

## 378 Dix arrêts de cours d'appel sur l'obligation de conseil en matière de crédit impôt-recherche : prudence et compétence

Monique BANDRAC,

agrégée des facultés de droit,  
of counsel, Villemot-WTS



**À partir de 2010, les arrêts rendus sur leur obligation de conseil montrent, à l'égard des conseils en crédit impôt recherche une sévérité remarquablement cohérente dans la volonté d'imposer le respect rigoureux des impératifs encadrant l'attribution de ce crédit.**

**1** - Facteur bienvenu de l'attractivité de la France pour les investissements étrangers, mais aussi niche fiscale des plus importantes en faveur des entreprises, et coût indéniable pour le budget national<sup>1</sup>, le crédit impôt-recherche constitue une aide à la recherche qui fait l'objet d'une attribution méticuleusement conditionnée par les textes fiscaux et sévèrement contrôlée par le juge administratif.

Dans ce contexte, il n'est, certes, pas étonnant de voir apparaître, de la part du juge judiciaire une exigence particulière à l'égard de ceux qui pratiquent le conseil aux entreprises en la matière (identification des opérations éligibles, montage des dossiers). Dix arrêts de cours d'appel rendus entre 2006 et 2019 permettent d'en prendre la mesure<sup>2</sup>.

**2** - Les dossiers soumis à la médiation des entreprises avaient, il est vrai, attiré un moment l'attention sur des difficultés fréquentes intervenant dans les relations entre les praticiens du conseil et leurs clients. En 2015, par une démarche volontaire des intéressés des deux parties, et sous l'égide du médiateur, une « Charte des acteurs du conseil en CIR-CII » a ainsi été élaborée, associée à un dispositif de référence-

ment impliquant l'adhésion à la charte, sans toutefois que la portée de celle-ci ne soit en rien normative :

L'influence de ce (très) « *soft law* », auquel les arrêts examinés ne font aucune référence demeure incertaine, mais on observe que ces arrêts, à partir de 2010, montrent à l'égard des conseils en crédit impôt-recherche une sévérité remarquablement cohérente dans la volonté d'imposer à ces professionnels, et aux entreprises, par le truchement de ceux-ci, un respect rigoureux des impératifs légaux et administratifs encadrant l'attribution de ce crédit d'impôt.

**3** - Considérée en termes généraux l'obligation de conseil, cependant, s'inscrit dans tout contrat, car elle n'est rien d'autre que l'un des aspects de l'exigence de bonne foi figurant aujourd'hui dans l'article 1104 du Code civil parmi les dispositions « liminaires » d'un sous-titre consacré au contrat génériquement envisagé comme source d'obligations.

Ainsi, aussi largement déclinée que soit l'obligation de conseil, surtout à la charge des professionnels, son fondement normatif n'est autre que le droit commun, et c'est l'interprétation jurisprudentielle qui spécifie son contenu dans les domaines multiples et les circonstances très diverses où elle trouve à s'exécuter. Libéré de la sorte, dans sa mission d'interpréter la règle, par la généralité du droit commun, le juge est également souverain dans son appréciation de la bonne foi contractuelle, qui reste une question de fait, et dont la mesure, dès lors, ne saurait être bornée par la convention des parties. Le juge, ici, règne en maître.

**4** - Usant de cette liberté, le juge judiciaire se montre sévère envers les conseils en crédit impôt-recherche.

Sur dix arrêts examinés, rendus par les cours d'appel entre 2006 et 2019, sept retiennent la responsabilité du professionnel jugé dé-

1. V. D. Villemot, *Le débat fiscal, une passion française : L'Harmattan*, 2019, p. 125.  
2. CA Versailles, 14<sup>e</sup> ch., 9 juin 2010, n° 09/04836, SELAFA Fidal c/ SAS Fosfas Calcialiment. – CA Lyon, 3<sup>e</sup> ch. A, 1<sup>er</sup> juill. 2011, n° 10/02815, SA Holding Soprema c/ SAS Acies. – CA Paris, Pôle 5, ch. 11, 16 févr. 2018, 16/17727, SAS Absiskey c/ SASU Kaufler-SMO International. – CA Aix-en-Provence, 8<sup>e</sup> ch. A, 17 mars 2016, n° 13/22095, David B c/ Dominique R, SAS Devlyx. – CA Versailles, 12<sup>e</sup> ch., 2<sup>e</sup> sect., 28 févr. 2017, n° 15/07207, SAS Ellipsa C/ SAS SOGEDEV et SA Generali Iard. – CA Paris, Pôle 5, ch. 10, 9 avr. 2018, n° 16/12010, SAS OL & DI Consulting c/ SARL Towers Watson : JurisData n° 2018-006960. – CA Versailles, 12<sup>e</sup> ch., 16 avr. 2019, n° 18/01337, Nadine B, ès qualités de Commissaire à l'exécution du plan de Lytess c/ SAS GAC Innovation.

faillant dans son obligation de conseil. Les trois arrêts qui l'écartent<sup>3</sup> ne le font que parce que les manquements allégués manquent en fait<sup>4</sup>.

5 - Ces arrêts viennent trancher les contentieux déployés entre les conseils et leurs clients à la suite, le plus souvent, des redressements infligés aux entreprises lorsque, *a posteriori*, l'activité dont elles se réclament s'avère inéligible au crédit d'impôt escompté.

La déception du client se traduit alors, envers le conseiller, par la mise en œuvre de l'une ou de plusieurs des sanctions de l'inexécution qu'énumère aujourd'hui l'article 2017 du Code civil : refus de payer les factures, sollicitation d'une réduction du montant de celles-ci, demande de résolution du contrat, et enfin demande de réparation des conséquences de l'inexécution, cette demande de dommages-intérêts s'ajoutant souvent aux autres.

6 - Le trait saillant de cette jurisprudence est le rôle majeur que jouent, dans la mise en œuvre de la responsabilité du conseiller, les critiques faites au dossier par l'administration fiscale. Invoquées comme telles par le client, elles sont, le plus souvent accueillies par le juge comme la marque, sinon la preuve, de manquements contractuels à l'obligation de conseil, susceptibles d'avoir causé le préjudice dont se plaint le client.

7 - Qu'on l'approuve ou la critique, cette jurisprudence, telle qu'elle se présente, met à la charge de ce professionnel deux obligations distinctes qui se conjuguent au sein de l'obligation dite de conseil : une obligation de compétence et une obligation de mise en garde.

La première voit sa substance se transformer, et par là son contenu s'alourdir (1). La clarification dont fait l'objet la seconde (2) conduit à réfléchir sur la nature juridique de l'obligation de conseil du consultant en crédit impôt-recherche (3).

## 1. Évolution de l'obligation de compétence

8 - C'est en premier lieu d'après la déclaration qui lui est remise que l'Administration va reconnaître ou dénier les droits du contribuable au crédit d'impôt auquel il aspire. La vérification de la réalité des dépenses de recherche, réglée par les articles R45 B-1 du Livre des procédures fiscales, impliquera ensuite la fourniture de nombreux justificatifs.

9 - Telles qu'elles apparaissent dans les faits exposés par les arrêts examinés, les conventions des parties mettent rarement la rédaction même de la déclaration à la charge du conseiller. En tout cas, les professionnels en cause dans les espèces étudiées ne sont pas mandataires. Ils ne sont pas chargés de déclarer au nom du client. Le contrat dans lequel ils s'engagent reste un louage d'ouvrage, mais le conseil, qui constitue, dans le contenu du contrat, l'unique ou la principale prestation due (on parle de contrats « de conseil ») est une prestation intellectuelle.

10 - Une obligation de compétence a déjà été retenue dans ce domaine, notamment à la charge des avocats<sup>5</sup>. En elle-même, une telle obligation introduite dans le contrat de conseil en crédit impôt-recherche n'a donc rien d'étonnant, car le conseiller en crédit impôt-recherche est souvent un professionnel du conseil juridique, avocat, spécialisé en matière fiscale, mais il peut aussi être un consultant en opérations de recherche, la matière du crédit d'impôt recherche étant autant, si n'est plus, une matière qui relève de l'ingénieur plus que de l'avocat.

Mais certains des arrêts examinés font apparaître cette exigence au point le plus sensible de la prestation d'un conseiller en crédit impôt-recherche : la détermination, et surtout la mise en évidence du caractère de nouveauté de l'objectif poursuivi par l'activité du client, condition sans laquelle cette activité ne saurait être éligible au crédit d'impôt visé à l'article 244 quater B CGI. La compétence, exigée à ce titre par certains arrêts dépasse celle qui est exigée par ailleurs d'un professionnel du conseil juridique et fiscal et s'assimile alors à celle d'un ingénieur. L'avocat en droit fiscal, s'il est sollicité par le client, a donc intérêt à s'adjoindre les compétences d'un ingénieur ou celles d'un cabinet de consultant spécialisé en la matière.

### A. - La compétence d'un professionnel du droit en matière fiscale

11 - Deux des arrêts examinés s'en tiennent à cette exigence, dont ils précisent seulement la rigueur.

#### 1° L'arrêt de la cour de Lyon du 1<sup>er</sup> juillet 2011

12 - L'activité du client consiste dans la fabrication et la distribution de matériaux d'isolation, de couverture et de bardages<sup>6</sup>. La convention des parties donne mission au conseil d'établir le diagnostic de déclarations antérieurement déposées par le client, et, à ce titre, de délimiter « la frontière du R&D », de préconiser des mesures à prendre pour améliorer l'accès au crédit, notamment en recherchant l'éligibilité des prestataires du signataire, de préparer les futures déclarations, de constituer le dossier technique justifiant les déclarations antérieures, enfin d'assister le signataire en cas de contrôle ultérieur.

L'Administration, qui rejette les dépenses de personnel, a relevé des erreurs de calcul concernant le montant des dépenses affectées aux différents projets de recherche, et a relevé, surtout, que le conseil a procédé à plusieurs évaluations forfaitaires concernant les salaires, les dépenses de fonctionnement et les dépenses de normalisation.

La cour reconnaît que seuls des moyens ont été promis en vue de l'optimisation du dispositif du crédit impôt recherche, mais n'en retient pas moins, qu'il incombait au conseil, dans le cadre de l'établissement des déclarations fiscales, d'effectuer les calculs et de les vérifier, et, plus significativement « qu'il appartenait [au conseil] de mettre en forme de manière rigoureuse et surtout admissible par l'administration fiscale les informations collectées auprès de sa cliente et d'assurer avant l'établissement et l'envoi des déclarations 2069A que [la cliente] disposait des justificatifs correspondant suffisants de façon à ce qu'elle soit à l'abri d'un redressement fiscal ».

Et plus loin : « [le conseil] ne pouvait ignorer que l'administration fiscale ne se contenterait en aucun cas de simples tableaux récapitulatifs ou de quotes-parts de charges déterminées par application d'un pourcentage sur le salaire de chaque salarié ».

Il ne s'agit là que de connaître la règle.

3. CA Paris, 25<sup>e</sup> ch., sect. B, 15 sept. 2006, n° 04/15269, SARL Still, nouvelle dénomination de la Sté Still & Saxby c/ SARL de gestion conseil administratif et financier « SOCONAFI ». – CA Paris, 3<sup>e</sup> ch., sect. A, 4 sept. 2007, n° 06/20350, SAS Alma Consulting Group c/ SA CIL Technologies : JurisData n° 2007-348108. – CA Paris, Pôle 5, ch. 11, 11 oct. 2017, n° 15/15449, SAS Proservia, venant aux droits de la SAS Architech Information Systems, c/ Lionel C, ès qualités de liquidateur amiable de la Sté ZC Conseils.

4. Dans un cas on ignore l'identité du prestataire (CA Paris, Pôle 5, ch. 11, 11 oct. 2017, n° 15/15449, préc.), dans un autre, le conseil a été écarté du dossier (CA Paris, 25<sup>e</sup> ch., sect. B, 15 sept. 2006, n° 04/15269, SARL Still, nouvelle dénomination de la Sté Still & Saxby c/ SARL de gestion conseil administratif et financier « SOCONAFI », préc.), dans un autre, enfin, les circonstances alléguées ne ressortant pas des pièces produites (CA Paris, 3<sup>e</sup> ch., sect. A, 4 sept. 2007, n° 06/20350, préc.).

5. Cass. 1<sup>re</sup> civ., 23 mai 2000, n° 97-19.223 : JurisData n° 2000-002105 ; Bull. civ., I, n° 152. – Cass. 1<sup>re</sup> civ., 14 mai 2009, n° 08-15.899 : Bull. civ., I, n° 92 ; Resp. civ. et assur. 2009, comm. 219, note S. Hocquet-Berg ; JCP G 2009, n° 28, 91, note H. Slim.

6. CA Lyon, 3<sup>e</sup> ch. A, 1<sup>er</sup> juill. 2011, n° 10/02815, préc.

## 2° L'arrêt de la cour de Paris du 16 février 2018

**13** - Cet arrêt<sup>7</sup> ne révèle pas l'activité de la société cliente. La convention des parties stipulait du conseil la préconisation des mesures à prendre afin de bénéficier du crédit impôt-recherche (notamment « éligibilité des prestataires du client à l'agrément du ministère de la recherche, opportunité d'une structure spécialisée en recherches et développement, refacturation interne entre sociétés »), la préparation et assistance à la rédaction des déclarations 2069A. Elle stipulait, au titre des obligations du conseil, que ce dernier s'engageait à exécuter sa mission « avec toutes les compétences nécessaires à la réalisation de la mission » et à faire « toute diligence dans l'examen du dossier transmis par le client ». D'une façon générale, il s'engageait à rendre à son client « tous les services que ce dernier est raisonnablement en droit d'attendre au titre du présent contrat » et à exécuter sa mission « conformément aux règles de l'art et à son savoir-faire » en respectant aussi un « principe de prudence ».

Pour justifier un redressement, l'Administration reproche au signataire d'avoir intégré dans les dépenses de personnel ouvrant droit au crédit d'impôt les dépenses de rémunération du dirigeant d'une société avec laquelle était conclue une convention de management. Ces dépenses, qui n'avaient pas été refacturées, n'avaient pas été directement et exclusivement affectées à l'opération de recherche.

Précisant la teneur de l'obligation de compétence contractualisée en l'espèce, la cour retient « qu'il appartenait [au conseil] de déposer les dossiers en parfaite conformité avec les textes légaux et réglementaires », et que « les réserves et mises en garde émises [par le conseil] n'apparaissent pas suffisantes, [le conseil] ayant pour obligation d'apporter son conseil [au client] et de lui offrir des solutions alternatives conformes aux textes légaux et réglementaires notamment comme en l'espèce concernant les refacturations de société ».

Encore une fois le reproche ne vise que la méconnaissance de la règle de droit.

**14** - Si l'on s'en tient au seul contenu de l'obligation de compétence imposée au conseil en crédit impôt-recherche, aucun de ces deux arrêts n'a de quoi surprendre. Savoir mettre en forme de manière rigoureuse et admissible par l'administration fiscale les informations fournies par le client, savoir que l'Administration ne se contentera pas d'évaluations forfaitaires relativement aux dépenses de personnel, revient à connaître les textes applicables et la doctrine administrative relative à ceux-ci. Une telle compétence reste celle d'un professionnel du droit. En substance elle n'est pas différente de celle qui s'impose à l'avocat tenu de connaître (et s'il y a lieu d'utiliser dans l'intérêt du client) l'évolution jurisprudentielle<sup>8</sup>.

## B. - Une compétence plus large que celle d'un professionnel du droit

**15** - Trois arrêts plus novateurs sont, cependant, plus troublants.

### 1° L'arrêt rendu par la cour d'Aix-en-Provence le 16 mars 2016

**16** - La société cliente est spécialisée dans les solutions de gestion et d'encaissement pour les métiers du tabac<sup>9</sup>. Le conseil s'est engagé, par la lettre de mission à « étudier la possibilité d'application à cette société de l'art. 244 B du CGI permettant d'obtenir un crédit d'impôt et, d'autre part en cas de faisabilité, à l'assister dans le montage destiné à l'administration fiscale [...] ». Le dossier « devait impérativement comporter un état de l'art permettant de démontrer à l'administration fiscale que les logiciels développés étaient innovants, présentaient une valeur ajoutée et n'étaient pas la simple mise en œuvre de

techniques déjà connues ». Le conseil, en outre, avait lui-même qualifié cette pièce de « pièce maîtresse du dossier ».

L'expert de l'Administration conclut que « [L]e rapport est sibyllin ; il n'y a pas de problématique encore moins de verrou scientifique. Il s'agit exclusivement d'un travail de programmation sensiblement difficile mais des à plus classiques dans le cadre d'une réécriture d'une partie d'un compilateur. Les activités de [le client] ne peuvent donc être qualifiées de R&D ».

Et l'Administration, maintenant le redressement, martèle, d'un ton quelque peu moralisateur : « le crédit impôt-recherche constitue une aide publique au développement de l'effort de recherche scientifique et technique des entreprises [...] pour y être éligible la création ou l'amélioration du produit doit présenter une originalité ou une amélioration substantielle et ne doit pas résulter d'une simple utilisation de techniques existantes ; seules les opérations qui visent à dissiper les incertitudes scientifiques et ou technologiques sont prises en compte ».

La cour juge que le conseil « en constituant un dossier état de l'art très insuffisant à établir le caractère novateur des logiciels et donc à démontrer l'éligibilité de [le client] au dispositif du crédit impôt-recherche a failli à ses obligations contractuelles ».

**17** - Le conseil, en l'espèce avait peut-être vendu une compétence qu'il n'avait pas, ou du moins qu'il n'a pas exercée.

Mais l'arrêt invite à se demander de quoi est faite exactement, aux yeux du juge, la compétence que doit mettre en œuvre un conseiller en crédit impôt-recherche. Doit-il être capable de démontrer l'éligibilité du produit au crédit, c'est-à-dire d'établir en termes « scientifiques » ou « technologiques » son caractère novateur ? Doit-il être capable d'apprécier sous cet angle la pertinence des justificatifs ? Une telle démonstration, et appréciation, ferait alors appel à une compétence qui n'est plus celle d'un professionnel du droit.

### 2° L'arrêt de la cour de Versailles du 28 février 2017

**18** - Ici<sup>10</sup> l'entreprise cliente traite des données en vue d'appréhender le comportement des consommateurs et, par ce moyen, d'accompagner des stratégies de distribution. Elle fait état d'une importante activité de recherche et développement concernant particulièrement deux produits qui sont (semble-t-il) des logiciels.

La convention des parties chargeait le conseil d'assister le client dans l'identification et la justification de projets d'innovation susceptibles d'être éligibles aux dispositions du crédit impôt-recherche.

Le rapport d'expertise établi par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche énonce, pour conclure à l'inéligibilité : « Le projet invoqué [...] concerne un outil de maillage géographique à des fins commerciales élaboré dès 2009 [...] cet outil relève de la recherche uniquement si l'atteinte de l'objectif est conditionnée à la création de nouvelles connaissances situées au-delà de l'état des connaissances dans les domaines techniques concernés [...]. À aucun moment on peut noter que l'absence de savoir-faire limite la progression vers l'objectif. La société n'a pas présenté le progrès tiré de cette opération, c'est-à-dire la connaissance située au-delà de l'état de l'art ». Et, de manière plus précise : « la société mène un travail de fond dans la collecte et le traitement des données afin de proposer à ses clients des analyses. Les difficultés rencontrées par la société sont de deux types, d'une part l'accès aux données et d'autre part l'incertitude sur la pertinence du résultat. La définition de la recherche nous enseigne que la présence de tels problèmes ne permet pas de qualifier l'appartenance des opérations au champ de la recherche, en effet, seule l'incertitude sur le chemin à suivre et la dépendance de l'atteinte de l'objectif à la création de connaissance située au-delà de l'état de l'art permet de valider l'appartenance d'une opération au champ de la recherche ».

7. CA Aix-en-Provence, 8<sup>e</sup> ch. A, 17 mars 2016, n° 13/22095, préc.

8. Cass. 1<sup>re</sup> civ., 14 mai 2009, n° 08-15.899, préc.

9. CA Aix-en-Provence, 8<sup>e</sup> ch. A, 17 mars 2016, n° 13/22095, préc.

10. CA Versailles, 12<sup>e</sup> ch., 2<sup>e</sup> sect., 28 févr. 2017, n° 15/07207, préc.

Pour la cour, c'est à juste titre, « eu égard au motif » qui fonde la décision d'inéligibilité, que la cliente impute cette décision à la faute du conseil, « nonobstant le fait que [ce dernier] n'était tenu que d'une obligation de moyens pour la présentation du dossier permettant de solliciter le bénéfice du crédit impôt-recherche ». « Les raisons de cette inéligibilité apparaissent en effet relever d'une carence fondamentale et totale dans la méthode d'analyse utilisée comme dans la méthodologie suivie [...] ».

**19** - Le conseil devait donc connaître la méthodologie, mais également être capable de l'appliquer à un outil de maillage géographique à des fins commerciales.

### 3° L'arrêt de la cour de Versailles du 16 avril 2019

**20** - Adoptant une démarche identique à celle du précédent, cet arrêt<sup>11</sup>, rendu par la même cour, vient encore accentuer l'idée d'une obligation plus large dans sa substance que celle d'un professionnel du droit.

L'entreprise cliente, en l'espèce, fabrique et commercialise des textiles incorporant des produits cosmétiques dont l'effet se libère au contact du corps.

Le conseil avait pour mission d'évaluer l'éligibilité de l'ensemble des projets de recherche du client et de déterminer le montant du crédit auquel ce dernier pouvait prétendre.

La cour considère que le conseil, « qui ne s'est pas engagé à obtenir la reconnaissance par l'Administration des CIR sollicités » était tenu d'une obligation de moyens, pour en déduire que le client avait à rapporter la preuve d'un manquement aux obligations souscrites.

L'Administration, cependant, a rejeté en totalité les prétentions de l'entreprise à bénéficier d'un crédit impôt-recherche.

Selon les rapports d'expertise, au titre de deux des exercices concernés « les difficultés ou aléas scientifiques et/ou techniques et les verrous scientifiques et/ou techniques ne sont pas identifiés » et il en résulte que « l'entreprise ne démontre nulle part qu'elle a été confrontée à des difficultés scientifiques et/ou techniques que les connaissances accessibles n'auraient pas permis de résoudre ». « Le dossier présenté par l'entreprise ne comporte aucun des éléments fondamentaux à même de montrer que les travaux menés relèvent de la R&D ». Au titre du troisième exercice, l'Administration se fonde sur un avis de la délégation régionale à la recherche et à la technologie précisant que le projet ne détaillait pas l'état de l'art antérieur aux travaux en cause, ni les verrous technologiques à dépasser par le développement du projet. Le même avis relève qu'« il manque des informations scientifiques importantes permettant son expertise [...] en effet, les informations sont très générales et l'argumentation scientifique est inexistante. Le dossier ne comporte pas d'état de l'art. Aucune référence bibliographique n'est fournie à l'exception de la citation d'un brevet. Les verrous et les incertitudes scientifiques ne sont donc pas explicités. Les descriptions des activités R&D sont générales et manquent de précision scientifique. Le cahier des charges n'est pas donné, les paramètres étudiés ne sont pas clairement établis et les résultats obtenus ne sont pas présentés ».

De cela la cour déduit que le conseiller en crédit impôt-recherche a commis un manquement à ses obligations de conseil en ne permettant pas à « [la société] de présenter des dossiers précisément conformes, au moins dans leur forme, aux attentes de l'administration fiscale alors que ces attentes étaient exprimées [...] dans une instruction fiscale qu'[il] ne pouvait ignorer en sa qualité de professionnel du crédit impôt-recherche (BOI n° 19 du 23/02/2012). Cette instruction précise les modalités d'éligibilité au crédit impôt-recherche (identification des difficultés scientifiques ou techniques, établissement d'un état de l'art afin de vérifier si les connaissances accessibles du domaine permet [sic] de résoudre les difficultés

susmentionnées : conduite de travaux de R&D éligibles dans le cas où les connaissances accessibles ne permettent pas de résoudre les difficultés scientifiques ou techniques) ».

Et la cour conclut qu'« au regard des obligations souscrites dans le cadre de la convention [...] le conseil ne pouvait pas ignorer la nécessité pour le client de respecter cette méthodologie et aurait dû [...] appeler l'attention de sa cliente sur ce point essentiel... le cas échéant dissuader sa cliente de déposer des dossiers si la méthodologie préconisée par les services fiscaux ne pouvait être suivie ».

**21** - Le raisonnement est le même que dans les deux arrêts précédents : non seulement le conseil doit connaître la méthode, et le critère d'analyse, exigés par les textes et la doctrine administrative, c'est-à-dire connaître le droit applicable à l'obtention du crédit, mais il doit aussi être capable, en l'appliquant à l'activité du client, soit de présenter lui-même, au profit de celui-ci, la démonstration de l'éligibilité de cette activité, soit au moins de vérifier que le client a su l'établir par ses propres moyens, de le prévenir si tel n'est pas le cas, et de déconseiller la tentative.

Insensiblement, donc, l'obligation de compétence, sous couvert de respect du droit, dépasse ici les connaissances d'un juriste. À la compétence d'un professionnel du conseil juridique spécialisé en matière fiscale, le « professionnel du crédit impôt-recherche »<sup>12</sup> doit ajouter une compétence d'expert en matière scientifique ou technologique.

Cependant, pour peu qu'il ait conscience de sa carence dans ce domaine, une mise en garde, au besoin dissuasive, lui permet de s'exonérer des conséquences de celle-ci.

## 2. Clarification de l'obligation de mise en garde

**22** - Les arrêts étudiés mettent largement en lumière cette seconde obligation, tout en inscrivant spécifiquement son rôle dans les causes d'exonération de la responsabilité du conseiller.

### A. - Présence de l'obligation de mise en garde

**23** - Dans le contenu de l'obligation de conseil, l'obligation de mise en garde est indissociable de l'obligation de compétence. Elle apparaît, dans la jurisprudence examinée comme l'obligation pour le conseil de mettre le client à l'abri du risque de redressement.

Ainsi dès la part même de conseil qui peut entourer la prise par le client de la décision de déposer une déclaration 2069A : bien que cette décision reste une décision de gestion, le conseiller se verra reprocher une faute contractuelle si, de quelque manière, il a laissé son client prendre, en même temps que cette décision le risque d'un redressement<sup>13</sup>, alors qu'il doit étudier, qu'on le lui commande<sup>14</sup> ou non<sup>15</sup>, si le crédit est envisageable.

Et, bien évidemment, cette obligation persiste, une fois prise la décision de déclarer, associée à l'obligation de compétence, dans le déploiement de l'activité du conseil qui va accompagner l'élaboration du dossier et celle du contenu de la déclaration jusqu'au dépôt de celle-ci.

**24** - Le conseil doit alerter le client sur les risques encourus, non seulement quand il connaît leur existence, connaissance que sa compétence doit lui permettre d'atteindre, mais même, et surtout, s'il a un

11. CA Versailles, 12<sup>e</sup> ch., 16 avr. 2019, n° 18/01337, préc.

12. Expression employée par CA Versailles, 12<sup>e</sup> ch., 16 avr. 2019, n° 18/01337, préc.

13. CA Versailles, 14<sup>e</sup> ch., 9 juin 2010, n° 09/04836, préc. – CA Paris, Pôle 5, ch. 11, 16 févr. 2018, 16/17727, préc.

14. CA Aix-en-Provence, 8<sup>e</sup> ch. A, 17 mars 2016, n° 13/22095, préc.

15. CA Versailles, 14<sup>e</sup> ch., 9 juin 2010, n° 09/04836, préc.

doute<sup>16</sup> sur les droits du client, doute lié peut-être à l'insuffisance de celle-ci.

Dans les mêmes cas, il devra même, au besoin, dissuader<sup>17</sup> le client de sa tentative en vue d'obtenir le crédit d'impôt.

L'obligation de mise en garde n'est pas spéciale à l'obligation de conseil du conseiller en crédit impôt-recherche. Elle existe de même à la charge du conseil juridique, aujourd'hui avocat, intervenant à d'autres propos en droit des affaires, avec le même devoir de dissuader le client de l'initiative qu'il envisage d'entreprendre<sup>18</sup>. Et, sans que son domaine puisse être précisément cerné, on la voit apparaître, mais avec une portée moins claire, dans plusieurs autres contrats dont le conseil est l'obligation principale, ainsi, par exemple, elle existe à la charge du conseiller en gestion de ressources humaines<sup>19</sup>, elle a été retenue dans un contrat de renseignements commerciaux<sup>20</sup>.

**25** - Les arrêts rendus sur l'obligation de mise en garde du conseiller en crédit impôt-recherche lui confèrent un rôle particulièrement précis, tenant à la relation causale reconnue le plus souvent par ces arrêts entre la défaillance de l'obligation de compétence et le redressement qui sanctionne, dans ce domaine, une déclaration faite en dehors des conditions permettant d'obtenir le crédit. Elle est le contrepoint de l'obligation de compétence dont elle atténue la rigueur.

## B. - Rôles respectifs de l'obligation de compétence et de l'obligation de mise en garde dans la responsabilité du conseil

**26** - Dans la jurisprudence examinée, l'obligation de mise en garde s'ajoute, pour le conseiller en crédit impôt-recherche à son obligation de compétence, mais son exécution est, par ailleurs, susceptible d'atténuer les conséquences d'un manquement à cette dernière.

**27** - Elle s'ajoute à l'obligation de compétence, ce dont il résulte que la responsabilité du conseil peut être engagée sans que sa compétence soit mise en cause, et pour cela seulement qu'il n'a pas averti, ou pas suffisamment, sa cliente d'une absence de droit au crédit, dont il avait connaissance<sup>21</sup>.

Le juge relève d'office l'absence de réserve et de mise en garde, pour retenir la responsabilité du conseil<sup>22</sup>, ou fait savoir au conseil ayant gravement manqué de compétence, qu'il aurait dû mettre en garde son client sur le point qu'il ne savait pas traiter, mais dont il ne pouvait ignorer l'importance<sup>23</sup>.

**28** - Mais l'exécution de l'obligation de mise en garde est également susceptible d'exonérer le conseil d'un manquement à son obligation de compétence.

Cette exécution, en effet, est un moyen de défense employé par les conseils<sup>24</sup> qui s'efforcent de la sorte d'imputer au client le préjudice dont se plaint celui-ci.

Invoquée par le conseil (que ce soit pour se défendre d'un manquement à cette seule obligation, ou bien pour s'exonérer d'avoir manqué à l'obligation de compétence), la défense tirée de l'exécution de l'obligation de mise en garde ne pourra prospérer toutefois que si

elle présente une suffisance appréciée par le juge<sup>25</sup>. Suffisance que n'admet aucun des deux arrêts dans lesquels la question est soulevée<sup>26</sup>.

Aucun de ces deux arrêts ne permet de savoir sur quels critères repose cette appréciation, mais on y voit transparaître une idée. Celle que l'obligation du « professionnel du crédit impôt-recherche » est de mettre son client à l'abri de tout risque de redressement. Si le savoir n'y suffit pas, la persuasion et la dissuasion devraient alors être assez fortes pour empêcher toute tentative risquée. L'exécution de l'obligation, dès lors, a bien peu de chances d'être reconnue suffisante si le redressement a eu lieu, et jamais il ne pourra être démontré que le préjudice allégué est imputable au client.

**29** - La question doit alors être posée de savoir si l'obligation de conseil, en matière de crédit d'impôt-recherche, n'est pas devenue une dangereuse obligation de sécurité-résultat. Sécurité fiscale, ici, et non physique.

## 3. Réflexion sur la nature juridique de l'obligation de conseil du « professionnel du crédit impôt-recherche »

**30** - Alors que les obligations de conseil sont le plus souvent présentées comme des obligations de moyens, faut-il, différemment, qualifier celle qui pèse sur le « professionnel du crédit impôt-recherche » d'obligation de résultat ?

**31** - De la qualification dépendent, dans l'abstrait, les moyens de défense existant à la disposition du débiteur de l'obligation. L'inexécution d'une obligation de moyens n'est acquise que si une faute (c'est-à-dire un comportement anormal) est prouvée à l'encontre du débiteur. Dans le cas d'une obligation de résultat, elle est acquise par la seule preuve de la défaillance du résultat promis, pourvu, toutefois, que cette défaillance ne soit pas due à une cause étrangère au débiteur (force majeure, fait d'un tiers, ou fait du créancier, ici le client), ce qu'il revient au débiteur de prouver. Dans le cas d'une obligation de sécurité, ces moyens de défense disparaissent. Le résultat, ici doit être atteint quelles que soient les circonstances, et l'inexécution est consacrée, sans défense possible, dès lors que le résultat n'est pas atteint.

La rigueur mécanique de ce schéma abstrait trouve, à vrai dire, dans l'étendue du domaine de la responsabilité contractuelle, de nombreux assouplissements jurisprudentiels ou légaux.

C'est pourquoi la question, ici, n'est pas tant de qualifier l'obligation de conseil en crédit impôt-recherche au regard d'une distinction théorique dont la relativité est connue, que de tenter une approche synthétique de l'intensité donnée par les arrêts étudiés à l'engagement de celui-ci.

**32** - Moyens ou résultat se définissent relativement à l'objet d'un contrat, voire eût-on dit jadis, à sa cause, que l'on appellera l'objectif poursuivi.

Cet objectif ressort, normalement, de la convention des parties.

Or, à cet égard, les lettres de mission, telles qu'on les saisit dans les espèces examinées, restent évasives et n'indiquent pas l'objectif à atteindre. Quelques-unes stipulent des prestations précises : évaluer l'éligibilité, établir l'état de l'art, constituer le dossier justificatif... Aucune n'énonce précisément qu'il s'agit d'obtenir le bénéfice du crédit. Les clients recherchant les prestations du conseiller souhaitent visiblement bénéficier de ce crédit, et lorsqu'ils déposent une déclaration, n'entendent pas se voir redresser. L'idée de « sécurisation »

16. *Ibid.*

17. *CA Versailles, 12<sup>e</sup> ch., 16 avr. 2019, n° 18/01337, préc.*

18. *Cass. 1<sup>re</sup> civ., 23 mai 2000, n° 97-19.223, préc.*

19. *Cass. 1<sup>re</sup> civ., 2 nov. 2005, n° 03-10.909 : JurisData n° 2005-030525 ; Bull. civ., I, n° 400 ; Resp. civ. et assur. 2005, comm. 26, obs. H. Groutel.*

20. *Cass. com., 27 févr. 2007, n° 05-17.888 : JurisData n° 2007-037865.*

21. *CA Versailles, 14<sup>e</sup> ch., 9 juin 2010, n° 09/04836, préc.*

22. *CA Lyon, 3<sup>e</sup> ch. A, 1<sup>er</sup> juill. 2011, n° 10/02815, préc.*

23. *CA Versailles, 12<sup>e</sup> ch., 16 avr. 2019, n° 18/01337, préc.*

24. *CA Paris, Pôle 5, ch. 11, 16 févr. 2018, 16/17727, préc.*

25. *CA Versailles, 14<sup>e</sup> ch., 9 juin 2010, n° 09/04836, préc. – CA Paris, Pôle 5, ch. 11, 16 févr. 2018, 16/17727, préc.*

26. *Ibid.*

effleure, d'ailleurs<sup>27</sup>, mais sans que lui soit prêtée une signification précise. Les demandes, cependant, sont le plus souvent fondées sur l'article 1147 ancien du Code civil, siège d'une obligation de résultat ; certaines tendent, d'ailleurs, à obtenir, à titre d'indemnisation, le montant même du redressement.

En sens inverse, aucune restriction relative à l'objet du contrat n'apparaît au profit du conseil. Il serait imprudent d'en faire apparaître, au surplus, car, dans un contrat dit « de conseil », l'obligation de conseil est l'obligation principale, et donc une obligation essentielle. Pour cela une clause la privant de sa substance serait réputée non écrite en application de l'article 1170 du Code civil.

**33** - Le juge, quant à lui, définit l'objectif relativement auquel il raisonne en même temps et par la même opération qu'il qualifie l'obligation dont il examine l'exécution.

Examinés sous cette perspective, les arrêts étudiés montrent que pour le juge, l'obligation de conseil reste une obligation de moyens quant à l'obtention du crédit, mais que, sans atteindre la rigueur d'une obligation de sécurité, elle devient, en tant qu'obligation de compétence, une obligation de résultat au regard de l'esquive du redressement.

## A. - Une obligation de moyens quant à l'obtention du crédit

**34** - Trois arrêts donnent expressément à l'obligation du conseiller la nature d'une obligation de moyens.

**35** - Le plus explicite est celui de la cour de Lyon du 11 juillet 2011<sup>28</sup>. Dans cette espèce le client soutient que l'obligation est de résultat et considère que son préjudice n'est autre que le redressement, ce qui suppose que l'obligation de résultat était, à ses yeux, de l'éviter. Toutefois les honoraires convenus supposaient l'obtention d'un « avantage » profitant au client. Autrement dit la rémunération du conseil supposait des crédits obtenus.

La cour, rappelant des critères doctrinaux assez largement reçus, énonce que « la rigueur pour le débiteur de l'obligation de résultat ne peut s'expliquer que si le résultat est suffisamment certain pour constituer l'objet même de l'obligation, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, en effet le contrat a été conclu entre une société désireuse d'optimiser le financement de ses actions de recherche et de développement [...] et un prestataire de service spécialisé dans ce domaine mais qui ignorait tout de la situation de son client et qui, au jour de la signature du contrat ne pouvait dès lors promettre un résultat ; en outre la participation active du créancier à l'exécution de l'obligation du débiteur [...] est une source d'atténuation de l'intensité de l'obligation du débiteur ».

L'objectif sur lequel la cour raisonne est donc « l'optimisation du financement » de la R&D, soit l'obtention d'un crédit.

Revenant à la lettre de mission la cour retient que selon « les termes mêmes » de celle-ci le conseil avait pour mission de rechercher toutes mesures susceptibles d'optimiser le dispositif fiscal, qu'ainsi il ne promettait rien d'autre que de mettre au service du client « tous ses moyens en vue de parvenir » à cette optimisation.

**36** - L'arrêt, antérieur, de la cour de Versailles du 28 février 2017<sup>29</sup>, peut-être moins clair, n'en va pas moins dans le même sens quant à l'objectif sur lequel la cour raisonne pour admettre, comme le conseil le lui demande, que l'obligation de celui-ci était une obligation de moyens « pour la présentation du dossier permettant de solliciter le bénéfice du CIR ».

Dans cette espèce, l'Administration a émis un avis d'inéligibilité, mais aucun redressement n'a été effectué, et le crédit sera finalement

obtenu grâce aux conseils d'un autre prestataire et au travail déployé par le client pour présenter un dossier utile, ce que le premier conseiller n'avait pas fait. L'action tend à la résiliation du contrat de conseil initialement convenu, et par suite à la restitution des honoraires perçus. La demande de dommages-intérêts présentée ne fait état que des frais afférents au travail que le client a dû fournir lui-même pour obtenir finalement son crédit. L'objectif, tel que le juge le retient est bien l'obtention du crédit.

**37** - Dans son arrêt du 16 avril 2019, la cour d'appel de Versailles rejoint cette position. En s'attachant à la convention des parties, elle considère que le conseil, qui ne s'est pas engagé à obtenir la reconnaissance par l'administration fiscale des crédits sollicités était tenu d'une obligation de moyens.

L'objectif sur lequel le juge raisonne est donc bien, ici encore l'obtention du crédit, et à l'égard de celui-ci, l'idée paraît constante que l'obligation du conseiller n'est que de moyens.

## B. - L'obligation de compétence, obligation de résultat

**38** - Mais s'il n'existe, quant à l'obtention du crédit qu'une simple obligation de moyens, il n'en existe pas moins une obligation de résultat quant à la « sécurisation » du dossier, c'est-à-dire la protection du client contre tout risque de redressement.

Les deux idées peuvent sembler contradictoires, car la défaillance d'une telle obligation paraît bien réalisée lorsque le redressement survient.

Mais le paradoxe n'est qu'apparent.

**39** - Puisque l'obtention du crédit n'est pas un résultat devant être atteint et dont l'absence suffirait à constituer à la fois le fait générateur de responsabilité et le préjudice à réparer, l'inexécution par le professionnel de son obligation de conseil n'est pas acquise pour cela seul que son client a été redressé. Très clairement, d'ailleurs, la cour d'appel de Versailles, dans son arrêt du 16 avril 2019<sup>30</sup> décide, en présence d'un redressement, qu'il appartient au client de faire la preuve d'un manquement dans l'exécution des prestations convenues.

Mais dans les arrêts étudiés, la « preuve » ainsi exigée n'est pas celle d'une imprudence ou d'un manque de diligence au sens ou l'entend l'article 1197 du Code civil<sup>31</sup> définissant l'obligation d'un conservateur, qui n'est tenu que d'apporter à la chose « les soins d'un bon père de famille ». Un tel manquement, subjectif, serait susceptible d'une appréciation judiciaire de sa gravité.

Dans les arrêts examinés, la preuve de la « faute » du professionnel, de son manquement à la prestation de conseil promise, est tirée par le juge, sans autres considérations, en même temps que celle du lien causal reliant la faute au redressement, des motifs de celui-ci retenus par l'Administration.

Les griefs ainsi formulés à l'appui d'un redressement définitif<sup>32</sup>, sont saisis, ainsi qu'on l'a montré plus haut, comme autant de manifestations caractérisées, et, dans les faits, suffisamment prouvées, d'un manquement par le professionnel à son obligation de compétence ayant causé le redressement.

La prestation fournie n'a pas détourné le risque alors que l'obligation était de le détourner. Le résultat n'est pas atteint, et par suite la responsabilité du conseil est engagée. Mais elle ne l'est que jusqu'à la preuve, si elle peut être faite, que le redressement a une autre cause que la prestation critiquée.

Ainsi la nature de l'obligation de compétence est celle d'une obligation de résultat, mais non celle d'une obligation de sécurité.

27. CA Paris, Pôle 5, ch. 10, 9 avr. 2018, n° 16/12010, préc.

28. CA Lyon, 3<sup>e</sup> ch. A, 1<sup>er</sup> juill. 2011, n° 10/02815, préc.

29. CA Versailles, 12<sup>e</sup> ch., 2<sup>e</sup> sect., 28 févr. 2017, n° 15/07207, préc.

30. CA Versailles, 12<sup>e</sup> ch., 16 avr. 2019, n° 18/01337, préc.

31. Ancien article 1137, définissant, dans l'obligation du conservateur d'une chose, l'archétype de l'obligation de moyen.

32. Une simple notification, susceptible d'être modifiée n'est pas une preuve de faute, Paris, CA Paris, 25<sup>e</sup> ch., sect. B, 15 sept. 2006, n° 04/15269, préc.

**40** - Bien que son objet soit d'écarter des risques, l'obligation de compétence n'est pas une obligation de sécurité, car la jurisprudence ne tire pas des critiques de l'Administration une preuve irréfragable du lien causal entre la défaillance du conseil et le redressement prononcé.

Par le rôle qu'ils donnent à l'obligation de mise en garde, les arrêts étudiés permettent au conseil, débiteur de celle-ci, d'échapper à sa responsabilité s'il peut justifier que le redressement survenu est dû à une cause étrangère à sa carence.

- Tel est le cas si l'exécution de son obligation de mise en garde a été telle que le client, en souscrivant la déclaration rejetée a pris lui-même, sans aucune participation du conseil, le risque du redressement et des sanctions qui l'accompagnent. Mais les arrêts montrent qu'une telle défense, théoriquement ouverte, est rarement couronnée de succès. L'obligation de mise en garde est une obligation de moyens, et le juge apprécie la suffisance des moyens employés, dont le seul radical à ses yeux serait sans doute de déconseiller la déclaration ;

- Tel est le cas, également, si des fautes commises par le client, l'inexécution par lui de prestations mises à sa charge par la lettre de mission, comme fournir des documents, ou effectuer certains calculs. Mais encore faudrait-il, pour que la cause du redressement soit reconnue étrangère à la défaillance de son obligation de mise en garde, que le conseil ait réclamé l'exécution de ces prestations et vérifié les documents et les calculs émanant du client.

**41** - Indéniablement, la responsabilité de celui qu'elles appellent « le professionnel du crédit impôt-recherche » est comprise avec une très grande rigueur devant les cours d'appel. Quand la déclaration faite par son client en vue de bénéficier du crédit s'est soldée par un redressement, faibles sont ses chances d'échapper à sa responsabilité pour peu qu'une action soit engagée contre lui.

Le résultat de ces actions, dans la majorité des cas, est la perte ou la diminution du montant des honoraires convenus. Plus rarement des dommages-intérêts sont alloués, fondés sur la perte d'une chance d'échapper au redressement et à ses accessoires sanctionnateurs. Aucun des arrêts présentés ne condamne le conseil à prendre en charge le montant du redressement, qui, en toute hypothèse, tient à ce que le crédit est indu et non à la carence de celui qui l'a conseillé.

**42** - En dépit de sa logique, une telle sévérité ne parvient pas entièrement à convaincre.

Sans doute la carence des conseils, dans les espèces jugées était-elle flagrante. Mais en présence de défaillances moindres, à supposer seulement qu'elles soient dénoncées par l'Administration comme traduisant un défaut, chez le conseil, de la compétence technique et scientifique qu'elle exige, la logique jurisprudentielle développée ne pourrait guère être différente.

Prudence...

**MOTS-CLÉS** : *Crédit d'impôt recherche - Obligation de conseil*