



**COMMUNICATION A LA COMMISSION DES FINANCES DE
L'ASSEMBLEE NATIONALE**

ARTICLE 58-2° DE LA LOI ORGANIQUE RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES DU 1^{er} AOÛT 2001

L'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche

Juillet 2013

SOMMAIRE

AVERTISSEMENT	7
RÉSUMÉ	9
RECOMMANDATIONS.....	13
INTRODUCTION	15
CHAPITRE I - UNE RÉFORME MAJEURE AUX CONSÉQUENCES MAL ANTICIPÉES	17
I - Un dispositif ancien profondément réformé par la loi de finances pour 2008.....	17
A - Une évolution continue.....	17
B - Une réforme majeure en 2008	19
II - Une réforme adoptée sur la base de chiffrages sous-estimés et sans instrument de suivi	20
A - Des rapports ne concluant pas à la nécessité d'une réforme...20	
B - Une annonce plus ambitieuse que les préconisations des administrations centrales concernées	21
C - Des chiffrages sous-estimés	21
III - Une mobilisation utile dans le cadre du plan de relance en 2008 et 2009	24
IV - De nouvelles évolutions depuis 2008	26
A - Une succession de rapports	26
B - Une sous-estimation récurrente du coût du CIR dans les lois de finances entre 2008 et 2012.....	28
C - Des adaptations et évolutions en 2011 et 2012	29

CHAPITRE II - UN INSTRUMENT AVANTAGEUX, D'UN COUT ÉLEVÉ POUR LES FINANCES PUBLIQUES..... 37

I - Un mécanisme avantageux au regard des pratiques de nos partenaires.....	37
A - Un dispositif utilisé dans de nombreux pays	37
B - Des comparaisons internationales placent la France en tête de l'OCDE pour l'avantage fiscal accordé à la R&D	43
II - Un coût en très forte hausse, encore appelé à croître	45
A - Des rythmes différents d'évolution de la créance et de la dépense fiscales	45
B - Une estimation de la dépense fiscale aux bases fragiles	46
C - Un risque pour les finances publiques à horizon 2014 et au-delà	51

CHAPITRE III - LA DIFFICILE MESURE DE L'EFFICACITÉ DU CIR 57

I - Un nombre croissant de bénéficiaires	58
A - Un doublement du nombre de bénéficiaires entre 2007 et 2011	59
B - Des dépenses déclarées moins dynamiques.....	61
C - L'impact de la réforme sur le niveau de la créance par taille d'entreprises	67
II - Des effets encore incertains sur la dépense de R&D des entreprises	68
A - Des travaux économétriques peu conclusifs, faute de données disponibles et d'un recul suffisant	68
B - Une évolution de la dépense de R&D des entreprises non proportionnelle à l'avantage fiscal accordé	78
C - Des indicateurs de performance à revoir.....	82
III - Une interrogation sur l'efficacité en matière d'attractivité	84
A - La baisse du coût du chercheur	84
B - L'augmentation de la R&D des entreprises étrangères en France : un phénomène difficile à interpréter	85
C - Les projets d'implantations étrangères de centres de R&D	87
D - L'attractivité de la France pour la R&D, au-delà du CIR	88

IV - Le CIR et la fiscalité des entreprises	89
A - La fiscalité de la propriété intellectuelle et l'optimisation fiscale internationale.....	90
B - Un instrument d'allègement sélectif de l'impôt sur les sociétés	94

CHAPITRE IV - UNE GESTION LOURDE, DES RISQUES DE FRAUDE.....105

I - La gestion de leur déclaration par les entreprises.....	105
A - La fiscalité de groupe et l'optimisation fiscale.....	106
B - Les autres aspects de la gestion du CIR par les entreprises....	107
C - La montée en puissance des dispositifs de sécurisation.....	112
II - La gestion du CIR par les services fiscaux	117
A - Des vérifications légères lors de l'imputation sur l'impôt sur les sociétés.....	118
B - Une procédure lourde en cas de remboursement.....	119
III - Le contrôle fiscal	124
A - Des zones de risques propres au CIR	124
B - Une procédure de contrôle spécifique	134
C - Une programmation toujours déficiente pour des redressements en très nette augmentation	136

CHAPITRE V - LES PARAMÈTRES D'ÉVOLUTION POSSIBLES DU CIR 143

I - Les types de dépenses éligibles	143
A - Les dépenses actuellement éligibles ne relevant pas de la recherche.....	143
B - La question de l'articulation des assiettes du CIR et du CICE .	148
II - Les modes de calcul de la dépense.....	151
A - Le calcul de la sous-traitance	151
B - Le forfait de dépenses de fonctionnement.....	153
C - Les doubléments d'assiette prévus pour la sous-traitance publique et les jeunes docteurs	156

III - La méthode de calcul et de constatation du crédit d'impôt	
.....	160
A - La problématique de l'intégration fiscale pour les grands groupes.....	160
B - Les mécanismes de remboursement	162
IV - Les taux appliqués.....	165
A - Une simplification bienvenue de la structure des taux applicables en 2012.....	165
B - Simulation de l'effet d'évolutions du taux du crédit d'impôt à moyen terme	166
CONCLUSION GÉNÉRALE	179
ANNEXES.....	183

Avertissement

Par lettre du 13 décembre 2012, annexée au présent rapport, le président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale a demandé à la Cour des comptes de mener une enquête sur l'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR), en application de l'article 58-2° de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001. La demande de l'Assemblée nationale a été précisée lors d'une réunion de travail avec le député Alain Claeys, rapporteur spécial. Dans une lettre du 11 mars 2013 au président de la commission, également annexée au présent rapport, le Premier président a formalisé le champ et les modalités de l'enquête.

L'enquête a été conduite sur pièces et sur place avec le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, le ministère de l'économie et des finances, le ministère du redressement productif, l'agence nationale de la recherche et Oséo. Elle a approfondi les constats et recommandations formulés par la Cour lors d'une instruction menée durant l'année 2012 en vue de la préparation du rapport public thématique sur le financement public de la recherche¹. Les investigations se sont déroulées dans des conditions satisfaisantes, à l'exception de l'accès aux données d'exécution pour la dépense fiscale de 2012, qui n'ont été obtenues que le 5 juillet 2013.

Deux ateliers de travail ont été organisés avec les chercheurs engagés dans des travaux scientifiques de mesure de l'impact du CIR en France, l'un en septembre 2012, l'autre en juin 2013 qui a associé la direction générale pour la recherche et l'innovation, la direction générale du Trésor et la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services.

La Cour a cherché à parangonner ce crédit d'impôt avec les mécanismes d'incitation fiscale existant à l'étranger en s'appuyant sur les travaux de l'OCDE et en organisant des missions au Canada, au Royaume-Uni et en Allemagne, pays ayant des pratiques différenciées en la matière.

Elle a, dans le même temps, rencontré un ensemble de groupements, fédérations et confédérations patronales représentatifs des

¹ Cour des comptes, *Rapport public thématique, Le financement public de la recherche, un enjeu national*. La Documentation française, juin 2013, 283 p., disponible sur www.ccomptes.fr

différentes catégories d'entreprises concernées par le CIR, ainsi que l'ordre des experts comptables ou encore l'agence française des investissements internationaux.

Enfin, des investigations sur la gestion et le contrôle du crédit d'impôt recherche ont été menées sur pièces et sur place aux différents niveaux d'intervention de la direction générale des finances publiques (DGFIP) : administration centrale, directions régionales, directions nationales spécialisées dans les enquêtes fiscales, les vérifications nationales et internationales ou les grandes entreprises.

La Cour a exploité les réponses écrites à un relevé d'observations provisoires de synthèse et procédé aux auditions du directeur général pour la recherche et l'innovation, de la directrice de la législation fiscale, du directeur du budget, de services et directions de la direction générale des finances publiques ainsi que du Medef.

Le présent rapport, qui constitue la synthèse définitive de l'enquête effectuée, a été délibéré le 4 juillet 2013 par la troisième chambre, présidée par M. Lefas, président de chambre, et composée de MM. Frangialli, Andréani, Barbé, Tournier, Mme Moati, MM. Sabbe, Clément, de Nicolay, Senhaji et Bouvard, conseillers maîtres, MM. Blairon et Marland, conseillers maîtres en service extraordinaire, M. Gros, conseiller maître en service extraordinaire, représentant la deuxième chambre, ainsi que, en tant que rapporteurs, M. Glimet, conseiller maître, Mmes Charolles, conseillère référendaire, Costes, rapporteure, et, en tant que contre-rapporteure, Mme Seyvet, conseillère maître.

Il a ensuite été examiné et approuvé le 16 juillet 2013 par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de MM. Migaud, premier président, Bayle, Bertrand, rapporteur général, Mme Froment-Meurice, MM. Durreleman, Levy, Lefas, Briet, et Mme Ratte, présidents de chambre, et M. Johanet, procureur général, entendu en ses avis.

Résumé

Créé en 1983, le crédit d'impôt en faveur de la recherche a connu une réforme majeure dans la loi de finances pour 2008. Depuis cette date, il correspond à 30 % des dépenses de recherche et développement des entreprises jusqu'à 100 M€ de dépenses, 5 % au-delà, le franchissement de ce seuil étant calculé filiale par filiale dans les groupes. Cinq ans après cette réforme, la Cour a analysé, à la demande de la commission des finances de l'Assemblée nationale, l'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt recherche (CIR).

Le nouveau régime a été adopté fin 2007 sur la base de chiffreages sous-estimés, à savoir 2,7 Md€ pour le nouveau régime du CIR. Dès cette date, les estimations produites par les administrations chargées de la recherche et des politiques économiques indiquaient que le coût serait bien plus élevé, de l'ordre de 4 à 5 Md€. Cette sous-estimation a perduré jusqu'à la loi de finances pour 2012 incluse.

Le crédit d'impôt a été utilement mobilisé dans le cadre des plans de relance de 2008 et 2009. Cette mobilisation a également révélé le coût du dispositif, conduisant à en adapter certains paramètres dans la loi de finances pour 2011. En 2013, la loi de finances a introduit une part de crédit d'impôt réservée aux dépenses d'innovation des PME.

Le crédit d'impôt recherche français est aujourd'hui le mécanisme de soutien fiscal à la recherche et développement des entreprises le plus généreux de l'OCDE si l'on rapporte son montant au PIB (0,26 %), loin devant le Canada qui occupe la deuxième place. Le droit à crédit d'impôt constitué par les entreprises au titre du CIR est de 5,17 Md€ en 2011, dernier chiffre connu, et devrait se situer entre 5,5 et 6,2 Md€ en 2014.

Or, du fait des mécanismes qui permettent aux entreprises de reporter durant quatre exercices leur droit à crédit d'impôt et de la mise

en œuvre du plan de relance (2009-2010), le niveau de la dépense fiscale incluse dans la première partie des lois de finances est bien plus faible. En 2013, un ressaut de 1,05 Md€ a été intégré dans le budget de l'État. En 2014, un ajustement d'une ampleur plus importante sera nécessaire : il devra être d'au moins 2 Md€, correspondant à une dépense fiscale d'au moins 5,3 Md€. La dynamique du CIR devrait se poursuivre par la suite pour converger rapidement vers 6 Md€, puis 7 Md€.

Entre 2007 et 2011, le nombre d'entreprises déclarant du CIR a doublé pour atteindre 19 700, soit 0,5 % des entreprises. Les dépenses déclarées ont connu une évolution beaucoup moins marquée, qui s'inscrit dans la ligne de celle constatée durant les années précédentes. Le triplement du crédit d'impôt constitué par les entreprises au titre du CIR est ainsi, pour une très large part, lié au nouveau taux du crédit d'impôt. En 2011, les entreprises de moins de 250 salariés représentent 88 % des déclarants et 35 % du crédit d'impôt. Près de 90 % des déclarations portent sur des dépenses de R&D inférieures à 1 M€.

L'efficacité du CIR au regard de son objectif principal - l'augmentation de la dépense de recherche et développement des entreprises -, est à ce jour difficile à établir. Faute de données avec un recul suffisant, mais aussi d'un accès des chercheurs aux données disponibles, les études existantes ne portent en effet que pour une faible part sur la période postérieure à 2008.

L'évolution qu'a connue la dépense intérieure de recherche et développement des entreprises n'est pas à ce jour en proportion de l'avantage fiscal accordé aux entreprises. Si l'intensité en R&D des entreprises est dynamique, elle est masquée par l'évolution de la structure de production, en particulier la baisse de l'industrie dans la valeur ajoutée. Cette situation appelle la mise en place d'indicateurs d'impact plus fins que ceux actuellement utilisés pour mesurer l'effet du CIR.

L'effet du CIR peut également être examiné au regard de l'attractivité de l'économie française pour les investisseurs étrangers et de la baisse ciblée de l'impôt sur les sociétés qu'il représente pour les secteurs les plus exposés à la concurrence internationale.

En termes d'attractivité, la dépense de R&D provenant de filiales d'entreprises étrangères a augmenté en 2009 et 2010, mais enregistre un fléchissement à partir de 2011. Dans la fiscalité des entreprises, le CIR se combine avec une imposition à taux réduit des cessions et concessions de brevets qui devrait faire l'objet d'un réexamen. D'une manière générale, coexistent en France un taux élevé d'impôt sur les sociétés et d'importantes mesures fiscales qui en réduisent l'assiette et, par voie de conséquence, le rendement des recettes encaissées par l'État. Cette

situation n'est pas conforme à un objectif de neutralité fiscale et diffère de celle qui prévaut en Allemagne, comme l'a montré le rapport public thématique de la Cour sur les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne².

Faute, notamment, d'une dématérialisation de sa déclaration, la gestion du CIR est lourde, tant pour les services fiscaux que pour les entreprises. 17 % d'entre elles font état de déductions de rémunérations de consultants extérieurs pour établir leur déclaration en 2011. Parmi les procédures de sécurisation mises à disposition des entreprises, le rescrit monte en puissance, et ses résultats devraient s'améliorer depuis que les projets de recherche en cours peuvent en bénéficier. L'analyse des déclarations effectuées entre 2007 et 2011 ne fait pas apparaître que les groupes fiscalement intégrés aient à ce stade modifié le périmètre de leurs filiales pour mieux bénéficier du plafond de 100 M€, celui-ci étant de ce point de vue déjà optimal.

En matière de contrôle fiscal, la direction générale des finances publiques n'est pas en mesure de cibler ses interventions sur les entreprises les plus à risque, celles en particulier qui font un usage frauduleux des mécanismes de remboursement anticipé du CIR en place depuis 2009. Face à ce risque, ce n'est que tardivement qu'une vigilance accrue a été exercée. Et le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche ne dispose pas d'un budget suffisant pour que les experts qu'il mandate dans le cadre de ces contrôles puissent intervenir dans des conditions satisfaisantes pour les entreprises.

Comme l'a demandé la commission des finances de l'Assemblée nationale, la Cour a examiné les principaux paramètres d'évolution possibles du CIR, à savoir l'assiette des dépenses éligibles, les modes de calcul de la dépense, la méthode de constatation du crédit d'impôt et les taux appliqués. Sur ce dernier point, elle a simulé, à partir des 19 700 déclarations de 2011, les effets d'évolutions possibles du taux du crédit d'impôt à moyen terme avec une palette de scénarios : réintroduction d'un plafond, baisse uniforme ou plus grande modulation des taux, taux différenciés par taille d'entreprise.

La Cour a également examiné certains ajustements de nature à assurer une meilleure maîtrise du coût du CIR à court terme, sans nuire à son objectif principal et dans une perspective de simplification : suppression de l'assiette des dépenses qui ne relèvent pas de la R&D (hors crédit d'impôt innovation et PME), ajustement du forfait de

² Cour des comptes, *Rapport public thématique : les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*. La Documentation française, Mars 2011, disponible sur www.ccomptes.fr

dépenses de fonctionnement, suppression du doublement d'assiette pour la sous-traitance publique et du forfait de dépenses de fonctionnement de 200 % pour l'embauche de docteurs. Selon les hypothèses retenues, ces différentes mesures conduiraient à une réduction de la dépense fiscale de 400 à 600 M€ par an.

Enfin, afin de garantir que le crédit d'impôt soit bien utilisé pour son objet, la Cour estime que le bénéfice du CIR pourrait être réservé aux groupes dont les conventions d'intégration fiscale prévoient le retour du crédit d'impôt à la filiale qui a effectué les recherches éligibles au CIR.

Sur la base de ces analyses, la Cour formule 17 recommandations. Elle considère en particulier que la dématérialisation de la déclaration de CIR devrait constituer une priorité, eu égard à la simplification que celle-ci représenterait pour les entreprises, à la capacité qu'elle donnerait aux services fiscaux de mieux cibler leurs contrôles et à l'amélioration des prévisions de coût associées au CIR qui en résulterait.

Recommandations

Au titre du suivi de l'évolution du coût du CIR

1. améliorer la qualité des chiffrages prévisionnels associés au CIR ;
2. accélérer la production des données d'exécution relatives au CIR, affiner leur analyse et faire apparaître les incertitudes qui entourent le chiffrage du CIR dans les documents annexés aux lois de finances ;
3. tenir compte de la dynamique prévisible de la dépense fiscale lors de l'élaboration des lois de finances.

Au titre de la mesure de l'impact du CIR

4. renforcer les études d'impact sur le CIR pour disposer de résultats portant sur le régime issu de la réforme de 2008 et assurer à nouveau aux chercheurs l'accès aux données économiques des entreprises ;
5. retenir comme indicateur de performance principal du CIR l'évolution du ratio de dépense intérieure de R&D des entreprises sur PIB et le compléter par des indicateurs par grands secteurs d'activité ;
6. procéder à un réexamen de la mesure fiscale instaurant un taux d'imposition réduit pour les cessions et concessions de brevet ;
7. intégrer le CIR dans les travaux qui s'engagent entre la France et l'Allemagne sur l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés.

Au titre de la gestion et du contrôle du CIR

8. faire d'Oséo uniquement un point d'entrée pour les rescrits ;
9. clarifier les justificatifs mis à disposition des services fiscaux par les entreprises en cas de demande de remboursement anticipé ;
10. publier sur les sites internet des ministères de l'économie et des finances et de l'enseignement supérieur et de la recherche une fiche type commune sur la description des projets de recherche demandée lors d'un contrôle fiscal ;
11. élargir le vivier des experts du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche en prévoyant les budgets adéquats et renforcer le caractère contradictoire de leurs interventions ;
12. cibler la programmation des contrôles fiscaux sur la base d'une analyse de risque et d'une intégration, dans le système d'information

du ministère de l'économie et des finances, du suivi de la créance et de ses rectifications ;

13. *dématérialiser la déclaration de CIR.*

Au titre de la maîtrise du régime du CIR

14. *simplifier l'assiette et la méthode de calcul du CIR : définition des dépenses éligibles correspondant au manuel international de référence, suppression du doublement d'assiette pour la recherche partenariale et du forfait de fonctionnement à 200 % pour l'embauche de docteurs, ajustement enfin du calcul des frais de fonctionnement ;*
15. *publier rapidement une instruction fiscale clarifiant les dépenses d'innovation éligibles et mettre en place un suivi ad hoc du crédit d'impôt innovation ;*
16. *exclure de l'assiette du crédit d'impôt compétitivité et emploi les rémunérations déclarées dans le cadre du CIR, ou inversement ;*
17. *réserver le bénéfice du CIR aux conventions d'intégration fiscale qui prévoient la rétrocession du crédit d'impôt aux filiales ayant généré les dépenses éligibles, ou proposer aux entreprises d'en faire une bonne pratique.*

Introduction

Créé en 1983, le crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR) a été profondément réformé par la loi de finances pour 2008. Il correspond désormais à 30 % des dépenses de recherche des entreprises jusqu'à 100 M€ de dépenses, 5 % au-delà, le franchissement de ce seuil étant apprécié filiale par filiale pour les groupes. Le droit à crédit d'impôt constitué à ce titre par les entreprises a fortement crû pour atteindre 5,17 Md€ en 2011, dernier chiffre connu.

Cette réforme, qui a fait l'objet d'adaptations en 2011 et 2013, visait à stimuler l'activité de recherche et développement des entreprises, élément essentiel pour la croissance potentielle³ de l'économie. Dans le cadre de la stratégie dite de Lisbonne de 2000, qui avait pour but de faire de l'Union européenne « l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde », le sommet européen de Barcelone avait fixé, en 2002, l'objectif de consacrer au moins 3 % du PIB des États membres à la recherche et développement (R&D).

Face à cet objectif, l'effort de R&D était alors de 2,15 % en France. En 2007, il s'était contracté et n'était plus que de 2,08 %. Cette situation était, pour l'essentiel, le fait d'une R&D des entreprises d'un niveau plus faible que la plupart de nos partenaires : 1,31 % en 2007, contre 1,77 % en Allemagne, 1,93 % aux États-Unis, 2,70 % au Japon.

Cinq ans après la mise en œuvre de la réforme de 2008, l'Assemblée nationale a demandé à la Cour d'analyser les conditions d'évolution et de maîtrise du crédit d'impôt recherche.

Pour ce faire, outre les éléments de procédure figurant dans l'avertissement, la Cour s'est dotée d'une capacité d'analyse et de simulation des bénéficiaires et du coût du dispositif. Elle a ainsi retraité les bases des déclarations de CIR pour les années 2007, 2009, 2010 et 2011. Les chiffrages présentés dans le dernier chapitre en réponse à la question de la maîtrise du dispositif ont ainsi été réalisés à partir des 19 700 déclarations effectuées par les entreprises en 2011. Il en va de même des estimations sur la dynamique prévisible de la dépense fiscale, qui sont présentées au chapitre II : celle-ci devrait en effet atteindre au minimum 5,3 Md€ en 2014 et converger rapidement vers 6 Md€, puis 7 Md€.

³ La croissance potentielle du PIB qui est utilisée par le gouvernement dans la présentation des programmes de stabilité à la Commission européenne et au Conseil de l'Union européenne est la croissance maximale que peut atteindre une économie à un moment donné compte tenu des possibilités de variation de ses facteurs de production.

Le rapport est organisé en cinq chapitres qui analysent successivement :

- la réforme du CIR de 2008, notamment ses conditions d'adoption ;
- l'évolution des bénéficiaires et du coût du crédit d'impôt, y compris dans une perspective prospective ;
- l'impact du nouveau régime du CIR au regard de l'objectif de faire progresser la dépense de R&D des entreprises mais aussi de la baisse de l'impôt ciblée sur les secteurs les plus exposés à la concurrence qu'il constitue ;
- les conditions de gestion et de contrôle du crédit d'impôt dans la double perspective des entreprises et des services fiscaux ;
- les paramètres d'évolution possibles du CIR.

Chapitre I

Une réforme majeure aux conséquences mal anticipées

Créé il y a trente ans, le CIR a été modifié à de multiples reprises. Il a connu en 2008 une réforme majeure.

I - Un dispositif ancien profondément réformé par la loi de finances pour 2008

A - Une évolution continue

Le crédit d'impôt recherche permet aux entreprises d'imputer en réduction de leur impôt sur les sociétés une part de leurs dépenses de R&D. L'imputation peut être étalée sur quatre exercices au cas où elle excède l'impôt dû, l'éventuel reliquat étant remboursé par l'État à la fin de la quatrième année.

Ce crédit d'impôt a été créé en 1983, sur un mode très proche de celui instauré deux ans plus tôt aux États-Unis. Il équivalait alors à 25 % de l'accroissement des dépenses de recherche d'une entreprise d'une année sur l'autre et était plafonné à 3 MF (457 347 €). Étaient éligibles les dépenses de personnel de recherche, les amortissements des dépenses immobilisées en vue d'opérations de recherche, des frais de fonctionnement (fixés forfaitairement à 55 % des dépenses de personnel),

auxquels s'ajoutaient les dépenses externalisées en direction d'acteurs publics et les frais de prise et de maintenance de brevets.

De sa création à 2003, le dispositif a été progressivement étendu, tout en conservant la même architecture⁴ :

- en 1985, la loi relative à la recherche et au développement technologique relève le taux du CIR à 50 % et son plafond à 5 MF (762 245,09 €) ;
- en 1988, l'assiette est étendue aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche. Y sont ajoutées en 1990 les dépenses de normalisation ;
- la loi de finances pour 1991 fait porter le calcul du crédit d'impôt sur la différence entre les dépenses de l'exercice et la moyenne des deux années précédentes, relève les frais de fonctionnement à 75 % des dépenses de personnel et rehausse le plafond du crédit d'impôt à 40 MF (6 097 960,69 €) ;
- en 1992, le bénéfice du CIR est ouvert aux entreprises agricoles et les dépenses éligibles sont étendues à la conception de collections d'habillement dans le cadre d'un crédit d'impôt collection rattaché au CIR.

Le nombre d'entreprises concernées par le dispositif baissant depuis 1994, une première réforme de l'architecture du crédit d'impôt est intervenue dans la loi de finances pour 2004 et ses effets ont été renforcés dans la loi de finances pour 2006 : une part de crédit d'impôt calculée sur le volume de la dépense de R&D des entreprises est introduite. Elle correspond à 5 %, puis à 10 % de ces dépenses, la part du crédit d'impôt établie sur l'accroissement de ces dépenses étant réduite à 45 % puis à 40 %. Le plafond du crédit d'impôt est relevé à 8 M€ en 2004, puis à 16 M€ en 2006.

Le régime du CIR est également adapté sur d'autres points. Les frais de défense des brevets et les dépenses relatives à la veille technologique (dans la limite de 60 000 €) deviennent éligibles. La recherche partenariale et l'emploi de jeunes docteurs sont encouragés : à compter de 2004, les dépenses confiées par les entreprises aux organismes publics de recherche sont prises en compte pour le double de leur montant réel ; il en va de même pour les dépenses relatives à l'emploi de jeunes docteurs durant les 12 premiers mois, ces dépenses bénéficiant, en outre, d'un forfait de fonctionnement égal à 200 % de leur

⁴ Excepté entre 1988 à 1990, où un crédit d'impôt en volume a été ouvert en option aux entreprises qui n'avaient pas réalisé de R&D en 1987 : au taux de 30 %, son montant était plafonné à 900 000 FR (197 204 €).

montant. En 2004, conformément aux règles communautaires, la condition de réalisation en France des dépenses de R&D est supprimée, un plafond de 2 M€ pour les dépenses externalisées est instauré. Ce plafond est porté en 2005 à 10 M€ sous réserve qu'il n'existe pas de lien entre le donneur d'ordre et l'entreprise. La loi de finances de l'année suivante supprime le plafond applicable à la prise et à la maintenance des brevets et élargit l'assiette aux certificats d'obtention végétale.

B - Une réforme majeure en 2008

La réforme annoncée à l'été 2007 et mise en œuvre à l'article 69 de la loi de finances pour 2008 modifie profondément l'architecture du CIR. Cette réforme s'inscrit plus généralement dans la volonté de réduire l'imposition des entreprises.

Ainsi, la part calculée sur l'accroissement des dépenses de recherche et développement est supprimée, le crédit d'impôt étant désormais entièrement établi sur le volume de ces dépenses. Son taux est fixé à 30 % des dépenses de recherche et développement des entreprises jusqu'à 100 M€ de dépenses et 5 % au-delà ; ce taux est porté, pour les entreprises nouvelles ou qui n'ont pas bénéficié du CIR depuis 5 ans, à 50 % la première année et 40 % la deuxième ; le plafonnement du crédit d'impôt est supprimé.

À ces modifications majeures, qui transforment l'économie d'ensemble du crédit d'impôt, s'ajoutent des ajustements dans son mode de calcul : les dispositions destinées à encourager la première embauche des docteurs sont étendues aux 24 premiers mois ; les avances remboursables sont désormais déduites de l'assiette du crédit d'impôt et réintégrées l'année de leur remboursement. Des mesures viennent enfin renforcer la sécurité juridique du dispositif pour les entreprises : le délai à l'issue duquel l'absence de réponse de l'administration vaut approbation passe de six à trois mois pour l'accord préalable que les entreprises peuvent demander dans le cadre du rescrit ; le contrôle sur demande est ouvert à toutes les entreprises.

Ces réformes successives ont conduit à multiplier par deux et demi le nombre d'entreprises concernées et par dix l'avantage fiscal accordé au titre du CIR. En moyenne, entre 1991 et 2003, la créance constituée par les entreprises était de 500 M€ pour 7 200 déclarants. À la suite des réformes de 2004 et 2006, le nombre de déclarants s'établit à 9 800 en 2007 et le droit à crédit d'impôt à 1,8 Md€. Avec la refonte du dispositif en 2008, la créance passe à 4,5 Md€ dès 2008 pour 13 400 déclarants. En 2011, 19 700 entreprises déclarent du CIR pour un droit à crédit d'impôt de 5,2 Md€.

II - Une réforme adoptée sur la base de chiffrages sous-estimés et sans instrument de suivi

A - Des rapports ne concluant pas à la nécessité d'une réforme

Au moment où la réforme de 2008 est intervenue, il existait deux rapports de référence sur le CIR qui incitaient plutôt à attendre que les effets du nouveau régime introduit en 2004 et 2006 se matérialisent.

Le rapport du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche sur le CIR, remis au Parlement en décembre 2006⁵, venait à l'appui de la réforme de 2004. Le bilan positif de l'introduction d'une part en volume était assorti du rappel de l'impératif de stabilité du dispositif et de la nécessité d'évaluations et d'études d'impact avant toute réforme. Le rapport concluait ainsi : « Il semble donc qu'une période de stabilité soit souhaitable pour l'ensemble des acteurs concernés par cette mesure. »

Le second rapport émanait de la Cour et constituait un chapitre de son rapport public annuel de février 2007⁶. Après avoir rappelé les enjeux de la dépense fiscale, la Cour mettait en évidence des pratiques contestables, comme le contournement des plafonds par les *holdings* ou la double prise en compte des avances remboursables. Elle soulignait les limites de la méthode de calcul en accroissement, qui conduisait à subventionner des secteurs dynamiques en expansion, mais pénalisait les plus gros secteurs industriels, dont les budgets R&D stagnaient. L'analyse faisait ressortir l'intérêt de la part en volume, qui apportait des réponses aux failles constatées dans le mécanisme du CIR.

La Cour ne recommandait pas de nouvelle réforme du CIR. Elle soulignait la nécessité d'une plus grande stabilité du dispositif, d'une clarification des procédures de contrôle et des dépenses éligibles. Elle mettait en avant le fait qu'une assiette en volume était bien plus coûteuse qu'une assiette en accroissement et invitait les pouvoirs publics à mieux évaluer le CIR.

⁵ En application de l'article 34 de la loi de programme n° 2006-450 pour la recherche

⁶ Cour des comptes, Rapport public annuel 2007, Tome I, Le crédit d'impôt recherche, p. 139 à 157, La Documentation française, disponible sur www.ccomptes.fr

B - Une annonce plus ambitieuse que les préconisations des administrations centrales concernées

Dans sa déclaration de politique générale devant l'Assemblée nationale le 3 juillet 2007, le Premier ministre fait part de son intention d'engager une « simplification radicale du crédit d'impôt recherche ». Le Président de la République annonce le contenu de la réforme le 30 août 2007 : prise en compte de toutes les dépenses de recherche dans les dépenses éligibles, triplement du taux du crédit d'impôt, avec une majoration de 50 % la première année, simplification des procédures.

Le dispositif retenu se situe au-delà des préconisations des principales directions d'administration centrale impliquées dans la réforme du CIR.

Les éléments transmis à la Cour par la direction générale pour la recherche et l'innovation montrent que celle-ci avait défendu, en juin 2007, une augmentation du coût du CIR un peu supérieure à 2 Md€ par an et fondée sur une assiette en volume : taux de 30 % pour les seules PME, de 18 % à 20 % pour les autres entreprises, maintien du plafonnement du CIR à 16 M€ par société, afin que le CIR bénéficie relativement plus aux petites et moyennes entreprises.

La direction générale du Trésor et des politiques économiques avait, quant à elle, proposé d'instaurer un CIR en volume reposant sur trois tranches de taux : 30 % jusqu'à 2 M€ de R&D, puis 15 % jusqu'à 160 M€ et 8 % au-delà. Elle recommandait de calculer le franchissement de ces seuils au niveau des groupes et non de leurs filiales. Elle estimait le coût de ce régime du CIR à 2 040 M€, soit un surcoût de 620 M€ par rapport au régime en vigueur.

Le dispositif proposé dans le projet de loi de finances est beaucoup plus large que celui envisagé par les services de l'État chargés de la recherche et de l'innovation et des politiques économiques, s'agissant en particulier des grandes entreprises.

C - Des chiffrages sous-estimés

La réforme de 2008 a été annoncée alors que la transformation du CIR de 2004, avec l'introduction d'une part en volume, n'était pas encore pleinement à l'œuvre, du fait des mécanismes de liquidation du crédit d'impôt sur quatre exercices. L'évolution de la dépense fiscale reste ainsi limitée en 2007 : elle passe de 470 M€ en 2003 à 1 000 M€, soit une hausse de 113 %, le plein effet des réformes de 2004 et 2006 pour les finances publiques ne devant intervenir qu'en 2010.

Le changement de régime du CIR dans le projet de loi de finances pour 2008 est antérieur à l'obligation de réaliser des études d'impact à l'appui des textes législatifs⁷. Le projet de loi de finances n'en comporte donc pas.

L'exposé des motifs présente la réforme comme le moyen de rendre le crédit d'impôt « plus simple, plus efficace et plus attractif ». Il ne contient aucun chiffrage du coût du nouveau régime. C'est dans le dossier de presse du projet de loi de finances (p. 2) que celui-ci apparaît : « Ces modifications, qui feront du crédit d'impôt recherche l'un des dispositifs les plus incitatifs parmi ceux proposés par les pays membres de l'OCDE, conduisent à un effort supplémentaire de 800 M€ en 2009 et de 1,3 Md€ en régime de croisière, portant la dépense totale à 2,7 Md€ en régime de croisière. »⁸

La discussion budgétaire au Parlement a permis de préciser les enjeux de la réforme. Elle a souffert cependant de reposer sur des estimations de son coût très inférieures à ce qui a été constaté.

L'absence d'éléments d'appréciation sur les effets du dispositif a été relevée lors de la réunion en commission élargie du 8 novembre 2007 sur la mission interministérielle de recherche et d'enseignement supérieur (MIREs), réunissant les trois commissions permanentes concernées (finances, affaires culturelles, familiales et sociales et affaires économiques). Lors de cette séance, la ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche indique disposer d'une évaluation qui « a fait apparaître qu'un euro de crédit d'impôt recherche génère 2,40 € de recherche, contredisant ceux qui doutaient que le CIR ait la moindre efficacité. » Il s'agit des travaux de M. Emmanuel Duguet publiés en 2006 dans le rapport du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche déjà évoqué. Cette étude fait le constat que 1 € de crédit d'impôt s'accompagne d'une dépense de R&D de 2,4 €, crédit d'impôt compris, soit 1,4 € net. Mais ce résultat correspond aux années 1993-2003, avant que la part en volume ait été introduite et alors que la dépense fiscale s'élevait à environ 500 M€. Il ne pouvait donc constituer une base solide pour estimer l'effet du nouveau dispositif proposé au Parlement.

Le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale propose une esquisse d'étude d'impact établie sur la base du chiffrage réalisé par la direction de la législation fiscale. Ce chiffrage sera largement mis en défaut par la suite, la direction de la législation fiscale faisant valoir à cet égard que les estimations qu'elle produit dans les projets de loi de finances sont établies toutes choses

⁷ Prévues par la loi organique n° 2009-45 du 15 avril 2009.

⁸ Le coût retenu pour le dispositif avant réforme est de 1,4 Md€.

égales par ailleurs et ne tiennent donc pas compte d'un possible effet d'entraînement de la mesure proposée.

Le rapporteur général de la commission des finances du Sénat souligne, dans son rapport, que « le dispositif aura des conséquences financières notables et croissantes ». Il fait état d'estimations obtenues du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (MINEFI) légèrement supérieures à celles initialement produites : de 2008 à 2012, le ministère évaluait le surcroît de dépenses à 1 323 M€, portant le coût estimé du CIR à 2 823 M€ en régime de croisière.

Tableau n° 1 : prévision du coût du nouveau dispositif proposée par l'administration en 2007

Année	Dépense fiscale estimée (en M€)	Dont coût du dispositif proposé par le présent article (en M€)
2008	1 390	0
2009	2 281	816
2010	2 339	881
2011	2 447	947
2012	2 823	1 323
2013	2 823	1 323

Source : ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (extrait du rapport du rapporteur général du Sénat)

En réalité, le surcroît de dépense sera bien supérieur. Dès 2008, la créance constituée par les entreprises au titre du CIR s'élève à 4,155 Md€, pour atteindre 4,7 Md€ en 2009, puis 5,05 Md€ en 2010. Or c'est bien le niveau de la créance annuellement constituée par les entreprises qui détermine le coût du dispositif pour les finances publiques.

Cette sous-estimation était déjà manifeste en 2007. Ainsi le rapport du Sénat montrait que le calcul du MINEFI se fondait sur une base de dépenses déclarées stables, alors que la réforme avait pour but d'augmenter le nombre de déclarants et le montant des dépenses déclarées. Il estimait ainsi que la dépense fiscale se chiffrerait en rythme de croisière probablement entre 3,5 et 4,5 Md€.

Dans sa note du 29 octobre 2007, la direction générale du Trésor et des politiques économiques faisait état de chiffrages encore supérieurs, qui se sont révélés globalement concordants avec la réalité. Constatant que la réforme prévue dans le projet de loi de finances « va mécaniquement entraîner une forte augmentation de la dépense publique en faveur de la R&D privée », elle estime le surcoût annuel de la réforme à « 2,3 Md€ en 2013 par rapport au scénario sans réforme (soit environ 4,1 Md€ de CIR cette année-là, en euros 2005), indépendamment de l'effet de stimulation attendu de cette réforme ». En tenant compte d'un

effet de stimulation, la direction générale du Trésor et des politiques économiques estime le niveau du CIR entre 4,6 et 5,1 Md€ en 2013.

Ni le projet de loi ni la loi de finances ne comportent de dispositions visant à mettre en place des instruments de suivi, concernant notamment l'estimation du coût et la mesure de l'efficacité de ce crédit d'impôt.

Alors que l'avantage fiscal accordé au titre du CIR représentait jusqu'en 2004 environ 500 M€, l'introduction d'une part en volume en 2004 et son renforcement en 2006 l'ont porté à 1,68 Md€ en 2007. La réforme de 2007 a triplé à nouveau le coût du CIR pour le porter à 5 Md€ deux ans plus tard. Si le CIR représentait l'équivalent de 8 % du budget de la mission interministérielle recherche et enseignement supérieur (21,35 Md€) en 2007, il atteint l'équivalent de 20 % en 2010.

La réforme de 2008 a ainsi considérablement accru la perte de recettes fiscales que représente pour les finances publiques le crédit d'impôt recherche. Mise en œuvre avant que la précédente réforme ait produit ses fruits, elle a été décidée sans que son impact financier ait été correctement évalué et sans que des instruments de suivi aient été prévus. Elle a dû être adaptée dès la fin 2010.

III - Une mobilisation utile dans le cadre du plan de relance en 2008 et 2009

En 2008 et 2009, le CIR a été mobilisé dans le plan de relance : les entreprises ont pu obtenir le remboursement du crédit d'impôt dès la première année si celui-ci était supérieur à l'impôt dû, alors que ce remboursement n'intervient normalement qu'à l'issue de la quatrième année.

L'article 95 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 a permis aux entreprises d'obtenir le remboursement anticipé de leurs créances de CIR constitué au titre des exercices 2005 à 2008. L'article 5 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 a prorogé cette disposition d'un an, en l'appliquant à la créance de CIR constituée en 2009. Enfin, pour les créances correspondant aux dépenses de recherche de 2008 et 2009, un remboursement accéléré était prévu, au terme duquel les entreprises pouvaient disposer par anticipation, dès le début de l'exercice, du remboursement d'une estimation de leur excédent de CIR.

Les entreprises ont ainsi pu déduire de leur imposition en 2009 et 2010 toutes leurs créances de CIR, en obtenir le remboursement au cas où celle-ci dépassait le montant de leur imposition due et demander la prise

en compte de ces créances dès le début de l'exercice. La dépense fiscale associée au CIR a alors connu une très forte poussée : elle s'est située à 6,2 Md€ en 2009 et a constitué la première dépense fiscale du budget de l'État. En 2010, elle était de 4,9 Md€.

La dépense fiscale a deux composantes : d'une part, de moindres recettes fiscales, qui correspondent aux créances imputées par les entreprises ; d'autre part, des dépenses budgétaires, qui correspondent aux montants remboursés par l'État aux entreprises à l'issue de quatre ans, de manière anticipée pour certaines d'entre elles et pour toutes les entreprises dans le cadre du plan de relance. La dépense fiscale exécutée, établie par la direction générale des finances publiques, distingue ces deux composantes⁹.

Tableau n° 2 : montant des imputations et des restitutions au titre du CIR par année fiscale (en M€)

	2008	2009	2010	2011
Imputations (1)	932,9	1 582,5	1 382,2	1 652,2
Restitutions (2)	562,4	4 634,4	3 519,7	1 420,6
Dépenses fiscales (1)+(2)	1 495,2	6 216,9	4 902,0	3 072,8

Source : DGFIP/GF3C

Le coût budgétaire strict du CIR, correspondant à des décaissements de la part de l'État (à savoir les restitutions), a été très fortement rehaussé par la mise en place du plan de relance : 562,4 M€ en 2008, 4 634,4 M€ en 2009, 3 519,7 M€ en 2010. Les entreprises n'ont toutefois pas utilisé à plein les facultés de remboursement ouvertes dans le plan de relance, le niveau de remboursement étant, par exemple, de 92 et 93 % pour les créances 2009 et 2010.

Au total, le coût du plan de relance est estimé à 3,6 Md€ en 2009 (correspondant à 4,2 Md€ de décaissements supplémentaires et 0,6 Md€ de moindre imputation) et à 2,4 Md€ en 2010 (correspondant à 3,2 Md€ de décaissements supplémentaires et 0,8 Md€ de moindres imputations)¹⁰.

En 2011, les restitutions s'établissent à 1,4 Md€. Ce niveau correspond à un point bas, seules les PME pouvant désormais demander un remboursement anticipé et les autres entreprises ayant largement apuré en 2009 et 2010 leurs droits à remboursement au bout de quatre ans.

La mobilisation du CIR dans le plan de relance, unanimement saluée par les entreprises, leur a apporté des liquidités dans une période

⁹ Des éléments complémentaires sont présentés en annexe sur les moyens utilisés (« L'établissement des données d'exécution de la dépense fiscale »)

¹⁰ Données fournies par la direction de la législation fiscale.

cruciale. Elle a été utile sur le plan macro-économique. Les statistiques désormais disponibles montrent en effet que, contrairement à ce qui a pu se passer dans d'autres phases de tensions économiques, la dépense intérieure de R&D des entreprises n'a pas fléchi durant cette période.

IV - De nouvelles évolutions depuis 2008

A - Une succession de rapports

Les mesures de relance ont immédiatement révélé que le crédit d'impôt était beaucoup plus onéreux que sa présentation ne l'avait fait apparaître, suscitant une succession de rapports.

Les rapports sur le CIR depuis 2008

Le rapport d'information de l'Assemblée nationale de juillet 2009 sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances et dans la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat¹¹ fait le bilan de trois mesures, dont la réforme du CIR. Il constate qu'il s'agit d'« un dispositif efficace mais coûteux et qui profite principalement aux grandes entreprises ».

Le rapport public du conseil des prélèvements obligatoires d'octobre 2009, consacré aux « prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée », estime que « le coût budgétaire du CIR représentera à terme l'équivalent d'une baisse de 2 à 3 points du taux d'IS (...). L'appréciation de son efficacité n'en est que plus impérieuse. » En octobre 2010, un autre rapport public du conseil des prélèvements obligatoires, intitulé « Entreprises et niches fiscales et sociales. Des dispositifs dérogatoires nombreux », propose des pistes en vue d'améliorer l'efficacité du CIR sans en revoir l'architecture (plafonnement, notamment).

Le rapport d'information du Sénat sur le « bilan de la réforme et l'évaluation de la politique du crédit d'impôt recherche » de mai 2010¹² recommande de conserver le dispositif pour les trois années à venir et trace des pistes d'amélioration : clarification des dépenses éligibles, codification distincte du crédit impôt collection, meilleure information des usagers, remboursement immédiat pour les PME, suppression de la tranche de 5 % et appréciation du plafond de 100 M€ au niveau de la société-mère.

¹¹ Rapport d'information n° 1794 présenté par M. le député Carrez.

¹² Rapport d'information n° 493 du sénateur Gaudin pour la commission des finances.

Le rapport de la mission d'évaluation et de contrôle de l'Assemblée nationale sur le crédit d'impôt recherche¹³ de juillet 2010 fait un « bilan nuancé » de la réforme de 2008 et constate l'« évolution galopante » du coût du CIR depuis 2008. Il invite en conséquence à certains ajustements avec neuf propositions prioritaires parmi lesquelles la pérennisation du remboursement immédiat pour les PME indépendantes, l'abaissement du forfait pour les frais de fonctionnement à 33 % avec un régime de frais réel optionnel, le calcul du plafond de 100 M€ à l'échelle du groupe, la rédaction d'une nouvelle instruction fiscale et la mise en place d'outils de suivi¹⁴.

Le rapport de l'inspection générale des finances de septembre 2010¹⁵ constate que la réforme du CIR place la France en tête des pays membres de l'OCDE pour l'aide fiscale à la R&D des entreprises. Il estime qu'une étude économétrique doit être conduite en 2013 et que les conséquences doivent en être tirées avec trois options possibles : soit que le système soit jugé efficace et n'ait pas à être modifié, soit qu'il s'avère moins efficace pour les grandes entreprises, justifiant de réduire le niveau d'aide en leur faveur, ou encore qu'apparaisse une perte d'efficacité globale, devant conduire à réduire l'aide fiscale pour tous les bénéficiaires.

Le rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011 présidé par M. Henri Guillaume, passe en revue 538 mesures dérogatoires fiscales et sociales représentant près de 104 Md€ et les classe en quatre catégories (scores allant de 0 à 3). Le CIR obtient la note de 3, apparaissant ainsi comme une mesure efficiente selon la typologie retenue par le comité : sur les 60 Md€ de dépenses fiscales évaluées, le CIR se situe dans les 9,3 Md€ de dépenses obtenant la note maximale. L'évaluation conduite retient l'hypothèse qu'un euro de CIR se traduit par un euro de dépense privée supplémentaire et estime sur cette base que la réforme du CIR pourrait entraîner d'ici 15 ans une hausse du PIB de 0,3 point. La dépense fiscale prise en compte est de 2,1 Md€ en 2011.

Le rapport de la Cour des comptes, remis, en octobre 2011, à la commission des finances de l'Assemblée nationale et intitulé « Les aides aux entreprises en matière d'innovation et de recherche : la cohérence des dispositifs fiscaux et budgétaires », constate qu'il n'existe ni mise en perspective ni cohérence globale de ces dispositifs. Dans son rapport sur « les résultats et la gestion budgétaire 2011 » de mai 2012, la Cour alerte sur le

¹³ Rapport d'information n° 2686 de MM. les députés Claeys, Gorges et Lasbordes

¹⁴ Les autres propositions portent sur le suivi des financements publics par type de financement et taille d'entreprise, une obligation de réemploi des créances de CIR au profit des entreprises ou services ayant réalisé les recherches, la formation des réseaux consulaires, la création d'équipes de contrôle communes entre les services fiscaux et le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

¹⁵ Rapport n° 2010-M-035-02 de septembre 2010 établi par L. Martel et A. Massé, sous la supervision de F. Lustman.

coût du CIR, qui pourrait être en régime de croisière d'environ 2 Md€ supérieur à celui estimé dans les lois de finances en 2011 et 2012. Les rapports de juillet 2012 sur « l'État et le financement de l'économie » et sur « la situation et les perspectives des finances publiques » relèvent également ce sujet, tout comme le rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de mai 2013. Enfin, en dernier lieu, le rapport public thématique sur « le financement public de la recherche, un enjeu national » de juin 2013 souligne l'importance des montants en jeu ainsi que les fragilités entourant son estimation et son efficacité.

Le rapport d'information du Sénat sur le CIR de juillet 2012¹⁶ estime que le coût du CIR devrait atteindre 5 à 6 Md€ en 2014, puis augmenter comme le PIB. Il évalue l'impact de la réforme de 2008 sous la forme d'une augmentation du PIB de 0,5 point en 15 ans, tout en soulignant les aléas qui entourent de telles estimations ; une fois pris en compte l'effet dû au financement de la réforme, l'incidence sur le PIB serait réduite de moitié. Sur cette base, le rapport fait 12 propositions parmi lesquelles la réduction du taux applicable à 20 % pour les grandes entreprises et son augmentation à 40 % pour les PME et ETI indépendantes, dans le cadre d'orientations fixées pour cinq ans¹⁷.

Enfin, *l'avis du conseil supérieur de la recherche et de la technologie* de septembre 2012 recommande de stabiliser les principes fondamentaux du CIR, tout en relevant que ce dispositif suscite des interrogations.

Durant cette période, le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche a rendu publics chaque année les chiffres clés du CIR (correspondant à l'exercice n-2) et adressé trois rapports au Parlement en application de la loi de finances rectificative pour 2006, de la loi de finances pour 2009 et de la loi de finances pour 2010¹⁸.

B - Une sous-estimation récurrente du coût du CIR dans les lois de finances entre 2008 et 2012

La double situation, de montée en puissance du CIR et de modification de son mode de liquidation dans le plan de relance, explique les évolutions de la dépense fiscale constatée entre 2007 et 2011. Ce contexte exceptionnel ne pouvait qu'avoir un impact sur la fiabilité de la

¹⁶ Rapport n° 667 de M. Michel Berson au nom de la commission des finances

¹⁷ Les autres propositions principales du rapport concernent le remboursement accéléré des créances des PME et ETI, l'exclusion des interventions sur les marchés financiers des dépenses éligibles, l'assouplissement des conditions associées au doublement des dépenses pour les jeunes chercheurs et les collaborations avec des laboratoires publics, le détachement du crédit impôt collection du CIR.

¹⁸ Rapports au Parlement sur le crédit d'impôt recherche 2007, 2009 et 2010

prévision associée au CIR, pourtant réputée avoir été bonne durant toute la période dans les documents budgétaires associés aux lois de finances¹⁹.

En réalité, il apparaît d'importants écarts entre la prévision de dépense fiscale figurant à l'appui du projet de loi de finances initiale et la dépense fiscale constatée pour le même exercice deux lois de finances initiales plus tard, ces écarts ayant toujours été orientés à la hausse²⁰.

Tableau n° 3 : évaluation de la dépense fiscale dans les lois de finances initiales

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Projet de loi de finances 2009	1 000	1 390	2 010				
Projet de loi de finances 2010		1 500	5 800	4 000			
Projet de loi de finances 2011			6 200	4 500	2 100		
Projet de loi de finances 2012				4 900	2 275	2 300	
Projet de loi de finances 2013					3 070	2 853	3 350

Source : Cour des comptes à partir des fascicules voies et moyens

L'écart avec la prévision de dépense fiscale est de 900 M€ en 2010, 970 M€ en 2011, et 1 070 M€ en 2012, sur la base d'une dépense fiscale qui s'est finalement élevée à 3 370 M€. L'écart est donc en moyenne de 980 M€, soit 26 % de la dépense fiscale prévue.

Les projets de lois de finances initiales ont ainsi souffert d'une sous-estimation récurrente et fourni au mieux des ordres de grandeur de la dépense fiscale finalement constatée. La situation s'est toutefois améliorée avec le projet de loi de finances pour 2013 qui présente une chronique plus réaliste pour la dépense fiscale attendue en 2012 et 2013.

C - Des adaptations et évolutions en 2011 et 2012

1 - La loi de finances pour 2011

Dans le prolongement du rapport de la mission d'évaluation et de contrôle de l'Assemblée nationale et du rapport des états généraux de l'industrie²¹, la loi de finances pour 2011 a adapté le régime du CIR.

¹⁹ Des éléments plus détaillés figurent en annexe (« le chiffrage du CIR dans les documents annexés aux lois de finances »).

²⁰ Du fait de la possibilité ouverte aux entreprises de procéder à des déclarations rétroactives, il subsistera toujours un écart entre les créances estimées et les données définitives quatre ans plus tard. Ce dont il est question ici est différent et porte sur l'ordre de grandeur de la créance.

²¹ Rapport du 1^{er} février 2010, dont la mesure 18 vise à pérenniser le remboursement anticipé du CIR pour les PME et à clarifier les conditions d'éligibilité des dépenses.

Ainsi le remboursement anticipé des créances de CIR est pérennisé à compter de 2010 pour les PME, les justificatifs à produire par les entreprises nouvelles étant renforcés. Le forfait de dépenses de fonctionnement est ramené à 50 % des dépenses de personnel, un forfait de 75 % des dépenses d'investissement éligibles étant ajouté. Les dépenses sous-traitées ne deviennent éligibles que si elles représentent moins des deux tiers des dépenses déclarées. Les rémunérations versées à des consultants pour l'obtention du CIR sont déduites de l'assiette du crédit d'impôt. Les taux majorés applicables au titre des deux premières années sont abaissés à 40 % et 35 % et leur usage est encadré. Les entreprises déclarant plus de 100 M€ de dépenses de recherche doivent produire un état de leurs travaux. Ces mesures visaient à contenir l'augmentation du coût du crédit d'impôt et à en assurer un meilleur contrôle.

2 - Deux instructions fiscales en 2012

En janvier 2012, une première instruction fiscale a précisé les nouvelles modalités de calcul du CIR issues de la loi de finances pour 2011. Suivant la recommandation des États généraux de l'industrie, un groupe de travail s'est réuni afin de clarifier les conditions d'éligibilité des dépenses au CIR. Ses travaux ont abouti à la publication d'une seconde instruction fiscale en février 2012. Préparée par la direction de la législation fiscale, cette instruction avait fait l'objet d'une consultation publique à l'été 2011. Cette dernière a donné lieu à 96 réponses que la Cour a examinées. Les sujets les plus souvent abordés par les entreprises concernent les logiciels et l'informatique, le traitement des brevets et de la normalisation mais aussi la définition de ce qui relève de la R&D.

La nouvelle instruction précise la définition des opérations de R&D au sens du régime du CIR et l'illustre d'exemples, notamment sur la démarche à retenir par les entreprises pour déterminer si leur projet entre dans cette catégorie de dépenses, qu'il s'agisse de recherche fondamentale, de recherche appliquée ou de développement expérimental. L'entreprise doit en particulier apprécier l'état des techniques existantes, ou état de l'art. Pour être éligibles, les dépenses doivent aller au-delà de cet état de l'art et viser à lever des verrous scientifiques ou techniques.

Le travail de clarification ainsi mené est de qualité et procède d'une démarche utile, même si tous les sujets n'ont pas encore été réglés.

3 - La loi de finances pour 2013

Le pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi de novembre 2012 a prévu de stabiliser sur la durée du quinquennat le crédit

d'impôt recherche ainsi que quatre autres dispositifs fiscaux jugés importants pour l'investissement et la vie des entreprises²².

La loi de finances pour 2013 a introduit trois modifications dans le régime du CIR : d'une part, le crédit d'impôt a été élargi à certaines dépenses d'innovation pour les PME, à savoir celles portant sur les activités de conception de prototypes de nouveaux produits ainsi que les installations pilotes dans la limite de 400 000 € par an et à un taux de 20 % ; d'autre part, les taux majorés accordés aux entreprises pour les deux premières années de recours au CIR ont été supprimés ; enfin, les conditions de recours au rescrit ont été assouplies. Le coût net de ces mesures est estimé à 152 M€ en 2014 et à 200 M€ en régime de croisière.

La loi de programmation des finances publiques pour 2012-2017 comporte en outre, à son article 17, une disposition qui s'applique au CIR et qui prévoit une évaluation régulière des niches fiscales.

4 - Le régime du CIR en 2013

Le crédit d'impôt recherche est défini aux articles 244 quater B et 199 ter B du Code général des impôts.

Les dépenses éligibles, établies en référence au « manuel de Frascati » de l'OCDE qui définit au plan international les dépenses de R&D, concernent : les dépenses de personnel de recherche, les investissements liés aux opérations de recherche (au travers des dotations aux amortissements qui les concernent), les frais de fonctionnement (établis forfaitairement à 50 % des dépenses de personnel et à 75 % des dépenses d'investissement), les dépenses de sous-traitance (jusqu'à certains plafonds). Il s'y ajoute les dépenses relatives à la protection de la propriété industrielle, à la normalisation et à la veille technologique.

Des doublements d'assiette sont pratiqués pour la sous-traitance réalisée avec des organismes publics et la première embauche de titulaires d'un doctorat. Le secteur du textile-cuir-habillement peut déclarer les dépenses relatives à la création de nouvelles collections dans des conditions spécifiques. Enfin, les PME peuvent déclarer les dépenses engagées depuis 2013 pour la conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits au titre du crédit d'impôt dit innovation dans la limite de 400 000 € par an.

²² Décision n° 26 du relevé de décision du 6 novembre 2012. Les quatre autres régimes fiscaux sont les dispositifs favorisant la détention et la transmission d'entreprises (« pactes d'actionnaires »), les jeunes entreprises innovantes, les incitations aux investissements dans les PME, la contribution économique territoriale.

Le taux du crédit d'impôt est de 30 % de ces dépenses jusqu'à 100 M€ de dépenses exposées et de 5 % au-delà. Ce taux est de 20 % pour le crédit d'impôt innovation. Dans les groupes, le crédit d'impôt est liquidé au niveau de la société mère, mais le seuil de 100 M€ s'apprécie filiale par filiale.

Le crédit d'impôt obtenu est imputé sur l'impôt sur les sociétés de l'année ou, au cas où il excède l'impôt dû, est reporté sur les trois exercices suivants, l'éventuel reliquat étant alors remboursé par l'État à l'entreprise. Les PME, ainsi que les jeunes entreprises innovantes, les entreprises nouvelles et les sociétés placées en procédure collective, bénéficient de ce remboursement dès la première année.

Le régime détaillé du crédit impôt recherche en 2013

Le CIR est déclaratif : pour en bénéficier, les entreprises renseignent le formulaire 2069A dans lequel elles font figurer leurs dépenses éligibles. Au-delà de 100 M€, elles produisent un état de leurs recherches.

1 – Sont éligibles au crédit d'impôt :

- les *dépenses de personnel* afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris rémunérations supplémentaires et justes prix pour les salariés auteurs d'une invention ;
- les *investissements* affectés à ces opérations, au travers des dotations aux amortissements qui les concernent ;
- les *frais de fonctionnement*, fixés forfaitairement à 50 % des dépenses de personnel et à 75 % des dépenses d'investissement éligibles ;
- les *dépenses de recherche sous-traitées* auprès d'entités installées dans l'Espace économique européen : ces dépenses ne sont éligibles que si elles représentent moins des deux tiers des dépenses totales déclarées et sont retenues dans la limite de trois plafonds (2 M€ pour la sous-traitance à des entreprises dépendantes du donneur d'ordre, 10 M€ en l'absence de lien de dépendance, 12 M€ à raison des travaux confiés à des institutions publiques de recherche) ;
- les dépenses relatives à la *protection de la propriété intellectuelle* : frais de prise et de maintenance de brevets et de certificats d'obtention végétale (COV), primes d'assurance liées dans la limite de 60 000 € par an, dotations aux amortissements des brevets et COV acquis pour des opérations de R&D ;
- les dépenses de *normalisation* : elles sont constituées, pour la moitié de leur montant, des charges de personnel liées à la participation aux réunions officielles de normalisation, augmentées d'un forfait de fonctionnement de 30 % des salaires correspondant et d'un forfait journalier de 450 € pour la présence des chefs d'entreprise et assimilés à ces réunions ;

- les dépenses de *veille technologique* exposées lors de la réalisation d'opérations de recherche, dans la limite de 60 000 € par an.

Cas particulier du crédit d'impôt dit collection : les entreprises du secteur textile-habillement-cuir peuvent déclarer dans le cadre du CIR leurs dépenses ou celles confiées à des stylistes ou bureaux de style lorsqu'elles concernent l'élaboration de nouvelles collections. Ce dispositif est soumis au régime *de minimis* de l'Union européenne.

Cas particulier du crédit d'impôt dit innovation : le crédit d'impôt innovation est *réservé aux PME*. Y sont éligibles : i) les *dépenses de personnel* directement et exclusivement affectées à la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits ; ii) les *investissements* affectés à ces opérations au travers des dotations aux amortissements qui les concernent ; iii) des dépenses de *fonctionnement* correspondant à 50 % des dépenses de personnel et 75 % des dépenses d'investissement ; iv) les frais de *propriété intellectuelle* associés (dépôt, prise, maintenance, amortissement et défense des brevets, COV, dessins et modèles). Ces dépenses peuvent être sous-traitées à des entreprises, bureaux d'études et d'ingénierie agréés selon des modalités fixées par décret. Est considéré comme un *nouveau produit* un bien qui n'est pas encore mis à disposition sur le marché et qui se distingue des produits existants ou précédents par des performances supérieures sur le plan technique, de l'écoconception, de l'ergonomie ou de ses fonctionnalités.

2 – Modes de calcul de la dépense

Doublement d'assiette pour les jeunes docteurs : durant les deux ans, les dépenses de personnel liées à la première embauche sur un contrat à durée indéterminée de titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent sont prises en compte pour le double de leur montant, avec des frais de fonctionnement de 200 % de ces dépenses, à condition que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente.

Doublement d'assiette pour la sous-traitance publique : les dépenses de sous-traitance auprès d'entités publiques sans lien de dépendance avec le donneur d'ordre sont retenues pour le double de leur montant.

Traitement des subventions de recherche : les subventions publiques reçues au titre des activités de recherche sont déduites des bases de calcul.

Traitement des prestations de conseil : les prestations de conseil pour l'octroi du CIR sont déduites de l'assiette du crédit d'impôt.

3 – Contrôle

Le CIR peut faire l'objet d'un contrôle fiscal dans les trois ans suivant la date de dépôt légal de la déclaration. L'entreprise devra alors être en mesure d'attester que les dépenses réalisées correspondent (hors crédit d'impôt innovation et crédit d'impôt collection) à des activités de R&D, et en

particulier à des travaux se situant au-delà de l'état de l'art disponible. En cas de demande de remboursement, les services fiscaux peuvent également solliciter des justificatifs de la part des entreprises.

Si le renforcement du dispositif est incontestable, de même que la simplification du calcul du crédit d'impôt, la succession des modifications législatives intervenues depuis 2008 continue à faire du CIR un système instable et complexe.

CONCLUSION ET RECOMMANDATION

La réforme du crédit d'impôt en faveur de la recherche en 2008 participe d'une volonté plus large de réduction du taux d'imposition des entreprises.

Elle a été conduite alors qu'une première transformation du CIR en 2004 et 2006 ne s'était pas encore pleinement traduite dans les faits. Le coût pour les finances publiques du passage, en 2008, à un taux de 30 % jusqu'à 100 M€ de dépenses a été manifestement sous-estimé : l'adoption de la réforme par le Parlement a reposé sur un chiffrage du crédit d'impôt de 2,7 Md€ en régime de croisière, alors que la créance constituée par les entreprises est de 5,2 Md€ en 2011. Les éléments produits dès 2007 par les directions chargées de la recherche et des politiques économiques montraient que le coût du CIR serait de cet ordre de grandeur. Cette sous-estimation a perduré jusqu'en 2012 : presque un milliard d'écart entre la dépense prévue dans les lois de finances initiales et la dépense exécutée entre 2010 et 2012.

Le CIR a été mobilisé dans le plan de relance, et les entreprises ont pu obtenir, en 2008 et en 2009, le remboursement de leur crédit d'impôt dès la première année, leur apportant des liquidités dans une période cruciale. Cette mobilisation a été utile.

Elle a également révélé que le dispositif était beaucoup plus onéreux que sa présentation ne l'avait fait apparaître. Cette situation a suscité de nombreux rapports et études sur le CIR ainsi qu'un ajustement de son régime dans la loi de finances initiale pour 2011. Celui-ci a été également modifié fin 2012, en particulier pour introduire un crédit d'impôt innovation en faveur des PME. Ainsi, depuis 2008, le CIR a continué à évoluer chaque année.

À la lumière de ces développements, la réforme de 2008 apparaît rétrospectivement mal préparée. Il aurait été préférable qu'elle puisse d'emblée s'appuyer sur des éléments de constat et de prévision solides permettant aux pouvoirs publics de décider des moyens affectés à cette politique et d'en déduire les modalités adaptées du crédit d'impôt. La stabilité du dispositif aurait été mieux assurée, gage de l'efficacité d'une dépense fiscale en faveur de la R&D des entreprises.

La Cour formule en conséquence la recommandation suivante :

- 1. améliorer la qualité des chiffrages prévisionnels associés au CIR.*
-

Chapitre II

Un instrument avantageux, d'un coût élevé pour les finances publiques

Avec la réforme de 2008, la France s'est dotée du régime fiscal le plus avantageux des pays membres de l'OCDE en matière de R&D. Il représente pour l'État un coût en très forte hausse et encore appelé à croître.

I - Un mécanisme avantageux au regard des pratiques de nos partenaires

A - Un dispositif utilisé dans de nombreux pays

1 - Panorama d'ensemble

En 2011, 26 des 34 pays membres de l'OCDE offraient des incitations fiscales en faveur de la R&D, ainsi que plusieurs économies émergentes comme l'Inde ou le Brésil. Malgré la diversité des dispositifs mis en place, plusieurs stratégies d'allègement fiscal peuvent être distinguées.

La « super-déduction » permet aux entreprises, pour l'établissement de leur résultat fiscal, de déclarer un montant de dépenses de R&D supérieur aux dépenses réellement exposées. Jusqu'à

récemment, la super-déduction était le seul système au Royaume-Uni (cf. encadré). Au total, huit pays de l'OCDE pratiquent ce système, dont l'Autriche, le Danemark, le Royaume-Uni et les Pays-Bas (pour les dépenses autres que les salaires). La principale critique adressée à ce dispositif est qu'il ne procure aucun avantage à une entreprise en pertes.

Les réductions de taxe sur les salaires se pratiquent en Belgique et aux Pays-Bas sous la forme d'exemptions de charges et impôts sur les salaires des employés travaillant sur des projets de R&D. En Belgique, l'exemption de taxe aboutit à une réduction du coût du chercheur de 25 %. Aux Pays-Bas, l'exemption peut aller jusqu'à 50 % des charges pour les start-ups.

Les crédits d'impôt recherche ont été adoptés par l'Australie, le Canada, la Corée, l'Espagne, les États-Unis, la France, l'Italie, l'Irlande, le Japon, la Norvège et le Portugal. Les taux et les modalités de ces crédits d'impôt diffèrent entre les pays :

- les systèmes peuvent être fondés, soit sur le volume des dépenses (France, Canada, Royaume-Uni, notamment), soit sur l'accroissement des dépenses (États-Unis). Le système peut aussi être mixte (Espagne). Les systèmes fondés sur l'accroissement des dépenses sont considérés comme plus efficaces pour éviter les effets d'aubaine. À l'inverse, ces systèmes sont jugés complexes et moins incitatifs par les entreprises ;
- l'assiette des dépenses éligibles est généralement établie à partir du manuel de Frascati de l'OCDE, avec des variantes. Dans plusieurs pays, l'assiette est fondée sur la masse salariale du personnel de R&D, soit exclusivement (Finlande), soit en accordant aux dépenses de personnel un taux supérieur (Espagne). Au Canada (jusqu'à 2013) et en Espagne, les dépenses d'investissement liées à la R&D sont éligibles ;
- des différenciations sont fréquemment introduites selon la taille de l'entreprise (Canada, Royaume-Uni, Corée, Australie) ou le volume des dépenses (France), et des dispositions plus favorables sont accordées aux PME ;
- le crédit d'impôt est généralement imputable sur les pertes passées et reportables sur les pertes à venir ; dans certains cas (Canada pour les PME, France au bout de 4 ans, Royaume-Uni à partir de 2013), le crédit d'impôt est remboursable.

La tendance observée ces dernières années se caractérise par l'apparition de crédits d'impôt recherche dans les pays qui n'en disposaient pas (Finlande en 2013, par exemple), la mise en place de systèmes plus généreux (Royaume-Uni, Japon, Irlande) et la

simplification des dispositifs, privilégiant ceux fondés sur le volume des dépenses de R&D.

À partir de 2008, avec la crise économique, les gouvernements se sont trouvés confrontés à deux objectifs contradictoires : le soutien de la R&D pour permettre la reprise économique et la nécessité de restreindre les dépenses fiscales dans une optique d'austérité budgétaire. La difficulté pour déterminer les modalités optimales du système d'incitations et la concurrence fiscale entre États ont amené les gouvernements à revoir leurs dispositifs de soutien à de nombreuses reprises.

2 - Quelques exemples de stratégies d'allègement fiscal²³

Les cas du **Royaume-Uni** et du **Canada** illustrent deux stratégies divergentes.

Au Royaume-Uni, le crédit d'impôt recherche a été renforcé en 2013, dans un souci affiché d'attractivité du territoire britannique.

La réforme du crédit impôt recherche au Royaume-Uni

La recherche privée au Royaume-Uni est estimée, en 2010, à 1,07 % du PIB. Les filiales d'entreprises étrangères réalisent 47 % du total de la dépense intérieure de recherche et développement des entreprises (DIRDE). Les mesures fiscales représentent actuellement un poids limité : 0,07 % du PIB. À compter de l'exercice budgétaire avril 2013/mars 2014, le Royaume-Uni a revu son système de crédit impôt recherche, en rendant le dispositif plus favorable pour les grandes entreprises.

Jusqu'à présent, la législation prévoyait un système de « super-déduction » : pour 100 £ de dépenses de R&D, les PME et les entreprises de taille moyenne (total du bilan jusqu'à 86 M£ ou chiffre d'affaires inférieur à 100 M£) pouvaient déduire de leur bénéfice fiscal 225 £ et les grandes entreprises 130 £. Pour les PME, cette super-déduction est remboursable. 10 700 entreprises ont bénéficié du dispositif en 2010-2011, dont 8 000 PME et entreprises moyennes. La dépense fiscale s'élève pour 2010-2011 à 1,1 milliard £, dont 750 M£ pour les grandes entreprises. Depuis trois exercices, la dépense est stable, légèrement au-dessus du milliard de livres, mais a fortement augmenté depuis 2004-2005 où elle n'atteignait que 600 M£.

²³ Voir en annexe une présentation détaillée des systèmes de CIR étrangers (« Les systèmes d'incitation fiscale à la R&D dans le monde »).

Le système est administré par l'administration fiscale, qui a mis en place un réseau de spécialistes pour conseiller les entreprises. En revanche, les procédures de rescrit pour les PME ont été abandonnées après une phase pilote, en raison de leur charge administrative. Le ministère chargé de la recherche définit les lignes directrices pour l'éligibilité des dépenses, alignées sur le manuel de Frascati de l'OCDE. Il n'intervient pas dans les relations avec les contribuables.

Le nouveau système met en place un crédit d'impôt remboursable, équivalent à 10 % des dépenses de R&D. L'ancien système pour les PME et entreprises moyennes reste en vigueur jusqu'en 2016. La réforme du crédit d'impôt recherche s'inscrit dans le cadre de l'allègement de l'IS dont le taux est ramené progressivement de 28 % en 2008 à 20 % en 2015. Après un processus de consultation publique, la réforme du CIR a été incluse dans les mesures du budget 2013/2014 visant à soutenir l'innovation et l'attractivité. L'une des motivations de la réforme était que, dans le précédent système, les grandes entreprises enregistrant des pertes ne bénéficiaient pas de l'avantage fiscal. Le changement de système a aussi été justifié par un besoin de simplification pour faciliter les projets d'investissements (le crédit d'impôt remboursable pouvant être traité comme une subvention dans l'analyse financière des projets). Le changement a été soutenu par les filiales d'entreprises américaines, le crédit d'impôt étant pris en compte dans le cadre de la taxation au niveau mondial applicable aux États-Unis.

La réforme du CIR est complétée par la mise en place d'un nouveau système dit « *Patent Box* », qui permettra à une entreprise d'être imposée au taux de 10 % sur les « bénéfices qu'elle tire de la propriété intellectuelle ».

À l'inverse, après les travaux d'une commission d'experts, le Canada a réorienté le soutien public à la R&D vers des programmes ciblés d'aides directes, en réduisant les incitations fiscales pour les grandes entreprises.

Le crédit impôt recherche au Canada

Avec la France, le Canada est le pays où le CIR représente l'aide plus importante (0,21 % du PIB). Toutefois, les subventions publiques à la R&D des entreprises sont limitées : 0,03 % du PIB (0,14 % en France). Le programme est différencié : le taux pour les PME (dont le bénéfice est plafonné à 3 millions de dollars canadiens) est de 35 % au niveau fédéral (+ des crédits provinciaux, jusqu'à 37,5 %) et de 20 % pour les grandes entreprises (+ des crédits provinciaux, jusqu'à 17,5 %). Les crédits d'impôt des PME sont remboursables, ceux des grandes entreprises seulement reportables. L'assiette du crédit d'impôt est comparable au système français, à l'exception des investissements qui sont éligibles. 24 000 demandes sont

traitées chaque année (20 000 pour des PME, 4 000 pour les grandes entreprises). Les grandes entreprises représentent deux tiers des crédits d'impôt.

Le CIR canadien fonctionne sur la base d'un accord préalable de l'administration fiscale. Les entreprises canadiennes jugent le système lourd, et cette complexité a favorisé le développement de cabinets de conseil, souvent rémunérés au pourcentage. L'administration fiscale emploie 500 personnes pour la gestion du système. Pour traiter les 24 000 demandes, l'agence Revenu Canada a développé une méthode de ciblage, pour se concentrer sur les dossiers risqués.

En 2011, un groupe d'experts nommés par le gouvernement a remis un rapport « Innovation Canada : le pouvoir d'agir » (dit *rapport Jenkins*, du nom du président du groupe d'experts) proposant des évolutions au système de financement de la R&D. Ce rapport estime que le crédit d'impôt permet de baisser le coût de la R&D, mais sans orientation stratégique. Sur le long terme, le CIR n'avait pas contrebalancé les handicaps du Canada (taille de l'économie, importance des filiales d'entreprises étrangères). Le rapport préconise de rendre plus restrictif le système du crédit d'impôt recherche et de réallouer une partie des sommes économisées au soutien direct à la R&D des entreprises.

Ces propositions ont été pour l'essentiel reprises par le gouvernement et sont applicables à compter du budget 2013. Ces économies représenteront 15 % du coût du programme. Les évolutions sont les suivantes : la réduction du crédit d'impôt pour les grandes entreprises de 20 à 15 % (qui représente 60 % des économies), l'exclusion des dépenses d'investissement, la diminution de la prise en compte des frais généraux et de la sous-traitance. La gestion du programme a été revue : refonte des instructions fiscales, droit à un deuxième examen scientifique, encadrement des pratiques des consultants.

Les économies seront redéployées vers des programmes de soutien direct : 500 millions de dollars canadiens pour le capital-risque, 500 millions de dollars canadiens pour le programme d'aide à la recherche industrielle (PARI) et la recherche technologique, 350 millions de dollars canadiens pour la valorisation et un soutien accru pour le secteur aéronautique et la défense.

D'autres exemples étrangers méritent d'être analysés.

Créé en 1981, le dispositif d'incitation fiscale aux États-Unis est une mesure provisoire, qui a été reconduite quatorze fois depuis 1981. Le dispositif avait expiré le 31 décembre 2011 et le président Obama avait souhaité le rendre pérenne. Il a finalement été reconduit en janvier 2013 pour deux exercices. Le *Research Credit* est un crédit d'impôt en accroissement, sur la base de deux modes de calcul. Le régime américain fait l'objet de critiques pour sa complexité et son caractère peu attractif :

le cabinet *Deloitte* estime ainsi le crédit d'impôt effectif maximum de 6,5 % ou 9,1 %, selon le mode de calcul choisi. En 2009, le CIR représentait 0,05 % du PIB aux États-Unis, tandis que les subventions aux entreprises pour la R&D atteignaient 0,30 % du PIB.

L'Espagne dispose d'un crédit d'impôt non remboursable, qui repose sur un volet « volume » (taux de 30 %) et un volet « accroissement » (taux de 50 %). Un crédit d'impôt sur les investissements (10 %) existe, ainsi qu'un crédit d'impôt innovation (12 %) et un système préférentiel pour les dépenses de salaires. Depuis 2007, de nombreuses modifications ont affecté le dispositif. Le dernier en date, dans un projet de loi approuvé en mai 2013, prévoit de rendre le CIR remboursable. Malgré des taux élevés, la dépense fiscale reste limitée (327 M€), en raison de sa faible utilisation par les entreprises espagnoles (2 800 déclarants en 2011). Le système espagnol est jugé peu attractif pour les entreprises espagnoles, qui sont peu orientées vers la R&D et frappées par la crise.

La Corée est, avec le Canada et la France, l'un des pays les plus attractifs en termes d'incitations fiscales en faveur de la R&D. Le crédit d'impôt peut être calculé, soit en fonction du volume des dépenses de recherche, soit de l'accroissement, et les taux sont modulés en faveur des PME. En 2010, le coût de ce dispositif représentait 0,18 % du PIB.

3 - Le cas des pays n'ayant pas mis en place de CIR

En Suède, il n'existe pas de crédit d'impôt recherche, mais le soutien direct à la recherche des entreprises par subventions est élevé (0,15 % du PIB). La part du financement public dans l'effort de recherche des entreprises suédoises reste cependant faible (5,9 %, pour une moyenne de l'OCDE de 8,9 %), en raison du niveau particulièrement élevé de la R&D privée en Suède qui représente 2,35 % du PIB en 2010. La Suède occupe le 1^{er} rang dans le classement *Innovation Union Scoreboard* de la Commission européenne pour son climat en faveur de l'innovation.

En Allemagne, le sujet du crédit impôt recherche revient régulièrement dans le débat politique. Le contrat de coalition prévoyait la mise en place, au cours de la législature, d'un instrument de soutien fiscal à la R&D, « à la condition que l'état des finances publiques le permette ». Le programme de consolidation des finances publiques en juin 2010 en a repoussé la mise en œuvre. La recommandation de mettre en place un CIR a été formulée par la commission d'Experts Recherche et Innovation, EFI (qui effectue chaque année un audit du système de recherche à destination du gouvernement), dans la perspective du gouvernement qui

sera mis en place après les élections de septembre 2013. Ce débat doit cependant être replacé dans le contexte de l'évolution de la fiscalité allemande, qui s'est caractérisée par un allègement de l'impôt sur les sociétés depuis 10 ans. Le taux nominal effectif de taxation des bénéfices est ainsi passé de 57 % en 1998 à 31 % en 2008.

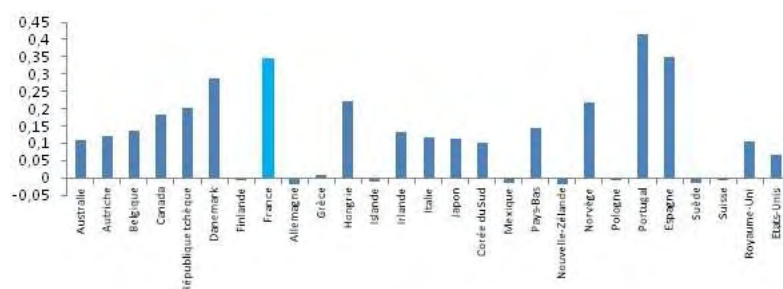
La proposition du rapport de MM. Cromme et Beffa « Compétitivité et croissance en Europe » (mai 2013) visant à généraliser à l'échelle européenne les systèmes de CIR permettrait d'harmoniser « facialement » la situation entre États membres. Toutefois, une telle harmonisation interviendrait dans des systèmes fiscaux très divers, où certains ont privilégié des taux élevés d'impôt sur les sociétés et des mécanismes d'incitation (la France, par exemple) et d'autres, des taux bas et plus de neutralité fiscale (l'Allemagne, par exemple). Ce rapport recommande à la France et à l'Allemagne de définir des objectifs de convergence fiscale.

B - Des comparaisons internationales placent la France en tête de l'OCDE pour l'avantage fiscal accordé à la R&D

La réforme du crédit d'impôt recherche en 2008 a eu d'importantes conséquences sur la position de la France dans le classement international des mécanismes d'incitation fiscale pour la R&D. L'OCDE recourt pour ce classement à deux indicateurs : le *B-Index* qui établit le taux d'aide fiscale par euro de R&D et le rapport de la subvention fiscale au PIB. Du fait du dé plafonnement et des taux élevés, le dispositif français apparaît particulièrement généreux, quel que soit l'indicateur utilisé.

La France prend ainsi la 3^{ème} place du classement des pays en fonction de l'aide fiscale pratiquée pour un euro de R&D (*B-Index*).

Graphique n° 1 : comparaison internationale du taux de subvention fiscale par euro de R&D

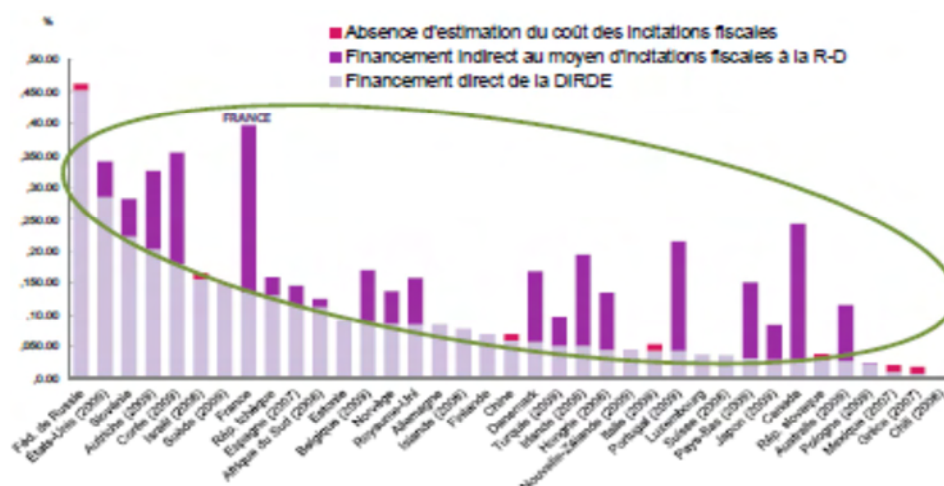


Source : OCDE, 2013 (données 2011)

Cet indicateur a l'avantage de neutraliser les différentiels d'impôt sur les sociétés et de prendre en compte l'ensemble des mécanismes fiscaux retenus pour soutenir la R&D des entreprises (crédits d'impôt, super-déductions). En mettant l'accent sur le taux et non pas sur le volume réel des dépenses fiscales, il occulte toutefois des disparités importantes entre pays. Alors que l'Espagne occupe la deuxième position pour le taux d'aide, la part du PIB consacrée aux dépenses fiscales pour la R&D montre le caractère limité du dispositif espagnol.

Une autre mesure de l'incitation fiscale consiste à rapporter le montant de la dépense fiscale en faveur de la R&D au montant du PIB. Dans cette optique, les mesures mises en place par la France en 2008 dans le cadre du CIR ont considérablement accru le coût du dispositif pour atteindre 0,26 % du PIB en 2010 et la France se situe désormais loin devant ses partenaires.

Graphique n° 2 : comparaison internationale de la part des dépenses fiscales et du soutien direct pour la R&D dans le PIB



Source : OCDE 2013 (données 2010 ou dernière année connue)

Avec la réforme de 2008, la France s'est ainsi dotée d'un mécanisme qui la place en tête dans les comparaisons internationales. Ainsi en 2010, le coût du crédit d'impôt recherche en France représentait 0,26 % du PIB contre 0,21 % au Canada, 0,18 % en Corée (2009), 0,05 % aux États-Unis, 0,07 % au Royaume-Uni, avant les mesures récentes.

II - Un coût en très forte hausse, encore appelé à croître

A - Des rythmes différents d'évolution de la créance et de la dépense fiscales

La créance de CIR correspond au droit à crédit d'impôt constitué par les entreprises au titre d'un exercice. La dépense fiscale annuelle représente le coût du crédit d'impôt pour l'État. Si, en régime de croisière, ces deux montants ont vocation à être similaires, tel n'est pas le cas lorsque le régime du crédit d'impôt change.

C'est ainsi que la créance constituée par les entreprises au titre du nouveau régime du CIR est, depuis 2008, d'un niveau de plus de 4,5 Md€ et croît régulièrement pour atteindre 5,2 Md€ en 2011, alors que la dépense fiscale a connu de très fortes variations de niveau.

Ces variations résultent d'un double mécanisme.

D'une part, le nouveau mode de calcul du CIR, applicable à partir de 2008, a eu une incidence sur la dépense fiscale à compter de 2009, mais devait s'étaler sur les trois années suivantes en raison des règles d'imputation de la créance de CIR et n'atteindre sa pleine mesure qu'en 2012.

D'autre part, dans le cadre du plan de relance, les entreprises ont bénéficié du remboursement anticipé de l'ensemble de leurs créances de CIR en 2009 et 2010 : cette mesure s'est traduite par une forte augmentation de la dépense fiscale pour ces deux exercices. Le stock de créances de CIR des entreprises ayant été largement apuré à cette occasion, la dépense fiscale des trois exercices suivants, à savoir 2011, 2012 et 2013, s'en est trouvée réduite d'autant et s'est située nettement au-dessous de son régime de croisière.

C'est ainsi sur cinq ans que le plan de relance induit des effets sur le niveau de la dépense fiscale associée au CIR, en raison de l'avantage de trésorerie accordé aux entreprises en 2009 et 2010. La dépense fiscale présentée dans le projet de loi de finances pour 2011 constitue de ce fait un point bas, suivi d'un ressaut très significatif durant les trois exercices suivants.

B - Une estimation de la dépense fiscale aux bases fragiles

La prévision du montant de dépense fiscale repose sur un certain nombre d'hypothèses concernant le niveau de la créance fiscale constituée par les entreprises et la manière dont celle-ci se traduira dans le temps en dépense effective.

En pratique, le chiffrage de la dépense fiscale liée au CIR est réalisé par la direction de la législation fiscale sur la base d'estimations de créances effectuées par la direction générale pour la recherche et l'innovation et par la direction générale du Trésor. Les résultats sont confrontés lors d'une ou plusieurs réunion(s) qu'organise à l'été, depuis 2010, la direction du budget dans le cadre de la préparation du projet de loi de finances de l'année suivante, et à laquelle participent la direction générale pour la recherche et l'innovation, la direction de la législation fiscale, la direction générale du Trésor, ainsi que la direction générale des finances publiques et la direction des affaires financières du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

1 - L'estimation de l'évolution de la créance de CIR

Au moment de l'élaboration du projet de loi de finances d'une année n, seule la créance de CIR de l'année n-3 est connue, soit celle de 2011 pour l'élaboration du projet de loi de finances pour 2014²⁴. Cela suppose, dans la perspective de la programmation triennale des finances publiques, d'effectuer une prévision sur quatre années. À cette fin, la direction générale pour la recherche et l'innovation et la direction générale du Trésor ont développé une méthode d'estimation.

Les méthodes utilisées par les deux directions diffèrent mais font toutes deux intervenir de nombreux paramètres : les estimations du PIB, le lien entre l'évolution du PIB et la dépense intérieure de R&D des entreprises, le lien entre cette dépense et le CIR, avec, pour la direction générale du Trésor, la prise en compte d'effets d'entraînement du crédit d'impôt²⁵. Cette direction présente ses résultats sous la forme d'un scénario haut et d'un scénario bas. La direction générale pour la recherche et l'innovation pour sa part produit une estimation moyenne, avec un intervalle de confiance.

Les simulations effectuées sur ces bases ont présenté des écarts importants jusqu'en 2011 inclus.

Tableau n° 4 : estimations de la créance par la direction générale du Trésor et la direction générale de la recherche et l'innovation en 2011 (en M€)

		2011	2012	2013	2014
Prévision 2011	DG Trésor effet additif	5 094	5 268	5 476	5 684
	DG Trésor effet levier de 2	5 399	5 731	6 104	6 332
	DGRI estimation moyenne	4 727	4 935	5 153	
	DGRI intervalle de confiance	4 600- 4 854	4 671- 4 742	5 207- 5 586	
Chiffre retenu dans le projet de loi de finances 2012		5 094	5 268	5 476	

Source : réponses de la direction général du Trésor et de la direction générale pour la recherche et l'innovation à la Cour

Ainsi pour la préparation du projet de loi de finances pour 2012, le scénario bas de la direction générale du Trésor (5,1 Md€ pour la créance 2011) n'était pas compris dans l'intervalle de confiance des résultats de la

²⁴ Les données sont celles de la base GECIR de la direction générale pour la recherche et l'innovation.

²⁵ Les méthodologies sont présentées de façon plus détaillée en annexe « Les méthodes d'estimation de la créance de la direction générale pour la recherche et l'innovation et de la direction générale du Trésor ».

direction générale pour la recherche et l'innovation et le scénario haut menait à des résultats supérieurs (5,4 Md€). Il fut finalement décidé de retenir pour l'estimation des créances fiscales 2010 et 2011 le scénario bas de la direction générale du Trésor.

Les estimations produites pour 2012 et 2013 reproduisent le même type d'écarts : les chiffrages de la direction générale pour la recherche et l'innovation (4,9 Md€ en 2012 et 5,2 Md€ pour 2013) sont nettement au-dessous du scénario bas de la direction générale du Trésor (5,3 Md€ en 2012 et 5,7 Md€ en 2013). Tout au plus peut-on noter un début de convergence dans les estimations présentées pour 2013.

La direction de la législation fiscale a précisé les estimations retenues pour la préparation des lois de finances en faisant état de fourchettes : entre 4 et 4,2 Md€ de créance pour 2008 et 2009 dans le projet de loi de finances pour 2010 ; entre 4,1 et 4,7 Md€ pour 2009 et 4,1 et 5,075 Md€ pour 2010 dans le projet de loi de finances pour 2011; entre 5,1 et 5,35 Md€ pour la créance 2010 et entre 4,2 et 5,4 Md€ pour la créance 2011 dans le projet loi de finances pour 2012. L'ampleur de la fourchette pour la créance 2011 montre les incertitudes entourant la prévision de créance de CIR lors de la préparation des lois de finances.

2 - La traduction de la créance sous forme de dépense fiscale

Le passage de la créance constituée par les entreprises à la dépense fiscale présentée dans les lois de finances est estimé selon une clé de répartition définie par la direction de la législation fiscale. Cette clé repose sur l'analyse de la dépense fiscale, dont la dernière année d'exécution connue lors de l'élaboration de la loi de finances est l'année n-2, soit 2012 pour la préparation de la loi de finances pour 2014²⁶.

L'estimation du coût de la dépense fiscale des années n et n-1 était effectuée avant la mise en œuvre du plan de relance et, en 2011, sur la base d'une clé d'imputation des millésimes de créances de CIR de 40 % la première année, 10 % les deux années suivantes et 40 % la dernière année. Cette clé reposait sur les imputations observées avant 2008.

²⁶ Cf. annexe « Établissement des données d'exécution de la dépense fiscale ».

Tableau n° 5 : clé constatée pour les imputations (I) et les restitutions (R) (en M€)

Année	Créance	N+1			N+2			N+3			N+4		
		I	R	%	I	R	%	I	R	%	I	R	%
2011	5 150	1 718,4	867,7	50%									
2010	5 050				475,5	172,7	13%						
2009	4 700	1 205,7	3 187,6	93%				11,7	51,4	1%			
2008	4 500	1 355,4	2 783,4	92%	169,8	195,3	8%				1,2	51,1	1%
2007	1 800	729,3	151,0	49%	171,3	795,5	54%	3,9	30,7	2%			0%
2006	1 500				149,7	37,2	12%	29,5	570,3	40%	2,1	64,4	4%
2005	1 000							28,6	7,9	4%	24,3	373,4	40%
2004	950										24,4	318,1	36%

En grisé, données impactées par le plan de relance ;

Source : Cour des comptes à partir des données de GF3C

Les données disponibles tendent à montrer que la clé de répartition utilisée jusqu'à l'été 2011 a eu pour effet de trop lisser dans le temps l'imputation des créances de CIR et les restitutions par rapport aux tendances observées : le niveau d'imputation et de restitution en première année est ainsi de 49 % pour la créance 2007.

Cette clé de répartition peut être sensible à la conjoncture économique, la part des restitutions devant augmenter aux points bas du cycle. En augmentant le droit à crédit d'impôt, la réforme de 2008 peut avoir en outre modifié les capacités d'imputation des entreprises qui ne sont pas concernées par le remboursement anticipé et générer des restitutions plus importantes à l'issue de quatre ans. Enfin, la mise en œuvre du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, qui repose sur les mêmes mécanismes de constatation que le CIR et qui est prévu pour se monter à 20 Md€, pourra à l'avenir jouer sur la capacité des entreprises à imputer leur créance de CIR sur l'impôt dû et venir également renforcer la part des restitutions effectuées à l'issue de quatre ans.

Sur les bases retenues dans le projet de loi de finances pour 2012, la dépense fiscale était réputée rester à peu près stable en 2011 et 2012 (2,3 Md€) et devait connaître en 2013 une première dynamique pour atteindre 3,14 Md€. En réalité, la dépense de 2011 s'est élevée à 3,07 Md€ et celle de 2012 à 3,37 Md€.

La prévision de la mobilisation des créances de CIR sert à évaluer la dépense fiscale effective. Elle repose aujourd'hui sur des bases ténues, sans que les incertitudes méthodologiques soient indiquées dans les documents budgétaires.

3 - Le projet de loi de finances pour 2013

Dans son rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de 2011 publié en mai 2012, la Cour a mis notamment l'accent sur les dépenses

fiscales et alerté sur les incertitudes et les risques liés au chiffrage du CIR. Les données provisoires d'exécution alors disponibles (2,86 Md€ de dépense fiscale provisoire en 2011) venaient corroborer cette préoccupation sur la sous-estimation de la dépense fiscale prévue en 2011 et en 2012 et le ressaut très significatif qu'il serait dès lors nécessaire de constater en 2013 et 2014.

Dans ce contexte, les estimations de créances effectuées à l'été 2012 par la direction générale pour la recherche et l'innovation et la direction générale du Trésor se sont rapprochées des valeurs élevées qui portent la créance de CIR entre 5,3 et 6 Md€ en 2014, la direction générale pour la recherche et l'innovation ayant notamment pris en compte une évolution positive du ratio de R&D sur PIB.

Tableau n° 6 : estimation de la DGRI et de la direction générale du Trésor (été 2012, M€)

	Estimation moyenne de la DGRI	Intervalle de confiance pour la DGRI (95 %)	Estimation DG Trésor	
			Scénario haut : effet de levier de 2	Scénario bas : effet d'addition pur
2011	5 277	(5 231 – 5324)	5 248	4 890
2012	5 527	(5 430 – 5625)	5 488	4 988
2013	5 751	(5 591 – 5915)	5 782	5 132
2014	6 012	(5 792 – 6238)	5 982	5 309

Source : direction générale de la recherche et de l'innovation et direction générale du Trésor

La dépense fiscale qui en résulte est de 3,4 à 3,7 Md€ en 2013 et de 5,1 à 5,5 Md€ en 2014 pour la direction générale du Trésor. La projection sous forme de dépense fiscale des estimations de la direction générale pour la recherche et l'innovation aboutit à un résultat comparable pour 2014 (5,4 Md€) et inférieur pour 2013 (3,2 Md€).

Si les estimations de créance ont ainsi convergé vers des valeurs élevées à l'été 2012, des incertitudes n'en subsistent pas moins, liées notamment à l'impact des ajustements du dispositif décidés dans la loi de finances pour 2011. Surtout, des inconnues très fortes existent sur les modalités d'imputation de leurs créances par les entreprises. Il est urgent que les services de la direction générale des finances publiques renforcent leurs capacités d'analyse sur ce sujet.

Le projet de loi de finances pour 2013 retient le chiffre de 3,35 Md€ pour la dépense fiscale 2013. Ce montant se situe entre les prévisions de la direction générale pour la recherche et l'innovation et celles de la direction générale du Trésor. La direction de la législation fiscale en rend compte par une estimation affinée de la clé de ventilation de la créance (45,38 % la première année, 8,2 % les deux suivantes et

38,22 % la dernière année), avec des estimations de créance de 5,25 Md€ en 2011 et 5,5 Md€ en 2012.

Les travaux d'estimation de la dépense fiscale dans le cadre de la préparation du projet de loi de finances pour 2014 n'avaient pas été menés au moment où la Cour achevait son rapport.

La disposition de la loi de programmation des finances publiques, qui prévoit une évaluation annuelle des dépenses fiscales par cinquième chaque année, n'a pas concerné le crédit d'impôt recherche, celui-ci faisant partie, selon la réponse de la direction de la législation fiscale, « des dispositifs d'ores et déjà sanctuarisés. »

C - Un risque pour les finances publiques à horizon 2014 et au-delà

Au-delà des fragilités qui entourent l'estimation du coût du CIR, les ordres de grandeur en jeu permettent de tirer un certain nombre de constats. Ceux-ci sont de trois types.

1 - Une créance comprise entre 5,5 Md€ et 6,2 Md€ en 2014

Les estimations des administrations convergent à horizon 2014 vers une créance de CIR de 6 Md€ : à l'été 2012, la direction générale du Trésor estimait la créance 2014 entre 5,3 Md€ et 6 Md€ ; la DGRI l'estime à 6 Md€ dans un intervalle de confiance compris entre 5,8 et 6,2 Md€. Ces chiffres ne tiennent pas compte de la mise en place du crédit d'impôt innovation dans la loi de finances pour 2013 dont le coût net est estimé à 200 M€, portant ainsi à 6,2 Md€ l'estimation de la créance fiscale. Le CIR deviendrait la première dépense fiscale du budget de l'État, compte non tenu du crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi.

La créance de CIR de 2011 est désormais connue : 5,2 Md€. Elle tient compte de l'effet des ajustements du régime du CIR adoptés dans la loi de finances initiale pour 2011. Ces ajustements avaient été chiffrés à 471 M€ pour 2011 par la direction générale pour la recherche et l'innovation²⁷. Au vu des déclarations effectuées en 2011, ils se montent finalement à 400 M€ et devraient atteindre 500 M€ en régime de croisière. Ainsi, sans ces mesures, la créance aurait atteint 5,6 Md€ en 2011. La créance de 2011 corrobore l'estimation moyenne fournie par la

²⁷ Le détail est présenté en annexe « Les effets des mesures d'ajustements décidés dans la loi de finances initiale pour 2011 ».

direction générale pour la recherche et l'innovation à l'été 2012 ainsi que le scénario haut proposé par la direction générale du Trésor.

Les estimations de créance sont surtout sensibles aux hypothèses relatives à l'effet d'entraînement du CIR et au rythme des entrées et sorties des bénéficiaires. Pour estimer comment la créance de 2011 peut évoluer entre 2012 et 2014, une hypothèse basse consiste à retenir l'évolution la moins dynamique proposée par les administrations dans leurs scénarios. Dans cette hypothèse basse, la créance serait de 5,5 Md€ en 2014, compte tenu de l'introduction du crédit d'impôt innovation. Une hypothèse moins dégradée, plus réaliste mais néanmoins prudente, conduirait à retenir une dynamique annuelle de la créance de 4 %, ce qui porte la créance autour de 5,7 Md€ en 2014.

Il est donc réaliste de considérer qu'à l'horizon 2014, la créance sera *a minima* de 5,5 Md€ et pourrait atteindre 6,2 Md€.

2 - Un ressaut inéluctable de la dépense fiscale en 2014

Dans tous les cas de figure, le niveau de la dépense fiscale associée au CIR rejoindra en 2014 celui de la créance fiscale en 2014.

En effet, à cet horizon, quatre années de dispositif post-plan de relance se seront écoulées et les entreprises pourront obtenir le remboursement de leurs créances non imputées sur l'impôt sur les sociétés des exercices précédents. Ce sera donc dans le projet de loi de finances pour 2014 que, pour la première fois depuis la fin du plan de relance, la dépense fiscale correspondra à l'équivalent de 100 % de la créance constituée par les entreprises.

Tableau n° 7 : passage de la créance à la dépense fiscale

millésime de créance	Dépense fiscale			
	2011	2012	2013	2014
2010	45,38 %	8,2 %	8,2 %	38,22 %
2011		45,38 %	8,2 %	8,2 %
2012			45,38 %	8,2 %
2013				45,38 %
Dépense fiscale en % de créance	45,38 %	53,58 %	61,78 %	100 %

Source : Cour des comptes à partir de la clé de répartition de la DLF

Ce résultat n'est pas sensible à la clé de répartition retenue pour imputer les créances sur les quatre exercices possibles. Le rythme auquel se fera la remontée entre 2012 et 2014 y est, en revanche, sensible.

Ce ressaut est inéluctable. Il tient en effet à des créances qui sont déjà installées (2010 et 2011), en cours d'installation (2012) ou pour lesquelles la loi de finances ne prévoit pas de changements d'échelle (2013)²⁸, quel que soit l'impact du cycle économique.

Dès 2013, un ressaut de 1,05 Md€ a été prévu dans l'équilibre du budget de l'État, en cohérence avec une prévision de dépense fiscale de 3,35 Md€. Ce ressaut est sans commune mesure avec les crédits nouveaux prévus pour l'ensemble de la mission interministérielle recherche et enseignement supérieur (100 M€ au total).

En 2014, un ajustement d'une ampleur plus grande sera nécessaire. Il devra être de plus de 2,2 Md€ si l'on retient les prévisions de créance de la direction générale pour la recherche et l'innovation et de la direction générale du Trésor en tenant compte de la mise en place du crédit d'impôt innovation (soit 2,25 Md€ et 2,35 Md€ pour porter le niveau de la dépense fiscale à 5,6 et 5,7 Md€).

Même si l'on retient un scénario dégradé et si l'on estime le niveau de la créance *a minima*, la dépense fiscale de 2014 ne devrait pas se situer en dessous du point bas de 5,3 Md€, supposant un ajustement minimum de 2 Md€ dans la loi de finances pour 2014.

L'ajustement à financer en trésorerie sera d'un niveau moins élevé puisqu'il se fera par rapport à la dépense fiscale effectivement portée en 2013, dont l'exécution en 2012 laisse à penser qu'elle se situera au-dessus des 3,35 Md€ prévus. Une partie du ressaut du CIR sera ainsi constatée dans l'exécution du déficit de l'État.

Etant donné les contraintes qui pèsent sur les finances publiques, l'augmentation du coût du crédit d'impôt recherche constitue un sujet d'attention pour la construction du projet de loi de finances pour 2014.

3 - Une dépense fiscale appelée à augmenter après 2014

Le rapport du sénateur Berson en juillet 2012 estime que le coût du CIR devrait atteindre 5 à 6 Md€ en 2014, puis évoluer comme le PIB. C'est une hypothèse qui paraît pessimiste au regard de la dynamique passée du CIR et de l'objectif de politique publique qui lui est attaché, à savoir porter à 2 % du PIB la dépense de R&D des entreprises.

Estimer que le coût du CIR devrait se comporter comme le PIB, c'est en effet partir d'une double hypothèse :

²⁸ À l'exception de l'ajout de 200 M€ pour la création du crédit d'impôt innovation.

- premièrement, que les entreprises ne vont pas à l'avenir tirer de mieux en mieux parti du dispositif de façon à déclarer au CIR l'équivalent de ce qu'elles déclarent dans leurs dépenses intérieures de R&D et qui est éligible au crédit d'impôt ;
- deuxièmement, que le taux de dépense intérieure de R&D des entreprises sur PIB sera stable, alors que la visée du CIR est de l'améliorer pour le rapprocher de 2 %.

Dans le cadre de l'instruction conduite par la Cour en 2012, il a été demandé à la direction générale pour la recherche et l'innovation de fournir les éléments permettant d'estimer ce que serait la créance de CIR si les entreprises présentaient au CIR l'équivalent des dépenses qu'elles déclarent dans l'enquête sur leurs dépenses de R&D éligibles au crédit d'impôt²⁹.

Par ailleurs, deux projections ont été établies pour estimer la dynamique potentielle du CIR en cas de réalisation totale ou partielle de l'objectif de Barcelone. En cas d'atteinte de l'objectif de Barcelone, soit un ratio de 2 % de dépense de R&D des entreprises dans le PIB, la créance de CIR s'établirait entre 9,7 et 13 Md€₂₀₁₀, avec une valeur médiane estimée à 11 Md€₂₀₁₀, soit 0,6 point de PIB. Dans l'hypothèse d'un ratio de dépenses de R&D des entreprises sur PIB de 1,6 %, soit la réalisation de la moitié de l'objectif fixé, le coût du CIR se situerait entre 8 Md€₂₀₁₀ et 10,6 Md€₂₀₁₀, avec une hypothèse médiane à 9 Md€₂₀₁₀, soit 0,5 point de PIB. Or les paramètres du crédit d'impôt recherche n'ont pas été pensés en fonction de ces hypothèses, bien que la France ait réitéré dans la stratégie Europe 2020 l'objectif de parvenir à un taux de dépense intérieure de R&D des entreprises de 2 % du PIB.

Si la progression vers l'objectif de Barcelone n'est pas acquise, en revanche, la convergence entre les déclarations de CIR et les dépenses éligibles retracées dans l'enquête sur la R&D des entreprises est en train de se réaliser.

²⁹ Une annexe précise la méthodologie retenue ainsi que les chiffrages détaillés obtenus pour cette simulation et les deux projections qui lui sont associées.

**Tableau n° 8 : simulation de créance crédit d'impôt
recherche 2010, en cas de convergence de déclaration avec
l'enquête R&D**

A partir des données 2010 SD <i>en milliards d'euros</i>	Dépenses éligibles au CIR*	Créance de convergence à l'enquête estimée à structure de déclaration constante	Créance de convergence à l'enquête estimée sous hypothèse que tout est déclaré sous le seuil des 100M€
Hypothèse basse : la sous-traitance en France est déclarée par les donneurs d'ordre	21,71	6,1	7,5
Hypothèse haute : la sous-traitance en France est déclarée par les sous- traitants comme une dépense intérieure	23,62	6,8	8,0

(*) Les dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche ne sont pas un concept de l'enquête R&D. Un retraitement explicité en annexe permet de construire cet indicateur approximé.

Source : ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche-Sies, calculs Cour des comptes

En cas de convergence avec l'enquête sur la recherche et développement des entreprises, la créance de CIR s'établirait entre 6 Md€ et 8 Md€ avec une hypothèse médiane à 7 Md€ en valeur 2010, soit 0,4 point de PIB.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Le crédit d'impôt recherche français est aujourd'hui le mécanisme de soutien fiscal à la R&D le plus généreux de l'OCDE, si l'on prend en compte son montant rapporté au PIB (0,26 %), loin devant le Canada (0,21 %).

L'estimation de la créance constituée par les entreprises au titre du CIR, comme sa traduction en dépense fiscale, sont particulièrement délicates tant que le crédit d'impôt n'aura pas trouvé son régime de croisière. Il n'est possible de donner en l'état qu'un ordre de grandeur dans les lois de finances initiales. Il importe à cet égard que l'État accélère la production des données sur le CIR : la créance constituée par les entreprises au titre d'une année n'est aujourd'hui connue qu'un an et demi plus tard. Une meilleure mobilisation des estimations effectuées à l'automne de l'année suivant la déclaration permettrait d'affiner les chiffres utilisés lors de l'adoption des lois de finances.

La créance de CIR s'est montée à 5,17 Md€ en 2011. Elle devrait se situer entre 5,5 et 6,2 Md€ en 2014. Dans ces conditions, un important ressaut de la dépense fiscale est inéluctable en 2014. En effet, à compter de cette date, les conséquences du plan de relance ne se feront plus sentir

et la dépense fiscale, entrée en régime de croisière, correspondra à l'équivalent de 100 % de la créance constituée par les entreprises. Dès 2013, un ressaut de 1,05 Md€ a été prévu dans l'équilibre de la loi de finances. En 2014, un ajustement d'une ampleur plus grande sera nécessaire. Il devrait être d'au moins 2 Md€, correspondant à une dépense fiscale d'au moins 5,3 Md€.

La dynamique du CIR devrait se poursuivre par la suite : la dépense fiscale pourrait rapidement converger vers 6 Md€ et atteindre 7 Md€₂₀₁₀ dans le cas où les entreprises déclareraient au crédit d'impôt recherche toutes leurs dépenses de R&D éligibles figurant dans l'enquête statistique sur la R&D, soit 0,4 point de PIB. En cas d'amélioration du ratio de dépenses de R&D sur PIB, cette dynamique serait plus soutenue. Cette situation pose la question de la soutenabilité du dispositif actuel au regard des autres priorités des finances publiques.

Au vu de ces éléments, la Cour formule les recommandations suivantes :

- 2. accélérer la production des données d'exécution relatives au CIR, affiner leur analyse et faire apparaître les incertitudes qui entourent le chiffrage du CIR dans les documents annexés aux lois de finances ;*
 - 3. tenir compte de la dynamique prévisible de la dépense fiscale lors de l'élaboration des lois de finances.*
-

Chapitre III

La difficile mesure de l'efficacité du

CIR

Le crédit d'impôt en faveur de la recherche a été conçu comme une aide à la R&D des entreprises. Son objectif premier, de nature structurelle et de long terme, est de stimuler cette dépense, considérée comme un élément clé de la compétitivité du tissu économique et du développement futur de l'emploi. Face à cet objectif explicite, la mesure de l'efficacité du CIR consiste à examiner si la dépense de R&D des entreprises a été effectivement stimulée par l'aide fiscale apportée.

Le CIR et sa réforme en 2008 s'inscrivent également dans un objectif plus large d'attractivité du territoire, à la fois pour attirer des investissements étrangers et pour éviter des délocalisations de la part d'entreprises françaises.

Enfin, l'impact du CIR peut s'apprécier vis-à-vis du système fiscal, à la fois sur le domaine de la propriété intellectuelle (au-delà de la seule phase de recherche) et au regard de la politique générale suivie en matière d'impôt sur les sociétés. Il peut en effet être présenté, et il l'a été, comme une baisse de l'impôt sur les sociétés ciblée sur les secteurs les plus exposés à la concurrence internationale.

C'est en regard de ces objectifs que l'efficacité du CIR doit être examinée, compte tenu de l'évolution des bénéficiaires du crédit d'impôt depuis 2008.

I - Un nombre croissant de bénéficiaires

En 2011, près de 19 700 entreprises ont déposé une demande de crédit d'impôt en faveur de la recherche, soit 0,5 % des entreprises en France³⁰. Le montant des dépenses déclarées a atteint 18,4 Md€, et génère un crédit d'impôt de 5,17 Md€, correspondant à un taux moyen de crédit d'impôt de 28,1 %. Cette situation est très éloignée de celle de 2007 : le CIR concernait moins de 10 000 entreprises, dont les 15,4 Md€ de dépenses déclarées généraient une créance de 1,81 Md€ (soit un taux de crédit d'impôt de 11,8 %).

Pour mesurer l'évolution du dispositif, la Cour a analysé et retraité les déclarations de CIR pour la période 2007 à 2011, année pour laquelle les données sont disponibles depuis mai 2013³¹.

La base de données de gestion du crédit d'impôt recherche, seule source d'information sur le contenu des déclarations 2069A initiales

Depuis 1994, le ministère chargé de la recherche entretient une base de données de gestion du CIR (GECIR) à partir du deuxième exemplaire du Cerfa 2069A que les entreprises doivent lui adresser. GECIR archive à la fois l'historique des déclarations et des procédures.

La base GECIR est la seule base de données comportant l'intégralité des lignes de la déclaration fiscale. Le calendrier de réception des déclarations qui s'étale sur trois ans, amène régulièrement à actualiser les bases. Toutefois l'exhaustivité des déclarations n'est pas assurée, car rien ne garantit le respect de la procédure d'envoi au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche de la déclaration. La qualité de ces bases n'a, en outre, jamais été expertisée. Depuis plusieurs années, les grandes entreprises font l'objet d'un suivi particulier qui assure qu'en mai n+2, leurs déclarations pour le CIR au titre de l'année n soient bien intégrées.

³⁰ Champ : France ; activités marchandes hors agriculture, Source INSEE.

³¹ Voir annexe « Base de données des déclarations 2069A pour demande de crédit d'impôt en faveur de la recherche (GECIR) ».

Les bases GECIR délivrent une information sur la déclaration initiale des entreprises. Les informations relatives aux redressements fiscaux ou aux déclarations rectificatives des entreprises n'y sont pas prises en compte. À défaut de dématérialisation de la déclaration de CIR, c'est la seule source utilisée par les administrations pour connaître le nombre de bénéficiaires, les dépenses déclarées et la créance du CIR.

A - Un doublement du nombre de bénéficiaires entre 2007 et 2011

En 2011, le nombre d'entreprises déclarant des dépenses de R&D pour bénéficier du crédit d'impôt recherche est de 19 690. Ce chiffre est en augmentation de 11 % par rapport à celui de 2010 (17 710). Entre 2007 et 2011, le nombre de déclarants a été multiplié par deux, essentiellement du fait des fortes entrées dans le dispositif en 2008 (+3 500 entreprises) et en 2009 (+3 200 entreprises). Le ralentissement de la progression du nombre de déclarants et de bénéficiaires observé en 2010 n'est pas confirmé en 2011.

Tableau n° 9 : évolution des déclarants et bénéficiaires du CIR, 2007-2011

année fiscale	déclarants au CIR		bénéficiaires du CIR	
	nombre	évolution n/n-1	nombre	évolution n/n-1
2007	9 840		7 020	
2008	13 360	36%	9 920	41%
2009	16 550	24%	12 340	24%
2010	17 710	7%	12 850	4%
2011	19 690	11%	14 880	16%
évolution 2007-2011	100%		112%	

Sources : Chiffres du CIR 2010 , MESR mai 2012 et calculs Cour des Comptes

Déclarants/bénéficiaires

On distingue les « bénéficiaires du CIR » des « déclarants au CIR ». Les premiers sont moins nombreux que les seconds, du fait des déclarations concernant les groupes fiscalement intégrés où la maison mère bénéficie du CIR pour ses filiales. C'est le cas de plus de 2 500 groupes fiscalement intégrés, dont la taille est très variable.

Contrairement au choix qui est fait dans les publications du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, le concept de déclarant est privilégié dans les analyses qui suivent. Il permet de rendre compte des déclarations effectuées à l'intérieur des groupes intégrés et de leurs évolutions.

L'évolution du nombre de déclarants est bien plus forte que la démographie des entreprises de R&D sur la même période (+ 50 %). Elle révèle l'effet de l'attractivité du dispositif fiscal après 2008, plus qu'une implication de nouvelles entreprises dans des activités de R&D.

En 2011, 80 % des déclarants au crédit d'impôt recherche (que ce soit pour leur compte propre ou au sein d'une intégration fiscale) sont des entreprises de moins de 250 salariés, dont la grande majorité (74 %) sont fiscalement indépendantes. Seules 5 % des déclarants ont plus de 500 salariés. Les entreprises de plus de 5 000 salariés représentent un petit nombre de déclarants (60 en 2007, 86 en 2011) et sont toutes intégrées fiscalement.

Intégration fiscale et calcul du CIR

Pour le crédit d'impôt recherche, la notion d'entreprise indépendante est entendue en référence à l'intégration fiscale des groupes. Le régime de l'intégration fiscale est défini à l'article 223A du code général des impôts. C'est une option que peut prendre une société mère pour intégrer dans le calcul de son bénéfice fiscal les bénéfices de ses filiales détenues à plus de 95 %. La société mère paye ainsi l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de ses filiales intégrées. Dans le cas du CIR, les filiales déclarent les dépenses de R&D et calculent leur CIR, la société mère cumulant les crédits d'impôt de ses filiales et bénéficiant du crédit d'impôt.

L'évolution de la structure par taille des entreprises qui déclarent du CIR entre 2007 et 2011 est assez difficile à analyser à partir des bases de données GECIR du fait de la non-déclaration³² du nombre de salariés en 2007 dans 18 % des cas. Toutefois la part des entreprises « se déclarant » de moins de 250 salariés augmente de dix points sur la période, passant de 70 % à plus de 80 %. En nombre, l'écart est très marqué : en 2011 plus de 14 000 entreprises de moins de 250 salariés ont bénéficié du CIR (soit 7 % des entreprises de moins de 250 salariés en France³³), elles étaient moins de 7 000 en 2007.

³² dans le Cerfa 2069A

³³ Champ : France ; activités marchandes hors agriculture, Source Insee.

Tableau n° 10 : évolution de la structure par taille des déclarants au CIR et statut fiscal

	Toutes entreprises		Entreprises indépendantes fiscalement	
	2007	2011	2007	2011
moins de 10 salariés		30%		91%
10 à 49 salariés		32%		75%
50 à 99 salariés		9%		53%
100 à 249 salariés		10%		41%
moins de 250 salariés	70%	80%	70%	74%
250 à 499 salariés	5%	5%	28%	29%
500 à 1 999 salariés	6%	4%	23%	23%
2 000 à 4 999 salariés		1%		15%
5 000 et plus	1%	0%	18%	7%
	18%	10%	31%	70%
TOTAL	100%	100%	58%	69%

Source : Cour des Comptes à partir des bases GECIR

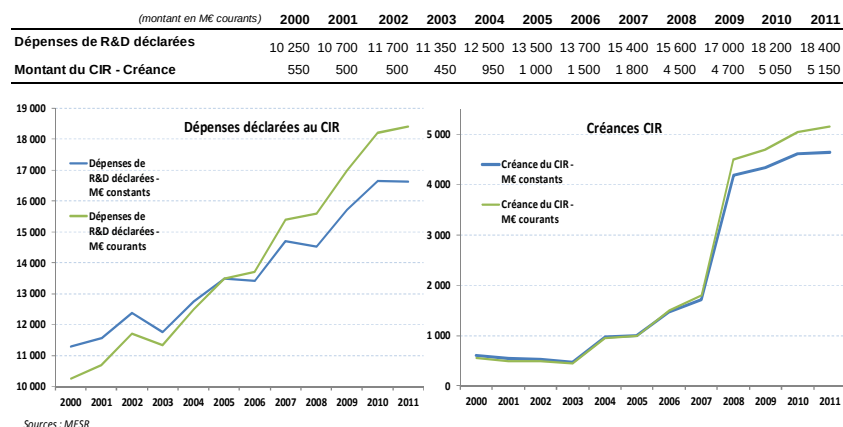
La part des entreprises indépendantes fiscalement a augmenté de 10 points (de 58 % en 2007 à 69 % en 2011).

B - Des dépenses déclarées moins dynamiques

1 - Une évolution régulière des dépenses déclarées au CIR entre 2000 et 2011

Les dépenses déclarées au CIR sont passées d'un peu plus de 10 Md€ en 2000 à 18,4 Md€ en 2011, soit une augmentation en 11 ans de 47 % à prix constants (en volume). Cette croissance suit une tendance assez régulière dans le temps et correspond à un taux de croissance annuel moyen de 4 % par an entre 2000 et 2011. Cette croissance représente le double de l'évolution des dépenses de recherche et développement des entreprises : la DIRDE croît en moyenne de 2 % par an sur la période. Entre 2008 et 2010, l'écart est plus significatif : les dépenses déclarées au CIR croissent de 15 % (soit en moyenne + 7 % par an), alors que les dépenses de R&D des entreprises restent sur la même tendance (2 % par an en moyenne). Entre 2010 et 2011, les dépenses déclarées au CIR marquent un palier et baissent en euros constants.

Graphique n° 3 : évolution des dépenses déclarées au CIR, et de la créance de 2000 à 2011



L'évolution de la créance constituée par les entreprises sur les dix dernières années reflète, quant à elle, les évolutions de la législation : premier seuil en 2004 avec l'élargissement d'assiette et l'introduction d'une part en volume (5 %) ; deuxième palier en 2006 correspondant au passage à 10 % de la part en volume et au rehaussement du plafond du CIR ; enfin réforme de 2008.

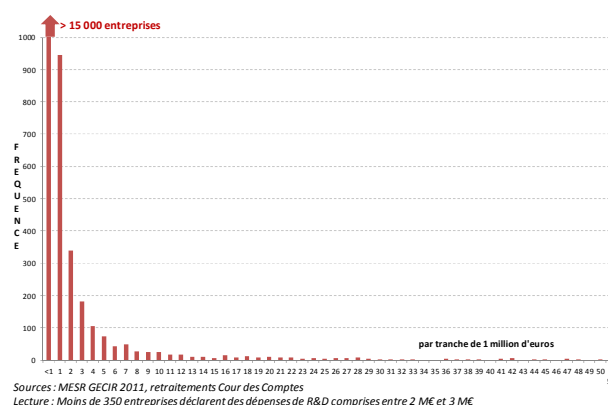
2 - La moitié des entreprises déclarent moins de 181 000 € en 2011

La distribution des dépenses déclarées en 2011 est à l'image de la structure par taille des déclarants au CIR : 88 % des déclarations concernant moins d'un million d'euros³⁴.

Au-delà, un peu moins de mille entreprises déclarent entre 1 et 2 M€ et moins de cinquante entreprises déclarent des dépenses au-delà de 50 M€. Seul un tout petit nombre d'entre elles déclarent des dépenses de R&D d'un montant supérieur au seuil de 100 M€ (17 entreprises). De fait, le plafond des 100 M€ concerne très peu d'entreprises, un plafond naturel se dessinant au-delà de 30 M€.

³⁴ Cette distribution est conforme aux statistiques nationales de R&D : en 2010, 5 % des entités effectuant des travaux de recherche et développement (R&D), réalisent 70 % de la DIRDE (RERS 2012, MEN-MESR).

Graphique n° 4 : distribution des dépenses de R&D déclarées au CIR en 2011



Parmi les déclarations portant sur des montants de moins d'1 M€³⁵, les quatre cinquièmes des entreprises déclarent des dépenses inférieures à 500 000 €, et la moitié des entreprises déclarent moins de 181 000 €. La distribution est très ramassée autour de 40 000 € et un quart des entreprises déclarent moins de 55 000 €.

La première moitié des entreprises (celles déclarant moins de 181 000 € de dépenses de R&D) déclare dans son ensemble 730 M€, soit 4 % du total déclaré (18,4 M€) ; les entreprises déclarant plus de 30 M€ (0,4 % des entreprises) déclarent à elles seules 7 Md€, soit 38 % du total déclaré.

Les entreprises exposant les plus petits montants de R&D ne sont pas forcément les plus petites entreprises en nombre de salariés. Les entreprises de moins de 250 salariés (80 % des entreprises déclarantes) présentent 5,2 Md€ de dépenses (soit 28 % du total déclaré). À titre de comparaison, la somme des déclarations de moins d'1 M€ représente 18 % du total exposé (par les 88 % plus petits déclarants). À l'inverse, les entreprises de plus de 5 000 salariés (0,4 % des déclarantes) soumettent 7 Md€, soit 38 % du total déclaré.

³⁵ Voir annexe « Analyses statistiques complémentaires ».

Tableau n° 11 : dépenses de R&D déclarées au CIR par taille d'entreprises déclarantes

Toutes entreprises			Entreprises indépendantes fiscalement		
	2007	2011		2007	2011
moins de 10 salariés		1 000			900
10 à 49 salariés		2 000			1 800
50 à 249 salariés		2 200			1 500
moins de 250 salariés	3 300	5 200	2 100	4 200	
250 à 499 salariés	1 300	1 100	500	500	
500 à 1 999 salariés		3 000		800	
2 000 à 4 999 salariés	5 000	2 000	700	200	
5 000 salariés et plus	4 600	7 000	200	100	
taille non renseignée	1 200	100	200	100	
TOTAL	15 400	18 400	3 700	5 900	

Source : MESR, retraitements Cour des Comptes

Sur la période 2007-2011, l'accroissement des dépenses déclarées (+ 3 Md€) est surtout le fait des entreprises de moins de 250 salariés (+ 1,9 Md€) et des très grandes entreprises (+ 2,4 Md€). La contribution des entreprises indépendantes de moins de 250 salariés est importante puisqu'elle correspond à une augmentation de 2,1 Md€³⁶. À l'inverse, les plus grandes entreprises indépendantes (de plus de 500 salariés) ont globalement maintenu leur niveau.

Si l'on raisonne par activité principale des entreprises, on constate un glissement entre les activités industrielles et les services : on passe d'un partage 70 %-30 % en 2007 à un partage 55 %-45 % en 2011. Selon cette approche, les deux premiers secteurs industriels déclarants sont l'industrie électrique et électronique, et l'automobile. Cette distribution coïncide avec celle obtenue à partir de l'enquête statistique sur la R&D des entreprises quand on s'appuie sur l'activité principale de l'entreprise (voir annexe statistique). Cette présentation n'est pas celle retenue par les instances européennes qui préconisent une présentation par branche d'activité bénéficiaire des travaux de R&D. Afin de s'approcher de cette présentation pour le CIR, le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche retraite les dépenses des *holding* et du secteur de la « recherche et développement » pour les affecter aux secteurs ayant bénéficié de la R&D.

³⁶ Ce qui veut dire aussi que les entreprises de moins de 250 salariés faisant partie d'une intégration fiscale ont globalement déclaré 200 M€ de moins entre 2007 et 2011.

Tableau n° 12 : dépenses de R&D déclarées au crédit d'impôt recherche par secteur d'activité des bénéficiaires, 2007 et 2011

dépenses déclarées (en %)	distribution selon la nomenclature* des déclarations		distribution après réaffectation des secteurs holdings et R&D
	2007	2011	2011
Industries manufacturières	70,9	55,4	64,2
Industrie électrique et électronique	19,5	13,7	15,3
Pharmacie, parfumerie, entretien	7,3	4,7	12,5
Industrie automobile	13,5	9,4	10,1
Construction navale, aéro et ferroviaire	9,4	6,4	5,1
Chimie, caoutchouc, plastiques	5,2	4,3	6,1
Industrie mécanique		3,4	3,4
Textile, habillement, cuir	2,1	1,9	1,9
Autres industries manufacturières	10,7	6,9	9,4
Gestion des holdings industriels	3,3	4,7	0,4
Services	28,0	43,3	33,9
Conseil et assistance en informatique	6,3	10,7	10,6
Services d'architecture et d'ingénierie		8,9	9,6
Services de télécommunication	1,3	1,4	1,5
Services bancaires et assurances	0,6	1,7	1,7
Recherche et développement	11,7	12,1	0,2
Autres services	8,1	8,5	10,2
Autres secteurs	0,7	1,3	1,9

(*) la nomenclature d'activité a été révisée en 2008, de ce fait certaines lignes ne sont pas renseignées pour l'année 2007

Source : MESR

Après ce retraitement, l'industrie électrique se classe au premier rang (15 % des dépenses déclarées), suivie de près par le secteur pharmaceutique (12,5 %), puis par l'automobile (10 %). Pour les services, la redistribution se fait au bénéfice des services d'architecture et d'ingénierie mais surtout de l'industrie. Dans ces conditions, la part des services dans les dépenses déclarées au CIR s'établit *in fine* à 34 %. Les entreprises de conseil et d'assistance informatique représentent 11 % de l'ensemble des dépenses déclarées au CIR, et un peu moins d'un tiers des dépenses des entreprises des services.

Au sein des services, les entreprises des secteurs de la banque et de l'assurance déclarent 1,7 % des dépenses totales alors qu'elles représentent 1 % des dépenses de R&D des entreprises. Le dynamisme des déclarations dans ce secteur est marqué : 90 M€ de dépenses déclarées en 2007 (soit environ 10 M€ de crédit d'impôt) et 310 M€ de dépenses déclarées en 2011 (soit environ 90 M€ de crédit d'impôt).

3 - Les postes de dépenses déclarées

Tableau n° 13 : principaux postes des déclarations de dépenses au CIR

en milliards d'euros courants	2007	2009	2010	2011
Dépenses de R&D engagées en propre*	14,5	15,5	16,8	16,7
dont Dotations aux amortissements	0,9	0,8	1,0	1,0
dont Personnel chercheurs et techniciens	7,5	8,0	8,5	9,3
dont Dépenses de fonctionnement	5,6	6,0	6,5	5,5
Dépenses de sous-traitance de R&D retenues après plafond*	1,2	1,7	2,0	2,4
Dépenses de R&D : montant net total (R&D + THC)	15,4	17,0	18,2	18,4

(*) avant prise en compte des subventions

Sources : MESR, GECIR - retraitements Cour des Comptes

a) Les dépenses déclarées au CIR sont à plus de 90 % des dépenses internes à l'entreprise

Que ce soit en 2007 ou en 2011, les dépenses de R&D engagées en interne par l'entreprise représentent plus de 90 % de l'assiette des dépenses éligibles au CIR : 94 % en 2007, 91 % en 2011.

Les quatre cinquièmes des dépenses déclarées correspondent aux rémunérations des chercheurs et techniciens de recherche, ainsi qu'aux frais de fonctionnement établis forfaitairement. Ces dépenses s'élèvent en 2011 à 15 Md€. En valeur, ces deux postes ont connu entre 2007 et 2011 une croissance de 14 %. Les autres dépenses engagées en interne par les entreprises s'élèvent en 2011 à 1,7 Md€.

b) Des dépenses de sous-traitance multipliées par deux

La recherche externalisée représente une part croissante de l'assiette finale des dépenses éligibles au CIR : 8 % en 2007, 10 % en 2009, 11 % en 2010, 13 % en 2011. Même si les dépenses de recherche sous-traitées sont plafonnées dans l'assiette du CIR, ce poste a été multiplié par deux (de 1,2 Md€ en 2007 à près de 2,4 Md€ en 2011).

c) Un crédit d'impôt collection d'un coût marginal

Le crédit d'impôt collection ne porte pas sur la R&D mais sur l'activité de stylisme. Ses bénéficiaires sont des entreprises industrielles des secteurs du cuir-textile-habillement qui élaborent de nouvelles collections. Un millier d'entreprises dépose une demande de crédit d'impôt collection en 2011, soit presque le double du nombre de déclarants en 2007. Le montant des dépenses de collection a augmenté entre 2007 et 2008 ; après avoir été stationnaire en 2009 et 2010, il

décroît en 2011. Les dépenses déclarées représentent, avant prise en compte des subventions et plafonds, 300 M€ en 2011. Moins des deux tiers seront en moyenne retenus dans la créance. Cette créance se monte à environ 50 M€ en 2011.

C - L'impact de la réforme sur le niveau de la créance par taille d'entreprises

Sur la période 2007-2011, le montant global du crédit d'impôt recherche est passé de 1,81 Md€ à 5,17 Md€ : la créance a été globalement multipliée par près de 3.

La part de la créance qui revient aux entreprises déclarantes de moins de 250 salariés est restée stable sur la période autour de 35 %. On observe un glissement dans la répartition de la créance entre les entreprises de 500 à 5 000 salariés et celles de plus de 5 000 salariés : ces dernières bénéficient de 17 % de la créance en 2011 contre 15 % en 2007. En 2011, comme en 2007, les entreprises indépendantes bénéficient du tiers de la créance, les entreprises de groupes fiscalement intégrés des deux tiers.

Tableau n° 14 : montant de la créance CIR par taille d'entreprises

	Toutes entreprises		Entreprises indépendantes fiscalement	
en millions d'euros	2007	2011	2007	2011
moins de 10 salariés		301		246
10 à 49 salariés		673		528
50 à 99 salariés		306		193
100 à 249 salariés		522		251
moins de 250 salariés	636	1 802	424	1 218
250 à 499 salariés	183	484	62	157
500 à 1 999 salariés	634	1 138	91	230
2 000 à 4 999 salariés		480		59
5 000 salariés et plus	276	867	5	21
	1 730	395	51	137
TOTAL	1 810	5 166	634	1 821

Ne sont ventilées par taille que les entreprises pour lesquelles la taille de l'entreprise est renseignée dans GECIR

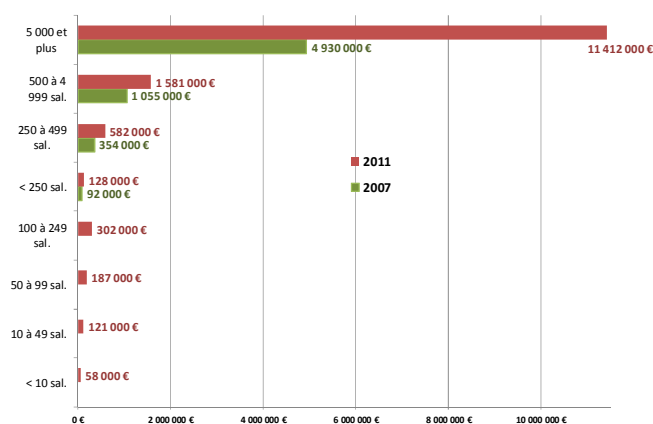
Source : MESR, GECIR - retraitements Cour des Comptes

Rapportée aux dépenses déclarées, la créance est passée de 12 % à 28 %, ce mouvement étant intervenu en 2008³⁷. Ce ratio varie relativement peu avec la taille de l'entreprise sauf pour les cas extrêmes : en 2011, les entreprises de moins de 10 salariés ont une créance correspondant à 33 % des dépenses de R&D déclarées ; pour celles de plus de 5 000 salariés, ce ratio est de 20 %.

³⁷ Voir tableau en annexe « Analyses statistiques complémentaires ».

La créance moyenne par entreprise est très différente selon la taille des entreprises, comme le sont les dépenses déclarées : en 2011 en moyenne, les très petites entreprises déclarantes (de moins de 10 salariés) bénéficient d'un crédit d'impôt de 58 000 €, les entreprises de plus de 5 000 salariés de 11,4 M€.

Graphique n° 5 : montant moyen de la créance CIR par taille d'entreprises



Source : Cour des comptes à partir des données GECIR

Au total, entre 2007 et 2011, la créance moyenne des entreprises de moins de 250 salariés a augmenté de 40 %, celle des entreprises de plus de 5 000 a plus que doublé (+ 130 %).

II - Des effets encore incertains sur la dépense de R&D des entreprises

A - Des travaux économétriques peu conclusifs, faute de données disponibles et d'un recul suffisant

Les aides à la R&D des entreprises trouvent en général leur justification, pour les pouvoirs publics, dans la réalisation de l'objectif de 3 % de dépenses de R&D dans le PIB. Cet objectif place la politique de soutien à la R&D des entreprises dans le cadre de l'amélioration de la compétitivité de l'économie.

Au plan théorique, les économistes rapportent la légitimité d'une aide à la R&D des entreprises aux externalités positives liées à ce type de dépenses, c'est-à-dire aux retombées qui résultent pour l'ensemble de

l'économie du développement du stock de connaissances. L'existence d'externalités tient au fait qu'une part du produit de la recherche conduite par une entreprise bénéficiera à un cercle plus large et peut donc inciter des entreprises à sous-investir dans ce domaine. C'est cet effet qui vient justifier, du point de vue de la théorie économique, le soutien public à la R&D, et ce indépendamment des objectifs de la stratégie de Lisbonne.

Des études académiques ont été menées pour mesurer l'effet du crédit d'impôt recherche, mais elles portent encore aujourd'hui sur des données antérieures à sa réforme de 2008. Ces travaux sont de deux natures : les évaluations micro-économiques et les évaluations macro-économiques. Les premières visent en général à établir, pour une unité d'aide fiscale à la R&D, le niveau d'investissement privé obtenu. Les études macro-économiques s'appuient en général sur ces travaux micro-économiques et estiment les effets sur le PIB et parfois l'emploi de la stimulation de la R&D issue de l'aide fiscale. Dans les deux cas, ces études peuvent être conduites *ex ante*, en s'appuyant sur des modèles sous-jacents, ou *ex post*, tentant alors de mesurer l'effet de la politique menée sans modèle sous-jacent³⁸.

1 - Les études micro-économiques existantes

Plusieurs travaux micro-économiques ont été publiés sur le CIR avant la réforme de 2008. D'un point de vue méthodologique, ces études ont en commun de viser à établir, pour une unité d'aide fiscale à la R&D, le niveau d'investissement privé obtenu. Avec un euro d'investissement supplémentaire pour un euro de CIR, il y a un simple effet d'addition. On obtient un effet d'entraînement lorsqu'un euro de CIR conduit à plus d'un euro de dépense privée (l'entreprise augmente sa R&D au-delà de l'aide apportée). En-dessous d'un euro d'investissement supplémentaire, il y a effet de substitution (une partie de l'aide fiscale n'est pas utilisée par l'entreprise pour ses activités de R&D).

Ces travaux micro-économiques sur le CIR sont présentés en annexe dans leur ordre de parution. Ils soulignent l'effet positif d'un crédit d'impôt recherche, qui se traduit au moins par un effet d'addition (E. Duguet), si ce n'est par un véritable effet de levier, comme le mettent en évidence B. Mulkay et J. Mairesse dans leur étude de 2008, complétée en 2011 par le rapport présenté ci-dessous. Ces études portent toutefois sur un crédit d'impôt reposant sur l'accroissement de la dépense de R&D des entreprises et non sur leur volume.

³⁸ La difficulté est alors d'estimer un contrefactuel, c'est-à-dire ce qu'aurait été la situation sans la mesure mise en œuvre (cf éléments complémentaires en annexe).

*« Évaluation de l'impact du Crédit Impôt Recherche »,
par B. Mulkay et J. Mairesse, novembre 2011*

Ce rapport réalisé pour le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche a été publié en novembre 2011. Ses sources, sa méthodologie et ses résultats détaillés sont présentés en annexe.

Les conclusions de ce rapport font apparaître un effet de levier implicite de l'augmentation du CIR positif à compter de 2011, de l'ordre de 1,31 en moyenne sur 2012-2015. Elles doivent néanmoins être prises avec précaution, comme le soulignent d'ailleurs les auteurs du rapport, qui précisent que leurs résultats « méritent d'être approfondis dès qu'on disposera des données permettant un recul suffisant sur la réforme ».

D'une part, cette étude ne retient que les entreprises qui figurent dans l'échantillon pendant cinq années constitutives et ne permet donc pas d'analyser les entreprises qui ont commencé à faire de la R&D après 2004, ni celles qui en réalisent de manière intermittente.

D'autre part, l'estimation de l'effet du coût de la R&D sur le capital optimal pour l'entreprise sur laquelle repose la simulation de l'impact de la réforme du CIR est pour partie non significative au plan statistique³⁹. De fait, la méthode retenue fait l'hypothèse qu'une élasticité-prix puisse être appliquée sur la base des données issues d'un dispositif de CIR en accroissement ou en accroissement et en volume à un dispositif entièrement en volume. C'est une hypothèse forte.

Enfin, cette étude est une simulation *ex ante* de l'effet de la réforme de 2008 et non pas une évaluation *ex post* de son impact. Les données utilisées s'arrêtent en effet en 2007. Si le texte du rapport est clair sur ce point, l'intitulé du rapport (« Évaluation de l'impact du crédit d'impôt recherche ») peut prêter à confusion. Il le peut d'autant plus que, depuis 2011, les rapports et projets annuels de performances annexés aux lois de finances ont utilisé cette étude comme indicateur d'impact du crédit d'impôt recherche, « obtenu à partir d'études économétriques qui estiment l'impact effectif de la mesure », mettant en avant le chiffre de 1,31 € à compter de 2012. La présentation de ces résultats dans les documents annexés aux lois de finances mérite d'être clarifiée.

³⁹ Les estimations de long terme sont statistiquement significatives pour 1981-2007 et 2004-2007, mais ne le sont pas pour les entreprises de plus de 250 salariés entre 2004 et 2007, ni, sur la même période, pour les entreprises de moins de 1 000 salariés. Les auteurs rapportent cette situation à l'influence du CIR sur les PME qui jouerait plus sur la décision de commencer une activité de R&D que sur l'accroissement de son volume, point que le choix de l'échantillon ne permettait pas de traiter.

2 - Les études macro-économiques effectuées sur cette base

À côté de ces travaux, et pour une large part sur leur base, des simulations de l'effet macro-économique du CIR ont été produites et leurs résultats mis en avant.

a) La lettre Trésor-Éco n° 50 de la DG Trésor : « Les effets économiques de la réforme du Crédit d'Impôt Recherche de 2008 »

Publié en janvier 2009 et signé par P. Cahu, L. Demmou et E. Massé, cet article⁴⁰ a été largement utilisé dans la communication sur l'impact du CIR. De fait, les résultats présentés dans sa synthèse apparaissent particulièrement positifs : « Les effets de la réforme seraient très importants : ils devraient induire un surcroît de PIB de 0,6 point au bout de 15 ans (...), ce qui signifie que chaque euro dépensé par l'État sous forme de CIR se traduit par une augmentation du PIB de 4,5 €.

Le contenu de l'étude est plus nuancé. Il procède en trois temps. Premièrement, l'effet de l'augmentation du CIR sur la dépense de R&D est estimé, avec deux scénarios : un effet de levier de 2 € pour 1€ de CIR, en lien avec les résultats publiés par J. Mairesse et B. Mulkay en 2004 ; un effet d'addition de 1 €, fondé sur l'étude d'E. Duguet de 2008.

Après avoir estimé l'impact de l'augmentation des dépenses de R&D des entreprises sur l'emploi des chercheurs en France (+ 25 000 chercheurs d'ici 2022), l'étude s'achève par la simulation de son effet sur l'activité économique, en faisant intervenir une élasticité entre le taux de croissance du PIB et celui des dépenses de R&D de 0,075⁴¹.

Deux résultats sont alors présentés : un surcroît de PIB de 0,3 point du PIB en cas d'effet d'addition pure du CIR et un surcroît de 0,6 point en cas d'effet de levier de 2. La conclusion ne retient que cette dernière hypothèse.

L'article de la lettre Trésor-Eco est une simulation *ex ante* des effets attendus de la réforme qui s'appuie sur des études économétriques effectuées sur le CIR lorsqu'il était entièrement fondé sur une assiette en accroissement, soit jusqu'en 2003. Dans le cadre du nouveau régime du CIR reposant sur une assiette en volume, le choix de retenir de façon préférentielle une simulation reposant sur un effet de levier de 2 est loin d'aller de soi. Les estimations micro-économiques réalisées depuis lors aboutissent en effet à des résultats nettement plus nuancés, tout comme les données sur l'évolution effective de la dépense de recherche et

⁴⁰ Ensuite publié dans une revue académique.

⁴¹ Des éléments plus détaillés sont fournis en annexe.

développement des entreprises depuis 2008, présentées dans la section suivante. Ces résultats vont plutôt dans le sens d'un effet additif du CIR, même s'il ne s'agit que d'éléments de court terme, qui plus est dans une période de tension économique. Si l'on s'en tient à ce type d'effet, la conclusion selon laquelle le PIB potentiel serait accru de 0,3 point apparaît comme l'hypothèse à privilégier.

En tout état de cause, ces chiffres, élaborés en 2008 dans le cadre d'une modélisation économique spéculative, doivent être pris comme tels : ils présentent les effets attendus de la réforme du CIR sous certaines hypothèses.

b) La notation du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales

Le comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, dans son rapport de juin 2011, a attribué au CIR le score de 3, soit le score maximal correspondant à la catégorie des mesures efficaces⁴².

La notation du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales repose sur une estimation des effets du CIR plus prudente que celle la lettre Trésor-Eco et aboutit au bas de la fourchette des estimations qui y sont effectuées, soit une augmentation du PIB de 0,3 point en 15 ans.

Cependant la comparaison entre le bénéfice attendu de la mesure en termes de PIB et son coût pour les finances publiques est effectuée, pour des raisons d'homogénéité de traitement entre les différents dispositifs examinés, par rapport à la dépense fiscale prévue dans les documents budgétaires annexés au projet de loi de finances pour 2011, soit 2,1 Md€.

Au vu des données désormais disponibles qui portent la créance de CIR à 5,2 Md€ en 2011, soit 0,25 point de PIB, on peut s'interroger sur le score qu'accorderait aujourd'hui le comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales au CIR, le caractère raisonnable du coût de la mesure au regard de son efficacité faisant partie des critères retenus pour établir ce score. Le rapport du comité, dont des éléments plus détaillés sont présentés en annexe, relève d'ailleurs que l'appréciation portée sur le CIR méritera d'être complétée par des éléments d'information nouveaux attendus en 2013.

⁴² Ce rapport est présenté au chapitre I.

c) Les estimations du rapport d'information du Sénat de juillet 2012

Les simulations effectuées dans le rapport d'information du Sénat sur le CIR reposent, comme celles du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, sur un effet de levier de 1. Elles reprennent l'élasticité du PIB au stock de connaissance estimée dans la lettre Trésor-Eco de 2009 (0,075). Elles n'en arrivent pas moins à une simulation de l'impact du CIR sur le PIB nettement plus dynamique que celle présentée par la note Trésor-Eco pour le même effet de levier : + 0,5 point de PIB, avec une marge d'erreur importante, situant le résultat entre + 0 et + 2 points de PIB. Après prise en compte du financement de la mesure, le bénéfice attendu est divisé par 2 : + 0,25 point de PIB.

Le coût plus élevé qu'annoncé du crédit d'impôt recherche et les incertitudes qui entourent encore l'estimation de son impact sur la R&D des entreprises conduisent à recommander la prudence dans l'exploitation de ces simulations macro-économiques.

3 - Les développements attendus

a) Le calendrier et la nature des travaux en cours

Lors des deux ateliers de travail organisés à la Cour, en septembre 2012 et juin 2013⁴³, avec les chercheurs impliqués dans les études sur le CIR, les travaux récents ou en préparation ont été présentés⁴⁴.

Trois études sont menées à l'initiative du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

La première étude est une actualisation des travaux de B. Mulkay et J. Mairesse. Parue en mai 2013⁴⁵, elle repose sur le même corpus et aboutit, sur la base d'une corrélation toujours établie sur des données portant sur la période qui a précédé la réforme de 2008, à estimer les investissements et dépenses de R&D des entreprises de 12 % supérieurs à ce qu'ils auraient été sans cette réforme. À long terme, le multiplicateur budgétaire implicite est cette fois estimé à 0,7. Cette étude ne permet

⁴³ La liste des participants figure en annexe. La direction générale pour la recherche et l'innovation, la direction générale du Trésor et la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services ont également participé au second atelier.

⁴⁴ En novembre 2011, un atelier de travail international sur les méthodes et les résultats de l'évaluation de l'impact des politiques de soutien à la R&D s'était tenu à l'initiative du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche. Il avait réuni la communauté des chercheurs impliqués dans ce domaine.

⁴⁵ Sous forme d'un document de travail du *national bureau of economic research* (Cambridge).

toutefois pas d'évaluer l'ensemble des effets entraînés par la réforme. Elle n'indique notamment pas si le dispositif a pu inciter des entreprises qui ne faisaient pas de R&D à en faire, en particulier des PME, du fait du champ retenu. Le travail que mènent actuellement les chercheurs et dont il est prévu de rendre compte dans le rapport du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche sur l'impact du CIR vise à répondre à ces deux difficultés : disposer de données postérieures à la réforme pour être en mesure d'effectuer une analyse *ex post* de son effet, tenir compte des nouveaux entrants. Lors de l'atelier de travail de juin 2013, il est apparu que les difficultés d'accès aux données rendaient peu probable la présentation de résultats complets sur ces points avant 2015.

La deuxième étude est un travail nouveau qui vise à évaluer les effets de différents niveaux, ou doses, de soutien public apportés à la dépense de R&D des entreprises. Cette étude couvre à la fois les dépenses fiscales et les subventions et tente de déterminer si certaines doses d'aides sont plus efficaces que d'autres. Ses résultats préliminaires ont été présentés à la Cour.

« Évaluation de l'impact des aides directes et indirectes à la R&D en France » (S. Lhuillery, M. Marino et P. Parrotta)

Les résultats préliminaires soulignent la diversité et l'évolution rapide des taux retenus pour les dispositifs d'incitation fiscales en faveur de la R&D dans le monde. Cette diversité suggère que les décideurs publics n'ont pas une vision claire du schéma optimal d'aide fiscale à la R&D, ni des effets des modifications introduites dans le temps.

L'étude vise à définir l'évolution du niveau de dépenses de R&D des entreprises en fonction du coût du crédit d'impôt et à déterminer un niveau optimal grâce un critère d'efficacité simple, l'égalité des coûts marginaux et des bénéfices marginaux pour un dispositif fiscal donné. Grâce aux données du MESR et de l'INSEE sur la période 1991-2009, les chercheurs définissent un échantillon de 374 000 entreprises auxquelles ils appliquent une méthodologie dite de *Continuous Treatment Matching*. Leurs résultats préliminaires conduisent à mettre en évidence un effet d'addition qui ne serait pas linéaire. L'effet de l'aide serait notamment plus élevé pour les très faibles doses de traitement ou les doses importantes.

On relève toutefois que le traitement statistique supposé par cette méthode est très exigeant et que le choix de ne retenir que trois doses (faible, moyenne et forte) et de situer la dose la plus élevée à un niveau de 150 000 € (niveau qui correspond à une dépense de R&D inférieure à 1,5 M€ et ne permet donc pas de discriminer entre entreprises de taille intermédiaire et grandes entreprises) peut conduire à ne pas pouvoir aisément déterminer à partir de cette étude des conclusions de politique économique.

La dernière étude porte sur les effets du CIR sur le recrutement des jeunes docteurs. Conduite par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, avec un comité de pilotage ouvert à des spécialistes extérieurs et auquel participe la direction générale du Trésor, elle vient de débiter. Cette étude, dont aucun résultat n'est disponible à ce stade, devrait notamment permettre d'évaluer la pertinence des doublements d'assiette du CIR pour les jeunes docteurs. Son avancement se heurte actuellement à des problèmes de données.

L'objectif du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche est de produire fin 2013 ou début 2014 un rapport dressant un état des travaux existant sur l'impact du CIR, en incluant l'analyse des travaux internationaux produits sur les aides fiscales à la R&D. C'est un objectif ambitieux en termes de délai. Surtout, peu de ces études porteront spécifiquement sur les effets du régime du CIR mis en place en 2008, faute de données disponibles avec un recul suffisant.

La direction générale du Trésor a également indiqué avoir débuté une étude interne qui vise à mesurer l'impact de la réforme de 2008 sur l'effet d'entraînement du CIR. Il s'agira d'analyser comment le passage à un système de soutien fondé uniquement sur le volume des dépenses de R&D a modifié l'efficacité du dispositif.

Enfin, la Banque de France a demandé à l'école d'économie de Paris et au CREST de travailler sur l'impact que pourrait avoir le CIR en termes de dépôts de brevets. Les résultats de cette étude n'étaient pas connus au moment de la transmission du présent rapport à l'Assemblée nationale.

Deux travaux qui ne concernent pas directement le CIR mais ne sont pas sans lien avec la mesure de son impact ont, en outre, été publiés.

Une étude de la lettre Trésor-Eco de novembre 2011, présentée en annexe, tend à montrer, à partir d'une modélisation économétrique, que le taux de chômage élevé des titulaires de doctorat ne serait pas lié à des biais de sélection des entreprises au détriment de cette catégorie de personnels. L'étude rapporte les difficultés rencontrées par les docteurs pour s'insérer sur le marché du travail à des problèmes d'orientation des étudiants au sein des écoles doctorales, notamment dans le choix des filières retenues par rapport aux besoins des entreprises. Au plan statistique, l'étude relève que, si les titulaires de doctorats travaillent majoritairement dans le secteur public en France, leur place dans le

secteur privé se compare favorablement aux résultats de l'Allemagne et du Japon mais non à ceux des États-Unis⁴⁶.

L'INSEE, en liaison avec la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services, a publié en avril 2013 une étude sur les effets de la participation aux pôles de compétitivité des PME et entreprises de taille intermédiaire. Cette étude traite de la période 2005-2009 avec certaines données sur 2010 ; elle ne porte pas spécifiquement sur le CIR mais ce dernier est inclus dans son champ d'investigation. Les constats qui s'en dégagent, s'agissant du CIR, et qui sont présentés de façon plus détaillée en annexe ne font apparaître ni effet de substitution, ni effet d'entraînement : les entreprises ont globalement augmenté leur R&D à hauteur des soutiens publics reçus, qu'elles aient bénéficié du crédit d'impôt recherche ou de subventions.

b) Les orientations à partir des travaux en cours

De ces ateliers de travail, cinq constats principaux se dégagent.

Premièrement, aucune des études d'impact sur le CIR publiées à ce jour, ni les études en cours ne portent sur des données postérieures à la réforme de 2008 (à l'exception de l'étude de M. Lhuillery qui couvre l'année 2009). Cela est dû à l'important délai qui existe dans la publication des données liées au CIR, mais aussi aux difficultés d'accès aux données économiques des entreprises que rencontrent les chercheurs. Le rendez-vous de 2013 pour une évaluation de la réforme de 2008 ne pourra pas être tenu.

Les chercheurs butent en effet, depuis 2009, sur une nouvelle difficulté : l'impossibilité d'obtenir les données économiques sur les entreprises, le service statistique du ministère de l'économie et des finances intervenant désormais dans la production de ces statistiques et n'en ouvrant pas l'accès aux chercheurs, au motif du secret fiscal, bien qu'il s'agisse de données économiques et non fiscales qui intéressent le travail des chercheurs. Il s'agit des données FARE.

⁴⁶ En France, les docteurs représentaient 13,5 % des chercheurs en entreprises (en 2007), contre 5 % au Japon (donnée 2005). Ils représentaient 7,7 % du personnel de R&D des entreprises industrielles (en 2007), contre 5,7 % en Allemagne (donnée 2005). La comparaison avec les États-Unis est, en revanche, défavorable : 12,6 % des salariés du secteur privé travaillant dans la R&D et diplômés du supérieur dans une matière scientifique y sont docteurs (donnée 2006), alors que la proportion des docteurs parmi les chercheurs et techniciens des laboratoires de R&D des entreprises n'est que de 8,7 % en France (donnée 2007).

Les données FARE

Pour les exercices allant de 1993 à 2007, les enquêtes annuelles d'entreprises tous secteurs (EAE) permettaient aux chercheurs, habilités par le Comité du secret du CNIS, d'appréhender les caractéristiques économiques des entreprises. À partir de l'exercice comptable 2008, ces enquêtes menées par l'INSEE ont été remplacées, dans un souci de simplification des démarches administratives, par les fichiers approchés des résultats ESANE (FARE) élaborés à partir des liasses fiscales.

En juin 2013, les fichiers FARE de l'exercice 2009 ne sont toujours pas accessibles aux chercheurs.

Deuxièmement, si un consensus se dégage quant au caractère positif du crédit d'impôt en faveur de la recherche, les travaux actuels, partant de méthodes et d'approches diverses, convergent plutôt vers un multiplicateur de l'ordre de 1 (1 € de CIR se traduisant par 1 € de R&D dans l'entreprise). On se situerait ainsi dans un effet d'addition. Cet effet se situerait un peu en-dessous ou un peu au-dessus de 1 selon les cas et pourrait ainsi comporter des effets d'éviction (1 € de CIR supplémentaire générant moins d'1 € de R&D supplémentaire). Lors de la présentation de leurs travaux à la Cour, Jacques Mairesse et Benoît Mulkay ont notamment mis en avant un effet de levier du CIR de 0,82 point (0,7 dans la publication de leur étude en anglais). Ces chiffres, qui se situent en dessous de l'effet de levier de 1,31 présenté pour la période 2012-2015 dans leur étude de novembre 2011, résultent du même corpus que cette étude mais reposent sur une autre méthode statistique⁴⁷. Ils pourraient ainsi signifier qu'à partir d'un certain stade le coût supplémentaire du CIR serait supérieur au bénéfice supplémentaire pour les entreprises.

Troisièmement, la mesure de l'impact du CIR ne se résume pas à celle du multiplicateur. En effet, les retombées attendues du développement de la R&D sous forme d'externalités positives, en particulier les externalités les plus générales, qualifiées de « sociétales », n'y sont pas retranscrites. La mesure de l'impact du CIR, et surtout son évaluation, peuvent être ainsi plus complexes qu'attendu.

Quatrièmement, un axe d'étude se dégage à l'heure actuelle autour d'effets multiplicateurs différenciés, avec potentiellement des seuils de dépenses de R&D ou d'activité des entreprises où l'aide publique jouerait un rôle plus important. Emmanuel Duguet, en reprenant les conclusions de ses derniers travaux, a également mis l'accent sur le fait qu'il était

⁴⁷ La méthode utilisée est la méthode des moments généralisés. Les écarts types liés à la simulation de l'effet *ex ante* de la réforme étant importants, les deux résultats (0,82 et 1,31) ne sont pas contradictoires.

possible qu'au-dessus d'un certain seuil l'efficacité du dispositif baisse. Les travaux de Stéphane Lhuillery mettent en avant, pour leur part, un effet d'addition mais qui ne serait pas linéaire⁴⁸.

Cinquièmement, aucune des études micro-économiques ne tient compte des problématiques liées au financement de la mesure et à son coût. Il s'agit en effet de travaux économétriques pour lesquels l'objet d'étude est l'entreprise et non l'État. Il n'est ainsi pas évident que les pouvoirs publics puissent tirer des enseignements des seuls travaux de recherche sur l'efficacité du CIR pour orienter les politiques publiques.

Les travaux d'évaluation du CIR disponibles aujourd'hui portent sur des données antérieures à la réforme de 2008 et doivent être pris comme tels. Ils doivent être poursuivis de façon à porter sur des données postérieures à la réforme et comparés aux résultats d'études conduites dans des pays ayant adopté un dispositif en volume. Ils pourraient apporter, dans une perspective de moyen terme, des éléments nouveaux.

B - Une évolution de la dépense de R&D des entreprises non proportionnelle à l'avantage fiscal accordé

La stabilité de l'effort de recherche en France (DIRD/PIB)⁴⁹ au cours des dix dernières années, l'impact sur cet indicateur du recul de l'industrie dans l'économie française et le rôle de la recherche des entreprises dans ce résultat quelque peu décevant, constituent les principaux constats sur les indicateurs de R&D du rapport public thématique sur le financement public de la recherche publié le 10 juin 2013 par la Cour⁵⁰. Cette analyse est ici prolongée par l'étude des données sur les cinq années disponibles depuis la réforme du crédit impôt recherche (2008-2012).

⁴⁸ La présentation effectuée par P. Arqué Castells et P. Mohnen, lors de l'atelier de travail international organisé par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche les 3 et 4 novembre 2011, allait dans le même sens. Portant sur un échantillon d'entreprises espagnoles et sur les subventions publiques, elle mettait en avant une efficacité des dispositifs publics d'aides à la R&D surtout sensible au moment de l'engagement des premières dépenses de R&D.

⁴⁹ L'effort de recherche et développement est reflété par un agrégat principal de comptabilité nationale, la dépense intérieure de recherche et développement (DIRD) rapportée au PIB. Celle-ci se subdivise en DIRD des administrations (la DIRDA) et DIRD des entreprises (la DIRDE). Elle obéit à une définition méthodologique commune aux pays membres de l'OCDE, contenue dans un document de cette organisation appelé « Manuel de Frascati ».

⁵⁰ Cour des comptes, *Rapport public thématique : Le financement public de la recherche, un enjeu national*. La Documentation française, juin 2013, disponible sur www.ccomptes.fr

La faiblesse de la R&D des entreprises en France a justifié le renforcement et la création de nouveaux dispositifs de soutien en faveur de celles-ci, principalement le crédit d'impôt recherche. Si la situation s'est améliorée en cinq ans, elle demeure loin de l'objectif : entre 2007 et 2012, la R&D des entreprises est passée de 1,31 % à 1,45 % du PIB, une part de cette évolution étant à rapporter à la faible dynamique du PIB durant la période⁵¹.

Cette évolution, + 0,14 pt de pourcentage, est inférieure à celle de l'Allemagne (+ 0,17 point) et de la Corée (+ 0,64 point). Elle est, en revanche, supérieure à celle des États-Unis, du Japon, de la Suède ou du Royaume-Uni, dont la dépense de R&D des entreprises a baissé en pourcentage du PIB entre 2007 et 2011.

Tableau n° 15 :
Effort de recherche des entreprises des principaux pays de l'OCDE

	DIRDE/PIB en %					
	2000	2007	2008	2009	2010	2011
Etats-Unis	2,02 (j)	1,93 (j)	2,04 (j)	2,03 (j)	1,93 (j)	1,89 (j, p)
Japon	2,13	2,70	2,72	2,54	2,49	2,61
Allemagne	1,74	1,77	1,86	1,91	1,88	1,94 (p)
Corée du Sud	1,70 (g)	2,45 (a)	2,53	2,64	2,80	3,09
France	1,34 (a)	1,31	1,33	1,40	1,42	1,44 (p)
Royaume-Uni	1,18	1,11	1,10	1,11	1,10	1,09 (p)
Finlande	2,37	2,51	2,75	2,81	2,72	2,66
Suède	n.d.	2,47	2,74 (c)	2,53	2,33 (c)	2,34 (c)
Union européenne (UE 28)	1,11 (b)	1,11 (b)	1,15 (b)	1,17 (b)	1,17 (b)	1,20 (bp)
OCDE	1,53 (b)	1,58 (b)	1,63 (b)	1,61 (b)	1,58 (b)	1,59 (bp)

(a) Discontinuité dans la série avec l'année précédente pour laquelle les données sont disponibles.

(b) Estimation ou projection du Secrétariat fondée sur des sources nationales.

(j) Dépenses en capital exclues (toutes ou en partie). (g) Sciences sociales et humaines exclues.

(p) Provisoire.

(n.d.) non disponible

Source : OCDE (PIST 2013-1), MESR-SIES Pôle Recherche et INSEE

En France, l'évolution de la dépense de R&D des entreprises dans le PIB est légèrement inférieure à celle de la créance du CIR rapportée au PIB : 0,10 % en 2007, 0,26 % en 2011.

En montant, la recherche des entreprises françaises a augmenté régulièrement en trente ans : sa croissance annuelle moyenne de 6 % (en euros courants) masque des évolutions plus fortes (de 1981 à 1992) ou moindres (de 1992 à 1998). À titre de comparaison, le taux annuel de croissance de la recherche des entreprises en Allemagne sur cette même période est de 4 %, également marqué par des ruptures de rythme.

⁵¹ Le ratio DIRDE sur PIB est en effet sensible à l'évolution du PIB, une phase de récession ou de tension économique se traduisant, à niveau de dépense de R&D constant, par une augmentation du ratio DIRDE/PIB.

L'intensité en R&D des entreprises en France s'élève à 3,2 % en 2009. Elle correspond aux dépenses intérieures de R&D des entreprises par rapport à leur chiffre d'affaires. C'est un niveau proche de celui de l'Allemagne (3,5 %)⁵².

La France a été, avec la Corée, l'un des rares pays membres de l'OCDE où les entreprises ont continué à augmenter leurs dépenses intérieures de R&D pendant la crise de 2008. Corrigées de l'évolution des prix, ces dépenses intérieures ont augmenté de 4,5 % en France sur la période 2008-2010, alors qu'elles ont stagné en Allemagne (+ 0,1 %) et diminué au Royaume-Uni (- 5,4 %) et au Japon (- 9,6 %).

Tableau n° 16

Dépenses intérieures de R&D en 2008 et 2010, selon la catégorie d'entreprises en 2009

	2008	2010	Contribution à
	(Md€)	(Md€)	l'évolution 2008/2010
Petites et moyennes entreprises (PME)	3,2	4,1	3,2%
Entreprises de taille intermédiaire (ETI)	6,5	6,9	0,9%
Grandes entreprises	16	16,4	0,3%
Catégorie inconnue (**)	<0,1	<0,1	0,1%
Ensemble	25,8	27,4	4,5%

(*) évolution en volume

(**) Il peut s'agir d'entreprises actives en 2008 et cessées en 2009, ou à l'inverse d'entreprises créées en 2010

Sources : MESR, Note d'information 13-01

⁵² Note d'information 12-09, "Un déficit de recherche des entreprises françaises ? Comparaison France-Allemagne", MESR, juillet 2012.

Les nouvelles catégories d'entreprises

Le décret n° 2008-1354 du 18 décembre 2008 relatif aux critères permettant de déterminer la catégorie d'appartenance d'une entreprise pour les besoins de l'analyse statistique et économique pris en application de l'article 51 de la loi de modernisation de l'économie a défini ce que sont dorénavant les micro-entreprises, les petites et moyennes entreprises (PME), les entreprises de taille intermédiaires (ETI) et les grandes entreprises (GE).

Cette définition nécessite de connaître les valeurs de trois variables (effectif, chiffre d'affaires, total du bilan) pour les entreprises, la notion d'entreprise étant révisée par rapport à l'unité légale jusqu'alors au fondement du système de statistiques français en matière d'entreprise. Le terme d'« entreprise » s'applique désormais aux unités légales indépendantes, aux divisions opérationnelles des groupes, lorsqu'elles existent, ou aux groupes dans leur entier.

Cette identification de la catégorie d'entreprise sera mise en place progressivement dans les statistiques d'entreprises à horizon 2013-2014. Il n'existe donc pas actuellement de répertoire officiel et partagé donnant la catégorie de chaque entreprise en France.

Certains travaux statistiques visent à donner une valeur approchée de ces catégories d'entreprises, comme c'est le cas dans la note d'information 13.01 « Les PME, des acteurs méconnus de la recherche en France » du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

Tableau n° 17 : estimation des dépenses de R&D selon les nouvelles catégories d'entreprises

Dépenses intérieures de R&D et financement public par catégorie d'entreprises en 2010	Dépenses intérieures de R&D (en Md€)	financement public total (en Md€)	dont CIR et JEI (en Md€)	part du soutien CIR et JEI dans la DIRDE (en %)	Nombre d'entreprises *
Petites et moyennes entreprises (PME)	4,0	2,0	1,4	35%	11 000
Entreprises de taille intermédiaire (ETI)	6,6	1,8	1,4	21%	1 800
Grandes entreprises	16,8	4	2,3	14%	200
Ensemble	27,4	7,7	5,2	19%	13 000

* Nombre d'entreprises arrondi à la centaine.

Sources : enquête R&D, GECIR, MESR ; Esane et Lifi, Insee ; Acoiss ; Note Information 13-01 MESR

La France doit cette meilleure résistance de la recherche des entreprises au dynamisme de l'activité de recherche des PME⁵³. Corrigées de l'évolution des prix, leurs dépenses ont augmenté de 26 % entre 2008 et 2010 et ont contribué, pour plus des deux tiers, à la croissance de la R&D des entreprises (3,2 %). Les entreprises de taille intermédiaire ont, quant à elles, contribué à hauteur de 0,9 % et les grandes entreprises de 0,3 %, en lien avec une diminution des investissements en R&D dans l'industrie automobile et l'industrie pharmaceutique.

⁵³ Note d'information 13-01, "Les PME, des acteurs méconnus de la recherche en France", MESR, février 2013.

Au total, entre 2007 et 2011, la dépense intérieure de R&D des entreprises est passée de 24,75 Md€ à 28,77 Md€, soit une augmentation de 4 Md€, alors que la créance de CIR a augmenté de 3,4 Md€ sur la période. En montant cumulé entre 2008 et 2011, l'augmentation de la dépense intérieure de R&D des entreprises par rapport à 2007 est de 9,4 Md€ et la créance cumulée de CIR de 19,4 Md€.

C - Des indicateurs de performance à revoir

1 - Le poids de la structure économique nationale

L'effort de recherche rapporte les dépenses de R&D au PIB⁵⁴, l'intensité en R&D les rapporte au chiffre d'affaires ou à la valeur ajoutée des entreprises.

L'intensité en R&D n'est pas uniforme dans les différentes branches d'activité : les dépenses en R&D sont particulièrement fortes au regard de la valeur ajoutée dans les activités industrielles comme les produits informatiques et électroniques, les matériaux de transports, l'industrie pharmaceutique ou l'automobile, alors que l'intensité en R&D est plus faible au sein de la grande majorité des activités de services.

Ainsi, bien que l'intensité en R&D ait globalement progressé à la fois dans l'industrie (9,7 % en 2009 contre 7,4 % en 2001) et, de manière plus limitée, dans les services (0,51 % en 2009 contre 0,46 % en 2001), le recul de l'industrie dans l'économie française a contribué négativement à la croissance de l'effort en R&D de l'ensemble des entreprises mesurée par rapport au PIB. En 2009, 12 % de la valeur ajoutée émane des branches industrielles qui concentrent 80 % des dépenses de recherche ; en 2001, ces mêmes branches industrielles représentaient 17 % de la valeur ajoutée et investissaient 83 % des dépenses de recherche.

Pour illustrer cet effet négatif, une double simulation a été réalisée par le ministère chargé de la recherche⁵⁵. Si la structure économique de la France était restée constante depuis 2001, le seul effet de l'augmentation de l'intensité de recherche aurait porté le ratio DIRDE/PIB de 1,39 % à 2,04 %. Inversement, à intensité de recherche constante depuis 2001, le seul effet de la désindustrialisation de l'économie française aurait conduit à un ratio DIRDE/PIB de 0,98 %. Cet indicateur synthétise donc deux

⁵⁴ Voir l'annexe « Analyses statistiques complémentaires ».

⁵⁵ Note d'information 12-01, "Dans une économie tournée vers les services, la recherche industrielle française reste dynamique", ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, avril 2012.

dimensions économiques distinctes : l'évolution de la recherche et celle de la structure économique.

De même, si la France avait la structure industrielle de l'Allemagne tout en gardant l'intensité de recherche des entreprises situées en France, l'effort de recherche des entreprises atteindrait 2,75 % du PIB français et serait donc bien supérieur à celui de l'Allemagne (1,91 %). À l'inverse, si on applique les intensités de recherche des entreprises installées en Allemagne à la structure économique française, le DIRDE/PIB tomberait à 1 %.

L'augmentation de l'effort de recherche ne peut ainsi faire abstraction de la structure de l'économie française. Les incitations fiscales en ce sens doivent être replacées dans le contexte plus large des politiques visant à soutenir le développement de l'industrie, secteur où le ratio de R&D sur PIB est le plus élevé.

L'indicateur DIRDE/PIB n'est pas un outil de comparaison internationale de l'effort de recherche pleinement satisfaisant, compte tenu des différences de structure économique, ni un indicateur pleinement pertinent au niveau national.

2 - Un meilleur suivi sectoriel

Cette situation devrait conduire à affiner les indicateurs retenus dans les lois de finances en matière de CIR. Depuis le projet de loi de finances pour 2012, un indicateur complémentaire figure dans le projet annuel de performances, et vient s'ajouter à l'indicateur principal portant sur l'impact du CIR déjà analysé. Cet indicateur porte sur le taux de croissance de l'intensité en R&D des secteurs marchands et correspond au taux de croissance de la DIRDE par rapport à la valeur ajoutée des secteurs industriels et de services aux entreprises. S'il ne s'agit pas d'un indicateur d'impact, au sens où son évolution ne dépend pas uniquement du CIR, cet indicateur est clairement relié à l'objectif affiché par le CIR qui consiste à faire progresser l'intensité en R&D des entreprises.

L'objectif de cet indicateur est d'être positif, ce qui signifie une croissance de la R&D des entreprises supérieure à celle de leur valeur ajoutée. Cet indicateur complémentaire est nettement plus facile à renseigner et à manier que l'indicateur principal, tout en portant sur l'objectif assigné au CIR et aux autres aides à la R&D des entreprises.

Une réserve peut toutefois être émise sur le champ choisi pour le renseigner, à savoir les secteurs industriels et de services aux entreprises. En effet, l'intensité en R&D des secteurs industriels est plus élevée que l'intensité en R&D des services aux entreprises, cette dernière étant plus

élevée que l'intensité en R&D des services aux particuliers. L'indicateur retenu donne ainsi une vision de l'évolution de la situation française moins favorable que ne le serait une vision centrée sur le seul secteur manufacturier. En revanche, il donne une image plus favorable que ne le serait celle qui prendrait en compte tous les secteurs de production.

Des indicateurs par grands secteurs d'activité, pondérés par leur poids dans la valeur ajoutée, donneraient une vue plus précise et plus juste de l'évolution de la R&D des entreprises. La direction générale pour la compétitivité, l'industrie et les services propose en outre de compléter cet indicateur par celui de la part de l'industrie dans le PIB afin de refléter l'évolution de la part des secteurs intensifs en R&D dans le PIB.

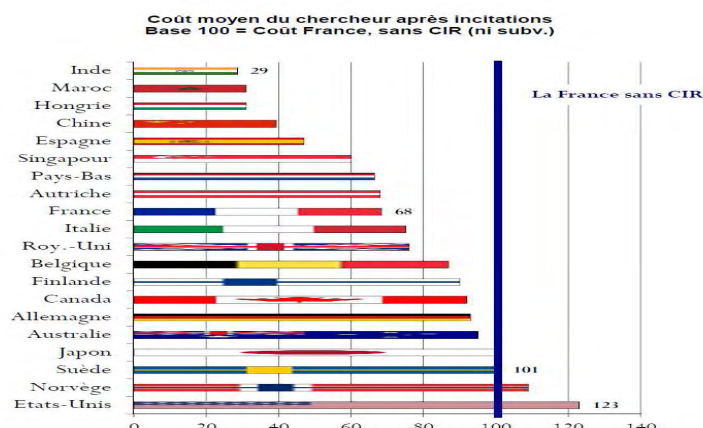
III - Une interrogation sur l'efficacité en matière d'attractivité

Bien que la dimension de l'attractivité n'ait pas été mise en avant lors de la réforme inscrite dans la loi de finances pour 2008, le crédit impôt recherche est devenu par la suite en France un axe majeur de communication gouvernementale vis-à-vis des investisseurs étrangers. Ce lien entre le CIR et la politique d'attractivité se retrouve également à l'étranger : au Royaume-Uni, l'objectif affiché de la réforme du CIR de 2013 est d'attirer les centres de R&D de grandes entreprises.

A - La baisse du coût du chercheur

Les études menées par l'association nationale recherche et technologie (ANRT) tendent à démontrer, à partir de données déclaratives de dix grands groupes, que le coût du chercheur en entreprise en France est très compétitif du fait du CIR. Après CIR, le chercheur en France est moins onéreux qu'en Suède ou en Allemagne. Certains pays sont proches de la France : Royaume-Uni, Italie, Pays-Bas, Singapour. Les chercheurs des pays émergents sont moins onéreux, d'au moins 40 %.

Graphique n° 6



Source : association nationale de la recherche et de la technologie

Cette baisse du coût du chercheur bénéficie également aux entreprises françaises ; en cela, le CIR joue donc probablement un rôle dans les décisions de localisation de la R&D des grandes entreprises françaises. L'étude ANRT de 2012 estime ainsi que les groupes multinationaux d'origine française exécutent 43 % de leur R&D sur le territoire national, soit une proportion bien plus importante que la part de la France dans leur chiffre d'affaires total.

Sans qu'il soit possible de dépasser le stade des constats empiriques, la baisse du coût du chercheur a donc vraisemblablement un effet sur les stratégies des grandes entreprises françaises et le CIR vient contrebalancer d'autres facteurs qui poussent à la délocalisation des capacités de R&D, comme la pression de pays émergents pour installer sur place des centres de R&D ou le souhait de développer en zone dollar des capacités de recherche (c'est le cas par exemple du secteur aéronautique).

B - L'augmentation de la R&D des entreprises étrangères en France : un phénomène difficile à interpréter

Entre 2001 et 2007, la R&D effectuée par les filiales d'entreprises étrangères a représenté en moyenne 21,5 % du total de la DIRDE, évoluant sans tendance particulière (entre 19,4 et 23,5 %).

Le tableau ci-dessous montre une hausse de la part de la R&D des filiales d'entreprises étrangères dans la DIRD, avec un niveau à 28 % en

2009 et 29 % en 2010. En volume, entre 2005 et 2010, la DIRDE des entreprises étrangères a donc augmenté de 53 %, tandis que la DIRDE totale n'augmentait que de 11 %.

Tableau n° 18 : les dépenses de recherche en France des entreprises étrangères

Millions d'euros	2005	2006	2007	2008	2009	2010
DIRDE des filiales sous contrôle étranger	5 286	4 999	5 161	5 808	7 420	7 912
DIRDE	22 503	23 911	24 753	25 761	26 426	27 403
Part de la DIRDE étrangère dans la DIRDE en France	23%	21%	21%	23%	28%	29%

Source : MESR, Sies Enquêtes R&D

À 29 %, la France est maintenant proche de la moyenne de l'OCDE (32,6 %) et du niveau observé dans d'autres pays européens : Pays-Bas (33 %), Suède (30 %), Espagne (34 %) ou Canada (32 %). Alors qu'auparavant, la part de la R&D des filiales étrangères en Allemagne était supérieure au niveau observé en France, la France dépasse l'Allemagne à partir de 2009 (28 % contre 27 %).

La France se distingue au milieu des deux extrêmes au sein de l'OCDE : le Royaume-Uni (47 %) et la Belgique (54 %), où la R&D des entreprises étrangères joue un rôle essentiel ; à l'inverse, aux États-Unis (15 %) et au Japon (5 %), les appareils de recherche privée restent largement sous contrôle national.

L'augmentation de la DIRDE des filiales étrangères en 2009 et 2010 appelle cependant plusieurs commentaires :

- la hausse constatée en France en 2009 et 2010 est d'autant plus exceptionnelle qu'elle est intervenue dans un contexte de crise économique mondiale. En 2009, l'ensemble des dépenses de R&D des entreprises de la zone OCDE a fléchi de 4,5 % (seuls deux pays, la France et la Corée, ont enregistré une hausse de la DIRDE) et, en 2010, la reprise n'a pas permis de retrouver les niveaux antérieurs à 2009 ;

- l'amélioration constatée est fragile et réversible. La R&D conduite par les filiales de groupes étrangers est par nature volatile car, pour leurs nouveaux projets, les entreprises étrangères mettent en compétition les différents territoires où conduire leur R&D et peuvent remettre en cause leur implantation ;

- une hausse de plus de 50 % en cinq ans de la DIRDE des filiales étrangères conduit à s'interroger sur le caractère artificiel de ce résultat ; celui-ci peut également s'expliquer par des déclarations de R&D plus exhaustives à partir de 2008 (compte tenu de l'avantage fiscal en découlant), une meilleure collecte des données par le MESR ou par l'effet

de la méthodologie retenue : en effet, le transfert du siège social d'une entreprise de la France vers l'étranger peut conduire à des variations, sans que ceci corresponde à un changement de nationalité du centre de décision⁵⁶. En raison de ces incertitudes, le ministère de l'enseignement et de la recherche n'a pas produit pour 2011 de chiffre de DIRDE réalisée par les filiales d'entreprises étrangères.

Au total, l'augmentation de la DIRDE réalisée par des filiales étrangères, souvent mentionnée comme preuve d'un effet du CIR en matière d'attractivité, ne constitue pas un indicateur fiable.

C - Les projets d'implantations étrangères de centres de R&D

Les chiffres de l'agence française pour les investissements internationaux figurant dans le tableau ci-après montrent une forte augmentation des projets d'implantations en 2009 et 2010, puis un tassement relatif en 2011 et 2012. Cependant les résultats de 2012 restent supérieurs à ceux constatés entre 2003 et 2008.

Tableau n° 19 : projets d'implantation de centres de R&D (2001-2012)

Evolution des centres de R&D en France (2001-2012)

Projets	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Croissance 2001-2012
R&D	22	15	28	29	25	27	25	21	42	51	40	45	7%

Emplois	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Croissance 2001-2012
R&D	1251	1885	854	2 046	659	1 054	938	720	1 645	1 640	1 173	1 557	2%

Source : Bilan France AFII, 2012

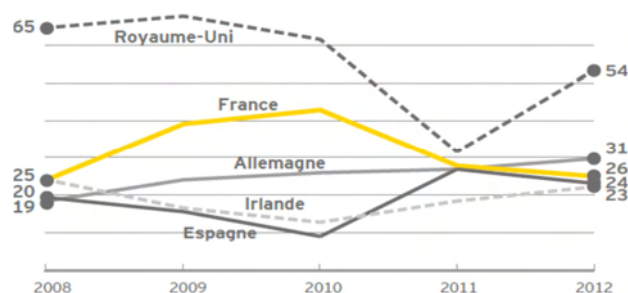
Toutefois, cette statistique ne dit rien des implantations finalement réalisées et ne tient pas compte des départs (fermetures ou délocalisations des centres de R&D). Il n'existe pas d'outil de suivi des investissements étrangers en matière de R&D, tenant compte des entrées et sorties.

D'autres sources donnent une image moins favorable de l'attractivité française. Ainsi le baromètre *Ernst & Young* de l'attractivité de la France, publié en juin 2013 (cf. tableau ci-après), confirme les

⁵⁶ C'est notamment le cas pour la branche aéronautique et spatiale, dont la DIRDE réalisée par des filiales de groupes étrangers est passée entre 2008 et 2010 de 48 M€ à 2,15 Md€, tandis que le total de la R&D de la branche augmentait seulement de 2,72 à 2,96 Md€.

résultats de l'AFII, avec de bons résultats en 2009 et 2010 et un tassement à partir de 2011, alors que les implantations étrangères progressent en Allemagne et au Royaume-Uni. En termes d'emplois créés, la France se place au 9^{ème} rang (avec 302 emplois créés, contre 1 790 au Royaume-Uni et 1094 en Irlande)

Graphique n° 7 : évolution des 5 premières destinations R&D en Europe 2008-2012 (nombre d'implantations étrangères)



Source : Ernst & Young, 2013

D - L'attractivité de la France pour la R&D, au-delà du CIR

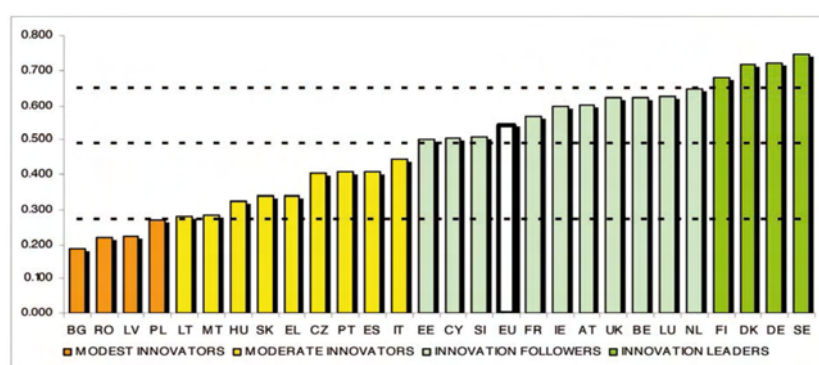
Dans sa réponse à la Cour, la direction générale du Trésor rappelait les conclusions d'une étude conduite par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche à l'automne 2009 : « Les facteurs déterminants pour la localisation des activités de R&D sont la proximité au marché ainsi que la qualité des personnels de R&D. Viennent dans un second temps l'accès aux aides publiques, la coopération avec la recherche publique, puis le coût de la R&D ».

Le CIR est certes un axe majeur de communication gouvernementale, mais les observateurs du secteur privé pointent également les insuffisances du système d'innovation, qui pénalisent l'image et l'attractivité de la France. Sont notamment mentionnés : la faible valorisation de la recherche publique par le secteur privé, le développement insuffisant du capital-risque, les choix de politiques publiques (par exemple, pour les sciences du vivant et la médecine : la politique du médicament, la politique hospitalière).

Au-delà des enquêtes d'opinion, ces carences sont reflétées dans le classement annuel de la Commission européenne en matière d'innovation (cf. tableau ci-après), qui repose sur une liste de 25 indicateurs statistiques, tels que les publications scientifiques, les dépôts de brevets, l'emploi dans les secteurs intensifs en connaissance, le nombre de

doctorants non ressortissants de l'Union européenne, etc. La France n'est qu'au 9^{ème} rang, parmi les « suiveurs ». Ce classement montre aussi que, sur les quatre premiers États membres du classement, deux n'ont pas de CIR (Suède et Allemagne) et un (la Finlande) ne l'a introduit qu'en 2013 et de manière très limitée (pour les embauches dans les PME).

Graphique n° 8 : indicateur de performance en matière d'innovation des États membres de l'Union européenne (de 0 à 1)



Source : Innovation Union Scoreboard, Commission européenne, 2013

Une politique d'attractivité du territoire français pour la R&D ne peut pas reposer uniquement sur le CIR. L'important effort financier consenti par l'État ne doit pas dispenser de traiter les insuffisances de notre système de recherche, notamment les liens entre recherche publique et privée, comme la Cour l'a mis en évidence dans son récent rapport public sur le financement public de la recherche. En effet, la concurrence dans ce domaine ne se fonde pas uniquement sur des avantages fiscaux, mais aussi sur la qualité des « écosystèmes de l'innovation » dans chaque pays.

IV - Le CIR et la fiscalité des entreprises

Le CIR peut être apprécié, à la fois vis-à-vis de la fiscalité applicable à la propriété intellectuelle, dans un contexte de développement rapide des investissements immatériels et vis-à-vis de la cohérence d'ensemble de l'impôt sur les sociétés.

A - La fiscalité de la propriété intellectuelle et l'optimisation fiscale internationale.

Le développement du capital lié à la connaissance (*knowledge-based capital*) est une tendance observée au cours des dernières années. Dans les pays membres de l'OCDE, ce type d'investissements (R&D, achats de données, de brevets, acquisition de savoir-faire, etc.) s'est développé plus rapidement que les investissements physiques (machines, bâtiments, etc.)

Ce phénomène a des répercussions dans le domaine de la fiscalité. La concurrence fiscale se développe non seulement au stade du projet de recherche, avec le CIR, mais également, en aval, au stade des revenus liés aux titres de propriété intellectuelle (revenus, cessions). Pour les grandes entreprises, ces différents dispositifs incitatifs entrent dans les stratégies d'optimisation des prix de transfert, impliquant des actifs incorporels.

1 - L'essor des régimes de fiscalité privilégiée pour les revenus liés à la propriété intellectuelle.

Les crédits d'impôt recherche ne sont pas les seuls dispositifs d'incitation fiscale en matière de R&D. Beaucoup de pays ont également mis en place des régimes fiscaux privilégiés pour les revenus liés à la propriété intellectuelle, dits « *Patent Box* », dans l'optique d'attirer ces revenus. Ces régimes prévoient des taux d'impôt réduits sur les redevances ou les cessions de brevets et autres titres de propriété intellectuelle ainsi que, pour certains d'entre eux, la commercialisation de produits incorporant une invention de l'entreprise. Le régime applicable aux Pays-Bas taxe les revenus liés à l'innovation à 5 % (taux normal de l'IS : 20 à 25 %). Le Royaume-Uni et la Belgique ont mis en place une *Patent Box*, inspirée du régime néerlandais, aboutissant à des exonérations d'impôt sur les sociétés de 80 % en Belgique (taux effectif de 6,8 %) et de 50 % au Royaume-Uni (taux effectif de 10 %).

Ces régimes ne sont généralement pas conçus pour des *holdings* passives de détention de brevets. Ainsi, le régime britannique prévoit que la société doit avoir contribué « significativement » à l'innovation. L'intention est bien d'attirer les droits de propriété intellectuelle et leur exploitation économique sur le territoire du Royaume-Uni. En revanche, d'autres régimes particulièrement généreux existent pour la propriété intellectuelle détenue par des *holdings* dans certains États membres (Luxembourg, Chypre). Dans le cas néerlandais, le régime de *patent box*

est couplé avec des possibilités de transfert de bénéfices vers des paradis fiscaux⁵⁷.

La disposition fiscale applicable en France (art. 39 terdecies du CGI) permet de taxer les plus-values de cessions de brevets et les redevances au taux réduit des plus-values à long terme (15 %), au lieu du taux d'IS de droit commun. Dans le projet de loi de finances 2013, le coût de cette mesure était estimé à 810 M€ en 2010, 850 M€ en 2011 et 680 M€ en 2012, soit des montants significatifs. Le bénéfice du dispositif est très concentré : 150 bénéficiaires environ. En 2007, les dix premiers bénéficiaires concentrent 89 % du coût du dispositif, la pharmacie étant le secteur le plus bénéficiaire. L'inspection générale des finances estime que le taux réduit concernant les redevances constitue une part « très majoritaire » du coût du système. Le rapport du comité d'évaluation sur les dépenses fiscales et les niches sociales (juin 2011) avait donné à cette mesure la note 1 (de 0 à 3, par degré d'efficacité)

Une pression existe pour renforcer le régime français, en abaissant le taux à 10 %. L'Agence française pour les investissements internationaux a proposé cette mesure pour renforcer l'attractivité de la France. Il faut toutefois noter que le taux « facial » de 15 % est, selon certains spécialistes⁵⁸, aussi intéressant que le taux de 10 % du Royaume-Uni, compte tenu des différences d'assiette et de frais déductibles. En revanche, la direction de la législation fiscale estime que le volet de la *patent box* britannique, qui s'applique aux produits incorporant des inventions, serait très difficile à transposer en France.

L'inclusion des cessions de brevets dans le champ de la mesure a fait l'objet d'un aller-retour : inclusion en 1971 lors de la création du dispositif, puis exclusion de 1997 à 2008 suivie d'une réincorporation en 2008. La justification traditionnellement avancée est d'inciter les entreprises à céder des brevets inscrits à leur bilan mais qu'elles n'exploitent pas.

On peut s'interroger sur la logique économique sous-jacente d'une mesure fiscale incitant à la cession de brevets, dans un contexte où une part de ces cessions de brevets est effectuée vers l'étranger, au détriment de la valorisation en France. On peut noter que ce taux réduit s'applique à un actif, le brevet, qui a souvent déjà fait l'objet au stade de la recherche d'une aide fiscale avec le CIR. La direction de la législation fiscale estime pour sa part que la suppression de cet avantage fiscal pour les cessions de brevets pourrait conduire à des délocalisations vers des pays à fiscalité

⁵⁷ L'utilisation de ces dispositifs par les grandes sociétés internationales du domaine de l'internet a fait l'objet de nombreux articles de presse au début 2013.

⁵⁸ *UK patent box : la France conserve tout son attrait*. Option Finance, juin 2013.

plus avantageuse que la France, dès lors que l'entreprise a pris la décision de céder ses actifs.

Cette mesure fiscale a un coût significatif : elle a représenté en 2011 plus du quart de la dépense fiscale du CIR (850 M€ contre 3 072 M€). Pourtant, son impact n'a jamais fait l'objet d'une évaluation, en contraste avec le nombre de rapports consacrés au CIR. Il conviendrait de disposer, de la part de l'administration fiscale, des données réelles sur le montant de la dépense fiscale et sur le nombre de bénéficiaires, au-delà des estimations fournies. La concentration du bénéfice de cette niche fiscale sur un petit nombre de bénéficiaires mériterait également d'être explicitée.

Au total, un réexamen de cette mesure, dans son bien-fondé et ses modalités de mise en œuvre, paraît aujourd'hui justifié. Ce réexamen devrait prendre en compte l'essor des régimes de *patent box* en Europe et les risques de délocalisation. Une telle évaluation permettrait une décision éclairée sur les trois options envisageables :

- soit le maintien à l'identique de la mesure, au nom de l'impératif de stabilité fiscale ;
- soit la remise en cause de ce dispositif, complète ou partielle (par exemple, en excluant les cessions de brevet) ;
- ou encore un rapprochement avec les dispositifs britannique ou néerlandais (ce qui implique un taux d'imposition plus bas et l'extension à la vente de produits incorporant les brevets), étant entendu que cette dernière option dégraderait le solde budgétaire.

2 - Un domaine où existent des risques d'optimisation fiscale par les grands groupes

L'existence de ces différents dispositifs incitatifs amène à s'interroger sur les risques d'optimisation fiscale pour les grandes entreprises. En effet, celles-ci sont en mesure d'utiliser successivement les meilleurs systèmes disponibles de CIR pour leurs projets de recherche, puis la fiscalité la plus intéressante pour la taxation des revenus liés à l'innovation. De telles stratégies sont complexes, parfois à la limite de l'abus de droit ou de l'acte anormal de gestion. Seules les très grandes entreprises implantées dans plusieurs pays peuvent y recourir.

Le rapport sur les niches fiscales en 2011 estimait que « le dispositif français [de taxation réduite pour les brevets] peut s'accompagner d'optimisation fiscale au sein de groupes internationaux, au travers d'un choix adéquat de facturation interne de R&D ». De fait, le

droit fiscal français a recherché un équilibre entre la gestion de la propriété intellectuelle au sein d'un groupe et les risques d'optimisation fiscale, en mettant en place dans l'article 39 terdecies des dispositifs anti-abus, revus à plusieurs reprises. Notamment, il a été mis fin à la distorsion aboutissant à rendre plus intéressante une cession ou une concession de brevet à une filiale étrangère, par rapport à une filiale française.

En 2012, l'OCDE a entamé des recherches sur ce sujet dans le cadre de ces travaux sur l'érosion fiscale et les actifs incorporels. Dans ses premières conclusions (mai 2013)⁵⁹, elle estime que les indicateurs traditionnels de mesure de l'incitation fiscale (telles que le « *B Index* », cf. supra) prennent mal en compte les stratégies d'optimisation fiscale d'entreprises multinationales et sous-estiment le bénéfice qu'elles en retirent. Elle va même jusqu'à dire que cette situation place dans une situation défavorable les PME indépendantes, qui ne peuvent mettre en place de telles stratégies, et recommande de réserver les avantages fiscaux liés à la R&D aux PME.

Dans son rapport aux ministres de juin 2013 *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, l'OCDE a identifié des stratégies d'optimisation fiscale impliquant des actifs incorporels, reprenant des exemples tirés de travaux du Congrès américain. L'annexe⁶⁰ présente le cas (tiré des travaux du Congrès américain), dans lequel une grande entreprise bénéficie du crédit d'impôt recherche dans un pays développé, alors que la R&D réalisée lui est remboursé par ses filiales. Dans ce rapport, l'OCDE note également que les normes fiscales internationales n'ont pas évolué au même rythme que les pratiques des entreprises au niveau mondial dans le domaine des actifs incorporels.

Dans le cadre de la réflexion sur les prix de transfert, l'OCDE recommande de développer la coopération internationale sur les enjeux de transfert des actifs incorporels, de répartition artificielle de la propriété d'actifs entre entités juridiques d'un même groupe, et de transactions entre entités qui seraient exceptionnelles entre parties indépendantes.

La DGFIP a confirmé que, dans les vérifications sur le prix de transfert, les flux financiers relatifs à des actifs incorporels constituaient un sujet systématique d'investigation. Le contrôle s'efforce de vérifier le destinataire final de la redevance, en cas de sous-concession de brevet et une attention particulière est portée aux pays ayant une fiscalité nettement

⁵⁹ « *New sources of growth : knowledge-based capital and policy conclusions* » OCDE Comité des affaires fiscales.

⁶⁰ « Un cas d'optimisation fiscale impliquant R&D et propriété intellectuelle ».

plus avantageuse que la France. De même, l'administration fiscale vérifie que ces flux de redevances portent sur des actifs réels et ont un montant correspondant à la valeur économique de la prestation fournie.

Dans plusieurs cas, des entreprises ont été redressées pour avoir refacturé à une autre entreprise du groupe établie à l'étranger, le coût de la R&D effectuée en France moins le montant du CIR obtenu. Il a été demandé aux entreprises de refacturer la R&D selon le principe « coût plus pourcentage » (« *cost +* »).

Par ses caractéristiques, le crédit d'impôt français peut constituer un mécanisme intéressant pour une grande firme : il n'est pas plafonné, est remboursable et génère donc des flux de trésorerie. Les récents travaux de l'OCDE, tendent à montrer que l'évaluation traditionnelle des CIR (*B Index*) sous-estime les effets de l'optimisation internationale des grands groupes et, donc, le bénéfice retiré par ces entreprises des mesures d'incitation fiscale à la R&D.

Ceci justifie d'accorder une importance particulière à l'étude du segment des très grandes entreprises, en cas d'évolution du dispositif.

B - Un instrument d'allègement sélectif de l'impôt sur les sociétés

Le CIR ne peut être examiné isolément de la situation française en matière d'impôt sur les sociétés, qui se caractérise par un taux élevé et des possibilités de dérogations nombreuses.

1 - Le CIR constitue jusqu'à présent la principale dépense fiscale associée à l'impôt sur les sociétés

Au regard du volume des recettes de l'impôt sur les sociétés (52,3 Md€ dans le projet de loi de finances 2013), le crédit d'impôt recherche représente un montant significatif (3,35 Md€ en projet de loi de finances 2013). On pourrait y ajouter le coût de la mesure fiscale concernant les brevets (680 M€), les deux mesures concourant à l'objectif de soutenir la recherche et l'innovation en France.

Les pertes de recettes d'IS relatives à cet objectif devraient donc s'élever en 2013 à environ 4 Md€, soit 6 % du produit de l'impôt pour le seul CIR, 7,1 % pour les deux mesures. En 2011, le CIR (3,07 Md€) a représenté 7,9 % du produit de l'IS, les deux mesures, 9 %. Le point d'IS

brut théorique 2011 s'élevant à 1,25 Md€⁶¹, le CIR a représenté, en 2011, 2,45 points d'IS.

Ce mécanisme d'allègement très ciblé améliore la compétitivité des entreprises qui ont une activité de recherche : il y a moins de 20 000 entreprises déclarantes au CIR sur 1,4 million d'entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés.

Il doit désormais aussi se différencier du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE). Cette mesure fiscale massive, introduite dans la LFI pour 2013, vise à alléger les charges des entreprises sur les salaires inférieurs à 2,5 fois le SMIC⁶². Le coût du CICE est estimé par le Gouvernement à terme à 20 Md€ (9,8 Md€ en 2014, 16,3 en 2015).

On peut s'interroger sur la lisibilité d'une situation consistant à laisser inchangé le taux de l'impôt sur les sociétés (33,33 %), tout en adoptant des mesures d'allègement ciblées de grande ampleur qui influencent, dans un cas, l'investissement dans la recherche et, dans l'autre, le travail peu ou moyennement rémunéré.

2 - La France a échappé au mouvement de baisse du taux de l'impôt sur les sociétés constaté au sein de l'OCDE depuis 2000

Dans son rapport pour la réunion ministérielle de juin 2013, l'OCDE rappelle que la baisse des taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés a débuté avec les réformes fiscales engagées au Royaume-Uni et aux États-Unis au milieu des années 80, qui ont eu pour effet de réduire les taux et d'élargir la base d'imposition (en durcissant les règles d'amortissement fiscal et en supprimant des niches).

La baisse des taux s'est poursuivie ces dernières années. Ainsi, le taux légal de l'impôt sur les sociétés dans les pays membres de l'OCDE a diminué de 7,2 points en moyenne entre 2000 et 2011, passant de 32,6 % à 25,4 %. 31 pays ont réduit leur taux et seuls deux pays l'ont augmenté : le Chili et la Hongrie.

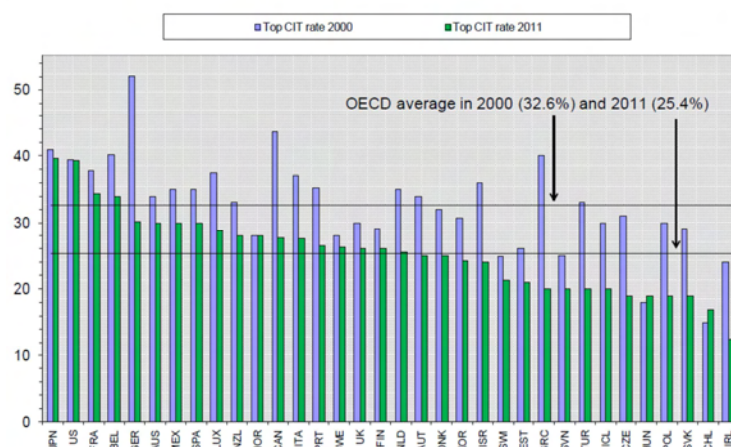
L'OCDE a montré également qu'en 1981, les taux d'IS étaient proches dans les grandes économies (49,6 %), les moyennes (44 %) et les petites économies (48,1 %). En 2011, l'écart a fortement augmenté : le taux maximum dans les grandes économies s'élevait à 32,8 %, dans les moyennes à 27,4 % et à 24,6 % dans les petites. Ceci pourrait traduire la pression et la concurrence fiscale qui s'exercent, les grandes économies étant plus à même de préserver leur « souveraineté fiscale ».

⁶¹ Source : DGFIP juin 2013.

⁶² Voir la description du CICE au chapitre V.

Au sein de l'Union européenne, le taux maximum ajusté de l'IS en 2012 était de 23 % (avec 36,1 %, la France est au 1^{er} rang parmi les États membres de l'Union européenne).

Graphique n° 9 : taux maximum de l'impôt sur les sociétés en 2000 et en 2011 dans les pays de l'OCDE (Source : OCDE)



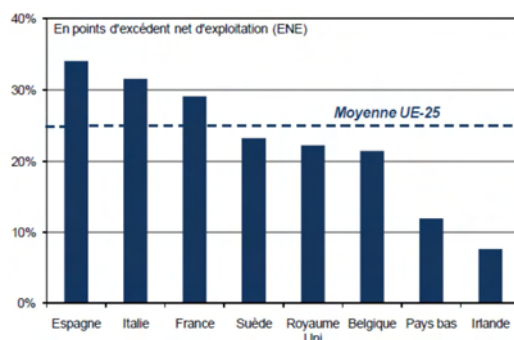
3 - La France se situait en 2008 au-dessus de la moyenne européenne en matière de taux implicite d'impôt sur les sociétés

Le taux de taxation implicite⁶³

Pour évaluer la charge que l'IS représente réellement pour les entreprises, un des indicateurs privilégiés, notamment dans les comparaisons internationales, est le taux implicite d'imposition, soit le ratio entre les recettes d'impôt sur les sociétés et son assiette économique mesurée par l'excédent net d'exploitation. Cet indicateur diffère du taux nominal de 33,33 % pour deux grandes catégories de raisons :

⁶³ La direction générale du Trésor précise par ailleurs que le taux implicite d'impôt sur les sociétés est un concept qui doit être utilisé avec précaution, du fait de l'absence de disponibilité de données pour certains pays (notamment pour l'Allemagne) et de la construction de l'indicateur dans d'autres. En outre, l'impôt pris en compte est celui payé une année donnée et non l'impôt dû au titre d'une année.

- les règles d'assiette (déductibilité des intérêts d'emprunt notamment) et de taux (taux réduit de 15 % applicable à une fraction des bénéfices des petites et moyennes entreprises (PME) jouent à la baisse sur le taux implicite ;
- la démographie des entreprises, combinée aux règles de report des déficits, explique que certains déficits constatés une année ne puissent jamais ouvrir droit à une réduction d'impôt ultérieure et joue à la hausse sur le taux implicite.

Graphique n° 10 : taux implicite d'imposition en Europe en 2008

Source : Trésor-Eco n° 88, juin 2011

Les données publiées en mai 2013 par EUROSTAT et la Commission européenne jusqu'en 2011 (in *Taxation Trends in the European Union*) confirment et amplifient ces données. Pour un taux implicite moyen de 19,8 % en 2011 dans l'UE 25, la France se situe au 1^{er} rang à 26,9 %, l'Italie à 24,8 %, la Suède à 20,6 %, le Royaume-Uni à 18,8 %, la Belgique à 17 % et les Pays-Bas à 7,1 %. En 2000, la France se situait à 2,9 points au-dessus de la moyenne UE25 et en 2011, elle se situait à 7,1 points.

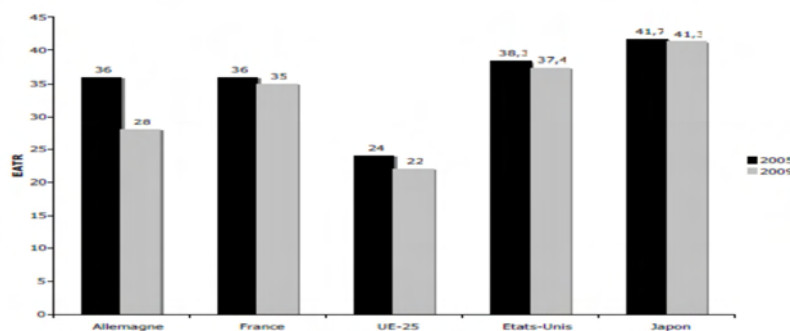
4 - La comparaison avec l'Allemagne

En 2011, la Cour des comptes, dans son rapport public sur les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne⁶⁴, établi sous sa seule responsabilité mais après concertation avec son homologue, la *Bundesrechnungshof* et le ministère fédéral des finances, avait étudié de manière détaillée les différences de régime d'impôt sur les sociétés en France et en Allemagne.

⁶⁴ Mars 2011

En Allemagne, après une première réforme en 2000 qui a fait passer le taux maximum de 52 à 38 %, le taux d'IS a été à nouveau abaissé jusqu'à 30 % en 2008, avec une assiette significativement élargie. Sur la période 2008-2011, malgré un taux plus bas, l'IS a représenté en moyenne 2,40 % du PIB en Allemagne, contre 2,05 % en France. De même, l'analyse des taux effectifs moyens d'imposition montre que l'Allemagne s'est rapprochée de la moyenne européenne entre 2005 et 2009, à la différence de la France.

Graphique n° 11 : taux moyens effectifs d'imposition des sociétés (en %, 2005 et 2009)



Source : ZEW/Commission européenne

Le taux effectif moyen d'imposition

Le taux effectif moyen d'imposition (*EATR*) reflète la réduction de la valeur actualisée nette d'un investissement rentable provoquée par l'impôt (un investissement rentable étant celui qui a un taux de rendement supérieur au coût du capital).

Même si sa signification ne doit pas être surestimée, les taux ainsi déterminés étant des taux simulés et non des taux réels, cet indicateur est particulièrement utile pour évaluer l'impact de la localisation d'un investissement sur son rendement après impôt.

L'EATR est donc un indicateur d'attractivité.

Les résultats pour 2012 publiés par l'institut allemand ZEW et repris par la Commission européenne montrent un très léger rapprochement entre la France (34,2 % en 2012) et l'Allemagne (28,2 %). En revanche, l'écart de la France avec la moyenne de l'Union européenne (20,9 %) s'est légèrement accru. Les États-Unis (36,5 %) et le Japon (38,6 %) ont réduit leur écart avec l'Europe.

De même, l'impôt sur les sociétés allemand a évolué vers une plus grande neutralité fiscale : on constate une convergence des taux effectifs moyens d'imposition en fonction du mode de financement (émission d'actions, dette, bénéfices réinvestis) et de la nature de l'investissement (immobilier, machine, actif incorporel, etc.), à la différence de la situation française où les écarts restent sensiblement les mêmes.

Alors qu'en France, les pouvoirs publics ont fait de la fiscalité l'un des supports de la politique industrielle en lui donnant un rôle d'orientation des investissements et des comportements des entreprises, le choix a été fait en Allemagne, dans le cadre de l'« économie sociale de marché », mise en place au lendemain de la seconde guerre mondiale, de privilégier les processus de marché dans l'allocation des facteurs de production. De ce fait, la fiscalité y est moins sollicitée qu'en France pour orienter les comportements des acteurs économiques.

5 - La dépense fiscale du CIR s'inscrit dans un contexte peu lisible sur le niveau effectif de l'impôt sur les sociétés en France

- Le taux nominal d'impôt sur les sociétés en France (33,33 %) est l'un des plus élevés de l'Union européenne, de même que le taux maximum ajusté, calculé par la Commission européenne (36,1 %) ;
- en matière de taux implicite moyen, la France se situe en 2011 au 1^{er} rang du classement EUROSTAT à 26,9 %, (pour une moyenne européenne de 19,8 %) ;
- le taux implicite est variable selon la taille des entreprises : en se fondant sur les données du projet de loi de finances 2013, le taux implicite⁶⁵ d'impôt sur les sociétés en 2011 s'établissait à 42,5 % pour les PME, à 29,8 % pour les entreprises de taille intermédiaire et à 24,9 % pour les grands groupes, pour un taux moyen de 31,1 %. Le gouvernement estime que les mesures prises en loi de finances pour 2013 permettront « à terme » un resserrement de l'écart entre PME et grandes entreprises de 3 points ;
- il est possible que la croissance anticipée du CIR vienne contrecarrer cette correction, dans la mesure où les grandes entreprises sont celles qui bénéficient le plus de ce mécanisme⁶⁶. Le CIR peut donc

⁶⁵ Source : projet de loi de finances 2013, rapport sur les prélèvements obligatoires. Sur la base de l'impôt perçu au titre de 2011 (le taux implicite mentionné dans le projet de loi de finances 2013 est calculé selon une méthodologie différente d'Eurostat).

⁶⁶ En 2011, 75 entreprises ont déclaré plus de 25 M€ au titre du CIR et ont représenté 45 % du total déclaré. Ceci reflète la concentration de la DIRDE en France : les grandes entreprises (5 % du nombre des entreprises) réalisent 70 % de la DIRDE.

aggraver l'un des défauts de l'impôt sur les sociétés en France, à savoir qu'il pèse plus sur les petites entreprises que sur les grandes ;

- le crédit impôt compétitivité emploi introduit un élément de complexité supplémentaire : le CICE est un dispositif horizontal, qui allège l'impôt sur toutes les entreprises, tandis que le CIR ne bénéficie qu'aux entreprises réalisant un effort de recherche. En outre, il est possible de cumuler les deux crédits d'impôt, de manière inhabituelle. Sur la base d'un CIR à 6 Md€ et d'un CICE atteignant à terme à 20 Md€ (estimation du gouvernement), ce serait donc une part très significative du produit de l'IS qui serait entamée, afin d'améliorer la compétitivité des entreprises.

À législation constante, le coût du CIR est appelé à augmenter pour atteindre un niveau « de croisière », entre 5,1 et 6 Md€. Aujourd'hui, rapporté aux recettes nettes d'IS prévues dans le projet de loi de finances 2013 (hors CIR), le CIR représente 6,1 % de la recette d'impôt sur les sociétés.

Avec une dépense fiscale de 5,1 Md€, le CIR représenterait 3,3 points d'IS, soit l'équivalent d'un taux d'IS abaissé à 30 %.

Tableau n° 20 : équivalence d'une dépense fiscale de CIR en point d'impôt sur les sociétés

	2011	LFI 2013	H1	H2
Recettes nettes d'IS	39,1 Md€	51,4 Md€(*)	51,4 Md€	51,4 Md€
Dépenses fiscales CIR	3,07 Md€	3,35 Md€	5,1 Md€	6 Md€
Part du CIR sur l'IS hors CIR	7,3 %	6,1 %	9 %	10,4 %
Effet sur le taux nominal (33,33 %)	2,45 points	2,04 points	3,3 points	3,9 points

(*) montant d'impôt sur les sociétés pour 2013 révisé dans le programme de stabilité

H1 : dépense fiscale à 5,1 Md€ ; H2 : dépense fiscale à 6 Md€.

Une dépense fiscale en faveur de la recherche d'un montant élevé par rapport au produit de l'IS est un enjeu en termes de cohérence de la politique fiscale menée en matière d'impôt sur les sociétés, de lisibilité vis-à-vis des entreprises et de neutralité fiscale.

La comparaison avec l'Allemagne montre une opposition d'inspiration, entre un système français fondé sur un taux élevé et de nombreux mécanismes dérogatoires (quelle que soit la forme technique que prennent ces dispositifs : réduction de l'assiette, crédits d'impôt, etc.), et un système allemand fondé sur une assiette large et des taux faibles. Le dispositif du crédit impôt recherche - particulièrement avantageux en France et absent en Allemagne - illustre très exactement ce

propos. Cette dimension devra être prise en compte dans la réflexion sur l'avenir du CIR.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Depuis la réforme de 2008, le nombre d'entreprises déclarant du CIR a doublé, passant de moins de 10 000 entreprises en 2007 à 19 700 en 2011 (dernière année connue). Les dépenses déclarées ont connu une évolution beaucoup moins marquée qui s'inscrit dans la ligne de celle constatée durant les années précédentes (15,4 Md€ en 2007 ; 18,4 Md€ en 2011). Le triplement de la créance constituée par les entreprises entre 2007 et 2011 est ainsi, pour une très large part, lié à la puissance du régime mis en place en 2008. En 2011, si plus de 88 % des déclarants sont des entreprises de moins de 250 salariés, ces entreprises ne représentent que 35 % du montant total du CIR. Près de 90 % des déclarations portent sur des dépenses de R&D inférieures à 1 M€.

L'efficacité du crédit d'impôt recherche peut être examinée au regard de différents objectifs.

Par rapport à l'objectif premier du CIR, à savoir stimuler les dépenses de R&D des entreprises dans la perspective que la compétitivité et la croissance s'en trouvent accrues, aucune des études publiées ne repose sur des données postérieures à la réforme de 2008. Le score accordé par le comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales repose, pour des raisons d'homogénéité de traitement, sur le coût de la dépense fiscale présenté dans la loi de finances pour 2011 : 2,1 Md€, soit moins de la moitié de la créance des entreprises en 2011. Et l'étude servant de fondement à l'indicateur d'impact présenté à l'appui des lois de finances est une simulation *ex ante* des effets de la réforme.

Des deux ateliers de travail qu'elle a organisés avec les chercheurs impliqués dans la mesure de l'impact du CIR, la Cour retient que, si un rapport est prévu par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche en fin d'année 2013 sur cet impact, celui-ci ne comportera en fait que très peu de données postérieures à la réforme de 2008, en raison notamment de problèmes d'accès à ces données. De ce fait, le rendez-vous annoncé pour une évaluation du CIR en 2013 ne sera pas tenu. Les orientations qui se dessinent des travaux en cours, laissent à penser que le nouveau régime du CIR se caractériserait globalement par un effet additif, sans effet de substitution, ni effet d'entraînement. Des analyses plus fines mettent l'accent sur l'efficacité du dispositif pour certains types de dépenses ou d'entreprises.

Les données sur l'évolution de la dépense intérieure de R&D des entreprises dont on dispose jusqu'à 2012 pour de premières estimations corroborent ces constats : cette évolution n'a pas été en proportion de l'avantage fiscal accordé. Si l'intensité en R&D des entreprises qui font de la recherche et développement se compare favorablement avec celle des autres pays membres de l'OCDE, la France souffre d'un nombre trop limité d'entreprises engagées dans ces activités et d'une spécialisation sur des secteurs peu intensifs en R&D, en lien avec la baisse de la part de l'industrie dans le PIB.

Les effets du CIR en matière d'attractivité sont difficiles à établir. En 2009 et 2010, la dépense intérieure de R&D provenant de filiales d'entreprises étrangères a augmenté, mais des incertitudes sur la qualité de l'outil statistique amènent à prendre ce résultat avec prudence. Pour les entreprises françaises, le CIR a joué comme un instrument « anti-délocalisation », grâce à une baisse du coût du chercheur. On peut cependant s'interroger sur le caractère durable de cette embellie : les enquêtes d'opinion montrent en effet un fléchissement des projets de création de centres de R&D par des entreprises étrangères, à partir de 2011. L'ensemble des paramètres du climat en faveur de l'innovation sont pris en compte par les investisseurs étrangers et les faiblesses du système français, notamment l'insuffisante valorisation de la recherche publique par le secteur privé, nuisent à l'attractivité de la France.

Le CIR doit également être replacé dans la perspective de la politique fiscale. S'agissant du domaine de la propriété intellectuelle, au-delà des crédits d'impôt, on assiste dans les pays de l'OCDE au développement de régimes préférentiels pour la taxation de la propriété intellectuelle, ainsi qu'à des mécanismes d'optimisation des flux liés aux actifs immatériels. Dans un contexte de concurrence fiscale, le processus d'innovation se trouve largement sous-imposé et les grandes entreprises ont des possibilités d'optimisation que n'ont pas les PME et les entreprises de taille intermédiaire.

Dans ce cadre, la mesure fiscale d'imposition à taux réduit des cessions et concessions de brevet devrait faire l'objet d'un réexamen. On peut enfin s'interroger sur la lisibilité et la cohérence de l'impôt sur les sociétés, où coexistent un taux élevé et d'importantes mesures fiscales qui réduisent la recette. Cette situation n'est pas conforme à un objectif de neutralité fiscale et diffère de celle qui prévaut en Allemagne.

Au vu de l'importance des montants en jeu dans le crédit d'impôt recherche et des objectifs qu'il poursuit, il est regrettable que les moyens n'aient pas été dégagés en amont pour procéder à une évaluation de ce dispositif, tenant compte de la structure de l'impôt sur les sociétés et de sa cohérence avec les autres aides à la R&D des entreprises, comme l'a

recommandé la Cour dans son rapport public thématique de juin 2013 sur le financement public de la recherche.

Dans ce contexte, la Cour formule les recommandations suivantes :

- 4. renforcer les études d'impact sur le CIR pour disposer de résultats portant sur le régime issu de la réforme de 2008 et assurer à nouveau aux chercheurs l'accès aux données économiques des entreprises ;*
 - 5. retenir comme indicateur de performance principal du CIR l'évolution du ratio de dépense intérieure de R&D des entreprises sur PIB et le compléter par des indicateurs par grands secteurs d'activité ;*
 - 6. procéder à un réexamen de la mesure fiscale instaurant un taux d'imposition réduit pour les cessions et concessions de brevet ;*
 - 7. intégrer le CIR dans les travaux qui s'engagent entre la France et l'Allemagne sur l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés.*
-

Chapitre IV

Une gestion lourde, des risques de fraude

La déclaration de CIR est déposée par les entreprises en même temps que leur déclaration d'impôt sur les sociétés. Le crédit d'impôt recherche est alors soit imputé en réduction de l'impôt dû, soit reporté sur l'exercice suivant, soit, s'agissant des PME, remboursé par les services fiscaux à l'entreprise. Dans les trois ans suivant la date de dépôt légal de la déclaration, le CIR peut faire l'objet d'un contrôle fiscal. Des investigations ont été menées par la Cour sur chacune de ces trois étapes.

I - La gestion de leur déclaration par les entreprises

Pour bénéficier du CIR, les entreprises doivent produire une déclaration spéciale, l'imprimé Cerfa 2069 A, qui n'est à ce jour pas dématérialisé. Sa structure s'est compliquée au fur et à mesure que le régime du CIR s'est précisé, notamment pour le calcul de la sous-traitance. Depuis 2011, les entreprises qui exposent plus de 100 M€ de dépenses de R&D doivent présenter, à l'appui de leur déclaration, un état de leurs travaux de recherche. Les états que la Cour a consultés décrivent succinctement la politique de R&D suivie par les entreprises.

Trois aspects de la gestion par les entreprises de leur déclaration retiennent particulièrement l'attention : la fiscalité de groupe et l'optimisation fiscale, le recours à des consultants, enfin l'usage de dispositifs de sécurisation propres au CIR.

A - La fiscalité de groupe et l'optimisation fiscale

1 - La rétrocession des créances de CIR aux filiales

Pour bénéficier du régime de l'intégration fiscale, les groupes doivent opter pour ce régime, conclure des conventions d'intégration fiscale avec les entités concernées et tenir celles-ci à disposition des services fiscaux lors des contrôles.

La Cour a examiné les conventions fiscales de neuf groupes, correspondant à ceux pour lesquels des contrôles étaient en cours au sein de la direction des vérifications nationales et internationales. Ces neuf conventions prévoient que les filiales seront placées dans une situation comparable à celle qui aurait été la leur en l'absence d'option pour le régime d'intégration fiscale, ce qui implique une rétrocession des crédits d'impôts aux entités qui en sont à l'origine. Le CIR est explicitement mentionné dans cinq des neuf conventions examinées.

2 - L'évolution du périmètre d'intégration fiscale des groupes au regard de l'optimisation du CIR

Les groupes intégrés fiscalement au sens de l'article 223 A du code général des impôts peuvent optimiser légalement les résultats présentés à l'administration fiscale en faisant rentrer ou sortir des entreprises du périmètre de leur intégration.

La direction des grandes entreprises, chargée de la gestion de l'impôt des grandes entreprises au sein de la direction générale des finances publiques, vérifie ponctuellement les neutralisations opérées lors de l'entrée d'une entreprise dans une intégration ou de sa sortie mais ne va pas au-delà. Pour cette direction, si les périmètres des intégrations fiscales sont en constante évolution, une stratégie d'optimisation en vue d'accroître leur seul gain au CIR est peu probable. Si optimisation de l'intégration fiscale il y a, alors elle vise d'abord, selon cette direction, l'impôt sur les sociétés.

La direction des vérifications nationales et internationales indique de même ne pas avoir constaté d'évolution spécifiquement liée au CIR depuis 2008.

La direction de la législation fiscale fait également valoir qu'à sa connaissance, « les montages supposés ne sont pas démontrés. Selon le ministère chargé de la recherche, aucune donnée ne vient en appui de l'affirmation selon laquelle les groupes intégrés auraient systématiquement accru le nombre de leurs filiales entre 2007 et 2008 pour maximiser les effets du CIR ».

L'analyse des bases GECIR 2007 et 2011 laisse apparaître que le nombre d'intégrations fiscales entre 2007 et 2011 a augmenté des deux tiers. Cette évolution ne traduit pas pour autant une dynamique d'ensemble⁶⁷. Par ailleurs, il n'y pas eu au cours des trois dernières années de bascules significatives des quelques déclarations d'entreprises excédant de beaucoup le plafond de 100 M€ vers d'autres entreprises du groupe.

De fait, le plafond de 100 M€ de dépenses de R&D par filiale, sous lequel le taux de 30 % de crédit d'impôt s'applique, est suffisamment élevé pour ne pas susciter chez l'essentiel des déclarants le besoin d'optimiser le périmètre d'intégration fiscale au regard du CIR. En d'autres termes, le régime actuel du CIR apparaît déjà largement optimisé pour les groupes.

Cette question doit néanmoins être examinée de manière non pas statique mais dynamique. Des stratégies d'optimisation, visant à maximiser l'avantage fiscal accordé au titre du CIR, peuvent se développer dans la durée. D'après le rapport⁶⁸ de l'inspection générale des finances sur l'évasion fiscale, « à mesure des fusions, acquisitions, cessions ou réorganisations, les groupes multinationaux optimisent la fiscalité de leurs activités en fonction du droit applicable ». Cette analyse est reprise par la direction générale du Trésor.

B - Les autres aspects de la gestion du CIR par les entreprises

1 - Le recours aux consultants

Les entreprises peuvent s'adjoindre le concours de consultants pour préparer leur déclaration de CIR. Cette pratique s'est fortement

⁶⁷ Pour les intégrations fiscales qui apparaissent dans la base GECIR à la fois en 2007 et 2010, plus de la moitié n'ont pas modifié le nombre d'entreprises qui les compose, moins du quart ont augmenté ce nombre, et le reste l'a diminué.

⁶⁸ Page 9 du rapport de l'inspection générale des finances, note n° 2012-M-032-03 « Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intra-groupes »

accentuée depuis la réforme du CIR sans qu'il soit possible de la chiffrer précisément. Le rapport de l'inspection générale des finances de 2010 avait indiqué que 25 % des entreprises rencontrées avaient eu recours à des cabinets pour réaliser leur déclaration de CIR.

Selon les entreprises, le rôle du cabinet conseil est variable et peut s'avérer de ce fait, selon la direction générale pour la recherche et l'innovation, « vertueux ou pervers » : « La taille de l'entreprise de ce point de vue n'est pas déterminante. Certaines petites entreprises se laissent séduire par des démarches marketing agressives et peuvent tenter de déclarer du CIR alors qu'elles ne font pas de R&D. Dans les grandes entreprises le rôle du cabinet peut être de mettre en forme des informations collectées au cours de l'année par l'entreprise ou peut être plus structurant ».

Depuis 2011, les rémunérations allouées à des tiers au titre de prestations de conseil pour l'obtention du CIR sont, dans certains cas, déduites de l'assiette du CIR. Ces déductions s'élèvent à 67,9 M€. Aussi la Cour a-t-elle pu analyser, à partir de la base des déclarations d'entreprises de 2011, les déductions effectuées, la typologie des entreprises et les montants des déclarations concernées.

Tableau n° 21 : le recours aux consultants en 2011 déduit de l'assiette du CIR

Salariés	Entreprises déclarant des prestations de conseil	Distribution des entreprises	Part dans le total des déclarants	Créance concernée (en M€)
1 à 249	2550	75%	17%	303,7
250 à 499	230	7%	27%	93,0
500 à 1999	210	6%	28%	221,3
> ou égal à 2000	50	1%	24%	356,2
Non renseigné	360	11%	12%	131,9
Total	3400	100 %	17 %	1 106,1

Source : base GECIR

Parmi les 19 700 déclarants au CIR répertoriés dans la base GECIR du ministère de la recherche en 2011, 3 400 entreprises ont déduit des rémunérations de conseil, soit 17 % d'entre elles. Il s'agit pour les trois-quarts de PME. Les déclarations de créance concernées s'élèvent au total à 1 106 Md€ (soit 21,5 % de la créance totale)⁶⁹. Toutes les prestations de consultants ne faisant pas l'objet d'une déduction, ces données constituent une valeur minimale du recours à ces consultants.

⁶⁹ Une annexe précise les conditions dans lesquelles les conseils interviennent auprès de leurs clients.

L'agrément des consultants par l'administration est parfois une solution invoquée pour assurer que leur intervention se réalise dans les meilleures conditions. Une telle solution représenterait toutefois un alourdissement des procédures associées au CIR, sans pouvoir garantir au cas par cas la qualité des prestations effectuées. Il pourrait néanmoins être souhaitable que des labels de qualité, reposant sur des bonnes pratiques et un cahier des charges précis, soient mis en place par la profession.

2 - La comptabilisation du CIR

Le crédit d'impôt recherche constitue pour l'entreprise un produit qu'elle doit faire figurer dans ses comptes. Il existe en la matière un hiatus entre les règles applicables aux comptes sociaux et celles applicables aux comptes consolidés. Ces dernières conduisent à comptabiliser le CIR sous forme de subvention, l'impôt sur les sociétés apparaissant dès lors avant imputation et restitution de crédit d'impôt recherche et celui-ci dans les produits d'exploitation, sous la rubrique subvention.

D'un point de vue économique, la comptabilisation sous forme de subvention est la plus proche de la nature du crédit d'impôt recherche⁷⁰.

Les règles de comptabilisation du CIR

En application des normes IAS (*International Accounting Standards*), le CIR est comptabilisé au titre des produits d'exploitation, sous la forme d'une subvention publique (norme IAS 20). Ce référentiel comptable est utilisé pour établir les comptes consolidés et concerne toutes les grandes entreprises. Cette comptabilisation du CIR améliore le résultat d'exploitation et permet de mettre le crédit d'impôt en regard des dépenses qui l'ont justifié.

Pour l'établissement des comptes sociaux, le plan comptable général, à portée nationale, admet deux méthodes de comptabilisation : une comptabilisation par imputation sur la dette d'impôt sur les sociétés ou une comptabilisation en subvention d'exploitation. Par note d'information du 11 janvier 2011, le collège de l'autorité des normes comptables a précisé que les produits issus du CIR devaient être enregistrés dans les comptes sociaux en diminution de l'impôt sur les sociétés, cette position étant notamment rapportée aux règles d'établissement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises que la comptabilisation du CIR en subvention aurait eu pour effet d'augmenter.

⁷⁰ Dans la mesure notamment où il prévoit un remboursement, qui garantit à l'entreprise le versement du crédit d'impôt quel que soit son niveau d'imposition.

3 - La mobilisation et le préfinancement du CIR

Les entreprises peuvent avoir recours à différents moyens pour obtenir, avant l'imputation de leur crédit d'impôt ou son remboursement par les services fiscaux, les liquidités correspondantes.

a) La mobilisation de créance

La créance de CIR peut être mobilisée auprès d'un établissement financier ou d'Oséo. L'entreprise cédera alors sa créance à l'établissement financier et obtiendra en contrepartie une part des liquidités correspondantes, moyennant rémunération de l'établissement financier. Les services fiscaux rembourseront directement l'établissement financier propriétaire de la créance⁷¹.

La mobilisation de créance avait perdu de son intérêt lors du plan de relance, les entreprises pouvant obtenir directement et sans frais le remboursement de leur créance par l'État. Depuis 2011, le remboursement immédiat a été pérennisé pour les PME et certaines autres entreprises. La mobilisation de créance ne concerne donc désormais que les autres entreprises, en particulier les entreprises de taille intermédiaire (ETI). L'exemple d'Oséo permet d'illustrer cette pratique.

Oséo et la mobilisation de créance

Oséo mobilise des créances de CIR depuis environ 10 ans. Cette activité s'inscrit dans le cadre des missions historiques de l'établissement, au titre desquelles il soutient environ 10 000 entreprises qui ont notamment des difficultés à obtenir des encours supplémentaires de la part d'autres acteurs financiers. Depuis 2011, cette activité concerne essentiellement des ETI.

Dans le processus de mobilisation de créances de CIR, Oséo intervient comme une banque de court terme, en offrant à l'entreprise une avance de trésorerie en fonction du montant de sa créance de CIR mobilisable. Le coût d'une mobilisation se compose de frais de dossier et d'expertise de l'ordre de quelques milliers d'euros, d'une commission d'engagement de 1 % et d'un taux d'intérêt correspondant au taux Euribor à 1 mois plus 3 % à 4 %, soit un coût global de près de 5 % de la créance mobilisée.

Si la mobilisation de créance de CIR occupe une place limitée dans le produit net bancaire d'Oséo, cette activité est en forte croissance en 2012. L'encours est actuellement de l'ordre du triple de ce qu'il était il y a quelques années, soit 167 M€.

⁷¹ Ce mécanisme est régi par la loi Dailly, et ses modalités pratiques sont précisées dans l'instruction fiscale n° 180 du 26 novembre 2004, 4-A-10-04.

b) Le préfinancement

Dans le cadre du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi du 6 novembre 2012, un préfinancement du CIR avec le concours de la nouvelle Banque publique d'investissement a été prévu⁷². Depuis la fin 2012, ce préfinancement permet à une entreprise de disposer d'une avance de trésorerie pour couvrir ses dépenses de R&D dès l'année où elles sont engagées. Le dispositif dispense ainsi l'entreprise d'attendre un an pour obtenir le remboursement de son CIR. Il est applicable aux PME de plus de 3 ans, et ayant déjà bénéficié au moins une fois du CIR.

Le préfinancement du CIR est un prêt. Le gain d'impôt ou le remboursement doivent apporter à l'entreprise les fonds nécessaires pour s'acquitter de sa dette à l'égard de l'organisme de financement. La créance étant mobilisée avant même sa création effective, l'organisme qui accepte de préfinancer le CIR d'une entreprise le fait sans sûreté. Le dispositif de préfinancement ne prévoit en effet aucune garantie sur les actifs de l'entreprise, ni de caution personnelle. Lorsque le préfinancement est assuré par un établissement bancaire, il est prévu qu'Oséo puisse se porter garant à hauteur de 50 % dans le cas d'un crédit de court terme, et 60 % pour un crédit de moyen terme.

Le préfinancement du CIR par Oséo : le PREFICIR

Au sein de sa gamme de produits visant à soutenir financièrement les entreprises dans leurs projets de développement, Oséo propose depuis le 19 décembre 2012 le préfinancement du CIR sous la forme du PREFICIR. En pratique, ce dernier s'adresse aux PME innovantes de plus de trois ans. Oséo ne propose pas cette solution aux ETI pour lesquelles elle ne dispose pas d'un fonds de garantie.

Le PREFICIR constitue un prêt d'une durée de deux ans avec un différé d'amortissement de 18 mois. Il peut s'élever jusqu'à 80 % du CIR attendu au titre des dépenses de R&D engagées pendant l'année. L'intervention d'Oséo varie entre 30 000 € et 2,5 M€. Le taux pratiqué inclut une prime tenant compte du risque pris.

Au 31 mai 2013, le nombre de demandes reçues par Oséo était de 120, dont 62 crédits mis en place pour un montant de 14 M€.

Le dispositif de préfinancement du CIR apparaît ainsi coûteux pour les entreprises et risqué pour les organismes financeurs. Il n'a suscité jusqu'ici que peu de demandes.

⁷² Décision n° 8 du pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi.

C - La montée en puissance des dispositifs de sécurisation

Le législateur a prévu trois dispositifs permettant de sécuriser l'usage du CIR pour les entreprises : l'agrément, le contrôle sur demande et le rescrit.

1 - L'agrément

L'agrément est utilisé pour la sous-traitance dans le cadre du CIR. Il est accordé par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche à des entités installées en France ou dans l'Espace économique européen. L'agrément informe le donneur d'ordres que l'entreprise a le potentiel requis pour faire de la recherche. Les dépenses sous-traitées à des entreprises qui ne bénéficient pas d'un agrément sont exclues de l'assiette du CIR⁷³.

L'agrément est réputé acquis pour les opérateurs publics de recherche, les universités, les établissements privés et publics d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant le grade de Master, et les établissements publics de coopération scientifique.

Les autres entités doivent demander leur agrément au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche⁷⁴. Ce dernier vérifie, sur présentation d'un dossier (comprenant une description de l'activité de la société, de son personnel, des projets de recherche qu'elle a antérieurement menés), qu'elles ont la capacité de faire de la recherche.

Afin d'éviter toute incertitude sur la catégorie dont relèvent certaines entités, créées notamment dans le cadre du programme des investissements d'avenir, la liste des structures dispensées de l'agrément doit être régulièrement actualisée.

L'agrément est une activité récurrente du ministère chargé de la recherche. Entre 2010 et 2012, il a agréé en moyenne 2 400 entités par an.

2 - Le contrôle sur demande

À compter du 1^{er} janvier 2008, la procédure du contrôle sur demande a été ouverte à toutes les entreprises au titre du CIR⁷⁵. Cette

⁷³ Cour administrative d'appel de Versailles, SA BP France, 29 novembre 2007

⁷⁴ Cette demande peut être faite par voie postale ou par voie dématérialisée.

⁷⁵ Cette procédure est prévue à l'article L. 13 CA du livre des procédures fiscales. Les modalités de prise en compte du CIR sont précisées dans le bulletin officiel des

procédure est ouverte sur demande écrite émanant de l'entreprise. Le contrôle sur demande est resté confidentiel. La direction des grandes entreprises a procédé à trois contrôles sur demande entre 2008 et 2011. Aucun contrôle n'a été sollicité en 2012.

3 - Le rescrit

Prévu par la loi de finances pour 1997, le rescrit en matière de crédit d'impôt recherche a vu le nombre de ses guichets et son champ d'application s'élargir afin d'être plus attractif pour les entreprises. Il permet à une entreprise⁷⁶ de s'assurer qu'un projet de recherche ouvre droit au crédit d'impôt recherche. L'entreprise saisit alors d'une demande de rescrit :

- soit l'administration fiscale (article L. 80 B 3 du livre des procédures fiscales) ;
- soit le ministère de la recherche, l'Agence nationale de la recherche (ANR) ou Oséo (article L. 80 B 3 bis du livre des procédures fiscales).

Présenté par la réforme de 2008 comme un vecteur de sécurité juridique pour les entreprises, il a été renforcé dans ce sens : le délai de réponse de l'administration a été raccourci de 6 à 3 mois et la non-réponse de l'administration dans ce délai vaut acceptation tacite de l'éligibilité du projet au crédit d'impôt. L'acceptation du projet engage l'administration fiscale en cas de contrôle fiscal *a posteriori*, pour autant que le projet conduit ait bien été celui décrit au titre du rescrit.

Les entreprises peuvent également solliciter un rescrit dit général, qui n'est pas réservé au CIR, procédure qui existe depuis 1987 (article L83 B 1 du livre des procédures fiscales). Dans ce cas, seule une réponse expresse de l'administration fiscale l'engage.

Dans tous les cas, l'entreprise peut faire appel de la décision de l'administration et demander un second examen de son dossier⁷⁷.

impôts n° 63 du 26 juin 2009. Voir annexe « Éléments complémentaires sur le rescrit et le contrôle à la demande ».

⁷⁶ Réservé initialement aux entreprises imposées selon un régime réel, il a été accordé depuis le 1^{er} avril 2004 à certaines entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices, comme les jeunes entreprises innovantes.

⁷⁷ Des éléments complémentaires sur le rescrit et le contrôle sur demande sont présentés en annexe.

Tableau n° 22 : synthèse des procédures de rescrits applicables au CIR

	Dépôt de la demande	Interlocuteur auprès duquel la demande est déposée	Opposabilité de la décision à l'administration fiscale	Accord tacite/expresse	Délai
Rescrit général (*) L. 83 B.1 du LPF	A tout moment	DGFIP	Avis rendu par la DGFIP. Le MESR, Oséo et l'ANR peuvent rendre des avis ne liant pas la DGFIP.	Seule une réponse expresse engage la DGFIP	3 mois
Rescrit CIR (†) L. 83 B. 3° LPF	Avant le début des travaux de recherche ou, pour les travaux commencés*, dans un délai maximum de 6 mois avant le dépôt légal de la déclaration CIR	DGFIP	Avis du MESR, Oséo, ANR opposable à l'administration fiscale sur l'éligibilité des travaux de recherche	Une absence de réponse engage la DGFIP	3 mois
Rescrit CIR (‡) L. 83 B. 3° bis LPF	Avant le début des travaux de recherche ou, pour les travaux commencés*, dans un délai maximum de 6 mois avant le dépôt légal de la déclaration CIR	MESR, ANR, OSEO	Avis du MESR, Oséo, ANR opposable à l'administration fiscale sur l'éligibilité des travaux de recherche	Une absence de réponse engage la DGFIP	3 mois

(*) Créé par la loi n°87-502 du 8 juillet 1987

(†) Mis en place par la loi n°96-1181 du 30 décembre 1996 article 105

(‡) Mis en place par la loi n°2008-776 du 04/08/2008 loi de Modernisation de l'économie

(*) En application de l'article 71 de la loi n°2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013

Source : Cour des comptes

a) Le nombre de rescrits

Les rescrits CIR auprès de l'administration fiscale existent depuis 1997. Le nombre de rescrits traités dans ce cadre a augmenté sensiblement entre 2007 et 2010, passant de 60 dossiers traités à 340 dossiers. Il est en baisse depuis (250 dossiers reçus en 2012).

Les rescrits CIR auprès du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, d'Oséo et de l'ANR ont été prévus par la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008. Ils fonctionnent depuis le 1^{er} juillet 2009. Le nombre de dossiers déposés monte en puissance, passant de 100 à 175 entre 2010 et 2012.

Tableau n° 23 : évolution des demandes de rescrits CIR de 2010 à 2012

	2010	2011	2012
Rescrit article L. 80 B 3 (1) (dossiers reçus par la DGFIP)	390	259	248
Dossiers traités dans l'année	342	255	235
Opérateurs saisis par la DGFIP	186	237	235
- Oséo	1	1	2
- ANR	0	14	17
- MESR	185	222	216
Rescrit article L. 80 B 3 bis (2)	99	110	175
Entité saisie par l'entreprise			
- Oséo	38	51	103
- ANR	18	13	20
- MESR	43	46	52
Total demandes de rescrit CIR (1) + (2)	489	369	423

Source : DGFIP, MESR, Oséo, ANR

On enregistre moins de 500 demandes par an entre 2010 et 2012 tous interlocuteurs confondus, soit moins de 2 % des déclarants au CIR en 2011. Ce chiffre est faible en valeur absolue.

Le rescrit s'adresse néanmoins en priorité aux entreprises nouvellement déclarantes au CIR, hors jeunes entreprises innovantes que leur activité et l'agrément dont elles bénéficient placent en position de connaître leurs droits en matière de crédit d'impôt recherche. De fait, l'entreprise type qui dépose un rescrit est une PME primo-déclarante ; elle adresse dans la majorité des cas sa demande à l'administration fiscale. Ramenées à ce champ, les demandes de rescrits correspondent à l'équivalent de 22 % des nouveaux déclarants au CIR en 2011.

Comme la Cour l'a déjà relevé dans son rapport public thématique sur les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, une meilleure communication à destination des entreprises sur l'existence d'un rescrit CIR et sur ses conditions de mise en œuvre est souhaitable pour que cet outil de sécurité juridique soit davantage utilisé.

b) Les suites des rescrits

Une des explications de la lente montée en puissance du rescrit peut provenir des suites réservées aux demandes.

Des rescrits traités par la DGFIP, l'ANR et Oséo en 2012, il ressort que plus de 50 % des demandes de rescrit donnent lieu à un rejet au fond ou sur la forme, 35 % des dossiers étant totalement acceptés et les autres partiellement acceptés. Un des motifs de cette situation est lié au fait que, jusqu'au 1^{er} janvier 2013, les demandes de rescrit devaient être formulées préalablement au début des travaux de recherche pour

être recevables. À titre d'exemple, les deux tiers des refus opposés par Oséo en 2012 proviennent du fait que les travaux de recherche pour lesquels le rescrit était sollicité avaient déjà débuté.

Tableau n° 24 : suites données aux demandes de rescrits⁷⁸ auprès de la DGFIP, de l'ANR et d'Oséo

	DGFIP ⁽¹⁾			ANR ⁽²⁾			OSEO ⁽²⁾		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
Rejet au fond	37%	30%	35%	56%	62%	84%	8%	6%	16%
Demande refusée (travaux en cours, ...)	6%	15%	16%				39%	31%	39%
Acceptation totale	44%	42%	40%	44%	31%	11%	24%	33%	29%
Acceptation partielle	13%	13%	9%	0%	8%	5%	29%	29%	16%

Source : DGFIP, MESR, Oséo, ANR

(¹) : saisine en vertu des dispositions des articles L.80 B 1. et L. 80 B. 3. LPF, rescrits traités par les directions

(²) : saisine en vertu des dispositions des articles L. 80B 3 bis du LPF

La loi de finances pour 2013 a utilement ouvert la procédure de rescrit aux travaux en cours⁷⁹. Les résultats obtenus au fond sur la procédure de rescrit ne pourront que s'en trouver améliorés, et l'intérêt de cette procédure pour les entreprises en sera renforcé.

c) La question du positionnement d'Oséo

Deux procédures distinctes de rescrit existent en matière de CIR et font intervenir des experts de la DGFIP, du MESR, de l'ANR et d'Oséo. Pour éviter que des pratiques différenciées ne voient le jour, un comité de coordination du rescrit a été mis en place. Il a rendu en décembre 2012 un premier bilan de son activité. Outre l'harmonisation des expertises réalisées, ce comité permet des échanges réguliers sur l'application des textes relatifs au CIR mais aussi sur les pratiques des différents opérateurs. Il joue un rôle utile.

À l'occasion de ces comités de coordination, des échanges ont porté sur le positionnement d'Oséo, s'agissant tout d'abord des questions soulevées par l'établissement sur une éventuelle facturation du rescrit (Oséo estimant le coût du traitement d'une demande de rescrit à 3 000 €), mais aussi s'agissant de potentiels conflits d'intérêt entre la mission confiée à Oséo au titre du rescrit et ses missions commerciales d'accompagnement financier des entreprises. Dans ces conditions, Oséo

⁷⁸ Interrogée par la Cour sur les suites données aux rescrits qu'elle instruit, la direction générale pour la recherche et l'innovation a produit des résultats portant uniquement sur l'année 2012 et sur les 52 rescrits traités au titre de l'article B3bis. Sur ce champ, les résultats sont de 73 % d'avis favorables, 6 % d'avis partiellement favorables et 21 % d'avis défavorables ou de rejets.

⁷⁹ Et jusqu'à 6 mois avant la date de dépôt légal de la déclaration de CIR.

a organisé une séparation étanche entre ses services en charge du rescrit et ceux en charge des autres activités de l'établissement.

Depuis la fin 2012, Oséo intervient dans le préfinancement du CIR. Afin là encore d'éviter tout conflit d'intérêt, il est prévu que l'établissement ne puisse pas préfinancer d'entreprises auxquelles elle aurait accordé un rescrit. La vérification du respect de cette condition complique le traitement des dossiers de rescrit au sein d'Oséo. Dans ce nouveau contexte, il serait à la fois plus simple et plus prudent de ne plus faire d'Oséo l'un des organes de traitement du rescrit⁸⁰. L'établissement pourrait, en revanche, demeurer un point d'entrée pour le dépôt de demandes et transmettre les demandes reçues au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche sans intervenir dans leur traitement⁸¹.

II - La gestion du CIR par les services fiscaux

Le droit à crédit d'impôt constitué par les entreprises au titre des dépenses de recherche est utilisé pour payer l'impôt sur les sociétés⁸², en imputant la créance sur l'impôt dû. Si le crédit d'impôt est supérieur à l'impôt, le solde est reporté et imputé sur l'impôt à payer des trois années suivantes. S'il y a lieu, le reliquat de la créance de CIR qui n'a pu être imputé, est alors remboursé par l'État à l'entreprise. Ce dernier mécanisme, de remboursement ou de restitution, est applicable dès la première année pour les PME et certaines autres catégories d'entreprises définies par la loi.

En pratique, la déclaration de CIR est adressée par l'entreprise au service des impôts des entreprises où elle dépose sa déclaration d'impôt sur les sociétés. Cette déclaration sur support papier n'est pas intégrée dans la structure du système d'information de la direction générale des finances publiques, ce qui interdit un suivi détaillé des différents éléments de gestion, en particulier le montant de la créance, les imputations ou reports, les remboursements et les rectifications.

⁸⁰ L'agence nationale de la recherche est dans une position différente puisqu'elle n'a pas d'activités commerciales et n'intervient qu'au stade du rescrit.

⁸¹ Sur ce point, la direction générale pour la compétitivité, l'industrie et les services fait valoir que les modalités de gestion du rescrit destinées à annihiler les sources potentielles de conflit d'intérêt ne semblent pas poser de problèmes de gestion. La direction générale pour la recherche et l'innovation estime pour sa part qu'Oséo devrait, soit demeurer un opérateur à part entière, soit ne plus intervenir dans la procédure du rescrit.

⁸² Le CIR peut également être imputé pour payer un impôt à caractère professionnel ou l'impôt sur le revenu, dans les mêmes conditions.

La déclaration fait l'objet d'un examen en la forme et au fond par les services fiscaux, qui diffère selon que l'entreprise sollicite la restitution de sa créance ou qu'elle demande son imputation ou son report.

A - Des vérifications légères lors de l'imputation sur l'impôt sur les sociétés

Si dans certains cas, la créance CIR est restituable, elle est surtout imputable ou reportable sur l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises. Cette imputation⁸³ se fait au moment du paiement de l'impôt dû⁸⁴. Il n'y a pas de procédure systématique de contrôle de la déclaration CIR lors de l'imputation de la créance sur l'impôt sur les sociétés.

Ainsi les services fiscaux de Paris font-ils valoir qu'en l'absence de demande de restitution, les vérifications sur pièces étaient peu fréquentes sur le CIR, même s'ils élargissent actuellement leur démarche de vérifications sur pièces aux CIR imputés sur l'impôt sur les sociétés. À la même question, les services de la direction régionale des finances publiques du Rhône évoquent le contrôle effectué par leurs services des demandes de restitution du CIR. Interrogés sur la stratégie de contrôle sur pièces des déclarations de CIR, les services de la direction générale des finances publiques indiquent que « depuis le bureau, la sécurisation des déclarations de crédit d'impôt en faveur de la recherche est assurée dans le cadre de l'instruction des demandes de restitution et du contrôle sur pièces d'initiative organisé en fonction des enjeux et des risques. »

De fait, si la direction générale des finances publiques a adressé à son réseau deux notes, l'une en 2009, l'autre en 2013, sur le traitement des restitutions de CIR, il n'existe aucune instruction spécifique concernant le contrôle de l'imputation de la créance de CIR sur l'impôt sur les sociétés. Ce contrôle relève d'un contrôle de bureau traditionnel du dossier professionnel d'une entreprise.

Compte tenu du dispositif du plan de relance, les CIR de 2008 et 2009 ont été principalement remboursés aux entreprises. Cela n'est plus le cas aujourd'hui : les imputations ou reports sont redevenus, en volume, le mode premier de constatation du CIR, bien que le nombre de dossiers de remboursement traités soit supérieur.

⁸³ Articles 199 ter B et 220 B du code général des impôts.

⁸⁴ Après avoir calculé l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice, l'entreprise devra imputer tout d'abord les créances fiscales de l'exercice à caractère non restituable, puis les créances fiscales reportables (dont le CIR), enfin les créances fiscales restituables (article 49 septies L de l'annexe II au code général des impôts).

Tableau n° 25 : choix d'affectation de la créance CIR des entreprises déposant auprès de la direction des grandes entreprises (en euros)

	Créances CIR Installées	Créances CIR Imputées	Créances CIR restituées	Créances CIR Disponibles
CIR 2008	3 000 542 638	1 041 196 993	1 912 100 488	47 245 157
CIR 2009	3 044 783 436	1 002 852 115	2 034 552 965	7 378 356
CIR 2010	3 155 152 139	1 266 025 450	14 576 125	1 874 550 564
CIR 2011	3 042 281 225	1 391 269 527	5 497 742	1 645 513 956

Source : DGFIP/ DGE

Comme l'illustre le tableau ci-dessus, au titre de 2011, la créance de CIR imputée par les entreprises déposant leurs déclarations de résultats à la direction des grandes entreprises (DGE) s'élève à près de 1,4 Md€ et la créance reportable à 1,6 Md€. Ces créances font l'objet d'un examen simplifié, sans qu'il soit procédé à des vérifications spécifiques sur pièces.

Si les services fiscaux gèrent plus d'une vingtaine de crédits d'impôt sur les sociétés, tous n'ont pas le même impact budgétaire. Eu égard aux enjeux liés à l'imputation du CIR, il est étonnant que la direction générale des finances publiques n'appelle pas ses agents à plus de vigilance en la matière. Sa capacité de vigilance est néanmoins aujourd'hui fortement limitée par l'absence de dématérialisation de la déclaration de CIR, qui interdit de réaliser des contrôles de cohérence de façon automatique. Une procédure d'alerte pour les crédits d'impôt les plus significatifs éviterait certains contrôles sur place de sociétés par la suite et sécuriserait le dispositif pour toutes les parties prenantes.

B - Une procédure lourde en cas de remboursement

La restitution de la créance de CIR aux entreprises peut intervenir après quatre ans ou, dans un nombre de cas fixés par la loi, tel que celui des PME au sens communautaire⁸⁵, dès la première année. Dans le cadre du plan de relance, toutes les entreprises ont pu demander le remboursement anticipé de leur créance de CIR au titre de 2008 et 2009. Cette demande de restitution, c'est-à-dire de remboursement par l'État, s'analyse juridiquement comme une demande contentieuse et fait donc l'objet d'une instruction spécifique.

⁸⁵ Article 199 ter B II 2° du code général des impôts. Sont également concernées les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire, les jeunes entreprises innovantes et les entreprises nouvelles.

En effet, en vertu de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, l'administration contrôle « les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou un remboursement. » Cet examen a pour objet de s'assurer que les documents sont correctement renseignés et que toutes les pièces justificatives ont été fournies. À l'occasion de ce contrôle sur pièces, qualifié également de contrôle « du bureau », les services fiscaux vérifient systématiquement que la déclaration de CIR est cohérente avec l'activité déclarée par l'entreprise, son bilan et son compte de résultat.

La confusion autour de la notion de contrôle

Les représentants des entreprises rencontrés ont souvent l'impression que les services fiscaux engagent une procédure de contrôle fiscal dès qu'une entreprise dépose une déclaration de CIR. La mise en œuvre d'une procédure contentieuse en cas de demande de restitution peut effectivement prêter à confusion, même si les contrôles effectués dans ce cadre n'ont rien à voir avec ceux qui sont réalisés en cas de contrôle *a posteriori*.

De fait, l'utilisation du mot « contrôle » peut être source de confusion pour l'entreprise, car elle reflète deux réalités très différentes :

- d'une part, le « contrôle sur pièces », contrôle *a priori* effectué de leur bureau par les agents de l'administration fiscale, en particulier pour les demandes de remboursements. Il s'agit de vérifications de la déclaration produite ou de la demande de remboursement effectuée. Les services fiscaux peuvent demander l'assistance d'experts du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche pour s'assurer que les dépenses déclarées par l'entreprise s'inscrivent dans un vrai projet de R&D. L'entreprise peut être amenée à produire des documents justificatifs si des anomalies sont relevées, sans pour autant qu'un vérificateur intervienne en ses locaux ;

- d'autre part, le « contrôle sur place », contrôle *a posteriori*, généralement appelé contrôle fiscal externe. Dans ce cas, un avis de vérification est adressé à l'entreprise lui indiquant que l'administration souhaite intervenir sur place, pour examiner sa comptabilité. Ce contrôle est formalisé et encadré afin de garantir les droits des contribuables vérifiés.

Comme la Cour l'a recommandé dans un rapport d'évaluation de politique publique sur les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises⁸⁶, l'information des contribuables sur ces différentes procédures mérite d'être améliorée.

La demande de restitution était télédéclarée pour les grandes entreprises jusqu'à la fin 2012, mais à compter des créances déclarées pour l'année 2012, elle doit être effectuée sur la déclaration de CIR.

⁸⁶ Février 2012.

Elle redevient donc une déclaration papier⁸⁷.

En réponse aux interrogations de la Cour sur ce point, qui marque un retrait par rapport à la situation antérieure, la direction générale des finances publiques indique qu'un projet a été inscrit à son plan annuel d'activité informatique et devrait se concrétiser en fin d'année 2013, afin que les demandes de restitution de créance puissent être à nouveau effectuées de manière dématérialisée. Une telle procédure est dans l'intérêt de l'administration fiscale qui dispose, pour procéder au remboursement de CIR, d'un délai légal de six mois au-delà duquel elle verse des intérêts moratoires à l'entreprise.

La demande de restitution suit un circuit particulier qui fait intervenir plusieurs services. Il s'agit pour l'administration fiscale de vérifier la créance de CIR de l'entreprise avant que l'État ne la rembourse et ne décaisse donc des crédits budgétaires. Il est en la matière nécessaire que l'État s'entoure de garanties avant de procéder à des remboursements de crédit d'impôt recherche, d'autant plus que l'existence d'un remboursement anticipé pour les petites et moyennes entreprises ou les entreprises nouvelles fait naître le risque que des sociétés éphémères ne se créent pour bénéficier du crédit d'impôt et disparaissent ensuite, au moment du déclenchement d'un contrôle fiscal *a posteriori*. Tout l'enjeu est de cibler les vérifications sur les entreprises présentant des risques particuliers.

La direction générale des finances publiques a produit deux instructions à ses services sur la procédure de remboursement du CIR.

La première note, du 13 juillet 2009, s'inscrit dans le cadre de la mise en œuvre du plan de relance et porte notamment sur les opérations de contrôle des créances restituées de manière anticipée. Elle appelle l'attention des services sur « la nécessité d'effectuer rapidement le remboursement des créances ». Il était indiqué en conséquence sur le site intranet de la direction régionale des finances publiques du Rhône que « le contrôle doit donc avoir lieu *a posteriori*, dans le cadre des opérations normales de contrôle des entreprises ».

⁸⁷ En effet, d'une part, depuis le 1^{er} octobre 2012, toutes les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur chiffre d'affaires, ont l'obligation de recourir aux télé-procédures pour déclarer leurs résultats et payer leur impôt. Et, d'autre part, depuis le 1^{er} janvier 2013, les sociétés ne peuvent plus demander la restitution de leurs créances sur le relevé de solde n° 2572 (comme c'était le cas antérieurement pour les entreprises dont les dossiers fiscaux étaient gérés par la DGE). Dorénavant, les demandes de restitution de créances au titre de l'exercice (créances 2012) doivent être formulées sur la déclaration relative au crédit d'impôt. Si la demande de restitution porte sur un crédit d'impôt au titre d'un exercice antérieur, elle doit être effectuée sur l'imprimé n° 2573-SD.

Une seconde instruction du directeur général des finances publiques à son réseau de services et directions a été diffusée le 8 mars 2013. Elle porte sur le traitement des demandes de restitution de CIR et met à la disposition des différents services des impôts une grille d'analyse de risques élaborée par un groupe de travail mis en place à cette fin en 2011. Elle comble ainsi une lacune puisqu'il n'existait pas jusqu'alors de cadre méthodologique harmonisé au niveau national comparable à celui élaboré et régulièrement mis à jour pour les remboursements de taxe sur la valeur ajoutée. Ce cadre vise à concilier la sécurisation des restitutions des deniers publics avec la compétitivité des entreprises, à mettre en place un traitement uniforme des demandes sur l'ensemble du territoire et à « répondre à la préoccupation du Parlement à l'égard du risque de fraude et aux attentes de la Cour des comptes et de l'Inspection générale des finances en matière de sécurisation de la dépense fiscale que représente le CIR ».

Le document décompose la procédure de traitement des restitutions de CIR, pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, en sept étapes reproduites en annexe⁸⁸. Il définit une cotation des risques qui permet d'aiguiller ce traitement selon un circuit court (où la demande est traitée par le service des impôts des entreprises) ou long (faisant intervenir des vérifications plus substantielles (au niveau des pôles de contrôle et d'expertise). Les cotations de risques sont établies au niveau national, la détermination du seuil d'enjeu significatif et des secteurs à risque étant laissée à la discrétion des services vérificateurs.

Cette instruction ne constitue toutefois qu'une première étape, fixant le circuit suivi par la demande de remboursement mais non le contenu des investigations à mener en cas de circuit long. La direction générale des finances publiques est consciente de ce manque et travaille à l'élaboration d'un guide d'aide à l'instruction des demandes de restitution qui aurait également vocation à être utilisé dans le cadre des contrôles *a posteriori*. Annoncé pour le premier semestre 2013 dans la circulaire du 8 mars, la production de ce guide n'interviendra qu'au second semestre, voire en 2014.

Ce n'est donc que tardivement et encore incomplètement qu'une procédure de traitement des remboursements de CIR reposant sur une analyse de risque a été mise en place. Les enjeux en termes de montants financiers mais aussi d'activité pour les services fiscaux sont pourtant importants depuis 2009 (plus de 11 500 dossiers traités en 2012).

⁸⁸ Annexe n° 16 : « Étapes du traitement d'une demande de restitution de CIR par les services fiscaux à compter de 2013 ».

Tableau n° 26 : nombre de demandes de restitutions de CIR et montants concernés

	2008	2009	2010	2011	2012
Nombre de demandes	2 808	16 035	12 103	11 118	11 525
Montant restitué (en Md€)	0,22	4,5	3,4	1,42	1,16

Source : DGFIP

L'examen des résultats de l'activité des services fiscaux fait ressortir des écarts dans les délais de traitement des demandes de restitution. Par exemple, la direction régionale des finances publiques Rhône-Alpes a remboursé les créances CIR de sa compétence dans un délai moyen de 47 jours au cours de l'année 2011 contre un délai moyen de 126 jours à la direction régionale des finances publiques de Paris pôle fiscal de Paris-Centre la même année.

Les remboursements rejetés ont également été analysés. Ainsi la direction régionale des services fiscaux de Rhône-Alpes a traité, en 2012, 274 demandes de restitution de CIR supérieures à 50 000 €, pour un montant cumulé de demandes de remboursement de 63,31 M€. Après instruction des demandes, elle a procédé à un remboursement total de 52,67 M€. La direction générale des finances publiques a produit, en réponse à la Cour, des statistiques sur le traitement des demandes supérieures à 50 000 €⁸⁹. La différence entre les montants demandés et les montants accordés va croissant (235 M€ sur 1,2 Md€ en 2012), témoin du renforcement récent des vérifications opérées en la matière.

Tableau n° 27 : demandes de restitution de CIR supérieures à 50 000 € reçues et traitées (2008-2012)

	2008	2009	2010	2011	2012	Total
Nombre de demandes reçues	195	1 577	6 936	6 499	5 974	21 183
Nombre de demandes traitées	165	1 368	6 482	6 098	5 866	19 979
Montants demandés	246 386 725	2 817 857 948	3 558 333 536	1 523 203 245	1 239 029 886	9 384 811 340
Montants accordés	237 892 825	2 790 179 597	3 461 095 792	1 289 299 629	1 005 799 135	8 784 266 978
Nombre d'admission totale	141	1 280	5 934	5 028	4 606	16 989
Nombre d'admission partielle	6	47	314	442	578	1 387

Source DGFIP / CF-JF

Là encore, la dématérialisation de la déclaration du crédit d'impôt recherche et son intégration dans la structure informatique des services fiscaux ne pourraient qu'accélérer les procédures et en sécuriser le résultat tant pour l'État que pour les entreprises.

⁸⁹ Les applications informatiques ne permettent pas de faire apparaître l'ensemble des dossiers.

III - Le contrôle fiscal

Le contrôle fiscal, ou contrôle *a posteriori*⁹⁰, fait apparaître des zones de risques propres au crédit d'impôt recherche, qui ont justifié la mise en place d'une procédure spécifique. Face à la montée en puissance du crédit d'impôt, les redressements connaissent également une forte croissance.

A - Des zones de risques propres au CIR

Les principaux motifs de rectification portant sur le crédit d'impôt recherche sont de trois ordres : l'éligibilité des projets de recherche et développement, le calcul des dépenses de personnel éligibles et l'établissement des dépenses de sous-traitance. En l'absence d'outil de suivi informatique, ils ne peuvent être précisément quantifiés. D'autres motifs de redressements apparaissent, avec notamment une montée en puissance de la fraude caractérisée.

1 - Le problème de la qualification des dépenses de R&D

La définition des opérations de recherche éligibles au crédit d'impôt recherche, fixée à l'article 49 septies F de l'annexe III du code général des impôts, s'appuie sur le « manuel de Frascati » de l'OCDE. Les retours de pratique des enquêtes statistiques sur la R&D auprès des entreprises montrent leur difficulté à extraire la recherche et développement du reste de leurs activités et à les chiffrer.

a) Une question au centre du contrôle du CIR

L'entreprise doit pouvoir fournir, à l'appui de sa demande de crédit d'impôt recherche, un dossier décrivant le contexte scientifique de ses travaux de recherche, identifiant les objectifs visés et les performances à atteindre, analysant l'état de l'art existant et disponible au moment des travaux, indiquant les aléas et incertitudes scientifiques et techniques, les verrous technologiques et les problèmes techniques à résoudre, et montrant en quoi l'état de l'art précédemment analysé ne permettait pas de les résoudre. L'absence de l'état de l'art dans un dossier

⁹⁰ Selon la dénomination de la direction générale des finances publiques, il s'agit du contrôle fiscal externe. Cour des comptes, *Rapport public annuel 2012*, Tome I. Le pilotage national du contrôle fiscal, p. 229-266. La Documentation française, février 2012, disponible sur www.ccomptes.fr

ne peut conduire à rejet de la demande ; l'administration doit alors faire la démonstration que le projet n'est pas de la R&D⁹¹.

La constitution d'un tel dossier paraît parfois difficile au sein de l'entreprise, notamment en ce qui concerne la démonstration que les travaux menés par l'entreprise vont au-delà des connaissances existantes. Ce n'est pourtant que sur la base d'un tel dossier que le crédit d'impôt pourra être sécurisé lors d'un contrôle fiscal.

L'éligibilité au CIR des projets et dépenses déclarés

Tout au long de l'enquête, la question de l'éligibilité des projets et dépenses déclarées au CIR a été mise en avant tant par les services fiscaux que par les entreprises.

Pour la direction des vérifications nationales et internationales, « l'essentiel des enjeux en matière de CIR concerne l'éligibilité des projets. Or cette question ne peut pas être examinée par un non-spécialiste. L'efficacité de l'action de contrôle dépend donc largement de la capacité de l'administration (DGFIP, ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche) à mobiliser des spécialistes ». Ce constat rejoint celui fait par la direction générale pour la recherche et l'innovation : « Le recours à l'expertise est nécessaire pour apprécier précisément l'éligibilité. Les experts sont au fait de l'état des techniques existantes et leur travail consiste à identifier si les travaux déclarés vont au-delà et génèrent de nouvelles connaissances. L'état des techniques existantes est une donnée objective qui ne dépend pas de l'expert ou de l'entreprise ».

Les dépenses de personnel attachées à ces travaux sont, en outre, parfois déterminées de façon insuffisamment claire. Ainsi, pour la direction des vérifications nationales et internationales, « une des difficultés du contrôle du CIR réside dans le fait que l'entreprise déclare le nombre de personnes qui sont affectées aux projets et le temps qu'elles y consacrent. La vérification du bien-fondé de ces éléments est difficile. Les contrats de travail, les fiches de postes et fichiers horaires ne permettent généralement pas d'avoir un avis précis et sûr sur ce point. »

Pour mener à bien ses missions la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) s'est dotée d'experts informatiques afin d'augmenter son potentiel de vérification de l'éligibilité⁹². Les vérificateurs formés par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche travaillent sur l'aspect fiscal ainsi que sur l'éligibilité.

⁹¹ Voir annexe « Démarche générale d'identification des activités de R&D et d'éligibilité du CIR ».

⁹² Cent dossiers ciblés sur le CIR sont examinés par an, soit le double du potentiel d'expertise du ministère en charge de la recherche pour le compte de cette direction.

Dans sa démarche de ciblage des contrôles, la DVNI constate que « le CIR s’est étendu à tous les secteurs socio-professionnels, y compris des secteurs où l’existence d’une activité de recherche n’est pas intuitive. Tel est le cas par exemple des banques, des assurances, de la grande distribution et des transports. Dans ces secteurs, le CIR porte souvent sur des modèles mathématiques et des projets informatiques. La pénétration du CIR dans ces sociétés est souvent corrélée avec l’arrivée d’une officine spécialisée. C’est par rapport à cette zone de risque⁹³ que la DVNI a décidé de mettre en place un plan spécifique de contrôle de l’éligibilité des CIR portant sur des projets informatiques dont les premiers résultats sont prometteurs. »

b) Le cas de l’informatique

Ainsi, pour la première fois en 2012, la « feuille de route » de la direction des vérifications nationales et internationales, qui fixe la stratégie de la direction à court et moyen terme, fait figurer le suivi du crédit d’impôt recherche dans les orientations prioritaires pour 2012-2014.

La problématique de l’utilisation abusive du CIR dans le secteur informatique est mise en avant. Cette vigilance envers les crédits d’impôt recherche déclarés dans le secteur informatique est partagée par le ministère en charge de la recherche qui a renforcé ses capacités d’expertise en la matière. Dans le domaine informatique, un exemple abusif assez répandu est la prise en compte en matière de CIR de la mise au point d’un site internet.

En 2011, plus de 2 400 entreprises du secteur informatique ont présenté une demande de CIR. Leurs dépenses déclarées s’élèvent au total à 1,45 Md€ et la créance associée à 444 M€. En 2007, elles étaient moins de 1 000, déclaraient 591 M€ et bénéficiaient de 137 M€ de CIR.

De fait, en 2010 et 2011, le crédit d’impôt recherche représente la quasi-totalité des restitutions opérées sur l’impôt sur les sociétés dans le secteur de l’informatique, ce qui singularise ce secteur.

⁹³ Lorsque des cabinets conseils sont impliqués, ces derniers exigent que toutes les voies de recours soient utilisées.

Tableau n° 28 : détail des restitutions pour les entreprises informatiques

(en M€)	Restitutions en 2008	Restitutions en 2009	Restitutions en 2010	Restitutions en 2011
CIR	44,5	319,3	262,4	184,6
Ensemble des restitutions	51,6	354,3	266,5	187,5

Source : DGFIP GF- 3C

En termes de contrôles, les entreprises de l'informatique ont été moins contrôlées entre 2009 et 2011 qu'en 2008, année particulièrement haute en termes de droits rappelés (153 M€ contre 80 M€ en 2011). Pour autant sur les trois dernières années, la part des montants rappelés au titre du CIR augmente significativement (10 % en 2009 ; 26 % en 2012). Elle est de 18 M€ en 2012, soit l'équivalent de 10 % des restitutions de CIR de l'année précédente.

Tableau n° 29 : récapitulation des résultats du contrôle fiscal externe concernant les entreprises de l'informatique

Les entreprises du secteur informatique (APE 62.0 et 63.1)	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Nombre d'opérations de contrôle		861	613	608	659	791
Montant total des droits simples rappelés (en milliers d'euros)		153 038	79 794	56 602	80 930	122 920
au titre de l'impôt sur les sociétés (en milliers d'euros)		48 245	24 257	23 176	21 411	70 838
dont crédit impôt recherche (en milliers d'euros)		0	2 429	3 869	5 618	18 146
part du CIR dans les droits rappelés au titre de l'IS		0%	10%	17%	26%	26%

Source : DGFIP CF1

D'une manière générale, la part des secteurs de services dans le crédit d'impôt recherche, plus élevée que celle qu'ils représentent dans la dépense intérieure de R&D des entreprises, appelle une certaine vigilance.

La claire perception par les entreprises de la nature des projets éligibles, et notamment la préparation du dossier d'éligibilité sur l'état de l'art dès le dépôt de la déclaration, serait de nature à mieux sécuriser leurs droits à crédit d'impôt recherche.

2 - Des clarifications attendues en particulier sur le périmètre des dépenses de personnel éligibles et les impôts et taxes

La question des personnels éligibles dans les dépenses retenues au titre du CIR est un élément clé qui ressort des contrôles fiscaux, qu'il

s'agisse de la qualification des personnels mais aussi du temps réellement affecté aux activités de recherche.

S'agissant de la qualification des personnels, la doctrine administrative définit les chercheurs comme « des scientifiques ou 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. » Les dépenses de personnels éligibles correspondent à celles afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de recherche.

Des zones d'ombre persistent quant à la nature et au niveau des dépenses de personnel que les entreprises peuvent prendre en compte dans leur déclaration de CIR, ce qui nuit à la sécurité juridique des entreprises. Ainsi, il conviendrait de pouvoir apporter une réponse claire aux questions sur les personnes entendues comme étant « en étroite collaboration avec les chercheurs », ce qu'est « un soutien indispensable aux travaux de recherche et développement » et ce qui peut être inclus dans les « charges obligatoires ». Le contrôle des dossiers de CIR ainsi que les questions directement posées par les entreprises au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche soulèvent nombre d'interrogations sur ces points.

Le cas de la DCOFI Rhône-Alpes-Bourgogne

Dans une approche locale, après consultation papier des dossiers, la DCOFI Rhône-Alpes-Bourgogne indique que sur 151 dossiers vérifiés entre 2007 et juin 2012, 45 rectifications étaient liées au calcul du CIR sur la base des salaires (soit près de 30 %). Les autres directions fiscales rencontrées font le même constat : une incertitude pèse sur la base des personnels et des salaires à prendre en compte dans les déclarations de CIR.

À titre d'exemple, dans un arrêt du 20 décembre 2012, la cour administrative d'appel de Nantes a infirmé la position de l'administration fiscale en indiquant que les entreprises peuvent prendre en compte l'intéressement et la participation dans les dépenses de personnel éligibles au CIR.

De même, une décision du Conseil d'État du 20 mars 2013 statuant sur le montant des droits à participation des salariés a remis en cause la doctrine administrative qui considérait que « l'impôt sur les

sociétés retenu pour le calcul de la réserve⁹⁴ s'entend, en outre, après imputation de tous les crédits et réductions d'impôt afférents aux revenus inclus dans le bénéfice imposable de droit commun ». En conséquence, l'impôt sur les sociétés ne doit plus être diminué des crédits et réductions d'impôt dont peuvent bénéficier les entreprises (par exemple, le CIR), ce qui suppose une mise à jour de la doctrine fiscale en la matière.

La direction de la législation fiscale a indiqué qu'un projet d'instruction était en cours d'élaboration sur ces sujets. Il conviendrait qu'il soit rapidement soumis à consultation publique.

Cette instruction devra définir précisément les notions de chercheur, docteur et technicien avec des critères objectifs, et préciser les éléments de rémunération éligibles. Elle devra prendre position sur des sujets comme les charges sociales patronales, l'intéressement, la participation ou encore les mutuelles complémentaires.

3 - La complexité de la prise en compte des dépenses de sous-traitance

Les modes de calcul de la sous-traitance entraînent une complexité supplémentaire de déclaration pour les entreprises⁹⁵.

Ils accroissent également la charge des vérificateurs fiscaux. Dans le cas de grandes entreprises, ceux-ci doivent en effet analyser des cinquantaines de projets de recherche et des dizaines de contrats d'externalisation. Il faudrait, pour pouvoir correctement examiner le dossier de ces entreprises, contrôler de manière exhaustive tous les prestataires, ce qui est hors de portée des services de contrôle.

La sous-traitance apparaît en outre à la direction générale pour la recherche et l'innovation comme une source de fraude potentielle : « En effet, il est difficile de vérifier si les dépenses confiées au sous-traitant sont de véritables opérations de R&D – même si le sous-traitant est en France, mais encore plus s'il est situé dans un pays de l'UE ». Une entreprise ne peut déclarer une sous-traitance qu'à la condition que le sous-traitant ait été agréé par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche. Pour autant, ce n'est pas parce qu'une entreprise a été agréée, que toutes les prestations qu'elle réalise sont des travaux de R&D (et non du conseil, de l'ingénierie, des développements informatiques, ou de la production, etc.). Il n'est, de plus, pas rare que plusieurs contrats

⁹⁴ En application de l'article L. 3324-1 du code du travail, la réserve spéciale de participation est calculée d'après le bénéfice imposable diminué de l'impôt.

⁹⁵ Voir annexe « La complexité de la déclaration de la sous-traitance en 2011 ».

soient passés entre l'entreprise donneuse d'ordre et une même entreprise sous-traitante pour des travaux de recherche, ou d'autres motifs.

Afin d'éviter une double prise en compte des dépenses de R&D, un système de neutralisation est prévu par les textes : le sous-traitant déclare la totalité de sa R&D et déduit de son assiette les montants encaissés correspondant au montant facturé et pris en compte dans l'assiette du donneur d'ordre. Selon la direction générale pour la recherche et l'innovation, « cette procédure de neutralisation n'est pas toujours respectée, particulièrement lorsque le donneur d'ordre a atteint son plafond de dépense éligible (2 ou 10 M€ selon les cas), l'absence de prise en compte par le donneur d'ordre pour le motif de dépassement du plafond n'exonérant pas le sous-traitant de déduire le montant encaissé ».

La gestion de la sous-traitance dans le cadre du CIR pose d'autres difficultés qui ne sont pas propres au contrôle fiscal et qui sont examinées dans le chapitre suivant, au titre des principaux paramètres d'évolutions possibles du CIR.

4 - Le cas du crédit d'impôt collection

Du point de vue des contrôles fiscaux, les problèmes liés au crédit d'impôt collection commencent à être assez bien circonscrits.

La direction des vérifications nationales et internationales a mis en place un protocole de suivi pour les entreprises du luxe qui demandent indûment un crédit d'impôt recherche. Elle a pratiqué des rectifications en matière de crédit d'impôt collection aux motifs que l'entreprise vérifiée n'était pas une entreprise industrielle au sens de l'article 244 quater B, II-H du code général des impôts, ne portant pas les risques de la fabrication et de la commercialisation⁹⁶. Des recours ont été engagés par les sociétés devant les tribunaux, mais sont toujours pendants. Dans l'attente, l'administration maintient son interprétation de l'article 244 quater B.

La DRFiP de Paris-Centre reconnaît qu'il y a un risque spécifique sur le crédit collection. Elle estime⁹⁷ à près d'un tiers la part des dossiers rectifiés qui contiennent une demande de crédit d'impôt collection à

⁹⁶ Dans son instruction 4A-0-01, l'administration indique qu'il est admis que : « les entreprises industrielles peuvent bénéficier du dispositif, y compris lorsqu'elles sous-traitent leur fabrication à des tiers. Le bénéfice du dispositif ne peut donc être refusé aux entreprises ayant recours à la sous-traitance dès lors qu'elles sont propriétaires de la matière première et qu'elles assurent tous les risques de la fabrication et de la commercialisation ».

⁹⁷ À partir du bilan d'activité du contrôle fiscal externe sur le CIR du 1^{er} janvier 2007 au 15 juin 2012, dressé manuellement par défaut d'outils informatiques permettant cette synthèse, et remis en réponse au questionnaire de la Cour.

Paris-Centre. Les montants rectifiés, de 2007 à 2012, sur ces dossiers s'élèvent à 2,3 M€, certains d'entre eux étant encore en cours d'instruction. Ce montant correspond à plus de la moitié des rectifications de la période (4,3 M€). Le motif est principalement la « remise en cause du CIR »⁹⁸.

La direction générale pour la recherche et l'innovation souligne en outre que certains cabinets incitent désormais des entreprises qui pratiquent le crédit d'impôt collection à déclarer également des dépenses de R&D et que les contrôles qui ont commencé sur des entreprises de ce profil se soldent par des redressements importants, voire complets.

5 - La difficulté de contrôler les subventions déclarées

Le code général des impôts dispose que « les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables ». Le texte n'indique pas la date à laquelle ces subventions doivent être déduites de l'assiette du CIR. C'est le BOI-BIC-RICI-10-10-30-20 qui précise que les subventions reçues « doivent être déduite de la base de calcul du crédit d'impôt calculé au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été versées ».

Comme le souligne la direction de la législation fiscale, cette rédaction est problématique dès lors notamment que les entreprises qui ont exposé un faible montant de dépenses de recherche au titre de l'année du versement de la subvention ne sont plus tenues par la suite d'imputer le reliquat de la subvention sur le montant des dépenses de recherche financées par cette dernière au titre des années antérieures. On peut alors assister à des ruptures de comportement déclaratif en fonction du montant des dépenses de recherche de l'entreprise et des subventions reçues pour une année déterminée. Une évolution doctrinale est souhaitable afin que l'esprit du dispositif, qui consiste à ce que les dépenses de recherche ne puissent bénéficier d'un double financement public, soit respecté.

Son application mérite aussi d'être vérifiée à l'occasion des contrôles *a posteriori* et des vérifications sur pièces des services fiscaux.

⁹⁸ Le motif détaillé n'est pas précisé. Dans la plupart des cas les demandeurs de crédit collection ne sont pas des exécutants de R&D.

6 - La fraude caractérisée

Les contrôles fiscaux ont mis en évidence un phénomène nouveau : des pratiques de fraude caractérisées, se traduisant par l'application de pénalités exclusives de bonne foi lors d'un contrôle fiscal.

À titre d'exemple, la direction des vérifications nationales et internationales a notifié pour 2012 près de 150 dossiers avec des rectifications en matière de CIR comportant l'application de manquements délibérés sur 22 dossiers, soit environ 15 % des dossiers traités.

De même, la direction nationale d'enquêtes fiscales a effectué pour cette même année et pour la première fois, trois perquisitions fiscales sur des affaires ayant trait au CIR. Elle s'interroge ainsi sur l'ampleur de la fraude organisée, y compris dans le cadre d'opérations de blanchiment.

En outre, le service du contrôle fiscal de la direction générale des finances publiques fait valoir que certains contrôles ont été programmés eu égard au faible chiffre d'affaires des entreprises concernées, de la nature de leur activité et du montant élevé des remboursements demandés au titre du CIR. Le contrôle de ces 18 dossiers a abouti à chaque fois à des rectifications.

Les encadrés ci-dessous présentent certains cas de fraudes rencontrés par les services fiscaux⁹⁹.

⁹⁹ Les procédures de contrôles n'étant pas achevées, il s'agit à ce stade de présomptions de fraude.

**Vérification effectuée par les services de la DRFiP Paris pôle fiscal
Centre**

La société X---- avait fait appel à deux établissements scientifiques en matière de recherche sur ----- afin de se faire délivrer des devis. La société n'a pas donné suite aux devis mais elle a, au moyen de ces devis, pu obtenir le statut de jeune entreprise innovante (JEI).

Par la suite, elle a demandé à bénéficier du crédit d'impôt recherche en incluant des factures provenant de sociétés éphémères, créées par le gérant de X---, sociétés sans aucune activité et basées dans des domiciliations commerciales.

Dès que le montant du CIR a été versé par l'administration, la société X--- a procédé aux paiements des factures fictives aux sociétés créées par ses soins et a procédé à sa liquidation.

Montant de l'escroquerie : 450 000 €

**Enquêtes effectuées par les services de la direction nationale d'enquêtes
fiscales**Cas n° 1

En 2009 et 2010, sept des neuf sociétés appartenant au même groupe déclaraient avoir bénéficié de prestations de R&D de la part de l'une des sociétés dudit groupe, pour un montant global de 6 900 000 €. Chacune de ces entreprises a demandé à bénéficier du CIR.

La brigade de contrôle a pu mettre en évidence la fictivité des prestations rendues : 7 des 9 entreprises créées ne l'avaient été que pour l'obtention du CIR. Ces 7 sociétés qui ont demandé du CIR pour des prestations de recherche et de développement n'avaient aucune réalité.

Montant de la fraude : 2 700 000 €

Cas n° 2

Entre 2008 et 2010, l'entreprise X, chargée de la commercialisation et du service après-vente de matériel de géolocalisation, a déposé des déclarations de CIR pour un montant total d'environ 400 000 €, au titre d'activité de recherche devant porter sur la mise au point de logiciels informatiques.

La quasi-totalité de sa créance supérieure à l'IS lui a été remboursée. Il est apparu que cette société n'employait qu'un seul ingénieur, et, *a priori*, aucun personnel de recherche.

Or, face à ce risque de fraude ce n'est que récemment - en 2012 - qu'une vigilance accrue a été manifestée, et encore sans qu'une directive d'ensemble n'ait été donnée par la direction générale des finances publiques. Le fait que, depuis 2009, le CIR soit associé à des remboursements anticipés, d'abord applicables à toutes les entreprises et désormais réservés aux PME, avait pourtant fortement accru dès cette date le risque de fraude potentiel. En la matière, des contrôles plus ciblés devraient être mis en place afin de détecter très rapidement d'éventuels comportements frauduleux.

B - Une procédure de contrôle spécifique

La procédure de contrôle du CIR est spécifique : elle peut faire intervenir le ministère de la recherche du fait de la dualité des compétences requises pour apprécier le bien-fondé du crédit d'impôt. Ainsi, l'administration fiscale fait intervenir des experts assermentés, mandatés par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche. Leur rôle est déterminant pour se prononcer sur l'éligibilité du projet de recherche, mais il n'est que consultatif, l'administration fiscale garantissant les droits du contribuable vérifié durant la procédure de contrôle¹⁰⁰.

Depuis 2008, le nombre d'expertises demandées au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche a fortement crû, à la fois au niveau de l'administration centrale et à celui des délégations régionales pour la recherche et la technologie (DRRT).

Tableau n° 30 : nombre de contrôles fiscaux faisant appel au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche

	2008	2009	2010	2011	2012	Évolution 2012/2008
Administration centrale et Île-de-France	193	238	245	284	337	+ 75 %
<i>Dont DVNI</i>	13	15	35	44	40	+ 208 %
DRRT	265	332	824	1098	1241	+ 368 %
Total	458	570	1069	1382	1578	+ 244 %

Source : DGRI En 2010, le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche a réalisé 57 contrôles pour des régions hors Ile de France, qui sont comptabilisés à la ligne DRRT. Pour 2011, ce chiffre a été de 47.

¹⁰⁰ Des éléments plus détaillés sur la procédure de contrôle figurent en annexe « Éléments complémentaires sur la procédure fiscale en matière de CIR ».

Cette situation pose des problèmes de gestion au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche mais également aux services fiscaux pour garantir la réalisation des expertises dans les délais impartis par les procédures fiscales.

Le montant des émoluments versés aux experts est passé de 150 000 € à 1 M€ en 2012 au sein de la direction générale pour la recherche et l'innovation qui estime ses besoins de crédits en expertise à 1,3 M€ en 2013. Par note du 6 novembre 2012, le directeur de la direction des vérifications nationales et internationales, qui gère les dossiers de contrôles les plus complexes, a alerté sa direction générale sur cette situation. Constatant la croissance du nombre d'entreprises concernées par le CIR, ainsi que le recentrage quasi-exclusif des débats sur l'éligibilité des projets, il indique que la capacité d'expertise allouée par le ministère en charge de la recherche pour sa direction est de l'ordre de 50 dossiers par an alors que ses besoins sont de l'ordre du double. Il estime dès lors « indispensable d'abonder le budget du MESR à ce niveau ou à défaut d'ouvrir un budget spécifique à la DVNI. »

Il convient que cette situation, qui n'est pas propre à la direction des vérifications nationales et internationales, soit rapidement prise en compte, afin que les contrôles fiscaux se déroulent dans des conditions satisfaisantes pour toutes les parties.

Les entreprises posent en effet de manière récurrente la question de leurs relations avec l'expert, en particulier de leur capacité à obtenir une rencontre avec celui-ci et à contester l'avis rendu. Le décret du 5 février 2013 a utilement précisé les relations de l'expert avec l'entreprise. Il reconnaît à l'entreprise la faculté de demander un entretien avec l'expert. Il encadre également le délai de réponse de l'entreprise aux demandes d'information de l'expert et rend obligatoire un avis motivé de l'expert. Ces délais de réponse pourront engendrer un allongement des procédures de contrôle, problématique qui risque de se poser de façon plus récurrente lors du contrôle du crédit d'impôt innovation.

Un meilleur ciblage des contrôles sur les entreprises à risque serait de nature à permettre de mieux programmer les interventions des experts du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, dans un contexte où leur rémunération est fixée selon un barème forfaitaire dont le niveau maximal est de 1 000 €. Ce niveau suscite des difficultés pour leur recrutement et ne permet pas d'envisager un dialogue aussi approfondi avec les entreprises que ce qu'elles souhaiteraient.

C - Une programmation toujours déficiente pour des redressements en très nette augmentation

1 - Une programmation des contrôles devant pouvoir reposer sur une déclaration dématérialisée

La politique de contrôle fiscal de l'administration fait l'objet d'une note de cadrage triennal sous la forme de plans interrégionaux de contrôle fiscal. Les notes de cadrage pour 2006-2008 et 2010-2012, ce dernier étant encore en vigueur, mettent l'accent sur le renforcement de la lutte contre la fraude et l'amélioration de la couverture du tissu fiscal, sans se focaliser sur un type d'impôt ou une catégorie de contribuables. Le CIR n'est pas mentionné dans ces documents.

Les services fiscaux sont encore aujourd'hui démunis pour pratiquer une programmation efficiente en matière de CIR. À ce jour, il n'existe en effet pas de grille d'analyse de risque reposant sur des outils informatiques partagés au sein des services fiscaux qui permettraient de cibler les contrôles sur les entreprises à risque.

À côté de l'initiation d'un contrôle fiscal lorsqu'une anomalie est relevée dans une déclaration de CIR, la programmation des contrôles est laissée à l'appréciation de la direction des finances publiques territorialement compétente¹⁰¹. Pour effectuer cette programmation, les services fiscaux disposent d'outils informatiques¹⁰² mais ceux-ci ne comportent en matière de CIR que le seul montant du CIR, quand celui-ci est renseigné.

La direction nationale d'enquêtes fiscales et la direction des vérifications nationales et internationales ont chacune élaboré des requêtes informatiques comportant un axe CIR mais qui ne repose que sur le seul montant du CIR, à défaut de dématérialisation de sa déclaration.

Face aux montants que représente le CIR et aux zones de risques qu'il comporte, il est urgent que les administrations fiscales se dotent d'une analyse de risque qui permette de cibler les contrôles sur les entreprises à risque. Ceci ne peut que prendre appui sur une dématérialisation de la déclaration de CIR.

¹⁰¹ À titre d'exemple, les services fiscaux Rhône-Alpes-Bourgogne avaient confié à leur brigade d'enquête et de programmation le soin de programmer des contrôles sur le CIR en fonction de critères spécifiques.

¹⁰² Le compte fiscal des professionnels qui reprend les déclarations de résultats des entreprises ; OASIS qui comporte les liasses fiscales et déclarations de TVA des entreprises ; Sirius Pro, encore en phase d'expérimentation qui permet pour les mêmes données d'opérer des requêtes non prédéfinies.

S'agissant de cette dématérialisation, la direction générale des finances publiques fait valoir que, si elle s'inscrit dans cette volonté, « les coûts induits par ce projet, évalués, suivant les hypothèses, entre 1 et 2 M€, semblent disproportionnés eu égard au faible nombre d'entreprises concernées (environ 16 000 déclarations n° 2069-A sont déposées chaque année) et aux gains d'emplois estimés par la direction générale de la recherche et de l'innovation à 8 équivalents temps plein. » La Cour ne partage pas cette analyse qui néglige les économies qui en résulteraient au ministère en charge de la recherche qui procède à la ressaisie de toutes les déclarations à des fins statistiques¹⁰³ mais surtout la capacité des services fiscaux à mieux programmer sur cette base les vérifications opérées lors des restitutions et les contrôles fiscaux et ainsi à sécuriser le crédit d'impôt recherche¹⁰⁴.

2 - Un nombre de contrôles et un niveau de rectifications en très nette croissance

Lors de son enquête, la Cour a disposé des données portant sur le contrôle fiscal jusqu'à l'année 2012. Ce recul de quatre années après la réforme de 2008 permet de porter une première appréciation.

Le nombre de contrôles fiscaux, dits contrôles externes, a progressé plus rapidement que le nombre de bénéficiaires du CIR pour atteindre 1 178 en 2012.

De même, les contrôles fiscaux externes progressent en matière de CIR alors que l'ensemble des contrôles pratiqués par les services fiscaux reste globalement stable sur la période 2005-2010. Le taux de rectifications de CIR s'établit à 3,6 % en 2011 et progresse moins nettement que le nombre de contrôles en raison de la dynamique des déclarants au CIR. Au total, entre 2005 et 2012, la proportion des rectifications de CIR dans le total des contrôles fiscaux augmente fortement, passant de 0,4 % à 2,29 % en 2012, ces rectifications se situant dans les trois quarts des cas dans le cadre de contrôles qui n'ont pas porté exclusivement sur le CIR.

¹⁰³ Pour un coût annuel de 41 000 €

¹⁰⁴ Il a été demandé à la DGFIP et à la direction générale de la recherche et de l'innovation une estimation du coût de la gestion du CIR. Celle-ci n'étant pas individualisée et rentrant dans le chiffrage du coût global de gestion de l'impôt sur les sociétés, aucun chiffre n'a été avancé par la DGFIP. La direction générale de la recherche et de l'innovation a indiqué que la gestion du CIR représente près de 15 ETP en délégation régionale à la recherche et à la technologie et 10 ETP au niveau central.

Tableau n° 31 : résultats du contrôle fiscal externe des entreprises au régime réel d'imposition

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1) Nombre d'entreprises au régime réel d'imposition*	1 093 476	1 929 374	1 954 749	1 977 606	2 007 853	2 103 997	2 118 868	2 147 597	2 147 597
2) Nombre de contrôle fiscaux sur des entreprises au réel	35 836	36 758	37 416	37 026	36 819	36 371	36 368	35 667	36 182
3) Taux de contrôle fiscal (2/1)	3,28%	1,91%	1,91%	1,87%	1,83%	1,73%	1,72%	1,66%	1,68%
4) Nombre de déclarants CIR (source : MESR)	6 369	7 400	8 071	9 839	13 361	16 552	17 710	19 686	ND
5) Nombre de rectifications CIR en contrôle externe	233	209	244	232	269	295	436	702	1 178
6) Taux de rectification CIR en contrôle externe (5/4)	3,66%	2,82%	3,02%	2,36%	2,01%	1,78%	2,46%	3,60%	-
7) Montants des rectifications sur CIR en contrôle externe (en millions d'€)	74	28	29	44	36	33	66	109	162
8) Nombre des vérifications ponctuelles (VP) sur le CIR	52	24	33	31	25	41	83	154	268
9) % VP CIR / rectifications CIR (8/5)	22,32%	11,48%	13,52%	13,36%	9,29%	13,90%	19,04%	21,94%	22,75%
10) Total des contrôles externes (CIR et hors CIR)	51 964	52 226	52 429	52 292	52 010	51 615	51 572	51 441	51 529
11) Nombre de rectifications CIR / total des contrôles (5/10)	0,45%	0,40%	0,47%	0,44%	0,52%	0,57%	0,85%	1,36%	2,29%
12) Nombre de rectifications CIR en contrôle externe avec autres rappels	179	163	183	176	213	223	323	484	691
13) Contrôles avec rectification CIR et autres rappels / Total (12/5)	76,82%	77,99%	75,00%	75,86%	79,18%	75,59%	74,08%	68,95%	58,66%

* reprise des données 2011 en l'absence des données 2012

Source : DGFIP/CF1

La montée en puissance du contrôle fiscal en matière de CIR touche toutes les entreprises, des PME aux très grandes entreprises. Ainsi sur 1178 rectifications en contrôle externe réalisées en 2012 en matière de CIR, 150 ont concerné des grandes sociétés ou des groupes intégrés fiscalement, 610 des sociétés de taille intermédiaire et 418 des PME.

Tableau n° 32 : évolution du nombre de contrôles fiscaux en matière de CIR

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Nbre de rectifications CIR en contrôle externe	244	232	269	295	436	702	1 178
dont échelon Départemental	93	108	96	114	160	261	418
échelon Régional	130	97	133	147	207	338	610
échelon National	21	27	40	34	69	103	150
Nbre de contrôles fiscaux sur entreprises au réel	37 416	37 026	36 819	36 371	36 368	35 667	36 182
dont échelon Départemental	34 248	34 197	34 058	33 775	33 529	33 257	33 404
échelon Régional	16 000	15 918	15 789	15 738	15 836	15 940	16 008
échelon National	1 333	1 318	1 300	1 250	1 350	1 330	1 419
Part des rectifications / contrôles fiscaux	0,7%	0,6%	0,7%	0,8%	1,2%	2,0%	3,3%
dont échelon Départemental	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%	0,5%	0,8%	1,3%
échelon Régional	0,8%	0,6%	0,8%	0,9%	1,3%	2,1%	3,8%
échelon National	1,6%	2,0%	3,1%	2,7%	5,1%	7,7%	10,6%
Montant total des rectifications sur CIR (M€)	29	44	36	33	66	109	162
Montant moyen des rectifications sur CIR (M€)	0,119	0,190	0,134	0,112	0,151	0,155	0,138

Lecture : par année de réalisation du contrôle fiscal.

Source : DGFIP, base Alpage, retraitée Cour des comptes

Si le nombre de rectifications notifiées aux sociétés en matière de CIR progresse, les montants financiers associés suivent la même évolution. Les montants des rectifications de CIR progressent nettement entre 2006 et 2012, avec toutefois une rupture durant les années 2008 et 2009 marquées par la mise en œuvre du plan de relance et du remboursement anticipé des créances de CIR qui s'est répercutée sur la pratique de contrôle *a posteriori*.

Le montant moyen des redressements passe de 119 000 € en 2006 à 138 000 € en 2012, soit le niveau médian de la créance de CIR des entreprises (60 000 €). Le montant total des redressements est en forte croissance : 29 M€ en 2006, 162 M€ en 2012, avec une dynamique marquée sur la période 2010-2012. Le nombre des rectifications liées au CIR reste toutefois limité : 232 en 2007, 1 178 en 2012, soit l'équivalent de 6 % des entreprises déclarant du crédit d'impôt recherche en 2011.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

La Cour a examiné la gestion du CIR du point de vue des entreprises, du point de vue des services fiscaux et du point de vue du contrôle fiscal.

La déclaration que les entreprises doivent produire s'est complexifiée à mesure que le régime du CIR se précisait, notamment en matière de sous-traitance. Les entreprises, et en particulier les PME, ont recours dans un nombre de cas élevé à des consultants pour produire cette déclaration : 17 % des déclarants en 2011 sont concernés par la

déduction des frais de conseil. Enfin, s'agissant de la question régulièrement soulevée de l'optimisation fiscale, le CIR permet aux groupes de déclarer 100 M€ de dépenses éligibles par filiale avec un taux de crédit d'impôt de 30 %, 5 % au-delà. Il est de ce fait déjà largement optimal pour les groupes.

Les dispositifs visant à sécuriser l'usage du CIR pour les entreprises, en particulier le rescrit, montent en puissance au regard de la population potentiellement concernée. L'assouplissement, en 2013, des conditions de recevabilité du rescrit le rendra plus aisé à utiliser. Il a été confié à Oséo fin 2012 une nouvelle mission de préfinancement du CIR. Dans ces conditions, Oséo devrait se concentrer sur cette mission et ne plus traiter au fond les demandes de rescrit pour lesquelles l'établissement pourrait demeurer toutefois un point d'entrée.

La gestion de la déclaration de CIR est lourde pour les services fiscaux, en particulier lorsque les entreprises demandent à l'État le remboursement de leur créance. De telles demandes ont vocation à demeurer nombreuses dans la durée, du fait de la pérennisation du mécanisme de remboursement anticipé pour les PME.

Les vérifications opérées par les services fiscaux dans le cadre des demandes de remboursement de CIR sont souvent confondues par les entreprises avec des contrôles fiscaux, faute d'une communication suffisamment claire. S'agissant de demandes qui se traduisent par des versements de la part de l'État aux entreprises, il est normal qu'il s'entoure de garanties. Or ce n'est qu'au début 2013 que les services fiscaux se sont dotés d'outils d'analyse de risque leur permettant de détecter les demandes de remboursement qui pourraient reposer sur un usage abusif du CIR. Les justificatifs mis à disposition des services fiscaux mériteraient à cet égard d'être clarifiés de sorte que soit mieux garantie l'effectivité des travaux de R&D présentés. La sécurité des entreprises ne pourrait qu'en être renforcée.

Les résultats des contrôles fiscaux menés entre 2008 et 2012 montrent la difficulté rencontrée pour caractériser les activités de R&D, la croissance des redressements effectués et l'émergence d'une fraude organisée au CIR. Ce n'est que tardivement qu'une plus grande vigilance a été exercée face à ce risque.

La procédure de contrôle fiscal fait intervenir dans la majorité des cas les services fiscaux et des experts mandatés par le ministère en charge de la recherche en raison de la technicité des sujets concernés. Cette procédure a été utilement adaptée pour permettre aux entreprises d'avoir un échange avec les experts mandatés. Toutefois, les crédits du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche ne sont pas à ce

jour suffisants pour faire face à l'afflux de demandes d'expertises et pouvoir les réaliser dans des conditions satisfaisantes pour toutes les parties.

Pour simplifier les contrôles et sécuriser les entreprises, il serait en outre souhaitable que les deux ministères mettent à disposition des entreprises sur leur site Internet une fiche type commune sur la présentation des projets de recherche demandée lors d'un contrôle fiscal afin que les entreprises puissent établir ce document dès leur déclaration.

Le CIR n'est pas retenu dans les axes de programmation de contrôle du ministère de l'économie et des finances. En l'absence de dématérialisation de la déclaration de CIR, les services fiscaux ne sont pas en mesure de programmer les contrôles fiscaux sur les entreprises les plus à risque. La dématérialisation de la déclaration de CIR et la mise en place d'une analyse de risque apparaissent à cet égard à la Cour comme une priorité qui doit permettre à la fois de centrer l'activité des services fiscaux sur les entreprises qui font un usage détourné du CIR et de simplifier la gestion du CIR par les entreprises.

Afin de simplifier et sécuriser l'usage du CIR, la Cour formule les recommandations suivantes :

8. faire d'Oséo uniquement un point d'entrée pour les rescrits ;
 9. clarifier les justificatifs mis à disposition des services fiscaux par les entreprises en cas de demande de remboursement anticipé ;
 10. publier sur les sites des ministères de l'économie et des finances et de l'enseignement supérieur et de la recherche une fiche type commune sur la description des projets de recherche demandée lors d'un contrôle fiscal ;
 11. élargir le vivier des experts du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche en prévoyant les budgets adéquats et renforcer le caractère contradictoire de leurs interventions ;
 12. cibler la programmation des contrôles fiscaux sur la base d'une analyse de risque et d'une intégration, dans le système d'information du ministère de l'économie et des finances, du suivi de la créance et de ses rectifications ;
 13. dématérialiser la déclaration de CIR.
-

Chapitre V

Les paramètres d'évolution possibles du CIR

Les paramètres d'évolution possible du crédit d'impôt en faveur de la recherche sont de quatre natures : les types de dépenses éligibles (I), les modes de calcul de la dépense (II), la méthode de calcul et de constatation du crédit d'impôt (III), et les taux appliqués (IV).

I - Les types de dépenses éligibles

A - Les dépenses actuellement éligibles ne relevant pas de la recherche

1 - La veille technologique, la normalisation et la gestion des brevets

Au fil du temps, l'assiette des dépenses éligibles pour bénéficier du crédit d'impôt recherche s'est élargie¹⁰⁵, au-delà du périmètre dessiné par le manuel de Frascati, pour s'étendre aux dotations aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche, puis aux dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise, et enfin aux frais de défense des brevets et aux dépenses relatives à la veille

¹⁰⁵ Lois de finances initiales pour 1988, 1990 et 2004.

technologique, dans la limite de 60 000 €. Lors du comité interministériel pour la modernisation de l'action publique du 17 juillet 2013, le Gouvernement a annoncé qu'il proposerait pour 2014 l'élargissement de la prise en compte des frais de prise, de maintenance et de défense des brevets au niveau mondial (aujourd'hui, ces dépenses ne sont prises en compte que si elles sont engagées au sein de l'Union européenne et de l'Espace économique européen).

Tableau n° 33 : détail des dépenses déclarées au titre de la gestion des brevets ou de la veille technologique

en millions d'euros courants	2007	2009	2010	2011
Dépenses engagées au titre de				
Prise et maintenance de brevets et de certificats d'obtention végétale	337	408	426	481
Dépenses de défense de brevet et de certificats d'obtention végétale	54	74	61	67
Dotations aux amortissements de brevets acquis en vue de la recherche et du développement expérimental et de certificats d'obtention végétale (COV)	22	21	25	22
Dépenses liées à la normalisation	8	6	6	7
Primes et cotisations ou part des primes et cotisations afférentes à des contrats d'assurance de protection juridique prévoyant la prise en charge des dépenses exposées dans le cadre de litiges portant sur un brevet ou un certificat d'obtention végétale dont l'entreprise est titulaire (<60 000€)		0	1	0
Veille technologique (<60 000€)	23	57	82	101
Sous total	443	566	600	679

Sources : MESR, GECIR - retraitements Cour des Comptes

En 2011, ces dépenses représentent 680 M€ soit 4 % de l'assiette totale, et correspondent à une créance d'environ 190 M€. Elles ne constituent pas des activités de R&D au sens des références internationales et on peut s'interroger sur le bien-fondé du maintien de leur caractère éligible dans le cadre du CIR.

Les règles de calcul spécifiques de ces dépenses, en matière notamment de veille technologique compliquent le calcul du CIR. Par parallélisme avec le crédit d'impôt innovation, il pourrait être envisagé d'en réserver le bénéfice aux PME : les dépenses déclarées seraient alors réduites de 420 M€ et la créance de CIR de 160 M€.

D'une manière générale, la question se pose de savoir si le CIR est l'instrument adéquat pour favoriser ce type d'activités effectivement essentielles en termes d'innovation. Les pouvoirs publics agissent déjà en la matière par l'Institut national de la propriété industrielle (INPI) dont le tarif des redevances est particulièrement attractif pour les PME, s'agissant du brevet français, d'une part, et lorsque l'entreprise demande une extension européenne de celui-ci, d'autre part (le rapport de recherche européen, obligatoire dans les deux cas, est facturé par l'INPI aux PME à un prix inférieur à la moitié du coût facturé par l'Office européen des brevets et il sert pour les deux procédures). Les redevances ne constituent qu'une partie minoritaire du coût de la protection industrielle dont la part principale est constituée d'honoraires de conseils.

2 - Le crédit d'impôt collection

Le crédit d'impôt collection est plus un dispositif d'incitation industrielle que de R&D. De fait, seule la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services a exposé des arguments favorables à cette composante du CIR. Elle met à cet égard en avant le fait que « les collections sont de fait le ressort de l'innovation et correspondent, pour les métiers de la mode et du luxe, à ce que la R&D est aux métiers à forte composante technologique. Nombre d'entreprises ne pourraient pas survivre sans ce dispositif fiscal. »

La gestion de cette composante du CIR introduit une complexité supplémentaire dans la déclaration et le calcul de la créance, du fait de la réglementation *de minimis*.

Il est regrettable qu'il n'existe pas à l'heure actuelle de bilan chiffré du coût effectif du crédit d'impôt collection, déduction faite des redressements fiscaux. Le coût ainsi affiché se situerait très en dessous du coût estimé initialement, de l'ordre de 50 M€ en 2011¹⁰⁶.

Différents rapports ont déjà recommandé de clarifier le périmètre du CIR en retirant les dépenses liées aux collections. La question est toutefois de déterminer le coût que représenterait, en termes de gestion, la mise en place d'un dispositif autonome.

L'éligibilité des prototypes dans le cadre de l'élargissement du CIR aux dépenses d'innovation pose en outre cette question en termes nouveaux et mériterait de faire l'objet d'une évaluation spécifique.

3 - Le crédit d'impôt innovation

La loi de finances pour 2013 a élargi le CIR aux dépenses liées à la conception de prototypes de nouveaux produits et aux installations pilotes des PME dans la limite de 400 000 € par an et à un taux de crédit d'impôt de 20 %. Le coût est estimé à 300 M€ en régime de croisière.

La mise en place d'un crédit d'impôt en faveur de l'innovation était souhaitée par la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services. Elle estime en effet que le soutien à la phase aval de l'innovation est un enjeu essentiel pour orienter l'économie vers une spécialisation sectorielle plus compétitive. De fait, les entreprises françaises ne sont pas assez nombreuses à s'engager dans des démarches d'innovation (moins d'un tiers de PME françaises ont mis en place une

¹⁰⁶ Cf. développements du chapitre IV montrant l'importance des redressements effectués sur ce sous-ensemble du crédit d'impôt recherche.

innovation de produit ou de procédé contre 54 % des PME allemandes¹⁰⁷) et elles pratiquent moins l'innovation non technologique (23 % des entreprises françaises, contre 47 % des entreprises allemandes).

Interrogées à l'été 2012, les autres administrations se montraient réservées sur ce type de crédits d'impôt (direction générale du Trésor, direction générale pour la recherche et l'innovation, direction de la législation fiscale).

Trois séries d'arguments invitent en effet à la prudence dans la mise en place de tels dispositifs. Tout d'abord, les externalités positives liées aux dépenses d'innovation sont moindres que celles liées aux dépenses de R&D du fait notamment d'une meilleure capacité d'appropriation des résultats par l'entreprise et de risques moindres et ne justifient pas, du point de vue de la théorie économique, le même niveau de soutien que pour les activités de recherche et développement. En second lieu, la notion même d'innovation ne bénéficie pas d'un cadre de référence aussi stabilisé que celui qui existe en matière de R&D, alors même qu'il apparaît déjà de nombreuses questions sur l'éligibilité des dépenses de recherche. La notion de nouveauté est en particulier difficile à cerner¹⁰⁸. Enfin, et à titre accessoire, se pose la question du développement d'une nouvelle expertise dans ce domaine en vue de la conduite des contrôles fiscaux.

Le manuel d'Oslo

Ce n'est que depuis 1992 qu'il existe pour les dépenses d'innovation un manuel de référence, le manuel d'Oslo. Développé par l'OCDE et utilisé par Eurostat, il offre aux pays membres un cadre leur permettant de mener des enquêtes sur l'innovation comparables à l'échelle internationale. Une grande partie des données sont toutefois de nature qualitative et des difficultés de mesure subsistent pour recueillir des données fiables. Les entreprises ne sont en effet pas toujours en mesure d'isoler la composante « innovation » de leurs dépenses ou de présenter des montants de dépenses probants pour certaines activités d'innovation (source : OCDE).

Toutes ces raisons conduisent à considérer comme périlleuse l'extension du CIR au-delà des dépenses de R&D des entreprises.

¹⁰⁷ *Innovation Union Scoreboard 2011.*

¹⁰⁸ La direction générale pour la recherche et l'innovation et la direction de la législation fiscale renvoient à cet égard aux difficultés rencontrées dans la mise en œuvre du crédit d'impôt métiers d'art qui couvre les dépenses d'innovation de ce secteur.

En limitant le crédit d'impôt innovation aux prototypes des PME, en fixant son taux à 20 %, et surtout en plafonnant le niveau des dépenses éligibles à 400 000 € par an (soit un crédit d'impôt maximal de 80 000 € par entreprise), la loi de finances pour 2013 a toutefois encadré l'usage du crédit d'impôt innovation.

Les contours réels du crédit d'impôt innovation dépendront néanmoins de la définition précise qui sera donnée à la notion d'innovation. Une instruction fiscale est en cours de préparation et devrait être produite prochainement. Un débat existe pour savoir s'il convient de retenir la notion d'innovation pour l'entreprise ou pour le marché. Dans le premier cas, les entreprises qui introduisent un produit nouveau déjà utilisé par d'autres entreprises seraient éligibles au crédit d'impôt innovation, réservant en cela le même traitement aux entreprises qui produisent des nouveautés et aux entreprises imitatrices. Dans le second, seules les entreprises qui innoveraient au regard du marché seraient éligibles au crédit d'impôt innovation. Afin que le crédit d'impôt innovation corresponde bien à son objet, il ne peut qu'être recommandé que cette dernière hypothèse soit retenue dans l'instruction fiscale.

Le chiffrage du crédit d'impôt innovation souffre en outre de reposer sur des bases fragiles. Il a été établi par la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services à partir de l'enquête innovation conduite par l'Union européenne et par l'INSEE. Si cette enquête permet de connaître les entreprises ayant déclaré des activités de « préparation de la mise en œuvre des innovations de produits ou de procédés », elle ne permet pas de disposer des dépenses relatives à ces activités. Le volume des dépenses concernées a dès lors été estimé en retenant l'hypothèse d'un ratio de 2 € de dépense de prototype pour 1 € de dépense de R&D pour les petites structures. Les contours du crédit d'impôt innovation ont ensuite été choisis pour correspondre à un coût de 300 M€.

Dans une note de janvier 2013, la direction générale pour la recherche et l'innovation estime le coût du crédit d'impôt innovation à des niveaux plus élevés, tout en supposant que le crédit d'impôt moyen par entreprise ne correspondra qu'à la moitié du plafond autorisé (40 000 € par entreprise) : 410 M€ en cas de recours au critère de produit nouveau pour le marché, 555 M€ en cas de recours au critère de produit nouveau pour l'entreprise, avec selon la définition retenue entre 10 000 et 14 000 entreprises concernées¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Si les innovations de procédés avaient été incluses par la loi dans les dépenses éligibles, le ministère en charge de la recherche considère que 25 000 PME auraient été concernées, engendrant une créance fiscale de près d'1 Md€.

Les pouvoirs publics disposent enfin d'outils spécifiques pour soutenir l'innovation, en particulier au travers d'Oséo qui consacrait en 2011, 569 M€ à l'aide à l'innovation¹¹⁰. Ces instruments non fiscaux ont vocation à se développer dans le cadre de la création de la banque publique d'investissement¹¹¹.

Compte tenu de l'absence de dématérialisation des déclarations de CIR et des délais dans lesquels celles-ci sont actuellement traitées pour établir la base GECIR, ce n'est que mi-2015 que de premières données seront disponibles sur la portée réelle du crédit d'impôt innovation¹¹². Pour disposer de données plus rapidement, il conviendrait que les demandes de remboursement effectuées dans le cadre du CIR comportent une mention des montants réclamés au titre du crédit d'impôt innovation, ce qui n'est pas pour l'heure prévu¹¹³.

Au cas où il apparaîtrait que le crédit d'impôt innovation est beaucoup plus dynamique que ne le prévoient les estimations réalisées à l'été 2012, la question de l'ajustement de ses paramètres et notamment du niveau du plafonnement pratiqué méritera d'être posée.

B - La question de l'articulation des assiettes du CIR et du CICE

Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi a été introduit par la loi de finances rectificative du 29 décembre 2012. Il consiste en un crédit d'impôt correspondant à 4 % (2013) puis 6 % des rémunérations versées aux personnels dont les salaires sont inférieurs à 2,5 Smic.

¹¹⁰ La lettre Trésor-Eco n° 112 de mai 2012 présente à cet égard une étude qui montre qu'Oséo sélectionne les projets de façon efficace et que ses financements ont un effet sur les dépenses des PME.

¹¹¹ Ses contours ont été précisés lors du comité interministériel du 11 septembre 2012 : ayant pour objectif de soutenir les PME et ETI en matière d'innovation et d'exportation, elle disposera d'une capacité d'intervention de plus de 30 Md€, en prêts et en capital et aura également vocation à mobiliser les financements privés de sorte à créer un effet de levier ; elle regroupera l'ensemble des instruments existants (banque Oséo, interventions du fonds stratégique d'investissement en faveur des PME, filiale de la Caisse des dépôts et consignations consacrée aux PME et réseau de l'agence pour le développement international des entreprises), en y ajoutant de nouveaux moyens.

¹¹² Le crédit d'impôt innovation porte sur les dépenses réalisées à compter de 2013. Les premières déclarations interviendront en 2014.

¹¹³ Le crédit d'impôt innovation s'adresse en effet aux PME qui ont la capacité de demander la restitution de leur créance de CIR dès la première année de déclaration.

Le régime du CICE

Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi est prévu à l'article 244 quater C du code général des impôts. Il bénéficie à toutes les entreprises et porte sur l'ensemble des rémunérations versées aux salariés au cours d'une année civile qui n'excèdent pas 2,5 fois le Smic, le calcul de ce plafond étant établi hors heures complémentaires et supplémentaires, celles-ci étant ensuite retenues dans l'assiette du crédit d'impôt.

Les règles d'imputation et de remboursement du CICE ont été calquées sur celles du CIR, et comportent donc un remboursement anticipé pour les PME et entreprises en difficulté.

Le CICE dispose également d'un mécanisme de préfinancement de la créance en germe, dont les conditions sont plus avantageuses que celles retenues pour le CIR, du fait notamment d'une assiette de dépenses éligibles plus aisée à déterminer¹¹⁴.

Il résulte des articles 244 B et C du code général des impôts portant respectivement sur le CIR et sur le CICE que les deux dispositifs peuvent se cumuler sur l'assiette qui leur est commune (rémunérations de techniciens et de docteurs ou titulaires d'un diplôme équivalent inférieures à 2,5 Smic).

Comme le relève la direction de la législation fiscale en réponse aux questions de la Cour, le fait que deux crédits d'impôt puissent être obtenus sur une même base éligible constitue une exception aux principes généraux retenus dans les dispositifs les plus récents de crédits d'impôts. En effet, une même dépense ne peut en principe ouvrir droit à plusieurs crédits d'impôt¹¹⁵. La direction de la législation fiscale fait toutefois valoir que, s'agissant avec le CICE et le CIR, de deux mesures phares du pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi, le législateur disposait du choix souverain d'autoriser le cumul. Elle relève également qu'il n'apparaissait pas souhaitable de priver les entreprises éligibles au CIR du bénéfice du CICE qui constitue une mesure générale applicable à l'ensemble des entreprises.

Des éléments recueillis lors de l'instruction, il ressort que cette exception aux pratiques fiscales usuelles, proposée dans le projet de loi

¹¹⁴ Cf. annexe n° 20 « Le préfinancement du CICE ».

¹¹⁵ Le principe du non cumul est d'ailleurs retenu pour le crédit d'impôt métiers d'art, les rémunérations retenues dans l'assiette du CICE ne pouvant l'être dans le crédit d'impôt métiers d'art (article 244 quater O du code général des impôts). Voir également en ce sens le crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs (article 244 quater Q du CGI), en faveur des débiteurs de tabac (article 244 quater R) ou au titre des primes d'intéressement (article 244 quater T).

du Gouvernement, l'a été au double motif que les deux dispositifs avaient des objets différents et que les recoupements seraient en pratique limités.

S'agissant des visées différentes des deux crédits d'impôt, on relève que le CICE est présenté dans le pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi, le projet de loi de finances rectificative et les documents de communication du ministère de l'économie et des finances comme ayant « pour objet le financement de l'amélioration de la compétitivité des entreprises, à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de leurs fonds de roulement ¹¹⁶ ». Les deux dispositifs que constituent le CIR et le CICE ne sont donc pas totalement disjoints quant à leurs objectifs.

S'agissant du chiffrage des recoupements potentiels entre les deux dispositifs, la Cour a interrogé les administrations sans pouvoir obtenir d'estimation des montants en jeu ¹¹⁷. Il est finalement apparu que seule une interrogation spécifique de l'Acoss, qui gère l'activité de recouvrement du régime général de la sécurité sociale aurait permis d'obtenir des données étayées. Un tel travail n'était pas compatible avec les délais de production du présent rapport. La Cour estime que ce travail devrait être demandé par les pouvoirs publics.

Il devrait permettre de clarifier les montants effectivement en jeu dans le recoupement des dispositifs, qui sont potentiellement significatifs. S'il n'a pas été possible d'obtenir un chiffrage précis, une valeur approchée peut en effet être donnée en faisant appel aux résultats de l'enquête statistique sur les dépenses de R&D des entreprises et en posant

¹¹⁶ Instruction du 13 février 2013 du directeur général des finances publiques portant présentation du CICE au réseau des directeurs de la direction générale des finances publiques.

¹¹⁷ La direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services a apporté les éléments de réponse les plus précis, faisant valoir que 14 000 entreprises dans la base du CIR sont employeuses de salariés au-dessous du seuil du CICE, ces entreprises employant au total 2,3 millions de salariés concernés par le CICE. Elle n'était toutefois pas en mesure de donner rapidement un chiffrage des montants en jeu et mettait en avant le fait que les personnels éligibles au CIR dans les entreprises de haute-technologie sont rarement rémunérés au-dessous de 2,5 smic. La direction de la législation fiscale fait valoir que le système d'information de la direction générale des finances publiques ne permet pas à ce jour de déterminer les entreprises qui versent des rémunérations inférieures à 2,5 smic. La direction générale pour la recherche et l'innovation indique n'avoir pas produit d'analyses sur l'articulation entre le CIR et le CICE mais estime qu'il existera des adhérences entre les deux dispositifs, particulièrement dans les secteurs qui emploient beaucoup de techniciens, le niveau de 2,5 smic correspondant *a priori* au niveau de rémunération d'un technicien.

des hypothèses sur les niveaux de rémunérations relatifs des chercheurs et des techniciens de recherche¹¹⁸. On peut estimer ainsi que le recouvrement entre le CICE et le CIR concernerait entre 20 % et 15 % des dépenses de personnel déclarées au CIR (soit entre 560 M€ et 400 M€).

Au vu de ces éléments, la Cour estime que les pratiques fiscales usuelles devraient s'appliquer et qu'il ne devrait pas être possible de bénéficier à la fois du CICE et du CIR sur une même assiette.

Le crédit d'impôt recherche étant d'un taux plus élevé que le CICE, la solution la plus avantageuse pour les entreprises consisterait à introduire une disposition dans le code général des impôts excluant de l'assiette du CICE les rémunérations déclarées dans le cadre du CIR. En pratique, les attestations fournies par les commissaires aux comptes pour le préfinancement du CICE ou les déclarations de CICE devraient alors extraire les rémunérations présentées dans le cadre du CIR.

Une autre solution, moins avantageuse pour les entreprises, consisterait, à l'instar de ce qui a été prévu pour le crédit d'impôt métiers d'art, à prévoir que les rémunérations déclarées dans le cadre du CICE ne puissent l'être dans le CIR, centrant de fait le CIR sur les salaires au-dessus de 2,5 smic et conservant au CICE son caractère de mesure de portée générale¹¹⁹. Enfin, il serait possible de laisser aux entreprises le choix de l'option qu'elles privilégient.

II - Les modes de calcul de la dépense

A - Le calcul de la sous-traitance

1 - Le lien entre le donneur d'ordre et le sous-traitant

On pourrait s'étonner que les entreprises ne cherchent pas, dans leurs déclarations de CIR, à optimiser le gain globalement tiré des règles applicables à la sous-traitance. Or les plus de 4 Md€ d'externalisation déclarés par les entreprises donneuses d'ordre se traduisent par 2,4 Md€ de dépenses éligibles au CIR, alors que, si ces dépenses étaient déclarées

¹¹⁸ À partir des effectifs en équivalent temps plein des chercheurs et techniciens de recherche, ainsi que les dépenses de rémunérations totales des personnels de recherche (données de l'enquête R&D de 2010), on prend pour hypothèses que les chercheurs sont rémunérés le double (H1) ou le triple des techniciens (H2).

¹¹⁹ La direction générale du Trésor fait valoir qu'une telle exclusion pourrait inciter les entreprises à augmenter les rémunérations des personnels déclarés dans le cadre du CIR au-dessus de 2,5 smic.

par les sous-traitants, ce sont à peu près 4,3 Md€ qui seraient éligibles, soit une perte de moitié pour les entreprises. Bien évidemment, ce ne sont pas les mêmes entreprises qui bénéficieraient dans ce cas du crédit d'impôt, mais le coût de la recherche pourrait s'en trouver diminué d'une façon globale pour les entreprises.

La question, en réalité, semble relever plutôt de la stratégie de marché qui lie le donneur d'ordre et ses sous-traitants, le donneur d'ordre pouvant trouver, à déclarer lui-même le CIR, un avantage dans ses relations avec ses sous-traitants.

2 - La sous-traitance exécutée à l'étranger

La direction générale du Trésor¹²⁰ rappelle dans sa réponse que le CIR n'est pas une aide d'État en raison de son caractère transversal : *« lier le bénéfice du CIR à un critère territorial autre que le paiement de l'impôt en France pourrait remettre en cause ce statut, dans un sens contraire aux règles communautaires »*. Elle rappelle, en particulier, que le plafonnement des dépenses de sous-traitance a déjà été mis en place afin de limiter les cas de subvention de R&D conduite à l'étranger.

3 - Le surcoût engendré par une décision de tout faire déclarer par les exécutants de la recherche

Il pourrait être choisi de supprimer de la déclaration au CIR les dépenses de sous-traitance de R&D. Bénéficieraient alors directement du CIR les exécutants de la recherche sur le territoire français et non leurs donneurs d'ordre, ce qui permettrait de résoudre de fait les problèmes à la fois de complexité de la déclaration, de son contrôle et celui de la rémunération d'une R&D délocalisée.

Cette décision a un coût, difficilement chiffrable à partir des bases actuelles de gestion du CIR. Pour utiliser les enquêtes annuelles sur les moyens consacrés à la R&D¹²¹ à cet effet, il faut raisonner selon l'hypothèse d'une similitude de déclaration au dispositif fiscal (CIR) et aux questionnaires statistiques¹²².

¹²⁰ La direction générale du Trésor dit avoir recommandé, lors de la préparation du projet de loi de finances 2011, *« de supprimer toute possibilité de recours à la sous-traitance afin de simplifier le dispositif »*.

¹²¹ Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, Sies.

¹²² Voir les hypothèses de convergence exposées dans l'annexe « Détails des calculs entrant dans l'élaboration de simulations de créance du CIR ».

Tableau n° 34 : simulations* de créance CIR, selon le mode de déclaration de la sous-traitance

À partir des données R&D 2010 SD <i>En milliards d'euros</i>	Dépenses éligibles au CIR**	Créance associée
Hypothèse basse : toute la sous-traitance en France est déclarée par les donneurs d'ordre	21,71	5,1
Hypothèse haute : la sous-traitance en France est déclarée par les sous-traitants comme une dépense intérieure	23,62	5,8

(*) Sous l'hypothèse d'une similarité de déclaration au dispositif fiscal (CIR) et aux questionnaires statistiques à structure de déclaration constante ;

(**) les dépenses éligibles au CIR ne sont pas un concept de l'enquête R&D. Un retraitement spécifique des données individuelles de chaque entreprise explicité en annexe permet de construire cet indicateur approximé.

Source : ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche-Sies, calculs Cour des comptes

En prenant la statistique de R&D de 2010 pour référence, l'écart de dépenses éligibles entre les deux hypothèses est de 1,91 Md€, ce qui induirait 700 M€ de créance supplémentaire si la sous-traitance réalisée en France était entièrement déclarée par les sous-traitants.

Si la décision était prise de supprimer à l'avenir la déclaration de la sous-traitance, le surcoût par rapport à la créance actuelle devrait être bien plus élevé. En effet, les dépenses de sous-traitance déclarées (avant plafonnement) s'élèvent pour le CIR en 2010 à 4 Md€ alors qu'elles sont de 7,3 Md€ dans l'enquête sur la R&D des entreprises. Il n'est pas possible d'estimer les effets induits d'un tel changement de déclaration sur les pratiques des donneurs d'ordre, en particulier sur leurs relations avec les sous-traitants.

La simplification que représenterait la suppression des déclarations de sous-traitance au bénéfice d'une déclaration par les sous-traitants serait en tout état de cause d'un coût très significatif. Ce n'est que dans le cadre d'une évolution plus globale du régime du CIR et notamment de ses taux qu'une telle mesure de simplification pourrait trouver matière à être mise en œuvre.

B - Le forfait de dépenses de fonctionnement

Lors de l'instauration du CIR en 1983, le niveau du forfait de dépenses de fonctionnement fut fixé à 55 % des dépenses de personnel. Il a été ensuite relevé à 75 % par la loi de finances initiale pour 1991. Le

CIR était à l'époque un crédit d'impôt sur l'accroissement des dépenses de R&D de l'entreprise, 50 % de cet accroissement venant en crédit d'impôt¹²³. Quelles qu'en aient été les modalités de calcul, l'effet financier de ce dispositif était donc limité, puisqu'il ne couvrait que 55 %, puis 75 % de l'accroissement des dépenses de personnel.

La réforme de 2007, en mettant en place un crédit d'impôt fondé sur le volume des dépenses avec un taux de 30 % jusqu'à 100 M€, a rendu le dispositif plus attractif pour les entreprises et plus coûteux pour les finances publiques : en 2010, le forfait de dépenses de fonctionnement représente 1,8 Md€ des 5,05 Md€ de créance de CIR.

Tableau n° 35 : frais de fonctionnement retenus dans le CIR et créance associée

(en M€)	2007	2009	2010	2011
montant déclaré	5 625	6 045	6 546	5 529
taux de CIR effectif	12,11 %	28,04 %	27,79 %	28,09 %
créance associée	681	1 723	1 820	1 555

Source : GECIR, retraitements et calculs Cour des comptes

Le forfait retenu pour le calcul des dépenses de fonctionnement représente ainsi un paramètre important, qui mérite d'être établi au plus près de ce qui est réellement constaté par les entreprises.

Or on dispose, grâce à l'enquête sur les dépenses de R&D des entreprises menée par le ministère en charge de la recherche, de ce coût en pourcentage des dépenses de personnel. Celui-ci était de 56 % des dépenses de personnel en 2010¹²⁴, soit bien en deçà des 75 %.

Certes, ce coût est différent selon les branches d'activités, allant, en 2010, de 104 % pour les industries extractives à 22 % dans les télécommunications avec, pour les branches d'activités parmi les plus intensives en R&D, 69 % dans l'industrie pharmaceutique, 58 % dans l'industrie automobile et 39 % dans les activités informatiques et les services d'information. Mais, sauf à mettre en place une déclaration de

¹²³ La loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire du 4 février 1995 a introduit, en son article 15, un dispositif limitant ce pourcentage à 65 % pour les chercheurs et techniciens de recherche qui exercent tout ou partie de leur activité dans la région Île-de-France et portant ce dernier à 100 % pour ceux affectés exclusivement dans les territoires ruraux de développement prioritaire et dans les zones d'aménagement du territoire mentionnés à l'article 1465 du code général des impôts. Ce régime particulier a été supprimé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 1999.

¹²⁴ Les données détaillées sont produites en annexe « Dépenses de fonctionnement dans les dépenses courantes (enquête R&D 2010) ». Le niveau moyen, soit légèrement au-dessus de 55 %, est globalement stable d'une enquête R&D à l'autre.

frais réels, c'est bien sur une situation moyenne que le forfait de dépenses de fonctionnement devait être établi. À cet égard, la règle des 75 % était bien trop généreuse par rapport à cette situation moyenne.

C'est dans ces conditions que la loi de finances initiale pour 2011 a, suite à un amendement parlementaire, abaissé le niveau du forfait de dépenses de fonctionnement à 50 %. Ce forfait est cohérent avec le niveau moyen des dépenses de fonctionnement déclarées par les entreprises dans l'enquête R&D.

La loi de finances pour 2011 a également ajouté un plafond de 75 % pour les amortissements d'immobilisations déclarées dans le cadre du CIR. Cet ajout, qui visait à mieux couvrir les frais de fonctionnement des secteurs industriels dans lesquels l'équipement scientifique joue un rôle important, a un impact financier significatif.

La simulation du taux effectif de frais de fonctionnement résultant de ce mode de calcul à partir de la créance déclarée en 2010 établit celui-ci à 67 % des dépenses de personnel. Même abaissé, le forfait de dépenses de fonctionnement demeurerait ainsi plus élevé que celui constaté en moyenne dans l'enquête sur la R&D des entreprises. La structure des dépenses déclarées a évolué en 2011, rendant l'écart moins sensible avec les dépenses de fonctionnement de l'enquête sur la R&D des entreprises mais toujours positif.

Tableau n° 36 : impact de la modification du mode de calcul des frais de fonctionnement entre 2010 et 2011

en milliards d'euros et en %

Régime 2010	
dépenses de personnel déclarées	8,51
dépenses de fonctionnement déclarées (soit 75% des dépenses de personnel et 200% jeunes chercheurs)	6,55
Taux effectif de frais de fonctionnement	77%
Régime 2011	
dépenses de personnel déclarées	9,31
dépenses de fonctionnement déclarées (soit 50% des dépenses de personnel, 200% jeunes chercheurs, et 75 % des dotations aux amortissements)	5,53
Taux effectif de frais de fonctionnement	59%

Source : GECIR 2010 et 2011, retraitements Cour des comptes

Pour la créance 2011, le forfait de frais de fonctionnement retenu à compter de 2011 aboutit à un taux de 59 % de frais de fonctionnement par rapport aux dépenses de personnel. L'écart entre la simulation sur la créance de 2010 et le taux de 2011 s'explique par une forte hausse des dépenses de rémunération des chercheurs et techniciens déclarés entre 2010 et 2011 (+ 9,5 %), qui augmente la base sur laquelle le forfait de

fonctionnement est établi.

Pour que le forfait de fonctionnement utilisé dans le calcul du CIR corresponde à celui constaté en moyenne, il conviendrait, soit de revenir à un taux unique de 55 % des dépenses de personnel, soit, pour rendre compte des situations différenciées de l'industrie et des services, de conserver le forfait calculé sur les dépenses d'équipement et de ramener celui sur les dépenses de personnel à 40 ou 46 %. Dans le premier cas, le taux effectif de frais de fonctionnement pris en compte dans le CIR serait de 55 %, dans le deuxième, il serait *in fine* de l'ordre de 49 %, et dans le troisième de l'ordre de 55 %.

Ce dernier cas, qui revient à ajuster le forfait de fonctionnement par rapport à sa valeur réelle, représenterait une économie de l'ordre de 300 M€ sur la dépense déclarée et de 95 M€ sur la créance. Avec un forfait de fonctionnement à 50 %, l'ajustement se traduirait par une baisse de 800 M€ des dépenses déclarées et de 225 M€ de la créance.

C - Les doubléments d'assiette prévus pour la sous-traitance publique et les jeunes docteurs

1 - La sous-traitance publique

Le doublement des dépenses prises en compte au titre du CIR en cas de sous-traitance à des laboratoires publics a été instauré par la loi de finances pour 2004¹²⁵. Il vise à renforcer les coopérations entre acteurs publics et privés. La loi de finances pour 2008 a élargi les organismes concernés aux établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master, aux fondations de coopération scientifique et aux établissements publics de coopération scientifique¹²⁶. La loi de finances rectificative du 30 décembre 2009 a précisé et étendu la liste des bénéficiaires¹²⁷.

Près de 2 800 entreprises ont déclaré en 2011 des dépenses de sous-traitance vis-à-vis de laboratoires publics¹²⁸, pour un montant de 435 M€ avant doublement et plafonnement¹²⁹, soit 870 M€ après doublement. La créance correspondante se monte à 221 M€. Compte tenu des mécanismes de plafonnement, le taux effectif du crédit d'impôt pour ce dispositif ressort en effet à 25 % en 2011.

¹²⁵ Article 87 2°a) de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003.

¹²⁶ Article 101 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008.

¹²⁷ Article 87.II de la loi n° 2009-1674 reproduit en annexe.

¹²⁸ Laboratoires publics en France ou à l'étranger sans lien de dépendance.

¹²⁹ Les mécanismes de plafonnement ont été présentés dans la section relative à la sous-traitance.

La mise en œuvre de ce doublement d'assiette est complexe, étant donné les plafonnements qui l'encadrent, et ce même si la part des déclarations de sous-traitance donnant lieu à plafonnement est faible. La prise en compte de ces dépenses pour leur montant réel, c'est-à-dire sans plafonnement et sans doublement, simplifierait le régime du CIR.

Ce doublement d'assiette a en outre été conçu dans le cadre d'un crédit d'impôt recherche dont les taux étaient nettement plus faibles qu'aujourd'hui. Dans le dispositif actuel, ce mécanisme équivaut à un taux de soutien public de 60 % dès lors que le plafonnement n'est pas atteint. Un tel taux n'est pas de nature à inciter les acteurs concernés à négocier au plus juste les tarifs des prestations effectuées.

Surtout, les pouvoirs publics ont développé, depuis l'instauration de ce dispositif en 2004, de nouveaux outils visant à renforcer les coopérations publiques et privées en matière de R&D. Une part des projets soutenus par l'Agence nationale de la recherche créée en 2005 repose sur l'association de laboratoires publics et d'entreprises. Plus récemment, le programme des investissements d'avenir a prévu de nouveaux outils d'intervention en la matière, avec notamment les Instituts de recherche technologique. À ces dispositifs s'ajoute un foisonnement d'autres aides qui ont conduit la Cour à recommander leur simplification dans son rapport public thématique de juin 2013 sur « le financement public de la recherche, un enjeu national ».

Même si on peut admettre que, pour accompagner des sauts qualitatifs dans les comportements des acteurs, un faisceau de mesures puisse être dans certains cas justifié, le crédit d'impôt est un instrument dont la force réside dans la simplicité d'usage, ce qui n'est pas compatible avec la multiplication des dispositions dérogatoires en son sein.

La suppression de ce doublement d'assiette représenterait une économie de 110 M€ par rapport à la dernière créance de CIR connue.

2 - Les dépenses relatives aux jeunes docteurs

Le doublement des dépenses prises en compte au titre des jeunes docteurs a été instauré par la loi de finances initiale pour 2006, deux ans après celui prévu pour la sous-traitance publique : il concerne les dépenses de personnel qui se rapportent à des titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent ; durant les douze premiers mois suivant leur première embauche, ces dépenses sont prises en compte pour le double de leur montant à condition que les contrats de travail soient à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente.

Les frais de fonctionnement rattachés à ces emplois bénéficiaient déjà d'un régime particulier puisqu'ils étaient fixés forfaitairement depuis la loi sur l'innovation et la recherche de 1999 à 100 % des dépenses de personnel¹³⁰. La loi de finances initiale pour 2006 a porté ce taux à 200 % (contre 75 %, puis 50 % pour les autres frais de personnel).

La réforme de 2007 a maintenu ces avantages et en a porté la durée à vingt-quatre mois.

La combinaison de ces deux modalités de calcul dérogatoires aboutit à un crédit d'impôt correspondant à 120 % de la dépense de personnel engagée par l'entreprise. Un tel taux de soutien public, supérieur à la dépense engagée, n'apparaît pas justifié.

Tableau n° 37 : premier recrutement d'un docteur

dépense de personnel annuelle	30 000 €
dépense prise en compte dans le CIR :	
- dépense de personnel pour le double de son montant	60 000 €
- frais de fonctionnement au taux de 200 %	60 000 €
total	120 000 €
montant du crédit d'impôt (taux de 30 %)	36 000 €
Taux du crédit d'impôt = 120 % de la rémunération avec charges sociales	

Source: Cour des comptes, à partir de l'article 244 quater B du code général des impôts

En 2011, 1 140 entreprises ont déclaré des dépenses dans ce cadre, correspondant à des rémunérations de 63,5 M€ (avant doublement). Compte tenu des deux mécanismes de doublement pratiqués, la créance associée se monte à 71 M€.

Dans son bilan du CIR pour 2010, le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche tire des conclusions positives de ce dispositif, constatant que le nombre d'entreprises déclarant des salariés dans ce cadre a doublé entre 2007 et 2010. En fait, étant donnée la dynamique des entreprises ayant bénéficié du CIR, la proportion des entreprises qui déclarent des jeunes docteurs est restée presque stable, autour de 5 %.

¹³⁰ Article 8 de la loi n° 99-587 du 12 juillet 1999.

Tableau n° 38 : évolution du nombre d'entreprises déclarant des jeunes docteurs

	2007	2008	2009	2010	2011
Nombre d'entreprises déclarantes au CIR ayant utilisé les doubléments jeunes docteurs	439	700	781	886	1 143
<i>Taux de croissance</i>		59 %	12 %	13 %	23 %
Proportion d'entreprises déclarantes au CIR ayant utilisé les doubléments jeunes docteurs	4,5 %	5,2 %	4,7 %	5,0 %	5,8 %

Sources : Bilan du CIR 2010 et Base GECIR 2011, retraitement Cour des comptes

Les effectifs d'entreprises concernées par ce dispositif sont ainsi limités. Ils ne rendent d'ailleurs pas compte de la croissance de l'emploi dans le domaine de la R&D.

Tableau n° 39 : effectifs de recherche dans les entreprises

en ETP	2007	2010	Evolution
Effectif de chercheurs	124 577	139 885	12,3 %
Effectif total de R&D	215 891	230 735	6,9 %

Source : MESR-SIES

NB : Parmi les chercheurs en entreprise, la part des docteurs est stable sur longue période, soit environ 13 % entre 1997 et 2009.

L'étude actuellement conduite sous l'égide du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche sur l'impact des doubléments pratiqués pour l'embauche des docteurs pourrait permettre d'éclairer les motifs de cette situation¹³¹.

Il se peut qu'en la matière la clause réservant ces doubléments aux entreprises dont l'effectif salarié n'a pas baissé par rapport à l'année précédente induise une certaine prudence dans l'usage de ce dispositif très avantageux et explique le faible succès qu'il rencontre.

Tout comme pour la sous-traitance publique, les pouvoirs publics disposent, en outre, d'autres outils d'intervention pour favoriser le développement de l'emploi des chercheurs, que ce soit en amont de l'obtention de la thèse (conventions CIFRE) ou dans le cadre de jeunes entreprises innovantes. Or ces deux dispositifs ont été réduits dans le

¹³¹ La seule étude actuellement disponible est l'étude économétrique publiée en novembre 2011 dans la revue Trésor-Eco et présentée dans le chapitre précédent selon laquelle « le recrutement des docteurs dans les équipes de R&D privées n'est pas inférieur à ce qui serait économiquement optimal ».

cadre de la montée en puissance du CIR¹³². En la matière, il aurait été préférable de ne pas compliquer le crédit d'impôt recherche par un mécanisme dérogatoire et de conserver toute leur portée aux outils spécifiques déjà existant pour favoriser l'insertion professionnelle des docteurs et le développement de jeunes entreprises innovantes.

Quels que soient les résultats des travaux menés, il est souhaitable d'éviter les situations dans lesquelles le soutien public excède le montant de la dépense engagée par l'entreprise. Conserver le doublement d'assiette pour les dépenses des jeunes docteurs avec un forfait de dépenses de fonctionnement de droit commun, soit 50 % de la dépense de personnel exposé, conduirait ainsi à un taux de soutien public de 75 %. À démographie constante, l'ajustement de la créance serait de 20 M€.

III - La méthode de calcul et de constatation du crédit d'impôt

A - La problématique de l'intégration fiscale pour les grands groupes

Dans le cadre de l'intégration fiscale, la société mère présente autant de déclarations de CIR de ses filiales qu'elle le souhaite, chacune de ces déclarations étant traitée indépendamment au regard de l'application des taux de 30 % et de 5 % (pour les dépenses éligibles supérieures à 100 M€). La créance de CIR de l'intégration est imputée sur l'impôt sur les sociétés de la société-mère qui l'utilise selon les modalités qu'elle prévoit dans la convention d'intégration fiscale qui la lie à ses filiales.

En dehors de la question de l'optimisation fiscale, traitée dans le chapitre précédent sur la gestion et le contrôle du CIR, il convient d'apprécier la différence de créance qui résulterait de l'application du plafond de 100 M€ à l'échelle du groupe et non plus de chaque filiale.

On dénombre un peu moins de 3 000 intégrations fiscales déposant au CIR en 2011. Les 7 600 entreprises qui les composent déclarent ensemble 12,4 Md€ de dépenses de R&D et bénéficient d'une créance totale de 3,32 Md€. Seule une vingtaine de sociétés en intégration fiscale déclarent plus de 100 M€, et bénéficient d'une créance de 1,36 Md€.

¹³² Révision du mécanisme d'allègement des cotisations sociales patronales pour les jeunes entreprises innovantes et diminution de 17 000 € à 14 000 € des aides versées aux entreprises dans le cadre des conventions CIFRE.

Si le montant du CIR était calculé au niveau de chaque intégration, et non des filiales, on peut estimer, d'après les données de la base GECIR₂₀₁₀, l'économie qui en résulterait à 530 M€, la créance totale passant de 3,47 Md€ à 2,95 Md€. Les intégrations fiscales dont la créance serait modifiée perdraient globalement 40 % du montant de leur crédit d'impôt recherche (de 1,37 Md€ à 0,84 Md€).

Situation des entreprises du CAC 40

Les entreprises du CAC 40 qui bénéficient du régime d'intégration fiscale déclarent ensemble 4,7 Md€ de dépenses de R&D et bénéficient d'une créance totale de 1 Md€ (source GECIR). Un tiers des entreprises du CAC40 serait concerné par un changement de prise en compte du plafond des 100 M€, la créance totale passant alors de 1 Md€ à 0,68 Md€.

Depuis 2008, le crédit d'impôt recherche des entreprises du CAC 40 est leur premier crédit d'impôt imputé. Il représente plus de 5 % de l'impôt sur les sociétés brut, alors qu'il était de l'ordre de 2 % de l'impôt sur les sociétés en 2006 et 2007.

Tableau n° 40 :

IS NET DES IMPUTATIONS ET DES RESTITUTIONS POUR LES ENTREPRISES DU CAC40	Clôtures en 2006	Clôtures en 2007	Clôtures en 2008	Clôtures en 2009	Clôtures en 2010
Montant de l'IS brut (IS+CSB+CRL)	7 772,60	9 129,60	4 570,20	5 978,20	5 507,60
Montant total des imputations	-268,1	-1 321,50	-1 085,60	-1 091,60	-1 009,20
dont Crédits d'impôts étrangers autres que sur valeurs mobilières	17,4	258,2	206,7	155,7	151,9
dont Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété	34,9	141,2	107,6	344,3	NC
dont Crédit impôt mécénat	15,7	73,5	71,8	92,8	228,6
dont Crédit impôt recherche	123,8	171,5	405,8	356,5	404,9
MONTANT DE L'IS NET DES IMPUTATIONS	7 504,50	7 808,20	3 484,60	4 886,60	4 498,40
part du CIR dans imputations	-46%	-13%	-37%	-33%	-40%
part du CIR dans IS brut	2%	2%	9%	6%	7%
RESTITUTIONS DE CRÉANCES					
	Restitutions en 2007	Restitutions en 2008	Restitutions en 2009	Restitutions en 2010	Restitutions en 2011
Ensemble des restitutions	568,3	446,4	2 814,90	932,1	666,2
IS NET DES IMPUTATIONS ET DES RESTITUTIONS (IS net des imputations de N diminué des restitutions de N+1)	6 936,20	7 361,80	669,7	3 954,50	3 832,20

sources : DGFIP, GF-3C

Alors que le nombre de contrôles fiscaux de ces entreprises est resté stable entre 2008 et 2011, le montant des droits simples rappelés au titre du CIR augmente (nul en 2008, 16 M€ en 2011), tout en restant infime : en 2011, il représente 1 % des droits rappelés au titre de l'impôt sur les sociétés.

L'application du plafond de 100 M€ à l'échelle de l'intégration fiscale pourrait trouver sa justification dans le fait que les groupes sont mieux à même de s'approprier les externalités positives liées aux activités de R&D (transfert entre filiales des résultats de la recherche). Or, ce sont les externalités non appropriables par l'entreprise qui constituent, au plan

théorique, le motif avancé pour préconiser des mécanismes de soutien public à la R&D.

Sur la question de l'application du plafond de 100 M€ à l'échelle de l'intégration fiscale, la direction de la législation fiscale fait toutefois valoir que « les groupes français seraient pénalisés par rapport aux entreprises étrangères établies en France (...) »¹³³. Pour les entreprises concernées, les pertes seraient très élevées, alors que les groupes sont les principaux investisseurs en R&D ». Elle souligne également que le passage à une appréciation du plafond de 100 M€ au niveau des sociétés intégrées risquerait d'inciter à des montages d'optimisation fiscale.

L'application du plafond de 100 M€ à l'échelle de l'intégration fiscale rendrait en outre encore moins clairs les principes d'attribution en retour aux filiales du bénéfice du CIR.

En revanche, afin de s'assurer que le CIR n'est pas détourné de son objet, le bénéfice de ce crédit d'impôt pourrait être utilement réservé aux groupes dont les conventions d'intégrations fiscales prévoient la réaffectation des créances de CIR aux filiales ayant généré les dépenses de R&D¹³⁴. Cette manière de procéder pourrait à tout le moins être mise en avant au titre des bonnes pratiques en matière de gestion du CIR et valorisée par les entreprises.

B - Les mécanismes de remboursement

L'imputation par millésime a profondément été modifiée par le plan de relance qui a instauré, pour les créances établies entre 2005 et 2009, des dispositifs de remboursement anticipé et accéléré du CIR applicables à toutes les entreprises. Ainsi, les restitutions au titre de la créance de CIR 2009 se sont élevées à 3,6 Md€, soit 10 % de plus que les restitutions au titre du CIR 2008 (3,1 Md€). Les restitutions au titre du CIR de 2010 se sont élevées à 4,8 M€ en 2010. Compte tenu du délai de traitement des demandes de remboursement de la créance de CIR par les services fiscaux, ces restitutions seront essentiellement faites en 2011.

¹³³ Puisque la société-mère est à l'étranger et ne dépose donc pas de déclaration pour l'impôt sur les sociétés.

¹³⁴ La direction de la législation fiscale fait valoir que, conformément à la logique applicable aux groupes fiscalement intégrés, le CIR, comme tout crédit d'impôt, bénéficie à l'ensemble du groupe et qu'il n'est pas envisagé d'introduire une exception pour ce crédit d'impôt, la liberté de répartir la charge d'impôt entre membres du groupe n'étant dès lors bornée que par l'action anormal de gestion, qui caractériserait un mode de répartition qui porterait atteinte aux l'intérêt propre de l'une des sociétés intégrés ou aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires.

Pour la créance 2011, les restitutions effectuées en 2012 se montent à près de 870 M€.

Tableau n° 41 : montant des restitutions d'impôt sur les sociétés au titre du CIR par année fiscale et millésime

<i>en millions d'euros</i>	Restitutions en 2008	Restitutions en 2009	Restitutions en 2010	Restitutions en 2011	Restitutions en 2012
Millésimes antérieurs	48	10	1	0	5
Millésime 2004	318	40	4	9	-
Millésime 2005	8	373	32	8	-
Millésime 2006	37	570	64	14	-
Millésime 2007	151	796	31	79	14
Millésime 2008	1	2 783	195	71	51
Millésime 2009	-	62	3 188	301	51
Millésime 2010	-	-	5	938	173
Millésime 2011	-	-	-	-	868
Total des restitutions	562	4 634	3 520	1 421	1 163

Source : DGFIP/GF3C

1 - Le remboursement anticipé pour les PME

La loi de finances initiale pour 2011 a pérennisé le mécanisme de remboursement anticipé pour les PME¹³⁵. De fait, pour ces entreprises, la disponibilité de la trésorerie associée au CIR représente un enjeu particulier : leurs relations avec les établissements financiers sont généralement moins structurées que celles des plus grandes entreprises et ne leur permettent pas d'obtenir dans les mêmes conditions des facilités de trésorerie. Les entreprises sont très attachées à ce dispositif et il existe des propositions visant à accélérer les conditions dans lesquelles les remboursements pourraient être effectués par les pouvoirs publics.

Ce mécanisme se traduit par des décaissements budgétaires significatifs de la part de l'État et génère une charge de gestion importante pour les services fiscaux. Surtout, les résultats des contrôles fiscaux montrent qu'il suscite l'intérêt d'acteurs au comportement frauduleux dans la mesure où il repose sur le versement de liquidités de la part de l'État. Face à ce risque, il a été proposé, dans le chapitre précédent consacré à la gestion et au contrôle du CIR, de clarifier les justificatifs mis à disposition des services fiscaux de sorte que soit mieux garantie l'effectivité des travaux de R&D présentés lors des demandes de remboursement anticipées.

¹³⁵ Ainsi que pour certaines autres catégories d'entreprises (cf présentation du régime détaillé du CIR à la fin du premier chapitre).

D'autres réponses seraient également possibles :

- réserver le bénéfice de ce mécanisme aux PME spécialisées dans le domaine de la R&D et reconnues comme telles par exemple au travers du statut de jeune entreprise innovante ;
- limiter l'usage de ce dispositif aux périodes durant lesquelles il est particulièrement utile pour les entreprises, à savoir les phases de tension sur la croissance et s'en remettre, dans les autres phases économiques, aux mécanismes de mobilisation de créance et de préfinancement existant.

2 - Le remboursement à l'issue de quatre ans pour les autres entreprises

Pour les autres entreprises, si durant les trois exercices suivant la déclaration de CIR l'impôt dû n'a pas été d'un montant suffisant pour permettre d'imputer la totalité de la créance de CIR constituée, l'État remboursera le solde de la créance de CIR à l'entreprise à l'issue de cette quatrième année.

Ce mécanisme existe depuis la création du crédit d'impôt recherche. Il a représenté dans la durée une part importante de la dépense fiscale. Du fait du plan de relance qui a permis aux entreprises de faire prendre en charge la totalité de leur créance de CIR en 2008 et 2010, le niveau de ces remboursements est actuellement faible. Il connaîtra un ressaut en 2014 et les années suivantes, une fois que le CIR sera entré en régime de croisière¹³⁶.

À la différence de l'imputation sur l'impôt, qui se traduit par une moindre recette fiscale pour l'État, le remboursement se matérialise par une dépense dans le budget de l'État, correspondant aux versements effectués à ce titre aux entreprises.

Cette règle conduit en pratique à verser des liquidités soit à des entreprises en difficulté et qui ne présentent pas de bénéfices, soit à des entreprises dont le niveau de l'impôt sur les sociétés est optimisé.

On peut s'interroger sur le maintien de ce remboursement de la créance de CIR, en particulier pour les groupes intégrés. Le régime de l'intégration fiscale les dote en effet de capacités d'optimisation fiscale dont ne disposent pas les autres entreprises.

¹³⁶ Cf. développements du chapitre II sur le coût du régime du CIR.

Une telle mesure ne se traduirait pas par une moindre créance de CIR, ni, très vraisemblablement, par une moindre dépense fiscale. Il est en effet probable que les sociétés concernées adapteraient leur niveau d'impôt sur les sociétés de sorte à pouvoir imputer en totalité leur créance de CIR. En revanche, elle aurait l'avantage pour l'État de réduire la dépense budgétaire effective associée au CIR¹³⁷. Le crédit d'impôt recherche se transformerait alors, pour les groupes fiscalement intégrés, en réduction d'impôt recherche¹³⁸. Au vu de données sur les remboursements à l'issue de quatre ans, soit en 2015, il sera possible de mieux cerner les enjeux d'une telle évolution qui représenterait un changement radical pour ces entreprises, en termes de comptabilisation du CIR notamment, une réduction d'impôt n'étant pas considérée comme une subvention.

IV - Les taux appliqués

A - Une simplification bienvenue de la structure des taux applicables en 2012

Il existait jusqu'en 2012 inclus des taux majorés de crédit d'impôt pour les entreprises nouvelles ou qui n'avaient pas bénéficié du dispositif depuis cinq ans. Fixés à 50 % la première année et à 40 % la deuxième année par la réforme de 2008, ces taux ont été abaissés à respectivement 40 % et 35 % par la loi de finances pour 2011.

En 2010, les taux majorés concernaient 4 700 entreprises, soit plus d'un quart des déclarantes au CIR. Il s'agit pour l'essentiel d'entreprises de moins de 49 salariés. Même avant leur abaissement en 2011, l'impact des taux majorés sur la créance de CIR est modeste : 104 M€ en 2010.

Bien qu'ils représentent une part marginale du coût du CIR, ces taux majorés n'en étaient pas moins source de complexité dans la gestion du CIR, les services fiscaux devant s'assurer de l'absence de bénéfice du CIR dans les cinq dernières années avant de verser à ces entreprises les restitutions de CIR.

De plus, la différence entre les taux majorés et le taux général du CIR était devenue si réduite que l'impact du dispositif ne pouvait qu'être

¹³⁷ La part du CIR correspondant à une moindre recette d'impôt serait corrélativement augmentée.

¹³⁸ La différence entre un crédit d'impôt et une réduction d'impôt est la capacité ou non à obtenir le versement des créances constituées lorsqu'elles sont supérieures à l'impôt dû.

difficilement établi. La direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services estimait d'ailleurs à l'été 2012 ces taux majorés d'une utilité marginale, la direction générale du Trésor considérant que l'on se situait à un niveau de soutien public qui se traduisait à la marge par un effet de substitution totale entre financement public et privé.

Enfin, il existe par ailleurs un statut de jeune entreprise innovante et de jeune entreprise universitaire pour les sociétés qui dépendent fortement de leurs activités de recherche. Ce statut offre un support clairement identifié pour soutenir l'émergence de jeunes sociétés spécialisées dans le domaine des technologies et de la recherche¹³⁹.

La loi de finances pour 2013 a opportunément supprimé ces taux majorés.

B - Simulation de l'effet d'évolutions du taux du crédit d'impôt à moyen terme

Le taux retenu pour le crédit d'impôt est un paramètre essentiel, structurant pour les entreprises mais aussi pour le coût du dispositif. Une éventuelle évolution des taux du CIR doit pouvoir reposer sur une évaluation de l'efficacité du dispositif existant actuellement. Cette évaluation ne sera possible que dans un certain délai, d'autant que l'adaptation des comportements des entreprises au régime fiscal introduit en 2008 se fera dans la durée et suppose, pour se matérialiser, une continuité dans l'action publique. C'est donc dans une perspective non pas de court terme mais de moyen terme que la présente section examine la question du taux du crédit d'impôt recherche.

1 - La difficile question du taux de soutien public le plus efficace

En retenant un taux de 30 % pour les dépenses de R&D jusqu'à un seuil de 100 M€, ce seuil étant constaté par filiale pour les groupes et non au niveau du groupe lui-même, le dispositif mis en place en 2008 a peu ou prou consisté à fixer à 30 % le taux du CIR.

En effet, seuls une vingtaine de groupes déclarent des dépenses de R&D supérieures à 100 M€ au sein des sociétés qui les composent, seuil à partir duquel le taux baisse brutalement à 5 %. Ainsi le taux effectif du

¹³⁹ Une évaluation du dispositif jeune entreprise innovante publiée par la DGCIS en septembre 2012 recense 20 000 emplois créés dans les jeunes entreprises innovantes entre 2004 et 2009, dont 16 600 dus aux exonérations de charges sociales et fiscales pratiquées.

crédit d'impôt est proche des 30% : 28,04 % en 2009, 27,79 % en 2010, 28,09 % en 2011, contre 12,11 % en 2007.

En 2007, la direction générale du Trésor estimait à 15 % environ le taux qui créait l'effet de levier le plus fort sur la dépense privée de R&D et à environ 30 % le taux qui se traduisait à la marge par un effet de substitution totale entre financement privé et financement public.

Extrait de la note de la direction générale du Trésor et des politiques économiques du 18 juin 2007

« Une réforme du mode de calcul du CIR devrait s'accompagner d'une augmentation du taux pratiqué afin de le rapprocher du taux le plus efficace (15 %) de soutien public à la R&D privée (...) La littérature économique tend à montrer qu'il existe un taux de participation publique au financement de la R&D privée, proche de 15 % (en moyenne), qui maximise l'incitation des entreprises à investir davantage en R&D. (...). Au-delà, l'entreprise utilise une part grandissante de fonds publics pour financer ses projets, et ce jusqu'à la substitution de l'investissement public à l'investissement privé (les fonds publics supplémentaires financent des projets qui auraient été de toute façon réalisés). La réforme du mode de calcul du CIR devrait permettre de rapprocher du niveau le plus efficace le taux de soutien offert par le dispositif, tout en l'adaptant à la catégorie d'entreprise bénéficiaire (afin notamment de tenir compte des imperfections de marchés propres aux plus petites entreprises). »

La direction générale pour la compétitivité, l'industrie et les services estime pour sa part que « *l'optimum* de 15 % parfois évoqué repose sur un nombre d'études très faible et avec une démonstration peu convaincante ».

La direction générale pour la recherche et l'innovation fait valoir que peu d'études permettent de porter appréciation sur ce point. Elle cite toutefois les travaux de MM. Guellec et Von Pottelsberghe¹⁴⁰ qui porte sur les subventions à la R&D. Selon cette étude, subventions et crédits d'impôts seraient partiellement substituables et l'effet des subventions sur les dépenses de R&D serait maximal pour un taux de 10 %.

2 - Simulation des effets de différentes évolutions du taux effectif du CIR

Dans une perspective de moyen terme, quatre modalités peuvent être retenues pour faire évoluer le taux effectif du crédit d'impôt recherche :

¹⁴⁰ Succinctement présentée en annexe

- le plafonnement du crédit d'impôt ;
- une baisse uniforme du taux du CIR ;
- une plus grande modulation du taux de CIR selon le niveau de dépense déclaré ;
- la mise en place de taux différenciés par taille d'entreprise.

Les développements qui suivent présentent les avantages et inconvénients de chacune de ces méthodes ainsi que le chiffrage de différents scénarios d'évolution. Ces chiffrages ont été réalisés à partir de la base réelle des 19 700 déclarations de CIR pour 2011. Ils permettent donc de déterminer, pour la structure des déclarants de 2011, l'effet des évolutions possibles du taux effectif du CIR au niveau global et par type d'entreprises.

Dans chacun des cas, une palette de scénarios a été simulée. Le scénario le plus contraint a été établi en positionnant le CIR aux alentours du niveau de dépense qui avait été mis en avant lors de l'adoption de la réforme : soit 2,7 Md€, chiffre porté à 3 Md€ pour tenir compte de l'intervention du crédit d'impôt innovation et de l'évolution du PIB depuis 2008. Des scénarios moins contraints sont ensuite simulés.

a) Le retour au plafonnement du crédit d'impôt

Le plafonnement a été utilisé dans le cadre du CIR de sa création jusqu'à la réforme de 2008, le dernier plafond pratiqué étant de 16 M€ par entreprise. Un tel plafonnement existe dans certains dispositifs à l'étranger, fondé sur le niveau du crédit d'impôt (plafonnement du crédit d'impôt à 14 M€ aux Pays-Bas par exemple) ou sur la proportion qu'il représente de l'impôt sur les sociétés (cas du Japon).

Ce type de mécanisme est efficace pour maintenir l'avantage fiscal accordé par les pouvoirs publics dans des limites connues à l'avance, mais présente l'inconvénient d'avoir un effet accentué de désincitation une fois le plafond atteint¹⁴¹ et peut conduire à la mise en place de stratégies d'optimisation fiscale visant à créer de nouvelles entités lorsque cette limite est franchie.

¹⁴¹ Ce qui n'était pas rare dans le dispositif antérieur à la réforme de 2007 dans la mesure où le taux du CIR était limité.

Tableau n° 42 : impact de trois hypothèses de plafonnement de la créance (3, 8 et 17 M€) par taille d'entreprise

	Situation réelle 2011			Plafonnement de le créance à 3M€		Plafonnement de le créance à 8M€		Plafonnement de le créance à 17M€	
	Montant RD	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR
<i>en millions d'euros</i>									
moins de 10 salariés	916	301	33%	286	31%	299	33%	301	33%
10 à 49 salariés	2 212	673	30%	655	30%	669	30%	673	30%
50 à 99 salariés	1 022	306	30%	304	30%	306	30%	306	30%
100 à 249 salariés	1 737	522	30%	467	27%	516	30%	522	30%
moins de 250 salariés	5 886	1 802	31%	1 713	29%	1 789	30%	1 802	31%
250 à 499 salariés	1 577	484	31%	370	23%	454	29%	484	31%
500 à 1 999 salariés	3 751	1 138	30%	654	17%	941	25%	1 084	29%
2 000 à 4 999 salariés	1 599	480	30%	186	12%	340	21%	460	29%
5 000 salariés et plus	4 346	867	20%	140	3%	310	7%	539	12%
<i>taille non renseignée</i>	1 229	395	32%	247	20%	318	26%	367	30%
TOTAL	18 388	5 166	28%	3 310	18%	4 152	23%	4 736	26%

Sources : Calculs Cour des comptes à partir des données GECIR

Le plafonnement du CIR à 17 M€ est peu discriminant : il ne concerne de façon significative que les entreprises de plus de 500 salariés, engendrant une réduction modeste de la créance (- 400 M€, soit 4,74 Md€₂₀₁₁) et un taux de CIR moyen de 26 %. Des plafonnements plus sévères ont un impact plus fort. Le plafond à 8 M€ fait porter sur les entreprises de plus de 250 salariés près d'un milliard de baisse de créance, celui à 3 M€ impacte significativement la créance des entreprises dès qu'elles ont plus de 100 salariés (- 1,86 Md€).

b) La baisse du taux de 30 % à structure inchangée

À l'heure actuelle, le dispositif du CIR comporte une modulation en fonction du volume de la dépense, matérialisée par le passage à un crédit d'impôt de 5 % au-delà d'une dépense éligible de 100 M€. En pratique, le niveau élevé du seuil de déclenchement du taux de 5 % a pour effet que c'est le taux de 30 % qui s'applique pour l'essentiel.

La baisse du taux de 30 % jusqu'à 100 M€ de dépenses est la méthode la plus simple pour ajuster le coût du CIR.

Elle présente en revanche l'inconvénient de revenir sur l'élément structurant de la réforme du CIR, à savoir un taux élevé de soutien public, au moins pour certaines catégories d'entreprises ou volumes de dépenses.

L'appréciation du bénéfice coût/avantage d'une telle évolution dépend du taux qui serait retenu. Selon que celui-ci serait assez proche du

taux initial de 30 % ou beaucoup plus faible, l'évolution pratiquée consisterait soit en un ajustement du régime du CIR, soit en une révision de son régime, remettant ainsi en cause plus ou moins les anticipations faites par les entreprises sur le coût de leur recherche et développement à moyen terme.

Tableau n° 43 : impact de l'abaissement du taux de CIR (16 %, 20 % et 25 %), par taille d'entreprise

	Situation réelle 2011			1 taux : 16% pour tous		2 taux : 16% jusqu'à 100M€ 5% au-delà		1 taux : 20% pour tous		2 taux : 20% jusqu'à 100M€ 5% au-delà		2 taux : 25% jusqu'à 100M€ 5% au-delà	
	Montant RD	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR
<i>en millions d'euros</i>													
moins 10 sal.	916	301	33%	153	17%	153	17%	190	21%	190	21%	235	26%
10 à 49 salariés	2 212	673	30%	354	16%	354	16%	443	20%	443	20%	553	25%
50 à 99 salariés	1 022	306	30%	164	16%	164	16%	205	20%	205	20%	256	25%
100 à 249 sal.	1 737	522	30%	280	16%	280	16%	350	20%	350	20%	437	25%
moins 250 sal.	5 886	1 802	31%	951	16%	951	16%	1 187	20%	1 187	20%	1 481	25%
250 à 499 sal.	1 577	484	31%	265	17%	265	17%	328	21%	328	21%	407	26%
500 à 1 999 sal.	3 751	1 138	30%	605	16%	605	16%	755	20%	755	20%	942	25%
2 000-4 999 sal.	1 599	480	30%	258	16%	258	16%	322	20%	322	20%	402	25%
> 5 000 sal.	4346	867	20%	695	16%	498	11%	869	20%	600	14%	727	17%
non renseigné	1229	395	32%	227	18%	224	18%	277	22%	272	22%	332	27%
TOTAL	18 388	5 166	28%	3 002	16%	2 801	15%	3 737	20%	3 463	19%	4 291	23%

Sources : Calculs Cour des comptes à partir des données GECIR

Une baisse générale du taux de CIR pour les dépenses inférieures à 100 M€ a un impact quasi-uniforme sur toutes les entreprises, quelle que soit leur taille. Un taux à 25 % conduit à une baisse de la créance totale de 900 M€, un taux à 16 % à une baisse de 2,3 Md€. Le seuil des 100 M€ avec passage à taux de 5 % concerne essentiellement les entreprises de plus de 5 000 salariés : supprimer ce seuil leur apporte un gain proportionnel au taux général retenu (200 M€ pour un taux de 16 % ; 270 M€ pour un taux de 20 %).

c) Une plus grande modulation du taux de CIR selon le niveau de dépense déclaré

La modulation du taux du CIR en fonction du volume de la dépense de R&D telle qu'elle est actuellement pratiquée pourrait également être renforcée. Deux ou trois taux pourraient être ainsi retenus : un premier taux, attractif, pour les dépenses de R&D jusqu'à un seuil fixé nettement plus bas qu'aujourd'hui et qui aurait vocation à couvrir l'activité de R&D des PME et, selon les hypothèses retenues, celle des entreprises de taille intermédiaire ; un second taux, moins élevé pour les dépenses allant jusqu'à un niveau important de façon à couvrir

largement l'activité des plus grandes entreprises ; enfin, le cas échéant, un dernier taux, réduit, pour les dépenses dépassant ce dernier plafond.

Ce type de distinction a une première justification dans le fait que l'engagement dans une démarche de R&D, matérialisé par les premiers millions d'euros de R&D dépensés, est un choix lourd pour les entreprises que les pouvoirs publics peuvent décider d'appuyer fortement¹⁴². En outre, les dépenses ultérieures génèrent des externalités décroissantes du fait de l'appropriation croissante par l'entreprise des avantages associés à la mise en œuvre d'une démarche de R&D.

Une distinction fondée sur des taux dégressifs appliqués par tranche de dépenses a en outre l'avantage de ne pas présenter les mêmes effets de seuil que des taux fondés sur la taille des entreprises : lorsqu'une entreprise grandit et voit sa dépense de R&D dépasser un certain seuil, les dépenses qui dépassent ce seuil génèrent un crédit d'impôt réduit mais le crédit d'impôt sur les dépenses en deçà de ce seuil reste acquis.

Une forte modulation du taux du CIR pour des seuils fixés à des niveaux plus bas que le seuil actuel de 100 M€ présente en revanche le risque d'être contournée par des stratégies d'optimisation fiscale, visant à la création d'entités pour émietter la dépense de R&D et bénéficier du taux de soutien public le plus élevé.

Une multitude de seuils et de taux peuvent être envisagés. Quatre ont été simulés qui visent à donner une illustration de l'effet de différents choix possibles. Tous conservent un taux d'entrée de 30 % :

- 30 % jusqu'à 2 M€ de R&D, 15 % jusqu'à 160 M€, 8 % au-delà ;
- 30 % jusqu'à 2 M€, 15 % entre 2 M€ et 100 M€ ;
- 30 % jusqu'à 10 M€, 15 % entre 10 et 160 M€, 8 % au-delà ;
- 30 % jusqu'à 10 M€, 15 % entre 10 et 100 M€.

Le premier scénario correspond à la solution préconisée par la direction générale du Trésor et des politiques économiques lors de la préparation de la réforme de 2008¹⁴³. Il positionne le taux de 30 % sur environ 94 % des déclarants (dépenses déclarées inférieures à 2 M€), retient ensuite le taux de soutien public pour lequel elle estime maximal

¹⁴² Certaines études économiques considérées comme robustes au plan international corroborent cette hypothèse même si leur champ concerne les subventions à la R&D (Mohnen).

¹⁴³ Ce scénario ne retient pas le calcul de la dépense de R&D au niveau des sociétés mères et constitue ainsi une variante plus favorable pour les groupes que celle envisagée par la direction générale du Trésor et des politiques économiques.

l'effet de levier (15 %) et prévoit un dernier seuil (160 M€) supérieur à celui actuellement pratiqué et dont le taux est susceptible d'engendrer une efficacité marginale (8 %).

Le deuxième scénario se situe dans la structure actuelle du crédit d'impôt. Il introduit un seuil intermédiaire entre 2 M€ et 100 M€ à un taux de 15% et supprime celui de 5 %, dont la direction de la législation fiscale rapporte qu'il est inférieur au seuil à partir duquel l'OCDE estime que les aides à la R&D ont un effet d'entraînement.

Le troisième scénario est une variante du premier, dans lequel le taux de 30 % s'applique jusqu'à 10 M€, de façon à couvrir plus largement les dépenses de R&D des entreprises de taille intermédiaire. Le dernier scénario est une variante du deuxième, dans lequel le taux de 30 % est également appliqué jusqu'à 10 M€.

Tableau n° 44 : impact de modulation du taux de CIR selon les dépenses déclarées, par taille d'entreprise

Situation réelle 2011				3 taux 30% jusqu'à 2M€ 15% de 2 à 160M€ 8% au-delà		2 taux 30% jusqu'à 2M€ 15% de 2 à 100M€		3 taux 30% jusqu'à 10M€ 15% de 10 à 160M€ 8% au-delà		2 taux 30% jusqu'à 10M€ 15% de 10 à 100M€			
				Montant RD	CIR	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance
en millions d'euros													
moins 10 sal.	916	301	33%	266	29%	266	29%	277	30%	277	30%		
10 à 49 salariés	2 212	673	30%	625	28%	625	28%	655	30%	655	30%		
50 à 99 salariés	1 022	306	30%	272	27%	272	27%	306	30%	306	30%		
100 à 249 sal.	1 737	522	30%	418	24%	418	24%	496	29%	496	29%		
moins 250 sal.	5 886	1 802	31%	1 582	27%	1 582	27%	1 733	29%	1 733	29%		
250 à 499 sal.	1 577	484	31%	354	22%	354	22%	436	28%	436	28%		
500 à 1 999 sal.	3 751	1 138	30%	694	19%	694	19%	892	24%	891	24%		
2 000-4 999 sal.	1 599	480	30%	269	17%	269	17%	335	21%	335	21%		
> 5 000 sal.	4 346	867	20%	587	14%	400	9%	638	15%	451	10%		
ville non renseignée	1 229	395	32%	284	23%	279	23%	322	26%	317	26%		
TOTAL	18 388	5 166	28%	3 770	21%	3 578	19%	4 356	24%	4 164	23%		

Sources : Calculs Cour des comptes à partir des données GECIR

Les taux de CIR appliqués par tranche de dépense permettent de discriminer de façon relativement linéaire le soutien public, évitant ainsi les effets de seuil.

Dans le premier scénario, le taux effectif du CIR reste élevé (21 %), les taux effectifs de crédit d'impôt allant de 14 % pour les entreprises de plus de 5 000 salariés à des fourchettes comprises entre 28 et 29 % pour les entreprises de moins de 50 salariés, entre 27 et 24 % pour les entreprises de 50 à 250 salariés et entre 22 % et 17 % pour les entreprises de plus de 250 salariés et moins de 5 000 salariés. Avec ces

paramètres, la créance 2011 aurait été de 3,77 Md€ (- 1,4 Md€ par rapport au régime de 2011).

Le deuxième scénario, en ne maintenant le taux de 30 % que jusqu'à 2 M€, est celui qui réduit le plus le montant de la créance (3,6 Md€). Les taux de CIR des entreprises de moins de 250 salariés sont similaires à ceux du premier scénario, mais le plafond à 100 M€ a un fort impact sur les entreprises de plus de 5 000 salariés (taux de CIR de 9 %).

Le positionnement du premier seuil à 10 M€ au lieu de 2 M€ (4^{ème} scénario) attribue aux entreprises de moins de 500 salariés une créance similaire à celle constatée en 2011, et profite aussi aux plus grandes entreprises (taux moyen de CIR de 23 % avec une créance de 4,16 Md€).

d) La mise en place de taux différenciés par taille d'entreprise

La problématique d'une plus grande modulation du crédit d'impôt en fonction de la taille de l'entreprise est un élément clé d'un dispositif du type crédit d'impôt en faveur de la recherche ; les exemples étrangers montrent que dans nombre de pays une telle modulation est pratiquée, surtout lorsque le dispositif repose sur le volume des dépenses de R&D¹⁴⁴.

Une telle modulation ne trouve pas sa justification dans l'objectif de 3 % de dépenses de R&D sur PIB. En effet, les grandes entreprises, pourvoyeuses de dépenses de R&D d'un volume important, sont des contributeurs essentiels à la réalisation de cet objectif, leur part dans les dépenses intérieures de R&D étant prépondérante.

Elle trouve en revanche sa justification par rapport aux externalités positives liées aux dépenses de R&D. En effet, les plus petites entreprises sont moins bien armées que les autres pour tirer parti des externalités positives liées à leur R&D. Comme le met en avant la direction générale du Trésor, « plus une entreprise est grande, plus elle est en capacité de s'approprier les fruits de sa R&D ». De fait, la taille de l'entreprise constitue un avantage direct (capacité à disposer de services juridiques compétents, capacité à assumer le coût des litiges) mais représente également une bonne approximation d'autres caractéristiques réduisant les externalités, comme la présence sur des marchés connexes où l'innovation peut également être valorisée.

¹⁴⁴ Cf. annexe présentant des éléments de comparaison internationale sur les stratégies d'allègement fiscal en faveur de la R&D.

Une telle modulation pourrait reposer sur la distinction entre trois groupes d'entreprises : les PME indépendantes (soit moins de 250 salariés), les ETI indépendants (entre 250 et 4 999 salariés) et les grandes entreprises (plus de 5 000 salariés).

Les réponses des administrations à la Cour et les pratiques de certains de nos partenaires européens tendent à infirmer l'argument parfois avancé selon lequel une telle différenciation ne serait pas possible au regard du droit européen, dans la mesure notamment où elle s'appuierait sur une structuration de l'impôt sur les sociétés, elle aussi différenciée en fonction de la taille des entreprises, ce qui est déjà le cas pour les PME. La mise en avant des entreprises de taille intermédiaire dans le cadre du CIR viserait quant à elle à répondre à la faiblesse spécifique de cette catégorie d'entreprises en matière de R&D.

Ce type de mécanisme présente l'inconvénient d'induire des effets de seuil lors du passage d'une catégorie à une autre qui pourraient dans certains cas particuliers (cas d'une grosse PME fortement intensive en R&D par exemple) nuire à la dynamique des entreprises.

Il a, en revanche, l'avantage d'une grande lisibilité pour les entreprises, celles-ci pouvant estimer facilement leur taux du CIR.

Trois scénarios ont été simulés :

- des taux fixés à 30 % pour les PME indépendantes et 15 % pour les autres entreprises ;
- des taux fixés à 30 % pour les PME indépendantes, 20 % pour les entreprises de taille intermédiaire indépendantes et 15 % pour les autres entreprises ;
- des taux fixés à 30 % pour les PME indépendantes, 25 % pour les entreprises de taille intermédiaire indépendantes et 20 % pour les autres entreprises.

Le premier scénario réserve le taux de 30 % aux PME indépendantes et fixe le taux de soutien public pour les autres entreprises au niveau estimé comme engendrant l'effet de levier le plus important. Le deuxième scénario introduit un taux spécifique (20 %) pour les entreprises de taille intermédiaire. Le troisième repose sur la même différenciation en trois taux mais à des niveaux plus élevés pour les entreprises de taille intermédiaire (25 %) et pour les autres entreprises (20 %).

Tableau n° 45 : impact de modulation du taux de CIR selon la taille et le statut juridique de l'entreprise, par taille d'entreprise

	Situation réelle 2011			2 taux 30% pour PME indép. 15% pour les autres		3 taux 30% pour PME indép. 20% pour ETI indép. 15% pour les autres		3 taux 30% pour PME indép. 25% pour ETI indép. 20% pour les autres	
	Montant RD	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR	Créance	taux de CIR
<i>en millions d'euros</i>									
moins de 10 sal.	916	301	33%	257	28%	257	28%	265	29%
10 à 49 salariés	2 212	673	30%	591	27%	591	27%	616	28%
50 à 99 salariés	1 022	306	30%	250	24%	250	24%	269	26%
100 à 249 salariés	1 737	522	30%	388	22%	388	22%	433	25%
moins de 250 sal.	5 886	1 802	31%	1 486	25%	1 486	25%	1 582	27%
250 à 499 salariés	1 577	484	31%	249	16%	275	17%	354	22%
500 à 1 999 sal.	3 751	1 138	30%	567	15%	606	16%	793	21%
2 000 à 4 999 sal.	1 599	480	30%	242	15%	252	16%	332	21%
5 000 sal. et plus	4 346	867	20%	652	15%	652	15%	869	20%
<i>taille non renseignée</i>	1229	395	32%	231	19%	231	19%	287	23%
TOTAL	18 388	5 166	28%	3 428	19%	3 502	19%	4 218	23%

Sources : Calculs Cour des comptes à partir des données GECIR

La mise en place de taux différenciés par taille d'entreprise aboutit à un système plus discriminant que les taux par niveau de dépenses de recherche.

Dans l'hypothèse d'un taux de 30 % pour les PME, 20 % pour les ETI et 15 % pour les grandes entreprises, le taux de CIR moyen ressort à 19 %, allant de 28 % pour les très petites entreprises à 15 % pour les grands groupes, avec un niveau global de crédit d'impôt qui se situe autour de 16 % entre 250 et 4 999 salariés. L'effet sur les finances publiques est plus sensible, (- 1,67 Md€ de créance par rapport à 2011), soit une créance de 3,50 Md€₂₀₁₁. Le premier scénario, en appliquant un taux de 15 % aux entreprises non PME, est à court terme assez similaire au deuxième, du fait du faible nombre d'ETI indépendantes identifiées dans les déclarantes au CIR. Mécaniquement le troisième scénario avec des taux de 25 % et 20 % pour les entreprises autres que PME, génère 800 M€ de créance supplémentaires.

Ces scénarios indiquent qu'il serait possible de conserver à terme un taux de CIR de 30 % couvrant, soit une part prépondérante des entreprises, soit toutes les entreprises pour une partie de leurs dépenses, et de disposer ainsi d'un système incitatif pour toutes les catégories de bénéficiaires, tout en améliorant le ratio coût/efficacité de la dépense publique. Les différentes hypothèses présentées montrent la palette de choix possibles ainsi que les coûts associés pour les finances publiques.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Quatre séries de leviers sont à disposition du législateur pour faire évoluer le régime du CIR : les types de dépenses éligibles, les modes de calcul de la dépense éligible, les méthodes d'établissement et de constatation du crédit d'impôt, les taux appliqués. Sur la base des déclarations de CIR de 2011, comme l'Assemblée nationale l'avait demandé, la Cour a simulé l'effet d'adaptations sur ces paramètres.

À court terme, certains ajustement dans le régime du CIR pourraient permettre de mieux maîtriser son coût sans remettre en cause ni son architecture d'ensemble, ni son efficacité : ajustement de la règle de calcul des dépenses de fonctionnement pour que ces dernières correspondent au niveau globalement constaté dans les dépenses de R&D des entreprises ; suppression de la double assiette pour les dépenses sous-traitées aux structures publiques, pour lesquelles il existe une multitude d'autres instruments de soutien public ; suppression du forfait de fonctionnement de 200 % pour l'embauche des docteurs, qui conduit à un soutien public supérieur à la dépense engagée par l'entreprise.

Au-delà, la question se pose de savoir s'il convient de resserrer l'assiette des dépenses éligibles au titre de la partie recherche et développement du CIR à celles qui ressortent effectivement de cette activité et donc de ne plus retenir les dépenses de normalisation, de veille technologique et de prise, maintenance et défense des brevets, considérant que le crédit d'impôt recherche n'est pas l'outil adéquat pour soutenir de telles dépenses ou s'il convient d'en réserver le bénéfice aux seules PME.

Ces différentes mesures conduiraient à un ajustement de la créance compris entre 400 et 600 M€ selon les hypothèses retenues.

Le traitement réservé à la sous-traitance introduit une complication réelle. Si les entreprises sous-traitantes pouvaient elles-mêmes déclarer leurs dépenses de R&D, le dispositif serait simplifié. Cette mesure est toutefois d'un coût élevé (700 M€ a minima) et ne pourrait être mise en place, à coût constant pour les finances publiques que dans le cadre d'une évolution du taux du crédit d'impôt.

La loi de finances pour 2013 a instauré une part de crédit d'impôt recherche calculée sur les dépenses d'innovation des PME. Les paramètres retenus pour sa détermination (des dépenses éligibles plafonnées à 400 000 € par an, un taux de 20 %) ont permis d'encadrer son usage. Une instruction fiscale est en préparation pour préciser le périmètre des dépenses concernées. En l'état actuel des applications informatiques disponibles, ce n'est toutefois que mi-2015 que les administrations disposeront d'un retour sur l'usage de ce dispositif, sauf

à ce qu'un mécanisme de suivi ad hoc soit prévu à l'appui des demandes de remboursement des PME. S'il apparaissait que le crédit d'impôt innovation était beaucoup plus coûteux que les 300 M€ attendus, un ajustement de ses paramètres de calcul, et notamment du plafond des dépenses éligibles, pourrait se révéler nécessaire.

Depuis 2013, les entreprises peuvent déclarer leurs dépenses de personnel de recherche inférieures à 2,5 Smic à la fois au crédit d'impôt recherche et au crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi. Le bénéfice de deux crédits d'impôt sur une même assiette éligible constitue une exception aux pratiques fiscales habituelles. Contrairement aux apparences, les recoupements potentiels pourraient ne pas être négligeables, les techniciens de recherche et une part des chercheurs étant rémunérés en dessous de 2,5 Smic. La Cour estime que, s'agissant de deux dispositifs dont les justifications sont proches, il devrait être mis fin à cette exception aux pratiques fiscales usuelles.

Le CIR est établi par filiale dans les groupes mais perçu au niveau de la société mère. L'application du plafond de 100 M€ à l'échelle du groupe est un levier possible pour maîtriser le coût du CIR. Elle rendrait toutefois moins clairs les principes d'attribution du crédit d'impôt en retour aux filiales ayant généré les dépenses de R&D, risquant ainsi d'atténuer l'impact du CIR sur ces dépenses. En contrepartie de cette règle, le législateur pourrait toutefois exiger que les conventions d'intégration fiscale prévoient la rétrocession des crédits d'impôt aux filiales les ayant générés ou, à tout le moins le suggérer au titre des bonnes pratiques en matière de gestion du CIR.

Le CIR est remboursé aux PME dès la première année suivant la déclaration s'il excède l'impôt dû. Pour les autres entreprises, si l'impôt sur les sociétés acquitté n'est pas d'un montant suffisant durant quatre ans, l'État leur rembourse le reliquat de crédit d'impôt recherche. Cette règle conduit à verser des liquidités à des sociétés dont le niveau de l'impôt sur les sociétés est optimisé. Dès lors que l'on disposera de données avec un recul suffisant, sa suppression, en particulier pour les groupes intégrés, pourrait être un levier de maîtrise du crédit d'impôt, mais il reviendrait à modifier en profondeur la nature du dispositif qui deviendrait une réduction d'impôt pour les entreprises concernées, avec des conséquences tant sur le plan de la recherche que sur le traitement comptable.

Enfin, l'application d'un taux de 30 % de crédit d'impôt jusqu'à 100 M€ de dépense représente un niveau de soutien public élevé au regard des pratiques de nos partenaires et des analyses économiques existantes sur les niveaux de soutien public les plus efficaces. Il peut être justifié au regard d'une priorité accordée au secteur de la recherche,

pour autant que le CIR se révèle efficace. Les études économétriques actuellement disponibles ne permettent pas aujourd'hui d'avoir un recul suffisant sur l'efficacité du dispositif issu de la réforme de 2008, efficacité qui doit en outre être appréciée dans la durée.

Si ces études faisaient apparaître à moyen terme une efficacité du CIR moindre qu'escomptée, une évolution du taux effectif du crédit d'impôt mériterait être étudiée. Elle pourrait prendre la forme d'un plafonnement du CIR, d'une baisse uniforme de son taux, ou d'une plus grande modulation de celui-ci, soit selon le niveau de dépense de R&D, soit selon la taille de l'entreprise. Différents scénarios ont été simulés par la Cour qui permettent soit de ramener le CIR à un niveau proche de celui qui avait été présenté lors de l'adoption de la réforme de 2008 (2,7 Md€), soit de positionner le CIR à des niveaux intermédiaires. Il serait, autour de ces deux derniers scénarios, possible de conserver un CIR attractif, avec un taux d'appel maintenu à 30 % mais dont l'usage serait plus modulé, concentré sur les niveaux de dépenses ou les types d'entreprises qui engendrent les plus fortes externalités et justifient les taux de soutiens publics les plus élevés. C'est dans une perspective de moyen terme que ces scénarios ont été simulés.

Au vu de ces éléments, la Cour recommande de :

- 14. simplifier l'assiette et la méthode de calcul du CIR : définition des dépenses éligibles correspondant au manuel international de référence, suppression du doublement d'assiette pour la recherche partenariale et du forfait de fonctionnement à 200% pour l'embauche de docteurs, ajustement enfin du calcul des frais de fonctionnement ;*
 - 15. publier rapidement une instruction fiscale clarifiant les dépenses d'innovation éligibles et mettre en place un suivi ad hoc du crédit d'impôt innovation ;*
 - 16. exclure de l'assiette du crédit d'impôt compétitivité et emploi les rémunérations déclarées dans le cadre du CIR, ou inversement ;*
 - 17. réserver le bénéfice du CIR aux conventions d'intégration fiscale qui prévoient la rétrocession du crédit d'impôt aux filiales ayant généré les dépenses éligibles, ou proposer aux entreprises d'en faire une bonne pratique.*
-

Conclusion générale

L'Assemblée nationale a demandé à la Cour des comptes un rapport sur l'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche. Ce rapport dresse un premier bilan de la réforme du CIR de 2008, cinq ans après sa mise en œuvre. Cette réforme a fait du CIR l'aide fiscale à la R&D la plus puissante des pays de l'OCDE, dans l'objectif notamment de répondre à la faiblesse spécifique de la France en matière de dépenses de R&D des entreprises, élément clé pour la croissance potentielle de l'économie et le développement de l'emploi.

Si l'impact de ce dispositif est estimé positif par les entreprises, il est encore trop tôt pour dresser le bilan de son efficacité. Les études disponibles ou attendues pour l'année 2013 doivent en effet être prises avec précaution, faute de données offrant un recul suffisant. Ces travaux tendent à montrer qu'il y aurait un effet additif du CIR, sans effet de substitution, ni effet d'entraînement. C'est ce que suggère également l'évolution des dépenses de R&D des entreprises qui, si elle a été positive, n'a pas été en proportion de l'aide fiscale apportée par l'État au titre du nouveau régime du CIR. Les travaux sur l'impact du crédit d'impôt recherche doivent se poursuivre pour mieux pouvoir établir son efficacité. Ils doivent également tenir compte du fait que le CIR ne peut pas être regardé uniquement comme une aide à la R&D des entreprises mais constitue aussi une baisse ciblée de la fiscalité des entreprises les plus exposées à la concurrence.

L'évolution du crédit d'impôt recherche est très dynamique. La Cour l'a examinée sur la base des dernières données disponibles, à savoir l'année 2011, s'agissant du droit à crédit d'impôt constitué par les entreprises. Entre 2007 et 2011, le nombre d'entreprises déclarant du CIR a doublé, passant de 9 800 à 19 700 entreprises (+ 101 %) ; les dépenses déclarées ont augmenté nettement moins sensiblement (+ 19 %, soit 15,4 Md€ en 2007 et 18,4 Md€ en 2011) ; compte tenu de la

transformation du régime du CIR en 2008, le droit à crédit d'impôt des entreprises, c'est-à-dire leur créance fiscale, est passé de 1,8 Md€ à 5,2 Md€ (+187 %, soit un quasi-triplement).

Cette dynamique a été mal anticipée et constamment sous-estimée dans les lois de finances. L'adoption de la réforme, fin 2007, s'est en particulier faite sur la base d'un chiffrage du crédit d'impôt à 2,7 Md€ en régime de croisière, très en deçà de la réalité, alors que les administrations en charge des politiques économiques et de la recherche avaient établi l'ordre de grandeur du coût du nouveau régime du CIR.

Cette évolution est lourde à gérer pour les services de l'État, dans un contexte où le niveau du crédit d'impôt et le fait qu'il puisse être dans certains cas immédiatement remboursé entraîne des risques accrus de fraude. Les services fiscaux en ont pris la mesure tardivement et incomplètement.

La dynamique du CIR est appelée à se poursuivre, à un double titre.

D'une part, compte tenu du mécanisme qui permet aux entreprises de reporter durant quatre ans leur crédit d'impôt s'il est supérieur à l'impôt dû et de se voir ensuite rembourser l'éventuel reliquat, la dépense fiscale effectivement portée au budget de l'État est, dans la loi de finances pour 2013, de 3,3 Md€. Or, le CIR entrera en régime de croisière en 2014, la dépense fiscale à porter dans le budget de l'État devra alors s'approcher du niveau des créances constituées par les entreprises. Un important ressaut de la dépense fiscale devra donc être prévu dans la loi de finances pour 2014. Sur la base des éléments disponibles en juillet 2013, ce ressaut, inéluctable, sera d'au moins 2 Md€.

D'autre part, la dépense fiscale devrait continuer à évoluer de façon dynamique par la suite : elle devrait rapidement atteindre 6 Md€. Si les entreprises déclaraient au CIR toutes leurs dépenses éligibles répertoriées dans l'enquête statistique sur leur R&D, elle représenterait 7 Md€₂₀₁₀ (soit 0,4 point de PIB). Ces montants seraient plus élevés si le crédit d'impôt recherche devait se traduire par une amélioration du ratio de dépenses de R&D sur PIB.

De ces constats, la Cour tire trois conclusions principales.

Premièrement, l'État doit se donner les moyens de connaître mieux et plus rapidement le droit à crédit d'impôt constitué par les entreprises au titre du CIR et la dépense fiscale associée. Compte tenu de l'enjeu financier que représente ce crédit, la dématérialisation de sa déclaration doit constituer une priorité. À défaut, le risque est que la sous-estimation

du coût du CIR ne perdure. Cette dématérialisation constituera également une simplification pour les entreprises.

Deuxièmement, les services de l'État doivent se donner les moyens de lutter plus efficacement contre la fraude en matière de CIR. L'existence d'un remboursement anticipé du crédit d'impôt crée en effet le risque que des sociétés éphémères se constituent uniquement pour bénéficier du CIR. En se dotant d'outils d'analyses de risques non seulement pour traiter des remboursements de crédits d'impôt mais aussi pour programmer les contrôles fiscaux *a posteriori*, les services fiscaux seront mieux en mesure de dissuader ces comportements et de cibler leurs contrôles sur les entreprises à risque. Les capacités d'intervention du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche pour diligenter des expertises méritent également d'être renforcées pour que ces expertises se réalisent dans de meilleures conditions. Les effets positifs attendus de la réforme de 2008 ne pourront que s'en trouver renforcés.

Troisièmement, le crédit d'impôt recherche équivaut à une baisse de la fiscalité ciblée sur les entreprises les plus exposées à la concurrence. Ce point doit être intégré dans toute réflexion sur l'évolution du taux d'impôt sur les sociétés, sa lisibilité, sa cohérence et sa neutralité. Le ministère de l'économie et des finances devrait stabiliser sa méthodologie de calcul des taux implicites d'impôt sur les sociétés, en prenant en compte les différents mécanismes d'exonérations, de réductions et de crédits d'impôts. Ces taux implicites devraient être régulièrement publiés. En effet, le taux facial de 33,33 % donne une impression faussée de la pression fiscale effectivement exercée sur les entreprises. La création du crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi rend encore plus nécessaire une vision d'ensemble de l'imposition sur les sociétés et de ses taux effectifs.

Au-delà de ces trois conclusions, la Cour a exploré, comme l'Assemblée nationale le lui avait demandé, les paramètres possibles d'évolution du CIR dans la perspective d'une meilleure maîtrise de son évolution, d'une simplification de son usage et d'une plus grande efficacité. Avec la réforme du CIR de 2008, la France s'est en effet dotée d'un mécanisme d'incitation fiscale plus puissant que celui de nos partenaires mais également plus coûteux, ajoutant ainsi à court terme une contrainte sur les finances publiques.

Certaines pistes permettraient de contenir le coût du CIR tout en conservant l'architecture issue de la réforme de 2008. Il en va ainsi de la suppression du doublement d'assiette pratiqué pour la sous-traitance publique et du forfait de dépenses de fonctionnement de 200 % pour l'embauche de docteurs, qui nuisent à la simplicité du crédit d'impôt, font doublons avec d'autres aides publiques et conduisent, dans le cas de

l'embauche de docteurs, à des taux d'aide excessifs. Il en va également de la suppression de l'assiette des dépenses éligibles des activités qui ne relèvent pas de la recherche mais de son aval (normalisation, veille technologique, défense et dépôt de brevets), sources de complexité et dont le bénéfice pourrait à tout le moins être réservé aux seules PME. Il en va aussi de la fixation d'un mode de calcul des dépenses de fonctionnement éligibles au CIR mieux en rapport avec celles effectivement exposées par les entreprises.

La Cour a également examiné le nouveau crédit d'impôt innovation, dont le chiffrage repose sur des bases fragiles et peut appeler, si la dépense se révélait beaucoup plus élevée qu'annoncée, à une réduction du plafond des dépenses éligibles. De même, elle estime que, conformément aux pratiques fiscales usuelles, les entreprises ne devraient pas pouvoir cumuler deux crédits d'impôt, en l'occurrence le CIR et le CICE, sur une même assiette. L'imposition à taux réduit des cessions de brevets et de leurs revenus pourrait également être réexaminée.

Le bénéfice du CIR pourrait être réservé aux groupes dont les conventions d'intégration fiscale prévoient la rétrocession du crédit d'impôt aux filiales ayant généré les dépenses éligibles ou, à tout le moins, d'en faire une bonne pratique. Cette mesure permettrait de s'assurer que le crédit d'impôt recherche est bien utilisé pour son objet. Il serait également possible de transformer, pour les groupes intégrés, le CIR en une réduction d'impôt afin que l'État ne se trouve pas en situation de verser des liquidités à des sociétés dont le niveau de l'impôt est optimisé, mais il s'agirait là d'un changement radical dans le régime du CIR.

Par-delà ces questions, lorsque les études disponibles permettront de mieux établir l'efficacité du régime du CIR, une réflexion pourra être conduite sur les taux pratiqués pour le crédit d'impôt. Le taux de 30 % jusqu'à 100 M€ de dépenses apparaît en effet élevé, et celui de 5 % faible au regard des incitations qu'ils peuvent produire. La Cour a simulé les effets de différentes hypothèses : réintroduction d'un plafond, baisse du taux de 30 %, introduction de seuils plus discriminants, modulation du taux en fonction de la taille de l'entreprise. Ces simulations visent à dégager différentes modalités possibles pour concentrer le crédit d'impôt recherche là où il serait le plus efficace. C'est dans une perspective de moyen terme que ces simulations ont été effectuées, perspective qui doit également s'inscrire dans la politique générale de la fiscalité des entreprises.

Annexes

- Annexe 1 : lettre de saisine
- Annexe 2 : lettre de réponse du Premier Président
- Annexe 3 : liste des personnes rencontrées
- Annexe 4 : l'établissement des données d'exécution de la dépense fiscale
- Annexe 5 : le chiffrage du CIR dans les documents annexés aux lois de finances
- Annexe 6 : systèmes d'incitations fiscales à la R&D dans le monde
- Annexe 7 : les méthodes d'estimation de la créance de la DGRI et de la DG Trésor
- Annexe 8 : les effets des mesures d'ajustement décidés dans la loi de finances initiale pour 2011
- Annexe 9 : détails des calculs entrant dans l'élaboration de simulations de créance du CIR
- Annexe 10 : base de données des déclarations 2069A pour demande de crédit d'impôt en faveur de la recherche (GECIR)
- Annexe 11 : analyses statistiques complémentaires
- Annexe 12 : les études économiques sur l'impact du CIR (éléments complémentaires)
- Annexe 13 : un cas d'optimisation fiscale impliquant R&D et propriété intellectuelle
- Annexe 14 : la déduction des frais de conseil pour le calcul du CIR
- Annexe 15 : éléments complémentaires sur le rescrit et le contrôle à la demande

- Annexe 16 : étapes du traitement d'une demande de restitution de CIR par les services fiscaux à compter de 2013
- Annexe 17 : démarche générale d'identification des activités de R&D et d'éligibilité au CIR
- Annexe 18 : la complexité de la déclaration de la sous-traitance en 2011
- Annexe 19 : éléments complémentaire sur la procédure de contrôle fiscal en matière de CIR
- Annexe 20 : le préfinancement du CICE
- Annexe 21 : dépenses de fonctionnement dans les dépenses courantes (enquête R&D 2010)
- Annexe 22 : doublement d'assiette pour la sous-traitance publique

Annexe n° 1 : lettre de saisine**ASSEMBLÉE NATIONALE**

COMMISSION DES FINANCES,
DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU
CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Le Président

n° 111

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

LIBERTÉ - ÉGALITÉ - FRATERNITÉ

PARIS, le 13 décembre 2012

KCC A1211512 KJF
31/12/2012

Monsieur le Premier Président,

J'ai l'honneur de vous faire connaître les sujets sur lesquels la commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire demande à la Cour des comptes la réalisation d'enquêtes en application du 2° de l'article 58 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, ainsi que les dates auxquelles il serait souhaitable que les communications de la Cour lui soient transmises afin de lui permettre d'en tenir compte dans les meilleures conditions :

- les avoirs bancaires et les contrats d'assurance-vie en déshérence (fin juin 2013) ;
- l'évolution des missions et de l'organisation des consulats (fin juin 2013) ;
- l'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt recherche (fin juillet 2013) ;
- l'évolution des péages autoroutiers et le bilan financier des concessions (fin octobre 2013) ;
- le recours par Pôle Emploi à des opérateurs privés pour le placement et l'accompagnement des chômeurs (fin mai 2014).

Je vous prie de croire, Monsieur le Premier Président, à l'assurance de mes sentiments les meilleurs.

Monsieur Didier MIGAUD
Premier Président de la Cour des comptes
13 rue Cambon
75001 PARIS


Gilles CARREZ

Annexe n° 2 : lettre de réponse du Premier Président

*Le Premier Président
de la
Cour des Comptes*

1301242Paris, le **11 MARS 2013**

Monsieur le Président,

Par lettre du 13 décembre 2012 vous avez sollicité la Cour, en application de l'article 58-2° de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, afin qu'elle mène une enquête sur l'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR). Par lettre du 14 janvier 2013, je vous ai confirmé que la Cour devrait être en mesure de vous remettre cette enquête le 31 juillet 2013 au plus tard.

L'entretien du 20 février 2013 entre M. Alain Claeys, rapporteur spécial, et M. Patrick Lefas, président de la troisième chambre de la Cour des comptes, a été l'occasion de préciser le champ de l'enquête demandée sur cette dépense fiscale rattachée au programme 172 « recherches scientifiques et technologiques pluridisciplinaires » de la « mission interministérielle recherche et enseignement supérieur ».

Les diligences de la Cour porteront en particulier sur les conditions dans lesquelles la réforme de 2008 a été adoptée, l'évolution des bénéficiaires et du coût du dispositif, la gestion et le contrôle du CIR, les grands paramètres du crédit d'impôt (types de dépenses éligibles, y compris les dépenses d'innovation, modes de calcul de la dépense et du crédit d'impôt, taux appliqués) ainsi que sur l'appréciation de son impact.

Dans ce cadre l'enquête visera tout d'abord à dégager les perspectives d'évolution et les conditions de maîtrise du CIR en s'appuyant sur quatre années d'usage du CIR réformé. Des projections seront établies sur l'évolution du coût du CIR et seront rapportées aux principaux paramètres du dispositif, en simulant certains ajustements.

Monsieur Gilles CARREZ
Président de la Commission des finances,
de l'économie générale et du contrôle budgétaire
Assemblée nationale
126 rue de l'Université
75355 Paris SP 07

La Cour ne pourra mener à bien ce travail dans les délais fixés pour la transmission du rapport à votre commission que si les données statistiques et fiscales dont elle a besoin au titre de l'année 2011 sont mises à sa disposition en temps utile, c'est-à-dire au plus tard le 15 mai 2013, par les ministères de l'enseignement supérieur et de la recherche et de l'économie et des finances.

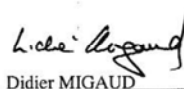
L'enquête examinera ensuite les études économétriques disponibles sur l'impact de cet instrument fiscal sur la base de la réforme de 2008.

Elle appréciera les conditions d'accès au crédit d'impôt recherche des entreprises en amont de la déclaration (élaboration du dossier, rôle des rescrits, contrôle sur demande), la charge représentée par sa gestion fiscale et, en aval, l'efficacité des services fiscaux quant aux risques d'optimisation fiscale ou de fraude.

Elle cherchera enfin à caractériser les conditions dans lesquelles les entreprises sont susceptibles d'arbitrer entre le CIR et le crédit d'impôt compétitivité emploi.

La Cour vous communiquera ses conclusions pour le 31 juillet 2013. Mme Valérie Charolles, conseillère référendaire, Mme Christine Costes, rapporteure et Mme Isabelle Cornu, attachée des juridictions financières, sont chargées de cette enquête. Mme Jeanne Seyvet, conseiller maître, en assurera le contre-rapport.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de ma haute considération.



Didier MIGAUD

Annexe n° 3 : liste des personnes rencontrées

Direction générale pour la recherche et l'innovation

- Monsieur Roger GENET, Directeur général pour la recherche et l'innovation
- Monsieur Christian ESTEVE, Chef du service SETTAR (Service des entreprises, du transfert de technologie et de l'action régionale)
- Madame Frédérique SACHWALD, Adjointe au chef du service SETTAR (Service des entreprises, du transfert de technologie et de l'action régionale)
- Monsieur Patrick ENGELBACH, Chef du département des politiques d'incitation à la R&D des entreprises
- Monsieur Robert PLANA, Chef du service Stratégie de la recherche et de l'innovation
- Monsieur Vincent MOREAU, Service de la coordination stratégique et des territoires, responsable de la coordination investissement d'avenir
- Monsieur Christian ORFILA, département des politiques d'incitation à la recherche et développement des entreprises
- Monsieur Laurent GIRAUD, département des politiques d'incitation à la recherche et développement des entreprises
- Madame Maryline ROSA, département des politiques d'incitation à la recherche et développement des entreprises

Direction de la législation fiscale

- Madame Véronique BIED-CHARRETON, Directrice de la législation fiscale
- Bureau B2 de la D.L.F. :
 - M. Stéphane CREANGE, Chef du bureau B2 (2013)
 - M. Matias DE SAINTE LORETTE, Chef du bureau B2 (2012)
 - Mme Jocelyne AURIAULT, Inspecteur principal des finances publiques, section 1
 - Mme Marie-Sophie CHARLEMAGNE, Inspecteur des finances publiques, division 1 section 1
- Bureau A de la D.L.F. :
 - M. Aulne ABEILLE, Adjoint au chef du bureau A (2013)
 - M. François-Robert GREMONT, Adjoint au chef du bureau A (2012)
 - M. Gilles CLABECQ, Inspecteur principal des finances publiques, division 6 du bureau A

Direction générale du Trésor

- Monsieur Emmanuel MASSE, Sous-directeur du service des politiques publiques, politiques sectorielles
- Monsieur Pierre FERY, Chef du Bureau Politique industrielle, Recherche et Innovation

- Monsieur Benoît MASQUIN, Adjoint au chef du Bureau Politique industrielle, Recherche et Innovation
- M. Henry DELCAMP, Adjoint au chef du bureau Politique industrielle, Recherche et Innovation
- Mme Estelle DHONDT-PELTRAULT, Adjointe au chef du bureau Politique industrielle, Recherche et Innovation

Direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services

- Monsieur Alain SCHMITT, Chef du service de la compétitivité et du développement des P.M.E.
- Madame Véronique BARRY, sous-directrice de l'innovation et de la compétitivité et du développement des P.M.E.
- Madame Lise FOURNIER, Chef du bureau des politiques d'innovation et de technologie

Direction du budget

- Monsieur Julien DUBERTRET, directeur du budget

Direction générale des finances publiques

- Services du Contrôle fiscal et bureau des études statistiques fiscales

- Monsieur Alexandre GARDETTE, chef du service du contrôle fiscal
- Monsieur Bastien LLORCA, sous-directeur du contrôle fiscal

Bureau GF3C :

- Madame Lorraine AEGERHARDT, Chef du bureau GF3C (2013)
- Madame Hélène PONCET, Chef du bureau GF3C (2012)
- Monsieur Pierre HARYMBAT, Administrateur des finances publiques adjoint, division 1 section 4
- Madame Patricia LEMESLE, Administrateur des finances publiques adjoint, division 1 section 5

Bureau CF1

- Madame Joëlle MASSONI, Chef du Bureau CF1
- Monsieur Cédric SAINT ANTOINE, Inspecteur principal des finances publiques, division 1 section 3

- Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales :

- Monsieur Frédéric IANNUCCI, directeur de la DNEF (2013)
- Monsieur Bernard SALVAT, Administrateur Général des Finances Publiques, directeur de la DNEF (2012)
- Madame Marie-Aimée MUSY, Directrice départementale de la DNEF
- Madame Valérie LAPUJADE, Administratrice des Finances Publiques adjointe
- Monsieur Stéphane LOPEZ, Inspecteur Principal des Finances Publiques, responsable de la 2ème brigade nationale d'investigation

- Monsieur David GILLES, Inspecteur Principal des Finances Publiques, responsable de la cellule Infocentre

- Direction des Vérifications Nationales et Internationales

- Monsieur Olivier SIVIEUDE, Administrateur Général des Finances Publiques, directeur de la DVNI
- Monsieur Laurent BIGNON, Administrateur des Finances Publiques
- Madame Marie-Christine BRUN, Administrateur des Finances Publiques
- Monsieur Jérôme DIAN, Inspecteur Principal des Finances Publiques
- Madame Nathalie DUMAISON, Inspecteur principal des Finances Publiques, chef de la brigade luxe
- Messieurs Thierry BOURGUIGNON, Inspecteur principal des Finances Publiques, chef de la 3ème BVCi et Eric ROBART
- M. Thierry GLAJEAN, Inspecteur principal des Finances Publiques, chef d'une des brigades agro-alimentaire
- M. Stéphane TRUET, Inspecteur principal des Finances Publiques, chef d'une des brigades du pôle informatique et service
- Madame Florence BOISSET-REPKAT, Inspecteur principal des Finances Publiques, chef de brigade dans le secteur industriel
- M. Jérôme MOUSSERIN, Inspecteur principal des Finances Publiques, chef de brigade dans le secteur industriel

- Direction des Grandes Entreprises

- Monsieur Philippe MOUTIE, Administrateur Général des Finances Publiques, directeur de la DGE
- Madame Annie CABROL, Administratrice des Finances Publiques, directrice adjointe de la DGE
- Madame Caroline GEFFROY, Administratrice des Finances Publiques adjointe, en charge de la division des affaires juridiques de la DGE
- Madame Valérie CHRISTIEN, Administratrice des Finances Publiques adjointe, en charge de la division gestion fiscale de la DGE
- Monsieur Philippe DUCROCQ, Administrateur des Finances Publiques adjoint en charge de la division contrôle fiscal et recouvrement de la DGE

-DRFIP Paris – pôle fiscal de Paris-Centre

- Madame Sylvie SANCHEZ, Administratrice générale des finances publiques en charge du pôle fiscal de Paris-Centre
- Madame Fabienne DEGORCE, Administratrice des finances publiques, directrice adjointe du pôle fiscal de Paris-Centre
- M. Georges BRUNAUD, Administrateur des Finances Publiques adjoint en charge du contentieux
- Mme Daniele SZKLARZ, Inspecteur principal des finances publiques, division 3

- Monsieur Didier MILLAUD, Administrateur des Finances Publiques adjoint en charge de la division du contrôle fiscal

-DRFIP Rhône-Alpes

- Monsieur Bernard MONCERE, Administrateur général des finances publiques en charge de la DRFIP Rhône-Alpes
- Monsieur Patrick VARGIU, Administrateur des Finances Publiques, Directeur adjoint en charge pôle gestion fiscale de la DRFIP Rhône Alpes
- Monsieur Stéphane DURAND, Administrateur des Finances Publiques adjoint en charge de la division du contrôle fiscal
- Monsieur Olivier BODENES, Administrateur des Finances Publiques adjoint en charge de la division des professionnels
- Monsieur Marc BENAVIDES, Inspecteur Principal des Finances publiques, en charge du contentieux des professionnels
- Madame Nadine BLAIS, rédactrice à la division des Affaires juridiques
- Madame Chantal SEIMANDI, Inspecteur principal des finances publiques, en charge du pôle contrôle expertise de Lyon Presqu'île-Lyon 5
- Monsieur Didier JANVIER, Inspecteur principal des finances publiques, en charge du service des impôts des entreprises de Lyon Ouest
- Monsieur Thierry GUYON, Inspecteur principal des finances publiques, en charge de la 7ème brigade départementale de vérifications

-DRFIP Rhône-Alpes-Bourgogne

- Madame Chantal MARCHAND, Administratrice général des finances publiques en charge de la DDFIP Rhône-Alpes
- Monsieur Sébastien GEFFROY, Administrateur des Finances Publiques adjoint en charge de la division animation du contrôle fiscal
- Madame Corinne CARRY, Inspectrice principale des finances publiques en charge de la division stratégie pilotage
- Madame Patricia FILLIARD, Inspectrice principale des finances publiques en charge de la 8ème brigade régionale de vérifications
- Monsieur Nicolas BERNARD, Inspecteur principal des finances publiques en charge de la 26ème brigade régionale de vérifications
- Monsieur Jean Yves PICARD, Inspecteur principal des finances publiques en charge de la 17ème brigade régionale de vérifications
- Monsieur Frank LAFARGUE, Inspecteur principal des finances publiques en charge de la 4ème brigade

Agence Française pour les Investissements Internationaux (AFII)

- Monsieur David APPIA, Ambassadeur délégué aux investissements internationaux, Président de l'AFII,
- Monsieur Serge BOSCHER, Directeur Général
- Monsieur Gilles ORCIERE, Fiscaliste

Oséo

- Madame Laure REINHART, Directrice Générale Déléguée,

- Monsieur Jean-Marie REVET, Responsable de l'Audit interne Oséo
- Monsieur Jean-Yves RENAUD, Directeur de l'Expertise Innovation
- Monsieur Jean-François LAFAYE, Responsable du Domaine transfert de technologie et création d'entreprises,
- Monsieur, Vincent DAUFFY, Directeur du Développement et du Marketing
- Monsieur Tien-My PHAN, Responsable du CIR

Délégations Régionales à la Recherche et à la Technologie

- DRRT Rhône-Alpes (entretien téléphonique)

- Madame Agnès GAHIGI, adjointe au Délégué Régional

- DRRT Nord-Pas-de-Calais (entretien téléphonique)

- Madame Cathy BUQUET, Déléguée Régionale

- DRRT Ile-de-France (entretien téléphonique)

- Monsieur Bao NGUYEN-HUY, Délégué Régional

MEDEF

- Monsieur Hugues-Arnaud MAYER, Président de la commission Innovation et Nouvelles technologies
- Monsieur Laurent GOUZENES, représentant MEDEF du Conseil supérieur de la recherche et de la technologie / CSRT et Président du comité financement et développement de l'innovation
- Monsieur Patrick SCHMITT, Directeur Recherche – Innovation et Nouvelles technologies
- Monsieur Jacques ANTZENBERGER, Directeur de mission – Direction des Affaires fiscales
- Madame Marie-Pascale ANTONI, Directrice des affaires fiscales
- Monsieur Franck DEBAUGE, animateur du groupe de travail CIR

Comité Richelieu

- Monsieur Philippe BERNA, Président du Comité Richelieu, et PDG de la société Kayentis,
- Monsieur Christophe LECANTE, Président de la commission Innovation du Comité Richelieu et PDG de la société TKM,
- Monsieur Thomas SERVAL, Vice-Président du Comité Richelieu et PDG de la société Radioline

C.G.P.M.E.

- Monsieur Gérard ORSINI, Président de la Commission juridique et fiscale de la CGPME
- Monsieur Pascal LABET, Directeur des affaires économiques et fiscales

Centre des jeunes dirigeants d'entreprises

- Monsieur Clément DE SOUZA, Délégué National du CJD en charge du financement des entreprises
- Monsieur Antoine PIVOT, Chargé de mission au CJD

Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables

- Monsieur Guillaume PROUST, Rapporteur adjoint du 67ème Congrès de l'Ordre et Pilote du groupe de travail «Innovation» du Conseil supérieur
- Madame Emmanuelle BADIN, Consultante en droit fiscal, Infodoc Experts
- Monsieur Patrick COLLIN, Directeur des affaires fiscales

Association Française des Entreprises Privées (AFEP)

- Monsieur François SOULMAGNON, Directeur Général
- Madame Amina TARMIL, Directrice adjointe du service fiscal
- Monsieur Olivier CHEMLA, Chef économiste de l'AFEP

Chercheurs

- Monsieur Vincent DORTET-BERNADET, INSEE, Direction des Etudes et Synthèses Economiques, Département des Etudes Economiques d'Ensemble
- Monsieur Stéphane LHUILLERY, ICN Business School Nancy-Metz
- Monsieur Jacques MAIRESSE, CREST-ENSAE (Centre de Recherches en Economie et Statistique - École nationale de la statistique et de l'administration économique)
- Madame Marina MARINO, Ecole Polytechnique Fédérale de Lausanne
- Monsieur Luis MIOTTI, Université Paris 13
- Monsieur Benoît MULKAY, Université Montpellier 1, Faculté d'Economie
- Monsieur Pierpalo PARROTTA, Aarhus University and Lausanne University
- Madame Meriem ZAIEM, doctorante au CREST (Centre de Recherches en Economie et Statistique)

Grands groupes

- Monsieur Gilles AUFFRET, directeur général de Rhodia
- Monsieur Louis NELTNER, directeur général recherche et innovation du groupe Solvay
- Didier ROUX, directeur de la recherche et de l'innovation de St-Gobain

Avocats fiscalistes

- Monsieur Thomas PERRIN, TAJ, Tax Partner
- Monsieur Daniel BRIQUET, TAJ, Ingénieur-associé

Consultants**OCDE**

- Monsieur Dominique GUELLEC, Directeur, Direction de la Science des technologies et de l'Industrie

- Madame Chiara CRISCUOLO, Economiste, Direction de la Science des technologies et de l'Industrie
- Monsieur Steven CLARK, Chef d'unité, Division des politiques fiscales et statistiques, Centre de politique et d'administration fiscale

Royaume-Uni

- Monsieur Stuart BARTHROPP, Innovation Policy, Department for Business, Innovation & Skills
- Madame Carol JOHNSON, Senior Policy Advisor Patent Box and R&D reliefs, Her Majesty Revenues & Customs
- Monsieur Andrew GROVES, Inspector of Taxes, R&D and Pharma, HRMC
- Monsieur Timothy POWER, Policy Advisor, Excise and Enterprise Tax, HM Treasury

Canada

- Monsieur Geoff TRUEMAN, Directeur, Division de l'impôt des entreprises, Finances Canada
 - Monsieur Nicolas BLOUIN, Chef de la section Développement économique, Finances Canada
 - Madame Eva AUDY, Economiste principale, Industrie et Economie du savoir, Finances Canada
 - Monsieur Daniel DUFOUR, Directeur, Direction générale des politiques Science et Innovation, Industrie Canada
 - Monsieur Brian FIELDS, Economiste, Direction générale de la recherche économique, Industrie Canada
 - Monsieur Gilles PATRY, Président-directeur général, Fondation canadienne pour l'innovation
 - Madame Roxane BRAZEAU-LEBLOND, Directrice, Recherche Scientifique et développement (RS&DE), Agence du revenu du Canada
 - Madame Nathalie LEGAULT, Directrice des Finances, Laboratoire Servier Canada
 - Monsieur Paul BERG DICK, MEKA and Associates
 - Madame Elizabeth LANCE, The Ingenuity Group
 - Monsieur Pierre SAVIGNAC, Emergex Subventions RS&DE
 - Madame Delphine BURGAUD, Image Sept
 - Madame Alexandra STERN, Lowendalmasaï, Senior Director Groupe Management de l'Innovation•
- Monsieur Pierre LASRY, Lowendalmasaï, Président du Directoire

Annexe n° 4 : l'établissement des données d'exécution de la dépense fiscale

Les données d'exécution sont établies à partir des données des liquidations d'impôt sur les sociétés et des situations récapitulatives de liquidation. La dépense fiscale correspond au montant des imputations et des restitutions effectuées en n-2, sur la base des créances de CIR des années n-3 à n-6. Ces données ne tiennent pas compte des redressements effectués suite à des contrôles fiscaux¹⁴⁵.

Les imputations sont extraites des situations récapitulatives de l'impôt sur les sociétés constituées par les services de la DGFIP à l'issue des opérations de liquidation de l'impôt sur les sociétés : « Il est pris pour hypothèse que l'incidence budgétaire d'une imputation se situe exclusivement au moment du paiement du solde de l'impôt. Dès lors, le montant des CIR imputés au titre d'une année budgétaire N est présumé correspondre au montant des imputations figurant sur les liquidations d'exercices clos de septembre N-1 à août N. Par simplification, l'incidence budgétaire est cependant calculée en année N par rapport aux liquidations d'impôt sur les sociétés d'exercices clos en N-1, les exercices clos au cours des mois de janvier à août N-1 étant jugés négligeables et supposés se compenser d'une année sur l'autre », selon les réponses communiquées au cours de la phase d'instruction. Dans la mesure où les arrêtés des comptes semestriels, voire trimestriels se développent, notamment dans les grands groupes qui sont des bénéficiaires importants du CIR, cette simplification peut avoir des conséquences non négligeables sur l'échéancier des imputations prises en compte dans les lois de finances.

Les restitutions de créances de CIR proviennent des informations recensées par une requête informatique effectuée auprès des services déconcentrés. Cette requête a été mise en place dans le cadre du plan de relance, puis pérennisée.

¹⁴⁵ Cf. analyses du chapitre 4.

Annexe n° 5 : le chiffrage du CIR dans les documents annexés aux lois de finances

Dans le fascicule Voies et Moyens annexé au projet de loi de finances pour 2009¹⁴⁶, le CIR apparaît comme la 5^{ème} dépense fiscale la plus coûteuse¹⁴⁷ avec un total estimé à 2,01 Md€. La fiabilité du calcul, considérée comme bonne¹⁴⁸, est assurée au moyen d'une reconstitution de base taxable à partir de données déclaratives fiscales. Un objectif est associé à cette mesure (« augmenter les dépenses de recherche ») et un indicateur est présenté à l'appui, à savoir la dépense de R&D supplémentaire par € de CIR.

L'année suivante¹⁴⁹, le CIR devient la deuxième dépense fiscale avec une estimation de 4 Md€, derrière le taux de TVA réduit dans le bâtiment et devant la prime pour l'emploi ; la qualité de la prévision budgétaire est jugée inchangée ; l'objectif et l'indicateur associés au CIR sont constants. En revanche, les coûts associés au CIR de 2009 et 2008 varient fortement par rapport au précédent fascicule Voies et Moyens.

Pour 2011¹⁵⁰, le CIR bénéficie d'une augmentation, chiffrée à 311 M€, relative au remboursement anticipé des créances de CIR pour les PME. Le CIR redevient la 5^{ème} dépense fiscale de l'État, avec un coût estimé à 2,1 Md€¹⁵¹, la qualification de la méthode de chiffrage, de l'objectif et de l'indicateur associé restant inchangée. Cependant, comme en 2010, le coût finalement exposé durant les deux années précédentes marque une sensible augmentation.

Dans le fascicule Voies et Moyens annexé au projet de loi de finances pour 2012, le CIR apparaît pour un coût de 2,3 Md€, restant la

¹⁴⁶ Avant 2009, le fascicule Voies et Moyens contenait moins d'informations, le CIR figure ainsi dans le fascicule annexé à la loi de finances pour 2008 avec un coût estimé à 1 390 M€ mais qui porte sur le régime précédant du CIR.

¹⁴⁷ Après le taux réduit de TVA pour les travaux dans les logements anciens (5,4 Md€), la prime pour l'emploi (3,9 Md€), les exonérations et impositions réduites pour la capitalisation et l'assurance-vie (2,8 Md€), et l'abattement de 10 % sur les pensions et retraites (2,6 Md€).

¹⁴⁸ Sur 469 dépenses fiscales, 50 sont non chiffrées, 195 chiffrées en ordre de grandeur, 123 avec une fiabilité bonne et 101 avec une très bonne fiabilité selon les voies et moyens associés au projet de loi de finances 2009.

¹⁴⁹ Fascicule Voies et Moyens annexé au projet de loi de finances 2010

¹⁵⁰ Fascicule Voies et Moyens annexé au projet de loi de finances 2011

¹⁵¹ Après le taux réduit de TVA pour les travaux dans les logements anciens (5,05 Md€), la TVA réduite dans la restauration (3,13 Md€), la prime pour l'emploi (2,98 Md€) et l'abattement de 10 % sur les pensions et retraites (2,7 Md€).

cinquième dépense fiscale¹⁵², avec les mêmes objectifs et indicateurs associés.

En 2011, les données d'exécution font apparaître un dépassement de 575 M€ par rapport au cadrage du projet de loi de finances, soit une exécution prévisionnelle de 2,853 Md€ pour 2,275 Md€ prévus dans le projet de loi de finances¹⁵³. Le cadrage de 2011 a pourtant été reproduit presque à l'identique dans le projet de loi de finances pour 2012 (2,3 Md€).

¹⁵² Toujours derrière les mêmes dépenses et devant le crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (1,89 Md€), le crédit d'impôt au titre des intérêts d'emprunt (1,825 Md€), le crédit d'impôt lié à la prestation d'accueil du jeune enfant et à l'exonération des prestations familiales, de l'allocation adulte handicapé (1,6 Md€) et le crédit d'impôt pour les dépenses d'équipement en faveur des économies d'énergie (1,4 Md€).

¹⁵³ Donnée DGFIP dans le cadre de la préparation du rapport d'exécution 2011, cf. rapport d'exécution budgétaire de la mission « remboursements et dégrèvements ».

Annexe n° 6 : systèmes d'incitations fiscales à la R&D dans le monde

Les incitations fiscales pour le développement de la R&D sont aujourd'hui largement répandues parmi les pays de l'OCDE. Sur les 34 pays de l'OCDE, 26 offrent des incitations fiscales pour la R&D. La Chine, le Brésil, l'Inde, la Russie, Singapour ou encore l'Afrique du Sud ont également mis en place des mesures similaires. Les pays comme l'Allemagne, la Suisse ou la Suède, qui ne proposent pas ces mesures fiscales, sont confrontés à une concurrence fiscale forte qui a entraîné des débats quant à l'introduction de systèmes équivalents.

Deux stratégies sont pratiquées, pour diminuer le coût de la R&D et augmenter le rendement après impôt : d'une part, les déductions de l'assiette de l'impôt sur les sociétés des dépenses de R&D (avec des restrictions particulières selon les pays), accompagnées parfois d'une déduction supérieure à la dépense réelle, d'autre part, des systèmes de crédit d'impôt recherche qui diminuent non pas l'assiette mais directement le montant d'impôt sur les sociétés auquel l'entreprise est assujettie. L'examen des dispositifs de différents pays fait apparaître la diversité des systèmes mis en place, et souvent, leur complexité (cf. tableau suivant)

Aujourd'hui, les principaux pays à avoir adopté un crédit d'impôt recherche sont : l'Australie, l'Autriche, le Canada, la Corée du Sud, l'Espagne, les États-Unis, la France, l'Italie, l'Irlande, le Japon, la Norvège, les Pays-Bas et le Portugal. Les taux espagnols (30% du volume et 50% de l'accroissement) sont plus généreux que les taux français (30% puis 5%) mais la France a déplafonné son CIR, contrairement à l'Espagne qui limite le crédit à 60% de l'impôt dû.

1 - Positionnement de la France par rapport aux autres pays disposant d'incitations fiscales à la R&D

En France, des taux très avantageux et une assiette déplafonnée

La comparaison des différents dispositifs fiscaux proposée par le MESR indique qu'il existe trois sortes d'assiette pour le CIR : l'assiette « tout volume » (Canada, France, Norvège), l'assiette « tout accroissement » qui concerne les seuls États-Unis, l'assiette mixte qui représente la majeure partie des pays. Les Pays-Bas, la Norvège, le Japon et le Canada ont introduit des modulations en faveur des PME. Ni l'Allemagne ni la Suède n'ont mis en place de dispositif fiscal.

Différences dans les schémas des CIR dans les pays de l'OCDE

Conception du dispositif	<i>Volume de R&D</i>	Australie, Autriche, Belgique (capital), Canada, Chili, Danemark, France, Norvège.
	<i>Accroissement de la R&D</i>	États-Unis
	<i>Système mixte volume/accroissement</i>	Irlande, Italie, Japon, Corée, Portugal, Espagne.
	<i>Abattements d'impôt</i>	Belgique (capital), Brésil, Chine, Chili, Colombie, République Tchèque, Finlande, Hongrie, Inde, Pays-Bas, Russie, Singapour, Slovénie, Afrique du Sud, Turquie, Royaume-Uni.
CIR fondé sur les dépenses de salaires		Belgique, Hongrie, Pays-Bas, Espagne, Turquie
Système préférentiel pour les PME		Australie, Canada, Hongrie, Japon, Corée, Pays-Bas, Norvège, Portugal, Royaume-Uni
Ciblage	<i>Energie</i>	États-Unis, Royaume-Uni
	<i>Projets collaboratifs</i>	Hongrie, Japon, Italie, Norvège
	<i>Nouveaux entrants</i>	France (abrogé)
	<i>Start ups et entreprises nouvelles</i>	Belgique, Pays-Bas, Portugal.
Plafonds de crédit d'impôt		Autriche, Danemark, France, Irlande, Italie, Japon, Pays-Bas, Norvège, Portugal, Singapour, Espagne, États-Unis, Royaume-Uni.
Couverture des opérations d'investissement		Pologne, Espagne, Canada (jusqu'à 2013)
Pas de CIR		Estonie, Allemagne, Israël, Mexique (abrogé), Nouvelle-Zélande (abrogé), Suède

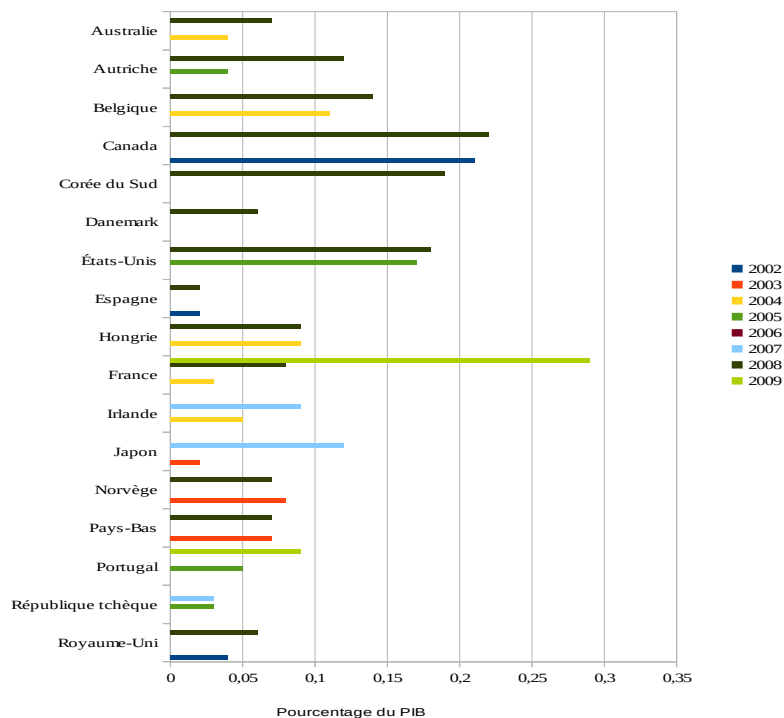
Source : OCDE 2013

Un financement fiscal des investissements de R&D qui place la France en tête dans les classements

Du fait de la réforme du CIR en 2008, la France se place désormais en tête du classement des pays en fonction de la subvention fiscale pratiquée pour un euro de R&D (cf. graphique). Cette évolution a pu être estimée dès 2007 grâce aux travaux, d'un atelier de l'OCDE cofinancé par la France, qui reposaient sur le recueil de nouvelles données et l'utilisation du *B-Index* pour établir une comparaison internationale des mesures d'incitation fiscales en faveur de la R&D. Afin de mesurer l'impact des réformes du gouvernement canadien sur le dispositif d'incitations fiscales, D. McFetridge et J. Warda ont mis au point en 1983 un nouvel indicateur, le *B-index*. Algébriquement, $B = (1-A)/(1-\tau)$, A étant égal à la valeur actualisée nette des déductions pour amortissement, des crédits d'impôt, des provisions spéciales sur éléments d'actif de R&D, τ étant égal au taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Si le *B-index* est supérieur à 1, les pays accordent peu d'incitations fiscales, et s'il est inférieur à 1, les pays accordent des incitations fiscales.

L'OCDE utilise un indice dérivé du B-Index, le taux de subvention fiscale. Ce dernier est égal à 1 moins le B-Index. Plus ce dernier est élevé, plus la subvention fiscale est faible, et donc moins le système est incitatif. Parce que cet indice repose sur une approche du taux marginal effectif du taux de taxation, il a pour principal avantage de neutraliser les différentiels d'impôts sur les sociétés. De plus, il permet de prendre en compte des dispositions qui ne sont pas forcément considérées comme des dépenses fiscales (comme par exemple la déductibilité des dépenses de R&D de l'assiette de l'IS). Mais en portant l'accent sur le taux et non pas sur le volume réel des dépenses fiscales, le taux de subvention fiscale occulte des disparités tout à fait importantes entre les pays. Alors que l'Espagne occupe la deuxième position en termes de taux de subvention, une comparaison de la part du PIB consacrée aux dépenses fiscales pour la R&D montre la dimension mineure du dispositif espagnol.

Part des dépenses fiscales pour la R&D dans le PIB



Source : Rapport OCDE, 20 septembre 2011, *The International Experience with R&D Tax incentives (dernières données disponibles)*

Une autre mesure de l'importance de l'incitation fiscale est de rapporter le montant de la dépense fiscale en faveur de la R&D sur le montant total du PIB. Dans cette optique, les mesures mises en place par la France en 2008 dans le cadre du CIR ont considérablement accru le coût du dispositif pour atteindre 0,28 % du PIB en 2009 (0,26% en 2010).

Une concurrence fiscale accrue qui a entraîné la révision de nombreux dispositifs d'incitation fiscale au développement de la R&D

L'accroissement au cours de la dernière décennie du nombre de dispositifs fiscaux visant à améliorer l'attractivité de certains pays en termes de financement de la R&D a abouti à une forte concurrence fiscale. Les difficultés pour déterminer les modalités optimales d'un système d'incitation fiscale ont eu pour conséquence d'amener les gouvernements à revoir leurs politiques à de nombreuses reprises. Néanmoins, ce développement de la concurrence fiscale a connu d'importantes perturbations suite à la crise économique depuis 2008. En effet, les gouvernements se sont trouvés confrontés à deux objectifs contradictoires : le soutien de la R&D et de l'innovation pour permettre la reprise économique, et de l'autre côté, la nécessité de restreindre les dépenses fiscales dans une optique d'austérité budgétaire. Cette position paradoxale offre une grille de lecture intéressante aux dernières évolutions des dispositifs d'incitation fiscale à la R&D. Les mesures prises pour redéfinir les bénéficiaires des crédits d'impôt, comme cela peut être le cas au Canada en faveur des PME, se comprennent dans le cadre de la nécessité d'une amélioration de l'efficacité d'un dispositif coûteux. De même, la question de la stabilisation du programme américain de crédit d'impôt recherche posée par le Président des États-Unis est en lien direct avec la problématique de la compétitivité et de l'attractivité de ce pays. Les conditions économiques récentes ont certainement accentué les tensions de la concurrence fiscale mondiale, provoquant une plus grande volatilité des mesures mises en place, une perspective dans laquelle le CIR français s'inscrit aisément.

2 - Quelques exemples particuliers

Plusieurs dispositifs fiscaux étrangers ont été étudiés, représentant différents scénarios possibles et distincts du cas français. Deux font l'objet d'un encadré dans le corps du rapport : le Canada, qui présente des mesures d'un volume proche de la France mais qui module celles-ci en faveur des PME et le Royaume-Uni qui vient de mettre en place un véritable CIR. En outre, ont été examinés les États-Unis, qui proposent un crédit cherchant à valoriser l'effort d'accroissement de l'intensité R&D des entreprises, le Japon qui a mis en place un système mixte accroissement/volume. L'Espagne se distingue par l'importance des

mesures adoptées, tout comme la Corée du Sud, qui dispose d'un système d'incitations fiscales au coût élevé.

a) États-Unis

Le système de crédit d'impôt recherche aux États-Unis est une des mesures de l'*Economic Recovery Tax Act* adopté en 1981.

Différences avec la France

- un dispositif visant à limiter au maximum les effets d'aubaine mais en conséquence complexe et difficile à manier pour les investisseurs potentiels ;
- extension à certaines dépenses relevant de l'innovation ;
- des procédures de contrôle qui sont très formalisées ;
- des argumentaires pour l'extension du dispositif proches des argumentaires français en faveur du CIR et rappelant les mêmes enjeux d'attractivité et d'emploi.

Le dispositif

En 2008 (dernières données disponibles), le *Research Credit* (RETC) codifié en 1981 au §41 de l'*Internal Revenue Code*, concerne 12 736 entreprises pour un montant de crédit d'impôt de 8,3 Md\$¹⁵⁴.

Évolution du coût du RETC entre 1997 et 2008 en M\$¹⁵⁵

1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
860	2095	1675	1620	5310	6810	4910	4630	5110	2120	10260	7080

Le dispositif est provisoire et doit être régulièrement renouvelé par le Congrès. Au cours de la dernière décennie, les renouvellements ont pu avoir un effet rétroactif, ce qui explique les fortes fluctuations des montants. Entre 2001 et 2008, le montant moyen est de 5,8 Md\$.

Dépenses éligibles

La définition de la R&D est proche de celle du manuel de Frascati et le code fiscal contient un test d'éligibilité des dépenses en quatre parties, qui suit des raisonnements fidèles à Frascati. Par ailleurs, les opérations éligibles sont à la fois plus larges, avec l'extension de l'assiette à certaines dépenses d'innovation comme les prototypes

¹⁵⁴ <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Research%20and%20Experimentation%20report%20FINAL.PDF> p.5

¹⁵⁵ Source : IRS. La différence avec le chiffre précédemment cité s'explique par le fait que dans le second cas, il s'agit du coût du dispositif pour l'État qui est donc inférieur à la somme totale des demandes faites par les entreprises.

d'évaluation, et plus contraintes qu'en France, dans la mesure où les opérations de recherche doivent viser à la réalisation d'un produit commercialisable. Sont pris en compte : les salaires, les équipements (jusqu'aux prototypes), 65 % des externalisations, 75 % des externalisations en direction du secteur public à des fins de recherche fondamentale.

Méthodes de calcul et taux

Il existe concurremment deux méthodes de calcul, qui dépendent en particulier de la date de création de l'entreprise.

- Calcul « normal » (*Traditional Credit Calculation*) : 20% de la différence entre le total des dépenses R&D effectuées et le montant base calculée selon une formule prenant en compte les dépenses R&D et le chiffre d'affaires sur les cinq dernières années
- Calcul alternatif simplifié (*Alternative Simplified Credit* ou ASC) introduit en 2007 : 14 % des dépenses R&D qui dépassent 50 % de la moyenne des trois années précédentes.

Contrôle

Le crédit est un des axes de contrôle principaux, parmi les dépenses fiscales, de l'IRS (*Internal Revenue Service*), qui a été amené en conséquence à standardiser ses procédures en déterminant à l'avance les modalités du contrôle, se concentrant sur le calcul de la base par l'entreprise et sur la qualité des pièces justificatives.

Réformes récentes et perspectives futures

Le *Research Credit* a expiré fin 2011. Lors des débats budgétaires de 2012, le Président des États-Unis a fait connaître ses projets de réformes :

- Rendre le RETC permanent : Depuis 1981, le RETC a été reporté temporairement 14 fois, certaines extensions n'étant valables que pour 6 mois. Ceci a pour conséquence de miner la planification de long terme des entreprises et donc de diminuer l'efficacité du dispositif fiscal. La nouvelle expiration à compter du 01/01/2012 a fait l'objet de nombreuses critiques auxquelles le Président souhaitait répondre. Néanmoins, si la stabilisation du RETC est souhaitée tant par le parti démocrate que le parti républicain et a été proposée à plusieurs reprises durant la dernière décennie, le Président et le Congrès ont préféré le conserver sur une base temporaire, afin de réduire de manière artificielle les projections de déficit.
- Augmentation du taux de l'*Alternative Simplified Credit* (ASC) de 14 % à 17 % : Ceci permettrait de rendre la procédure simplifiée du

RETC plus attractive et de simplifier les démarches administratives des entreprises.

Le Président des États-Unis propose un financement de 100 Md\$ sur 10 ans, répartis à hauteur de 85 Md\$ pour la stabilisation du RC et 15 Md\$ pour l'augmentation du taux de l'ASC. Dans cette optique, selon les projections du *Department of Treasury*, le RETC devrait entraîner une dépense fiscale d'approximativement 15 Md\$ par an en 2022. Finalement, dans la loi budgétaire « *American Taxpayer Relief Act* », signée par le Président le 2 janvier 2013, le dispositif a été reconduit inchangé jusqu'à la fin 2013.

En sus de ce dispositif, on observe, de manière générale, un maintien de l'effort de soutien public à la R&D américaine. La loi adoptée en 2009 face à la crise économique, l'*American Recovery and Reinvestment Act (ARRA)*, a autorisé des crédits de R&D de 17 Md\$ en vue de la mise au point de technologies énergétiques, climatiques et d'avenir. La loi de finances (*Budget Control Act*) de 2011 ayant imposé un gel du montant total de chaque poste budgétaire fédéral pour la prochaine décennie, une diminution de l'investissement fédéral global dans la R&D de 147 Md\$ en 2010 à 140,8 Md\$ en 2013 était attendue, du fait d'une réduction des ressources allouées aux dépenses militaires. Pour autant, l'aide du gouvernement fédéral à la recherche fondamentale et appliquée pourrait augmenter, passant déjà de 59 Md\$ en 2008 à 69,4 Md\$ en 2013, ainsi que l'a confirmé le budget 2013.

b) Espagne

Différences avec la France

- Un crédit d'impôt qui dispose d'un volet « volume » et d'un volet « accroissement » ;
- Une dépense fiscale très faible comparée à la France.

Le dispositif

Chiffres

Malgré le fait que le dispositif d'incitations fiscales pour la R&D est un des plus avantageux des pays membres de l'OCDE, le coût des différentes mesures était de 205 M€ en 2002 et de 262 M€ en 2008. Le coût relativement faible de la mesure peut être expliqué par le fait que les procédures qui permettent de bénéficier de ces incitations fiscales sont

rarement mises en œuvre par les sociétés espagnoles, notamment à cause des nombreuses difficultés administratives qu'elles suscitent¹⁵⁶.

Mesures et taux

Les incitations fiscales pour la R&D en Espagne s'articulent autour de trois mesures :

- Un crédit d'impôt qui repose sur le volume et qui représente 30 % des dépenses de R&D. Il existe un second crédit d'impôt qui repose sur l'accroissement des dépenses. Il consiste en 50% des dépenses supérieures à la moyenne des dépenses de R&D des deux années précédentes. Ces deux crédits peuvent être additionnés. En outre, il existe un troisième crédit d'impôt pour l'investissement en capital dédié uniquement à la R&D (à l'exclusion de l'immobilier), de 10% ;
- Un crédit d'impôt additionnel des salaires des personnels affectés à la R&D de 20 points (soit 50% en volume, 70% en incrémental).
- Enfin, un crédit d'impôt de 12 % sur les dépenses qui ont permis le développement d'une innovation technologique. Il existe néanmoins un plafond de 1 M€ pour l'acquisition de licences et de brevets.

Réformes récentes et perspectives

Les politiques gouvernementales de promotion de la R&D ont connu de profonds changements depuis 2010. Une stratégie nationale d'innovation (*Estrategia Estatal de Innovación*, E2I) a été élaborée pour la période 2010-2015 pour améliorer le modèle de production de la recherche en Espagne. Dans le même cadre, la Loi pour la Science (*Ley de la Ciencia*) est entrée en vigueur en décembre 2011 pour remplacer la loi précédente de 1986. Elle permet la création d'une agence étatique pour la recherche et vise à associer plus étroitement les activités d'innovations avec la recherche scientifique.

Dans cette optique, des réformes ont été adoptées quant aux incitations fiscales pour la R&D. Entre 2007 et 2009, les taux offerts par l'État espagnol pour les crédits d'impôts ont diminué (ils étaient auparavant de 50 % pour le crédit incrémental et 25 % pour le crédit sur le volume). Cela a permis de compenser la diminution sensible du montant de l'IS. Le crédit d'impôt devait initialement se terminer en 2011, une réforme l'a rendu permanent en 2009.

Les taux ont ensuite été revus à la hausse : le crédit sur le volume est passé de 25 % à 30 %, et le crédit incrémental a retrouvé le niveau qu'il avait avant 2007, en passant à 50 %.

¹⁵⁶ http://www.uam.es/docencia/deg/in/catedra/documentos/4_corchuelo_martinezros.pdf

En juin 2011, le taux du crédit pour l'innovation est passé de 8 % à 12 %. Plus récemment, les mesures prévoyant des allègements pour les charges sociales des chercheurs nouvellement engagés ont été supprimées. Enfin, le projet de loi « Entrepreneurs », approuvé par le gouvernement espagnol en mai 2013, prévoit de rendre le crédit d'impôt remboursable.

Ces différentes évolutions révèlent une certaine hésitation de la part du gouvernement espagnol quant au système optimal. Les récentes difficultés budgétaires n'ont pas facilité ce processus.

c) Japon

Différences avec la France

- Une forte sensibilité du dispositif à la conjoncture, qui voit sa puissance diminuer lorsque les revenus des entreprises se réduisent ;
- Un crédit mixte avec une part en accroissement, déterminé à partir de calculs complexes

Le dispositif

Chiffres

D'après le Ministère des finances du Japon, le coût du dispositif a évolué de façon dynamique, passant de 0,8 Md€ en 2003 à 5 Md€ en 2008, retombant à 2 Md€ en 2009 en raison d'une conjoncture difficile, qui a réduit les revenus des entreprises. En 2008, la dépense fiscale équivalait à 0,14 % du PIB (651 Md¥) et en 2009 à 0,05 % du PIB (254 Md¥).

Taux et méthodes de calcul

Les incitations japonaises reposent à la fois sur la prise en considération du volume et de l'accroissement des dépenses de R&D : si le dispositif considère essentiellement le volume des dépenses de R&D, le Japon cherche en effet également à valoriser les entreprises les plus intensives. Le montant du crédit d'impôt dépend ainsi de la taille de l'entreprise (part en volume) et de l'intensité R&D de l'entreprise (part en accroissement).

- *Pour la part en volume :*
 - Pour les PME, c'est-à-dire les entreprises dont le capital n'excède pas JPY 100M (≈770.000€), le crédit d'impôt correspond à 12% du total des dépenses de R&D.

- o Pour les grandes entreprises, le taux est compris entre 8 et 10%.
 - o Le montant du crédit d'impôt ne peut dépasser 30% de l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise avant application du crédit d'impôt.
- *Pour la part en accroissement :*

Soit :

Lorsque les dépenses de R&D de la période considérée dépassent :
(i) la moyenne annuelle des dépenses de R&D des 3 exercices précédents, et (ii) le niveau de dépenses annuelles de R&D le plus élevé des 2 exercices précédents, l'entreprise peut obtenir 5% de la différence entre les dépenses de l'année considérée et la moyenne annuelle des dépenses des trois années précédentes.

Soit :

Lorsque les dépenses de R&D de la période dépasse 10% du chiffre d'affaire annuel moyen des 4 derniers exercices (incluant l'année considérée), l'entreprise peut prétendre à un crédit calculé selon la formule suivante: (dépenses de R&D moins [10 % du chiffre d'affaires annuel moyen]), multiplié par le ratio R&D (réduit de 10 %), multiplié par 20%. Le ratio R&D est le montant des dépenses de R&D pour l'année en cours divisé par le chiffre d'affaires annuel moyen des 4 derniers exercices (incluant l'année considérée).

Le montant de ce crédit d'impôt ne peut dépasser 10% de l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise avant application du crédit d'impôt. Ce crédit d'impôt additionnel est valable pour les exercices fiscaux commençant entre le 1^{er} avril 2008 et le 31 mars 2014.

Une incitation fiscale a également été introduite pour les entreprises japonaises qui sont exclusivement engagées dans des activités de R&D. Cette incitation n'est pas compatible avec le crédit d'impôt R&D. Pendant les 5 premières années suivant l'obtention du titre de centre de recherche, cette incitation permet à l'entreprise éligible de déduire 20% de ses revenus attribuables aux activités de ce centre de recherche.

Les exercices 2009 et 2010 ont bénéficié de mesures temporaires décidées dans le cadre des plans de relance de l'économie. Le report du crédit d'impôt est normalement limité à l'exercice suivant. Les crédits d'impôt non utilisés pour les exercices fiscaux commençant entre le 1^{er} avril 2009 et le 31 mars 2010 peuvent être reportés 3 ans. Pour les exercices commençant entre le 1^{er} avril 2010 et le 31 mars 2011, le report est passé à 2 ans.

Réformes récentes et perspectives

La DIRD du Japon a stagné entre 2005 et 2010, en raison du fort recul des dépenses des entreprises pendant la crise. Les 8,6 Md\$ alloués par le gouvernement à la science et à la technologie n'ont pas suffi pour compenser ce recul. Toutefois, on note que, en dépit des sévères restrictions budgétaires mises en place par le Japon, les budgets scientifiques et technologiques ont été préservés. Certains postes budgétaires ont même été augmentés (énergie, technologies vertes, science) : le budget 2012 a notamment accru le financement de la recherche fondamentale pour soutenir la croissance économique future. Le Japon semble ainsi porté à maintenir le soutien public en matière de R&D.

Récemment, le Premier Ministre Shinzo Abe a annoncé, sous la dénomination “*Three Arrows*”, un ensemble de mesures visant à dynamiser l'économie, et notamment à augmenter la part des investissements en R&D à 4% du PIB d'ici 5 ans. En ce sens, au début de l'année 2013, le gouvernement nippon a approuvé le budget 2013-2014 prévoyant, en particulier, l'augmentation de la déduction d'impôt maximale permise au titre du crédit d'impôt en faveur de la R&D, passant ainsi de 20% à 30% des impôts initialement payables par les entreprises¹⁵⁷.

En 2010, le Programme de promotion de l'investissement entrant a préconisé de favoriser les investissements au Japon, en particulier par le biais d'une réduction de l'impôt sur les sociétés et de la dérégulation des procédures d'investissement. En ce sens, le Cabinet du Japon a opté pour une baisse de l'impôt sur les sociétés national, qui passera de 28 % à 25,5 % pour les périodes fiscales commençant après le 1^{er} avril 2015, portant la baisse de l'impôt sur les sociétés total (taxes locales comprises) de 38 % à 36 %.

d) Corée

Différences avec la France

- Une modulation des taux entre PME et grandes entreprises ;
- Un système de crédit d'impôt qui prend en compte le volume et l'accroissement.

¹⁵⁷ http://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_reform/fy2013/tax2013a.pdf

Le dispositif

La Corée offre un crédit d'impôt général pour les dépenses de R&D, un crédit pour les investissements de R&D liés aux programmes de développement économique de certains secteurs (*New Growth Engine Industry* et *Original Source Technology*) et un crédit additionnel temporaire pour les investissements en équipements liés à la R&D. En 2008, cette dépense fiscale représentait approximativement 1 300 M€, soit 0,19 % du PIB de la Corée du Sud.

Modalités et taux

Pour les PME, les incitations sont les suivantes :

- Un crédit d'impôt égal soit à 50 % des dépenses supérieures à la moyenne des dépenses de R&D des quatre années précédentes, soit à 25 % des dépenses courantes de R&D.
- Un crédit d'impôt de 30 % des dépenses de R&D associées à l'un des deux programmes gouvernementaux de développement économique (*New Growth Engine Industry* ou *Original Source Technology*).

Si une PME achète un titre de propriété intellectuelle, elle peut déposer une demande pour obtenir un crédit d'impôt à hauteur de 7% du montant de l'achat.

Pour les grandes entreprises, un crédit d'impôt égal :

- soit à 40 % des dépenses supérieures à la moyenne des dépenses de R&D des quatre années précédentes,
- soit sur la base des dépenses de l'année en cours : 8% + un taux additionnel défini comme : 3%+ 50 % du ratio de dépenses de R&D/chiffre d'affaires ; ce taux additionnel étant plafonné à 6%
- Un crédit d'impôt de 20 % des dépenses de R&D associées à l'un des deux programmes gouvernementaux de développement économique.

Les PME et les grandes entreprises peuvent demander un crédit d'impôt de 10 % de l'investissement total pour certains équipements.

Réformes récentes et perspectives

Après l'augmentation en 2008 des taux de crédit d'impôt pour les accroissements de dépenses de R&D (de 15 % à 25 % pour les PME et de 7 % à 10 % pour les investissements en équipements), de nouvelles incitations fiscales ont été créées en 2010 pour soutenir les deux programmes de développement économiques mis au point par le

gouvernement sud-coréen. La loi de réforme de l'impôt adoptée en août 2012 conserve les mesures d'incitations fiscales à la R&D déjà en place.

En mai 2013, le gouvernement sud-coréen a annoncé de nouvelles mesures d'incitations fiscales afin de renforcer les activités de R&D¹⁵⁸. Ces mesures visent en effet à encourager les investissements et à consolider les entreprises sud-coréennes ayant des activités de R&D. La déduction fiscale pour les investissements allant jusqu'à KRW50m (≈33 700€) sera augmentée de 30 % à 50 %, et la limite de déduction sur le bénéfice annuel sera portée de 40 % à 50 %. En outre, le gouvernement fournira des avantages fiscaux pour les fusions et acquisitions impliquant des entreprises opérant dans la R&D et l'innovation technologique.

En termes de politique de recherche, l'Initiative 577, décidée en 2008 par le Comité national de la science et de la technologie, a indiqué l'ambition du gouvernement sud-coréen de consacrer 5% du PIB du pays à la R&D d'ici à 2012, avec une répartition de ces fonds vers sept domaines clefs d'innovation et de technologie. Le but déclaré était de placer la Corée parmi les sept pays les plus avancés technologiquement. Pour atteindre ces objectifs, les pouvoirs publics ont augmenté les dépenses publiques de R&D et eu recours à diverses incitations fiscales en faveur de l'investissement privé dans la R&D. Conformément à la tendance depuis 10 ans, l'aide publique a privilégié les PME aux grandes entreprises.

L'expansion du secteur du développement durable constitue également l'une des grandes ambitions de la Corée. Dans la période 2009-2013, les entreprises de ce secteur ont bénéficié d'un soutien important de l'État, d'environ 27 Md€ pour la période 2009-2013. Le pays cherche essentiellement à développer la compétitivité de ses entreprises en visant à la fois le développement de nouvelles technologies et l'amélioration des technologies existantes. Les secteurs ciblés dans ce domaine concernent notamment les énergies renouvelables (électricité photovoltaïque et éolienne), les véhicules électriques, les transports urbains, les techniques du bâtiment et de la construction. Des mesures ciblées sur ces secteurs sont à attendre dans les prochaines années.

La Corée dispose ainsi d'un système avantageux, stable et dynamique.

¹⁵⁸ http://www.tax-news.com/news/South_Korea_Plans_Tax_Incentives_For_StartUps_60807.html

Sources :

- Contributions des attachés fiscaux et des services économiques en Espagne, au Royaume-Uni, aux États-Unis et en Italie.*
- Rapport OCDE, 20 septembre 2011, The International Experience with R&D Tax incentives*
- Rapport OCDE, Science, Technology and Industry Outlook 2012*
- Rapport OCDE, Science, Technology and Industry Outlook 2011*
- Rapport OCDE, novembre 2010, R&D Tax Incentives : rationale, design, evaluation*
- Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur le crédit d'impôt recherche, Sénat, Session 2011-2012*
- Rapport au Parlement sur le crédit d'impôt recherche 2009, MESR, 2009.*
- Sites internet des différentes institutions publiques étrangères (Ministères des Finances du Japon).*
- Rapport Deloitte : Global Survey of R&D Tax Incentives, mars 2013*

Synthèse des différentes mesures fiscales en faveur de la R&D dans le monde

Pays	Réforme récente	Taux d'IS	Type d'incitation fiscale	Taux	Assiette	Reportable / Remboursable	Plafond et Limites	Localisation de la R&D éligible dans le pays	Localisation des résultats de la recherche dans le pays	Restrictions concernant les secteurs industriels éligibles
Afrique du Sud	2012	28% (de 0% à 28% pour les PME)	Super déduction	150%	Volume des dépenses de R&D	n/a	non	oui	La propriété intellectuelle doit être créée en Afrique du Sud, mais elle n'a pas besoin d'y être détenue.	oui
			Amortissement accéléré	50% pour la première année, 30% la deuxième, 20% la troisième						
Allemagne	-	≥ 30%	Néant	-	-	-	-	-	-	-
Australie	2011	30%	Crédit d'impôt	45%	Volume des dépenses de R&D	remboursable	recettes brutes inférieures à 20M\$ et pas de contrôle par des entités exemptées	oui, sauf si la R&D ne peut être développée en Australie	non	non
				40%		non remboursable / reportable indéfiniment	toutes les autres entités éligibles, sans plafonds ni limites	non	non	non
Autriche	2012	25%	Crédit d'impôt	10%	Volume des dépenses de R&D	remboursable	1 M€ max / an pour sous-traitance	oui (ou dans l'espace économique européen)	non	non
Belgique	2012	33,99%	Crédit d'impôt ou super-réduction	CIR : 15,5% ou super-réduction : 122,5%	Volume des investissements R&D	crédit d'impôt reportable puis remboursable après 5 ans	non	abattement taxes sur salaires : R&D en Belgique	CIR : non / super-déduction : localisation de la PI en Belgique	non
			amortissement accéléré	3 ans	Equipements utilisés dans la R&D					
			Abattement pour les revenus des brevets	80%	Revenus des brevets					
			Exonération de la taxe sur les salaires	75%	Impact évalué à : 25% du coût salarial d'un chercheur					
Brésil	-	34%	Super déduction	160%	Volume des dépenses de R&D	ni reportable ni remboursable	Non	oui	non	non
			Super déduction renforcée	+10% ou +20%	Si accroissement du nombre de chercheurs exclusivement dédiés à la recherche par rapport à l'année précédente (jusqu'à 5% : +10%, au-delà : +20%)					
			Amortissement accéléré pour les équipements destinés à la R&D	+20%	Coûts de développement des brevets					
				100% la 1ère année						

Pays	Réforme récente	Taux d'IS	Type d'incitation fiscale	Taux	Assiette	Reportable / Remboursable	Plafond et limites	Localisation de la R&D éligible dans le pays	Localisation des résultats de la recherche dans le pays	Restrictions concernant les secteurs industriels éligibles
Afrique du Sud	2012	28% (de 0% à 28% pour les PME)	Super déduction Amortissement accéléré	150% 50% pour la première année, 30% la deuxième, 20% la troisième	Volume des dépenses de R&D	n/a	non	oui	La propriété intellectuelle doit être créée en Afrique du Sud, mais elle n'a pas besoin d'y être détenue.	oui
Allemagne	-	< 30%	Néant	-	-	-	recettes brutes inférieures à 20M€ et pas de contrôle par des entités exemptées	-	-	-
Australie	2011	30%	Credit d'impôt	45% 40%	Volume des dépenses de R&D	remboursable non remboursable / reportable indéfiniment	oui, sauf si la R&D ne peut être développée en Australie	non	non	non
Autriche	2012	25%	Credit d'impôt	10%	Volume des dépenses de R&D	remboursable	oui (ou dans l'espace économique européen)	oui	non	non
Belgique	2012	33,99%	Credit d'impôt ou superdéduction amortissement accéléré Abattement pour les revenus des brevets Exonération de la taxe sur les salaires	CIR : 15,5% ou superdéduction : 122,5% 3ans 80% 75%	Volume des investissements R&D Equipements utilisés dans la R&D Revenus des brevets Impact évalué à 25% du coût salarial d'un chercheur	crédit d'impôt reportable puis remboursable après 5 ans	non	abattement taux sur salaires : R&D localisation de la PI en Belgique	CIR : non / super-déduction : non	non
Bresil	-	34%	Super déduction renforcée Amortissement accéléré pour les équipements destinés à la R&D	160% +10% ou +20% +20% 100% la 1ere année	Volume des dépenses de R&D Si accroissement du nombre de chercheurs exclusivement dédiés à la recherche par rapport à l'année précédente (jusqu'à 5% + 10% au-delà : +20%) Coûts de développement des brevets	ni reportable ni remboursable	Non	oui	non	non

Pays	Réforme récente	Taux d'IS	Type d'incitation fiscale	Taux	Assiette	Reportable / Remboursable	Plafond et Limites	Localisation de la R&D éligible dans le pays	Localisation des résultats de la recherche dans le pays	Restrictions concernant les secteurs industriels éligibles
Canada (1)	2013 (entrée en vigueur progressive jusqu'à 2015)	11%-31% (selon la taille de l'entreprise, la propriété et la province)	Abattement immédiat	100%	Volume des dépenses de R&D	reportable indéfiniment	Plafond à 3M\$ pour le taux à 35% pour les PME (au-delà : 15%) Pas de limitation	oui (tolérance de 10% des dépenses effectuées à l'étranger)	non	non
			Crédit d'impôt	PME: - État: 35% - provinces: jusqu'à -37,5% Grandes entreprises: - État: 15% - provinces: jusqu'à -17,5%		remboursable pendant 3 ans, reportable pendant 10 à 20 ans (selon provinces) non remboursable / reportable pendant 10 ou 20 ans (selon provinces)				
			Super déduction	150%						
Chine	-	25%	Abattement du taux d'IS pour les entreprises certifiées nouvelles technologies (HNTD) et technologies avancées (TASE)	15%	IS	non remboursable / reportable pendant 5 ans	Les activités HNTD peuvent être développées en dehors de Chine à hauteur de 40%	oui	La propriété intellectuelle doit être détenue en Chine pour le statut HNTD	Domaines HNTD (2)
			Exonération d'impôts pour les transferts de technologie	-						
			Diverses exonérations pour les entreprises informatiques	-						
			Diverses réductions fiscales possibles pour certaines entreprises étrangères	-						
Corée	2012	11% - 24,2%	Crédit d'impôt	Pour les PME: Soit 50% des dépenses supérieures à la moyenne des dépenses de R&D des trois années précédentes, soit 25% des dépenses de R&D 30% des dépenses correspondant aux programmes gouvernementaux 7% pour l'achat d'une licence d'un opérateur sud-coréen Pour les grandes entreprises: Soit 40% des dépenses supérieures à la moyenne des dépenses de R&D des trois années précédentes, soit 8% des dépenses de R&D plus un taux additionnel de 3% 20% des dépenses correspondant aux programmes gouvernementaux 10% pour des investissements en équipement de R&D 100% pour les dépenses de R&D 3% pour les dépenses de R&D, sous certaines conditions	Volume des dépenses en R&D ou accroissement par rapport aux trois années précédentes	non remboursable / reportable pendant 5 ans	Certaines limitations pour les crédits d'impôt aux grandes entreprises	non		Les prestataires de services en R&D n'ont pas droit aux crédits d'impôt
			Abattement		Volume des dépenses de R&D	-	-			

Pays	Réforme récente	Taux d'IS	Type d'incitation fiscale	Taux	Assiette	Reportable / Remboursable	Plafond et Limites	Localisation de la R&D éligible dans le pays	Localisation des résultats de la recherche dans le pays	Restrictions concernant les secteurs industriels éligibles
Croatie	-	20%	Super déduction	250% pour la recherche fondamentale 225% pour la recherche appliquée 200% pour la recherche développée 175% pour les études de faisabilité technique	Volume des dépenses en R&D	non remboursable / reportable pendant 5 ans en cas de pertes	Non	non	non	non
Espagne	2013 30% (PME 25%)		Crédit d'impôt	30%	Volume des dépenses en R&D	non remboursable / reportable pendant 18 ans	Plafond à 50% de l'impôt si les dépenses éligibles dépassent 10% de l'impôt. Plafond à 25% de l'impôt si les dépenses éligibles ne dépassent pas 10% de l'impôt.	oui (ou dans l'espace économique européen)	non	non
				50%	Accroissement des dépenses par rapport à la moyenne des deux années précédentes					
				plus 20%	crédit d'impôt additionnel pour les salaires des chercheurs (soit crédit de 50/70%)					
				10%	Volume des investissements en R&D (sauf immobilier)					
			Abattement pour les revenus des brevets	12%	Dépenses d'innovation max 3M€	-				
Etats-Unis	2012 15% - 35%		Crédit d'impôt	50%	Recettes issues des brevets	report en arrière (sur pertes antérieures) pdt 1 an / reportable pendant 20 ans	non	oui	non	non
				20% pour le crédit d'impôt traditionnel ou 14% pour le crédit alternatif simplifié	Accroissement par rapport à une base déterminée					
Hongrie	- 10% jusqu'à ≈1,75M€, 10% au-delà		Super déduction	200%	Volume des dépenses de R&D	non reportable / non remboursable	Non	non	non	non
			Abattement pour les brevets	50%	Volume des dépenses de R&D en cas de création de brevets					
			Cession de brevets	exemption	-					
Inde	2012 32,45%		Super abattement	200%	Volume des dépenses internes de R&D (sauf terrains et bâtiments)	non remboursable / reportable pendant 8 ans en cas de pertes	Non	oui	non	Le super abattement de 200% est limité à la biotechnologie et aux produits manufacturés.
				100%	Volume des autres dépenses de R&D non concernées (sauf terrains)					
				125%-200% pour les commandes à des instituts de recherche	Volume des paiements effectués					
			Abattement	100% pendant les 3 années avant l'activité pour les salaires et les matériaux employés	Volume des salaires et des matériaux employés					

Pays	Réforme récente	Taux d'IS	Type d'incitation fiscale	Taux	Assiette	Reportable / Remboursable	Plafond et Limites	Localisation de la R&D éligible dans le pays	Localisation des résultats de la recherche dans le pays	Restrictions concernant les secteurs industriels éligibles
Italie	2013	27,5% (Etat) et 3,9% (région)	Crédit d'impôt (NB : un nouveau dispositif d'application générale a été voté dans la loi dite de stabilité 228/2012 mais le décret-loi d'application n'était pas paru au 21 juin 2013)	25% pour le développement des plateformes télématiques (économie numérique) 35% pour l'emploi de chercheurs qualifiés (pour au moins 3 ans, 2 pour les PME) (pour au moins 3 ans, 2 pour les PME) 100% sur l'IS régional 20% pour les entreprises 19% pour les particuliers	Volume des dépenses impliqués dans le développement des plateformes télématiques pour la distribution, la vente et la location de propriété intellectuelle (musique, films)	non remboursable	non	oui sauf pour les IST	non	non
					Volume des salaires et coûts sociaux liés à l'emploi de ces chercheurs	non remboursable / non reportable	200K € par an maximum			
					Volume des investissements R&D	-	1,8 M € par an 500K € par an			
Irlande	2012	12,5%	Crédit d'impôt	25%	Accroissement par rapport à 2003 ou volume de l'année courante si l'entreprise n'existait pas en 2003 ou n'a pas réalisé de dépenses de recherche sur cette période	remboursable pendant 1 ans (3 ans si remboursement supérieur à l'impôt) / reportable indéfiniment	Remboursements plafonnés au montant maximum de l'IS payé pendant les dix dernières années. Plafond réhaussé depuis juin 2011 pour prendre en compte le passif salarial de l'exercice fiscal précédent.	oui (ou dans l'Espace économique européen)	non	non
				25%	Volume de dépenses pour la construction d'infrastructures (35% du bâtiment utilisé pour la R&D sur une période d'au moins 4 ans)					
				100%	Volume des dépenses de R&D	-	-			
Israël	-	25%	Diminution du taux d'IS (programme alternatif) Diminution d'IS : programme stratégique	7% (puis 6% à partir de 2014) pour les entreprises installées en zone de Priorité A 12,5% (puis 12% à partir de 2015) pour les autres zones	-	non	non	oui	vérification par Ministère de l'Industrie du niveau technologique	non, mais il peut s'agir d'un critère d'attribution des subventions
				taux d'IS de 5% en zone A et de 8% en z. B	Volume des dépenses de R&D	non	embauche de 250 chercheurs minimum			
				8-10% pour les grandes entreprises (pour certaines dépenses) 12% pour les PME (pour certaines dépenses)	Volume des dépenses de R&D					
Japon	2012	30% - 41%	Crédit d'impôt	Un taux additionnel pour les entreprises ayant une activité R&D dynamique	Accroissement des dépenses de R&D par rapport : - à la moyenne des 3 années précédentes; - ou bien par rapport à l'année de plus forte dépenses de R&D des deux derniers exercices fiscaux	non remboursable / reportable pendant 1 à 3 ans	Plafond à 20% de l'impôt payable par l'entreprise	oui	oui	non
					Revenus liés à l'activité pendant ces 5 premières années	-	-			
					20% pour les revenus des 5 premières années des centres de recherche					

Pays	Réforme récente	Taux d'IS	Type d'indication fiscale	Taux	Assiette	Reportable / Remboursable	Plafond et Limites	Localisation de la R&D éligible dans le pays	Localisation des résultats de la recherche dans le pays	Restrictions concernant les secteurs industriels éligibles
Lituanie	2008	15% (5% pour les TPE)	Super abattement	300% pour certaines dépenses de R&D	Volume des dépenses de R&D ou d'acquisition de technologies de recherche dans le cadre de l'Espace Economique Européen et de certaines conventions fiscales	non remboursable / dépenses éligibles reportables indéfiniment si l'entreprise connaît des pertes	non	non	La propriété intellectuelle doit être détenue par une entreprise lituanienne.	non
			Amortissement accéléré du capital	-	Certains types d'immobilisations liées aux activités de R&D	-	-			
Malaisie	-	25%	Déduction	50% pour les dépenses internes en R&D 100% pour les fournisseurs de services en R&D	Volume des dépenses en capital engagées dans les 10 années précédentes pour la R&D	non remboursable / reportable sur les années suivantes jusqu'à utilisation complète des crédits	-	oui (3)	non, mais il peut s'agir d'un critère d'approbation par le gouvernement	non
			Super déduction	200%	Dépenses autres qu'en capital liées aux activités de R&D	-	N/A			
Mexique	2010	30%	Subventions directes	-	-	-	N/A	oui	non, mais il peut s'agir d'un critère d'attribution des subventions	non
Pays-Bas	2013	20% - 25%	Abattement (sous autorisation)	38% (50% pour les start-ups) jusqu'à 200k€ et 14% au-delà	Volumes des salaires et des cotisations sociales en R&D	-	Plafond à 14M€	oui (ou dans l'Espace économique européen)	oui	non
			Super abattement (sous autorisation)	154%	Volume des dépenses de R&D (autres que salaires)	-	-			
			Abattement	5% pour 25% des revenus annuels provenant de l'innovation	Volume du chiffre d'affaires résultant de l'innovation	-	Plafond à 25k€ de profit / an			
			Diminution du taux d'IS pour l'« Innovation Box »	5%	-	-	non			
Pologne		19%	Abattements	100% pour les dépenses de développement	Volume des dépenses de R&D	-	non	non	non	non
				100% pour la part investie dans un fonds d'innovation (dans la limite de 20% du chiffre d'affaires)	Volume des contributions au fonds d'innovation	-	Plafond à 20% du chiffre d'affaires			
				Jusqu'à 50% pour l'acquisition de nouvelles technologies	Volume des dépenses pour l'acquisition de nouvelles technologies	-	non			
			Diverses exonérations en faveur de pôles de recherche Subventions nationales et européennes	Subventions jusqu'à 50% du montant des dépenses; exonération d'IS jusqu'à 50%. Jusqu'à 100% des coûts de R&D	IS	-	-			

Pays	Réforme récente	Taux d'IS	Type d'incitation fiscale	Taux	Assiette	Reportable / Remboursable	Plafond et Limites	Localisation de la R&D éligible dans le pays	Localisation des résultats de la recherche dans le pays	Restrictions concernant les secteurs industriels éligibles
Portugal	2011	24%	Crédit d'impôt	32-50% +10% pour les PME sous certaines conditions	Volume des dépenses de R&D	non remboursable / reportable 6 ans	-	non	non	non
				50%	Accroissement des dépenses de R&D par rapport aux deux années précédentes		Plafond à 1,5M€ (ou 1,8M€ en cas de dépenses pour recruter des doctorants)			
Rép. Tchèque		19%	Super déduction	200%	Volume des dépenses de R&D	non remboursable / reportable pendant 3 ans dans la mesure où la déduction n'excède pas l'impôt	non	non	non	non
			Exonération d'IS (pendant 10 ans, dans des zones spécifiques)	-	-	-	-			
Royaume-Uni (4)	2013	23%	Super déduction	225% pour les PME	Volume des dépenses en R&D (sauf investissement en capital)	Non remboursable / Reportable sur une période illimitée / remboursable pour PME en perte	Plafond de 7,5M€ par projet de R&D	non	non	non
			Crédit d'impôt	10%	Volume des dépenses de R&D	remboursable	non			
Russie	2011	20%	Super déduction	150%	Volume des dépenses de R&D dans des secteurs prioritaires	Reportable pendant 10 ans	non	non	non, mais il peut s'agir d'un critère d'attribution des subventions	non
			Diminution du taux des contributions sociales	14% pour les entreprises informatiques Sinon, 30% jusqu'à un certain seuil, 10% au-delà	-					
			Différentes exonérations pour les entreprises participant au Skolkovo Innovation Center	Exonération de la TVA, des taxes foncières et taux réduit à 14% pour les contributions sociales	-					
			Amortissement accéléré du capital Exonération de TVA pour certaines dépenses	-	Capitaux employés en R&D					

Pays	Réforme récente	Taux d'IS	Type d'incitation fiscale	Taux	Assiette	Reportable / Remboursable	Plafond et Limites	Localisation de la R&D éligible dans le pays	Localisation des résultats de la recherche dans le pays	Restrictions concernant les secteurs industriels éligibles
Singapour	-	17%	déduction	100%	Volume des dépenses de R&D	récupérable sous conditions / reportable indéfiniment	Plafond à 200% des dépenses réelles	Oui pour le super abatement de 200% et le taux additionnel de 50%.	non	non
			Super déduction	+ 50% pour certaines dépenses	Volume des dépenses R&D concernées (notamment frais de personnels et consommables)					
				+ 250-300% pour certaines dépenses (dans une limite de 400K \$S)	Volume des dépenses de R&D					
				200% pour certaines dépenses appuyées par le gouvernement	Volume des dépenses de R&D concernées					
				déduction	100% pour les entreprises ayant plus de 500 chercheurs					
Super déduction	+150% pour les entreprises ayant plus de 500 chercheurs en cas d'augmentation des dépenses de R&D par rapport à l'année précédente	Accroissement des dépenses de R&D par rapport à l'année précédente								
Turquie	2008	20%	Diminution du taux des contributions sociales	50% pendant 5 ans	-	-	non	oui	non	non
			Exonération de retenus à la source pour les salaires en R&D	80%-90%						
			Exonérations des droits de timbre pour les documents liés à la R&D	-						
			Diverses exonérations pour les Zones de Développement Technologique	-						
			Subventions (non imposables)	-						

Source : Cour des comptes à partir des données de l'OCDE et de l'enquête Deloitte.

Annexe n° 7 : les méthodes d'estimation de la créance de la DGRI et de la DG Trésor

I - La méthode d'estimation de la DGRI

Elle se fonde sur une estimation de la dépense intérieure de recherche et développement des entreprises (DIRDE). Une régression sur la période 1986-2010 permet de déterminer les évolutions de la DIRDE en 2014 à partir des évolutions constatées et prévues du PIB en volume. Le CIR est ensuite déduit à partir du ratio CIR/DIRDE observé sur la période récente et en projetant une évolution linéaire de ce ratio.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
CIR/DIRDE	17,1%	18,3%	18,4%	18,6%	18,7%	18,9%	19,0%

Source : MESR, réponse au questionnaire juin 2012

L'estimation d'une relation entre PIB et DIRDE sur la période 1986-2010 permet d'intégrer partiellement deux effets à savoir l'impact de la réduction de la part de l'industrie dans le PIB, notamment depuis 2003, et l'impact du CIR. L'impact du CIR est réputé accroître la corrélation entre DIRDE et PIB, alors que l'impact de la réduction de la part de l'industrie tend à l'amenuiser. L'équation économétrique utilisée par la DGRI intègre implicitement ces effets.

Les résultats sont présentés au travers d'une estimation moyenne à laquelle sont ajoutées la borne inférieure et la borne supérieure des résultats de l'équation dans un intervalle de confiance de 95 %.

II - La méthode d'estimation de la direction générale du Trésor

Les estimations du coût du CIR sont réalisées en trois étapes :

1 - Projection de la DIRDE hors effet du CIR : cette estimation découle de la croissance du PIB et de l'évolution du ratio DIRDE/PIB établie à partir de la tendance observée sur longue période ;

2 - Projection de la dépense de R&D déclarée dans le cadre du CIR : cette estimation tient compte de l'effet d'entraînement du CIR sur les dépenses de R&D déclarées par les entreprises, celui-ci étant modélisé par un paramètre choisi au vu des estimations disponibles dans la littérature académique¹⁵⁹ et des tests effectués sur différentes valeurs de ce paramètre (effet de levier du CIR compris entre 1 et 2) et différents scénarios d'étalement temporel.

¹⁵⁹ Ces travaux et leurs résultats sont analysés dans le chapitre III.

3 - Projection du taux effectif moyen de CIR pour les entreprises, estimé à partir de sa variation historique constatée en tenant compte de l'accès de nouvelles entreprises au CIR et des comportements d'optimisation observés chez les plus grandes entreprises.

La DG Trésor présente ses résultats sous la forme de deux scénarios, un scénario haut et un scénario bas.

Annexe n° 8 : les effets des mesures d'ajustement décidées dans la loi de finances initiale pour 2011

I - Estimations initiales des effets des ajustements de 2011

Dans sa note du 1^{er} septembre 2011, la direction générale pour la recherche et l'innovation estime la réduction de créance associée aux ajustements de la loi de finances initiale pour 2011 à 471 M€ en 2011, 490 M€ en 2012 et 510 M€ en 2013. Les chiffrages retenus par la direction de la législation fiscale, pour la loi de finances initiale pour 2011, correspondant à l'impact de ces évolutions sur la dépense fiscale, sont les suivants :

Libellé de la mesure	Référence de la loi	Impact budgétaire (en M€)				
		2011	2012	2013	2014	2015
Remboursement immédiat de la fraction non imputée, sur l'impôt sur les bénéfices (0), de la créance de CIR détenue par les PME au sens du droit communautaire (disposition applicable aux dépenses de recherche exposées à compter du 1 ^{er} janvier 2010)	Loi de finances pour 2011 article 41, I	-311	-274	-240	0	
Modification du calcul forfaitaire des frais de fonctionnement pris en compte dans l'assiette de calcul du crédit d'impôt. Ils sont désormais estimés à 50 % des dépenses de personnel et à 75 % des dotations aux amortissements des immobilisations affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, au lieu de 75% des dépenses de personnel.	Loi de finances pour 2011 article 41, III		136	170	204	340
Réduction des taux majorés du CIR de 50% la première année et de 40% la seconde année à respectivement 45% et 35%.	Loi de finances pour 2011 article 41, III		40	50	60	100

Le chiffrage du coût de la pérennisation du remboursement anticipé aux PME est en cours d'actualisation.

II - Estimations en juin 2013 des effets des ajustements

Selon la Direction de la législation fiscale, les effets des ajustements décidés en loi de finances initiale pour 2013 sont les suivants :

- le coût de la pérennisation du remboursement anticipé de la créance CIR aux PME est estimé à 635 M€ en 2011, 535 M€ en 2012, 440 M€ en 2013 et est nul en régime de croisière à compter de 2014.
- le gain résultant de la modification du calcul forfaitaire des frais de fonctionnement pris en compte dans l'assiette du CIR est estimé à 400 M€.
- le gain de la réduction des taux majorés de CIR applicables les deux premières années est estimé à 100 M€ en régime de croisière.
- le gain résultant de l'exclusion des dépenses exposées par les entreprises auprès de tiers au titre de prestations de conseil pour l'octroi du CIR n'est pas chiffré.

Annexe n° 9 : détails des calculs entrant dans l'élaboration de simulations de créance du CIR

En vue d'effectuer une simulation de convergence de déclaration au CIR de toute la dépense de R&D interne et externe (DIRD+DERD) estimée à partir de l'enquête R&D, les agrégats suivants ont spécifiquement été calculés par la sous-direction des systèmes d'information et études statistiques (SIES) de la DGRI pour l'exercice 2010 :

1. Une dépense de rémunération ne concernant que les « chercheurs et techniciens de recherche » ; les concepts CIR et R&D sont assez proches pour que l'estimation du nombre de chercheurs et techniciens de recherche de l'enquête soit utilisable. Il faut toutefois estimer la part des rémunérations qu'ils représentent (information non disponible dans l'enquête) : $D_{\text{rémunération}} = 14,90 \text{ Md€}$

La dépense intérieure équivalente éligible au CIR est calculée en rajoutant le forfait des frais de fonctionnement, soit 50 % de $D_{\text{rémunération}}$.

La dépense intérieure éligible au CIR serait ainsi en première approche de 22,35 Md€.

Elle intègre tous les travaux de R&D exécutés sur le territoire national, ce montant ne peut donc pas être ajouté aux dépenses de sous-traitance réalisée par des entreprises en France. C'est une valeur maximale de la dépense intérieure éligible au CIR prenant en compte les seules dépenses de rémunérations et de fonctionnement.

2. L'estimation de la dépense de recherche externalisée se fait par étape à partir des données collectées dans l'enquête R&D :
 - a. une dépense extérieure vers les entreprises du groupe (France+étranger) et plafonnée à 2 M€ pour chaque entité (2,1 Md€ plafonné à 0,5 Md€);
 - b. une dépense extérieure vers des entités sans lien plafonnée à 10 M€ pour chaque entité (plafonné à 2,4 Md€), obtenue à partir de :
 - i. une dépense extérieure vers des entreprises sans lien, en France ou à l'étranger, totale (4,6 Md€) ;
 - ii. une dépense extérieure vers le public totale multipliée par 2 (0,5 Md€ x 2) ;

La dépense extérieure équivalente éligible au CIR et plafonnée s'obtient donc en sommant ces agrégats (a et b). Elle s'élève à 2,96 Md€.

Dépenses éligibles au CIR en 2010, estimées à partir de l'enquête R&D (étapes 1 et 2)

2010 SD <i>En milliards d'euros</i>	Dépenses internes éligibles	Dépenses externalisées vers des entités EN LIEN plafonnées	Dépenses externalisées vers des entités SANS LIEN plafonnées
Total	22,4	2,4	0,5
dont entreprises ayant des dépenses éligibles au CIR* < 100M€	14,5	2,2	0,5
entreprises ayant des dépenses éligibles au CIR* > 100M€	7,8	0,2	0,0

(*) les dépenses éligibles au CIR ne sont pas un concept de l'enquête R&D. Un retraitement spécifique des données individuelles de chaque entreprise explicité supra permet de construire cet indicateur approximé.

Sources : MESR- Sies

La simulation de créance du CIR en cas de convergence de déclaration entre le CIR et l'enquête R&D, sur la base de ces approximations doit se faire en formulant des hypothèses sur la manière de traiter la sous-traitance :

Hypothèse basse : la sous-traitance en France est déclarée par les donneurs d'ordre. On retire de la dépense interne éligible, l'équivalent de la DERD vers les entreprises sur le territoire plafonnée. Toute la sous-traitance estimée est ajoutée.

Hypothèse haute : la sous-traitance en France est déclarée par les sous-traitants comme une dépense intérieure. On garde toute la dépense interne éligible estimée, on n'ajoute que les sous-traitances vers le public ou l'étranger.

Simulations de créance CIR 2010, en cas de convergence de déclaration avec l'enquête R&D (étapes 1 et 2)

A partir des données 2010 SD <i>En milliards d'euros</i>	Dépenses éligibles au CIR*	Créance de convergence à l'enquête estimée à structure de déclaration constante	Créance de convergence à l'enquête estimée sous hypothèse que tout est déclaré sous le seuil des 100M€
Hypothèse basse : toute la sous-traitance en France est déclarée par les donneurs d'ordre	21,71	5,1	6,5
Hypothèse haute : la sous-traitance en France est déclarée par les sous-traitants comme une dépense intérieure	23,62	5,8	7,1

(*) Les dépenses éligibles au CIR ne sont pas un concept de l'enquête R&D. Un retraitement spécifique des données individuelles de chaque entreprise explicité supra permet de construire cet indicateur approximé.

Source : MESR-Sies, calculs Cour des comptes

Dans le cas d'une convergence de déclarations entre le dispositif fiscal et l'enquête R&D pour l'année 2010, il y aurait entre 21,7 Md€ et 23,6 Md€ de dépenses déclarées au lieu de 18,2 Md€. La créance, si la

structure de déclarations au dispositif fiscal reste conforme à celles des déclarations statistiques, s'inscrirait entre 5,1 et 5,8 Md€¹⁶⁰.

Si on se place dans le cas d'une adaptation des déclarations fiscales pour inscrire les dépenses en dessous du seuil des 100 M€, La créance s'inscrirait alors dans la fourchette allant de 6,5 à 7,1 Md€.

L'exercice suivant consiste à projeter cette créance « de convergence » vers l'atteinte entière ou partielle de la cible fixée par Europe 2020 (2 % du PIB consacrés aux dépenses des R&D des entreprises). Pour ce faire le raisonnement se fera en « instantané », c'est-à-dire à partir du PIB 2010, exprimé en euros 2010, pour plus de facilité de comparaison avec la créance actuelle constatée.

En 2010, le PIB est estimé à 1 937,261 Md€, une DIRDE atteignant la cible des 2% du PIB s'élèverait donc à 38,7 Md€.

A partir des données 2010 SD <i>en milliards d'euros</i>		Total	entreprises ayant des dépenses éligibles au CIR* < 100M€	entreprises ayant des dépenses éligibles au CIR* < 100M€
-estimations à partir du PIB 2010, sous hypothèse d'un rattrapage homogène par toutes les entreprises	DIRDE cible 2%	38,7	22,7	16,0
	Créance de convergence à cible 2%	8,8	7,0	1,7
-estimations à partir du PIB 2010, sous hypothèse d'un rattrapage par des entreprises ayant moins de 100M€ de dépenses éligibles au CIR-	DIRDE cible 2%	38,7	27,4	11,3
	Créance de convergence à cible 2%	9,7	8,5	1,2
-estimations sous l'hypothèse que tout est déclaré sous le seuil des 100M€-	Créance de convergence à cible 2%	12,0	12,0	0,0

Sources : MESR-Sies, calculs Cour des comptes

En 2010, le PIB est estimé à 1 937,261 Md€, une DIRDE atteignant la cible des 1,6 % du PIB s'élèverait donc à 31,0 Md€.

¹⁶⁰ La créance réelle en 2010 est de 5,05 Md€ du fait du positionnement mixte de la déclaration de la sous-traitance (une part est déclarée par les donneurs d'ordre, l'autre par les exécutants eux-mêmes).

À partir des données 2010 SD		Total	entreprises ayant des dépenses éligibles au CIR* < 100M€	entreprises ayant des dépenses éligibles au CIR* > 100M€
<i>En milliards d'euros</i>				
Estimations à partir du PIB 2010, sous hypothèse d'un rattrapage homogène par toutes les entreprises	DIRDE cible 1,6%	31,0	18,2	12,8
	Créance de convergence à cible 1,6%	7,0	5,6	1,4
Estimations à partir du PIB 2010, sous hypothèse d'un rattrapage par des entreprises ayant moins de 100M€ de dépenses éligibles au CIR	DIRDE cible 1,6%	31,0	19,6	11,3
	Créance de convergence à cible 1,6%	7,3	6,1	1,2
Estimations sous l'hypothèse que tout est déclaré sous le seuil des 100M€-	Créance de convergence à cible 1,6%	9,6	9,6	0,0

Source : MESR-Sies, calculs Cour des comptes

3. Les dépenses éligibles au CIR dépassent néanmoins le seul cadre des dépenses de rémunération, de fonctionnement et externalisées présentes dans la DIRDE.

Pour avoir un périmètre comparable à celui du CIR en 2011, il faut en effet prendre en compte les six paramètres suivants, dont une estimation a été calculée à partir des données 2010, pour un coût de 950 M€ :

- les dotations aux amortissements déclarées dans le cadre du CIR ainsi que les frais de fonctionnement associés (75 %) **(+465 M€)** ;
- les doubléments prévus pour les dépenses de personnel des jeunes docteurs et les frais de fonctionnement associés (200 %) **(+40 M€)** ;
- les dépenses liées à la prise, la maintenance, la défense des brevets et certificats d'obtentions végétales, avec les amortissements liés ainsi que les dépenses de normalisation et de veille technologique qui rentrent dans le cadre de l'assiette du CIR **(+167 M€)** ;
- le rattachement du crédit impôt collection au CIR **(+76 M€)** ;
- l'introduction du crédit impôt innovation **(+300 M€)** ;
- l'abaissement des taux de CIR **(-100 M€)**.

Il n'a pas été simulé d'évolution pour ces paramètres, ce qui constitue une hypothèse conservatrice dont l'effet ne peut être que de minorer quelque peu les résultats obtenus¹⁶¹.

¹⁶¹ L'évolution du crédit d'impôt collection est indépendante de celle du CIR, celle des dépenses de brevets, normalisation et veille technologique n'a pas nécessairement vocation à évoluer comme le ratio DIRDE/PIB. En revanche, les dépenses de jeunes docteurs et d'amortissement devraient évoluer avec ce ratio mais dans des proportions qui ne peuvent être qu'estimées et qui n'ont donc pas été prises en compte.

Sur ces bases, en cas de convergence des dépenses déclarées au CIR et à l'enquête DIRDE, la créance de CIR (en euros 2010) s'établirait entre une fourchette basse de 6,1 Md€ et une fourchette haute de 8 Md€ si les entreprises déclaraient au CIR l'équivalent de ce qu'elles déclarent dans le cadre de l'enquête DIRDE avec une hypothèse médiane à 7 Md€.

S'agissant de la créance de CIR en cas de remontée du taux de DIRDE sur PIB, celle-ci s'établirait entre 9,7 et 13 Md€₂₀₁₀ au cas où l'objectif d'un taux de DIRDE sur PIB de 2% serait atteint, avec une valeur médiane qui peut être estimée à 11 Md€₂₀₁₀.

**Simulations de créance CIR 2010, en cas d'atteinte de l'objectif de
2 % de DIRDE/PIB (étapes 1, 2 et 3)**

A partir des données 2010 SD		Total
<i>en milliards d'euros</i>		
-estimations à partir du PIB 2010, sous hypothèse d'un rattrapage homogène par toutes les entreprises	DIRDE cible 2%	38,7
	Créance de convergence à cible 2%	9,7
-estimations à partir du PIB 2010, sous hypothèse d'un rattrapage par des entreprises ayant moins de 100M€ de dépenses éligibles au CIR-	DIRDE cible 2%	38,7
	Créance de convergence à cible 2%	10,7
-estimations sous l'hypothèse que tout est déclaré sous le seuil des 100M€-	Créance de convergence à cible 2%	13,0

Source : Cour des comptes

Même au cas où l'objectif des 2 % ne serait pas pleinement rempli et où le ratio DIRD sur PIB se stabiliserait à 2,6 % avec pour hypothèse un taux de DIRD des administrations sur PIB de 1 %, le coût du dispositif se situerait entre une hypothèse basse de 8,0 Md€₂₀₁₀ et une hypothèse haute de 10,6 Md€₂₀₁₀, avec une hypothèse médiane à 9 Md€₂₀₁₀.

**Simulations de créance CIR 2010, au cas où le ratio DIRDE/PIB
serait limité à 1,6 % (étapes 1, 2 et 3)**

A partir des données 2010 SD		Total
<i>en milliards d'euros</i>		
-estimations à partir du PIB 2010, sous hypothèse d'un rattrapage homogène par toutes les entreprises	DIRDE cible 1,6 %	31,0
	Créance de convergence à cible 1,6%	8,0
-estimations à partir du PIB 2010, sous hypothèse d'un rattrapage par des entreprises ayant moins de 100M€ de dépenses éligibles au CIR-	DIRDE cible 1,6 %	31,0
	Créance de convergence à cible 1,6%	8,3
-estimations sous l'hypothèse que tout est déclaré sous le seuil des 100M€-	Créance de convergence à cible 1,6%	10,6

Source : Cour des comptes

Annexe n° 10 : base de données des déclarations 2069A pour demande de crédit d'impôt en faveur de la recherche (GECIR)

Depuis 1994, GECIR est la base de gestion du CIR. Pour chaque entreprise, GECIR archive à la fois l'historique des déclarations et l'historique des procédures.

La base GECIR incorpore en permanence de nouvelles données. Les informations relatives à la gestion n'ont pas d'incidence sur les données portant sur les dépenses déclarées ou le montant du CIR archivées dans la base. En revanche, le calendrier de réception des déclarations amène régulièrement à actualiser la base.

1. Le calendrier de mise à jour de la base de données

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés déposent la déclaration CIR avec le relevé de solde de l'impôt. Pour les entreprises dont l'exercice court sur l'année civile n , le solde de liquidation a lieu jusqu'au 15 avril $n+1$. Près de 90 % des déclarants CIR sont dans cette situation. Le solde de liquidation des autres déclarants s'échelonne du 15 mai $n+1$ au 15 mars $n+2$. Les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu doivent, elles, déposer la déclaration CIR en même temps que la déclaration annuelle de résultats, avant une date fixée chaque année par décret, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai.

Depuis 2008, les entreprises peuvent solliciter la restitution du CIR, en déposant la déclaration prévue à cet effet, en dehors du délai prévu à l'article 49 septies M, mais dans le délai de réclamation. Le dépôt de la déclaration spéciale vaut demande de remboursement et s'analyse dès lors comme une réclamation contentieuse. Des entreprises sont donc susceptibles d'envoyer une déclaration CIR jusqu'en $n+3$.

Par ailleurs, certaines entreprises omettent d'envoyer le double de leur déclaration au MESR comme la loi le prévoit. Le MESR est ainsi amené à organiser des recoupements avec les services fiscaux, soit de façon systématique en amont soit à l'occasion de contrôles, afin de compléter la base.

Au total, le calendrier d'actualisation des chiffres du CIR s'étale sur trois ans. Pour le CIR de l'année n :

- prévision en octobre $n+1$;
- données provisoires en mai $n+2$;
- données semi-définitives en mai $n+3$;
- données définitives en décembre $n+3$.

2. Qualité des données de la base GECIR

La qualité des données de la base dépend de plusieurs paramètres.

a. Pas de prise en charge des rectifications

Le MESR n'a généralement pas connaissance des rectifications faisant suite à un contrôle fiscal, même dans les cas où il a émis un avis. La base GECIR est formée des déclarations fiscales initiales des entreprises.

b. Saisie manuelle et *a posteriori* du Cerfa

Les entreprises envoient des déclarations fiscales papier qui sont saisies par une entreprise de saisie. Les entreprises font assez souvent des erreurs dans leur déclaration. Ces erreurs peuvent être repérées par certains contrôles automatiques, mais si le montant total du CIR est assez sûr, le montant de certaines lignes peut avoir été décalé par exemple. La saisie elle-même donne lieu à des erreurs. La qualité de la base s'est améliorée avec le temps de ce point de vue : ajout de contrôles, recours à des professionnels de la saisie.

c. Exhaustivité des déclarations

Les entreprises doivent envoyer le double de leur déclaration au MESR, mais un certain nombre d'entre elles ne le font pas. Le MESR a mis en place avec la collaboration de la DGE une procédure de vérification systématique pour les groupes par recoupement avec la déclaration de la société mère. Pour les autres entreprises, le repérage comme la déconcentration des services fiscaux ne permettent pas ce suivi. Des déclarations manquantes sont récupérées et saisies au moment des contrôles. Les cas semblent être devenus plus nombreux et le MESR a entrepris l'organisation d'une meilleure remontée des informations de la part des DRRT pour mieux quantifier le phénomène.

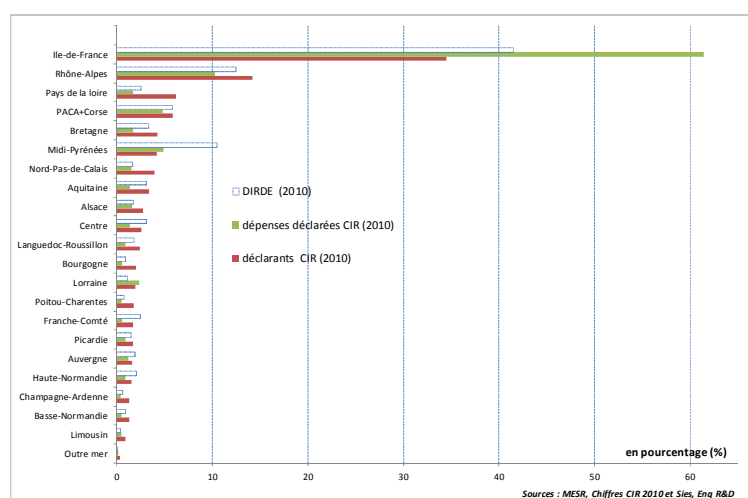
Annexe n° 11 : analyses statistiques complémentaires

1 - La distribution géographique des entreprises demandant le CIR : entre la répartition des entreprises de R&D et celle des intégrantes fiscales

La distribution géographique des entreprises déclarantes au CIR correspond très globalement à celle des dépenses déclarées et, plus généralement, à celle des dépenses de R&D des entreprises : forte prédominance de la région Ile-de-France, suivie par les régions Rhône-Alpes et Midi-Pyrénées, émiettement sur tout le reste du territoire. En 2010, toutes les régions enregistrent des déclarants. Cette évolution est le fait de l'accroissement du nombre de déclarants et de la petite taille des nouveaux déclarants.

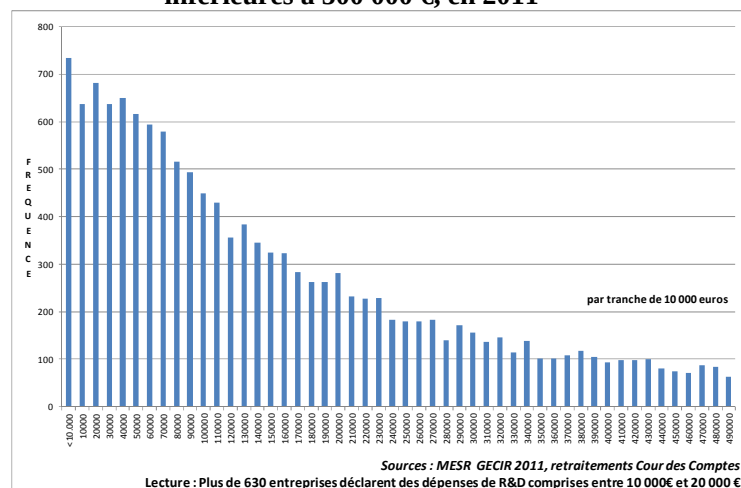
La répartition des déclarants ne coïncide pas exactement avec celle des montants déclarés au CIR, du fait des différences de taille des entreprises selon les régions. Par ailleurs des décalages assez marquants peuvent être notés entre les montants déclarés au CIR et les données statistiques (DIRDE) : c'est le cas notamment des régions Ile-de-France ou Lorraine (surreprésentation des dépenses déclarées au CIR par rapport à la DIRDE), et de Rhône-Alpes ou Midi-Pyrénées (sous-représentation des dépenses déclarées au CIR par rapport à la DIRDE). Ces écarts correspondent pour partie aux dépenses déclarées par les maisons mères des groupes et non par les centres locaux de R&D.

Répartition géographique des entreprises déclarantes et des dépenses déclarées au CIR, en regard des dépenses de R&D connues par enquête statistique (DIRDE)



2 - Distribution des dépenses de R&D déclarées au CIR

Distribution des dépenses de R&D déclarées au CIR inférieures à 500 000 €, en 2011



3 - Distribution sectorielle

L'utilisation de l'activité principale (APE) de l'entreprise pose le problème d'une surreprésentation artificielle des secteurs « activités des sociétés de holdings » et « recherche et développement » pour deux raisons distinctes : la première du fait des déclarations des intégrantes (on connaît l'APE de la société holding et non celle des entreprises consommant la recherche), la seconde du fait du caractère générique de l'activité « recherche et développement » qui masque des travaux effectués au profit des secteurs industriels.

Le MESR réalise chaque année un reclassement de ces deux secteurs pour offrir une meilleure lisibilité des activités économiques réalisant des dépenses de R&D (troisième colonne du tableau ci-dessus)¹⁶². Ce travail est réalisé à partir des données de l'enquête R&D. Ainsi les entreprises de gestion des *holdings* n'apparaissent plus qu'à hauteur de 0,4 % (initialement 4,7%) et les entreprises de R&D à hauteur de 0,2% (initialement 12,1%).

¹⁶² Elle réaffecte aussi le secteur des sociétés mères qui ne déclarent pas de dépenses éligibles au CIR dans les secteurs des filiales déclarantes.

Répartition de la DIRDE par secteur d'activité principale des entreprises déclarantes (en M€)	DIRDE 2011 SD	
	valeur	%
Agriculture, sylviculture et pêche	150	1%
Industries extractives	12	0%
Fab, denrées alimentaires, boissons et pdts à base de tabac	334	1%
Fab, textiles, industries habillement, cuir et chaussure	113	0%
Travail du bois, industries du papier et imprimerie	65	0%
Cokéfaction et raffinage	n.d.	-
Industrie chimique	834	3%
Industrie pharmaceutique	831	3%
Fab, de pdts en caoutchouc et en plastique	704	2%
Fab, d'autres pdts minéraux non métalliques	183	1%
Métallurgie	244	1%
Fab, pdts métalliques, sf machines & équipements	660	2%
Composants, cartes électronique, ordinateurs, équipements périphériques	923	3%
Fab, d'équipements de communication	792	3%
Fab, instrum, & appar, de mesure, essai & navigation, horlogerie	1 340	5%
Fab, équipements d'irradiation médic, électromédic, & électrothérapeut,	134	0%
Fab, d'équipements électriques	648	2%
Fab, de machines et équipements non compris ailleurs	995	3%
Industrie automobile	1 912	7%
Construction navale, ferroviaire et militaire	265	1%
Construction aéronautique et spatiale	2 658	9%
Autres industries manufacturières non comprises ailleurs	295	1%
Prod, & distrib, électricité, gaz, vapeur & air conditionné	500	2%
Prod, & distrib, eau assainiss, gestion déchets & dépollution	42	0%
Construction	129	0%
Industrie	14 763	51%
Transports et entreposage	48	0%
Édition, audiovisuel et diffusion	793	3%
Télécommunications	n.d.	-
Activités informatiques et services d'information	1 621	6%
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	8 628	30%
Activités financières et d'assurance	262	1%
Autres activités	1 945	7%
dont réparation et installation de machines et d'équipements	269	1%
dont commerce de gros	1 338	5%
dont commerce de détail	63	0%
Services	13 297	46%
Ensemble	28 766	100%

Source : MESR- SIES Pôle recherche

4 - Les postes de dépenses déclarées au CIR

Le tableau ci-après fournit le détail des dépenses qui constituent l'assiette du CIR pour les années 2007, 2009, 2010 et 2011. Il reprend les principales lignes de dépenses éligibles et tient compte des modalités de calcul de l'assiette du CIR, comme pour les frais de fonctionnement ou le doublement des dépenses de jeunes docteurs.

Que ce soit en 2007 ou en 2011, les dépenses de R&D engagées en interne par l'entreprise représentent plus de 90 % de ce qu'est *in fine* l'assiette des dépenses éligibles au CIR¹⁶³ (94 % en 2007, 91 % en 2011).

¹⁶³ En définitive l'assiette des dépenses éligibles est nette des subventions reçues par l'entreprise pour ses travaux de R&D.

Dépenses de R&D déclarées au CIR par secteur d'activité

en milliards d'euros courants	2007	2009	2010	2011
Dépenses de R&D engagées en propre				
Dotations aux amortissements	0,9	0,8	1,0	1,0
Dotations aux amortissements d'immo. sinistrées				0,01
Personnel chercheurs et techniciens	7,5	8,0	8,5	9,3
Rém et justes prix au profit des salariés			0,051	0,021
Dépenses de jeunes docteurs	0,036	0,08	0,10	0,13
Dépenses de fonctionnement	5,6	6,0	6,5	5,5
Prise et maintenance de brevets et de COV	0,3	0,4	0,4	0,5
Dépenses de défense de brevet et de COV	0,1	0,1	0,1	0,1
Dotations aux amortissements de brevets et de COV	0,022	0,021	0,025	0,022
Dépenses liées à la normalisation	0,008	0,006	0,006	0,007
Primes et cotisations (<60 000€)		0,0003	0,0006	0,0003
Veille technologique (<60 000€)	0,023	0,1	0,1	0,1
Sous total des dépenses engagées en propre	14,5	15,5	16,8	16,7
Dépenses de sous-traitance de R&D				
sous-traitance confiée à des entreprises ou organismes avec un lien de dépendance (avant plafond)	0,2	1,8	1,8	1,8
sous-traitance confiée à des entreprises ou organismes sans lien de dépendance (avant plafond)	1,3	1,8	2,2	2,5
Sous total de la sous-traitance plafonné	1,2	1,7	2,0	2,4
Dépenses de collection exposées par les entreprises industrielles du secteur textile habillement cuir brutes*	0,27	0,37	0,37	0,30
Dépenses de R&D : montant net total (R&D + THC)	15,4	17,0	18,2	18,4

(*) avant prise en compte des subventions, remboursements de subventions, et plafond

Sources : MESR, GECIR - retraitements Cour des Comptes

Les quatre cinquièmes des dépenses déclarées correspondent aux dépenses de rémunération des chercheurs et techniciens de recherche, ainsi qu'aux dépenses de fonctionnement établies forfaitairement¹⁶⁴ pour couvrir les dépenses relatives aux consommables, aux frais d'infrastructures et de logistique ou au personnel de soutien. Les dépenses de rémunération « environnées » s'élèvent en 2011 à 15 Md€. En valeur, ces deux postes ont connu entre 2007 et 2011 une croissance de 14 %.

Les autres dépenses engagées en interne par les entreprises, hors dépenses de rémunération « environnées », s'élèvent en 2011 à 1,7 Md€. Certaines se sont beaucoup accrues sur la période (dépenses jeunes docteurs +250 %, veille technologique +330 %, prise et maintenance de brevets +40 %), alors que d'autres ont connu une croissance bien

¹⁶⁴ Égal à 75 % des dépenses de personnels + 200% des dépenses de jeunes de docteurs jusqu'en 2010 ; 50 % des dépenses de personnels + 200% des dépenses de jeunes de docteurs + 75 % des dotations aux amortissements à partir de 2011.

inférieure à l'ensemble (dépenses de normalisation stationnaires ; dotation aux amortissements qui augmentent de 6 %).

5 - La sous-traitance

La recherche externalisée représente une part croissante de l'assiette finale des dépenses éligibles au CIR¹⁶⁵ (8 % en 2007, 10 % en 2009, 11 % en 2010) et atteint 13 % en 2011. Les dépenses de recherche sous-traitées sont plafonnées dans l'assiette du CIR¹⁶⁶. Pour autant ce poste de dépense a été multiplié par deux, passant de 1,2 Md€ en 2007 à près de 2,4 Md€ en 2011.

Les dépenses déclarées de sous-traitance avec lien de dépendance (avant plafond) ont connu une forte croissance, passant de 0,2 Md€ en 2007 à 1,8 Md€ en 2011. Le plafonnement qui leur est appliqué les maintient néanmoins à 0,3 Md€ sur la période. En 2011, seule une entreprise sur dix déclarant une sous-traitance avec lien subit le plafonnement des 2 M€. Ces déclarations plafonnées représentent près de la moitié de l'assiette retenue des dépenses de sous-traitance avec lien éligibles au CIR.

Ce sont les dépenses sous-traitées vers des entreprises ou organismes sans lien de dépendance qui contribuent le plus à l'évolution de l'assiette des dépenses de sous-traitance retenue. Elles sont passées de 1,3 Md€ en 2007 à 2,5 Md€ en 2011 (près de +90 % en quatre ans) et subissent globalement peu le plafond des 10 M€ (0,4 Md€ en 2011). Le plafonnement ne concerne que 1 % des entreprises, mais du fait de la concentration des déclarations, il réduit de près de moitié ce poste de leur déclaration.

¹⁶⁵ En définitive l'assiette des dépenses éligibles est nette des subventions reçues par l'entreprise pour ses travaux de R&D et tient compte des plafonds pour la sous-traitance.

¹⁶⁶ En 2011, les dépenses de sous-traitance confiées à des organismes publics ou privés agréés avec un lien de dépendance sont limitées à 2 M€ ; les dépenses de sous-traitance confiées à des organismes publics ou privés agréés sans lien de dépendance sont limitées à 10 M€ sous condition de rester dans la limite de trois fois le montant total des autres dépenses de recherche éligibles.

Les dépenses retenues dans l'assiette¹⁶⁷ correspondent en 2011 à un peu plus de la moitié des déclarations initiales. Ces dépenses de sous-traitance sont en effet soumises à trois plafonds : un plafond de 2 M€ pour les entités ayant un lien de dépendance¹⁶⁸ avec le donneur d'ordre, un plafond 10 M€ si les entités n'ont pas de lien de dépendance, porté à 12 M€ si des travaux sont confiés à des institutions publiques de recherche sans lien de dépendance, auquel s'ajoute, pour la sous-traitance vers des entreprises, la condition de rester dans la limite de trois fois le montant total des autres dépenses de recherche éligibles.

Le tableau ci-dessous distingue les dépenses externalisées auprès d'entités présentant un lien de dépendance (partie supérieure) de celles qui sont confiées à des entités indépendantes (partie inférieure).

La déclaration de dépenses de sous-traitance au CIR 2011

	en millions d'euros	2011
sous traitance : organismes publics en France avec lien		96
sous traitance : organismes publics à l'étranger* avec lien		2
sous traitance : organismes privés en France avec lien		986
sous traitance : organismes privés à l'étranger* avec lien		719
Total des sous-traitances vers des entités en lien		1 803
Total des sous-traitances vers des entités en lien PLAFONNE (a)		300
sous traitance : organismes publics en France sans lien		792
sous traitance : organismes publics à l'étranger* sans lien		77
sous traitance : organismes privés en France sans lien		1 412
sous traitance : organismes privés à l'étranger* sans lien		237
Total des sous traitance vers des entités sans lien (b)		2 518
Total des sous-traitance avant dernier plafonnement (a) + (b)		2 818
Montant total des sous-traitance retenu PLAFONNE		2 374

(*) espace européen hors France

Sources : MESR, GECIR - retraitements Cour des Comptes

La distribution de ces deux types de dépenses est très différente. Les travaux confiés à des entités ayant des liens de dépendance le sont généralement à des filiales privées des entreprises, très majoritairement localisées en France (55 %), mais aussi à l'étranger (40 %)¹⁶⁹. Le bilan 2010 du CIR indique que « dans ce dernier cas, il s'agit majoritairement de filiales de groupes français implantées dans l'Espace économique européen. Dans une minorité de cas, il s'agit à l'inverse de filiales étrangères en France qui sous-traitent une partie de leurs dépenses de R&D à des parties de leur groupe situées soit dans le pays d'origine, soit

¹⁶⁷ avant prise en compte des subventions

¹⁶⁸ Des liens de dépendance existent entre deux entités lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce le pouvoir de décision, ou lorsqu'elles sont placées sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

¹⁶⁹ Les 5% restants correspondent aux 98 M€ de sous-traitance à destination d'entités publiques en France ou à l'étranger (haut de tableau).

ailleurs au sein de l'Espace économique européen ». Les travaux confiés à des entités n'ayant pas de lien de dépendance avec l'entreprise le sont à près de 88 % à des entités situées en France, privées ou publiques. Il est ainsi assez rare qu'une entreprise déclare des dépenses externalisées à l'étranger si elle n'a pas de lien de dépendance avec le sous-traitant.

6 - Le crédit d'impôt collection

Le crédit d'impôt collection ne porte pas sur la R&D mais sur l'activité de stylisme. Ses bénéficiaires sont des entreprises industrielles des secteurs du cuir, du textile et de l'habillement qui élaborent de nouvelles collections. Il y a un millier d'entreprises qui déposent une demande de crédit d'impôt collection en 2011, soit presque le double du nombre de déclarants en 2007. Le montant des dépenses de collection exposées par les entreprises industrielles du secteur « textile-habillement et cuir » a augmenté après 2007, mais après avoir été assez stationnaire entre 2009 et 2010, il décroît en 2011. Ces dépenses s'élèvent, avant prise en compte des subventions et plafond, à 300 M€ en 2011, dont moins des deux tiers en moyenne seront retenus dans le calcul de la créance. La créance afférente à ces dépenses est d'environ 50 M€ en 2011, alors qu'elle devait être de l'ordre de 30 M€ en 2007.

7 - Une créance fiscale en augmentation

Ratio de la créance sur les dépenses de R&D déclarées au CIR par taille d'entreprises déclarantes

	Toutes entreprises		Entreprises indépendantes fiscalement	
	2007	2011	2007	2011
moins de 10 salariés		33%		33%
10 à 49 salariés		30%		31%
50 à 99 salariés		30%		30%
100 à 249 salariés		30%		30%
moins de 250 salariés	19%	31%	21%	31%
250 à 499 salariés	14%	31%	15%	30%
500 à 1 999 salariés	13%	30%	15%	30%
2 000 à 4 999 salariés		30%		30%
5 000 et plus	6%	20%	11%	30%
		30%		31%
TOTAL	12%	28%	18%	31%

(*) au sens fiscal

Ne sont ventilées par taille que les entreprises pour lesquelles la taille de l'entreprise est renseignée dans GECIR

Source : MESR bilans du CIR et GECIR - retraitements Cour des Comptes

Montant moyen de la créance CIR par entreprise, par taille d'entreprises déclarantes

	Toutes entreprises		Entreprises indépendantes fiscalement	
en euros	2007	2011	2007	2011
moins de 10 salariés		58 000		52 000
10 à 49 salariés		121 000		126 000
50 à 99 salariés		187 000		222 000
100 à 249 salariés		302 000		352 000
moins de 250 salariés	92 000	128 000	88 000	116 000
250 à 499 salariés	354 000	582 000	433 000	650 000
500 à 1 999 salariés	1 055 000	1 581 000	668 000	1 395 000
2 000 à 4 999 salariés		3 692 000		2 937 000
5 000 et plus	4 930 000	11 412 000	503 000	4 261 000
TOTAL	191 000	294 000	112 000	151 000

Ne sont ventilées par taille que les entreprises pour lesquelles la taille de l'entreprise est renseignée dans GECIR

Source : MESR, GECIR - retraitements Cour des Comptes

8 - Décomposition du PIB par la production

Le PIB est égal à la somme des valeurs ajoutées brutes des différents secteurs institutionnels ou des différentes branches d'activité, augmentée des impôts moins les subventions sur les produits (lesquels ne sont pas affectés aux secteurs et aux branches d'activité) ;

PIB = Somme des Valeurs Ajoutées + TVA + Droits et Taxes sur les importations-subventions sur les produits

La décomposition de l'intensité en R&D des entreprises ci-dessous fait apparaître l'intensité en R&D sectorielle.

$$\frac{R \& D}{PIB} = \sum_{\text{secteurs}} \left[\frac{VA_{\text{secteur}}}{PIB} \times \frac{R \& D_{\text{secteur}}}{VA_{\text{secteur}}} \right]$$

La contribution de chaque secteur à l'intensité en R&D des entreprises est égale au produit de l'intensité en R&D de ce secteur par sa part dans la valeur ajoutée.

Annexe n° 12 : les études économiques sur l'impact du CIR (éléments complémentaires)

I - Le problème de l'établissement du contrefactuel dans les études *ex-post*

Le contrefactuel, qui permet aux études *ex post* de mesurer les effets d'une politique sans modèle théorique sous-jacent, peut être obtenu au travers de groupes test et de groupes témoins, suivis avant et après la mise en œuvre de la mesure (méthode de la double différence), appariés les uns aux autres pour permettre des comparaisons fines (méthode de l'appariement), ou étudiés de part et d'autre de certains seuils (méthode de la régression sur la discontinuité).

D'après INSEE « Le D3E et l'évaluation des politiques publiques », Didier Blanchet et Pauline Givord

II - Tableau récapitulatif des recensions des résultats économétriques sur l'efficacité des dispositifs de type CIR

D'après « A policy to boost R&D : Does the R&D tax credit work ? », par D. Ientile et J. Mairesse

Cet article de décembre 2009 propose une synthèse des différents articles économétriques publiés à travers le monde sur l'efficacité des crédits d'impôt en matière de recherche. Le tableau récapitulatif des résultats obtenus dans ces études en termes de dépenses de R&D supplémentaires par euro de crédit d'impôt (reproduit en annexe) fait apparaître trois points principaux. Premièrement, douze articles sur vingt-neuf, dont le plus récent, présentent des hausses de la dépense des entreprises inférieures à un, ce qui signifie qu'il y a effet de substitution. Deuxièmement, les assiettes en accroissement génèrent de meilleurs impacts que les assiettes en volume. Ainsi, la comparaison à méthodologie constante¹⁷⁰ des effets des crédits d'impôt canadien et américain fait apparaître un effet de levier de 2,96 en moyenne aux États-Unis (assiette en accroissement), contre 1,3 au Canada (assiette en volume). L'article signale enfin certains biais potentiels d'une aide fiscale à la R&D, celle-ci ayant un effet sur l'activité marginale de R&D et pouvant donc entraîner une baisse de sa productivité moyenne, ou, plus simplement, financer des opérations aux potentialités réduites.

¹⁷⁰ Klassen et al. dans « A Cross-National Comparison of R&D Expenditure Decisions : Tax Incentives and Financial Constraints ».

Auteurs	Année de publication	Dépense supplémentaire pour un euro de CIR	Année étudiée	Pays
McFetridge et Warda	1983	0,6	1972	Canada
Mansfield et Switzer	1985	0,39	1982	Canada
Mansfield	1985	0,34	1982	Suède
Bernstein	1986	1,28	1985	Canada
Mansfield	1986	0,45	1982	États-Unis
General Accounting Office	1989	0,26	1983	États-Unis
Cordes	1989	0,64	1983	États-Unis
Baily et Lawrence	1992	1,3	1985	États-Unis
Tillinger	1991	0,25	1983	États-Unis
Hall	1993	2	1986	États-Unis
Hines	1993	1,55	1987	États-Unis
"Bureau of Ind. Eco."	1993	0,8	1988	Australie
Berger	1993	1,74	1984	États-Unis
McCutchen	1993	0,32	1984	États-Unis
Shah	1994	1,8	1973	Canada
Mamuneas et Nadiri	1996	0,95	1978	États-Unis
Lebeau	1996	0,98	1985	Canada
Abt Associates	1996	1,38	1994	Canada
Dagenais et al.	1997	0,98	1984	Canada
Bloom et al.	1997	0,54	1991	Australie
Bloom et al.	1997	0,28	1991	Canada
Bloom et al.	1997	0,18	1991	France
Bloom et al.	1997	0,82	1991	États-Unis
Van den Hove et al.	1998	1,2	1995	Pays-Bas
Brouwer et al.	2002	1,02	1997	Pays-Bas
Poot et al.	2003	1,02	1997	Pays-Bas
Klassen et al.	2004	1,3	1994	Canada
Klassen et al.	2004	2,96	1994	États-Unis
Mairesse et Mulkay	2004	2,8	1989	France
Cornet et Vroomen	2005	0,65	2001	Pays-Bas
Duguet	2007	2,17	1999	France
Hægeland et Møen	2007	2,1	2002	Norvège
Lokhsin et Mohnen	2009	0,9	2000	Pays-Bas

L'« année étudiée » correspond à la médiane des années de la période étudiée ; lorsque les articles déterminent non pas un chiffre exact mais une fourchette, les auteurs ont retenu la moyenne des deux extrêmes. Certains articles, portant sur différents pays, apparaissent plusieurs fois dans le tableau.

Source : D. Ientile et J. Mairesse « A policy to boost R&D : Does the R&D tax credit work ? », 2009, traduit par la Cour des Comptes

III – Présentation des travaux portant sur la période précédant la réforme de 2007

a) « Une évaluation du crédit d'impôt recherche en France, 1980-1997 » par J. Mairesse et B. Mulkay

Cet article, publié en 2004 dans la série des documents de travail du centre de recherche en économie et statistique (CREST) de l'INSEE, conclut que le crédit d'impôt recherche a « *un effet incitatif important* ». Retraitant des données sur un panel d'entreprises sur la période 1983-1997, il met en évidence un effet de levier entre 2 € et 3,6 € pour 1 € de CIR dépensé. Ce résultat très positif correspond à une période où le crédit était uniquement en accroissement, les auteurs relevant d'ailleurs que « *l'effet multiplicateur est plus important lorsque le crédit d'impôt est marginal, ce qui est le cas aux États-Unis et en France, plutôt que basé sur les dépenses totales de R&D comme dans beaucoup d'autres pays.* »

Les deux auteurs ont publié en 2008 un article « Financing R&D Through Tax Credit in France » étendant leur période d'étude jusqu'à 2003. Ils y font apparaître un effet de levier de 1 € à court terme, et de 2,6 € à long terme, plus limité que dans l'étude précédente. Il s'agit à nouveau de résultats concernant un crédit d'impôt en accroissement.

b) « L'effet du crédit d'impôt recherche sur le financement privé de la recherche : une évaluation économétrique » par E. Duguet

Publiée en mai 2008 au centre d'étude des politiques économiques de l'Université d'Evry, l'étude d'E. Duguet poursuit des recherches dans le cadre d'une commande du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche dont il a rendu compte dans son rapport 2006 sur le CIR. Alors que l'article de J. Mairesse et B. Mulkay se fonde sur une méthodologie consistant à créer un modèle économique de comportement des entreprises en termes de dépenses de R&D, cette étude s'appuie sur un échantillon réel d'entreprises et compare le comportement des entreprises bénéficiant du CIR et celles qui n'en bénéficient pas. L'article conclut au minimum à un effet d'addition sans éviction à court terme, sans avancer de chiffre s'agissant d'un effet certainement supérieur à long terme. Ces résultats correspondent à la période 1993-2003, où le crédit d'impôt était calculé uniquement en accroissement.

E. Duguet a poursuivi ses travaux et publié en mai 2012 une nouvelle étude¹⁷¹. Elle reprend la méthodologie utilisée en 2008 et porte

¹⁷¹ « L'effet du CIR en accroissement sur le financement privé de la R&D : une évaluation économétrique sur données individuelles d'entreprises françaises », REP.

sur la période 1993-2003 à partir de données fiscales réelles (des éléments détaillés sont fournis en annexe). Sur cette base, l'auteur conclut qu'un euro de CIR produit légèrement plus qu'un euro de R&D (effet de 1,08) et que le CIR est toujours associé avec la croissance du nombre de chercheurs dans une entreprise. Il souligne que ses résultats ne sauraient être appliqués à un autre dispositif que celui du CIR en accroissement.

IV – Éléments détaillés sur l'évaluation de l'impact du crédit d'impôt recherche de B. Mulkay et J. Mairesse

Sources

Trois sources ont été utilisées : la base de gestion du CIR du MESR, l'enquête sur la R&D des entreprises réalisée par le MESR, et l'enquête annuelle d'entreprises (EAE) pour les données comptables des entreprises, menée par différents organismes de la statistique publique. Leur croisement a permis de construire un panel de 3 995 entreprises sur la période 1978-2007. Seules les entreprises présentes pendant cinq années consécutives dans l'échantillon ont été conservées.

Méthodologie

L'évaluation de l'impact du CIR procède en trois temps : 1 – calcul du coût de la R&D pour les entreprises, y compris impôt sur les sociétés, crédit d'impôt recherche et subventions, 2 – estimation de l'effet du coût de la R&D sur le capital de R&D optimal pour l'entreprise, 3 – sur la base de ces deux premières estimations, une simulation du comportement des entreprises avec et sans la réforme du CIR de 2008 est menée.

Résultats

« En 2008, le CIR a réduit en moyenne le coût de la R&D de plus de 47 %. La baisse du coût de la R&D due au CIR est ainsi de 30 % plus élevée qu'avant la réforme de 2008. (...) L'élasticité-prix du capital R&D, estimée sur l'ensemble de l'échantillon est de 0,4. Autrement dit, une baisse du coût de la R&D de 10 % implique une hausse du capital R&D optimal pour l'entreprise de 4 %. Cela entraîne alors une augmentation des dépenses de R&D des entreprises qui converge vers un niveau supérieur de 4 %. (...) Sur la base de ces estimations, l'étude simule le comportement d'un échantillon d'entreprises avec et sans la réforme 2008. La différence entre ces deux trajectoires permet alors d'évaluer l'effet de la réforme du CIR de 2008. Le capital de R&D s'accroît globalement à long terme de 20 % du fait de la réforme. (...) Même en ne prenant qu'un échantillon constant d'entreprises, sans entrées, ni sorties, l'effet global sur la R&D dépasse après 5 ans l'augmentation de la dépense fiscale du CIR. » (extraits du résumé).

Le multiplicateur implicite de l'augmentation du CIR ressort à 0,28 en 2008, puis progresse pour atteindre 1,06 en 2011 et se situer en moyenne annuelle 2012-2015 à 1,31.

Limites

Le résumé se conclut ainsi : « Bien que ces résultats semblent assez réalistes, ils doivent être considérés avec précaution du fait de l'imprécision des effets estimés. De même, la méthode d'évaluation ne peut pas prendre en compte l'effet du CIR sur les nombreuses entreprises qui sont venues au CIR suite à la réforme de 2008. » De même, la présentation du résultat de l'effet de levier à 1,31 est suivie du commentaire suivant : « il convient de prendre ces premiers résultats avec beaucoup de précaution, au regard notamment de l'incertitude et de l'imprécision des estimations sur lesquelles sont fondées nos simulations. »

V – Éléments détaillés sur l'étude d'Emmanuel Duguet de 2012

Pour chaque année, un échantillon compris entre 1 133 et 1 645 entreprises est constitué, parmi lesquelles environ 20 % ont bénéficié soit du CIR, soit d'une subvention, et 7 % des deux.

La première étape de l'étude consiste à analyser la probabilité pour une entreprise de bénéficier du CIR. Une approche préliminaire peut être réalisée en comparant de manière statistique les échantillons. Une première comparaison « statique » (les taux de croissance du financement privé par rapport au dispositif dont l'entreprise bénéficie) montre logiquement que les entreprises qui reçoivent le CIR sont également celles qui ont le taux de croissance de leur financement de R&D le plus élevé. Le taux de croissance est inférieur pour les entreprises qui reçoivent des subventions et le crédit d'impôt. Une comparaison « dynamique », c'est-à-dire prenant en compte les entrées et les sorties du dispositif de CIR, met cependant en avant le fait que les entreprises qui intègrent le mécanisme de crédit d'impôt en faveur de la recherche maintiennent par la suite un taux de croissance important (souvent supérieur à 10 %).

Cette approche préliminaire n'en est pas moins limitée, comme le remarque E. Duguet lui-même. En effet, les données du financement privé de la R&D sont soumises à des biais de sélection. Pour les neutraliser, il convient de comparer des entreprises qui ont bénéficié du CIR avec des entreprises qui ont également connu une croissance de leur taux de financement de la R&D mais qui n'ont pas fait de demande de crédit d'impôt. Grâce notamment à la méthode statistique dite de « Rubin », E. Duguet démontre que la probabilité de bénéficier du CIR augmente avec le ratio dépenses de R&D/chiffre d'affaires et diminue

quand l'entreprise reçoit des subventions directes. Ces informations permettent de corriger les biais de sélection et ainsi d'évaluer l'effet du CIR par accroissement sur le financement privé de la recherche.

VI – Eléments complémentaires sur la lettre Trésor-Eco n° 50

L'effet de l'impact de l'augmentation des dépenses de R&D des entreprises sur le PIB est estimé important grâce à un multiplicateur fiscal élevé, lié à l'augmentation du stock de connaissance et de technologie qui découle de la croissance des dépenses de R&D et de l'amélioration de la productivité qui s'ensuit.

Ces effets sont estimés en intégrant à une fonction Cobb-Douglas l'évolution du stock de R&D auquel a été ajouté un facteur β d'élasticité du PIB à ce stock. L'évaluation du stock de R&D est réalisée avec un retard (D) compris entre 3 et 5 ans au niveau macroéconomique pour tenir compte de la corrélation différée entre dépenses de R&D et valeur ajoutée. Le facteur déterminant est toutefois β , l'estimation de l'élasticité entre le taux de croissance du PIB et celui des dépenses de R&D. Du fait de la complexité des interactions, celui-ci varie entre 0,06 et 0,2. La valeur retenue par la DGTPE est de 0,075. Cette estimation basse est fondée sur le fait que les travaux économétriques ont indiqué des limites quant à l'impact d'une augmentation de R&D dans un seul pays et non dans l'ensemble des États membres de l'Union européenne.

Extraits de la note Trésor-Eco

« Les résultats de l'évaluation économétrique¹⁷² indiquent que le surcroît d'aide versée devrait s'ajouter (et non se substituer) à court terme (sur deux ans) à la dépense privée de recherche, soit un effet d'entraînement d'un peu plus de 1 € de dépenses de R&D supplémentaires par € de CIR. Sous cette hypothèse, l'augmentation des dépenses de R&D des entreprises a été estimée à 0,13 point de PIB à moyen terme, ce qui porterait la DIRD à 2,26 % (dès 2013) contre 2,13 % en 2005. Certaines études suggèrent par ailleurs l'existence d'un effet de levier du CIR sur la dépense privée de R&D plus important à horizon plus lointain¹⁷³. L'impact de la réforme serait alors qu'à moyen terme (à l'horizon de cinq ans) 1 € supplémentaire de CIR engendre 2 € supplémentaires de R&D (dont 1 € financé par les entreprises).

La hausse de l'intensité de R&D pourrait dans ce cas être plus importante, soit +0,33 point de PIB à horizon de 2018, pour aboutir à une intensité de 2,46 %¹⁷⁴. »

VII – Éléments complémentaires sur la notation du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales

Le rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales présidé par M. Henri Guillaume (juin 2011) a passé en revue 538 mesures dérogatoires fiscales et sociales représentant près de 104 Md€ et les a classés en quatre catégories (scores allant de 0 à 3). Le CIR obtient la note de 3, apparaissant ainsi comme une mesure efficiente selon la typologie retenue par le comité.

Le schéma de qualification est le suivant : 1 – si l'objectif principal direct poursuivi n'est pas atteint ou si l'effet principal recherché n'est pas atteint, la mesure est jugée inefficace (score 0) ; 2 – si ces deux conditions sont réunies, l'évaluation porte sur quatre questions (la mesure est-elle correctement ciblée ? Le coût de la mesure est-il raisonnable au regard de son efficacité ? L'outil fiscal/social en lui-même est-il efficient ? La

¹⁷² Étude réalisée par E. Duguet (université d'Evry) pour le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

¹⁷³ Mulkay et Mairesse (2004) trouvent un effet d'entraînement plus substantiel à long terme : 1 € de CIR engendrant entre 3 et 4,6 € de R&D supplémentaire, dont 2 à 3,6 supplémentaires financés par les entreprises. « Une évaluation du crédit d'impôt recherche en France (1980-1997) », *Revue d'économie politique*, n° 124 (6).

¹⁷⁴ L'effet est donc deux fois plus important que sous l'hypothèse précédente d'addition pure, ce qui s'explique par un phénomène cumulatif : un surcroît de CIR entraîne une hausse de la R&D les années suivantes, qui induit une hausse supplémentaire du CIR (en raison des règles de calcul) et donc à nouveau de la R&D par effet d'entraînement.

mesure est-elle plus adaptée qu'une dépense budgétaire ou qu'une mesure non financière ?) ; si les quatre réponses sont positives, la mesure est jugée efficiente (score 3) ; si une ou plusieurs réponses sont négatives, la mesure est jugée non efficiente (scores 1 ou 2).

Ainsi, sur les 60 Md€ de dépenses fiscales évaluées, le CIR se situe dans les 9,3 Md€ de dépenses obtenant la note maximale, les autres obtenant un score 0 pour 11,8 Md€ ou un score 1 ou 2 pour 40 Md€. La dépense fiscale prise en compte au titre du CIR est de 2,1 Md€ en 2011, soit celle qui figurait dans le PAP 2011¹⁷⁵.

Ces estimations ont été réalisées avant que ne soit disponible la nouvelle étude de J. Mairesse et B. Mulkay, qui aboutit à un effet de levier inférieur à 1 jusqu'en 2010 et légèrement supérieur par la suite. Bien que ces résultats n'aient pas été connus, le comité d'évaluation s'est montré prudent dans l'estimation de l'effet de levier du CIR, retenant non pas le scénario d'un effet de levier de 2 mis en avant dans la note Trésor-Eco mais celui d'un effet de levier de 1.

Sur cette base, il estime que le CIR pourrait engendrer d'ici 15 ans une hausse du PIB de 0,3 point, ayant pour effet à cette échéance de relever le PIB d'au moins deux euros pour un euro de dépense fiscale¹⁷⁶.

¹⁷⁵ Le comité d'évaluation avait bien entendu, par ailleurs, connaissance du rapport de l'inspection générale des finances de l'année précédente (il sera annexé au rapport du comité d'évaluation) qui donnait des fourchettes de coût pour le CIR nettement plus élevées. Le traitement de l'ensemble des dépenses fiscales et des niches sociales dans le rapport de la mission imposait toutefois d'avoir recours à un choix méthodologique simple et uniforme pour le chiffrage du coût des mesures évaluées. Dans ce cadre, ont été retenues les estimations qui allaient figurer dans le PAP 2011.

¹⁷⁶ Selon le rapport du comité.

Extrait du Rapport

« L'ensemble des études économétriques menées sur données françaises ou étrangères concluent qu'un euro de CIR se traduit par un supplément de dépense privée d'au moins un euro. Autrement dit, une entreprise percevant un CIR de 30 000 € est réputée, toute chose égale par ailleurs, élever son budget de R&D de 30 000 € par rapport à ce qu'elle aurait dépensé sans le CIR. Cela signifie que les entreprises emploient bien l'aide fiscale reçue pour abonder leur budget de R&D, conformément à l'objectif poursuivi. Certaines études, notamment françaises, mettent en évidence un effet moyen terme supérieur, de l'ordre de 2 à 3 (un euro de dépense fiscale relève le niveau de la dépense privée de 2 à 3 euros au bout de plusieurs années). /En prenant l'hypothèse conservatoire d'un effet purement additif (un euro de dépense fiscale entraîne un euro de dépense privée), **la réforme du CIR pourrait engendrer d'ici à 15 ans une hausse du PIB de 0,3 points.** Pour un euro de dépense fiscale, le PIB serait ainsi relevé d'au moins deux euros au bout de 15 ans. Cette projection ne peut pas encore être confirmée empiriquement par une étude économétrique sur données françaises postérieures à la réforme de 2008. Ce n'est qu'en 2013 qu'une telle étude sera possible pour la période 2008-2010». (p. 69)

VIII - Y'a-t-il un problème d'insertion des titulaires de doctorat dans les centres de R&D des entreprises ? (Lettre Trésor-Eco n° 94, nov. 2011)

Considérant la question de l'insertion des titulaires de doctorats dans les centres de R&D des entreprises, la direction générale du Trésor y fait état d'un chômage des jeunes docteurs relativement plus élevé en France que dans les autres pays de l'OCDE, et tendancielle plus élevé en France que celui d'autres catégories de diplômés, tels que les ingénieurs. Pour ces raisons, la Lettre Trésor-Eco s'interroge alors sur l'existence d'un éventuel biais de sélection à l'égard des docteurs.

Ces analyses rappellent d'abord que les docteurs sont peu présents dans la R&D privée en France. En 2007, par exemple, 22% des docteurs en recherche étaient dans le privé, alors que 41% d'entre eux travaillaient dans le public. Cette part des chercheurs dans le privé se situe toutefois globalement dans la moyenne internationale : ce taux est sensiblement le même en Allemagne et au Japon. Aussi, la faible présence des docteurs dans les laboratoires privés n'est pas une spécificité française.

Les études réalisées à partir d'un modèle économétrique ont conduit la direction générale du Trésor à estimer que le problème de l'insertion des docteurs ne dépendait pas d'une question de coût ou de productivité. En effet, à ancienneté égale, on ne constate que peu d'écarts dans les niveaux de rémunération entre docteurs et ingénieurs, et les

études économétriques ne permettent pas d'appuyer l'hypothèse d'une productivité des docteurs qui serait inférieure à celle des ingénieurs. Aussi, la Lettre Trésor-Eco conclut qu'« *il n'y a donc pas de biais de sélection à l'encontre des docteurs* » : la demande des entreprises à l'égard des docteurs n'est pas sous-optimale.

La conclusion de cette étude est que les difficultés d'insertion des docteurs ne sont pas à rapporter à des biais de sélection des entreprises. Elle met en revanche en avant des potentiels problèmes à la fois d'orientations des étudiants et de communication avec les entreprises au niveau des écoles doctorales. Selon cette étude, le problème de l'insertion des docteurs dépendrait plutôt d'une relative inadéquation de l'offre de formations doctorales qui serait susceptible d'empêcher la valorisation du capital humain, dans un contexte où les besoins en chercheurs devraient sensiblement augmenter dans les spécialités scientifiques qui, pour l'heure, connaissent une désaffection problématique.

IX - Étude sur la participation aux pôles de compétitivité et leur incidence sur les dépenses de R&D et l'activité des PME et ETI (C. Bellégo, V. Dortet-Bernadet)

Dans cette étude publiée par l'INSEE en avril 2013, les auteurs s'interrogent sur les effets liés à la politique des pôles de compétitivité lancée en 2004, en s'intéressant notamment à l'évolution des dépenses de R&D des entreprises ayant participé à ce programme. Ce dispositif avait pour but de développer des réseaux comprenant des entreprises et des organismes de recherche et de formation. En participant aux pôles, certaines entreprises ont pu obtenir des subventions pour financer des projets collaboratifs de R&D. Pour des questions méthodologiques, l'enquête n'étudie que des PME et des ETI. L'évaluation est réalisée en appariant des entreprises des pôles à des entreprises semblables restées hors du dispositif.

Les résultats indiquent que, suite à leur participation aux pôles de compétitivité, ces PME et ces ETI auraient augmenté leurs dépenses de R&D. L'analyse tend à montrer qu'il n'y aurait pas eu d'effet d'aubaine et que les financements reçus dans le cadre de la politique des pôles ne viendraient pas financer une dépense en R&D qui aurait été réalisée sans eux. L'étude fait observer qu'il n'y a pas eu d'augmentation de la rémunération du personnel en charge de la R&D : l'effet des pôles de compétitivité sur la rémunération par salarié est quasiment nul et non significatif. En revanche, outre une augmentation des investissements, l'analyse économétrique souligne que le nombre d'emplois consacrés à la R&D aurait progressé de façon significative. La comparaison des entreprises les plus dynamiques en emplois dans les pôles aux entreprises

les plus dynamiques en emplois hors des pôles fait ressortir une évolution de l'emploi plus favorable dans les pôles.

S'il n'y pas eu d'effet d'aubaine, il n'apparaît pas non plus qu'il y ait eu d'effet d'entraînement sur les dépenses en R&D des entreprises entrées dans les pôles. Les dépenses privées financées en propre par les entreprises n'auraient pas augmenté de manière significative. En effet, la hausse des dépenses de R&D semble presque entièrement financée par une hausse des aides publiques directes accordées aux entreprises du champ et par une hausse du montant de crédit d'impôt recherche reçu. En moyenne une entreprise entrée dans les pôles aurait réalisé chaque année 76 000 € de R&D de plus qu'une entreprise restée au dehors. Pour financer cette R&D elle aurait reçu 30 000 € en plus sous forme d'aides directes, 32 000 € de CIR et 2 400 € d'aides européennes.

Les effets des pôles peuvent être divers : augmentation de la dépense de R&D et du nombre d'innovations, hausse du chiffre d'affaires des entreprises bénéficiaires, effet sur l'emploi et sur la productivité globale de l'économie. Les effets mesurés sur le chiffre d'affaires et sur le nombre de dépôts de brevets ne sont pas significatifs à court terme.

Annexe n° 13 : un cas d'optimisation fiscale impliquant R&D et propriété intellectuelle

Le schéma en page suivante décrit un montage présenté par l'OCDE en 2013, à partir des travaux du comité de la fiscalité de la Chambre des représentants du Congrès américain (*Present law and background related to income shifting and transfer pricing*, Joint Committee on Taxation, US House Committee on Ways and means, July 2010).

La société A, établie dans le pays A (un pays de l'OCDE, par exemple), est la société-mère d'un groupe d'entreprises, qui exerce ses activités au niveau mondial. Le groupe investit dans des activités de R&D, qui sont menées par la société-mère, la société A. Auparavant, la société A détenait tous les éléments de propriété intellectuelle résultant de ses activités de recherche et développement.

Les dirigeants de la société A ont décidé de créer une filiale intégralement détenue, la société B sise dans le pays B (un « paradis fiscal », sans IS), et de lui confier la propriété intellectuelle et la responsabilité de la fabrication et de la vente des produits en dehors du pays A. La société A a conservé les droits de propriété des actifs incorporels liés à la fabrication et la vente des produits dans le pays A et a continué à mener des activités de recherche et développement pour le compte du groupe.

Parallèlement à la création de la société B, le groupe a constitué deux autres filiales étrangères, chacune intégralement détenue par la société B, qui a un rôle double : premièrement, elle sert de société *holding* pour les droits de propriété intellectuelle du groupe en dehors du pays A, deuxièmement, elle sert de société *holding* pour les participations au capital de la société C et de la société D. La première, la société C, a été constituée dans le pays C et sert de société principale responsable de la fabrication et de la vente des produits du groupe en dehors du pays A. La deuxième, la société D, est une entité de fabrication chargée de la production de produits du groupe en dehors du pays A (dans un pays à bas coûts de production, par exemple).

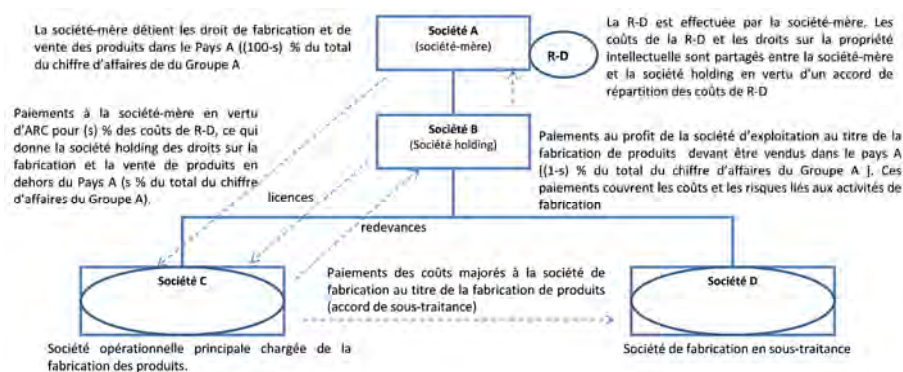
Le transfert de la propriété intellectuelle de la société A à la société B est impossible dans le pays A. Souvent, sans que cela soit pour autant systématique, dans les structures de ce type, le transfert a lieu en vertu d'un accord de répartition des coûts (ARC). Aux termes de l'ARC, la société C est tenue de verser à la société A un paiement d'entrée au titre de la propriété intellectuelle préexistante. En dépit du fait que la société C lui rembourse une fraction en pourcentage de ses coûts de recherche et développement, la société A a droit dans le pays A à un crédit d'impôt de

R&D calculé sur le montant total des dépenses qu'elle engage à ce titre (y compris donc la fraction remboursée par la société B).

Les redevances versées à la société B par la société C ne sont pas imposées, puisque les bénéfices des entreprises ne sont pas imposés dans le pays B. Les redevances sont exonérées de toute retenue à la source à leur paiement, et exonérées de toute imposition sur les bénéfices à leur réception.

Sur la période étudiée, le taux global de taxation de la structure est de 16%. Alors que 50% du chiffre d'affaires est localisé dans le pays A, seuls 2% du chiffre d'affaires taxable est attribué aux opérations dans le pays A. La société mère établie dans le pays A est en perte sur la période examinée.

Schéma : un cas d'optimisation fiscale impliquant R&D et propriété intellectuelle



Source : OCDE

Annexe n° 14 : la déduction des frais de conseil pour le calcul du CIR

Depuis la LFI 2011 (loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010), sont déductibles de la base de calcul du CIR les prestations réalisées par des cabinets d'avocats, d'experts-comptables, ou de conseils spécialisés en recherche ou innovation, et visant l'obtention du CIR. Fixées proportionnellement au montant du CIR, les rémunérations des consultants doivent être déduites de l'assiette du CIR.

Les montants des rémunérations forfaitaires doivent également l'être, dès lors qu'ils excèdent le plus élevé des deux montants suivants : 5 % du total des dépenses de recherche éligibles minoré des subventions publiques reçues à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt, ou 15 000 € hors taxes. La déduction au CIR de ses dépenses n'est pas réalisée dans l'année de leur exécution mais au titre de l'exercice suivant.

Exemple :

L'entreprise X est conseillée durant les années N-1 et N par un cabinet spécialisé en recherche, qui a estimé les dépenses éligibles au CIR pour ces deux années à respectivement 400 000€ et 480 000€.

Suivant les recommandations du cabinet de conseil spécialisé en recherche, l'entreprise a établi une déclaration de CIR pour l'année N-1 d'un montant de $400\,000\text{€} \times 30\% = 120\,000\text{€}$, qu'elle a déposé en N avec le relevé de solde de l'IS. Elle a demandé le remboursement immédiat de la créance de CIR correspondante non imputée sur l'impôt sur les sociétés dû auprès des services fiscaux et l'a obtenu. Fixée proportionnellement à 25 % du montant du CIR, les honoraires du cabinet de conseil payés en N sont donc de $120\,000\text{€} \times 25\% = 30\,000\text{€}$. Ils doivent être entièrement déduits de l'assiette du CIR au titre de l'année N, qui devient : $480\,000\text{€} - 30\,000\text{€} = 450\,000\text{€}$.

En revanche, l'entreprise X ne doit pas déduire de la base de calcul du CIR le montant de 18 000€ H.T. de prestations réalisées par un cabinet d'avocat en N, pour une demande de rescrit auprès de l'administration fiscale. En effet, ce montant, bien que supérieur à 15 000€, est néanmoins inférieur à $450\,000\text{€} \times 5\% = 22\,500\text{€}$.

Annexe n° 15 : éléments complémentaires sur le rescrit et le contrôle à la demande

1. Le recours aux experts lors des rescrits CIR prévus par les dispositions de l'article L. 80 B-3 du L.P.F

L'entreprise dépose sa demande de rescrit auprès de l'administration fiscale qui instruit le dossier. Si la demande de rescrit porte sur l'éligibilité des opérations de recherche de l'entreprise au CIR, les services fiscaux saisissent le MESR, l'ANR ou Oséo. Les experts désignés par le MESR, l'ANR ou Oséo vont alors interroger l'entreprise sur le projet de recherche objet du rescrit afin de savoir si ce dernier est éligible aux dispositions de l'article 49 Septies F de l'annexe III du CGI¹⁷⁷.

Une fois l'expertise réalisée, l'administration est tenue de répondre à la société dans un délai maximum de trois mois. Dans le cas contraire, l'avis est réputé favorable à l'entreprise et il sera opposable à l'administration fiscale lors d'un contrôle éventuel. L'avis doit être motivé en cas de rejet.

2. La procédure de second examen en matière de rescrit CIR.

L'entreprise peut faire appel de la décision de l'administration dans un délai de deux mois, décompté à partir de la date de réception de la réponse de l'administration à sa demande initiale. Ce second examen de la demande doit être présenté dans les mêmes termes sans invoquer d'éléments nouveaux.

Un collège territorial ou national composé de 6 membres aura à connaître de la demande de rescrit du contribuable déposé en vertu de l'article L. 80 B-3 du LPF. Le nombre d'appels est à ce jour très faible.

Par dérogation aux dispositions de l'article R*80 CB-3, lorsque l'entreprise a déposé une demande de rescrit en application des dispositions de l'article L. 80B-3 bis, la demande de second examen sera faite par un collège uniquement national. Il est composé de quatre membres de la direction générale pour la recherche et l'innovation. À ce jour, les appels sont quasi-inexistants.

¹⁷⁷ BOI-BIC-RICI-10-10-10-20

3. Le contrôle sur demande

À compter du 1^{er} janvier 2008, la procédure du contrôle sur demande a été ouverte à toutes les entreprises au titre du CIR¹⁷⁸. Cette procédure est ouverte sur demande écrite émanant de l'entreprise.

Au cours du contrôle, l'agent prend position sur les sujets sur lesquels l'administration a été sollicitée. Si le contrôle ne révèle aucune erreur, les conclusions du vérificateur sont consignées sur le compte rendu confirmant la position retenue par le contribuable. En revanche, en cas d'erreur, trois scénarios peuvent se produire :

- si les insuffisances constatées entraînent des impositions supplémentaires, l'administration fiscale propose à l'entreprise qu'elle régularise sa situation par le dépôt d'une déclaration complémentaire et le paiement d'un intérêt de retard au taux réduit ; au cas où l'entreprise ne procède pas à la régularisation, les insuffisances constatées font l'objet d'une procédure de rectification ;

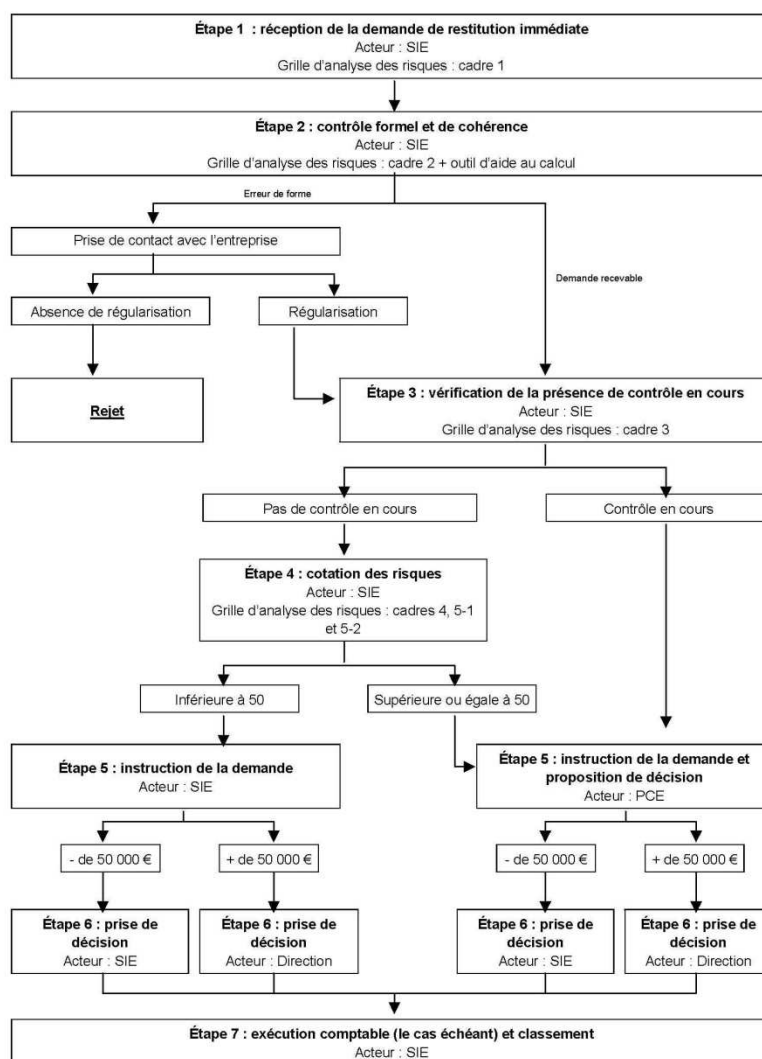
- si les rectifications ne se traduisent pas par des impositions supplémentaires, l'agent notifie au contribuable l'annulation ou la réduction du CIR dans le cadre d'une proposition de rectification et indique le cas échéant le montant du crédit d'impôt restant reportable ;

- si le contrôle révèle des anomalies, l'entreprise peut être amenée à restituer une créance CIR indûment perçue. L'entreprise en sera tenue informée dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire.

La procédure de contrôle sur demande est restée confidentielle. La direction des grandes entreprises a procédé à trois contrôles à la demande entre 2008 et 2011. Aucun contrôle n'a été réalisé en 2012. Les contrôles menés de 2008 à 2011 se sont achevés par des remises en cause partielles de CIR (pour un montant total de 31 640 €). Instrument de sécurité juridique mis à disposition des entreprises par la réforme de 2008, le contrôle sur demande n'a pas rencontré l'adhésion des entreprises.

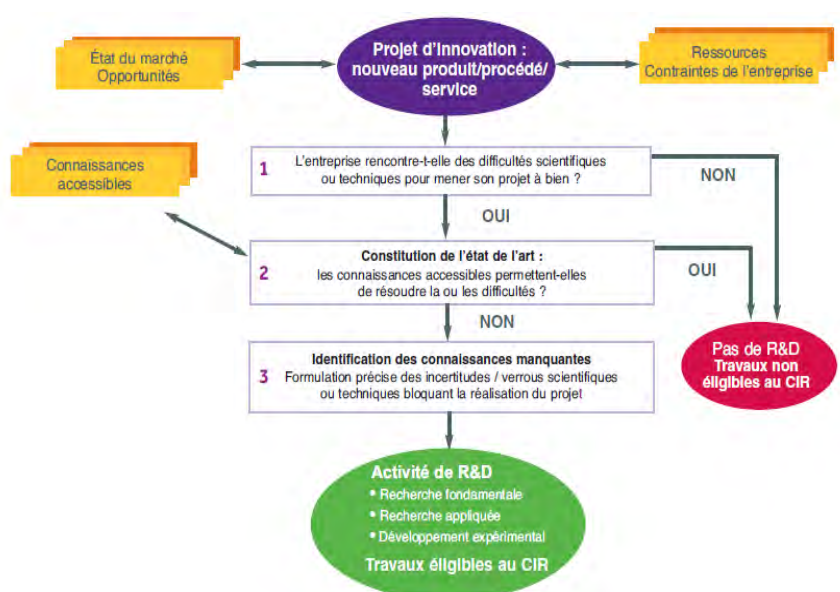
¹⁷⁸ Cette procédure est prévue à l'article L. 13 CA du livre des procédures fiscales. Les modalités de prise en compte du CIR sont précisées dans le bulletin officiel des impôts n° 63 du 26 juin 2009.

Annexe n° 16 : étapes du traitement d'une demande de restitution de CIR par les services fiscaux à compter de 2013



Source : DGFIP/ Note GF2A et CF1 du 08/03/2013

Annexe n° 17 : démarche générale d'identification des activités de R&D et d'éligibilité au CIR



Source : Guide du Crédit d'Impôt recherche 2013 – MESR

Annexe n° 18 : la complexité de la déclaration de la sous-traitance en 2011

DÉPENSES DE SOUS-TRAITANCE <i>(joindre la liste des organismes à partir du formulaire n° 2069-A-2-SD)</i>	ANNÉE CIVILE 2011	
ORGANISMES PUBLICS		
Opérations confiées à des organismes de recherche publics, à des établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master, à des fondations de coopération scientifique agréées ou à des établissements publics de coopération scientifique, à des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées ou à des centres techniques exerçant des missions d'intérêt général, à certaines associations régies par la loi de 1901 et sociétés de capitaux' avec un lien de dépendance :	15a	
en France :		
à l'étranger ² :	15b	
Opérations confiées à des organismes de recherche publics, à des établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master, à des fondations de coopération scientifique agréées ou à des établissements publics de coopération scientifique, à des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées ou à des centres techniques exerçant des missions d'intérêt général, à certaines associations régies par la loi de 1901 et sociétés de capitaux' sans lien de dépendance (indiquer le double du montant)	16a	
en France :		
à l'étranger ² :	16b	
Total des opérations confiées aux organismes de recherche publics mentionnés aux lignes 15a à 16b : (ligne 15a + ligne 15b + ligne 16a + ligne 16b)	17	
ORGANISMES PRIVÉS		
Opérations confiées à des organismes de recherche privés ou experts scientifiques ou techniques agréés avec un lien de dépendance	18a	
en France :		
à l'étranger ² :	18b	
Opérations confiées à des organismes de recherche privés ou experts scientifiques ou techniques agréés sans lien de dépendance	19a	
en France :		
à l'étranger ² :	19b	
Total des opérations confiées à des organismes de recherche privés ou experts scientifiques ou techniques agréés : (ligne 18a + ligne 18b + ligne 19a + ligne 19b)	20	
Plafonnement des opérations de sous-traitance confiées à des organismes de recherche privés ou experts scientifiques ou techniques agréés <i>Si ligne 20 inférieure à [(ligne 14 + ligne 17) x 3], reporter le montant indiqué ligne 20 Si ligne 20 supérieure à [(ligne 14 + ligne 17) x 3], reporter le résultat du calcul précité</i>	21	
TOTAL DES DÉPENSES DE SOUS-TRAITANCE		
Total des opérations de sous-traitance : (ligne 17 + ligne 21)	22	
Plafonnement des opérations de sous-traitance confiées à des organismes avec un lien de dépendance : <i>Si la somme des lignes 15a, 15b, 18a et 18b n'excède pas 2 000 000 €, reporter ce montant en ligne 23 Si la somme des lignes 15a, 15b, 18a et 18b excède 2 000 000 €, reporter 2 000 000 € en ligne 23</i>		
Montant des opérations de sous-traitance confiées à des organismes sans lien de dépendance à plafonner <i>(ligne 16a + ligne 16b + ligne 19a + ligne 19b à prendre en compte dans la limite du montant figurant ligne 22 sous déduction du montant figurant ligne 23)</i>	24	
Plafonnement général des dépenses de sous-traitance <i>Sont complétées les seules lignes 15a ou 15b ou 18a ou 18b : reporter 2 000 000 € ligne 25 Sont complétées les lignes 15a ou 15b ou 18a ou 18b + lignes 19a ou 19b : reporter 10 000 000 € ligne 25 Sont complétées les lignes 15a ou 15b ou 18a ou 18b + lignes 19a ou 19b + lignes 16a ou 16b : reporter [10 000 000 € + (ligne 16a + ligne 16b dans la limite de 2 000 000 €)] ligne 25</i>		
Montant total des dépenses de sous-traitance après plafonnements <i>Si la somme des lignes 23 et 24 n'excède pas la ligne 25 : reporter cette somme à la ligne 26 Si la somme des lignes 23 et 24 est supérieure à ligne 25 : reporter le montant indiqué ligne 25 à la ligne 26</i>	26	

Annexe n° 19 : éléments complémentaires sur la procédure de contrôle fiscal en matière de CIR

L'article L.45B du livre des procédures fiscales dispose que « la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prise en compte pour la détermination du crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du Code général des impôts peut, sans préjudice des pouvoirs de contrôle de l'administration des impôts qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de rectifications, être vérifiée par les agents du ministère chargé de la Recherche et de la Technologie. ».

La saisine du MESR par l'administration se fait par courrier. Le MESR adresse ensuite une demande d'information à l'entreprise qui dispose d'un mois pour répondre, période pendant laquelle le MESR mandate un expert qui examinera le dossier justificatif fourni par l'entreprise. L'expert est désigné soit par les services centraux de la DGRI soit par un délégué régional à la recherche et à la technologie (DRRT). Il peut s'agir aussi d'un agent mandaté par la DRRT.

L'article R45 B-1 du L.P.F. indique les modalités d'intervention de l'expert. L'expert examine le dossier qui lui est présenté par l'entreprise. Il lui revient en effet de vérifier si le dossier remis par l'entreprise permet de montrer que l'activité qu'elle présente au titre du CIR est bien une activité de R&D (cf schéma de l'annexe précédente).

Le travail de l'expert suppose une appréciation technique sur des domaines qui couvrent à la fois la recherche fondamentale, la recherche appliquée et le développement expérimental, tous trois constitutifs d'activités de R&D. Il est rendu encore plus complexe par le fait que le contrôle fiscal intervient souvent plusieurs années après le début du projet et suppose de se mettre en situation de porter un jugement sur l'état de l'art, c'est-à-dire des connaissances disponibles, à cette date et non à celle à laquelle intervient le contrôle.

Les effectifs affectés par le MESR à la gestion du CIR sont de 15 emplois en centrale et d'environ 15 ETP dans les DRRT. Le MESR s'appuie par ailleurs sur un vivier de 450 experts. Pour les procédures CIR mais aussi jeunes entreprises innovantes, le MESR gère une base nationale recensant les experts qui interviennent pour l'administration centrale ou les DRRT. L'actualisation de ce fichier, ainsi que le recrutement et la formation de nouveaux experts, sont devenus des tâches plus complexes et coûteuses en temps avec l'augmentation du nombre d'experts et le souhait de disposer d'un fichier national efficace. Les services des DRRT ont en effet leurs propres experts dans une « base

locale », mais ont la possibilité de faire appel à un expert d'une autre région si, notamment, aucun expert du champ thématique nécessaire n'existe dans la région ou qu'ils ne sont pas disponibles. Dans les cas où il existe des risques de conflits liés à des partenariats de recherche entre l'entreprise contrôlée et l'établissement ou organisme auquel appartient l'expert, la DRRT peut faire appel à un expert d'une autre région ou confier le contrôle à la centrale.

Les effectifs ont été renforcés au sein de la DGRI au cours des deux dernières années, y compris par le recrutement en détachement d'un inspecteur des impôts supplémentaire – un second inspecteur/informaticien expérimenté n'a pu être recruté du fait d'une rémunération trop élevée. Les recrutements nécessaires dans certaines DRRT afin de faire face à la très forte augmentation du nombre de procédures depuis 2008-09 sont encore en cours de discussion. La réorganisation des tâches de contrôle avec les services fiscaux a notamment pour objectif de concentrer les faibles effectifs du MESR sur le cœur de l'expertise scientifique et technique.

Le tableau ci-dessous précise les types d'avis rendus lors des contrôles MESR. Il a été établi à partir d'un échantillon d'une majorité de contrôles, mais pas de la totalité.

Avis rendus lors des contrôles CIR faisant appel au MESR

Répartition des avis rendus par les experts(*)	2010	2011	2012
Favorables	55%	47%	38%
Défavorables	13%	22%	28%
Mixtes	32%	30%	32%
Rejets		1%	2%

(*) Cette distribution ne porte que sur les contrôles de la centrale et des DRRT pour lesquelles la t

Source : DGRI

Lecture du tableau :

Avis favorables : + de 80% des projets ou dépenses retenus

Avis mixtes : projets ou dépenses retenus entre 30% et 80%

Avis défavorable : 70% des projets ou dépenses rejetés

Rejets : la société n'a pas fourni d'éléments pour analyser les projets de R&D, donc rejet du dossier sans avis

Si les expertises réalisées sont de plus en plus nombreuses, elles sont loin d'être suffisantes par rapport aux besoins exprimés par les administrations fiscales. Ainsi, la DVNI, qui est une des directions fiscales les plus demandeuses d'expertises, a conclu différents accords avec le MESR. En avril 2010, des accords posant les bases d'une

collaboration sont pris ; en juillet 2011, des décisions communes sont actées en matière de volume d'assistance. En 2011, la DVNI a eu recours à 44 expertises de la part du MESR (cf. tableau ci-dessus), alors qu'elle a procédé à une centaine de rectifications en contrôle fiscal externe sur la même année. L'administration fiscale a donc des attentes très grandes en matière de volumétrie d'expertise, qu'il est difficile au MESR de satisfaire.

Pendant toute la procédure de contrôle, l'administration fiscale peut choisir d'effectuer l'expertise en interne. À titre d'exemple, la DVNI a décidé au début de 2012 à titre expérimental de faire former, par un expert référent du MESR, 13 vérificateurs informaticiens. À la suite de cette formation, un dispositif d'assistance spécifique aux brigades de vérification des comptabilités informatiques (B.V.C.I.) a été mis en place pour le contrôle des CIR à connotation informatique. Un comité de « doctrine » interne a été institué en parallèle afin d'assurer la mutualisation des sujets techniques et l'harmonisation des positions de la DVNI. Il est encore trop tôt pour dresser un bilan de ce dispositif, mais cette expérience innovante a le mérite de pouvoir faire cohabiter compétences techniques et compétences fiscales entre les mains d'une même administration où les contraintes de temps et de procédure sont identiques.

En dehors de cet exemple particulier, dans la majorité des cas où l'administration fiscale souhaite vérifier l'éligibilité des dépenses au CIR d'un point de vue scientifique, elle fera appel à un expert, ce qui rend décisives les modalités de coopération entre administration fiscale et expert.

L'intervention des BVCI dans le contrôle des dossiers CIR est accompagnée par le MESR sous forme de réunions de formation et la désignation d'un expert référent au sein du MESR à l'effet de répondre à leurs interrogations. Cette situation permet à l'administration de traiter directement et donc plus rapidement certains dossiers liés au secteur des TIC. L'intervention des BVCI devrait à terme être mieux intégrée dans le cadre plus général de la coordination entre les deux administrations. Des marges de progression existent en outre dans la diffusion des bonnes pratiques et la coordination, notamment pour la demande du dossier à l'entreprise.

De nombreuses expériences locales ont été lancées par les services de l'administration fiscale et les services des DRRT pour améliorer cette coopération.

La rémunération des experts externes du MESR

Les experts externes sont rémunérés forfaitairement pour les expertises, en fonction d'un barème qui tient compte de l'importance du dossier.

Si l'on prend en compte le coût horaire moyen d'un expert tel qu'il a été calculé par le service de gestion d'Oséo pour déterminer le coût d'un expert sectoriel dans le cadre d'un rescrit, soit 55 € par heure, on obtient le nombre d'heures moyens rémunérées passées sur l'examen d'un dossier CIR (colonne 3, tableau ci-dessous)

Rémunération des expertises

	Examen sur pièces du dossier CIR (en brut)	Rencontre avec l'entreprise	Temps rémunéré pour l'expertise (base brute)
R & D inférieure à 50.000 €	200 €	300 €	3.63 heures
R & D entre 50.001€ et 150.000 €	300 €	400 €	5.45 heures
R & D entre 150.001 € et 500.000 €	400 €	600 €	7.27 heures
R & D entre 500.001 € et 1.000.000 €	500 €	600 €	9.09 heures
R & D entre 1.000.001€ et 1.500.000 €	600 €	700 €	10.90 heures
R & D entre 1.500.001€ et 4.000.000 €	700 €	800 €	12.72 heures
R & D entre 4.000.001€ et 10.000.000 €	800 €	900 €	14.54 heures
R & D supérieure à 10.000.001 €	900 €	1 000 €	16.36 heures

Source : délégué régional à la recherche et à la technologie de Lille retraité cour des comptes

Ce barème n'a pas évolué depuis plusieurs années alors que, depuis la réforme de 2008, certains contrôles portent sur des dépenses éligibles de plusieurs dizaines de millions d'euros, posant la question de l'ajout de nouvelles tranches au barème. D'ores et déjà, certains contrôles de créances importantes nécessitent l'intervention de deux, voire de trois experts de spécialités différentes.

En tout état de cause, cette rémunération apparaît faible au regard de la technicité des questions traitées et de l'enjeu de l'avis rendu pour l'entreprise soumise à un contrôle CIR.

CIR et délai de reprise de l'administration fiscale

Un nouvel article L. 172 G du livre des procédures fiscales a vu le jour avec la loi de finances pour 2008. Cet article prévoit que le droit de reprise de l'administration fiscale peut être exercé jusqu'à la fin de la troisième année qui suit la date de dépôt légal de la déclaration CIR n° 2069A. Ainsi, à compter du CIR 2008, une règle uniforme est posée. Le délai de reprise ne dépend plus de l'utilisation qui est faite du CIR comme antérieurement.

**Synthèse en matière de date de dépôt de la déclaration
2069A et du délai de reprise**

CIR année N Dépenses de recherches exposées (année N)	Exercice comptable (01/01 au 31/12/N)	Dépôt de la déclaration CIR 2069A (N+1)	Expiration du délai de reprise (N+4)
2008	2008	15/04/2009	31/12/2012
2009	2009	15/04/2010	31/12/2013
2010	2010	15/04/2011	31/12/2014
2011	2011	15/04/2012	31/12/2015
2012	2012	15/04/2013	31/12/2016

Source : Cour des comptes

Cependant, pour les CIR 2005, 2006 et 2007, l'administration continue à appliquer la règle selon laquelle le délai de reprise expirera au terme de la troisième année qui suit l'année du remboursement de la créance CIR¹⁷⁹. Ainsi les créances CIR 2005, 2006 et 2007 remboursées en 2009 pourront être contrôlées jusqu'au 31 décembre 2012.

Si, en modifiant les règles du délai de reprise, le législateur a voulu prendre en compte les spécificités du CIR, ces modifications sont à l'origine de distorsions dans le cas de dépôts de déclaration rectificative¹⁸⁰. Encadrer le dépôt de déclarations rectificatives par les entreprises pourrait être ainsi utile.

¹⁷⁹ Instruction fiscale du 21 janvier 2000.

¹⁸⁰ En effet, une entreprise qui dépose dans le délai légal en N+1 sa déclaration 2069A (CIR N) va connaître un délai de reprise qui va s'entendre jusqu'en N+4. Par contre, une entreprise qui va déposer au cours de l'année N+4, sa déclaration de CIR N accompagnée de déclarations rectificatives : 2572 N, 2573 N, 2065 N... sera sujet à la même date d'expiration du délai de reprise alors qu'elle aura déposé sa déclaration peut-être quelques années après.

Annexe n° 20 : le préfinancement du CICE

Le préfinancement du CICE est prévu à l'article 199 ter C du CGI¹⁸¹. C'est un régime particulier puisqu'il permet aux banques de préfinancer les créances en germe des entreprises. Cette nouveauté permet à l'entreprise d'obtenir rapidement des liquidités, moyennant l'intervention rémunérée d'un organisme bancaire ou d'Oséo.

Oséo propose le préfinancement du CICE depuis le 19 février 2013 sous la forme d'un produit dénommé Avance+Emploi. Il s'agit d'un prêt à court terme. La détermination du montant de CICE est réalisée par l'expert-comptable ou le commissaire aux comptes de l'entreprise sur la base de la dernière DADS. Les frais de dossier du préfinancement pratiqué par Oséo sont de 150€. La demande est traitée dans un délai qui ne dépasse généralement pas 15 jours. Il faut compter 5 jours pour le traitement du dossier par Oséo, puis 10 jours pour la notification de la cession à l'administration fiscale, permettant notamment de vérifier que la créance n'a pas déjà été cédée par ailleurs.

Au 31 mai 2013, 3 859 demandes de préfinancement ont été reçues par Oséo, pour un montant de 579 M€. 2 859 dossiers ont été acceptés, pour un montant total de 322 M€. Ces montants sont relativement modestes au regard des 13 Md€ de CICE attendus pour 2013.

Un fonds de garantie (calibré sur 1 milliard d'euros) a été créé par Oséo, avec la possibilité d'indemniser l'établissement financier à hauteur de 50% de ses engagements. Fin mai, aucune demande de garantie n'a été adressée à ce fond, hormis celles effectuées par Oséo.

Fin mai 2013, une charte a été signée au Ministère de l'Economie et des Finances au terme de laquelle les établissements bancaires s'engagent à proposer le préfinancement du CICE aux entreprises en faisant la demande.

¹⁸¹ Loi 2012-1510 du 29 décembre 2012.

Annexe n° 21 : dépenses de fonctionnement dans les dépenses courantes (enquête R&D 2010)

LES DÉPENSES INTÉRIEURES DE R&D DES ENTREPRISES PAR NATURE DE CHARGE EN 2010(*)

RÉPARTITION PAR BRANCHE D'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE

En millions d'euros (M€)

Branches d'activité économique	DÉPENSES COURANTES (M€)			
	Personnel	Frais généraux	Total	ratio frais généraux / dépenses de personnel
Agriculture, sylviculture et pêche	201	137	338	68%
Industries extractives	101	105	206	104%
Fab. denrées alimentaires, boissons et pds à base de tabac	319	185	504	58%
Fab. textiles, industries habillement, cuir et chaussure	104	42	146	41%
Travail du bois, industries du papier et imprimerie	50	23	72	46%
Cokéfaction et raffinage	96	100	195	104%
Industrie chimique	865	505	1 370	58%
Industrie pharmaceutique	1 818	1 250	3 068	69%
Fab. de pds en caoutchouc et en plastique	432	179	611	41%
Fab. d'autres pds minéraux non métalliques	161	102	263	64%
Métallurgie	221	131	352	59%
Fab. pds métalliques, sf machines & équipements	388	174	562	45%
Composants, cartes électroniq, ordinateurs, équips périphériq.	866	475	1 341	55%
Fab. d'équipements de communication	683	197	879	29%
Fab. instrum. & appar. de mesure, essai & navigation, horlogerie	804	525	1 329	65%
Fab. équips d'irradiation médic., électromédic. & électrothérapeut.	62	55	117	88%
Fab. d'équips électriques	473	240	713	51%
Fab. de machines et équips non compris ailleurs	604	257	860	43%
Industrie automobile	1 964	1 139	3 102	58%
Construction navale, ferroviaire et militaire	165	87	252	52%
Construction aéronautique et spatiale	1 288	1 331	2 619	103%
Autres industries manufacturières non comprises ailleurs	232	110	342	48%
Prod. & distrib. électricité, gaz, vapeur & air conditionné	263	157	420	60%
Prod. & distrib. eau assainiss, gestion déchets & dépollution	30	25	55	81%
Construction	63	25	88	40%
Transports et entreposage	30	14	44	47%
Édition, audiovisuel et diffusion	596	178	773	30%
Télécommunications	581	129	710	22%
Activités informatiques et services d'information	1 122	442	1 564	39%
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	910	340	1 250	37%
Activités financières et d'assurance	129	68	196	53%
Autres activités non comprises ailleurs	67	36	103	53%
TOTAL BRANCHES	15 687	8 759	24 446	56%

(*) Données semi-définitives

s : secret statistique

Source : enquête R&D 2010, ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche

Annexe n° 22 : doublement d’assiette pour la sous-traitance publique

Article 87.II de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2009

Sont couverts par le doublement d’assiette pour la sous-traitance publique « les dépenses exposées pour la réalisation d’opérations de même nature confiées à : 1° des organismes de recherche publics ; 2° des établissements d’enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant le grade de master ; 3° des fondations de coopération scientifique agréées conformément au d bis ; 4° des établissements publics de coopération scientifique ; 5° des fondations reconnues d’utilité publique du secteur de la recherche agréées conformément au d bis ; 6° des associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d’association ayant pour fondateur et membre l’un des organismes mentionnés aux 1° et 2° du présent d ou des sociétés de capitaux dont le capital ou les droits de vote sont détenus pour plus de 50 % par l’un de ces mêmes organismes. Ces associations et sociétés doivent être agréées conformément au d bis et avoir conclu une convention en application de l’article L. 313-2 du code de la recherche ou de l’article L. 762-3 du code de l’éducation avec l’organisme précité. Les travaux de recherche doivent être réalisés au sein d’une ou plusieurs unités de recherche relevant de l’organisme mentionné au 1° ou 2° du présent d ayant conclu la convention.

Ces dépenses sont retenues pour le double de leur montant à condition qu’il n’existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l’article 39 du présent code entre l’entreprise qui bénéficie du crédit d’impôt et l’entité mentionnée aux 1° à 6°.