativement restrictive de la notion de technicien et a considéré que les ouvriers chargés de l'exécution des prototypes ne peuvent se voir reconnaître la qualité de chercheur ou de technicien de recherche (arrêt du 23 mars 2004, n° 00-1341, SA Edac).

Mais, selon une approche plus libérale, la CAA de Lyon a admis que les dépenses de personnels en charge de l'entretien et du fonctionnement des appareils et des équipements nécessaires à la recherche ouvrent droit au crédit d'impôt, quelle que soit la qualification de ces personnels (arrêt du 1^{er} juin 2006 n° 02LY01282, SA Agintis).

Ainsi, des dépenses de personnel d'exécution telles que celles liées à l'intervention d'agents exerçant le métier de serrurier, chaudronnier, tuyauteur ou soudeur, ont pu être comprises dans les frais de personnel de recherche dès lors que ces salariés travaillaient en collaboration étroite avec les chercheurs de l'entreprise.

Cette décision est d'autant plus remarquable qu'elle a été prise contre les conclusions du commissaire du gouvernement qui suggérait de s'inspirer de la solution restrictive retenue par la Cour administrative d'appel de Bordeaux.

3- Jurisprudence récente sur les salariés assimilés à des chercheurs

Une décision récente du Conseil d'Etat portant sur l'acquisition des compétences requises des non diplômés pour être assimilés à des chercheurs, donne une indication précieuse sur l'approche que pourrait suivre le juge de l'impôt s'il était saisi d'un litige relatif au niveau de qualification des techniciens.

L'article 49 septies de l'annexe III du CGI prévoit que les dépenses de personnel afférentes à des salariés qui ne possèdent pas un diplôme d'ingénieur peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt recherche si les intéressés se livrent à des opérations de recherche et ont acquis, au sein de leur entreprise, des compétences les assimilant, par le niveau et la nature de leurs activités, aux ingénieurs impliqués dans la recherche.

Pour cette assimilation, la doctrine administrative pose toutefois des conditions très strictes, parfois validées par la jurisprudence. On retiendra notamment le cas d'un salarié non diplômé dont la rémunération a été écartée du calcul du crédit d'impôt au motif

qu'il ne s'était pas vu expressément reconnaître la qualification de chercheur au sein de son entreprise et ce, alors même qu'il avait acquis une expérience et des connaissances unanimement reconnues et d'un niveau comparable à celles d'un ingénieur (CAA de Lyon, arrêt du 2 décembre 2004 n° 01-80, Sarl STCV Technologie).

Mais le Conseil d'Etat a récemment jugé que certaines conditions posées par la doctrine administrative étaient trop restrictives eu égard au texte même de l'article 49 septies de l'annexe III du CGI.

Le président-directeur général d'une société, le responsable d'atelier, et le responsable technique ont ainsi été regardés comme ayant acquis, au sein de leur entreprise, des compétences les assimilant, par le niveau et la nature de leurs activités, aux ingénieurs impliqués dans la recherche dès lors qu'ils avaient participé directement à des opérations de recherche effectuées dans l'entreprise et qu'ils étaient à l'origine du dépôt de brevets (arrêt du 25 mai 2007 n° 297280, Sté Dani Alu).

Il est permis de penser que de façon analogue, les prétentions des services vérificateurs de rejeter certaines rémunérations de techniciens pourraient être écartées par le juge de l'impôt lorsqu'elles reposent sur des critères d'appréciation trop restrictifs par rapport au texte. Corrélativement, les entreprises pourraient être admises à comprendre dans le calcul du crédit d'impôt certains frais de personnel d'exécution jusqu'alors compris à tort dans le forfait des dépenses de fonctionnement. ■

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr

Douanes

Il est urgent de se préparer au statut d'opérateur économique agréé (OEA)

Les besoins de sécurisation du commerce international et la réorganisation de l'administration des douanes ont conduit les autorités à instituer le statut d'OEA. Comme nous le verrons, à défaut d'obtenir ce statut, l'entreprise pourrait avoir des difficultés à conserver les facilitations actuelles (procédures simplifiées et régimes suspensifs) et risque de supporter des délais de dédouanement plus longs.

1- La sécurisation de la chaîne d'approvisionnement internationale

Depuis les attentats terroristes de New-York, Madrid et Londres, la lutte contre le terrorisme et la sécurité de la chaîne d'approvisionnement sont devenues des priorités pour les gouvernements. Les Etats-Unis ont répondu à la menace terroriste par l'instauration d'un programme de sécurité en matière douanière, le C-TPAT, dont le but est de sécuriser la chaîne d'approvisionnement international et les frontières.

Sur ce modèle, d'autres pays ont mis en place des programmes de sécurisation de la chaîne d'approvisionnement ou y réfléchis-

sent, sous l'égide de l'Organisation Mondiale des Douanes. Ainsi, l'Union européenne a adopté, le 13 avril 2005, le règlement (CE) n°648/2005 instituant le statut d'Opérateur Economique Agréé (OEA). Ce programme qui permettra au titulaire du certificat OEA de bénéficier de simplifications douanières mais aussi de facilitations en matière de contrôles douaniers, doit entrer en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2008.

2- L'application du statut d'OEA

Le statut d'OEA pourra être obtenu par les entreprises satisfaisant à des critères communs d'antécédents en matière de respect de la réglementation douanière, de système efficace de gestion des écritures commerciales, de solvabilité financière et exigences de sûreté et de sécurité.

Les entreprises auront le choix entre trois sortes de certificats :

- le certificat OEA-Simplifications douanières,
- le certificat OEA-Sûreté et sécurité,
- et le certificat OEA-Simplifications douanières/Sûreté et sécurité.

Dans ce cadre, l'opérateur économique agréé devra déclarer préalablement auprès du bureau des douanes compétent les marchandises entrant ou quittant le territoire douanier de la Communauté. Mais la procédure de certification excède largement le seul statut de l'opérateur puisque ce dernier devra être en mesure de répondre de l'intégrité de ses partenaires de la chaîne d'approvisionnement, tant en amont qu'en aval de l'opération d'importation et/ou d'exportation.

3- Les avantages liés au statut d'OEA

Ce statut constituera pour les autorités douanières un label de sécurité et de sûreté reconnu dans tous les Etats membres. L'entreprise titulaire du certificat OEA sera considérée comme un partenaire digne de confiance tant pour l'administration que pour ses clients.

Le statut d'OEA devrait conduire à une diminution des contrôles physiques et documentaires. Il devrait également permettre d'obtenir un traitement prioritaire des marchandises en cas de sélection lors d'un contrôle, de choisir le lieu de contrôle des marchandises ainsi qu'une réduction du nombre de données dans la déclaration sommaire.

Par ailleurs, il procurera des avantages indirects tels que la réduction des pertes et des vols, la baisse des coûts des inspections, la diminution des incidents liés à la sécurité et à la sûreté, la traçabilité des marchandises, l'optimisation de la planification, une plus grande confiance de la part de l'administration et des clients, etc.

Au total, l'obtention de ce nouveau statut sera de nature à faciliter les activités commerciales des opérateurs notamment pour accroître leur part de marché à l'international.

4- Les risques pour les entreprises qui n'auront pas le statut d'OEA

Les entreprises européennes qui n'obtiendront pas la certification OEA seront pénalisées de façon indirecte mais certaine. En effet,

les procédures de dédouanement simplifiées leur seront moins facilement accordées, les marchandises feront l'objet de plus de contrôles douaniers et seront considérées comme non-prioritaires. Le dédouanement des marchandises pourrait ainsi demander un délai que les opérateurs n'avaient plus à subir depuis de nombreuses années et qui pourrait s'allonger jusqu'à plusieurs jours.

Le défaut d'agrément suscitera naturellement la défiance de l'administration des douanes qui pourra douter de la capacité de l'opérateur à garantir la sécurité et la sûreté de son segment de la chaîne d'approvisionnement, et, par suite, estimer que l'ensemble de la « supply chain security » présente un risque potentiel.

De plus, la reconnaissance mutuelle par les Etats des programmes de sécurité de la chaîne d'approvisionnement entre les pays se développe et renforce à l'évidence la nécessité pour les acteurs du commerce international d'opter pour ceux-ci.

Ainsi, en janvier 2007, le comité mixte de coopération douanière CE-Etats-Unis a confié à des experts européens et américains la mission d'établir une feuille de route pour la mise en œuvre de la reconnaissance mutuelle des programmes de partenariat douane-commerce (programme C-TPAT et programme OEA). Cette initiative euro-atlantique a pour effet d'inciter les sociétés-mères établies aux Etats-Unis, agréées C-TPAT, à exiger de leurs filiales françaises l'obtention du certificat OEA.

Enfin, alors que la question se pose déjà aux Etats-Unis pour le C-TPAT, il est probable qu'à plus ou moins long terme l'obtention de la certification OEA devienne obligatoire dans l'Union européenne. On peut ajouter que pour être admis par les Etats-Unis comme opérateur sécurisé, ce statut sera sans doute un minimum requis.

Dans ces conditions, les opérateurs qui n'obtiendront pas leur certification OEA risquent d'être très rapidement marginalisés sur le marché international.

Pour se préparer à cette échéance et se mettre en conformité avec les normes particulièrement strictes qui sont requises pour obtenir l'agrément le plus tôt possible en 2008, les entreprises concernées doivent entreprendre une vérification approfondie de leurs procédures internes. Nos spécialistes se tiennent à leur disposition pour procéder à des audits de pré-qualification et les accompagner dans cette démarche. ■

Odile Courjon
ocourjon@taj.fr

Marc Tertrais
mtertrais@taj.fr

Taxe sur la valeur ajoutée

La TVA sur les arrhes peut être restituée

Par un arrêt très attendu du 18 juillet 2007, « Société thermale d'Eugénie-Les-Bains », la CJCE répond à une question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat relative au régime de TVA applicable aux arrhes.

La Société thermale d'Eugénie-Les-Bains percevait des sommes

versées à l'avance, à titre d'arrhes, lors des réservations de séjours effectuées par les curistes. Ces sommes étaient soit déduites du paiement ultérieur des prestations de séjour, soit conservées par ladite société en cas de renonciation des curistes à leur séjour.

En 1992, la Société thermale a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période comprise entre le 1^{er} janvier 1989 et le 30 avril 1992. À l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale a estimé que devaient être assujetties à la TVA les arrhes qui avaient été perçues par la Société thermale au moment de la réservation des séjours et qu'elle avait conservées après l'annulation de la réservation par les clients. Le Tribunal administratif de Pau et la Cour administrative d'appel de Bordeaux ont partagé l'avis du service vérificateur mais le Conseil d'Etat, saisi de l'affaire, a décidé de surseoir à statuer et de saisir à titre préjudiciel la CJCE de la question de savoir si ces sommes doivent être regardées comme rémunérant la prestation de réservation et comme telles soumises à la TVA ou comme des indemnités de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client et par suite non soumises à cette même taxe.

Rappelant les caractéristiques des arrhes dans le secteur de l'hôtellerie, la Cour considère que si, dans l'hypothèse d'un déroulement normal du contrat, les arrhes viennent s'imputer sur le prix des services fournis par l'exploitant de l'établissement hôtelier et sont donc soumises à la TVA, la conservation des arrhes, suite à un désistement d'un client, est la conséquence de l'exercice par ce dernier de la faculté de dédit qui lui est offerte et sert à indemniser l'hôtelier. En conséquence, les sommes versées à titre d'arrhes dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la TVA, doivent être regardées, lorsque le client fait usage de sa faculté de dédit et que ces sommes sont conservées par l'exploitant, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi, sans lien avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à la TVA.

La Cour se fonde ici véritablement sur la notion de lien direct. La Cour relève tout d'abord que l'obligation de réservation résulte du contrat d'hébergement lui-même et non des arrhes versées. Dès lors, les arrhes ne constituent pas la rémunération d'une prestation de réservation autonome et individualisable. Pour renforcer cet argument, la Cour analyse l'annulation par le prestataire de la réservation pour laquelle ce dernier doit reverser le double du montant des arrhes au client : dans cette hypothèse, le client ne fournit aucune prestation à l'hôtelier.

Le Conseil d'Etat doit encore confirmer cette décision, mais l'on peut d'ores et déjà anticiper la portée de celle-ci. Cet arrêt concerne spécifiquement le secteur de l'hôtellerie mais peut être étendu à toutes les activités dont la prestation implique une réservation pour laquelle des sommes demandées sont susceptibles d'être conservées par le fournisseur comme les frais de réservation en matière de transport par exemple.

Attention toutefois aux délais de restitution pour ceux qui n'ont pas encore réclamé, les demandes ne pourront porter que sur la TVA payée au Trésor sur les arrhes à compter de janvier 2004. ■

Michel Guichard
mguichard@taj.fr