RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-RICI-10-10-30-20-20210713
Date de publication : 13/07/2021

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. Déduction des subventions publiques et des dépenses exposées au titre des prestations de conseil
A. Subventions publiques
B. Dépenses exposées au titre de prestations de conseil pour l'obtention du CIR
II. Modalités de prise en compte des dépenses de recherche pour les organismes qui réalisent des opérations de recherche pour le compte de tiers
III. 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

Actualité liée : 13/07/2021 : BIC - Aménagements du crédit d'impôt recherche et du crédit d'impôt innovation (loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 130 et 132 ; loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, art. 135) et précisions sur le crédit d'impôt recherche apportées par la jurisprudence

I. Déduction des subventions publiques et des dépenses exposées au titre des prestations de conseil

(1)

A. Subventions publiques

10

Aux termes du III de l'article 244 quater B du code général des impôts (CGI) les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt recherche (CIR) sont déduites des bases de calcul de ce crédit d'impôt qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables.

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 CIR.

Les subventions publiques, remboursables ou non, sont 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.

Exemple :

Une entreprise reçoit une subvention de 70 000 € 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 € en N+1, 60 000 € en N+2 et 45 000 € en N+3.

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

- en N+1, l'assiette du CIR de l'entreprise est nulle : 50 000 - 50 000 (subvention) = 0 ;

- en N+2, l'assiette du CIR de l'entreprise est égale à : 60 000 - [70 000 - 50 000 (déjà déduits)] = 60 000 - 20 000 = 40 000 ;

- en N+3, l'assiette du CIR de l'entreprise est égale à : 45 000.

20

Lorsque les subventions sont remboursables, le montant remboursé constitue corrélativement 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.

25

Les prêts à taux zéro innovation (PTZI) distribués par Bpifrance, de par leurs caractéristiques, sont assimilés à un financement public de projets de recherche. Ces PTZI sont donc pris en compte dans la base de calcul du CIR selon les mêmes modalités que celles applicables aux subventions remboursables.

(30)

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.

B. Dépenses exposées au titre de prestations de conseil pour l'obtention du CIR

Remarque : Les commentaires du présent I-B § 36 et 36-5 du BOI-BIC-RICI-10-10-30-20 sont issus du IV § 340 et § 350 du BOI-BIC-RICI-10-10-20-30-20170405

36

En application du III de l'article 244 quater B du CGI, les entreprises doivent déduire de l'assiette du CIR le montant des dépenses exposées auprès de tiers au titre de prestations de conseil pour l'octroi du bénéfice du crédit d'impôt, totalement ou partiellement selon les cas.

Le montant des dépenses à déduire de l'assiette de calcul du crédit d'impôt est déterminé en faisant la somme des deux montants suivants :

- montant total des rémunérations allouées en contrepartie de ces prestations fixé proportionnellement au montant du crédit impôt obtenu par l'entreprise ;

- montant des dépenses exposées autres que les rémunérations proportionnelles mentionnées ci-avant qui excède le plus élevé des deux montants suivants :

- 15 000 euros hors taxes ;

- ou 5 % du total hors taxes des dépenses éligibles minoré des subventions publiques reçues en application du III de l'article 244 quater B du CGI.

Ce dispositif s'applique à l'ensemble des prestations de conseil relatives au CIR, quelle que soit la qualité du prestataire : conseils spécialisés en recherche ou innovation, avocats ou experts-comptables, etc.

Remarque : Le montant des prestations de conseil doit être porté en déduction de l'assiette du CIR de l'année au titre de laquelle ces prestations sont déduites du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions du droit commun.

En pratique, le montant des rémunérations fixées proportionnellement est déduit au titre de l'année N+1, l'obtention du crédit d'impôt en N+1 déclenchant la facturation du conseil. Bien entendu, si le montant des dépenses est déterminé à la fin de l'année N et donc déduit du résultat relatif à cette même année, le montant des honoraires vient en diminution de l'assiette du crédit d'impôt calculé au titre de l'année N.

36-5

Exemple : Au cours de l'année civile N, une PME passible de l'impôt sur les sociétés expose des dépenses éligibles dans le cadre d'un nouveau programme de recherche pour un montant de 400 000 € après déduction des subventions publiques reçues. Le montant du CIR potentiel s'élève à 120 000 € calculé au taux de 30%.

Au cours de l'année civile N+1, elle a engagé 600 000 € de dépenses éligibles et n'a pas perçu de subventions publiques, soit un CIR potentiel de 180 000 € calculé au taux de 30 %.

a) Première hypothèse : rémunération fixée proportionnellement.

La PME a eu recours en N et N+1 aux services d'un cabinet de conseil en innovation pour déterminer si ce nouveau programme était éligible au crédit d'impôt. À la suite de l'examen de son dossier, le cabinet a confirmé l'éligibilité de ses travaux de recherche et établi à ce titre une

déclaration de CIR pour l'année N d'un montant de 120 000 € que la société a déposé en N+1 avec le relevé de solde de l'IS. Elle a demandé le remboursement immédiat de la créance de CIR correspondante non imputée sur l'IS dû auprès des services fiscaux et l'a obtenu. Le cabinet lui a facturé à ce titre courant N+1 un montant d'honoraires de 30 000 € hors taxes qui était conditionné à l'obtention du CIR au titre de l'année N et fixé à 25 % du CIR obtenu.

Les honoraires fixés proportionnellement au CIR devront donc être déduits de l'assiette du CIR calculé au titre de l'année N+1 :

- assiette du CIR avant déduction du montant des honoraires : 600 000 € ;

- assiette du CIR après déduction des honoraires : 600 000 € - 30 000 € = 570 000 € ;

- montant du CIR au titre de l'année N+1 : 171 000 € (570 000 € x 30 %).

Si l'entreprise est en mesure de déterminer le montant des honoraires du cabinet de conseil en innovation au titre de l'année N pour l'obtention du CIR calculé au titre de l'année N, elle déduira ce montant de l'assiette du CIR au titre de cette même année.

b) Deuxième hypothèse : rémunération autre que proportionnelle.

La PME a eu recours en N aux services d'une société d'avocats qui a présenté une demande de rescrit auprès de l'administration fiscale concernant l'éligibilité de certaines dépenses exposées pour la réalisation du programme de recherche. Une facture lui a été adressée à ce titre en fin d'année N pour un montant de 30 000 € hors taxes fixé en fonction du temps de travail nécessité par le traitement du dossier.

Montant à déduire de l'assiette des dépenses de recherche éligibles au CIR calculé au titre de l'année N :
- 400 000 € x 5 % = 20 000 € (ce montant est le plus élevé, car supérieur à 15 000 € HT) ;
- montant à déduire : 30 000 € - 20 000 € = 10 000 € ;
- assiette du CIR : 400 000 € - 10 000 € = 390 000 € ;
- montant du CIR calculé au titre de l'année N : 117 000 € (390 000 € x 30 %).

c) Troisième hypothèse : rémunération mixte.

Des prestations de conseil ont été facturées en N à l'entreprise par une société de conseil en recherche et en innovation selon les modalités suivantes :

- une rémunération proportionnelle conditionnée à l'obtention du CIR de l'année N-1 pour un montant de 50 000 € hors taxes au titre de son précédent programme de recherche ;

- et un forfait de 18 000 € hors taxes pour une prestation complémentaire liée au CIR de l'année N.

Les honoraires fixés proportionnellement au CIR devront être déduits comme suit de l'assiette de calcul du crédit d'impôt : 400 000 € - 50 000 € = 350 000 €.

Les honoraires dont le montant est forfaitaire (18 000 €) n'ont, en revanche, pas à être déduits de l'assiette de calcul du crédit d'impôt, puisque leur montant est inférieur à 20 000 € (400 000 € x 5 % = 20 000 €, ce montant est le plus élevé car supérieur à 15 000 € HT).

CIR calculé au titre de l'année N : 350 000 x 30 % = 105 000 €.

II. Modalités de prise en compte des dépenses de recherche pour les organismes qui réalisent des opérations de recherche pour le compte de tiers

Remarque : Les commentaires du II § 37 à 39 du BOI-BIC-RICI-10-10-30-20 sont issus des § 220 à 260 BOI-BIC-RICI-10-10-20-30-20170405

37

En application du III de l'article 244 quater B du CGI, les organismes de recherche ou experts doivent, quel que soit le statut - public ou privé - du donneur d'ordre, déduire de la base de calcul de leur propre crédit d'impôt les sommes reçues en contrepartie de la réalisation des opérations de recherche leur ayant été confiées. Cette disposition a pour objectif d'éviter que les mêmes dépenses ouvrent droit deux fois au même crédit d'impôt.

Dans sa décision « Takima », le Conseil d'État (CE, 8ème et 3ème chambres réunies, décision du 9 septembre 2020, n° 440523, ECLI : FR:CECHR:2020:440523.20200909) interprète cette disposition comme l'obligation pour les organismes de recherche d'exclure de la base de calcul de leur propre CIR les dépenses éligibles exposées pour la réalisation des opérations de recherche effectuées pour le compte de tiers, et non l'intégralité des sommes reçues.

Exemple : En année N, l'entreprise A confie à un organisme agréé B la réalisation d'une opération de recherche. B facture à A un montant de 100 000 €.

B expose en N un montant total de 140 000 € de dépenses éligibles au CIR, réparties comme suit :

- 80 000 € afférentes aux travaux effectués pour le compte de A ;

- 60 000 € afférentes à un projet de R&D mené pour son propre compte.

B déclarera dans la base de calcul de son CIR au titre de l'année N un montant de 60 000 € de dépenses (= 140 000 - 80 000).

A déclarera dans la base de calcul de son CIR un montant de 100 000 €.

37-5

Si l'organisme qui a confié les travaux de recherche à l'organisme de recherche ne peut pas bénéficier du CIR parce qu'il ne satisfait pas à l'ensemble des conditions prévues à l'article 244 quater B du CGI (en particulier s'il s'agit d'un organisme public de recherche non lucratif ou d'une entreprise étrangère), le prestataire peut alors inclure dans la base de calcul de son propre CIR les dépenses de recherche afférentes à ces travaux qui remplissent les conditions d'éligibilité au crédit d'impôt.

Cette dérogation ne s'applique pas toutefois dans la situation particulière d'une sous-traitance en cascade lorsque l'entreprise donneuse d'ordre initiale du projet de recherche peut bénéficier du CIR.

Exemple : En année N, l'entreprise A éligible au CIR confie à un organisme de recherche public B la réalisation d'une opération de recherche. B facture à A un montant de 100 000 €.

B confie à un organisme privé agréé C la réalisation d'une partie des travaux de recherche liés à ce projet. B ne remplit pas les conditions pour bénéficier du CIR.

C expose en N un montant total de 140 000 € de dépenses éligibles au CIR, réparties comme suit :

- 50 000 € afférentes aux travaux effectués pour le compte de B

- 90 000 € afférentes à un projet de R&D mené pour son propre compte.

C déclarera dans la base de calcul de son CIR au titre de l'année N un montant de 90 000 € de dépenses (= 140 000 – 50 000).

A déclarera dans la base de calcul de son CIR un montant de 100 000 €.

38

Le fait que cette entreprise renonce volontairement au bénéfice du CIR au titre de l'année considérée (soit pour la seule fraction des dépenses de recherche qu'elle a externalisées, soit pour l'ensemble des dépenses de recherche qu'elle a exposées, y compris en interne) n'est pas de nature à permettre à l'organisme de prendre les sommes correspondantes en compte pour le calcul de son propre crédit d'impôt.

38-5

Par ailleurs, un organisme non agréé au sens du d bis du II de l'article 244 quater B du CGI peut inclure dans la base de calcul de son propre CIR les dépenses exposées dans le cadre d'opérations de recherche réalisées pour le compte d'entreprises tierces, y compris dans l'hypothèse où ces dernières les refacturent à d'autres entreprises.

En effet, une entreprise qui confie la réalisation d'opérations de recherche à un organisme non agréé ne peut pas prendre en compte dans la base de calcul de son CIR les dépenses exposées à ce titre.

39

Enfin, l'organisme prestataire peut demander au ministère chargé de la recherche à ne plus bénéficier de l'agrément CIR. Dans le cas où le prestataire n'est plus agréé, il y a lieu de distinguer deux cas de figure, selon la date à laquelle les travaux de recherche lui ont été confiés :

- l'entreprise donneuse d'ordre ayant confié les travaux de recherche peut prendre en compte dans l'assiette de son CIR toutes les dépenses éligibles au contrat de sous-traitance signé au moment où l'organisme prestataire bénéficiait de l'agrément CIR, y compris si les factures sont émises postérieurement au retrait de l'agrément ;

- l'organisme prestataire dont l'agrément est retiré pourra prendre en compte dans l'assiette de son propre CIR les dépenses de recherche correspondant aux travaux lui ayant été confiés dans le cadre d'un contrat de sous-traitance conclu après la date de retrait de l'agrément. Corrélativement, le donneur d'ordre ne pourra plus, dans cette situation, retenir ces dépenses externalisées dans son propre CIR.

III. 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 CIR (pour la fraction correspondant à des dépenses de nouvelles collections, III § 370 à 390 du BOI-BIC-RICI-10-10-40) sont calculés au niveau de chaque société membre du groupe.

50

En effet, conformément aux 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 M€ de dépenses ;

- F1 a engagé 100 M€ de dépenses ;

- F2 a engagé 120 M€ de dépenses.

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

		M	F1	F2	GROUPE
Dépenses exposées en millions d'euros		150	100	120	370
CIR en millions d'euros	**Taux de 30 %**	30	30	30	90
	Taux de 5 %	2,5	0	1	3,5
	Total	32,5	30	31	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 CIR 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 1er 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 CIR 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 1er 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 1er 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 CIR 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 M€ de dépenses au cours de l'année N dont 50 M€ exposés au titre des activités de recherche exercées dans le laboratoire A2 jusqu'au 30 juin N.

La société B a exposé 100 M€ de dépenses dont 40 M€ au titre du laboratoire A2 à compter du 1er juillet N.

Par hypothèse, les sociétés A et B bénéficiaient déjà du CIR 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 M€ et la société B de 30 M€.

Exemple de calcul en cas d'opérations de restructuration

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

(80 à 90)

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 CIR.

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 1 du II bis de l'article 244 quater B du CGI, les dispositions relatives au plafonnement du crédit d'impôt afférent aux dépenses d'élaboration de nouvelles collections mentionnées au III § 370 à 390 du BOI-BIC-RICI-10-10-40 s'appliquent tant au niveau de la société de personnes qu'au niveau de chacun des associés.

Rescrit(s) publié(s) du 13/07/2021 au 19/05/2025 et lié(s) à ce BOI

Date de publication	Titre du rescrit
23/10/2024	RES - Bénéfices industriels et commerciaux - Réductions et crédits d'impôt - Modalités de traitement des aides à l'embauche versées par les personnes morales de droit public pour la détermination du crédit d'impôt recherche

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 27/05/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4680-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-RICI-10-10-30-20-20210713