



Franck Debauge

Guide pratique du crédit d'impôt recherche

2^e édition mise à jour de la loi de finances pour 2011
et du projet d'instruction fiscale
relative aux définitions
de la R&D

© Groupe Eyrolles, 2010, 2012

ISBN : 978-2-212-54935-5

EYROLLES

Éditions d'Organisation

Sommaire

Avant-propos	11
Chapitre 1 – Historique	15
Section I : la version initiale du CIR (1983-1987)	16
1. <i>Opérations de recherche : une définition qui date de 1983</i>	17
2. <i>Le CIR version 1983 : une aide limitée</i>	17
3. <i>Le CIR version 1983 : une aide parfois remboursable</i>	18
Section II : dualité CIR en accroissement et CIR en volume (1988-1990)	19
1. <i>Prorogation et assouplissement du CIR en accroissement</i>	19
2. <i>Apparition d'un CIR en volume</i>	20
Section III : une évolution mouvementée (1990-2003)	21
1. <i>La modification de la période de référence</i>	21
2. <i>L'ouverture du CIR aux activités agricoles</i>	21
3. <i>Le relèvement sensible du plafond et la restitution différée</i>	22
4. <i>Nouvelles reconductions pour des durées limitées</i>	22
5. <i>Commentaires administratifs sur le CIR : l'effort de synthèse de l'instruction du 21 janvier 2000</i>	22
6. <i>Permanence de la complexité du CIR</i>	23
Section IV : réforme et pérennité (2004-2008)	24
1. <i>La réforme de 2004</i>	24
2. <i>Extension du champ d'application territorial</i>	25
3. <i>La réforme de 2008</i>	26
4. <i>Les premières évaluations des effets du CIR et les ajustements de la loi de finances pour 2011</i>	27
Chapitre 2 – Les entreprises bénéficiaires du CIR	35
Section I : condition d'appartenance à une catégorie d'entreprises	35
1. <i>Entreprises industrielles et commerciales</i>	36
2. <i>Entreprises agricoles</i>	38
Section II : soumission à un régime d'imposition... sauf à être exonéré...	39
Section III : cas particuliers	39
Chapitre 3 – Les activités ouvrant droit au CIR	43
Section I : généralités	43
1. <i>Le CIR n'est pas une aide sectorielle</i>	43

2. <i>Le CIR n'est pas une aide à finalité territoriale</i>	45
3. <i>Le CIR n'est pas subordonné à l'obtention d'un résultat</i>	45
Section II : définition des opérations de recherche	45
1. <i>La recherche fondamentale</i>	47
2. <i>La recherche appliquée</i>	48
3. <i>Le développement expérimental</i>	49
4. <i>Exemples des différents types de R&D</i>	52
Section III : délimitation des opérations éligibles au CIR	56
1. <i>La méthode des deux critères</i>	56
2. <i>Exemples d'opérations éligibles au CIR</i>	60
3. <i>Exemples d'activités non éligibles au CIR</i>	64
4. <i>Les faux arguments</i>	65
Chapitre 4 – Les dépenses éligibles	71
Section I : liste des dépenses éligibles au CIR	72
Section II : localisation des dépenses éligibles au CIR	73
1. <i>Les dépenses éligibles exposées à l'intérieur de l'EEE</i>	74
2. <i>Les dépenses éligibles sans considération géographique</i>	75
Section III : examen des dépenses éligibles	77
1. <i>Les dotations aux amortissements</i>	77
2. <i>Les dépenses de personnel</i>	82
3. <i>Les frais de fonctionnement</i>	120
4. <i>Frais liés aux brevets et COV</i>	124
5. <i>Dépenses de normalisation</i>	126
6. <i>Organismes chargés d'élaborer les normes françaises</i>	130
7. <i>Les dépenses de veille technologique</i>	133
8. <i>Les dépenses externes</i>	134
Chapitre 5 – Éléments à retrancher de l'assiette du CIR	151
Section I : les subventions	151
1. <i>Le traitement des subventions période 1983-2007</i>	152
2. <i>Le traitement des subventions à compter du CIR 2008</i>	155
Section II : les facturations des prestataires agréés privés	160
Section III : les honoraires de conseil	162
Chapitre 6 – Calcul du CIR	167
Section I : le calcul du CIR avant 2008	168
1. <i>La part en volume</i>	168
2. <i>La part en accroissement</i>	169

3. <i>Rappel des règles de plafonnement du CIR applicables jusqu'au CIR 2007</i>	174
Section II : le calcul du CIR à compter de 2008	175
1. <i>Formule de calcul</i>	175
2. <i>Déplafonnement du CIR</i>	181
3. <i>Impact des opérations de restructuration</i>	182
Chapitre 7 – Difficultés liées à la part en accroissement	189
Section I : le mécanisme de neutralisation des transferts	190
Section II : les reconstitutions en cas de retour dans l'option	193
Section III : le sort des parts en accroissement négatives en cas d'opérations de restructuration	195
Chapitre 8 – Crédit d'impôt recherche et intégration fiscale	197
Section I : CIR et intégration avant 2008	197
1. <i>Règles d'option</i>	197
2. <i>Calcul du CIR</i>	199
3. <i>Cas particuliers : entrée ou sortie d'une filiale du périmètre d'intégration</i>	202
4. <i>Gestion de la dette interne d'impôt</i>	203
Section II : CIR et intégration fiscale à compter de 2008	203
Chapitre 9 – Le CIR et les sociétés de personnes	207
Section I : le CIR et les sociétés de personnes avant 2008	208
1. <i>Les règles d'option</i>	208
2. <i>La remontée du CIR aux associés</i>	208
3. <i>Le calcul du CIR par la société de personnes</i>	209
4. <i>Le calcul du CIR par l'associé de la société de personnes</i>	210
Section II : le CIR et les sociétés de personnes à compter de 2008	211
Chapitre 10 – Utilisation du CIR	213
Section I : imputation du CIR	213
1. <i>Imputation sur l'impôt sur le revenu</i>	213
2. <i>Imputation sur l'impôt sur les sociétés</i>	214
Section II : remboursement du CIR	217
1. <i>Le remboursement à terme</i>	217
2. <i>Le remboursement immédiat</i>	219
3. <i>Modalités de prise en compte des seuils</i>	236
Synthèse	239
<i>Définition de la PME communautaire</i>	239

Section III : paiement d'impôts	240
Section IV : mobilisation de la créance	241
Section V : impact des restructurations	242
Chapitre 11 – Obligations déclaratives	245
Section I : option pour le CIR (régime en vigueur avant 2008)	245
1. Caractères de l'option pour le CIR	246
2. Modalités de l'option pour le CIR	247
Section II : situation à partir de 2008	248
Section III : déclaration du CIR	249
1. CIR 2008 – Cas général	249
2. CIR 2008 – Cas particuliers	251
3. CIR antérieurs à 2008	252
Section IV : déclarations relatives à la créance de CIR	253
Section V : obligations déclaratives créées par la loi de finances pour 2011	254
1. Obligation déclarative pour les PME créées depuis moins de deux ans	254
2. Obligation déclarative pour les entreprises qui engagent plus de 100 M€ de dépenses	255
Section VI : dépôt d'une déclaration rectificative	257
1. Situations quand l'entreprise a payé un impôt sur les sociétés	258
2. L'entreprise est titulaire d'une créance sur l'État	261
Chapitre 12 – Aspects comptables du CIR	263
Section I : la comptabilisation du CIR	263
1. Le CIR, les comptes tenus selon le PCG	263
2. Le CIR, les IFRS	269
Section II : le traitement fiscal du CIR	270
Section III : comptabilisation des dépenses éligibles	271
Section IV : autres impacts du CIR	274
1. Le CIR et la participation des salariés aux résultats	274
2. Le CIR et la taxe professionnelle	277
3. Le CIR et la contribution à la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)	277
Chapitre 13 – Méthodologie pour déclarer le CIR	279
Section I : les raisons de la mise en œuvre d'une méthodologie	279
Section II : trois facteurs de succès	282
1. Fédérer des compétences pluridisciplinaires avec une vision globale	283
2. Inscrire sa démarche dans la durée	284

3. <i>Utiliser des méthodes et outils transversaux</i>	285
Section III : diffusion de la méthodologie	286
Section IV : le dossier justificatif du CIR	286
1. <i>Nécessité d'un dossier justificatif constitué avec soin</i>	286
2. <i>Contenu du dossier justificatif</i>	288
Chapitre 14 – La demande d'avis préalable	293
Section I : caractéristiques générales de la demande d'avis préalable	294
1. <i>La procédure de rescrit est facultative</i>	295
2. <i>Le rescrit n'est efficace que si le contribuable est de bonne foi</i>	295
3. <i>La demande doit être préalable</i>	296
4. <i>Le rescrit protège, mais l'étendue de la protection est limitée</i>	296
5. <i>La décision de rescrit n'est pas susceptible de recours pour excès de pouvoir</i>	299
6. <i>Le rescrit est protégé par le secret professionnel</i>	300
Section II : procédure de demande d'avis préalable	300
1. <i>Présentation de la demande</i>	300
2. <i>Instruction de la demande</i>	302
3. <i>Réponse à la demande</i>	303
4. <i>La demande de second examen</i>	305
Section III : alternatives au rescrit CIR	308
<i>Synthèse rescrit CIR et rescrit général</i>	311
Chapitre 15 – Le contrôle fiscal du CIR	313
Section I : les modalités du contrôle du CIR	316
1. <i>Le pouvoir de contrôle</i>	316
2. <i>Les acteurs du contrôle</i>	318
3. <i>Les opérations de contrôle du CIR</i>	323
4. <i>La période ouverte à contrôle</i>	324
Section II : les difficultés du contrôle du CIR	327
1. <i>Caractère facultatif de l'intervention d'experts mandatés par le MESR</i>	328
2. <i>Notion de débat oral et contradictoire</i>	331
3. <i>Motivation des propositions de rectification</i> <i>et des réponses aux observations du contribuable</i>	336
4. <i>La charge de la preuve</i>	341
5. <i>Nature juridique des demandes de remboursement de CIR</i>	343
Section III : les conséquences et suites du contrôle du CIR	345
1. <i>Les étapes de la procédure de rectification</i>	345
2. <i>Les incidences financières de la rectification</i>	346
Section IV : le contrôle sur demande du CIR	347

Chapitre 16 – L’impact du CIR sur l’économie de la R&D	351
Section I : les paradoxes du CIR	353
Section II : les vertus du CIR	355
1. <i>Le CIR soutient l’effort de R&D des entreprises</i>	357
2. <i>Le CIR œuvre aux rapprochements « public-privé »</i>	360
3. <i>Le CIR stimule l’embauche des jeunes docteurs</i>	360
4. <i>Le CIR contribue à l’attractivité du territoire national</i>	361
Section III : l’influence du CIR sur la gestion de l’entreprise	362
Section IV : quelques pistes d’amélioration	363
1. <i>Clarifier l’assiette du CIR</i>	364
2. <i>Tenir compte du CIR dans le versement des acomptes trimestriels d’impôt sur les sociétés</i>	367
3. <i>Adapter la procédure de contrôle du CIR</i>	368
4. <i>Adapter le CIR aux activités de services</i>	369
Annexes	
Adresses utiles	373
Textes à consulter	379
Index alphabétique	389
Index des tableaux et des graphiques	397
Modèles d’états préparatoires à la détermination du CIR	399

Avant-propos

Le crédit d'impôt recherche (CIR) a été créé en 1983 comme un dispositif provisoire d'incitation pour les entreprises françaises à renforcer leurs investissements en matière de recherche et développement. Après avoir été plusieurs fois reconduit, il a été pérennisé par la loi de finances pour 2004. Entre l'année de sa création et ses tout derniers développements, le CIR a vu son poids budgétaire s'accroître régulièrement, traduisant un accueil très favorable par les entreprises, malgré sa complexité parfois soulignée. Positionné aujourd'hui comme le dispositif structurant d'incitation à l'innovation dans notre pays, le CIR a enfin été considérablement simplifié et renforcé en 2008 par les pouvoirs publics, avec un budget dépassant les 5 milliards d'euros dans le projet de loi de finances pour 2012.

Dans un contexte de fortes ambitions en matière de recherche et d'innovation, l'efficacité économique du CIR n'est plus à démontrer, et l'Union européenne encourage d'ailleurs aujourd'hui tous les États membres à recourir à ce type de dispositif fiscal. Son effet de levier est souligné par toutes les études qui lui sont consacrées¹. À court terme, le CIR génère un effet d'addition pure : le surcroît d'aide versé s'ajoute à la dépense de recherche de l'entreprise, soit 1 € de dépenses de R&D supplémentaire par euro de CIR. À moyen terme, le CIR produit un effet d'entraînement de 2 : 1 € de CIR engendre 2 € de R&D supplémentaires².

Le nouveau dispositif du CIR, tel qu'il a été voulu par les pouvoirs publics en 2008, renforce encore son attractivité pour les acteurs de la recherche et en fait désormais la principale mesure de soutien à la R&D française. Il a ainsi attiré 15 749 déclarants en 2009, soit 19 % de plus en un an³. Le CIR est aujourd'hui

-
1. Compte rendu annuel 2007 de la Cour des comptes, chapitre relatif au CIR page 153 : « L'utilisation du crédit d'impôt recherche est sans doute le moyen le plus efficace pour inciter les entreprises à développer les activités de recherche. C'est du moins la conclusion à laquelle semblent aboutir les études disponibles qui apparaissent confortées par le fait que la quasi-totalité des pays ont choisi ce mode d'incitation fiscale... ». Dans le rapport d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011, l'IGF considère le CIR comme un dispositif efficace et lui accorde la note maximale de 3 sur 3, note attribuée à seulement 20 % des 339 dispositifs évalués.
 2. La Lettre de la DGTPE, TRESOR – ECO n° 50 janvier 2009 : « Les effets économiques de la réforme du crédit d'impôt recherche de 2008 ».
 3. MESR, « Crédit d'impôt recherche : un outil anti-délocalisation », juin 2011.

utilisé par la quasi-totalité des entreprises ayant une activité de R&D et sa réforme a permis le redressement de la courbe de l'intensité de la R&D des entreprises (en pourcentage du PIB) après une longue période de décroissance depuis le début des années quatre-vingt-dix.

Le dispositif offre désormais cinq atouts clés pour les entreprises. Son enjeu financier est tout d'abord très fort, avec une réduction des dépenses de recherche éligibles de 30 % jusqu'à 100 M€ (5 % au-delà). Le CIR a ensuite un impact très favorable sur la trésorerie des entreprises, renforcé par le principe de son remboursement immédiat pour les PME¹ en cas d'absence d'impôt à payer. Son mode de calcul uniquement en volume s'avère par ailleurs très simple, et permet dorénavant aux entreprises de se projeter plusieurs années à l'avance en termes de budgets et de *business plans*, avec une visibilité maximale. En favorisant la prise en charge de la sous-traitance et les synergies public/privé, le CIR trace enfin les contours d'un écosystème de l'innovation plus ouvert, plus collaboratif et plus fluide.

Aujourd'hui considéré par de nombreux acteurs comme le dispositif d'incitation à la R&D le plus favorable en Europe, voire au monde, le CIR s'est progressivement transformé d'un simple outil d'optimisation fiscale en un véritable levier stratégique de développement de nos entreprises et de nos territoires. Les décideurs des grands groupes, PME technologiques et organismes publics, confirment concrètement toute son efficacité². Qu'il s'agisse de contribuer au doublement du budget de R&D d'une PME, à l'embauche de jeunes docteurs, à la multiplication de contrats de recherche avec le public, ou encore à l'attractivité de notre territoire pour les centres de recherche étrangers, mais aussi de nos grands groupes nationaux, les faits sont là. Les acteurs de la recherche attendent maintenant une stabilité du dispositif. Cette stabilité sera en effet un élément fort de sécurisation et de confiance, indispensables aux yeux des entreprises pour pouvoir se projeter dans le temps en matière de R&D, et ainsi créer un véritable cercle vertueux.

-
1. Accessible à toutes les entreprises pour les CIR 2008 et 2009, le dispositif de remboursement anticipé a permis à beaucoup d'atténuer les effets de la crise, tout en maintenant une croissance de leurs dépenses R&D. Il a été conservé dans le cadre de la loi de finances 2011 pour les PME au sens du droit communautaire, ainsi que sous certaines conditions, les entreprises nouvelles, les JEI et les entreprises en difficulté.
 2. Livre Blanc du MEDEF, *Le Crédit d'impôt recherche « Parole aux acteurs de la Recherche »*, enquête, analyse et synthèse réalisées par ACIES Consulting Group, décembre 2009.

Mais au-delà de la question de sa pérennité, le CIR doit également être promu, valorisé et utilisé au mieux pour donner sa pleine mesure au service de la recherche et de l'innovation. Dans ce contexte, les praticiens qui souhaitent s'informer sur le crédit d'impôt recherche, sur un plan général ou plus précis, disposent de nombreuses sources d'information, et notamment la documentation administrative. Néanmoins, ces informations sont dispersées et pas toujours d'un maniement aisé. C'est pourquoi nous avons eu la volonté de publier cet ouvrage, dans lequel le lecteur pourra puiser des informations générales ou ponctuelles sur le CIR, trouver des données sur son impact économique, des réponses rapides et concrètes aux questions qu'il se pose. Tout cela en essayant de favoriser, en dépit de la complexité du sujet, une lecture plaisante et didactique, accompagnant les développements techniques de commentaires et d'illustrations tirés de l'expérience ou de la jurisprudence, avec la liberté de ton que nous avons souhaité adopter.

Cet ouvrage propose ainsi un certain nombre de conseils méthodologiques et d'outils pratiques destinés à permettre aux entreprises d'optimiser et de sécuriser le recours au dispositif du CIR. La maîtrise de ces outils leur permettra de piloter plus efficacement leurs activités de R&D.

Nous formons donc le vœu que cet ouvrage permette aux entreprises et organismes de recherche de se familiariser encore davantage avec le CIR, et de gagner en autonomie dans son utilisation, afin que l'environnement français de la recherche et de l'innovation bénéficie à plein des atouts de ce formidable levier de dynamisation de notre économie. À cette condition, la France pourra combler son retard en matière d'investissement privé en matière de R&D, reconstruire une position de leader et se maintenir durablement à la pointe de la technologie.

Par ailleurs, je tiens à remercier le pôle Expertise d'ACIES Consulting Group pour son aide dans la mise à jour de la 2^e édition de ce guide, et tout particulièrement André Morice-Chauveau.

Franck Debauge
Directeur associé ACIES Consulting Group