

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-RICI-10-10-30-20-20140404

Date de publication : 04/04/2014

DGFIP

### **BIC - Réductions et crédits d'impôt - Crédit d'impôt recherche - Détermination du crédit - Modalités de calcul particulières**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Réductions et crédits d'impôt

Titre 1 : Crédits d'impôt

Chapitre 1 : Crédit d'impôt recherche

Section 3 : Détermination du crédit d'impôt

Sous-section 2 : Modalités de calcul particulières

#### **Sommaire :**

I. Modalités de prise en compte des subventions

II. Cas particuliers

A. Modalités de calcul applicables pour les sociétés soumises au régime des groupes de sociétés

B. Modalités de calcul applicables en cas d'opérations de restructuration

C. Sociétés de personnes n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés

### **I. Modalités de prise en compte des subventions**

(1)

10

Aux termes du III de l'article 244 quater B du code général des impôts (CGI), pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008, les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt recherche sont déduites des bases de calcul de ce crédit qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables.

Il en est de même des sommes reçues par les organismes ou experts désignés au d et au d bis du II de l'article 244 quater B du CGI, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt.

Lorsque ces subventions sont remboursables, elles sont ajoutées aux bases de calcul du crédit d'impôt de l'année au cours de laquelle elles sont remboursées à l'organisme qui les a versées.

Par ailleurs, seules les subventions publiques, remboursables ou non, afférentes à des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt doivent être déduites. Aussi, dans l'hypothèse où une entreprise recevrait une subvention afférente à un projet comportant des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt et des opérations n'y ouvrant pas droit, seule la fraction de cette subvention afférente aux opérations ouvrant droit à crédit d'impôt devrait être déduite. Cette fraction est déterminée au prorata du montant des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt recherche.

Les subventions publiques, remboursables ou non, doivent être déduites de la base de calcul du crédit d'impôt calculé au titre de l'année ou des années au cours de laquelle ou desquelles les dépenses éligibles, que ces avances ou subventions ont vocation à couvrir, sont exposées, conformément au III de l'article 244 quater B du CGI.

Dans l'hypothèse où une subvention publique, remboursable ou non, fait l'objet d'un versement au cours d'une année et que les dépenses éligibles au crédit d'impôt, que cette subvention a vocation à couvrir, sont exposées par l'entreprise bénéficiaire au cours des années suivantes, cette subvention doit faire l'objet d'une déduction à hauteur des dépenses engagées l'année ou les années au cours de laquelle ou desquelles les dépenses éligibles sont exposées.

#### **Exemple :**

Une entreprise reçoit une subvention de 70 000 euros à raison d'un projet de recherche qu'elle va entreprendre à compter de N+1. Le versement de la subvention a lieu le 8 décembre N.

Les dépenses de recherche engagées par cette entreprise sont de 50 000 euros en N+1, 60 000 euros en N+2 et 45 000 euros en N+3.

En application du III de l'article 244 quater B du CGI :

- en N+1, l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'entreprise est nulle :  $50\,000 - 50\,000 = 0$  ;
- en N+2, l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'entreprise est égale à :  $60\,000 - [70\,000 - 50\,000 \text{ (déjà déduits)}] = 60\,000 - 20\,000 = 40\,000$  ;
- en N+3, l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'entreprise est égale à : 45 000.

## **20**

Corrélativement, le montant remboursé constitue une dépense de recherche éligible au crédit d'impôt calculé au titre de l'année au cours de laquelle un remboursement est effectué, y compris dans l'hypothèse où aucune autre dépense de recherche ne serait exposée pendant l'année de remboursement.

## **30**

### ***RES N°2005/93 (FE) du 07 septembre 2005 : Modalités de calcul du crédit d'impôt recherche.***

#### ***Question :***

*Des subventions publiques perçues pour l'embauche de chercheurs doivent-elles être déduites de la base de calcul du crédit d'impôt recherche, pour la totalité de leur montant ou au prorata de l'activité destinée aux opérations de recherche éligibles au crédit d'impôt ?*

#### ***Réponse :***

*Conformément au III de l'article 244 quater B du CGI, seules 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.*

*Par conséquent, si les opérations ouvrant droit au crédit d'impôt ne représentent qu'une partie de l'activité des chercheurs, les subventions publiques reçues pour l'embauche de ce personnel ne doivent être déduites de la base de calcul que dans la proportion de leur temps de travail destiné à des opérations de recherche éligibles au crédit d'impôt recherche.*

*Bien entendu, les dépenses de personnel afférentes à ces chercheurs ne sont également éligibles au crédit d'impôt recherche que dans la même proportion.*

### 35

Les sommes versées par une personne publique à une entreprise à laquelle elle a confié la réalisation d'opérations de recherche en application du d bis du II de l'[article 244 quater B du CGI](#) ne constituent pas des subventions, au sens du III de cet article, si elles correspondent à la rémunération de ces opérations. Il n'y a donc pas lieu de les déduire dès lors qu'elles ne constituent pas des subventions mais la rémunération de prestations.

### 37

Conformément au III de l'[article 244 quater B du CGI](#), lorsqu'il s'agit d'un organisme privé agréé, il doit, quel que soit le statut -public ou privé- du donneur d'ordre, déduire de la base de calcul de son propre crédit d'impôt les sommes reçues en contrepartie de la réalisation des opérations de recherche lui ayant été confiées en vertu du d bis du II de cet article, afin d'éviter que les mêmes dépenses ouvrent droit deux fois au même crédit d'impôt.

Cependant, si la personne publique ne satisfait pas à l'ensemble des conditions prévues à l'article 244 quater B du CGI, en particulier si elle n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés en application du 1 de l'[article 206 du CGI](#), l'organisme agréé peut prendre les sommes correspondantes en compte pour le calcul de son propre crédit d'impôt.

## II. Cas particuliers

### A. Modalités de calcul applicables pour les sociétés soumises au régime des groupes de sociétés

---

#### 40

Le montant du crédit d'impôt et éventuellement le plafond du crédit d'impôt recherche (pour la fraction correspondant à des dépenses de nouvelles collections) sont calculés au niveau de chaque société membre du groupe.

#### 50

En effet, conformément aux nouvelles dispositions codifiées au b du 1 de l'[article 223 O du CGI](#), la société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice, des crédits d'impôt dégagés par chaque société du groupe en application de l'[article 244 quater B du CGI](#).

#### 60

##### Exemple :

La société M est la société mère d'un groupe qu'elle constitue avec ses deux filiales F1 et F2 qu'elle détient à 100 %. Chacune des sociétés membres du groupe poursuit des travaux de recherche éligibles au crédit d'impôt. Le groupe est soumis au régime des groupes de sociétés prévu à l'[article 223 A du CGI](#).

Au cours de l'année N :

- M a engagé 150 000 000 d'euros de dépenses ;

- F1 a engagé 100 000 000 d'euros de dépenses ;
- F2 a engagé 120 000 000 d'euros de dépenses.

Par hypothèse, aucune subvention ni avance remboursable n'a été versée à ces sociétés.

		M	F1	F2	GROUPE
<b>Dépenses exposées en millions d'euros</b>		150	100	120	370
<b>CIR en millions d'euros</b>	<b>Taux de 30 %</b>	30	30	30	90
	<b>Taux de 5 %</b>	2,5	0	1	3,5
	<b>Total</b>	42,5	40	41	93,5

## B. Modalités de calcul applicables en cas d'opérations de restructuration

### 70

En cas de transferts de personnels, d'immobilisations ou de contrats de recherche externe entre entreprises ayant des liens de dépendance directe ou indirecte, ou résultant d'opérations de fusions, scissions, apports partiels d'actif ou opérations assimilées, le crédit d'impôt recherche est calculé par chaque société partie au transfert en fonction des dépenses qu'elle a réellement engagées jusqu'à la date d'effet juridique du transfert, c'est-à-dire :

- jusqu'à la date de réalisation du transfert ou ;
- en présence d'une opération assortie d'un effet rétroactif, jusqu'à la date d'effet rétroactif qui, pour le calcul du crédit d'impôt, ne peut être antérieure au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle l'opération a été conclue.

Pour les opérations de dissolution sans liquidation prévues à l'[article 1844-5 du code civil](#) le crédit d'impôt recherche est calculé par chaque société partie à l'opération en fonction des dépenses qu'elle a réellement engagées jusqu'à la date de transmission du patrimoine.

Si la décision de dissolution comporte une clause de rétroactivité, chaque société calcule son propre crédit d'impôt jusqu'à cette date, sans que celle-ci ne puisse être antérieure au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle la décision de dissolution a été prise. Dans cette hypothèse, les dépenses de recherche exposées par la société dissoute à compter de la date d'effet rétroactif ou le 1<sup>er</sup> janvier de l'année de décision de dissolution et jusqu'à la date de transmission du patrimoine sont retenues dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche de la société associée unique.

#### Exemple :

La société A dispose de deux laboratoires A1 et A2. Dans le cadre d'un apport partiel d'actif, elle transfère à la société B le laboratoire A2 le 30 juin N. La société B possédait déjà le laboratoire B1 à cette date. L'opération d'apport partiel d'actif n'est pas assortie d'un effet rétroactif.

La société A a exposé 150 millions d'euros de dépenses au cours de l'année N dont 50 millions exposés au titre des activités de recherche exercées dans le laboratoire A2 jusqu'au 30 juin N.

La société B a exposé 100 millions d'euros de dépenses dont 40 millions au titre du laboratoire A2 à compter du 1<sup>er</sup> juillet N.

Par hypothèse, les sociétés A et B bénéficiaient déjà du crédit d'impôt recherche au titre des années 2006 à 2010, et elles n'ont perçu aucune subvention ni avance remboursable.

La société A aura donc droit à un crédit d'impôt de 32.5 millions d'euros et la société B de 30 millions d'euros.

Exemple de calcul en cas d'opérations de restructuration

		A		B	
		A1	A2	B1	A2
<b>Dépenses exposées en millions d'euros</b>		100	50	60	40
<b>Base de calcul en millions d'euros</b>		150		100	
<b>CIR en millions d'euros</b>	<b>Taux de 30 %</b>	30		30	
	<b>Taux de 5 %</b>	2,5		0	
	<b>Total</b>	32,5		30	

## 80

Par ailleurs, en l'absence de dispositions particulières, les taux majorés de 40 % et de 35 % s'appliquent dans les conditions exposées ci-après.

Remarque:il est rappelé que les taux majorés ne s'appliquent plus aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1er janvier 2013 ([BOI-BIC-RICI-10-10-30-10 au II § 70](#)).

## 90

### Exemple :

Soit une société A qui détient 55 % du capital de la société C et une société B qui en détient 45 %.

Le 15 juin 2011, la société B absorbe la société C et, suite à l'opération, n'a aucun lien de dépendance avec la société A.

Seules les sociétés A et C ont bénéficié du crédit d'impôt recherche : La société A au titre des années 2008, 2009, 2010 et la société C seulement au titre de 2010.

Au cours de l'année 2011 :

- la société A a exposé 100 millions d'euros de dépenses de recherche éligibles ;
- la société B a exposé 80 millions de dépenses de recherche éligibles ;
- la société C a exposé 100 millions de dépenses de recherche éligibles jusqu'au 15 juin 2011 ;

**Hypothèse 1** : L'opération de fusion est réalisée avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2011.

Modalités de calcul applicables en cas d'opérations de restructuration : hypothèse 1

		A	B+C
<b>Dépenses exposées</b>		100	180
<b>CIR</b>	<b>Taux de 40%</b>		40
	<b>Taux de 35%</b>		
	<b>Taux de 30%</b>	30	
	<b>Taux de 5%</b>	0	4
	<b>Total</b>	30	44

La société A bénéficie du taux de 30 % car elle a déjà bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre de 2008, 2009 et 2010.

La société B peut bénéficier du taux de 40 % car elle n'a pas bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre des années 2006 à 2010 et au 31 décembre 2011 elle n'a aucun lien de dépendance avec une entreprise ayant bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre de ces mêmes années. En effet, l'absorption d'une entreprise ayant bénéficié du crédit d'impôt recherche ne traduit pas l'existence d'un lien de dépendance avec cette entreprise : C ayant été absorbée, elle n'existe plus au 31/12/2011 et il n'y a donc pas de lien de dépendance à cette date entre B et C. En outre, les dépenses engagées par C depuis le 1/01/2011 jusqu'au 15/06/2011 sont réputées avoir été engagées par B.

**Hypothèse 2** : L'opération de fusion est réalisée sans effet rétroactif.

Modalités de calcul applicables en cas d'opérations de restructuration : hypothèse 2

		A	B	C
<b>Dépenses exposées</b>		100	80	100
<b>CIR</b>	<b>Taux de 40%</b>		32	
	<b>Taux de 35%</b>			
	<b>Taux de 30%</b>	30		30
	<b>Taux de 5%</b>	0	0	0
	<b>Total</b>	30	32	30

La société A bénéficie d'un crédit d'impôt recherche au taux de 30 % pour les raisons évoquées ci-dessus.

La société B peut bénéficier du taux de 40 % car elle n'a pas bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre des années 2006 à 2011 et au 31 décembre 2011 elle n'a aucun lien de dépendance avec une entreprise ayant bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre de ces mêmes années.

La société B venant aux droits et obligations de la société C ne peut pas bénéficier d'un crédit d'impôt recherche au taux de 35 % au titre des dépenses exposées par la société C jusqu'au 15 juin 2011 car au titre de la période 2005 à 2009 même si la société C n'a pas bénéficié du crédit d'impôt recherche, à la date de cessation de l'activité, le 15 juin 2011, elle a un lien de dépendance avec la société A qui a bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre de chacune de ces mêmes années.

## C. Sociétés de personnes n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés

### 100

Les sociétés de personnes mentionnées à l'article 8 du CGI, et à l'article 238 bis L du CGI et les groupements mentionnés à l'article 239 quater du CGI, à l'article 239 quater B du CGI et à l'article 239 quater C du CGI qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, ne peuvent, en l'absence d'option pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, bénéficier eux-mêmes du crédit d'impôt recherche.

Aux termes de l'article 244 quater B du CGI, le crédit d'impôt recherche dont ces sociétés ou groupements pourraient bénéficier est transféré à leurs membres proportionnellement à leurs droits, pour être imputé par ceux-ci sur leurs impositions personnelles.

### 110

Lorsque les associés et membres de ces sociétés sont des personnes physiques, seules celles qui participent à l'exploitation au sens du I de l'article 151 nonies du CGI peuvent bénéficier du crédit d'impôt.

Ainsi, seules les personnes physiques qui participent directement, régulièrement et personnellement à l'exercice de l'activité professionnelle peuvent bénéficier du crédit d'impôt à proportion de leurs droits dans la société.

La participation à l'exercice de l'activité professionnelle au sens du I de l'article 151 nonies du CGI suppose que l'associé accomplisse des actes précis et des diligences réelles caractérisant l'exercice d'une profession et dont la nature dépend de la taille de l'exploitation, des secteurs d'activité et des usages (présence sur le lieu de travail, démarchage et réception de la clientèle, participation directe à l'exploitation, contacts avec les fournisseurs, déplacements professionnels, participation aux décisions engageant l'exploitation, etc.).

Ces tâches peuvent faire l'objet d'une répartition entre les associés. Il n'est pas nécessaire que chacun d'eux accomplisse l'ensemble des actes et diligences caractérisant la profession exercée par l'entreprise.

## 120

Par ailleurs, conformément aux dispositions du dernier alinéa du II de l'article 244 quater B du CGI, les dispositions relatives au plafonnement du crédit d'impôt mentionnées au [BOI-BIC-RICI-10-10-40 au III § 370 à 390](#) s'appliquent tant au niveau de la société de personnes qu'au niveau de chacun des associés.