

BCIR

Bulletin du Crédit d'Impôt Recherche

N° 8 – NOVEMBRE 2009

sommaire

- **Obligations déclaratives : modalités et date d'option pour le dispositif 2**
- **Procédure d'accord tacite en matière de CIR - Aménagements 3**
- **Rémunérations des dirigeants..... 3**
- **Dépenses externalisées de R&D : ciblez vos collaborations 4**

Directeurs scientifiques :
Emmanuel Glaser, Conseiller d'État
Jean-Luc Pierre, Avocat, Landwell & Associés
Richard Juan, Avocat, Landwell & Associés

Experts Crédit Impôt Recherche :
Valérie Marillat, Directrice de Production, GAC
Bénédicte Charrin, Consultante Financement de l'innovation, GAC

Rédacteur en chef : Catherine Dubesset

Abonnement : 190 € TTC
Prix au numéro : 50 € TTC

Analyses Experts
13, rue du Londres – 75009 Paris
– Tél. : 01 44 82 20 20 – E-mail :
info@grande-armee-conseil.com



Le nombre d'entreprises bénéficiant du CIR au titre de dépenses de recherche exposées depuis le 1^{er} janvier 2008, ainsi que les montants de crédit d'impôt déclarés, ont augmenté de manière très importante par l'effet conjugué de la refonte du dispositif par la loi de finances pour 2008 et de la mise en place du remboursement anticipé des créances de CIR à compter du 1^{er} janvier 2009.

Ainsi, selon les chiffres les plus récents (rapport de la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale sur le projet de loi de finances pour 2010), plus de 11 700 entreprises ont bénéficié du dispositif au titre de l'année 2008 (soit une croissance de 24 % entre 2007 et 2008), dont environ 10 500 PME. Par ailleurs, entre le 1^{er} janvier et le 31 juillet 2009, 3,73 milliards d'euros ont été remboursés aux entreprises au titre de créances antérieures à 2008, auxquels s'ajoutent environ 2 milliards d'euros au titre des dépenses

de l'année 2008 (+ 45 % par rapport à 2007), soit un coût global d'au moins 5,8 milliards d'euros en 2009 pour l'État. Ce succès est source d'enjeux pour les entreprises, qui se doivent aujourd'hui, encore plus qu'hier, de sécuriser leur approche du CIR en utilisant par exemple la procédure d'accord tacite aménagée et complétée par deux textes publiés le 29 août 2009. Les entreprises doivent également veiller au strict respect des délais d'option et des formalités déclaratives, rappelées récemment par une décision de la Cour administrative d'appel de Nancy. Le CIR constitue aussi un enjeu pour l'administration fiscale, qui s'efforce de sécuriser la situation des entreprises sur la question de la rémunération des dirigeants (rescrit du 15 septembre 2009), et a précisé le traitement des dépenses de recherche exposées auprès de certains organismes (BOI 4 A-15-09, du 21 octobre 2009). ■

Obligations déclaratives : modalités et date d'option pour le dispositif

Par un arrêt du 1^{er} octobre 2009, la Cour administrative d'appel de Nancy rappelle que le bénéfice du CIR est subordonné à l'exercice par l'entreprise d'une option à cet effet dans les délais requis, formalisée par la déclaration spéciale n° 2069 A (CAA Nancy, 1^{er} oct. 2009, n° 08NC00840, SA LUCID'IT).

Une société soumise à l'impôt sur les sociétés clôturant son exercice social le 30 septembre 2002, avait procédé à la déclaration des résultats de cet exercice par voie électronique le 15 janvier 2003, dans les délais requis. Ayant exposé des dépenses de recherche au cours de l'année 2001, l'entreprise avait mentionné sur cette déclaration (état n° 2065, cadre D) un montant de CIR déterminé à raison de ces dépenses, sans toutefois déposer concomitamment la déclaration 2069 A, contrairement aux prévisions de l'article 49 septies M de l'annexe III au Code général des impôts alors en vigueur.

Le juge de l'impôt a considéré que la mention du crédit d'impôt sur la déclaration ne dispensait pas la société de déposer la déclaration spéciale dans les délais requis, et ce, alors même que, d'une part, cette déclaration ne pouvait être envoyée par voie électronique, d'autre part, la société prétendait, sans pouvoir toutefois le prouver, avoir adressé aux services fiscaux la déclaration par lettre simple le 30 décembre 2002. Ainsi, selon le juge de l'impôt, « *faute d'avoir respecté en temps utile l'obligation d'exercer l'option pour*

le bénéfice du crédit d'impôt, la société ne pouvait bénéficier de ce crédit d'impôt ».

Cette décision s'inscrit dans une jurisprudence constante, malgré les évolutions successives du dispositif, qui sanctionne toute option tardive ou rétroactive (CE, 1^{er} oct. 2001, n° 220683, Lerem ; TA Paris, 8 févr. 2005, n° 98-819, 01-8991 et 01-8995, SA Morgan).

On attirera ainsi l'attention sur le fait que, pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, l'option pour le dispositif doit être exercée par le dépôt de la déclaration spéciale n° 2069 A concomitamment au relevé de solde (formulaire n° 2572), c'est-à-dire au plus tard le 15 du quatrième mois suivant la date de clôture de l'exercice fiscal concerné. Pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, la déclaration spéciale doit être jointe à la déclaration des résultats de l'exercice couvrant tout ou partie de l'année civile au cours de laquelle des dépenses de recherche éligibles ont été exercées.

Il est à cet égard rappelé que, par exception, le législateur a prévu, dans le dispositif de remboursement anticipé, la possibilité de déposer la déclaration spéciale indépendamment du relevé de solde ou de la déclaration de résultats. Ce dispositif est, on le notera, susceptible d'être renouvelé dans le cadre du projet de loi de finances pour 2010 actuellement en discussion au Parlement.

Commentaire pratique

Pour éviter toute difficulté liée au délai d'option pour le dispositif, il est impératif pour une entreprise de s'interroger le plus tôt possible sur l'opportunité de bénéficier du CIR.

En effet, pour une clôture des comptes au 31 décembre, la déclaration CERFA 2069A doit impérativement être déposée au plus tard le 15 avril qui suit. Il est donc indispensable de se poser dès maintenant la question du bénéfice du CIR. Ceci passe par :

- la définition du périmètre R&D éligible et la sélection des projets R&D menés au cours de l'année ;
- la détermination des dépenses de R&D éligibles y afférentes, engagées au cours l'année.

Pour en savoir plus, n'hésitez pas à nous contacter :

info@grande-armee-conseil.com

Un autre enseignement important de la décision de la Cour de Nancy est la confirmation que seul le dépôt de la déclaration spéciale n° 2069 A vaut option pour le dispositif. La seule mention du crédit d'impôt sur la déclaration de résultat n'est pas une formalité suffisante. ■

Richard JUAN
Avocat

LANDWELL & ASSOCIÉS

Procédure d'accord tacite en matière de CIR - Aménagements

Un décret (D. n° 2009-1046, 27 août 2009 : JO 29 août 2009, p. 14291) et un arrêté ministériel, publiés le 29 août 2009 et entrés en vigueur le 30 août 2009, complètent les aménagements apportés par la loi de modernisation de l'économie (L. n° 2008-776, 4 août 2008 : JO 5 août 2008, dite « loi LME ») à la procédure d'accord tacite en matière de CIR.

On rappellera que cette procédure d'accord tacite, ou de rescrit, permet à toute entreprise d'interroger l'administration fiscale, préalablement à la réalisation d'une opération de recherche, sur l'éligibilité de son projet au dispositif du CIR (LPF, art. L 80 B, al. 3). L'absence de réponse dans un délai de trois mois vaut accord tacite de la part de l'administration, qui lui est opposable - tout comme une réponse favorable - en cas de contrôle ultérieur.

Le décret du 27 août 2009 précise, en premier lieu, que, dans le cadre de telles demandes, l'administration fiscale peut

désormais solliciter l'avis de l'Agence nationale de la recherche (l'ANR, qui est un établissement public à caractère administratif) ou d'OSEO INNOVATION (société anonyme détenue par OSEO), alternativement à celui des services du ministère de la Recherche, sur le caractère scientifique et technique du projet de recherche concerné. Ces services et organismes doivent notifier leur avis simultanément au contribuable et au service des impôts concerné, par lettre recommandée avec accusé de réception.

En second lieu, les entreprises désirant obtenir un avis de même nature peuvent saisir directement, alternativement aux services du ministère de la Recherche, l'ANR ou OSEO INNOVATION, lesquelles doivent rendre un avis dans les mêmes conditions que celles indiquées ci-dessus.

L'arrêté du 27 août 2009 fixe le nouveau modèle selon lequel la demande d'appréciation sur l'éligibilité du projet doit, quelle

que soit la procédure suivie, être présentée. Ce questionnaire, reproduit en annexe, est plus complet que le précédent modèle, fixé par arrêté du 16 mai 1997, en ce qui concerne les renseignements devant être communiqués relatifs aux opérations de recherche-développement concernées.

Le décret et l'arrêté du 27 août 2009 constituent les dernières pierres à l'édifice des garanties que le législateur souhaite apporter pour améliorer la sécurité juridique des entreprises souhaitant bénéficier du CIR à raison de leurs activités de recherche-développement, l'ouverture du dispositif à deux nouveaux acteurs - l'ANR et OSEO INNOVATION - ayant vocation à faciliter sa mise en œuvre. ■

Bastien MALLET, Richard JUAN
Avocats
LANDWELL & ASSOCIÉS

Rémunérations des dirigeants

L'administration fiscale a apporté dans le rescrit du 15 septembre dernier (RES n° 2009/53, 15 sept. 2009), des précisions, favorables aux entreprises, sur les conditions de prise en compte des rémunérations de dirigeants de sociétés dans l'assiette du CIR. Il est indiqué dans le rescrit que :

- bien que les gérants majoritaires de SARL soumises à l'impôt sur les sociétés ne soient pas des salariés, leurs rémunérations sont incluses dans l'assiette du CIR sous réserve du respect des conditions de droit commun : la rémunération qui peut être retenue doit ainsi être déductible du résultat imposable - elle ne doit pas avoir de caractère excessif - et correspondre à l'activité de recherche du dirigeant. La solution adoptée, s'agissant de personnes qui n'ont pas la qualité de salariés, s'explique par le fait que l'administration entend avoir une appréciation large de la notion de « personnels de recherche » visée par la loi (CGI, art. 244 *quater* B-II-b). Elle montre par

ailleurs une évolution de la doctrine administrative, qui jusqu'à présent s'opposait à la prise en compte des rémunérations de gérants majoritaires (Rép. min. Tardy n° 20355 : JOAN (Q) 23 sept. 2008, p. 8227). On attirera l'attention sur l'importance de la justification de la participation du dirigeant aux travaux de recherche. Une justification insuffisante expose l'entreprise au rejet de la rémunération de l'assiette du crédit d'impôt (CAA Paris, 30 mars 2006, n° 03-190, Sté Sefor ; CAA Nancy, 2 août 2007, n° 06-535, SA Mengel ; CAA Nantes, 11 juin 2008, n° 07NT00517 et 07NT00531, Serfaty) ;

- dans les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu - entreprises individuelles et sociétés de personnes fiscalement translucides -, il est admis de retenir, pour le calcul des dépenses de fonctionnement autres que les coûts de personnel, un forfait représentatif de la participation personnelle des dirigeants de celles-ci aux opérations de recherche.

Ce forfait est déterminé à partir du salaire moyen d'un cadre, établi selon les données statistiques de l'INSEE et du ministère du Travail, dans la limite de la rémunération que le dirigeant s'est attribuée. Ce salaire moyen est, pour l'année 2009, de 62 730 euros. Ainsi, les dépenses de fonctionnement autres que les coûts de personnel, prises en compte pour l'assiette du CIR en appliquant un coefficient de 75 % à ces derniers (CGI, art. 244 *quater* B-II-c), incluent désormais les rémunérations de dirigeants d'entreprises relevant de l'impôt sur le revenu. La solution adoptée par l'administration est particulièrement favorable : en effet, ces rémunérations ne peuvent figurer parmi les dépenses de personnel ouvrant droit au CIR, car elles ont le caractère, non pas d'une dépense de l'entreprise, mais d'un emploi du bénéfice de celle-ci (CE, 28 mai 2001, n° 221133, Virion). ■

Jean-Luc PIERRE
Avocat
LANDWELL & ASSOCIÉS

Dépenses externalisées de R&D : ciblez vos collaborations

La loi de finances pour 2009 a apporté des modifications favorables au régime du Crédit d'Impôt Recherche.

DISPOSITIF ANTÉRIEUR

Jusqu'en 2008, ouvrent droit au Crédit d'Impôt Recherche les dépenses de R&D sous-traitées :

- à des **organismes de recherche publics** ou à des **universités** (CDI art. 244 *quater* B, II-d) : les dépenses sont alors **retenues pour le double de leur montant** à condition qu'il n'existe aucun lien de dépendance entre l'entreprise et l'organisme prestataire ;
- à des **organismes de recherche privés agréés** ou à des **experts scientifiques ou techniques agréés**, par le MESR : dans ce cas les dépenses sont prises en compte pour leur montant réel.

Ces dépenses sont retenues dans la limite globale de 10 M€ par an, majorée de 2 M€ pour les dépenses confiées aux organismes de recherche publics et aux universités, en l'absence de liens de dépendance entre l'entreprise et l'organisme prestataire, et 2 M€ dans le cas contraire.

LES NOUVEAUTÉS

À compter de 2008 ou de 2009 selon les cas, la liste des dépenses retenues pour le calcul du Crédit d'Impôt Recherche pour le double de leur montant a fait l'objet de plusieurs extensions (articles 27 et 101 de la loi n° 2008-1425 du 27/12/08 de finances pour 2009 commentés par l'instruction fiscale 4 A-15-09 du 21/10/2009).

Ainsi, peuvent désormais être **retenues pour le double de leur montant**, sous réserve qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre l'organisme prestataire et l'entreprise déclarante, les dépenses de recherche confiées à :

- des **Fondations d'Utilité Publique du secteur de la recherche** à condition qu'elles soient **agréées** au titre du CIR (conformément à l'article 244 *quater* B, II-d *bis* du CGI). Il s'agit des

Fondations reconnues d'utilité publique et dont la dotation provient pour partie de dotations budgétaires, et des Fondations reconnues d'utilité publique dotées d'un conseil scientifique et qui ont pour mission principale la recherche scientifique. Parmi les 28 Fondations d'utilité publique du secteur de la recherche recensées, on peut citer l'Institut Pasteur, l'Institut Curie et la fondation de l'Institut Gustave Roussy ;

- des **Fondations de Coopération Scientifique**.

Il s'agit de personnes morales de droit privé à but non lucratif qui n'ont pas la qualité de Fondation d'utilité publique du secteur de la recherche. Elles sont cependant soumises aux règles applicables à ces Fondations dans les conditions fixées par la loi 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat sous réserve de certaines spécificités (art L 344-11 à L 344-16 du Code de la Recherche). Ces Fondations peuvent avoir pour objet la gestion d'un Réseau Thématique de Recherche Avancée destiné à conduire un projet d'excellence scientifique dans le domaine de la recherche ou d'un Pôle de Recherche d'Enseignement Supérieur ;

- des **Établissements d'Enseignement Supérieur** délivrant un diplôme conférant un grade de master. Il s'agit notamment des universités, des écoles normales supérieures, des écoles nationales supérieures d'ingénieurs, des instituts d'études politiques, des écoles supérieures de commerce, et de façon générale, de toute structure (école, institut...) reconnue par l'État en tant qu'Établissement d'enseignement supérieur, que cet établissement soit de **droit public** ou de **droit privé** ;

- des **Établissements Publics de Coopération Scientifique (EPCS)**. Créés par la loi de programme pour la recherche du 18/04/06, les EPCS sont des organismes de recherche

publics qui constituent avec les Fondations de coopération scientifique l'une des formes sous laquelle peut être créé un Pôle de Recherche et d'Enseignement Supérieur (PRES). Il existe actuellement 12 EPCS recensés.

Les dépenses susvisées sont retenues pour l'appréciation du plafond de 2 M€ qui majore le plafond global de 10 M€ par an applicable aux dépenses sous-traitées.

EN PRATIQUE

Aujourd'hui la catégorie des dépenses de recherche confiées à des organismes publics est nettement élargie, renforçant l'encouragement de l'État dans la mise en place de collaborations public-privé.

Il est alors important, pour une entreprise qui sous-traite une partie de ses travaux de R&D, de bien prendre en compte ces nouveaux éléments afin d'optimiser au mieux son CIR par le choix judicieux de ses prestataires futurs.

Néanmoins, attention à la date de mise en application de ces nouvelles mesures :

- les dépenses sous-traitées aux **Fondations d'utilité publique du secteur de la recherche agréées** peuvent être prises en compte dans le crédit d'impôt recherche calculé à compter de **l'année 2008** ;

- la prise en compte des dépenses R&D sous-traitées auprès des **Fondations de coopération scientifique**, des **Établissements d'enseignement supérieur** délivrant un diplôme de Master et des **Établissements publics de coopération scientifique** s'applique aux crédits d'Impôt Recherche au titre des **dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2009**. ■

Valérie MARILLAT
GAC

EN RÉSUMÉ

Organismes	Agrément du MESR	Doublement de la facture	Date d'application
Organismes de Recherche Privés agréés et Experts Scientifiques et Techniques agréés	OUI	NON	Depuis 1983
Organisme Public de recherche (CNRS, INSERM, CEA...)	NON	OUI	Depuis 2004
Établissements Publics d'enseignement supérieurs délivrant un grade de Master (Écoles Centrales, INSA...)	NON	OUI	Depuis 2004
Universités	NON	OUI	Depuis 2004
Fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche (28 recensées dont Institut Pasteur...)	OUI	OUI	À compter des dépenses 2008
Établissements Privés d'enseignement supérieur délivrant un grade de Master (Supelec, ECAM...)	NON	OUI	À compter des dépenses 2009
Établissements Publics de Coopération Scientifique (12 EPCS recensés)	NON	OUI	Depuis 2004
Fondations de coopération scientifique	NON	OUI	À compter des dépenses 2009