



Rapport de l'Union SNUI - SUD Trésor Solidaires sur le crédit impôt recherche

Le crédit impôt recherche : du crédit d'impôt à la recherche...

Union SNUI – SUD Trésor Solidaires

Boite 29

80/82, rue de Montreuil • 75011 PARIS

Tél. 01.44.64.64.44 • Fax 01.43.48.96.16

Courriel : union@snuisudtresor.fr

2 juin 2010

Le crédit impôt recherche : du crédit d'impôt à la recherche...

Rapport de l'Union SNUI-SUD Trésor Solidaires

Sommaire	
Rappels sur le crédit impôt recherche (CIR)	P.3
Le CIR, première niche fiscale de l'impôt sur les sociétés	P.5
Un crédit d'impôt au service de la recherche et du développement ou de l'attractivité fiscale ?	P.5
Enjeux sur le coût du CIR	P.6
La gestion et le contrôle du CIR en pratique	P.7
Quelles pistes pour un CIR efficace ?	P.10
Conclusion	P.12
Bibliographie	P.13

Lors du Conseil européen de Lisbonne de mars 2000, l'Union européenne s'est fixé l'objectif de devenir l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde dans les dix prochaines années. L'objectif fixé par le Conseil européen de Barcelone de mars 2002 est de porter l'effort de dépenses de recherche et développement dans l'Union à 3 % du PIB d'ici 2010.

Ainsi que le note le rapport d'information de l'Assemblée nationale du 2 juillet 2009¹ sur l'application des mesures fiscales, « si la France est en tête des pays de l'OCDE pour l'effort public de recherche avec 1 % du PIB, l'économie française souffre du retard important de l'effort privé de recherche (1,1 % du PIB) par rapport à de nombreux pays. En France, la moitié de la R&D est financée par le secteur privé, contre plus de 60 % aux États-Unis et en Allemagne, et plus de 70 % au Japon. L'effort des entreprises françaises stagne sur une longue période, alors que dans le même temps son intensité a augmenté dans la plupart des autres pays ».

C'est ce constat qui a inspiré la réforme du crédit impôt recherche de 2008 (laquelle succède à de nombreux changements intervenus depuis la création du crédit impôt recherche), qui consistait à supprimer le plafonnement du crédit d'impôt, à supprimer la part en accroissement, à promouvoir le rescrit,

I - Rappels sur le CIR

On rappellera ici pour mémoire le dispositif du CIR et ceux relatifs au contrôle sur demande et au contrôle fiscal du CIR.

A/ Le dispositif du CIR

Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles relevant du réel normal principalement peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt sur les dépenses de recherche qu'elles exposent au cours d'une année. Ce taux est fixé à 30% des montants de dépenses engagées lorsqu'elles sont inférieures ou égales à 100 millions d'euros et de 5% pour la fraction des dépenses supérieures à ce montant.

Le taux peut être porté à 50% ou 40% respectivement pour les deux premières années si l'entreprise n'a pas bénéficié dans les 5 dernières années d'un crédit d'impôt et à condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance avec une autre entreprise qui aurait elle même bénéficié d'un crédit d'impôt.

Les dépenses prises en compte sont :

- les dotations aux amortissements des biens affectés à des opérations de R&D, immobilisations créées, acquises à l'état neuf et affectées directement à des opérations de recherche scientifique ou technique, elles comprennent les prototypes et les installations pilotes,
- les dépenses de personnel concernant les chercheurs et techniciens, les dépenses de personnels afférentes aux chercheurs et techniciens et exclusivement affectées à ces opérations. Sont également incluses les rémunérations supplémentaires au profit des salariés auteurs d'une invention résultant d'opérations de recherche,
- les dépenses de fonctionnement qui sont fixées forfaitairement par rapport aux dépenses de personnel (75% en général),
- les dépenses de R&D confiées à des organismes agréés par le ministère de la Recherche tant en France que dans un pays de l'Union européenne dans la limite de 2 millions d'euros par an
- les frais de dépôt et de maintenance des brevets
- les frais de défense des brevets sans limitation
- les dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise

¹ Rapport d'information de la Commission des finances de l'Assemblée nationale sur l'application des mesures fiscales du 2 juillet 2009.

- les dépenses de veille technologique dans la limite de 60 000 €
- les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises du secteur textile-habillement-cuir.

Exemple (reprise de l'exemple du Bulletin officiel des impôts n° 4-A-10-08 du 26 décembre 2008²).

Une société A expose 150 millions d'euros de dépenses de recherche éligibles au crédit d'impôt au titre de l'année 2008. Par hypothèse, la société A n'a perçu par ailleurs aucune subvention ni avance remboursable. La société A bénéficiera donc d'un crédit d'impôt recherche égal à 32,5 millions d'euros, soit (30 % x 100 000 000 euros) + (5 % x 50 000 000 euros).

B/ Le contrôle sur demande

Si le contrôle fiscal « traditionnel » vise à vérifier sur la forme et sur le fond le CIR, le contrôle à la demande obéit à un principe et à des règles qui lui sont propres³. Le contrôle sur demande a été étendu par l'article 69 V de la loi de finances pour 2008 codifié à l'article L. 13 CA du LPF. Il assouplit le dispositif existant en l'étendant à toutes les entreprises qui le demandent. Ainsi, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires, les entreprises peuvent s'assurer que les dépenses qu'elles ont engagées sont éligibles au CIR.

Les principes applicables au contrôle à la demande :

- l'entreprise doit faire une demande écrite préalable,
- celle-ci doit être ciblée et porter sur des points précis de la déclaration spéciale y compris sur l'exercice en cours,
- la décision d'engager le contrôle appartient à l'administration,
- en fin d'intervention, l'administration informe par écrit l'entreprise des résultats du contrôle et prend position sur chacun des points visés dans la demande,
- les conclusions du contrôle constituent une prise de position formelle et sont opposables à l'administration,
- lorsque, sur le ou les points visés dans la demande, une erreur est constatée dans les déclarations souscrites, l'entreprise a la possibilité de régulariser sa situation dans les conditions prévues à l'article L. 62 du LPF et de bénéficier de l'intérêt de retard au taux réduit. A défaut, elle fait l'objet d'une procédure de rectification,
- le contrôle sur demande ne constitue pas une opération de vérification de comptabilité et les garanties attachées à cette procédure ne sont pas applicables. Ainsi un contrôle fiscal externe peut être engagé. Or des investigations peuvent être réalisées sur la même période mais elles ne peuvent avoir pour effet la remise en cause des points validés dans le cadre de la procédure précitée.

C/ Le contrôle fiscal du CIR

Le contrôle du crédit d'impôt recherche est généralement effectué à l'occasion de la vérification de comptabilité de l'entreprise. Il est assuré par les services des impôts, qui demeurent seuls compétents pour procéder à des rectifications, et par les services du ministère de la Recherche et de la Technologie (CGI, LPF, art. L. 45 B).

Lors d'une vérification du CIR, les agents de l'administration fiscale procèdent à la vérification des comptes, ils peuvent solliciter l'avis du ministère de la Recherche et de la Technologie lorsque l'appréciation du caractère scientifique des travaux est nécessaire.

Les agents du ministère de la Recherche peuvent effectuer des contrôles de leur propre initiative, mais en pratique, ils interviennent à la demande de l'administration fiscale. Ce contrôle consiste à vérifier si le projet concerne bien des travaux de recherche éligibles au CIR, si le personnel affecté aux travaux de recherche

² Voir : <http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2008/4fepub/textes/4a1008/4a1008.pdf>

³ Notons également ici que la gestion du CIR est actuellement marquée par les dispositions du plan de relance et de la loi de finances rectificative pour 2008 qui ont institué la possibilité d'un remboursement immédiat.

possède les qualifications requises et la cohérence entre les dépenses déclarées au titre du CIR et les travaux de recherche. Un avis est ensuite rendu puis est transmis aux services fiscaux.

II - Le CIR, première niche fiscale de l'impôt sur les sociétés

La politique fiscale de ces 10 dernières années a été caractérisée par un fort accroissement des mesures dérogatoires (les dépenses fiscales) tant en nombre qu'en volume budgétaire. Le pilotage de la politique fiscale par la dépense fiscale est l'un des traits marquants de la période, il s'applique à tous les impôts.

Ainsi, sur près de 500 dépenses fiscales répertoriées dans le tome II des « *Voies et moyens* » annexé au projet de loi de finances⁴, l'impôt sur les sociétés en comporte environ 115. Une bonne moitié (59) d'entre elles ne sont pas évaluées et une dizaine d'entre elles ont un coût budgétaire supérieur à 100 millions d'euros⁵.

Parmi elles, le crédit impôt recherche (CIR) est la principale et représente un coût estimé à 4 milliards d'euros pour l'année 2010. Ce coût devrait être largement supérieur du fait de l'engouement des entreprises pour le CIR d'une part, et de l'impact du plan de relance d'autre part.

Créé en 1983, le crédit impôt recherche (CIR) a connu de nombreux changements. Ainsi, au cours de ces trois dernières années, la plupart des lois de finances⁶ comportaient des dispositions relatives au crédit impôt recherche, et plusieurs instructions ont été publiées à son sujet⁷. La tendance lourde consiste à développer le CIR, c'est-à-dire à augmenter le nombre de bénéficiaires et à le rendre plus « attractif », donc plus coûteux.

III - Un crédit impôt recherche au service de la recherche et du développement ou de l'attractivité fiscale ?

A/ Le CIR : une dépense fiscale dans la concurrence fiscale internationale

La montée en puissance du CIR s'inscrit dans un contexte fiscal général de développement des dépenses fiscales, dont le nombre et le coût ont considérablement cru au cours des années 2000. Le pilotage par la dépense fiscale étant devenu la norme en matière de politique fiscale, cette évolution s'est manifestement effectuée au détriment des aides publiques (subventions...).

Le bilan du CIR dressé par le gouvernement⁸ et les travaux de l'Agence française des investissements internationaux⁹ montrent clairement que le CIR a permis de stabiliser la part de la recherche et du développement dans le produit intérieur brut (PIB), soit à 1,32 % en 2008. A contrario, cette « stabilisation » implique que, jusque là, les efforts réalisés (au travers du CIR notamment) n'ont pas été efficaces puisqu'en tendance, cette part a baissé jusque là.

⁴ Il faut noter que certaines d'entre elles sont communes avec les bénéfices industriels et commerciaux imposables à l'impôt sur le revenu.

⁵ Parmi ces 115 mesures, 59 ne sont pas évaluées, 22 ont un coût budgétaire compris entre 0 et 5 millions d'euros, 17 de 10 à 50 millions d'euros, 7 de 50 à 100 millions d'euros et 10 supérieures à 100 millions d'euros.

⁶ Avec une certaine concentration dans les textes récents suivants : loi de finances initiale 2009, loi de finances initiale pour 2010, loi de finances rectificative pour 2008 et loi de finances rectificative pour 2009.

⁷ Instruction 4 A-7-05 (BOI n°47 du 10 mars 2005), instruction 4 A-12-06 (BOI n°132 du 7 août 2006), instruction 4 A-10-08 (BOI n° 108 du 26 décembre 2008), instruction 4-A-1-09 BOI n°3 du 9 janvier 2009) et instruction 4 A-15-09 (BOI n° 89 du 21 octobre 2009).

⁸ Communiqué du 25 mai 2010 : <http://www.gouvernement.fr/gouvernement/le-credit-impot-recherche-reforme-attire-de-nombreuses-entreprises>

⁹ Bilan dressé dans le cadre du bilan annuel de l'Agence française des investissements internationaux pour l'année 2009 : http://www.invest-in-france.org/Medias/Publications/982/Bilan09_FR.pdf

Mais surtout, au-delà des données quantitatives, il s'agit désormais de savoir si le CIR remplit son office. Or, en la matière, un constat s'impose : les travaux et bilans quantitatifs manquent (voir plus loin). Or, cela est d'autant plus nécessaire que les aides publiques à la recherche et au développement, directes et indirectes, stagnent et que le CIR représente désormais le principal outil de politique publique au service de la recherche et du développement¹⁰. Ceci provient du fait que depuis 2001, les réformes du CIR ont consisté à accroître son importance et son attractivité de sorte qu'en la matière, il est aujourd'hui considéré comme un « produit » fiscal très attractif¹¹.

Par ailleurs, de nombreux cabinets se sont emparés de ce « produit » et proposent des montages permettant d'optimiser le CIR. Ces cabinets se rémunèrent généralement en proportion de l'économie d'impôt réalisée, pour un taux de rémunération constaté compris entre 15 et 20 %. Ce taux peut être amené à croître lors de dossiers complexes (rescrit, assistance lors d'un contrôle fiscal), de sorte qu'il est possible d'avancer l'idée que les externalités du CIR sont positives pour les intervenants en matière de conseil. Mais est-ce vraiment le but recherché ?

Les autorités publiques mènent une grande offensive pour la promotion du crédit impôt recherche dans la compétition fiscale actuelle¹² en vantant principalement l'attractivité fiscale de la France en matière d'aide à l'innovation¹³, notamment celle du CIR. La promotion de ce qui est présenté comme « *le meilleur CIR des pays européens et de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)* » montre que le principal objectif du CIR est de se positionner favorablement sur le terrain de la concurrence fiscale en invoquant un thème porteur qui, par nature, ne peut en théorie susciter aucune critique : la recherche et le développement.

B/ L'efficacité du CIR en débat : quel bilan qualitatif ?

Malgré plusieurs travaux sur le bilan quantitatif, le bilan qualitatif du CIR n'a semble-t-il pas été mené en profondeur. Le rapport de la Commission des finances du Sénat¹⁴ est sans doute le travail le plus abouti sur le sujet. Mais là encore, au-delà des données quantitatives sur le profil des bénéficiaires, la partie consacrée au bilan qualitatif porte avant tout sur la satisfaction des entreprises sur un outil fiscal simple et attractif.

La sécurité juridique fiscale est également évoquée avec les arguments que l'on retrouve traditionnellement sur le sujet : crainte de voir le montage être remis en cause, peur du contrôle fiscal... Pour autant, les dispositifs de sécurisation juridique (rescrit, contrôle à la demande) demeurent peu utilisés (voir plus loin).

IV - Enjeux sur le coût du CIR

A/ Les coûts entre prévision et réalisation

La montée en charge du crédit impôt recherche apparaît clairement dans les documents budgétaires. Ainsi, selon le projet de loi de finances (PLF) 2008¹⁵, le coût annuel du CIR était de 800 millions d'euros en 2006, de 1 milliard d'euros en 2007 et de 1,39 milliard d'euros en 2008. Selon le PLF 2009, ce coût était censé passer à 2,01 milliards d'euros en 2009.

¹⁰ Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, Rapport au parlement sur le crédit impôt recherche 2009, mars 2010 : http://media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/2010/21/6/3e-rapport-cir-parlement_142216.pdf

¹¹ Communiqué de l'Agence française des investissements internationaux : <http://www.invest-in-france.org/fr/pourquoi-la-france/fiscalite-le-cir-le-plus-attractif-d-europe.html> et document de l'agence intitulé : <http://www.invest-in-france.org/Medias/Publications/275/Innovation-avril2009.pdf>

¹² Voir notamment l'argumentaire : http://www.invest-in-france.org/Medias/Publications/274/ArguCIR_jan09_FR.pdf

¹³ Voir site de l'AFII : <http://www.invest-in-france.org/fr/l-environnement-des-affaires/une-fiscalite-adaptee.html>

¹⁴ Rapport d'information fait au nom de la commission des finances du Sénat sur le bilan de la réforme et l'évaluation de la politique du crédit d'impôt recherche du 25 mai 2010.

¹⁵ Les données qui suivent sur le coût du CIR proviennent toutes des lois de finances des années concernées (Voies et moyens II du PLF).

Or, selon le PLF 2010 le coût budgétaire du CIR était révisé à 1,5 milliard pour 2008, à 5,8 milliards pour 2009 et à 4 milliards d'euros pour 2010. L'exécution est en revanche supérieure aux prévisions telles qu'elles figurent dans les projets de lois de finances : ainsi, le crédit impôt recherche aura coûté 1,68 milliards d'euros au titre de 2008 et près de 4,2 milliards d'euros au titre de 2009¹⁶.

Le nombre de bénéficiaires évolue également à la hausse depuis 2003 (de 5 833 en 2003 à 12949 en 2008 et environ 13 000 en 2009 selon les premières estimations).

B/ Les raisons de l'explosion du coût du CIR

Un premier enseignement s'impose donc : le coût du CIR explose et risque de poursuivre son ascension à l'avenir. Plusieurs éléments expliquent cette évolution.

Au plan européen, l'objectif de la stratégie de Lisbonne est de faire de l'Union européenne une « *économie de la connaissance* » faisant la part belle à la recherche. Au plan national, les récentes évolutions du CIR s'inscrivent pleinement dans le cadre des objectifs de la stratégie de Lisbonne¹⁷.

En matière de politique fiscale, les incitations fiscales de toutes sortes se sont développées au cours de ces dernières années, le pilotage de la politique fiscale par la dépense fiscale ayant été la norme.

Il s'en est suivi un manque à gagner important (le coût total des diverses incitations fiscales est de 75 milliards d'euros en 2010, 146 milliards si l'on tient compte des mesures dérogatoires anciennes). Pour l'impôt sur les sociétés, le coût des mesures dérogatoires telles qu'elles figurent dans la liste des mesures annexée au projet de loi de finances (*Voies et moyens* tome II) est estimé à environ 10 milliards d'euros, dont au moins 4 procèdent du CIR.

Enfin, la gestion et le contrôle du CIR par l'administration fiscale sont pour le moins largement perfectibles. Cette question est tout sauf neutre : il en va tout simplement de la bonne utilisation du CIR, donc de son efficacité globale.

Le premier point relève directement du choix politique. Le second rejoint la question des choix économiques et fiscaux : faut-il privilégier les incitations au détriment des subventions ? Comment évaluer le coût et l'efficacité des mesures fiscales dérogatoires¹⁸ ? Quelle est la limite au-delà de laquelle il ne doit plus être possible de réduire son impôt ? Autant de questions posées sur l'ensemble des incitations fiscales et sur leur mode de gestion et de contrôle.

V - La gestion et le contrôle du CIR en pratique

Pour éviter un détournement à des fins d'évasion fiscale et pour s'assurer de la bonne utilisation du CIR, le rôle de l'administration fiscale est central. Le contrôle fiscal doit donc permettre, en théorie, d'éviter les abus et de garantir une application des règles relatives au CIR dans l'esprit du texte, conformément aux objectifs qui lui sont assignés. Le CIR est accordé sur simple déclaration. Contrepartie du système déclaratif, le contrôle fiscal s'effectue a posteriori.

L'Union SNUI SUD Trésor Solidaires a organisé une consultation des sections implantées dans les services de contrôle, notamment au sein des directions spécialisées de contrôle fiscal. Cette consultation a permis de nombreuses remontées d'informations sur le contrôle effectivement mené. Ce constat soulève de nombreuses interrogations.

¹⁶ Rapport du Sénat précité.

¹⁷ Voir notamment le document ministériel établi pour le colloque « *Le nouveau crédit impôt recherche* » du 10 décembre 2008 disponible en ligne : <http://www.industrie.gouv.fr/innovation/colloques/cir-mode-emploi.pdf>

¹⁸ Voir le site du collectif « *Sauvons la recherche* » : <http://www.sauvonslarecherche.fr/spip.php?article2770>

A/ En matière de gestion et de contrôle fiscal, le CIR fait face aux mêmes enjeux que ceux des autres dispositifs fiscaux dérogatoires

Le contrôle fiscal connaît une profonde mutation. S'il représente la contrepartie du système déclaratif, ce qui implique des contrôles plus ou moins approfondis (contrôles sur pièces, vérifications de comptabilité...) permettant de vérifier la bonne application de la loi fiscale, il s'oriente aujourd'hui vers une opération consistant à mener une prestation de service de type « audit fiscal » dont l'issue est subordonnée aux recours que le contribuable aura effectués, recours formels et/ou informels qui se sont multipliés ces dernières années.

Dans le même temps, ce véritable changement de nature du contrôle fiscal s'accompagne de la mise en œuvre et de la promotion de nouveaux dispositifs tels que le rescrit et le contrôle sur demande. Au fond, la « gouvernance fiscale » à l'œuvre est la suivante : la promotion du rescrit et du contrôle sur demande se traduit par un contrôle fiscal souvent allégé, très soucieux des intérêts du contribuable vérifié, donc moins soucieux d'un contrôle censé garantir la bonne application de la loi et de l'intérêt général.

Il y a là un basculement inquiétant, qui est du reste général au contrôle fiscal, tendant à faire du contrôle non plus la contrepartie du système déclaratif, mais une simple opération ressemblant davantage à une forme d'audit fiscal. Le diagnostic établi par l'Union SNUI SUD Trésor Solidaires sur le contrôle fiscal du CIR confirme pleinement cette évolution générale.

B/ La qualité et l'efficacité du contrôle fiscal demeurent deux objectifs difficiles à atteindre mais d'autant plus importants et nécessaires que le CIR a été étendu et renforcé

Le sentiment largement partagé dans la sphère du contrôle fiscal selon lequel le CIR ne serait pas un axe de contrôle fiscal d'une part, et la chute du taux de couverture du CIR au cours de ces dernières années d'autre part, confirmée par le rapport du Sénat (inquiétante au regard du manque à gagner généré par le CIR), confirment par ailleurs le basculement opéré au détriment du contrôle et au bénéfice des procédures de type « rescrit ». Il reste donc à savoir si le contrôle du CIR est souhaité par les autorités publiques.

En réalité, le développement du rescrit et du contrôle sur demande est particulièrement limité : le danger n'est pas seulement celui d'un basculement plus ou moins assumé au nom de la sécurité juridique fiscale, mais simplement celui de voire se développer l'évasion fiscale grâce au CIR. Ce constat vaut également pour les dispositions fiscales et le contrôle fiscal en général.

Les données disponibles confirment cette évolution : le taux de couverture de contrôle des entreprises bénéficiaires du CIR a baissé de 4 % en 2004 à 2,3 % en 2009. Le taux de couverture des entreprises bénéficiant du CIR demeure légèrement supérieur au taux de couverture global des entreprises soumises au régime réel mais les deux taux convergent. Le faible nombre de contrôles ciblés sur le CIR montre que celui-ci n'est pas un axe de contrôle.

En réalité, la couverture des entreprises bénéficiaires du CIR procède essentiellement d'une couverture du tissu fiscal au sein duquel se trouvent les entreprises bénéficiaires du CIR. Il s'agit d'un contrôle induit, donc non prédéterminé, en attestent les résultats en termes de rectifications : la plupart du temps (en moyenne depuis 2004, dans les trois quarts des rectifications concernant le CIR), les rectifications concernent le CIR et d'autres mesures et/ou impôts (TVA...).

En 2009, 295 rectifications ont été opérées dans le cadre d'opérations de contrôles fiscaux externes alors que 286 demandes de rescrit ont été effectuées en 2009 contre 157 en 2008 (soit + 82,2 % entre 2008 et 2009) et 72 en 2007 (soit + 118 % entre 2007 et 2008). La montée en puissance des rescrits est donc bien réelle tandis que la différence entre le nombre de rectifications et le nombre de rescrit tend à s'atténuer, une inversion des données au profit des rescrits devrait même être rapidement constatée. Cette évolution confirme l'inversion des priorités que connaît la gestion fiscale et le contrôle fiscal.

Pour sa part, le nombre de contrôles à la demande est marginal (2 entre 2005 et 2009). Enfin, la hausse, modérée mais sensible (de 0,4 % en 2007 à 0,6 % en 2009), du ratio « nombre de rectifications CIR sur total des contrôles » provient de la montée en puissance du coût budgétaire du CIR constaté au cours de ces dernières années. Elle montre également que le nouveau dispositif du CIR doit être plus et mieux contrôlé car il est plus souple et plus coûteux.

C/ En matière de contrôle fiscal également, le CIR est (malheureusement) très attractif...

Le contrôle fiscal du CIR, effectué à l'occasion de la vérification générale de la comptabilité de l'entreprise, doit en théorie permettre de vérifier si le CIR est utilisé conformément aux objectifs tels qu'ils résultent des textes du CIR.

Le contrôle du crédit d'impôt recherche peut être réalisé par l'administration (CGI, LPF, art. L. 45 B) fiscale (qui procèdent aux éventuelles rectifications) et par les services du Ministère de la recherche et de la technologie. Lors d'un contrôle fiscal, les agents vérificateurs de l'administration fiscale sollicitent l'avis du ministère de la Recherche et de la Technologie (leur interlocuteur est alors la Délégation régionale) afin de s'assurer du caractère scientifique des travaux. Les agents du ministère de la Recherche agissent suite aux demandes de l'administration fiscale, dans le cadre des vérifications de comptabilité.

En théorie, cette double présence devrait garantir un bon contrôle tant sur la forme que sur le fond. Or, la pratique est différente.

Le sentiment qui prévaut dans les services de contrôle est le suivant : les rappels sont limités trop souvent à la forme, il est très rare de pouvoir mener un contrôle au fond. Ce constat implique donc par conséquent que le CIR n'est pas correctement contrôlé.

En effet, les vérifications souvent cantonnées à quelques points : mode de calcul : montant, déclaration de subvention, homologation des sous traitants, contrat de travail et diplômes des personnes affectées au CIR. Eventuellement, une demande d'analyse est envoyée à la délégation régionale à la recherche et à la technologie (DRRT), mais là aussi sans aucune garantie de disposer des éléments de fond sur l'utilisation du CIR.

Les remontées des services de contrôle à propos des DRRT donnent le sentiment que, dans ces services, peu de personnes travaillent sur le sujet et que leur travail est tourné vers la promotion du CIR, ce qui génère un conflit d'intérêt évident qui constitue un frein important au contrôle du CIR sur le fond.

Plusieurs témoignages¹⁹ font état du sentiment que peu d'agents des DRRT sont affectés au CIR et que les échanges d'informations fonctionnent mal :

- « parfois, la personne compétente à la DRRT mandate une autre personne (étudiant...) et le contrôle sur place semble limité (quelques heures) »,
- « le CIR est généralement validé », par exemple dès qu'un CIR permet l'embauche d'un diplômé scientifique, les marges de manœuvres du contrôle fiscal sont alors limitées,
- « les délais de réponse sont longs » (plusieurs mois), ce qui bloque les dossiers alors que, dans les services de contrôle, les objectifs sont en hausse et les délais sont compressés (ceci se traduit de facto par une désincitation aux investigations poussées),
- « l'expertise n'est pas toujours motivée, il est alors impossible de vérifier le fond du CIR ».

Le contrôle fiscal « de forme » effectué par les agents des services fiscaux fait apparaître plusieurs problèmes que l'on peut lister de la manière suivante :

- effets pervers des rémunérations des gérants participant personnellement à la recherche (rémunérations parfois très importantes, quote-part du temps passé à la recherche impossible à vérifier) : effet inflationniste venant gonfler l'assiette du CIR,

¹⁹ Les témoignages qui figurent ci-dessous, ainsi que la synthèse des remontées reprise ci-après, sont volontairement anonymes et ne permettent pas d'identifier l'agent ou le service.

- effets pervers de la rémunération de certains conseils en pourcentage du CIR obtenu,
- difficulté de savoir si la société vérifiée réalise un contrôle innovant ou non, les développements de routine ne peuvent donner lieu à CIR, mais la frontière est parfois difficile à déterminer,
- cas spécifique de l'informatique : les projets consistent parfois à développer des logiciels qui ne rentrent pas dans les projets éligibles au CIR,
- exemples de constitution de CIR via des factures de sous traitance pour des travaux non réalisés et non payés, le CIR devenant de facto une avance de trésorerie,
- augmentation des CIR avec le plan de relance y compris dans des domaines de prestations de services (étude de marchés),
- s'agissant des schémas d'évasion et de fraude : des PME sont rachetées à peu de frais pour récupérer leur déficit fiscal et faire remonter une demande de CIR, des frais sont intégrés dans l'assiette : frais de maintenance, frais commerciaux, séminaires, prise en compte des salaires d'ingénieurs stagiaires (par exemple, le conjoint du gérant déclaré styliste dans le secteur de la mode donc intégré dans le périmètre du CIR...),
- cas de salariés de sociétés rachetées qui se retrouvent « chercheurs » alors que leur métier ne change pas, avec pour effet de rentrer dans la base de calcul du CIR,
- l'absence de coordination inter recherche est préjudiciable : il arrive que plusieurs sociétés travaillent sur un même projet, sans le savoir,
- le CIR concerne parfois des projets qui n'ont pas grand-chose à voir avec la recherche, mais il est souvent difficile de démontrer que le CIR demandé concerne une recherche qui n'est pas innovante et qu'il s'agit en réalité d'un simple développement,
- ...

Globalement, les doutes sont réels sur le projet de recherche et sur la réalité des dépenses de personnel déclarées au titre du CIR. Le manque de savoir faire des agents du fisc en matière de recherche, le manque de moyens des services du Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, l'absence de plafond du CIR et le développement d'une ingénierie fiscale de certains cabinets privés sont autant d'éléments qui aboutissent à détourner le CIR de son objectif affiché.

VI - Quelles pistes pour un CIR efficace ?

1. Etablir un suivi détaillé et qualitatif du CIR

Le principe d'une aide publique à la recherche et au développement ne saurait être remis en cause. Il faut en revanche s'assurer que les aides publiques, quelles que soient leur nature, soient efficaces. Il existe trop peu de travaux sur l'efficacité du CIR, au-delà des bilans quantitatifs et de satisfaction des entreprises bénéficiaires du CIR.

Le bilan tel qu'il est dressé par le gouvernement est simple, voire simpliste : les bénéficiaires du CIR sont satisfaits donc le bilan du CIR est bon. Cela est évidemment très réducteur. Il manque un bilan clair sur l'état de la recherche et du développement et sur l'impact du CIR (tant sur l'évolution de la recherche que sur la hausse des schémas d'évasion et de fraude fiscales) d'une part, ainsi qu'un suivi du CIR année après année d'autre part.

2. Etablir un suivi des bénéficiaires du CIR

Trop de bénéficiaires semblent ne voir dans le CIR qu'une possibilité de se livrer à une défiscalisation d'ampleur, parfois en intégrant dans les dépenses déclarées au titre du CIR des frais qui n'ont rien à voir avec la recherche.

Parmi ces bénéficiaires, il arrive que certains suppriment des emplois, ce qui est contraire aux déclarations gouvernementales qui voient dans le CIR « *une arme anti délocalisation* »²⁰. Un suivi détaillé permettrait de détecter les entreprises qui s'éloignent des objectifs du CIR, voire qui le fraudent, de celles qui se

²⁰ Réponse de Valérie Pécresse à Ivan Renart : http://www.senat.fr/cra/s20090624/s20090624_8.html

conformement aux règles, pour peu que celles-ci évoluent dans un sens favorable à la recherche et au développement.

3. Rééquilibrer la part des aides directes dans les aides à la recherche

Redonner à un CIR réformé sa véritable place passe également par un rééquilibrage de la structure des aides à la recherche et au développement. En particulier, les aides directes civiles ont baissé de 0,20 % du PIB à 0,15 % du PIB.

Cette baisse s'accompagne d'une explosion du coût du CIR et traduit la volonté de développer la recherche privée au détriment de la recherche publique. Un rééquilibrage est donc nécessaire, pour développer par exemple la recherche fondamentale, ce qui passe par une augmentation des aides directes et par une refonte du CIR.

4. Envisager un lien dans le CIR entre dépenses éligibles au CIR et lieu d'exploitation des recherches

Les conditions de territorialité du CIR sont les suivantes : les dépenses de recherche retenues dans le calcul du CIR correspondent à des opérations réalisées au sein de l'Union européenne ou de tout autre Etat partie à l'accord économique ayant conclu avec la France une convention fiscale. Les dépenses de défense de brevets ne sont en revanche pas concernées.

Il est arrivé que des vérificateurs se trouvent face à des dossiers dans lesquels une société avait bénéficié d'un CIR en France mais se retrouvait à payer le résultat de ses propres études à l'étranger. Une condition contraignante de territorialité visant à maintenir sur le territoire l'exploitation du résultat de études qui ont donné lieu à un CIR serait logique tant sur le plan économique (cela correspondrait à l'objectif de développer l'économie de la connaissance) que fiscal (cela limiterait les possibilités de frauder).

En ce sens, l'annonce récente par le président de la République d'une « *fiscalité incitative pour les brevets* »²¹ ne peut qu'interroger : elle se traduirait par une défiscalisation importante, quasi complète, de la chaîne de la recherche, des travaux donnant lieu à l'obtention d'un CIR à l'exploitation de ces travaux dans le cadre d'un brevet.

5. Améliorer le contrôle du CIR

Le contrôle du CIR est trop souvent purement formel. Or, de ce contrôle dépend pour une large part l'efficacité du CIR. Un mauvais contrôle incitera le développement du détournement du CIR au profit de l'évasion fiscale.

Il s'agit de renforcer le contrôle qualitatif des services du Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, par exemple en renforçant ses moyens humains, en développant la mutualisation avec les services de la Direction générale des finances publiques (DGFIP), en révisant leur objectifs, actuellement tournés vers la promotion du CIR et trop peu orientés vers le contrôle du CIR. Une clarification des procédures de gestion et de contrôle partagées entre les agents du ministère de la recherche et ceux de la DGFIP s'impose donc.

Au-delà, le développement de l'expertise fiscale sur les montages (et sur leurs conséquences fiscales), la tenue d'un fichier national de suivi et le développement de la formation des vérificateurs sont également une nécessité.

6. Favoriser les jeunes entreprises réellement innovantes

La question est posée de savoir s'il faut ou non favoriser les entreprises réellement innovantes, notamment les jeunes entreprises, en cours de lancement. Ceci peut se faire de différentes façons, notamment en instaurant un plafond au CIR ou en instaurant un taux spécifique aux PME (comme aux Pays Bas, en Norvège ou en Italie), surtout aux PME indépendantes.

²¹ Déclaration de Nicolas Sarkozy du 10 mars 2010 : <http://www.gouvernement.fr/gouvernement/nicolas-sarkozy-la-france-doit-demeurer-une-grande-nation-industrielle>

Conclusion

Par principe, le CIR est accordé à celui qui en fait la demande, ce qui rend le contrôle d'autant plus nécessaire. C'est au fond l'efficacité et la crédibilité du CIR qui sont en jeu.

L'Union SNUI SUD Trésor Solidaires fait siens les propos de la Commission des finances du Sénat : *« la demande ou l'attribution d'un crédit d'impôt recherche ne constitue en soi ni un motif, ni un axe de programmation. En revanche, dès lors que les enjeux et les risques le justifient, il appartient au contrôle fiscal, dans le cadre de sa stratégie globale, de sécuriser les conditions d'attributions de cet avantage (...) le crédit d'impôt recherche ne doit pas être dévoyé et doit rester conforme à sa vocation première, qui est de financer des projets de R&D stricto sensu, c'est-à-dire réellement novateurs »*.

Globalement, le sentiment est largement partagé au sein des agents des impôts, notamment ceux affectés au contrôle fiscal, celui d'un gonflement artificiel de la part du PIB affectée à la recherche et au développement qui sous tend une logique d'attractivité fiscale (exclusivement) et, accessoirement, de soutien à une certaine recherche du secteur privée (notamment à caractère commercial). Le sentiment manifeste est que le CIR finance des recherches commerciales et peu scientifiques, ce qui l'éloigne de sa raison d'être de favoriser *« l'économie de la connaissance »*.

En 2009, le rapport de l'Assemblée nationale sur l'application des mesures fiscales²² justifiait ainsi le renforcement du crédit impôt recherche : *« à la problématique de l'incitation à la recherche privée pour renforcer la compétitivité des entreprises, s'ajoute celle d'une concurrence croissante entre pays pour attirer, en tant que telles, les activités de recherche des entreprises »*.

Le sentiment est solidement ancré que cette concurrence est avant tout fiscale et qu'elle a débouché sur une mesure qui vise à privilégier le crédit d'impôt plutôt que la recherche.

²² Rapport de la Commission des finances de l'Assemblée nationale du juillet 2009, précité.

Bibliographie

Travaux et communications des pouvoirs publics

Rapport public annuel de la Cour des comptes pour l'année 2007 disponible sur le site : <http://www.ccomptes.fr/fr/CC/documents/RPA/6CreditImpotRecherche.pdf>

Rapport d'information de la Commission des finances de l'Assemblée nationale *sur l'application des mesures fiscales* du 2 juillet 2009.

Rapport d'information fait au nom de la commission des finances du Sénat sur *le bilan de la réforme et l'évaluation de la politique du crédit impôt recherche*, 25 mai 2010.

Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, *Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*, octobre 2009.

Document ministériel établi pour le colloque « Le nouveau crédit impôt recherche » du 10 décembre 2008 disponible en ligne : <http://www.industrie.gouv.fr/innovation/colloques/cir-mode-emploi.pdf>

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, *Rapport au parlement sur le crédit impôt recherche 2009*, mars 2010.

Publications et communications de l'Agence française des investissements internationaux, voir le site : <http://www.invest-in-france.org/fr/>

Autres publications

Site du collectif « Sauvons la recherche » : <http://www.sauvonslarecherche.fr/spip.php?article2770>

Livre blanc du Medef, *Le crédit impôt recherche*, décembre 2009.

Notes