

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-110-30-22/04/2020

Date de publication : 22/04/2020

BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Régime fiscal

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Base d'imposition

Titre 11 : Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés

Chapitre 3 : Régime fiscal

Sommaire :

I. Détermination du résultat net éligible au régime de faveur

A. Détermination du résultat net de cession, de concession ou de sous-concession

1. Revenus entrant dans la composition du résultat net

2. Dépenses entrant dans la composition du résultat net

a. Dépenses présentant la nature de dépenses de R&D

b. Dépenses ayant un lien direct avec la création, l'acquisition et le développement des actifs incorporels éligibles

c. Dépenses réalisées directement ou indirectement par l'entreprise

B. Détermination du rapport d'assujettissement au taux réduit

1. Dépenses entrant dans la détermination du rapport d'assujettissement au taux réduit

2. Modalités de calcul

3. Mesures dérogatoires

4. Tableau récapitulatif des modalités de détermination du rapport d'assujettissement au taux réduit

C. Dérogation exceptionnelle au rapport d'assujettissement au taux réduit

II. Régime fiscal applicable au résultat net éligible au régime de faveur

A. Modalités d'imposition

1. En cas de résultat net bénéficiaire

2. En cas de résultat net déficitaire

3. Exemple récapitulatif

B. Compensation du résultat net éligible au régime de faveur avec le déficit fiscal de droit commun.

Actualité liée : 22/04/2020 : BIC - IS - Aménagements du régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés prévu aux article

238 et 223 H du CGI (loi n° 2019-1479-1837 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 50 et 56) ; Mise à jour suite à consultation publique

I. Détermination du résultat net éligible au régime de faveur

1

Le résultat imposé en application de l'article 238 du code général des impôts (CGI) est égal au résultat net bénéficiaire de cession, de concession ou de sous-concession des actifs incorporels éligibles au régime ayant fait l'objet d'une option (BOI-BIC-BASE-110-10 au II § 10 à 260) après application du rapport d'assujettissement au taux réduit d'imposition (I-B-1 § 180 à 320).

A. Détermination du résultat net de cession, de concession ou de sous-concession

10

En application des dispositions du 1 du II de l'article 238 du CGI, le résultat net de cession, de concession ou de sous-concession est déterminé par différence entre :

- les revenus, acquis au cours de l'exercice, tirés des actifs incorporels éligibles ;
- et les dépenses de recherche et de développement (R&D) qui se rattachent directement, à ces actifs et sont réalisées, directement ou indirectement par l'entreprise.

20

Selon la ou les options formulées par l'entreprise (BOI-BIC-BASE-110-20 au I-B-3 § 90 et 100), le résultat net ainsi déterminé peut être calculé distinctement pour chaque actif ou en faisant masse des actifs concourant à la production d'un bien ou d'un service identifié ou d'une famille de biens ou services (CGI, art. 238, IV).

1. Revenus entrant dans la composition du résultat net

30

Le revenu à prendre en compte pour la détermination du résultat net de cession en application des dispositions de l'article 238 du CGI correspond au prix acquis au cours de l'exercice au sens de l'article 38 du CGI.

40

Le prix de cession s'entend de la valeur de la contrepartie reçue par le cédant. Il correspond, selon le cas, à la somme effectivement acquise au vendeur en cas de vente, à la valeur réelle des biens reçus en cas d'échange, ou à la valeur réelle des titres reçus en rémunération en cas d'apport.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BIC-PVMV-10-20-10.

50

Pour la détermination du résultat net de concession ou de sous-concession, les revenus à prendre en compte sont constitués par les redevances contractuelles acquises au cours de l'exercice.

En ce qui concerne le cas particulier des contrats portant sur un ensemble d'éléments, dont certains d'entre eux seulement sont des actifs incorporels éligibles au régime prévu à l'article 238 du CGI, il y a lieu de faire application des principes exposés au [III-B § 340 et 350 du BOI-BIC-BASE-110-10](#).

2. Dépenses entrant dans la composition du résultat net

60

Sont prises en considération pour la détermination du résultat net les dépenses qui répondent simultanément aux caractéristiques suivantes :

- présenter la nature de dépenses de R&D ;
- être en lien direct avec la création, l'acquisition et le développement des actifs incorporels éligibles ;
- et être réalisées directement ou indirectement par l'entreprise.

70

Les dépenses ainsi déduites des revenus visés au [I-A-1 § 30 à 50](#) restent déductibles pour la détermination du résultat imposable au taux de droit commun, sous réserve de satisfaire aux conditions générales de déduction des charges prévues au 1 de l'[article 39 du CGI](#).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-BIC-CHG-10](#).

a. Dépenses présentant la nature de dépenses de R&D

80

Sont prises en compte pour la détermination du résultat net les dépenses qui présentent la nature de dépenses de R&D, c'est-à-dire celles qui résultent directement d'activités de R&D telles que définies au [BOI-BIC-RICI-10-10-10-20](#).

Il en est ainsi notamment :

- des dépenses de personnel de recherche ;
- des dépenses d'externalisation de la R&D ;

- des coûts des matières premières et fournitures consommées pour les besoins des activités de R&D ;
- des dépenses d'acquisition d'installations techniques, de matériels et outillages industriels affectés directement à la réalisation d'opérations de R&D ;
- des dépenses de création ou d'acquisition d'actifs incorporels bénéficiant du régime prévu à l'article 238 du CGI ;
- des redevances de concession d'actifs mentionnés au tiret précédent dues par l'entreprise sous-concédante bénéficiant du régime prévu à l'article 238 du CGI dans le cadre d'une sous-concession ;
- des frais de prise et de maintenance des titres de propriété industrielle mentionnés au II § 10 à 110 du BOI-BIC-CHAMP-110-10.

En revanche, tel n'est pas le cas, par exemple :

- des frais généraux ;
- des coûts afférents aux terrains et aux bâtiments ;
- des frais et charges relatifs aux emprunts ;
- des frais de défense des droits de propriété industrielle ;
- des dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise ;
- des dépenses de veille technologique exposées lors de la réalisation d'opérations de R&D ;
- des frais de cession d'actifs incorporels éligibles au régime prévu à l'article 238 du CGI.

90

Il est précisé que l'application des dispositions de l'article 238 du CGI n'est pas exclusive du bénéfice de celles prévues à l'article 244 quater B du CGI relatives au crédit d'impôt recherche.

Ainsi, les dépenses de R&D prises en compte pour la détermination du résultat net mentionné au I-A § 10, peuvent être retenues pour l'assiette du crédit d'impôt recherche lorsque celles-ci correspondent

à des dépenses éligibles énumérées au II de l'article 244 quater B du CGI.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-BIC-RICI-10-10-20](#).

b. Dépenses ayant un lien direct avec la création, l'acquisition et le développement des actifs incorporels éligibles

100

Les dépenses de R&D à retenir pour le calcul du résultat net sont celles ayant un lien direct avec la création, l'acquisition et le développement des actifs incorporels éligibles au régime pour lequel l'option est exercée.

Ne sont donc pas à prendre en considération les dépenses relatives à des projets de R&D infructueux.

110

Les dépenses sont réparties par actif ou groupe d'actifs selon leur utilisation réelle.

Il est admis que l'entreprise affecte les dépenses selon une clé de répartition pertinente qu'il lui appartiendra de justifier. Par exemple, les dépenses de personnel de recherche peuvent être réparties au prorata du temps passé au développement d'un actif ou groupe d'actifs.

Les dépenses supportées à raison de l'utilisation de serveurs informatiques peuvent, par exemple, être réparties au prorata de la capacité de stockage de données ou de la capacité de calcul utilisée pour le développement d'un actif ou groupe d'actifs.

Lorsque les frais en cause se rattachent à plusieurs actifs ou groupes d'actifs, l'entreprise les affecte au prorata de la valeur ajoutée qu'ils procurent à chaque actif ou groupe d'actifs ou, par défaut, à proportion du revenu que génère chaque actif ou groupe d'actifs ([CGI, art. 238, IV](#)).

Il est précisé que cette situation ne doit pas aboutir à une répartition globalement forfaitaire de l'ensemble des dépenses de R&D de l'entreprise.

c. Dépenses réalisées directement ou indirectement par l'entreprise

120

Les dépenses de R&D à déduire du résultat net s'entendent de celles réalisées directement par l'entreprise ou externalisées auprès d'entités liées ou non au sens du 12 de l'[article 39 du CGI](#).

Les dépenses à prendre en compte sont celles engagées par l'entreprise au cours de l'exercice.

130

Les dépenses concernées (**I-A-2-c § 120**) sont en principe intégralement déduites du revenu de propriété industrielle concerné au titre de l'exercice au cours duquel elles sont engagées, sous réserve, dans certaines situations, des dépenses réalisées au titre d'exercices antérieurs (**I-A-2-c § 140**). Le montant à déduire correspond, selon le cas, à la charge déduite ou à la dépense immobilisée au titre de l'exercice.

Toutefois, lorsque les dépenses ont été immobilisées, il est admis que l'entreprise puisse, sur option, étaler leur déduction selon le même rythme que l'amortissement des immobilisations concernées.

Pour ces dépenses, le montant à déduire correspond à la dotation aux amortissements de l'exercice. Les dotations à prendre en compte sont les dotations fiscalement déductibles au sens du 2° du 1 de l'article 39 du CGI, de l'article 39 A du CGI et de l'article 39 B du CGI y compris, le cas échéant, les amortissements pratiqués, affectés à la réintégration de subventions d'équipement conformément à l'article 42 septies du CGI et les amortissements dérogatoires pratiqués lorsque l'entreprise a choisi de déduire immédiatement les dépenses exposées dans les opérations de recherche scientifique ou technique ou de conception de logiciels des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées en application de l'article 236 du CGI.

À cet égard, il est précisé que l'option est globale et irrévocable à raison de chaque actif (le cas échéant chaque groupement d'actifs correspondant à un bien ou service ou à une famille de produits) auquel s'applique le régime défini à l'article 238 du CGI.

Elle est formulée librement à l'appui de la déclaration de résultat souscrite au titre du premier exercice auquel elle s'applique. Il s'ensuit que, pour la détermination du résultat net :

- l'option pour l'étalement de la déduction s'applique à l'ensemble des dépenses de R&D immobilisées de l'entreprise à compter de l'exercice au titre duquel cette option est exercée ;
- l'entreprise n'a plus la possibilité, une fois l'option exercée, de procéder à la déduction immédiate des dépenses de R&D immobilisées pour leur montant réel.

140

Au titre du premier exercice de réalisation d'un revenu tiré d'un actif ou groupe d'actifs éligibles, doivent être déduites non seulement les dépenses de R&D de l'exercice, mais également celles engagées antérieurement au cours des exercices ouverts à compter de l'exercice au titre duquel l'option pour cet actif ou ce groupe d'actifs a été exercée.

Remarque : En cas de rattachement ultérieur d'un actif à un (ou des) produit(s) ou à une (ou plusieurs) famille(s) de produits postérieurement au premier exercice de réalisation d'un revenu au titre de ce (ou ces) produit(s) ou de cette (ou ces) famille(s), les dépenses de R&D engagées antérieurement depuis l'exercice de l'option correspondante ne s'entendent pas de celles engagées, avant le rattachement, au titre de l'actif ainsi rattaché.

150

Exemple 1 : Une entreprise A, établie en France, entame au cours de l'exercice N un programme de R&D. Au cours de l'exercice N+2, ce programme de recherche donne lieu au dépôt d'un brevet X par l'entreprise A, qui opte pour le régime prévu à l'article 238 du CGI au titre du même exercice.

Les premiers revenus dégagés par le brevet X sont constatés au titre de l'exercice N+3.

	N	N+1	N+2 option	N+3 (1)	N+4 (2) (3)	N+5 (2)	N+6 (2)
--	---	-----	---------------	---------	-------------	---------	---------

Dépenses de R&D afférentes au brevet X réalisées par l'entreprise A	150	150	200	150	150	10	10
Revenus du brevet X	0	0	0	250	250	250	250
Résultat net afférent au brevet X	-	-	0	-100 (=(250-150)-200)	0 (=(250-150)-100)	240 (=250-10)	240 (=250-10)

(1) Au titre de l'exercice N+3, premier exercice de réalisation d'un revenu éligible, sont déduites du revenu brut non seulement les dépenses de R&D réalisées au cours de l'exercice N+3 mais également les dépenses réalisées antérieurement au cours des exercices ouverts à compter de l'exercice au titre duquel l'option pour le brevet X a été exercée, soit celles réalisées au titre de N+2.

(2) Pour les exercices ouverts à compter de N+4, seules les dépenses de R&D engagées au cours de l'exercice sont déduites des revenus du brevet X.

(3) Le résultat net déficitaire issu de l'exercice N+3 est imputé sur le résultat net bénéficiaire de l'exercice N+4.

160

Exemple 2 : La même entreprise A exerce aussi en N+1 une option pour un produit Y lequel implique plusieurs brevets, dont le brevet Z, concédés dans un même contrat.

En N+5, l'entreprise A cède le brevet Z pour un prix de 100.

	N	N+1 option	N+2	N+3	N+4	N+5 ⁽¹⁾	N+6
Dépenses de R&D afférentes au produit Y regroupant plusieurs brevets	300	200	200	200	150	60	10
Revenus du produit Y, dont prix de cession du brevet	0	0	250	250	250	350 (250+100)	250
Résultat net afférent au produit Y	-	-	-150 (250- (200+200))	-100 ((250- 200- 150))	0 ((250- 150- 100))	290 (350-60)	240 (250- 10)

(1) En N+5 l'entreprise A cède le brevet Z sans pour autant remettre en cause l'option exercée pour le produit Y. Le prix de cession du brevet est ajouté aux autres revenus générés par le produit Y, sous déduction des dépenses de R&D engagées au cours de l'exercice, y compris au profit du brevet cédé.

B. Détermination du rapport d'assujettissement au taux réduit

170

Aux termes du 1 du III de l'[article 238 du CGI](#), le rapport annuel d'assujettissement au taux réduit s'entend du rapport existant entre :

- au numérateur, les dépenses de R&D en lien direct avec la création et le développement de l'actif incorporel (ou du groupement d'actifs) réalisées directement par le contribuable ou par des entreprises sans lien de dépendance au sens du 12 de l'[article 39 du CGI](#) ;
- au dénominateur, l'intégralité des dépenses de R&D en lien direct avec la création, l'acquisition et le développement de l'actif incorporel (ou du groupement d'actifs) réalisées directement ou indirectement par le contribuable.

Remarque : Pour plus de précisions sur la notion d'entreprises liées, il convient de se reporter au [BOI-BIC-CHG-40-20-10](#).

1. Dépenses entrant dans la détermination du rapport d'assujettissement au taux réduit

180

Les dépenses de R&D à prendre en considération pour la détermination du rapport annuel d'assujettissement au taux réduit sont les dépenses de même nature que celles retenues pour le calcul du résultat net ([I-A-2-a § 80](#)) et ayant un lien direct avec la création, l'acquisition et le développement de l'actif incorporel (ou du groupement d'actifs) pour lequel l'option est exercée ([I-A-2-b § 100](#)).

Les dépenses sont prises en compte pour leur montant total au titre de l'exercice au cours duquel elles sont engagées, y compris pour les dépenses immobilisées.

Il s'ensuit que les dotations aux amortissements afférentes à ces immobilisations, ultérieurement déduites du résultat fiscal, et, selon l'option choisie par l'entreprise éventuellement déduites du résultat net selon les modalités prévues au [I-A-2-c § 130](#), sont sans incidence sur le calcul du rapport d'assujettissement.

190

Ne sont prises en compte au numérateur que les dépenses de R&D réalisées par l'entreprise elle-même ou, quel que soit le lieu de leur réalisation, externalisées auprès d'entités non liées au sens du 12 de l'[article 39 du CGI](#).

Sont donc exclues du numérateur les dépenses d'externalisation de la R&D à des entités liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI et les dépenses d'acquisition d'actifs incorporels éligibles au régime prévu à l'[article 238 du CGI](#).

Remarque : Les dépenses de R&D externalisées auprès d'entités non liées peuvent être considérées comme telles lorsqu'elles ont été supportées par une entité liée qui les a refacturées sans marge à l'entreprise ayant exercé l'option pour l'actif ou le groupe d'actifs considéré. L'entreprise devra être en mesure de justifier de cette refacturation sans marge, en produisant les factures émises, d'une part, par l'entité non liée, et d'autre part, par l'entité liée.

Il est précisé que les dépenses réalisées par un établissement stable étranger de l'entreprise française bénéficiaire du régime prévu à l'article 238 du CGI sont considérées comme des dépenses externalisées auprès d'une entité liée.

200

Les dépenses à retenir au dénominateur comprennent l'ensemble des dépenses figurant au numérateur ainsi que les dépenses d'externalisation de la R&D à des entités liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI et les coûts d'acquisition d'actifs incorporels éligibles au régime prévu à l'article 238 du CGI.

210

Il est précisé que les redevances de concession d'actifs incorporels éligibles au régime prévu par l'article 238 du CGI dues par l'entreprise sous-concédante qui applique ce régime à raison des actifs qu'elle donne en sous-concession ne sont à retenir qu'au seul dénominateur du rapport d'assujettissement.

Remarque : Il est rappelé que ces redevances de concession sont également à déduire du revenu net de l'entreprise sous-concédante comme précisé au [I-A-2-a § 80](#).

2. Modalités de calcul

220

Selon la ou les options formulées par l'entreprise ([BOI-BIC-BASE-110-20](#) au [I-B-3 § 90 et 100](#)), le rapport d'assujettissement au taux réduit peut être calculé distinctement pour chaque actif ou en faisant masse des dépenses afférentes aux actifs concourant à la production d'un bien ou d'un service identifié ou d'une famille de biens ou services.

Lorsque les dépenses à prendre en compte dans le rapport d'assujettissement se rattachent à plusieurs actifs ou groupes d'actifs, les dépenses sont réparties par actif ou groupe d'actifs selon leur utilisation réelle.

Pour plus de précisions sur les modalités de répartition des dépenses, il convient de se reporter au [I-A-2-b § 110](#).

230

Le rapport d'assujettissement au taux réduit est calculé au titre de chaque exercice et tient compte des dépenses réalisées par l'entreprise au titre de cet exercice ainsi que de celles réalisées au titre des exercices antérieurs ([CGI, art. 238, III-2-al. 1](#)).

Ainsi, les dépenses figurant tant au numérateur qu'au dénominateur du rapport s'entendent des dépenses cumulées depuis l'origine.

En conséquence, la détermination du rapport d'assujettissement au taux réduit nécessite un suivi, pour chaque actif ou groupe d'actifs, de toutes les dépenses de R&D afférentes à cet actif ou groupe d'actifs, y compris celles réalisées antérieurement à l'exercice de l'option.

240

Les dépenses du numérateur sont majorées de 30 %. Le rapport ainsi obtenu est arrondi au nombre entier supérieur et ne peut excéder 100 % (CGI, art. 238, III-2 al. 3).

En d'autres termes, cette majoration ne peut conduire à ce que le montant des dépenses du numérateur excède celui des dépenses du dénominateur.

250

Exemple 1 (reprise des données de l'exemple I-A-2-c § 150) : L'entreprise A calcule, au titre de chaque exercice ouvert à compter de l'exercice N+2, le rapport d'assujettissement au taux réduit pour le brevet X en tenant compte des dépenses réalisées depuis l'origine, c'est-à-dire depuis l'exercice N.

	N	N+1	N+2 option	N+3	N+4	N+5	N+6
Dépenses de R&D afférentes au brevet X réalisées par l'entreprise A (1)	50	50	100	150	150	10	10
Dépenses de R&D afférentes au brevet X externalisées à des entités liées (2)	100	100	100				
Dépenses du numérateur au titre de l'exercice (1)	50	50	100	150	150	10	10
Dépenses du dénominateur au titre de l'exercice (1) + (2)	150	150	200	150	150	10	10
Dépenses du numérateur cumulées	50	100	200	350	500	510	520
Dépenses du numérateur cumulées retenues après majoration (3)	65	130	260	455	650	663	676
Dépenses du dénominateur cumulées (4)	150	300	500	650	800	810	820

Rapport d'assujettissement au taux réduit (3)/(4)	Pas de ratio à calculer	Pas de ratio à calculer	52 % (260/500)	70 % (455/650)	82 % (650/800)	82 % (663/810)	83 % (676/820)
--	-------------------------	-------------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------

260

Exemple 2 (reprise des données de l'exemple I-A-2-c § 160) :

À l'entrée du brevet Z en N+3 dans l'option exercée pour le produit Y, il est tenu compte, pour le calcul du rapport d'assujettissement à partir de N+3, des dépenses de R&D en lien avec le brevet Z depuis l'origine.

En N+5 l'entreprise A cède le brevet Z rattaché au produit Y.

Au titre de l'exercice suivant la sortie de cet actif, elle retraite le rapport d'assujettissement des dépenses en lien direct avec l'actif cédé.

	N	N+1 option	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6(1)
Dépenses de R&D afférentes au produit Y (hors celles afférentes au brevet Z) réalisées par l'entreprise A (1)	100	50	50	150	100	50	10
Dépenses de R&D afférentes au brevet Z réalisées par l'entreprise A (1)		200	100	50	50	10	
Dépenses de R&D afférentes au produit Y externalisées à des entités liées (2)	200	150	150				
Dépenses du numérateur au titre de l'exercice (1)	100	50	50	200 (150+50)	150	60	10

Dépenses du dénominateur au titre de l'exercice (1) + (2)	300	200	200	200	150	60	10
Dépenses du numérateur cumulées	100	150	200	700	850	910	510 (910+10- (200+100+50+50+10))
Dépenses du numérateur cumulées retenues après majoration (3)	130	195	260	910	1105	1183	663
Dépenses du dénominateur cumulées (4)	300	500	700	1200	1350	1410	1010 (1410+10- (200+100+50+50+10))
Rapport d'assujettissement au taux réduit (3)/(4)	Pas de ratio à calculer	Pas de ratio à calculer	38 % (260/700)	76 % (910/1200)	82 % (1105/1350)	84 % (1183/1410)	66 % (663/1010)

(1) Au titre de l'exercice qui suit la cession du brevet Z, l'entreprise A continue à bénéficier de l'option pour le produit Y, mais ne peut plus inclure dans le rapport d'assujettissement les dépenses afférentes à l'actif cédé.

3. Mesures dérogatoires

270

Des mesures dérogatoires sont prévues pour les entreprises qui ne seraient pas en mesure d'effectuer un suivi précis de leurs dépenses de R&D, pour chaque actif ou groupe d'actifs depuis l'origine.

280

Pour les exercices ouverts en 2019 et 2020, le rapport d'assujettissement au taux réduit peut être déterminé en ne retenant que les dépenses, afférentes à l'ensemble des actifs incorporels éligibles exploités par l'entreprise, de l'exercice en cours et des deux derniers exercices ouverts au cours des deux années antérieures, appréciées globalement au niveau de l'entreprise ([loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019](#), art. 37 au 3 du III).

290

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021, l'entreprise peut ne tenir compte, au titre des dépenses réalisées au cours des exercices antérieurs, que de celles réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 ([CGI](#),

art. 238, III-2-al. 2).

4. Tableau récapitulatif des modalités de détermination du rapport d'assujettissement au taux réduit

300

Exercices ouverts en 2019 et 2020	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2021
L'entreprise choisit d'appliquer : - soit la règle générale qui consiste à calculer le rapport par actif ou groupe d'actifs en retenant l'intégralité des dépenses de R&D réalisées depuis l'origine ; - soit la mesure de tolérance transitoire qui permet de calculer globalement le rapport au niveau de l'entreprise en ne retenant que les dépenses de R&D afférentes à l'exercice en cours et aux deux exercices précédents.	L'entreprise applique obligatoirement la règle générale et ne peut plus se prévaloir de la mesure transitoire. Elle peut cependant bénéficier de la mesure de tolérance qui lui permet de ne tenir compte que des dépenses de R&D réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2019.

C. Dérogation exceptionnelle au rapport d'assujettissement au taux réduit

310

Le 3 du III de l'[article 238 du CGI](#) permet à l'entreprise de déroger au rapport d'assujettissement au taux réduit, dans certaines circonstances exceptionnelles, en lui substituant un rapport de remplacement représentant la proportion de la valeur de l'actif éligible qui serait effectivement attribuable aux activités de R&D réalisées directement par l'entreprise ou externalisées à des entités non liées au sens du 12 de l'[article 39 du CGI](#).

La proportion de la valeur correspond à celle que lui reconnaîtraient des personnes sans lien de dépendance avec le contribuable, au sens du 12 de l'article 39 du CGI, qui auraient engagé, dans des conditions analogues, ces activités de R&D.

Remarque : Pour plus de précisions sur la notion d'entreprises liées, il convient de se reporter au [BOI-BIC-CHG-40-20-10](#).

320

La possibilité d'utiliser un rapport de remplacement est conditionnée à l'obtention d'un agrément préalable, lequel est délivré sous la double condition :

- que le rapport d'assujettissement au taux réduit soit supérieur à 32,5 % ;

- et que le rapport de remplacement soit significativement supérieur à ce dernier du fait de circonstances exceptionnelles indépendantes de l'entreprise.

L'agrément est valable pour une période de cinq exercices, sous réserve que les conditions exposées ci-dessus continuent d'être satisfaites à la clôture de chacun des exercices concernés.

En cas d'application du rapport de remplacement, celui-ci ne bénéficie pas de la majoration de 30 % du numérateur prévue au 2 du III de l'article 238 du CGI ([I-B-2 § 240](#)).

La demande d'agrément doit être déposée au moins six mois avant la date limite de déclaration de résultat du premier exercice au titre duquel le bénéfice du rapport de remplacement est sollicité.

II. Régime fiscal applicable au résultat net éligible au régime de faveur

A. Modalités d'imposition

330

Le régime fiscal applicable au résultat net, tel qu'il a été déterminé au [I-A § 10 à 160](#), est différent selon que ce résultat net est bénéficiaire ou déficitaire.

1. En cas de résultat net bénéficiaire

340

Lorsque le résultat net est bénéficiaire, il lui est appliqué le rapport d'assujettissement au taux réduit mentionné au [I-B § 170](#) ou, le cas échéant, le rapport de remplacement mentionné au [I-C § 320](#).

Remarque : Le résultat net bénéficiaire dont il est ici question est celui obtenu après imputation des éventuels résultats nets déficitaires de cession, de concession ou de sous-concession du même actif, du même bien ou service ou de la même famille de biens ou services réalisés au cours d'exercices précédents ([II-B § 360](#)).

Le résultat ainsi obtenu est déduit extra-comptablement du résultat de l'entreprise imposable dans les conditions de droit commun (barème progressif à l'impôt sur le revenu ou taux normal à l'impôt sur les sociétés) pour être soumis au taux réduit prévu au deuxième alinéa du a du I de l'[article 219 du CGI](#), soit un taux réduit de 10 %.

350

Lorsque les dispositions de l'[article 238 du CGI](#) sont appliquées par une société de personnes relevant de l'[article 8 du CGI](#), le résultat net bénéficiaire est imposé au taux réduit au nom des associés de la société, à proportion de leurs droits dans les résultats de ladite société.

L'option pour le régime prévu à l'article 238 du CGI est exercée par la société de personnes, qui est donc seule soumise à l'obligation déclarative prévue au V de l'article 238 du CGI. Le revenu net éligible et le rapport d'assujettissement sont déterminés à son niveau.

Lorsque le résultat net est bénéficiaire, la société de personnes procède à la déduction de son propre résultat fiscal pour le calcul de la quote-part revenant aux associés soumis à l'impôt sur les sociétés, ou aux associés relevant de l'impôt sur le revenu qui participent effectivement à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'[article 156 du CGI](#). Pour plus de précisions sur ce point, il est renvoyé au [BOI-BIC-](#)

DEF-10.

Dans ce cas, les associés sont réputés appréhender une quote-part de résultat à prendre en compte dans leur résultat imposable dans les conditions de droit commun et une quote-part de résultat net bénéficiaire imposable séparément au taux réduit.

Remarque : En ce qui concerne les associés personnes physiques qui ne participent pas effectivement à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, la quote-part de résultat est calculée d'après le résultat fiscal de la société de personnes déterminé avant application des retraitements afférents à l'application des dispositions de l'article 238 du CGI.

355

Exemple :

Une société A relevant de l'article 8 du CGI a trois associés :

- la société X imposable à l'impôt sur les sociétés, détient 40% des parts,
- l'entreprise unipersonnelle de Monsieur Y exerçant son activité de chercheur au sein de la société A, détient 50% des parts,
- Monsieur Z, investisseur, détient 10% des parts.

Au titre de l'exercice N, la société A réalise un résultat fiscal déterminé dans les conditions prévues à l'article 238 bis K du CGI de 50 000 €. Elle applique par ailleurs le régime prévu à l'article 238 du CGI et dégage au titre de ce même exercice un résultat net bénéficiaire de 20 000 €.

La société A calcule d'abord la quote-part de résultat de l'associé qui ne bénéficie pas de l'imposition à taux réduit en application des dispositions de l'article 238 du CGI.

Calcul de la quote-part de résultat de Monsieur Z :

$50\,000 \times 10\% = 5\,000$ €. Cette quote-part est imposable à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

La société A calcule ensuite les quotes-parts de résultat des associés pouvant bénéficier des dispositions de l'article 238 du CGI, après déduction de son propre résultat fiscal du résultat net bénéficiaire imposable à taux réduit : $50\,000 - 20\,000 = 30\,000$ €.

Calcul des quotes-parts de résultats de la société X :

$30\,000 \times 40\% = 12\,000$ € correspondant à la quote-part de résultat imposable dans les conditions de droit commun.

$20\,000 \times 40\% = 8\,000$ € correspondant à la quote-part soumise à une imposition séparée au taux réduit.

Calcul des quotes-parts de résultats de Monsieur Y :

$30\,000 \times 50\% = 15\,000$ € correspondant à la quote-part de résultat imposable dans les conditions de droit commun.

$20\,000 \times 50\% = 10\,000\text{ €}$ correspondant à la quote-part soumise à une imposition séparée au taux réduit.

2. En cas de résultat net déficitaire

360

Lorsque le résultat net est déficitaire, il est imputé sur les résultats nets bénéficiaires de cession, de concession ou de sous-concession du même actif, du même bien ou service ou de la même famille de biens ou services réalisés au cours des exercices suivants (CGI, art. 238, II-2).

Les résultats nets bénéficiaires d'imputation s'entendent des résultats nets avant application du rapport d'assujettissement au taux réduit.

En cas de résultat net déficitaire, aucun retraitement du résultat fiscal de l'entreprise imposable dans les conditions de droit commun n'est nécessaire.

Il est précisé par ailleurs que les résultats nets déficitaires sont reportés sans limitation de durée.

En revanche, le solde de résultat net déficitaire afférent à un actif, bien ou service ou famille de biens ou services pour lequel le régime prévu à l'article 238 du CGI a cessé de s'appliquer est définitivement perdu.

3. Exemple récapitulatif

370

Exemple (reprise des données de l'exemple au I-A-2-c § 150 et de l'exemple au I-B-2 § 250) :

L'entreprise A exerce une autre activité que celle consistant à exploiter le brevet X, générant d'autres revenus et dépenses et soumise au taux normal de l'IS.

Elle est toujours bénéficiaire sur la période.

	N	N+1	N+2 (1) option	N+3 (2)	N+4	N+5 (3)	N+6
Résultat net afférent au brevet X (A) Reprise des données de l'exemple § 150				-100	0	240	240
Rapport d'assujettissement au taux réduit (B) Reprise des données de l'exemple § 250				70%	82%	82%	83%
Résultat fiscal de droit commun (C)	50	150	150	200	400	400	500
Résultat net soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés (C - A x B)	50	150	150	200	400	203	301
Résultat net soumis au taux réduit de 10% (A x B)	0	0	0	0	0	197	199

(1) En N+2, l'entreprise ne perçoit pas encore de revenus afférents au brevet X, elle ne calcule donc pas de résultat net.

(2) En N+3, les dépenses de R&D réalisées à compter de l'exercice d'option sont déduites du résultat net calculé pour la première fois. Les dépenses de R&D afférentes au brevet X, y compris celles réalisées antérieurement à l'exercice de l'option, sont prises en compte pour déterminer le rapport annuel d'assujettissement au taux réduit.

(3) En N+5, l'entreprise calcule un résultat net à soumettre au taux réduit d'imposition qu'elle déduit extra-comptablement du résultat fiscal soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

B. Compensation du résultat net éligible au régime de faveur avec le déficit fiscal de droit commun.

380

Le résultat net bénéficiaire après application du rapport d'assujettissement au taux réduit peut aussi, sur décision de gestion de l'entreprise, servir à compenser le déficit fiscal de l'exercice. En interprétant strictement les termes du 4 de l'article 158 du CGI, du a du I de l'article 219 du CGI et de l'article 223 C du CGI, la compensation ne peut être faite qu'avec le déficit fiscal de l'exercice même au cours duquel est apparu le résultat net bénéficiaire, à l'exclusion des déficits, reportables ou non, d'exercices antérieurs. Toutefois il est admis que le résultat net bénéficiaire puisse également être compensé avec les déficits fiscaux qui demeurent reportables sur les bénéfices de cet exercice.

La compensation ainsi prévue est opérée euro pour euro. Elle est facultative pour l'entreprise et peut ne porter que sur une partie seulement du déficit fiscal de cet exercice ou des déficits fiscaux reportables.

390

Exemple :

En K euros	N	N + 1	N + 2
Résultat fiscal abstraction faite de l'option pour l'article 238 du CGI [A]	- 50	200	100
Résultat net imposable au taux réduit de 10% [B]	150	160	240
Résultat fiscal théorique [A-B] (1)	- 200	40	- 140
Compensation du résultat net imposable à taux réduit avec le déficit fiscal de l'exercice [C] (2)	- 150	0	- 140
Résultat net imposable au taux réduit de 10% après compensation avec le déficit de l'exercice [B+C]	0	160	100
Résultat fiscal avant imputation des déficits antérieurs reportables [A-B-C]	- 50	40	0
Déficits antérieurs restant à reporter au titre des exercices précédents [E]	0	50	0
Déficits antérieurs imputés sur le résultat fiscal imposable au taux normal [F] (3)	0	40	0

Déficits antérieurs imputés sur le résultat net imposable au taux réduit [G] (3)	0	10	0
Résultat fiscal de l'exercice soumis au taux normal [A-B-C-F]	- 50	0	0
Résultat net de l'exercice soumis au taux réduit [B+C-G]	0	150	100
Total déficits restant à reporter sur les exercices suivants [E-F-G]	- 50	0	0

(1) En l'absence de décision de compensation avec le déficit fiscal de l'exercice, la société imposerait séparément au taux de 10 % le résultat net figurant en ligne [B], qu'elle déduirait extra-comptablement de son résultat comptable.

(2) La société choisit de compenser tout ou partie de son résultat net imposable au taux réduit avec le déficit fiscal de l'exercice.

(3) La société choisit d'imputer les déficits antérieurs restant à reporter sur le résultat fiscal normal et le résultat imposable au taux réduit.

400

S'agissant des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, lorsque le résultat net bénéficiaire a été utilisé pour compenser des déficits dans les conditions qui viennent d'être indiquées, ces déficits ne peuvent plus être imputés sur le revenu global du ou des exploitants.

Compte tenu du mode de report des déficits, prévu au I de l'[article 156 du CGI \(BOI-BIC-DEF\)](#), les contribuables relevant de l'impôt sur le revenu se retrouvent dans l'impossibilité de compenser le résultat net bénéficiaire d'un exercice avec des déficits fiscaux antérieurs. En effet, ces déficits ont dû être imputés sur le revenu global de l'année au cours duquel ils ont été subis. Mais, si cette imputation a fait apparaître un déficit global qui demeure après imputation éventuelle des revenus de l'année au cours de laquelle le résultat net bénéficiaire a été réalisé, ce résultat net bénéficiaire peut également être imputé euro pour euro sur le déficit global dont il s'agit.

410

Lorsque les dispositions de l'[article 238 du CGI](#) sont appliquées par une société de personnes relevant de l'[article 8 du CGI](#), le résultat net bénéficiaire ne peut servir à compenser que le déficit fiscal de l'exercice constaté par cette société.

420

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, la mesure de plafonnement des déficits imputables prévue au troisième alinéa du I de l'[article 209 du CGI](#) est applicable. Les déficits antérieurs restant à reporter au titre d'exercices précédents peuvent donc être imputés sur le résultat net bénéficiaire imposable au taux réduit dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 50 % de ce résultat net imposable au taux réduit.

Lorsque la société constate au titre d'un même exercice à la fois un bénéfice fiscal et un résultat net bénéficiaire imposable au taux réduit, la franchise de 1 000 000 € ne trouve à s'appliquer qu'une seule fois et selon les modalités choisies par la société.

Exemple : Une société dégage un bénéfice fiscal de 1 360 000 € taxable à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et un résultat net bénéficiaire de 800 000 € taxable au taux réduit. Par ailleurs, cette société dispose d'un stock de déficits ordinaires reportables de 4 000

000 €.

La société compense son déficit avec son résultat net bénéficiaire imposable au taux réduit avec imputation prioritaire de la franchise de 1 000 000 € sur le bénéfice fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Résultat fiscal	1 360 000 €
Imputation des déficits antérieurs	1 180 000 € (1)
Bénéfice fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun	180 000 €
Résultat net bénéficiaire imposable au taux réduit	800 000 €
Imputation des déficits antérieurs	400 000 € (2)
Résultat net bénéficiaire soumis au taux réduit	400 000 €

(1) Le montant du déficit imputable est égal à 1 000 000 € + [(1 360 000 € - 1 000 000 €) x 50 %] = 1 180 000 €.

(2) Le montant du déficit imputable est égal à 800 000 x 50 % car la franchise de 1 000 000 € a été utilisée par imputation sur le résultat taxable au taux normal.