

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-RICI-10-10-20-20-05/12/2018

Date de publication : 05/12/2018

Date de fin de publication : 13/07/2021

BIC - Réductions et crédits d'impôt - Crédit d'impôt recherche - Dépenses de recherche éligibles - Dépenses de personnel

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 2 : Dépenses de recherche éligibles
Sous-section 2 : Dépenses de personnel

Sommaire :

- I. Le personnel de recherche
 - A. Qualification du personnel de recherche
 - 1. Les chercheurs
 - 2. Les techniciens de recherche
 - 3. Autres catégories de personnel de recherche éligible
 - a. Salariés de l'entreprise auteurs d'une invention
 - b. Les dirigeants d'entreprises
 - c. Personnel mis à disposition par une autre entreprise
 - d. Fonctionnaires civils dans le cadre d'une convention de concours scientifique
 - e. Les titulaires d'un contrat "volontariat international en entreprise" (VIE)
 - 4. Exclusion du personnel de soutien
 - B. Conditions d'éligibilité des dépenses de personnel de recherche
 - 1. Les dépenses de personnel doivent être fiscalement déductibles
 - 2. Le personnel doit être affecté à des opérations de recherche
 - 3. Conditions tenant à la première embauche d'un jeune docteur
 - a. Notion de doctorat
 - b. Notion de premier recrutement
 - c. Calcul de la variation d'effectif du personnel de recherche salarié
 - 1° La notion de personnel de recherche salarié
 - 2° Le calcul de la variation de l'effectif du personnel de recherche salarié
- II. Les dépenses de personnel

A. La rémunération principale et ses accessoires

1. Principes applicables

2. Notion de cotisations sociales obligatoires

3. Prise en compte des rémunérations du dirigeant

a. Cas des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

b. Cas des entreprises dont les bénéficiaires sont imposés à l'impôt sur le revenu

B. La participation et l'intéressement aux résultats financiers de l'entreprise

I. Le personnel de recherche

A. Qualification du personnel de recherche

1

Le b du II de l'article 244 quater B du code général des impôts (CGI) dispose que les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de recherche sont incluses dans l'assiette du crédit d'impôt.

1. Les chercheurs

10

Aux termes du 1 de l'article 49 septies G de l'annexe III au CGI, les chercheurs sont des scientifiques ou des ingénieurs travaillant à la conception ou à la création de connaissances, de produits, de procédés, de méthodes ou de systèmes nouveaux. Sont assimilés aux ingénieurs, les salariés qui, sans remplir les conditions de diplôme, ont acquis cette qualification au sein de leur entreprise.

La qualité de scientifique est reconnue aux titulaires d'un diplôme de niveau master au minimum ou d'un diplôme équivalent.

20

Une personne non titulaire d'un diplôme d'ingénieur est considérée comme ayant la qualification d'ingénieur au sens des dispositions de l'article 49 septies G de l'annexe III au CGI, dès lors qu'elle a acquis des compétences au sein de l'entreprise ou antérieurement l'assimilant, par le niveau et la nature de ses activités, aux ingénieurs impliqués dans les travaux de recherche.

Il n'est pas exigé que la qualification d'ingénieur, acquise par expérience professionnelle, ait fait l'objet d'une reconnaissance expresse par l'entreprise.

Ainsi, peut être considérée comme un chercheur au sens des dispositions du b du II de l'article 244 quater B du CGI une personne "assimilée aux ingénieurs", dès lors qu'elle satisfait aux conditions cumulatives suivantes :

- elle est directement et exclusivement affectée aux opérations de recherche ;

- elle a acquis au sein de l'entreprise ou antérieurement des compétences l'assimilant, par le niveau et la nature de ses activités, aux ingénieurs impliqués dans les travaux de recherche.

30

Il est précisé que les dépenses se rapportant à la première embauche d'une personne titulaire d'un doctorat tel que défini à l'[article L. 612-7 du code de l'éducation](#) ou d'un diplôme équivalent sont prises en compte pour le double de leur montant sous réserve du respect de certaines conditions ([I-B-3 § 180 à 260](#)).

2. Les techniciens de recherche

40

Le 2 de l'[article 49 septies G de l'annexe III au CGI](#) dispose que les techniciens de recherche sont des personnes qui travaillent en étroite collaboration avec les chercheurs, pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental.

Ils réalisent notamment les opérations suivantes :

- préparation des substances, des matériaux et des appareils pour la réalisation d'expériences ;
- assistance des chercheurs pendant le déroulement des expériences ou exécution des expériences sous le contrôle des chercheurs ;
- entretien et surveillance du fonctionnement des appareils et des équipements nécessaires à la recherche et au développement expérimental.

50

Quelle que soit leur qualification, les techniciens de recherche exécutent, en étroite collaboration avec le chercheur et sous son contrôle, des tâches nécessaires pour l'exécution des projets de recherche et développement.

La technicité, l'expérience, ou le savoir-faire pratique dont les techniciens font preuve, les rendent indispensables au bon déroulement des travaux de recherche et de développement.

Sont assimilés à des techniciens de recherche les stagiaires qui remplissent les conditions mentionnées au [I-A-2 § 40](#). Dès lors, les gratifications versées en application de l'[article L. 124-6 du code de l'éducation](#) ont le caractère de dépenses de personnel au sens du b du II de l'[article 244 quater B du CGI](#).

Sont également assimilés aux techniciens de recherche, les apprentis ([code du travail \[C. trav.\]](#), [art. L. 6221-1](#)), quel que soit leur cycle de formation.

3. Autres catégories de personnel de recherche éligible

a. Salariés de l'entreprise auteurs d'une invention

60

Les rémunérations supplémentaires et justes prix mentionnés aux 1 et 2 de l'[article L. 611-7 du code de la propriété intellectuelle](#), au profit des salariés auteurs d'une invention résultant d'opérations de recherche telles que définies à l'[article 49 septies F de l'annexe III au CGI](#), sont incluses dans l'assiette du crédit d'impôt recherche.

Les inventions visées sont les suivantes :

- les inventions de mission qui sont celles effectuées par le salarié dans le cadre de son contrat de travail ;
- les inventions hors mission attribuables qui sont réalisées par un salarié de sa propre initiative mais dans le cadre de son poste dans l'entreprise ;
- les inventions hors mission non attribuables qui n'appartiennent pas aux deux précédentes.

b. Les dirigeants d'entreprises

70

Les dirigeants d'entreprise qu'ils soient salariés ou non peuvent être assimilés à des chercheurs ou techniciens de recherche au sens du b du II de l'[article 244 quater B du CGI](#) s'ils participent effectivement et personnellement aux projets de recherche éligibles au CIR et à la condition que leur rémunération soit déductible du résultat fiscal.

Il est renvoyé au [II-A-3 § 330 à 350](#) pour la détermination de la part de rémunération qui peut être prise en compte dans l'assiette du CIR.

c. Personnel mis à disposition par une autre entreprise

80

Il est admis que soient retenues les dépenses afférentes aux personnels de recherche dont l'entreprise n'est pas l'employeur mais qui sont mis à sa disposition par une autre entreprise ou une association (association du travail en temps partagé, groupement d'employeurs) dans les conditions prévues à l'[article L. 8241-1 du code du travail](#) et l'[article L. 8241-2 du code du travail](#) relatives au prêt de main-d'œuvre à but non lucratif.

Toutefois, seules sont prises en compte dans l'assiette du CIR les rémunérations et les charges sociales des personnels de recherche concernés, à l'exclusion des frais indirects (frais de gestion de personnel, d'administration générale) qui ne sont pas visés par le II de l'[article 244 quater B du CGI](#).

d. Fonctionnaires civils dans le cadre d'une convention de concours scientifique

90

En application des dispositions de l'[article L. 531-8 du code de la recherche](#), les fonctionnaires civils des services publics et entreprises publiques définis à l'[article L. 112-2 du code de la recherche](#) (établissements publics d'enseignement supérieur, établissements publics de recherche, entreprises publiques) peuvent être autorisés, pendant une période de temps limitée fixée par voie réglementaire, à apporter leur concours scientifique à une entreprise qui assure, en exécution d'un contrat conclu avec une personne publique ou une entreprise publique, la valorisation des travaux de recherche qu'ils ont réalisés dans l'exercice de leurs fonctions.

100

Le fonctionnaire autorisé à apporter son concours scientifique à une entreprise est rémunéré directement par cette dernière au titre de ce concours mais il n'est pas pour autant salarié de cette entreprise. Le montant des honoraires correspondant est également limité par voie réglementaire.

Le fonctionnaire ne peut donc être considéré comme appartenant au personnel de cette entreprise. Par conséquent, sa rémunération et ses honoraires ne peuvent en principe être assimilés à une dépense de personnel éligible au crédit d'impôt recherche.

110

Sous réserve que la prestation rendue par le fonctionnaire à l'entreprise puisse être considérée comme une opération de recherche scientifique et technique au sens de l'[article 49 septies F de l'annexe III au CGI](#), les sommes que cet agent du service public, intervenant alors à titre privé en tant qu'expert scientifique, facture à l'entreprise peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt au titre des dépenses confiées auprès d'un expert scientifique agréé en application du d bis du II de l'[article 244 quater B du CGI](#). Ces fonctionnaires doivent donc solliciter un agrément auprès des services du ministère de l'enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation pour que l'entreprise privée avec laquelle ils collaborent puisse intégrer le coût de leur prestation de recherche scientifique et technique précitée dans l'assiette de son crédit d'impôt recherche.

Concernant le régime fiscal des sommes versées à ces chercheurs, il est renvoyé au [I-C § 40 du BOI-BNC-CHAMP-10-30-60](#).

120

Cela étant, si le fonctionnaire demande, conformément au 1 bis de l'[article 93 du CGI](#), que son revenu provenant de cette activité soit soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires ([BOI-BNC-CHAMP-10-30-60 au I-C § 50 et suiv.](#)), il est admis que l'entreprise versante puisse inclure les rémunérations ainsi allouées au fonctionnaire chercheur dans ses dépenses de personnel pour le calcul du crédit d'impôt recherche. Ces dépenses sont également retenues pour le calcul forfaitaire des dépenses de fonctionnement en application du c du II de l'[article 244 quater B du CGI](#).

e. Les titulaires d'un contrat "volontariat international en entreprise" (VIE)

130

Les volontaires internationaux mis à disposition d'une entreprise dans le cadre des [articles L. 122-1 et suivants du code du service national](#) qui remplissent les conditions prévues aux [I-A-1 et 2 § 10 à 50](#) peuvent être qualifiés de personnel de recherche. Dès lors, les indemnités (à l'exclusion de tout autre frais) versées en application de l'[article L. 122-12 du code du service national](#), effectivement supportées par l'entreprise (soit qu'elle les verse directement, soit qu'elle les rembourse à l'organisme qui en a assumé le paiement), sont admises dans l'assiette de son crédit d'impôt recherche sous réserve du respect des règles de territorialité développées au [BOI-BIC-RICI-10-10-20](#).

4. Exclusion du personnel de soutien

140

Compte tenu des termes mêmes de la loi, le personnel de soutien est expressément exclu du champ d'application du crédit d'impôt. Il s'agit notamment des personnels affectés au secrétariat, à la dactylographie, au nettoyage des locaux de l'entreprise ou à l'entretien purement matériel des équipements. Ces dépenses sont en effet couvertes par le forfait relatif aux dépenses de fonctionnement.

B. Conditions d'éligibilité des dépenses de personnel de recherche

1. Les dépenses de personnel doivent être fiscalement déductibles

150

Le II de l'[article 244 quater B du CGI](#) dispose que pour pouvoir être incluses dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche, les dépenses doivent être 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. En d'autres termes, les dépenses de personnel de recherche doivent constituer des charges fiscalement déductibles au sens de l'[article 39 du CGI](#).

Remarque : Il est rappelé qu'une entreprise peut inclure dans l'assiette du CIR les dépenses de recherche qui ont été immobilisées ([BOI-BIC-RICI-10-10-20 au § 5](#)).

2. Le personnel doit être affecté à des opérations de recherche

160

Pour l'application du b du II de l'[article 244 quater B du CGI](#), sont seuls pris en compte les chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à des opérations de recherche ou de développement expérimental. Le dernier alinéa de l'[article 49 septies G de l'annexe III au CGI](#) précise par ailleurs les conditions d'application de cette disposition pour les entreprises n'ayant pas de département de recherche.

170

Ces dispositions doivent être appliquées conformément aux principes suivants :

- les salaires des chercheurs et techniciens de recherche et personnel assimilé affectés en permanence à des opérations de recherche sont pris en compte intégralement pour la détermination du crédit d'impôt ;

- les salaires des chercheurs et techniciens de recherche et personnel assimilé affectés à temps partiel ou en cours d'année à des opérations de recherche sont pris en compte au prorata du temps effectivement consacré à ces opérations. Les entreprises doivent pouvoir établir, avec précision et rigueur, le temps réellement et exclusivement passé à la réalisation d'opérations de recherche, toute détermination forfaitaire étant exclue.

Concernant les dirigeants qui répondent à la qualification de personnel de recherche prévue au a du I de l'article 244 quater B du CGI et qui participent personnellement aux travaux de recherche de l'entreprise qu'ils dirigent, leurs rémunérations doivent être déductibles du résultat fiscal et seule la rémunération ayant trait à l'activité de recherche, à l'exclusion de celle qui se rapporte à l'exercice des fonctions de dirigeant, peut être retenue dans l'assiette du crédit d'impôt recherche (sous réserve des précisions apportées au II-A-3 § 330 à 350).

3. Conditions tenant à la première embauche d'un jeune docteur

180

Les dépenses de personnel qui se rapportent à des personnes titulaires d'un doctorat tel que défini à l'article L. 612-7 du code de l'éducation, ou d'un diplôme équivalent, sont prises en compte pour le double de leur montant pendant les vingt-quatre premiers mois suivant leur premier recrutement à condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente.

Pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2014, le bénéfice du régime précité est subordonné au maintien de l'effectif du personnel de recherche salarié de l'entreprise et non plus au maintien de l'effectif salarié global de l'entreprise : dorénavant, l'effectif moyen de référence est donc l'effectif directement et exclusivement affecté aux opérations de recherche (loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 71).

190

Les personnes concernées doivent être affectées exclusivement et directement à des opérations de recherche scientifique et technique. Lorsque les « jeunes docteurs » sont affectés à temps partiel ou en cours d'année à des opérations de recherche, les salaires pris en compte dans le calcul du crédit d'impôt recherche sont proratisés en fonction du temps effectivement consacré à ces opérations. Les entreprises doivent pouvoir établir, avec précision et rigueur, le temps réellement et exclusivement passé à la réalisation d'opérations de recherche, toute détermination forfaitaire étant exclue.

Un dirigeant d'une entreprise qui participe personnellement aux opérations de recherche et développement (R&D) de l'entreprise peut être considéré comme « jeune docteur » dès lors que les conditions mentionnées au I-B-3 § 180 et suivants sont respectées.

a. Notion de doctorat

200

Le doctorat est un titre sanctionnant une expérience de recherche ainsi que la rédaction et la soutenance d'un mémoire ou d'une thèse. Ce diplôme national est l'unique diplôme de niveau Bac+8, plus haut niveau du référentiel européen de Bologne (dit « 3-5-8 » ou « LMD » en France). Ne sont donc pris en compte que les titres et diplômes conférant le grade de docteur ou leur équivalent international (Ph. D, etc.), excluant ainsi les diplômes d'État de docteur (médecine, pharmacie, vétérinaire, dentiste). En effet, l'obtention d'un doctorat d'exercice ou doctorat professionnel, n'est pas liée à un travail de recherche mais à l'aboutissement d'un cycle de formation à un métier (les titulaires de doctorats d'exercice souhaitant poursuivre leur carrière académique doivent préalablement effectuer une thèse de doctorat).

Remarque : Par « diplôme équivalent », il y a lieu d'entendre un diplôme de même niveau que le doctorat obtenu dans un autre pays. Il est admis que la date d'obtention du doctorat corresponde à la date de la soutenance de thèse à l'issue de laquelle le jury a prononcé l'admission du candidat, indépendamment de la date à laquelle le diplôme est formellement délivré par l'école doctorale. La délivrance du diplôme doit néanmoins être justifiée sur demande de l'administration.

b. Notion de premier recrutement

210

La notion de « premier recrutement » s'apprécie non pas au niveau de l'entreprise mais au niveau du jeune docteur.

Ainsi, par « premier recrutement », il convient d'entendre le premier contrat de travail à durée indéterminée (CDI) conclu postérieurement à son doctorat par un jeune docteur pour des fonctions liées à son niveau de diplôme, quel que soit le lieu de recrutement (en France ou à l'étranger).

Le premier CDI conclu postérieurement au doctorat n'est pas considéré comme un premier recrutement ouvrant droit à une prise en compte des salaires et cotisations sociales obligatoires pour le double de leur montant lorsque, entre l'obtention de son doctorat et la conclusion du CDI avec l'entreprise, le docteur a exercé une activité salariée au sein d'un organisme public sous un statut équivalent à un CDI (statut de fonctionnaire dans une université par exemple).

En cas d'absence du jeune docteur pour cause de maladie, de maternité, d'adoption ou d'accident du travail, il est admis que le délai de 24 mois ouvrant droit au doublement d'assiette soit suspendu pendant la durée de cette absence. Le délai court à nouveau à compter de la réintégration du salarié.

Corrélativement, aucune charge afférente au jeune docteur ne doit être prise en compte dans l'assiette du CIR pendant la durée de cette suspension.

220

Par ailleurs, dans le cas où, avant l'obtention de son doctorat, le jeune docteur a déjà conclu un CDI dans l'entreprise, le premier recrutement est réputé avoir lieu, en l'absence de conclusion d'un nouveau CDI :

- à la date à laquelle a été signé un avenant au CDI initial reconnaissant la qualité de jeune docteur suite à l'obtention du doctorat ;

- ou à la date prévue dans une clause du CDI initial qui détermine la reconnaissance de la qualité de jeune docteur suite à l'obtention du doctorat, sans que cette date puisse être antérieure à l'obtention effective du doctorat.

230

Il est admis que lorsqu'un premier CDI prend fin au cours de la période d'essai prévue à l'article L. 1221-19 du code du travail, il ne soit pas compté comme un premier recrutement pour l'application du b du II de l'article 244 quater B du CGI. Cette tolérance n'est admise qu'une fois.

Dans cette hypothèse, les dépenses de personnel engagées par l'entreprise signataire du premier CDI lors de la période d'essai restent comprises dans l'assiette du crédit d'impôt pour le double de leur montant, conformément au b du II de l'article 244 quater B du CGI.

Exemple : Soit un jeune docteur embauché par une entreprise A le 1^{er} janvier de l'année N. Son contrat de travail est rompu au cours de la période d'essai, le 1^{er} février N. Un second contrat de travail est conclu par le jeune docteur le 1^{er} mars N avec l'entreprise B.

Conséquences en matière de CIR pour les entreprises A et B :

- entreprise A : les dépenses de personnel engagées au titre du mois de janvier de l'année N seront éligibles au doublement d'assiette prévu au b du II de l'article 244 quater B du CGI (ainsi qu'au doublement d'assiette prévu au 3^o du c du II du même article) ;

- entreprise B : les dépenses de personnel engagées à compter du 1^{er} mars N et pendant 24 mois seront éligibles au doublement d'assiette prévu au b du II de l'article 244 quater B du CGI (ainsi qu'au doublement d'assiette des dépenses de fonctionnement prévu au 3^o du c du II du même article).

Si ce second contrat de travail est également rompu pendant la période d'essai, il sera cette fois compté comme un premier recrutement pour l'application du b du II de l'article 244 quater B du CGI.

235

Sur la notion de premier recrutement d'un jeune docteur dans l'hypothèse où, en l'absence de période d'essai prévue par le contrat de travail, le jeune docteur est licencié durant les mois qui auraient pu correspondre à ladite période, se reporter au [BOI-RES-BIC-000017](#).

240

Lorsque survient une modification dans la situation juridique de l'employeur, notamment par succession, vente, fusion, transformation de fonds, mise en société de l'entreprise, tous les contrats de travail en cours au jour de la modification subsistent entre le nouvel employeur et le personnel de l'entreprise. Le nouvel employeur pourra bénéficier des avantages fiscaux liés à la situation de jeune docteur pour la période d'éligibilité au doublement d'assiette restant à courir à la date d'effet du changement de situation juridique.

c. Calcul de la variation d'effectif du personnel de recherche salarié

1° La notion de personnel de recherche salarié

250

Il convient de retenir le personnel de recherche titulaire d'un contrat de travail avec l'entreprise éligible au CIR visé au b du II de l'article 244 quater B du CGI, c'est à dire les chercheurs et techniciens de recherche salariés dont la rémunération et les cotisations sociales obligatoires entrent dans l'assiette du CIR.

Les personnels de recherche qui ne sont pas salariés de l'entreprise (mis à disposition, intérimaires, dirigeant non salarié, stagiaires) ne doivent pas être pris en compte dans le calcul de l'effectif.

2° Le calcul de la variation de l'effectif du personnel de recherche salarié

260

Il convient de comparer l'effectif moyen de l'année de l'embauche à l'effectif moyen de l'année précédente.

1 - Dans un premier temps, il doit être procédé au calcul de l'effectif du personnel de recherche de l'entreprise.

Pour le calcul de l'effectif du personnel de recherche, les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée et employés à temps plein sont comptés pour une unité. Ce sont les personnes occupées en permanence dans l'entreprise, qui y effectuent des journées normales et complètes de travail correspondant à la durée légale ou conventionnelle.

S'agissant des personnels de recherche employés à temps plein mais affectés à temps partiel aux opérations de R&D, il appartient à l'entreprise de déterminer sous sa propre responsabilité la quotité travail retenu pour ce calcul.

Les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée déterminée sont pris en compte dans l'effectif de l'entreprise à proportion de leur temps de présence au cours de l'année.

Les salariés employés à temps partiel sont pris en compte au prorata du rapport entre les horaires inscrits au contrat de travail et la durée légale ou conventionnelle de travail.

Il est précisé qu'il n'est pas tenu compte des absences et que l'embauche, la cessation de fonctions ou tout autre événement qui affecte ces conditions est réputé intervenir le premier jour du mois au cours duquel il se produit.

2 - Dans un second temps, il doit être procédé au calcul du nombre moyen de salariés au titre de chaque mois de l'année civile concernée.

La moyenne annuelle du personnel de recherche salarié correspond au douzième de la somme des effectifs mensuels de l'année civile. Il n'est procédé à aucun arrondi pour le calcul du nombre mensuel de salariés.

Exemple de calcul de variation d'effectif du personnel de recherche salarié :

1 - Calcul du nombre moyen de salariés.

Une société A emploie 15 ingénieurs et 5 techniciens de recherche affectés à un projet de recherche et développement éligible au CIR et employés à temps plein. Le 15/06/N, la société

complète l'équipe de recherche par l'embauche d'un jeune docteur.

Le 20/07/N, elle recrute un ingénieur supplémentaire employé à temps partiel (50 % de la durée légale) et affecté au projet de recherche. Le 28/08/N, elle procède au licenciement d'un des 5 techniciens de recherche.

Le calcul de l'effectif moyen est le suivant :

Calcul de l'effectif moyen

	Effectif du mois précédent	Embauche	Fin de contrat	Effectif du mois
Juin	20	1	0	21
Juillet	21	0,5	0	21,5
Août	21,5	0	1	20,5

2 - Calcul de la moyenne annuelle (mêmes données que l'exemple précédent).

Calcul de la moyenne annuelle

	Effectif du mois	Nombre de mois	Total
Janvier à mai	20	5	100 (20 x 5)
Juin	21	1	21 (21 x 1)
Juillet	21,5	1	21,5 (21,5 x 1)
Août à décembre	20,5	5	102,5 (20,5 x 5)
Total			245
Moyenne			20,41 (245 / 12)

La moyenne de l'effectif est de 20,41 salariés. Il conviendra de comparer cette moyenne à celle de l'année précédente pour savoir si l'embauche du jeune docteur ouvre droit au doublement d'assiette.

II. Les dépenses de personnel

A. La rémunération principale et ses accessoires

1. Principes applicables

270

Le b de l'article 49 septies I de l'annexe III au CGI précise que les dépenses de personnel, afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche retenues pour déterminer le crédit d'impôt comprennent les rémunérations et leurs accessoires, ainsi que les charges sociales dans la mesure où celles-ci correspondent à des cotisations obligatoires.

280

Sont donc pris en compte :

- les salaires proprement dits ;
- les indemnités de congés payés ;
- les avantages en nature ;
- les primes ;
- les rémunérations supplémentaires et justes prix mentionnés aux 1 et 2 de [l'article L. 611-7 du code de la propriété intellectuelle](#), au profit des salariés auteurs d'une invention résultant d'une opération de recherche ;
- et les cotisations sociales obligatoires.

(290)

300

En conséquence, dès lors que le personnel de recherche est directement et exclusivement affecté aux opérations de recherche, les rémunérations afférentes à ce personnel sont intégralement prises en compte pour la détermination du CIR, y compris le montant total des indemnités de congés payés versé à ce personnel, sous réserve du respect des autres conditions d'éligibilité prévues à [l'article 244 quater B du CGI](#).

Lorsque le personnel de recherche est affecté à temps partiel aux opérations de recherche, les rémunérations y compris les indemnités de congés payés, versées à ce personnel sont prises en compte pour la détermination du CIR au prorata du temps effectivement consacré à ces opérations (temps réellement et exclusivement passé à la réalisation d'opérations de recherche), toute détermination forfaitaire étant exclue.

Ce prorata d'affectation permettant de déterminer la part de rémunération des personnels non affectés exclusivement à des opérations de recherche prise en compte dans la base de calcul du CIR, est donc calculé en rapprochant le nombre d'heures (ou jours) consacrés à la recherche par rapport au total d'heures travaillées. Ce prorata est ensuite appliqué à la totalité du salaire des personnels concernés dès lors qu'il constitue la contrepartie des heures travaillées y compris des congés payés.

Exemple : Soit une entreprise employant un salarié affecté pour 50 % de son temps de travail à des opérations de recherche et 50 % de son temps de travail à des opérations de production. Le salarié travaille 35 heures par semaine pendant 47 semaines de travail et bénéficie de 5 semaines de congés payés.

Sa rémunération brute annuelle est de 120 000 € (cotisations sociales obligatoires comprises).

Le montant de la dépense de personnel à prendre en compte pour le calcul du CIR sera égal à 60 000 € dès lors que le temps de travail consacré aux opérations de recherche est de 50 % et qu'il convient d'appliquer ce pourcentage à la rémunération brute annuelle de 120 000 € comprenant les indemnités de congés payés.

2. Notion de cotisations sociales obligatoires

310

Par cotisations sociales obligatoires, il faut entendre les cotisations patronales légales ou conventionnelles à caractère obligatoire versées par l'entreprise, assises sur des éléments de rémunération éligibles au crédit d'impôt recherche (CIR) et ouvrant directement droit, au profit des personnels concernés ou leurs ayant-droits, à des prestations et avantages.

Il s'agit :

1 - des cotisations sociales de base dues au titre des assurances sociales :

- les cotisations dues au titre des assurances maladie, maternité, invalidité et décès ([CSS, art. L. 241-2](#)),
- les cotisations dues au titre de l'assurance vieillesse et de l'assurance veuvage ([CSS, art. L. 241-3](#)),
- les cotisations dues au titre des accidents de travail et des maladies professionnelles ([CSS, art. L. 241-5](#)),
- les cotisations dues au titre des allocations familiales ([CSS, art. L. 241-6](#)) ;

2 - des cotisations dues au titre du régime d'assurance chômage :

- les cotisations dues au titre de l'assurance chômage ([C. trav., art. L. 5422-13](#)),
- les cotisations dues au titre de l'association pour la gestion du régime d'assurance des créances des salariés [AGS] ([C. trav., art. L. 3253-6](#)) ;

3 - des 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 :

- les cotisations dues au titre de l'assurance vieillesse complémentaire en faveur des salariés non cadres (régime Arrco institué par l'[accord national interprofessionnel de retraite complémentaire du 8 décembre 1961 et délibération prise pour son application](#), mis à jour au 1^{er} janvier 2018, en faveur des salariés non cadres), parmi lesquelles sont incluses les cotisations dues au titre de la garantie minimale de points (GMP),

- les cotisations dues au titre de l'assurance vieillesse complémentaire pour les cadres (régime Agirc institué par la [convention collective nationale de retraite et de prévoyance des cadres du 14 mars 1947 et délibérations prises pour son application](#), mis à jour au 1^{er} janvier 2018, en faveur des cadres), parmi lesquelles sont incluses les cotisations dues au titre de la garantie minimale de points (GMP),
- les cotisations dues à l'association pour la gestion du fonds de financement (AGFF) ;

4 - des contributions versées par l'employeur au titre des régimes de prévoyance complémentaire :

sont ainsi visés les versements au titre des garanties collectives dont bénéficient les salariés en complément de celles qui résultent de l'organisation de la sécurité sociale, déterminées dans les conditions prévues à l'[article L. 911-1 du CSS](#) et à l'[article L. 911-7 du CSS](#) (conventions ou accords collectifs, projet d'accord proposé par le chef d'entreprise soumis à ratification à la majorité des intéressés, décision unilatérale du chef d'entreprise constatée dans un écrit remis par celui-ci à chaque intéressé).

320

Sont au contraire exclus les versements suivants 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, soit :

- les cotisations et contributions correspondant à des impositions de toute nature telles que la contribution solidarité autonomie et la contribution exceptionnelle associée visées à l'[article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles](#), les taxes assises sur les salaires (taxe d'apprentissage, participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction, la contribution au développement de l'apprentissage et la contribution supplémentaire à l'apprentissage), la contribution patronale visée à l'[article L. 137-13 du CSS](#), le forfait social prévu à l'[article L. 137-15 du CSS](#), la cotisation au fonds national d'aide au logement en application de l'[article L. 834-1 du CSS](#), le versement transport prévu à l'[article L. 2531-2 du code général des collectivités locales](#) ;
- les versements suivants : les subventions versées pour le fonctionnement du comité d'entreprise, les contributions au financement des organisations professionnelles et des organisations syndicales, la contribution versée à l'association pour l'emploi des cadres (APEC) prévue par la convention APEC du 18 novembre 1966, les contributions versées à la médecine du travail ([C. trav., art. L. 4622-6](#)), la contribution exceptionnelle temporaire (CET) versée à l'AGIRC et visée à l'article 2 de l'annexe III à la [convention collective nationale de retraite et de prévoyance des cadres du 14 mars 1947 et délibération prises pour son application](#), la contribution AGEFIPH ([C. trav., art. L. 5212-9](#)), la contribution sur les avantages de préretraite prévue à l'[article L. 137-10 du CSS](#).

Les autres dépenses de personnel prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt dans le cadre des dépenses de fonctionnement sont également exclues ([BOI-BIC-RICI-10-10-20-25](#)).

3. Prise en compte des rémunérations du dirigeant

a. Cas des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

330

Il est admis que les dépenses de personnel concernant des dirigeants salariés (président du conseil d'administration d'une SA par exemple) ou non (notamment gérant majoritaire de SARL) exposées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent être incluses dans l'assiette du CIR. Bien entendu, pour être prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt recherche, les rémunérations des dirigeants doivent répondre aux mêmes conditions que celles posées pour être déductibles du résultat fiscal et seule la rémunération ayant trait à l'activité de recherche à l'exclusion de celle qui se rapporte à l'exercice des fonctions de dirigeant peut être retenue dans l'assiette du crédit d'impôt recherche.

Exemple : Soit une SARL A soumise à l'IS ayant réalisé les dépenses de recherche suivantes au titre de l'exercice N :

- montant des dotations aux amortissements : 10 000 € ;
- montant des dépenses de personnel engagées (rémunérations et charges sociales) :
 - rémunération allouée au gérant majoritaire prévue dans les procès-verbaux d'assemblée générale de l'entreprise à concurrence des travaux de recherche auxquels il participe personnellement et charges sociales correspondantes : 60 000 €,
 - salaires et charges sociales des autres chercheurs : 300 000 €,
 - total : 360 000 € ;
- dépenses de fonctionnement : $10\,000 \times 75\% + 360\,000 \times 50\% = 187\,500$ € ;
- autres dépenses de recherche engagées : 470 000 € ;
- assiette du CIR : $10\,000 + 360\,000 + 187\,500 + 470\,000 = 1\,027\,500$ € ;
- montant du CIR (taux applicable : 30 %) = 308 250 €.

b. Cas des entreprises dont les bénéficiaires sont imposés à l'impôt sur le revenu

340

Les rémunérations des dirigeants d'entreprises individuelles ou des associés de sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, à l'instar des SARL de famille ou des EURL qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés, constituent une modalité particulière de répartition du résultat de l'entreprise et, à ce titre, ne sont pas des charges déductibles du résultat imposable.

La rémunération allouée à ces dirigeants ou associés n'est donc pas prise en compte dans l'assiette du CIR au titre des dépenses de personnel (voir notamment en ce sens, l'arrêt du Conseil d'État (CE, arrêt du 28 mai 2001, n° 221133).

350

Toutefois, pour ne pas pénaliser les petites entreprises dont le dirigeant participe lui-même aux projets de recherche, il est admis de retenir, pour le calcul de la part du forfait des frais de fonctionnement relative aux dépenses de personnel, un forfait représentatif de la participation personnelle des dirigeants d'entreprises individuelles et des associés de sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes aux opérations de recherche de l'entreprise, égal au salaire moyen d'un cadre tel qu'il est établi à partir des données statistiques de l'INSEE et du ministère chargé du travail, dans la limite de la rémunération qu'ils se sont effectivement attribuée. Le salaire moyen annuel à retenir correspond au dernier salaire net annuel moyen des cadres dans le privé et le semi-public, connu à la date de clôture de l'exercice ([BOI-BIC-RICI-10-10-20-25](#) au II-B § 50)

B. La participation et l'intéressement aux résultats financiers de l'entreprise

360

Les sommes portées à la réserve spéciale de participation constituée en application du titre II du livre III de la troisième partie du code du travail ([C. trav., art. L. 3321-1 et suiv.](#)) et déductibles du résultat imposable dans les conditions prévues à l'[article 237 bis A du CGI](#) constituent des dépenses de personnel éligibles au crédit d'impôt au titre de l'exercice au cours duquel elles sont réparties entre les salariés.

370

Les primes d'intéressement versées aux salariés en vertu d'un accord d'intéressement conformément aux [articles L. 3311-1 et suivants du code du travail](#) constituent des dépenses de personnel éligibles à l'assiette du CIR. Elles sont prises en compte au titre de l'année au cours de laquelle elles sont versées.

Rescrit(s) publié(s) du 05/12/2018 au 13/07/2021 et lié(s) à ce BOI

Date de publication	Titre du rescrit
24/03/2021	RES - Bénéficiaires industriels et commerciaux - Réductions d'impôt et crédits d'impôt - Prise en compte des cotisations sociales obligatoires dans l'assiette du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art