



ayming  
*Les guides*

CRÉDIT D'IMPOT  
RECHERCHE



**LES RÉCENTES**  
**EVOLUTIONS**  
DU DISPOSITIF

*Février 2016*



ayming

Finance & Innovation  
performance

fieldfisher

# I PRÉAMBULE DES AUTEURS

**A**yming et Maître Antoine Gabizon, avocat fiscaliste associé du cabinet FIELDFISHER LLP, ont élaboré conjointement le présent document consacré aux principales évolutions du dispositif du Crédit d'Impôt Recherche (CIR) en 2015.

Ce guide est conçu comme une aide aux entreprises qui souhaitent obtenir des informations sur les récentes évolutions de ce dispositif afin d'appréhender au mieux les particularités inhérentes à ce crédit d'impôt.

Il importe de souligner que les précisions qui suivent sont dépourvues de toute valeur réglementaire. En aucune manière, le présent guide ne saurait se substituer aux textes législatifs et réglementaires en vigueur ou aux instructions fiscales applicables en la matière. Il ne saurait non plus se substituer à des recommandations ou à des conseils de nature fiscale, juridique ou sociale. Enfin, l'ensemble des informations contenues dans ce guide ne constitue aucunement un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des auteurs.



# SOMMAIRE

<b>POINT 1</b>	<b>Les dépenses externalisées auprès de sous-traitants agréés</b>	<b>4</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Consécration de la rétroactivité des modifications doctrinales du 4 avril 2014 : les réponses ministérielles</li><li>• Sélection des principales jurisprudences en matière de dépenses externalisées</li><li>• Le retrait d'agrément</li></ul>	
<b>POINT 2</b>	<b>Le rescrit CIR</b>	<b>13</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Assouplissement des conditions d'exercice</li><li>• Un champ d'application étendu depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2015</li><li>• Exclusion de BPI-France de la procédure</li></ul>	
<b>POINT 3</b>	<b>Assiette du CIR</b>	<b>16</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Clarifications administratives de la notion de cotisations sociales obligatoires</li><li>• Précision de la définition du doctorat dans le cadre du calcul de l'assiette du CIR</li><li>• Taux majoré de CIR en faveur des entreprises exposant des dépenses de recherche dans les DOM</li></ul>	
<b>POINT 4</b>	<b>Autres actualités jurisprudentielles relatives au CIR</b>	<b>19</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• CIR &amp; Exonération d'impôt : le conseil d'État délimite la frontière</li><li>• Restrictions du champ d'application du CIR propre au secteur « Textile / Cuir / Habillement »</li></ul>	
<b>POINT 5</b>	<b>Mise à jour du manuel de FRASCATI</b>	<b>24</b>
<b>POINT 6</b>	<b>Référencement des cabinets de conseils</b>	<b>25</b>
<b>POINT 7</b>	<b>Création du comité consultatif du « Crédit d'Impôt Recherche »</b>	<b>26</b>





## POINT 1

# *Les dépenses externalisées auprès de sous-traitants agréés*

Parmi les principales précisions relatives aux règles encadrant l'obligation de déduction des dépenses de recherche confiées à des organismes agréés figurent notamment les réponses ministérielles du 12 Mai et 09 Juillet 2015 et les jurisprudences sur la valorisation de ses dépenses dont les deux arrêts relatifs à la société SA ALTRAN Technologies.

### CONSÉCRATION DE LA RÉTROACTIVITÉ DU REVIREMENT DOCTRINAL DU 4 AVRIL 2014 PAR DEUX RÉPONSES MINISTÉRIELLES SUCCESSIVES



#### RÉPONSE MINISTÉRIELLE DU 12 MAI 2015 À MADAME NICOLE AMELINE

Madame Nicole Ameline a alerté Monsieur le Ministre des Finances et des Comptes publics sur le changement de doctrine relative à la sous-traitance en matière de Crédit d'Impôt Recherche.

**En effet l'administration fiscale a opéré un revirement drastique de sa jurisprudence.**

« Le 4 avril 2014, le bulletin officiel des finances publiques-impôts à la référence BOI-BIC-RIC10-10-20-30-201404004 venait supprimer la possibilité pour les entreprises sous-traitantes agréées par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche (MESR) d'inclure dans leur déclaration de crédit impôt recherche (CIR) les projets de recherche et développement qui ne sont pas valorisés par leurs clients privés français, même si ceux-ci y renoncent expressément ou sont au plafond. La doctrine jusqu'alors en vigueur depuis le 8 février 2000 prévoyait que dans le cas où le client privé ne bénéficierait pas lui-même du CIR, la société effectuant les presta-

tions pouvait inclure les sommes correspondantes dans la base de calcul de son propre CIR. Les nouvelles dispositions mettent en péril la pérennité du CIR, représentent un risque accru de redressement pour l'ensemble des entreprises sous-traitantes agréées et creusent la distorsion de concurrence existante entre sociétés agréées et non agréées. Leur application conforte les craintes déjà nombreuses des professionnels vis-à-vis du CIR, ce qui pourrait se traduire par des délocalisations ou des réductions d'effectifs. **C'est pourquoi elle lui demande si le Gouvernement entend revenir sur cette nouvelle doctrine afin de préserver le mécanisme du CIR qui semble remis en cause**, ce qui paraît aujourd'hui de plus en plus dangereux et aléatoire aux entreprises françaises et étrangères ».



ayming

Finance & Innovation  
performance

## La réponse

« L'article 244 quater B du code général des impôts (CGI) dispose que les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application de certains dispositifs du CGI peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année. Parmi les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt peuvent figurer les dépenses confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions. Ces dépenses sont plafonnées. Ainsi, l'article 45 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 a limité ces dépenses à 2 millions d'euros par an. Cette limite est portée à 10 millions d'euros à la condition qu'il n'existe pas de liens de dépendance au sens des 2<sup>e</sup> à 4<sup>e</sup> alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et ces organismes. Du côté du sous-traitant, le III de l'article 244 quater B du CGI précise que les sommes reçues par les entreprises, organismes ou experts mentionnées au d et au d bis du même article (c'est à dire les sommes reçues en paiement par les sous-traitants) sont déduites des bases de calcul de leur propre crédit d'impôt. Si l'entreprise qui a confié les travaux de recherche à l'organisme de recherche agréé ne peut pas bénéficier du crédit d'impôt recherche (CIR) parce qu'elle ne satisfait pas à l'ensemble des conditions prévues à l'article 244 quater B du CGI, en particulier s'il s'agit d'un organisme public de recherche non lucratif ou d'une entreprise étrangère, l'organisme agréé n'est alors pas tenu de déduire de la base de calcul de son propre CIR les sommes reçues de cette entreprise (l'organisme agréé peut donc prendre les

dépenses correspondantes en compte pour le calcul de son propre CIR). En revanche, le fait que cette entreprise renonce volontairement au bénéfice du CIR au titre de l'année considérée (soit pour la seule fraction des dépenses de recherche qu'elle a externalisées, soit pour l'ensemble des dépenses de recherche qu'elle a exposées, y compris en interne) n'est pas de nature à permettre à l'organisme agréé de prendre les sommes correspondantes en compte pour le calcul de son propre crédit d'impôt (l'organisme agréé doit donc les déduire de son propre CIR). **Admettre la possibilité pour un donneur d'ordre de renoncer au bénéfice du crédit d'impôt au profit du sous-traitant porterait en soi un risque potentiel de double prise en compte des dépenses éligibles.** En effet, le donneur d'ordre pourra toujours procéder, dans les limites des règles applicables en matière de prescription, à une réclamation contentieuse pour

**Admettre la possibilité pour un donneur d'ordre de renoncer au bénéfice du crédit d'impôt au profit du sous-traitant porterait en soi un risque potentiel de double prise en compte des dépenses éligibles.**

obtenir le bénéfice du CIR auquel il a droit si les conditions d'assiette sont réunies. **Par suite, à travers ces précisions doctrinales, l'administration n'a fait que rappeler les conséquences de l'introduction par le législateur à compter de 2004 de plafonds concernant la prise en compte dans le CIR des dépenses de recherche sous-traitées, plafonds qui seraient privés de toute portée si donneurs d'ordre et sous-traitants pouvaient se répartir le total des dépenses sous-traitées. Les précisions doctrinales publiées le 4 avril 2014 ne viennent qu'expliquer la loi, précisément les d, d bis et d ter du II de l'article 244 quater B du CGI et ne remettent donc pas en cause l'objectif de stabilité du dispositif du CIR qui, dans son régime actuel, participe pleinement de la compétitivité des entreprises ».**





## RÉPONSE MINISTÉRIELLE DU 9 JUILLET 2015 À MONSIEUR HERVÉ MARSEILLE

Question écrite n° 14519 de M. Hervé Marseille (Hauts-de-Seine - UDI-UC) publiée dans le JO Sénat du 15/01/2015 (page 87) qui est un rappel de la question n°11781 posée le 22/05/2014.

Monsieur Hervé Marseille rappelle à Monsieur le Ministre des Finances et des Comptes publics les termes de sa question n°11781 posée le 22/05/2014 sous le titre : « Nouvelle doctrine concernant le crédit impôt recherche pour les entreprises sous-traitantes », qui n'a pas obtenu de réponse à ce jour. Il s'étonne tout particulièrement de ce retard important et il souhaiterait qu'il lui indique les raisons d'une telle carence.

### La réponse

Réponse du Ministère des Finances et des Comptes publics publiée dans le JO Sénat du 09/07/2015, page 1675 :

« L'article 244 quater B du code général des impôts (CGI) dispose que les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application de certains dispositifs du CGI peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année. Parmi les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt figurent, notamment, les dépenses confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions. Ces dépenses sont strictement plafonnées. Ainsi, l'article 45 de la Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 a limité ces dépenses à deux millions par an. Cette limite est portée à dix millions à la condition qu'il n'existe pas de liens de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre l'entreprise

qui bénéficie du crédit d'impôt et ces organismes. Du côté du sous-traitant, le III de l'article 244 quater B du CGI précise que les sommes reçues par les entreprises, organismes ou experts mentionnées au d et au d bis du même article (c'est-à-dire les sommes reçues en paiement par les sous-traitants) sont déduites des bases de calcul de leur propre crédit d'impôt. **L'administration n'a ainsi fait que rappeler les conséquences de l'introduction par le législateur à compter de 2004 de plafonds concernant la prise en compte dans le CIR des dépenses de recherche sous-traitées, plafonds qui seraient privés de toute portée si donneurs d'ordre et sous-traitants pouvaient se répartir le total des dépenses sous-traitées. Les précisions doctrinales publiées le 4 avril 2014 ne viennent qu'expliquer la loi, précisément les d, d bis et d ter du II de l'article 244 quater B du CGI et ne remettent donc pas en cause l'objectif de stabilité du dispositif du CIR voulu par le Gouvernement.**



## SÉLECTION DES PRINCIPALES JURISPRUDENCES EN MATIÈRE DE DÉPENSES EXTERNALISÉES



### SUR L'OBLIGATION DE DÉDUIRE LES DÉPENSES DE RECHERCHE CONFIÉES A UN ORGANISME AGRÉÉ

Arrêts de la Cour Administrative d'Appel de Versailles du 15 octobre 2015 / SA Altran Technologies<sup>1</sup>

En 2006 et 2007, la société SA Altran Technologies est un organisme de recherche agréé par le Ministère de la Recherche.

Ce faisant, les donneurs d'ordre qui ont sous-traité auprès d'elle une partie de leurs projets de recherche ont pu inclure dans l'assiette de leurs Crédits d'Impôt Recherche (CIR) les dépenses ainsi exposées.

Cela étant, mue par des considérations budgétaires, la Loi de Finances rectificative pour 2004 a introduit la création d'un plafond au-delà duquel il n'a plus été possible de valoriser les dépenses sous-traitées auprès d'un organisme de recherche agréé dans l'assiette du CIR.

Ce plafonnement fut effectif dès les CIR déclarés au titre des dépenses de recherche exposées au cours de l'année 2005. En parallèle, la société SA Altran Technologies, sous-traitant agréé, a pu également déclarer son propre crédit d'impôt.

Cependant, afin d'éviter qu'une même dépense de recherche ne soit valorisée dans l'assiette du CIR du sous-traitant et de son donneur d'ordre, le législateur a dès l'origine imposé « aux organismes et experts » agréés, de déduire les sommes reçues de leur donneurs d'ordre du calcul de leur propre CIR.

Commentant ces dispositions, l'administration fiscale est venue préciser, le 8 février 2000, que « **si l'entreprise qui a acquitté ces travaux de recherche ne bénéficie pas elle-même du crédit d'impôt recherche (en l'absence d'option par exemple), il convient à l'organisme de recherche de**

**prendre les sommes correspondantes en compte pour le calcul de son propre crédit d'impôt ».**

*Le sous-traitant est tenu de déduire les sommes reçues de ses donneurs d'ordre de la base de son propre crédit d'impôt recherche*

Ainsi, en 2006 et 2007, fidèle à l'esprit de la Loi et suivant une application littérale de la doctrine administrative en vigueur, **la société SA Altran Technologies n'a pas déduit de l'assiette de son CIR les sommes reçues de la part de ses donneurs d'ordre, dès lors que ces derniers avaient attesté auprès d'elle ne pas avoir pu valoriser dans leurs CIR les dépenses de recherche**

qu'ils lui avaient confiées, en application notamment des règles de plafonnement susvisées.

Une telle **approche fut validée par le Tribunal Administratif de Montreuil** s'agissant du CIR de l'organisme agréé au titre de l'année 2006.

A l'inverse, peu de temps après la « clarification » doctrinale du 4 avril 2014, **ce même Tribunal est revenu sur sa position et a finalement refusé à la société SA Altran Technologies le rétablissement de sa créance de CIR de l'année 2007**, considérant que l'entité agréée ne pouvait bénéficier de l'application de la doctrine administrative du 8 février 2000, dès lors que les donneurs d'ordre, qui ont atteint le plafond légal, avaient eux-mêmes bénéficié du CIR s'agissant des dépenses de recherche en cause.

Ce fut donc à la Cour Administrative d'Appel de Versailles, laquelle fut saisie de deux appels interjetés par les parties succombantes, d'uniformiser la jurisprudence applicable à la détermination de l'assiette du CIR des organismes de recherche agréés.

Malheureusement pour le contribuable, les juges d'appel ont infirmé le premier jugement du Tribunal Administratif de Montreuil et confirmé le second, considérant :

1. Cf. Cour Administrative d'Appel (CAA) de Versailles, 7<sup>e</sup> ch., 15 oct. 2015, n° 14VE00803, min. c/SA Altran Technologie et CAA Versailles, 7<sup>e</sup> ch., 15 oct. 2015, n° 14VE02410, SA Altran Technologies



- D'une part, qu'en application de règles de l'article 244 quater B du CGI, le sous-traitant est tenu de déduire les sommes reçues de ses donneurs d'ordre de la base de son propre crédit d'impôt recherche<sup>2</sup>,
- D'autre part, qu'« à la date à laquelle cette instruction du 8 février 2000 est intervenue, celle-ci ne pouvait concerner les dépenses de recherche externalisées faisant l'objet d'un plafonnement introduit par la Loi de Finances rectificative du 30 décembre 2004 ». La société SA Altran Technologies ne pouvait donc pas opposer l'application de cette doctrine (antérieure) sur le fondement de l'article L 80 A du Livre des Procédures Fiscales, pour défendre la non déduction des dépenses de recherche externalisées non valorisées chez son donneur d'ordre en application de la règle (postérieure) de plafonnement.
- Enfin, que la société agréée ne pouvait davantage se prévaloir du rescrit 2008/8 (FE) dans la mesure où :
  - ce rescrit est postérieur aux années d'imposition concernées,
  - et qu'il concerne, en tout état de cause, la situation des entreprises non agréées.



### L'avis de l'expert

*Cette interprétation très rigoureuse et littérale des dispositions de l'article 244 quater B du CGI, revenant indirectement à prononcer une caducité partielle tacite de la doctrine administrative du 8 février 2000, s'inscrit dans la droite ligne des dernières évolutions doctrinales d'avril 2014 et des réponses ministérielles y afférentes<sup>3</sup>.*

*En revanche, il est légitime de se demander si une telle solution ne revient pas à aller au-delà de l'intention du législateur lorsque ce dernier a introduit l'obligation pour les sous-traitants agréés de déduire de l'assiette de leurs CIR les sommes reçues de leurs donneurs d'ordre. En effet, il s'agissait simplement de s'assurer qu'une dépense de recherche et de développement ne puisse pas ouvrir droit deux fois à un même crédit d'impôt.*

*Or, s'agissant des dépenses de recherche externalisées auprès de la société SA Altran Technologies en 2006 et 2007, ni le donneur d'ordre, ni le sous-traitant agréé ne les ont valorisées dans leurs CIR respectifs.*

*Dès lors, il n'est pas absurde d'envisager que ces décisions de jurisprudence accélèrent encore davantage le mouvement d'abrogation d'agrément CIR initié depuis le mois d'avril 2014.*

*Selon nos informations, la société SA Altran Technologies a décidé de se pourvoir en cassation devant le Conseil d'État contre ces arrêts d'appel qui apparaissent contestables tant sur le terrain de la Loi que sur celui de l'application de la doctrine.*

2. Cf. Cour Administrative d'Appel (CAA) de VERSAILLES, 7<sup>e</sup> ch., 15 oct. 2015, n° 14VE00803, min. c/SA Altran Technologie et CAA Versailles, 7<sup>e</sup> ch., 15 oct. 2015, n° 14VE02410, SA Altran Technologies

3. Cf. réponse ministérielle Nicole Ameline JOAN du 12 mai 2015 <http://questions.assemblee-nationale.fr/q14/14-61902QE.htm>, question n°61902 et Rép. min. n° 11781 à Hervé Marseille : JO Sénat, 9 juill. 2015, p. 1675 <http://www.senat.fr/questions/base/2015/qSEQ150114519.html>







## SUR L'OBLIGATION DE DÉDUIRE LES DÉPENSES SOUS-TRAITÉES NON ACQUITTÉES

Arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Versailles n° 14VE00810 du 30 décembre 2014

Au cas particulier, les juges d'appel ont fait une stricte application des règles de la comptabilité d'engagement. Ainsi, **aux termes de l'arrêt susvisé, les sommes facturées à un donneur d'ordre doivent être déduites des bases de calcul du CIR du sous-traitant, même si elles n'ont pas été effectivement acquittées.**

Pour une parfaite compréhension, vous trouverez, ci-dessous, un extrait de l'arrêt d'appel :

**5.** Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 244 quater B du Code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur : « 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 : (...) d bis) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions (...) d ter) Les dépenses mentionnées aux d et d bis entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de deux millions d'euros par an (...). Pour être éligibles au crédit d'impôt mentionné au premier alinéa du I, les dépenses prévues aux a à j doivent être des dépenses retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun (...). III. Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit

d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit. Il en est de même des sommes reçues par les organismes ou experts désignés au d et au d bis du II, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt » ;

**6.** Considérant qu'il résulte de ces dispositions qu'ouvrent droit au crédit d'impôt recherche les dépenses de recherche qui sont sous-traitées à des organismes de recherche privés agréés, mais que ces derniers doivent déduire de la base de calcul du crédit d'impôt recherche qu'ils sollicitent les sommes rémunérant les prestations qui leur sont ainsi confiées ;

**7.** Considérant qu'il résulte de l'instruction que la SAS Eppra avait initialement déduit de la base de calcul du crédit d'impôt recherche qu'elle avait demandé au titre de l'année 2009 les sommes facturées à la société Nano UV en contrepartie des travaux de recherche que cette dernière lui avait confiés, soit 1 172 950 euros ; que, n'ayant pas été intégralement payée par la société Nano UV, placée en liquidation judiciaire, elle a déposé en juin 2012 une déclaration rectificative au titre du crédit d'impôt recherche de cette même année en minorant les sommes déduites au titre des prestations réalisées en sous-traitance, pour les ramener à 873 000 euros, somme représentant les versements de la société Nano-UV pour les travaux de recherche sous-traités au cours de l'année 2009 ; qu'elle a, concomitamment, déposé une déclaration relative au crédit d'impôt recherche de l'exercice 2010 dans laquelle elle n'a procédé à aucune déduction au titre des sommes facturées à la société Nano UV, ces sommes n'ayant pas été réglées ;

*Aux termes de l'arrêt susvisé, les sommes facturées à un donneur d'ordre doivent être déduites des bases de calcul du CIR du sous-traitant, même si elles n'ont pas été effectivement acquittées.*



**8.** Considérant, toutefois, qu'en application des dispositions précitées du III de l'article 244 quater B du Code général des impôts, les **sommes facturées** à la société Nano UV au titre des prestations de recherche réalisées pour son compte par la SAS Eppra, soit 1 172 950 euros au titre de l'exercice 2009 et 1 201 250 euros au titre de l'exercice 2010, **devaient être déduites par celle-ci des bases de calcul de son propre crédit d'impôt recherche, sans qu'ait d'effet à cet égard la circonstance que tout ou partie de ces sommes n'aient pas été effectivement payées au cours de l'année considérée, dès lors que les règles qui s'appliquent pour le calcul du crédit d'impôt recherche sont celles d'une comptabilité d'engagement comme cela résulte notamment des dispositions précitées du II de cet article** ; qu'au demeurant,

dans le cas contraire, et dès lors que la société Nano-UV, don-  
neur d'ordre, avait sur les deux années considérées elle-même  
demandé et obtenu le crédit d'impôt recherche sur la base des  
dépenses représentées par les sommes précitées correspon-  
dant aux prestations de recherche confiées à la SAS Eppra, les  
mêmes dépenses de recherche donneraient lieu à une double  
prise en compte au titre du crédit d'impôt recherche, qui se  
calcule sur chaque année civile ; qu'il suit de là que la SCP  
Coudray-Ancel, agissant pour le compte de la SAS Eppra, n'est  
pas fondée à soutenir qu'en réduisant pour ce motif les bases  
du crédit d'impôt recherche qu'elle avait demandé au titre  
des années 2009 et 2010, l'Administration aurait méconnu  
les dispositions précitées de l'article 244 quater B du Code  
général des impôts ; (...).

## LE RETRAIT D'AGRÉMENT

Le millésime 2015 du Guide du crédit d'impôt recherche (CIR) élaboré par le Ministère de l'Éducation Nationale de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche (MENESR) est venu **préciser les effets dans le temps du retrait d'agrément et de l'absence de renouvellement dudit agrément.**

Pour mémoire, en l'absence de toute précision doctrinale de la part de l'administration fiscale ou de modification de la part du législateur sur le sujet, la portée de ces commentaires serait à relativiser d'autant que, comme le rappellent les auteurs en préambule, le guide du MENESR est dépourvu d'une quelconque valeur réglementaire. Il est en effet précisé que **« ce guide ne peut se substituer ni à une référence aux textes législatifs et réglementaires, ni aux instructions fiscales applicables en la matière »**. Il ne saurait donc être opposable à l'administration fiscale sur le fondement de l'article L 80 A du Livre des Procédures Fiscales (LPF), à l'occasion d'un contrôle.



### Les effets dans le temps du retrait d'agrément et de l'absence de renouvellement d'agrément

Sur la portée des effets dans le temps du retrait de l'agrément et de l'absence de renouvellement d'agrément, le MENESR retient une position qui appelle à la plus grande prudence eu égard aux risques de double valorisation des dépenses dans l'assiette du donneur d'ordre et dans celle du sous-traitant ayant obtenu l'abrogation de son agrément en 2014 (ou n'ayant pas obtenu le renouvellement de son agrément).

**Le MENESR est venu préciser ce qui suit<sup>4</sup>:**

*« Les entreprises peuvent demander le retrait de leur agrément. Le MENESR y répond de manière favorable, ce retrait étant de droit sur simple demande de l'intéressé. L'effet du retrait de l'agrément court à compter de la date de la demande, la période passée ayant généré des droits. L'éligibilité des projets chez le donneur d'ordre se traite de la manière suivante. Le texte législatif parlant de « travaux confiés à », c'est la date de contractualisation (date de signature*

4. Guide du Crédit d'impôt recherche, page 17



du contrat) ou date équivalente qui doit être prise comme fait générateur de la facture de sous-traitance chez le donneur d'ordre. **Ainsi, il suffit que le sous-traitant soit agréé au moment où lui sont confiés les travaux pour que le donneur d'ordre puisse intégrer dans son assiette la facture de sous-traitance, peu importe que les travaux soient réalisés en tout ou partie et/ou que la facture soit émise avant ou après**

**la date de désagrément.** Cette position est d'ailleurs de portée plus générale puisqu'elle s'applique également pour un donneur d'ordre qui a confié ses travaux de R&D à un sous-traitant qui n'aurait pas demandé le renouvellement de son agrément. La liste des sociétés qui ont demandé le retrait de l'agrément peut être consultée sur le site du MENESR ».

## ➤ Le critère de la date de contractualisation du contrat

Ce faisant, le MENESR pose le principe selon lequel le **critère à retenir** pour la prise en compte des dépenses de R&D externalisées par un donneur d'ordre auprès d'un sous-traitant dont l'agrément aurait été abrogé ou n'aurait pas été renouvelé, est **la date de signature du contrat de prestation entre les parties et non pas la date d'émission de la facture correspondant aux travaux réalisés.**

Le critère de la date de contractualisation du contrat signé par le donneur d'ordre et l'organisme privé agréé s'inscrit dans la droite ligne des clarifications doctrinales du 4 avril 2014<sup>5</sup>, aux termes desquelles l'administration fiscale avait rappelé que la primauté des dépenses externalisées auprès d'un sous-traitant agréé allait au donneur d'ordre<sup>6</sup>.

Quoique la solution proposée par le MENESR puisse se justifier d'un point de vue économique du point de vue du donneur d'ordre, il n'en demeure pas moins qu'elle présente

un risque réel de double valorisation des dépenses ouvrant droit au CIR et peut conduire à des situations paradoxales.

Une même dépense de R&D pourrait donc être retenue dans l'assiette du CIR du donneur d'ordre, lequel se conformerait légitimement aux indications contenues dans le guide 2015 du MENESR, mais aussi dans celle du sous-traitant dont l'agrément aurait été abrogé à sa demande ou n'aurait pas été renouvelé.

En effet, , il convient de rappeler que le juge de l'impôt a considéré que « *dès lors qu'il résulte des termes de la loi que les travaux de recherche menés par un organisme extérieur à l'entreprise ne sont pris en compte en compte pour le calcul du crédit d'impôt recherche que si celui est agréé (...), les dépenses exposées pour la réalisation de recherche confiées à un organisme ne disposant pas de l'agrément à l'époque de la recherche, ne peuvent être retenues.*<sup>7</sup> »



5. BOI-BIC-RICI-10-10-20-30-20140404 n°220 et suivants

6. L'organisme privé agréé doit déduire de la base de calcul de son propre CIR les sommes reçues du donneur d'ordre pour lequel les travaux sont réalisés et facturés. De plus, même dans le cas d'une renonciation volontaire au bénéfice du CIR par le donneur d'ordre, le sous-traitant agréé reste tenu de déduire les sommes facturées de l'assiette de son propre CIR.

7. Cour Administrative d'Appel de Marseille, 19 avril 1999, n°97-1197, CRCAM du Midi





## La décision individuelle d'abrogation de l'agrément notifiée au sous-traitant

S'agissant des sous-traitants ayant adressé une demande de retrait d'agrément au MENESR au cours de l'année 2014, ceux-ci pourraient valablement se prévaloir de la décision individuelle d'abrogation d'agrément qui leur a été notifiée par le MENESR.

Il ressort en effet de ces décisions que l'agrément qui avait été accordé au sous-traitant, avait généré des droits pour les donneurs d'ordre dans la mesure où il avait été possible pour ces derniers de retenir dans l'assiette de leur CIR, les factures qui auraient été émises au cours de la période antérieure à la demande de retrait d'agrément.

La référence à la date d'émission des factures apparaît donc clairement en contrariété avec la position exprimée par le guide du MENESR.

### EXEMPLE

Abrogation de l'agrément du sous-traitant en date du 1<sup>er</sup> juin 2014 ; Date de signature du contrat de prestations entre le sous-traitant et le donneur d'ordre : 1<sup>er</sup> avril 2013, pour la période 2013-2014 ;

- En vertu de la position du MENESR exprimée dans les décisions individuelles, seules les factures émises du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mai 2014 sont valorisées dans l'assiette du CIR du donneur d'ordre;
- Alors que selon le guide du MENESR, toutes les factures émises pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2014, devraient être valorisées dans l'assiette du CIR du donneur d'ordre.

La doctrine administrative du 4 avril 2014 n'apporte aucune précision sur les effets dans le temps de la perte de l'agrément, au regard des modalités de valorisation des dépenses externalisées, l'administration fiscale, dans l'exercice de son pouvoir de contrôle, continuant de s'assurer « de l'existence de l'agrément en consultant la liste des organismes privés agréés établie par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche. »<sup>8</sup>

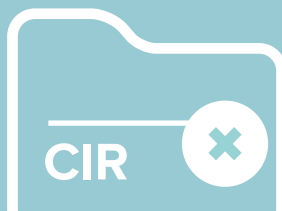


### L'avis de l'expert

*Dans la mesure où l'objectif du législateur est d'éviter tout risque de double valorisation des dépenses éligibles au dispositif du CIR, il nous semble que la prudence recommande de n'accorder qu'une portée relative à la position du MENESR sur les effets du retrait d'agrément, en l'absence de toute précision réglementaire ou doctrinale opposable au sens de l'article L 80 A du LPF.*

8. BOI-BIC-RICI-10-10-20-30-20140404 n°10





## POINT 2

### Le rescrit CIR

La procédure de rescrit propre au Crédit impôt Recherche (CIR) a fait l'objet de récentes mises à jour. Deux d'entre elles ont été intégrées dans la doctrine administrative le 2 septembre 2015<sup>9</sup>.

Elles concernent d'une part, **les assouplissements issus de la Loi de Finances pour 2013** et d'autre part, **l'extension du champ d'application du rescrit à la validation d'un montant plancher de dépenses éligibles au CIR**.

Une troisième mise à jour porte sur **l'exclusion de BPI France de la liste des organismes compétents pour traiter ces demandes de rescrit** suite à la parution d'un décret en date du 4 novembre 2015.

#### ASSOUPLEMENT DES CONDITIONS D'EXERCICE

L'administration fiscale est venue intégrer tardivement dans sa doctrine les évolutions prévues à l'article 71-II de la Loi de Finances pour 2013, qui a assoupli les conditions dans lesquelles les entreprises peuvent demander aux administrations compétentes, dans le cadre de la procédure du « rescrit fiscal », si leur projet de recherche est éligible au CIR.

En effet, le texte a simplifié les conditions tenant à la demande du redevable qui devait jusqu'alors être :

- préalable aux opérations de recherche ;
- et « effectuée à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait ».

Cette seconde condition est conservée par l'article 71-II, qui en revanche assouplit la première.

C'est donc l'aménagement du caractère préalable de la demande de rescrit qui a été commenté dans une nouvelle mise à jour de la base BOFIP-Impôt<sup>10</sup>.

**Ainsi, la demande ne doit plus être présentée avant le lancement des opérations de recherche, mais « au moins six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spéciale ».**

Concrètement, ce nouveau délai permet de concilier deux objectifs :

- d'une part, permettre aux entreprises « de présenter une demande une fois que les travaux de recherche ont commencé, et donc à un stade où elles disposent d'une meilleure visibilité sur leur projet, qu'elles peuvent donc décrire avec plus de précision » ;
- d'autre part, « de tenir compte du délai nécessaire à l'instruction de la demande ».

**La modification de ces règles relatives au rescrit s'applique aux demandes adressées à l'administration depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013.**

9-10. BOI-SJ-RES-10-20-20-30-20150902.



## LE CHAMP D'APPLICATION ÉTENDU DEPUIS LE 1<sup>ER</sup> SEPTEMBRE 2015

L'administration fiscale vient de préciser qu'à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2015, les PME peuvent déposer une demande de rescrit relative à la validation d'un montant « plancher » de dépenses éligibles au CIR.

Pour mémoire, jusqu'alors la procédure de rescrit CIR ne permettait aux entreprises de solliciter l'avis de l'administration fiscale que sur l'éligibilité au CIR du projet de dépenses de recherche<sup>11</sup> ou du projet de dépenses d'innovation<sup>12</sup>.

Désormais, en complément du dispositif de contrôle sur demande<sup>13</sup>, la procédure de rescrit CIR est étendue à la validation, préalablement au dépôt de la déclaration spéciale, du **montant des dépenses** de recherche exposées au cours de l'année **par les petites et moyennes entreprises**.

Ainsi, les petites et moyennes entreprises (PME) pourront, si elles le souhaitent, obtenir une validation par l'administration fiscale d'un montant « plancher » de leur future créance de CIR au titre de l'année en cours.

Néanmoins, le champ d'application de cette nouvelle mesure reste limité.

### ➤ Les entreprises concernées

Peuvent bénéficier de cette mesure les entreprises dont le **chiffre d'affaires n'excède pas** :

- **1,5M€** pour les entreprises dont le commerce principal est la vente de marchandises, d'objets, de fournitures et de denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logement,
- **450K€** pour les autres entreprises. Ces montants sont appréciés **hors taxes et annuellement** ou par période de douze mois si l'exercice est supérieur à cette durée.

Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache à la fois aux deux catégories d'opérations (ventes et prestations de services), le chiffre d'affaires global de l'entreprise ne devra pas excéder la limite des 1,5M€ et le chiffre d'affaires résultant des opérations autres que les ventes ou la fourniture de logement ne devra pas dépasser la limite des 450K€.

Le chiffre d'affaires à prendre en compte est celui réalisé au titre de l'exercice précédant celui au cours duquel la demande est formulée.

#### PLUSIEURS CAS PARTICULIERS ONT ÉTÉ ENVISAGÉS

- pour les entreprises nouvelles déposant une demande lors de leur première année d'activité, le chiffre d'affaires de référence est celui de l'année ou de l'exercice de création :
  - le chiffre d'affaires réalisé entre le début d'activité et la date de la demande est ajusté au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise au cours de l'exercice sans dépasser douze mois.
  - À défaut de déclaration souscrite (entreprise au régime simplifié d'imposition, sans obligation déclarative), le chiffre d'affaires réalisé devra être précisé par l'entreprise dans sa demande.
- S'agissant des sociétés relevant du régime des groupes de sociétés prévu à l'article 223 A du Code Général des Impôts (CGI), le chiffre d'affaires à retenir pour apprécier cette condition s'entend de la somme des chiffres d'affaires de la société ayant déposé la demande de rescrit et des autres sociétés membres du groupe fiscal à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel la demande est formulée.

**L'administration précise que l'examen des demandes des entreprises qui ne respectent pas les conditions de chiffre d'affaires sera limité à l'appréciation du caractère scientifique et technique du projet de dépenses de recherche à l'exclusion de toute validation des montants.**

11. a à j du II de l'article 244 quater B du CGI

12. II-K de l'article 244 quater B du CGI

13. Article L. 13 CA du LPF



## Objet de l'extension de la garantie

La demande doit porter sur la validation du montant des dépenses de recherche<sup>14</sup> **exposées au titre de l'année en cours, à l'exclusion des dépenses d'innovation**<sup>15</sup>. Elle concerne aussi bien les dépenses déjà exposées au titre de l'exercice en cours que celles à exposer.

En cas de programme de recherche pluriannuel, les PME pourront demander une validation du montant de ces dépenses de recherche au titre de chaque année du programme concerné.

Cette extension de la demande de rescrit à la validation du montant des dépenses de recherche ne présente pas un caractère obligatoire. Ainsi, les PME peuvent déposer une demande de rescrit visant à obtenir une prise de position sur la seule éligibilité du programme de recherche au bénéfice du crédit d'impôt recherche.

## EXCLUSION DE BPI-FRANCE DE LA PROCÉDURE DE RESCRIT CIR

Un décret en date du 4 novembre dernier précise qu'à **partir du 7 novembre 2015, et en raison de l'existence d'un potentiel conflit d'intérêt entre ses missions, BPI-France ne figure plus sur la liste des organismes compétents pour traiter les demandes de rescrit**<sup>16</sup>.



### L'avis de l'expert

*Même si ces récentes évolutions améliorent la sécurisation du CIR, le rescrit CIR tel qu'il existe aujourd'hui reste encore perfectible.*

*En effet, l'élargissement de la mesure de validation d'un montant « plancher » de dépenses éligibles du CIR à un public plus large (à minima les grosses PME et ETI), ainsi qu'aux dépenses d'innovation, permettrait de rassurer davantage d'entreprises ayant recours au CIR.*

*Enfin, la possibilité d'établir un rescrit CIR à tout moment, comme c'est le cas pour le statut de Jeune Entreprise Innovante (JEI), c'est-à-dire, sans limiter la date de dépôt du rescrit à 6 mois avant la date de déclaration du CIR, devrait également contribuer à renforcer l'appropriation de cette mesure qui reste encore peu utilisée.*

14. a à j du II de l'article 244 quater B du CGI

15. k du II de l'article 244 quater B du CGI

16. 2015-1412 du 4 novembre 2015, JO du 6, p. 20736







## POINT 3

### *Assiette du CIR*

#### CLARIFICATION ADMINISTRATIVE DE LA NOTION DE COTISATIONS SOCIALES OBLIGATOIRES

L'instruction fiscale mise en ligne le 1<sup>er</sup> avril 2015 sur la base documentaire BOFIP **apporte des précisions importantes sur la définition des cotisations sociales obligatoires pouvant intégrer l'assiette du CIR** ou, a contrario, en être exclues. Elle a le mérite de clarifier la position de l'Administration fiscale sur cette catégorie de « dépenses de personnel » éligible au CIR, sans toutefois parvenir à être exhaustive.

Cette instruction rend cependant plus complexe le travail des entreprises dans le retraitement de leurs cotisations sociales, en prévision de la préparation de leur CIR.

Enfin, elle exclut de **manière contestable** la CSG et la CRDS, qualifiées d'« impositions de toute nature ».



#### L'apport des nouveaux commentaires administratifs du 1<sup>er</sup> avril 2015

La nouvelle instruction apporte des précisions intéressantes sur la notion de cotisations sociales obligatoires à prendre en compte dans l'assiette du CIR.

Elles sont désormais présentées comme « les **cotisations patronales légales ou conventionnelles à caractère obligatoire** versées par l'entreprise et ouvrant droit, au profit des personnels concernés, aux **prestations et avantages** », servis par des régimes sociaux limitativement énumérés :

- « Les cotisations sociales de base dues au titre des **assurances sociales** », comprenant les cotisations dues au titre des assurances **maladie, maternité, invalidité, décès, vieillesse et veuvage, accidents du travail et maladies professionnelles, et celles relatives aux allocations familiales.**
- « les cotisations dues au titre de **l'assurance chômage** », comprenant les cotisations dues au titre de l'assurance chômage, et les cotisations versées à l'Association pour la Gestion du régime d'assurance des créances des Salariés (**AGS**),
- « les cotisations dues au titre de la **retraite complémentaire légale obligatoire** prévue par les dispositions





légales et réglementaires **ou** par les accords nationaux interprofessionnels régissant ces régimes », comprenant les cotisations dues au titre de **l'assurance vieillesse complémentaire** prévue en faveur des salariés non cadres (régime Arrco dont cotisations « Garantie Minimale de Points » (GMP)) et des salariés cadres (régime AGIRC et notamment les cotisations GMP), auxquelles s'ajoutent les cotisations dues à l'association pour la gestion du fonds de financement (AGFF).

- Intégrant les dernières avancées jurisprudentielles, la prise en compte des « cotisations versées par l'employeur au titre des régimes de **prévoyance complémentaire** » est désormais validée :

- Sont concernés, les versements « au titre des garanties collectives dont bénéficient les salariés en complément de celles qui résultent de l'organisation de la Sécurité Sociale (...), (en matière de santé, de retraite supplémentaire, de risques invalidité, décès...) et qui sont rendus obligatoires en vertu :

- > soit d'une disposition légale<sup>19</sup>,
- > soit des **dispositions conventionnelles prévues par le Code du Travail** : convention collective et accords de groupe, **d'entreprise et d'établissement**, convention de branche, accord professionnel ou interprofessionnel ».



Au-delà de cet inventaire à la Prévert, la nouvelle doctrine paraît également vouloir fixer un critère général d'interprétation de la notion de cotisation sociale obligatoire, en précisant que **sont par principe exclus les versements dus par l'employeur** qui « ne sont pas assis sur des éléments de rémunération éligibles au CIR ou sont sans contrepartie directe pour les personnels de recherche concernés ».

#### Selon l'administration sont concernés :

- Les « cotisations et contributions correspondant à des impositions de toute nature », ce qui emporte l'exclusion des taxes assises sur les salaires, du versement transport, du Fonds National d'Aide au Logement (FNAL), de la contribution patronale visée à l'article L. 137-13 du Code de la Sécurité Sociale, auxquels s'ajoutent maintenant le **forfait social**<sup>20</sup>, la Contribution Sociale Généralisée<sup>21</sup> (**CSG**) et la Contribution pour le Remboursement de la Dette Sociale (**CRDS**), ainsi que la cotisation sociale d'autonomie et la contribution exceptionnelle associée.
- Les « versements » divers mis à la charge des employeurs, même s'ils sont obligatoires et calculés sur la masse salariale, et qui viennent donc majorer les dépenses liées à la présence des personnels chercheurs dans l'entreprise.
  - Il s'agit notamment des subventions pour le fonctionnement du comité d'entreprise, des contribu-

tions au financement des organisations professionnelles et des organisations syndicales, de la contribution versée à l'association pour l'emploi des cadres (APEC), des contributions versées à la médecine du travail<sup>22</sup>, de la contribution exceptionnelle temporaire (CET) versée à l'AGIRC, de la contribution AGE-FIPH<sup>23</sup>, ou bien encore de la contribution sur les avantages de préretraite<sup>24</sup>.

- Toutes les autres dépenses de personnel qui sont **prises en compte** pour le calcul du crédit d'impôt **dans le cadre des dépenses de fonctionnement**.

19. L'instruction évoque l'exemple des versements au titre d'une couverture complémentaire en matière de santé en application de l'article 1<sup>er</sup> de la Loi n° 2013-504 du 14 juin 2013 relative à la Sécurisation de l'Emploi

20. Cf. l'article L 137-15 du Code de la Sécurité Sociale

21. Et non la « contribution générale de solidarité »

22. Code du Travail, art. L. 4622-6

23. Code du Travail, art. L. 5212-9

24. Code de la Sécurité Sociale, art. L. 137-10





### L'avis de l'expert

Malgré des efforts louables, cette doctrine n'est pas totalement satisfaisante car elle ne parvient pas à viser tous les cas issus notamment du contenu des feuilles de paie des entreprises. Elle est même parfois ambiguë lorsqu'elle cite successivement les cotisations de sécurité sociale dues au titre des régimes de prévoyance complémentaire, celles relevant des régimes de prévoyance et celles dues au titre de la retraite supplémentaire, sans qu'il ne soit aisé de cerner les périmètres de chacune de ces notions qui recouvrent parfois des concepts identiques.

Enfin, l'exclusion de la base de la CSG et de la CRDS est selon nous très contestable, dans la mesure où ces deux impositions sont en réalité à la charge du salarié, l'employeur se limitant à en assurer le précompte au profit du Trésor public. Pour l'employeur, il s'agit ni plus ni moins que d'une partie de la rémunération due au salarié.

## PRÉCISION DE LA DÉFINITION DU DOCTORAT DANS LE CADRE DU CALCUL DE L'ASSIETTE DU CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE

La loi de finances pour 2015 est venue préciser la **définition du doctorat** pouvant donner lieu à une prise en compte pour le double de leur montant, dans l'assiette du CIR, des dépenses de rémunération en faveur d'un titulaire d'un tel diplôme. Ainsi, **seuls seront pris en compte les doctorats au sens de l'article L. 612-7 du code de l'éducation** qui définit les formations doctorales et les conditions de délivrance d'un diplôme de doctorat. L'expression « ou équivalent » est cependant maintenue, afin de continuer à pouvoir prendre en compte les personnes ayant réalisé leur doctorat dans des universités étrangères.

## TAUX MAJORÉ DE CIR EN FAVEUR DES ENTREPRISES EXPOSANT DES DÉPENSES DE RECHERCHE DANS LES DOM

La Loi de Finances pour 2015 est venue porter à **50 % le taux du CIR pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 M€, dans les départements d'outre-mer**. Ce faisant, il déroge au taux de droit commun de 30 %.

En outre, le crédit d'impôt recherche pour dépenses d'innovation qui **permet aux PME de bénéficier d'un crédit d'impôt au titre de certaines dépenses relatives à la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits** voit son taux porté à 40 % pour les dépenses d'innovation à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, dans des exploitations situées dans un DOM.





## POINT 4

# Autres actualités jurisprudentielles relatives au CIR

### CIR ET EXONÉRATION D'IMPÔT : LE CONSEIL D'ÉTAT DÉLIMITE LA FRONTIÈRE

Le 18 septembre dernier, le Conseil d'État a jugé que les entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices en vertu d'une disposition **non visée par l'article 244 quater B** du Code Général des Impôts (CGI) n'ont droit au Crédit d'Impôt Recherche (CIR) qu'à **raison** des dépenses se rattachant à leurs **activités non exonérées**.

Cette position infirme clairement l'arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Nantes qui avait jugé qu'une union de coopératives agricoles pouvait bénéficier du CIR pour l'ensemble de ses opérations, alors même que celles réalisées avec des sociétaires sont exonérées d'Impôt sur les Sociétés (IS) en vertu de l'article 207, 1-2° du CGI<sup>25</sup>:

- « (...) Considérant qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 244 B quater B que les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles qui relèvent du régime du bénéfice réel et qui satisfont aux conditions relatives à l'effort de recherche définies par ces dispositions mais qui

*bénéficient, pour tout ou partie de leur activité, d'un régime d'exonération distinct de ceux que cet article énumère limitativement, ne peuvent bénéficier du crédit d'impôt pour dépenses de recherche qu'à raison, le cas échéant, des dépenses de recherche se rattachant à leurs activités non exonérées ;*

- *que, par suite, en jugeant que l'union de coopératives agricoles "Conseils et compétences en productions animales" était en droit de bénéficier de ce crédit d'impôt à raison de l'ensemble de ses opérations, alors que seule une partie de celles-ci était réalisée avec des non-sociétaires et qu'elle était, pour le reste de ses opérations, exonérée de l'impôt sur les sociétés en vertu du 2° de l'article 207 du code général des impôts, la cour administrative d'appel de Nantes a commis une erreur de droit ; que, dès lors, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, le ministre est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque (...).* ».

25. Cf. Conseil d'État 18-9-2015 n° 376154, 8° et 3° sous-section et Cour Administrative d'Appel de NANTES 9-1-2014 n° 12NT02191



Cette solution diffère également de celle qui avait été retenue par le Conseil d'État sous l'ancienne rédaction de l'article 244 quater B du CGI<sup>26</sup>, aux termes de laquelle il avait été jugé que la condition posée selon laquelle une entreprise doit être imposée d'après le bénéfice réel pour bénéficier du crédit d'impôt implique qu'elle relève du

régime du bénéfice réel et non qu'elle ait été effectivement assujettie à l'impôt à raison de ce bénéfice. Ainsi, dès lors que la loi n'exclut pas le cumul d'un crédit d'impôt et d'une exonération d'impôt sur les bénéfices, l'entreprise peut bénéficier de ces deux avantages<sup>27</sup>.



### L'avis de l'expert

La portée de cet arrêt est significative.

*En effet, cette analyse qui se veut pragmatique et conforme à l'esprit du texte peut être transposée, au-delà des Unions de Coopératives Agricoles, à d'autres entités qui seraient aussi partiellement exonérées d'IS et qui réaliseraient des activités de recherche éligibles au CIR. Compte tenu de ce qui précède, la prudence impose pour ces structures qui ont déjà valorisé leurs dépenses de R&D dans leurs CIR de s'interroger sur la pertinence de déposer des déclarations rectificatives qui se conformeraient au nouveau périmètre du CIR, tel que défini par cette nouvelle jurisprudence.*

## RESTRICTION DU CHAMP D'APPLICATION DU CIR PROPRE AU SECTEUR « TEXTILE / CUIR / HABILLEMENT »

Les jurisprudences qui suivent apportent des précisions sur le champ d'application du Crédit d'Impôt Recherche propre au secteur « textile – cuir – habillement ».



### COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE VERSAILLES N°13VE01292 DU 4 NOVEMBRE 2015

En l'espèce, la Cour retient notamment une définition stricte de la notion d'«entreprise industrielle» au sens des dispositions de l'article 244 quater B du Code Général des Impôts.

Pour une complète appréhension de l'arrêt, nous vous proposons l'extrait qui suit :

**1.** *Considérant que la société Walcott, dont l'activité est la fabrication de prêt-à-porter féminin, a présenté le 27 décembre 2011 une demande de restitution d'un crédit impôt recherche non imputé pour l'exercice clos en 2008,*

26. Rédaction antérieure à la modification consécutive à l'adoption de la Loi de Finances pour 2004 (Loi 2003-1311 du 30-12-2003 art. 87).

27. Cf. Conseil d'État 9-2-2005 n° 253349



pour un montant de 217 927 euros, en application de l'article 244 quater B du code général des impôts, cet article ouvrant droit au crédit impôt recherche pour les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir ; que l'administration fiscale ayant rejeté sa demande de restitution, la société Walcott demande l'annulation du jugement du 22 février 2013 du Tribunal administratif de Montreuil rejetant sa demande ;

**Sur le bien-fondé de la demande de remboursement :  
En ce qui concerne la loi fiscale :**

**2.** Considérant qu'aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts : " Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 decies, 44 undecies et 44 duodecies 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 : (...) h) Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir et définies comme suit : /1° Les salaires et charges sociales afférentes aux stylistes et techniciens des bureaux de style directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits et aux ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ; /2° Les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la réalisation d'opérations visées au 1° ; / 3° Les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison de ces mêmes opérations ; (...) " ; qu'ont un caractère industriel au sens de cet article les entreprises

exerçant une activité qui concourt directement à la fabrication ou à la transformation de biens corporels mobiliers et pour laquelle le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en oeuvre est prépondérant ;

**3.** Considérant en premier lieu, qu'à l'appui de ses allégations sur le caractère industriel de son activité, qui ouvrirait ainsi droit au bénéfice des dispositions précitées, la Société Walcott se prévaut de ses écritures comptables, soit un poste d'achat de matières premières de 294 025 euros représentant un tiers de l'ensemble de ses acquisitions en marchandises ; que, toutefois, il n'est pas contesté par la requérante que le montant des achats de matières premières, hors approvisionnements, s'élevait en réalité à un montant inférieur, soit 198 074 euros, représentant une faible part du montant total de ses achats ; qu'il en ressort, d'une part, que **l'essentiel de l'activité de Walcott n'est pas la transformation des matières premières** ; que, d'autre part, l'examen de l'extrait de bilan produit par la société au titre de la période en cause laisse apparaître **l'actif immobilisé un montant de 2 904 euros au titre du poste " Installations, techniques, matériel et outillage industriels "** ; **la faiblesse de ce montant impliquant qu'elle ne disposait pas du matériel ou de l'outillage lui permettant de réaliser directement la transformation de matières premières ou de produits semi-finis en produits fabriqués** ; qu'ainsi, **le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en oeuvre n'est pas prépondérant sans que la requérante puisse utilement se prévaloir, en l'absence de la production par ses soins de données plus précises, de ce que les données produites par les services ne seraient pas pertinentes** ; que, par suite, la société Walcott, qui ne remplissait aucun des deux critères prévus par la loi fiscale, **ne peut être regardée comme une entreprise à caractère industriel** ; (...)

DÉCIDE : Article 1<sup>er</sup> : La requête de la société Walcott est rejetée »





## L'avis de l'expert

Cette jurisprudence interprète de manière stricte les conditions d'application du crédit d'impôt "collection", réservé aux industriels du textile / cuir / habillement.

En pratique, une entreprise qui réalise des dépenses pour le développement d'une nouvelle collection mais qui sous-traite sa fabrication à une entreprise tierce se voit automatiquement privée du bénéfice du crédit d'impôt, car elle ne remplit pas la condition selon laquelle elle doit être une "entreprise industrielle", telle qu'elle est prévue à l'article 244 quater B du Code Général des Impôts.

À notre avis, cette interprétation stricte prive de l'essentiel de sa portée le dispositif, car la très grande majorité des sociétés de création du secteur cuir / textile / habillement sous-traitent la fabrication de leurs produits à des filiales spécialisées ou à des tiers, en France ou à l'étranger.

En outre, les critères retenus pour déterminer la notion d'activité industrielle dans ce secteur sont totalement inadaptés. En effet, les statistiques du secteur montrent que pour les entreprises qui exploitent des ateliers ou des usines de confection, la charge que représente la masse salariale est largement plus importante que celle du coût de l'outil industriel.



## COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS (5<sup>E</sup> CHAMBRE) N° 13PA01905 DU 9 AVRIL 2015

Au cas particulier, la Cour est venue préciser que dans l'hypothèse de la coexistence d'une activité industrielle et d'une activité non industrielle, seules les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections dans le cadre de l'activité industrielle sont éligibles du CIR.

Pour une meilleure compréhension de l'arrêt, nous vous proposons l'extrait qui suit :

**1.** Considérant que la société Le Tanneur et Cie exerce, dans le secteur du textile, de l'habillement et du cuir, d'une part, une activité de fabrication, en qualité de sous-traitant, de produits de maroquinerie pour le compte de deux entreprises tierces et, d'autre part, une activité de conception

et de commercialisation, sous sa propre marque, d'articles de maroquinerie et d'accessoires de mode dont elle confie la fabrication à des sous-traitants établis à l'étranger ; qu'à raison de cette seconde activité, elle a bénéficié, les 26 janvier et 23 février 2009, de la prise en charge, sous la forme du crédit d'impôt recherche prévu au h) du II de l'article 244 quater du code général des impôts, de ses dépenses d'élaboration de nouvelles collections exposées au cours des années 2005, 2007 et 2008 pour un montant total de 433 446 euros ; que l'administration a ultérieurement remis en cause ce crédit d'impôt au motif que la société, en sous-traitant l'entière fabrication des articles à des prestataires extérieurs, n'exerçait





pas d'activité industrielle, en sorte que les dépenses exposées dans ce cadre n'étaient pas éligibles au crédit d'impôt recherche ; qu'elle l'a en conséquence assujettie, au titre de l'année 2009, à une cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés procédant de la reprise de ce crédit d'impôt ; que le ministre de l'économie et des finances fait appel du jugement du 29 mars 2013 par lequel le Tribunal administratif de Paris, faisant droit à la demande de la société Le Tanneur et Cie, l'a déchargée de cette imposition supplémentaire ;

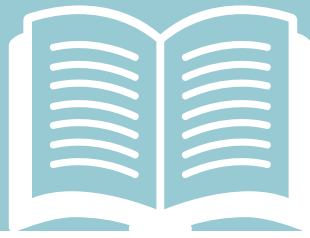
**2.** Considérant qu'aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : " I. Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies (...) 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 (...) h) Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir (...) " ;

**3.** Considérant qu'il résulte des dispositions précitées du h) du II de l'article 244 quater B du code général des impôts, que le bénéfice du crédit d'impôt recherche ouvert, à raison de l'élaboration de nouvelles collections, aux entreprises du secteur textile-habillement-cuir, ne concerne que les entreprises qui exercent une activité industrielle dans ce secteur ; **que présentent un caractère industriel les activités qui concourent directement à la fabrication ou à la transformation de biens corporels mobiliers et pour lesquelles le rôle des moyens techniques, du matériel ou de l'outillage est prépondérant ; que, dans l'hypothèse où une entreprise exerce, dans le secteur du textile-habillement-cuir, une double activité, industrielle, d'une part, et non industrielle, d'autre part, seules les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections issues du processus de fabrication mis en oeuvre par l'entreprise elle-même, et exposées dans le cadre de l'activité industrielle qu'elle exerce, sont susceptibles de bénéficier du crédit d'impôt ;**

**4.** Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société Le Tanneur et Cie sous-traitait à des prestataires établis en Chine, en Inde et au Maroc l'entière fabrication des articles et accessoires de maroquinerie qu'elle commercialisait sous sa propre marque ; que, dans le cadre de cette activité spécifique, elle se bornait à concevoir les dessins et modèles qu'elle adressait ensuite à ses sous-traitants, puis à leur acheter les produits finis ; qu'ainsi, elle n'a exposé, à raison de cette activité, aucune dépense consacrée à des opérations de fabrication ou de transformation de produits ; qu'elle ne pouvait, dans ces conditions, être regardée, en tant qu'elle se livrait à ladite activité, comme une entreprise industrielle du secteur " textile-habillement-cuir " au sens des dispositions précitées ; que, par suite, elle n'avait pas droit au crédit d'impôt en litige ; que sont sans incidence à cet égard les circonstances, d'une part, que la société est considérée comme une entreprise industrielle et commerciale au sens du I de l'article 244 quater B du code général des impôts, d'autre part, et ainsi qu'il a été dit au point 1, qu'elle exerce, parallèlement à l'activité en cause, une activité industrielle, en qualité de sous-traitant, dans le cadre de laquelle elle n'a engagé aucune dépense d'élaboration de nouvelles collections ;

**5.** Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre de l'économie et des finances est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a fait droit à la demande de la société Le Tanneur et Cie et l'a déchargée de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2009 en conséquence de la reprise, par l'administration, du crédit d'impôt dont elle avait bénéficié ; (...).





## POINT 5

# Mise à jour du manuel de Frascati

La 7<sup>e</sup> édition du manuel de Frascati a été publiée le 8 octobre 2015 par l' Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). Devenu **la référence en termes de définition et de classification de la R&D**, ce manuel est utilisé notamment pour l'application en France du régime du **crédit d'impôt recherche**, la doctrine administrative s'appuyant sur lui pour définir les opérations de recherche éligibles.

Une mise à jour était nécessaire, car la précédente édition remontait à 2002. Cette révision, dont l'objet est de **proposer une méthodologie commune en matière d'analyses et d'enquêtes statistiques sur la R&D**, est le fruit des travaux menés en 2014 par le groupe de travail d'experts nationaux de l'OCDE sur les indicateurs scientifiques et technologiques (GENIST). **Elle ne remet pas en cause la définition de la R&D et le périmètre d'activités y afférent**, mais présente les nouveautés suivantes :

1

**Une méthodologie d'identification d'activités de R&D, qui repose sur 5 critères** indispensables pour considérer qu'un projet relève du domaine de la R&D :

- La nouveauté visant à de nouvelles découvertes,
- La créativité, basée sur des concepts originaux,
- L'incertitude en termes de résultat, de coût, de répartition du temps,
- Le systématisme : planifié et budgétisé,
- La transférabilité et /ou la reproductibilité des résultats

2

**Des précisions sur les activités de R&D relevant des sciences humaines et sociales, ainsi que des arts** (économie, éducation, sciences sociales, géographie, histoire, linguistique, musique) ;

3

**Un ensemble d'exemples déclinant la recherche fondamentale, appliquée et de développement expérimental dans divers domaines.**

Afin d'apprécier le niveau de maturité d'une technologie, le manuel fait également référence à l'échelle TRL (Technology Readiness Level) utilisée par le programme européen Horizon 2020 et les agences gouvernementales.

Enfin, de nombreux et récents exemples de R&D dans différents secteurs sont présentés. L'accent est mis sur les sciences naturelles et l'ingénierie, ainsi que sur les sciences sociales, les humanités et les arts. Dans le domaine des technologies de l'Information et de la Communication (TIC), une section est ainsi dédiée au Big Data qui remplace la section liée au Web et à son développement.





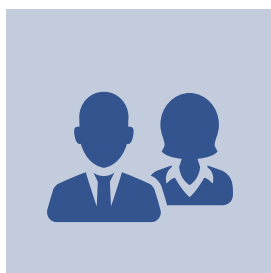


## POINT 6

### *Référencement des cabinets de conseil*

M. Pierre Pelouzet, médiateur national des relations inter-entreprises, a présenté officiellement le référencement des acteurs du conseil en Crédit Impôt Recherche (CIR) et Crédit Impôt Innovation (CII) le 22 juillet 2015 et a annoncé la liste des sept premiers référencés.

La phase pilote a permis d'aboutir au référencement de 7 cabinets dont Lowendalmassai. Pour compléter l'information, ce dispositif répond à une démarche volontaire des acteurs et cadre la relation contractuelle entre l'entreprise et le conseil en CIR et CII. Il ne s'appuie sur aucun texte normatif et ne peut être opposé par l'administration fiscale lors d'éventuelles d'opérations de vérification ou de contrôle.





## POINT 7

# *Création du comité consultatif du « Crédit d'Impôt Recherche »*

Toujours dans la **perspective d'améliorer les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable**, s'agissant en particulier du contrôle du Crédit d'Impôt Recherche (CIR), le législateur consacre **la création d'un comité consultatif**, tel qu'il avait été annoncé par Michel Sapin le 1<sup>er</sup> avril dernier. La loi de Finances rectificative pour 2015, prévoit ainsi la création d'un comité consultatif pour le crédit d'impôt recherche (CIR) et le crédit d'impôt innovation (CII).

Cette **instance de conciliation interviendra avant la fin d'un contrôle fiscal, après saisine du contribuable ou de l'administration fiscale, sur les désaccords portant sur la réalité de l'affectation à la recherche ou à l'innovation des dépenses prises en compte pour la détermination du CIR et du CII**, notifiés dans le cadre d'une procédure contradictoire, c'est à dire sur l'éligibilité des dépenses au titre du CIR. Cette définition devrait couvrir les éléments de faits permettant de juger de l'éligibilité ou non d'un projet au régime du CIR.

Ce comité remettra uniquement un avis à caractère consultatif et ne se pronocera que sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen d'une question de droit sans trancher celle-ci.

La possibilité de saisine effective de ce comité, tant par le contribuable que par l'administration fiscale, ne sera ouverte que pour les différends issus de propositions de rectification notifiées **à partir du 1er juillet 2016**.

D'ores et déjà, l'article de loi prévoit que le Comité sera présidé par un **Conseiller d'État et composé uniquement de membres de l'administration, qui peuvent toutefois se faire assister d'intervenants extérieurs**. Les modalités précises de mise en œuvre de ce comité seront détaillées par décret et commentés par l'administration au fiscale dans le **Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP)** avant l'entrée en vigueur effective du texte.





**ayming**

---

business  
performance  
consulting

12/16 rue Sarah Bernhardt  
92600 Asnières-sur-Seine  
Tél. : 01 41 49 41 00  
Fax : 01 41 49 41 01



@ayming\_fr



Ayming

finance-innovation@ayming.com

**ayming.fr**