

Création d'un comité consultatif pour le crédit d'impôt recherche et le crédit d'impôt innovation

Article 46 de la loi de finances rectificative pour 2015

Conformément aux orientations formulées par le Comité national de lutte contre la fraude du 22 mai 2014 et à l'annonce du ministre des finances et du secrétaire d'État au budget le 1^{er} avril dernier dans le cadre de leur conférence de presse sur l'amélioration des relations entre administration fiscale et entreprises, le présent article instaure un comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

Intervenant avant la fin d'un contrôle fiscal, en cas de désaccord du contribuable sur les rectifications notifiées par l'administration fiscale, cette instance de conciliation doit donner un avis sur l'éligibilité des dépenses au crédit d'impôt recherche (CIR) ainsi qu'au crédit d'impôt innovation (CII), lequel est réservé aux petites et moyennes entreprises (PME) au titre de leurs dépenses d'innovation.

I. L'ÉTAT DU DROIT.....	2
A. UN OUTIL MAJEUR DU SOUTIEN À LA RECHERCHE ET À L'INNOVATION ...	2
B. LE CONTRÔLE DES DÉPENSES ÉLIGIBLES	3
II. LE DROIT VOTE	5
A. L'OBJECTIF : FACILITER LES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION ET LES CONTRIBUABLES, DIMINUER LE NOMBRE DE CONTENTIEUX	5
B. LE DISPOSITIF PROPOSÉ.....	5
1. Composition du comité consultatif	5
2. Modalités de saisine du comité consultatif et portée de ses avis	6
3. Règles de fonctionnement et entrée en vigueur	7
Le texte de l' Article 46.....	9

Source AN

La création d'une telle instance spécifique correspond à la technicité des dépenses de recherche, qui implique de disposer de compétences particulières pour définir leur éligibilité au regard des conditions définies par l'article 244 *quater* B. Les avis délivrés par ce comité sont consultatifs ; ils ont vocation à être communiqués au contribuable.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. UN OUTIL MAJEUR DU SOUTIEN À LA RECHERCHE ET À L'INNOVATION

● En application de l'article 244 *quater* B du code général des impôts (CGI), les entreprises qui exposent des dépenses de recherche peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt, dit « crédit d'impôt recherche ». Institué en 1983, ce crédit d'impôt a été progressivement étendu à toutes les entreprises et son mode de calcul a été modifié pour le rendre plus incitatif.

Assis, à l'origine, sur les dépenses supplémentaires de recherche, le crédit d'impôt a été majoré par la loi de finances pour 2004 ⁽¹⁸³⁾ d'une part calculée sur le volume total des dépenses de recherche. La part calculée sur l'accroissement des dépenses a ensuite diminué progressivement jusqu'à sa disparition, en 2006.

Depuis 2008, l'excédent de CIR qui n'a pu être imputé constitue une créance auprès de l'État qui peut être utilisée pour le paiement de l'impôt pendant trois ans et il est possible de demander le remboursement de l'éventuel reliquat existant à l'issue de cette période. Le plafond de 16 millions d'euros a été supprimé.

Le CIR est désormais égal à 30 % des dépenses de recherche lorsque celles-ci sont inférieures ou égales à 100 millions d'euros et 5 % pour la fraction des dépenses de recherche au-delà de ce seuil.

Les dépenses prises en compte pour le calcul du CIR sont définies aux *a* à *j* du II de l'article 244 *quater* B et peuvent être regroupées en cinq grandes catégories :

- amortissements des immobilisations affectées à la recherche ;
- dépenses de personnel et dépenses de fonctionnement ;
- dépenses de recherche externalisées ;
- dépenses relatives aux brevets et certificats d'obtention végétale ;
- dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise et dépenses de veille technologique.

● L'article 71 de la loi de finances pour 2013 ⁽¹⁸⁴⁾ a étendu le régime du CIR à certaines dépenses d'innovation en faveur des entreprises qui répondent à la définition des micro, petites et moyennes entreprises au sens du droit de l'Union européenne. Ce dispositif, qui correspond au crédit d'impôt innovation (CII), est codifié au même article que le CIR « général », par l'introduction d'un *k* au sein du II de l'article 244 *quater* B du CGI : alors que les dépenses « en aval » de la recherche sont exclues du CIR ⁽¹⁸⁵⁾, le CII permet aux PME de prendre en compte dans la base de calcul de leur crédit d'impôt certaines dépenses relatives à la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits.

Les dépenses éligibles au nouveau dispositif sont plafonnées à hauteur de 400 000 euros par an et le taux du crédit d'impôt calculé au titre de ces dépenses est fixé à 20 %.

Pour l'application du *k* du II de l'article 244 *quater* B du CGI, est considéré comme nouveau produit un bien corporel ou incorporel qui satisfait aux deux conditions suivantes :

- il n'est pas encore mis sur le marché ;
- il 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.

● Du fait de ces réformes successives, le CIR est devenu la première source de soutien public des dépenses de recherche et développement (R&D) des entreprises. Le nombre de bénéficiaires a plus que triplé depuis 2008, atteignant 20 465 entreprises en 2014.

La dépense fiscale afférente au CIR a crû de manière continue depuis 2007, pour être portée à plus de 5 milliards d'euros en 2014, soit un montant représentant 0,24 % du PIB. Il convient de noter que les montants très élevés constatés en 2009 et 2010 résultaient de la possibilité, introduite dans le cadre du plan de relance, pour les entreprises d'obtenir le remboursement anticipé de leurs créances de CIR au titre d'exercices précédents et à venir.

ÉVOLUTION DE LA DÉPENSE FISCALE ET DU NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES

Année		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
CIR	Dépense fiscale (en millions d'euros)	1 000	1 500	6 200	4 900	3 070	3 370	3 269	5 108	5 270	5 510
	Nombre de bénéficiaires	nd	5 600	12 800	14 000	14 300	15 000	16 200	20 465	–	–
CII	Dépense fiscale (en millions d'euros)	–	–	–	–	–	–	–	68	70	70
	Nombre de bénéficiaires	–	–	–	–	–	–	–	3 125	–	–

Source : tome 2 de l'annexe Voies et moyens annexés aux projets de lois de finances

Le CII représente des montants plus modestes, de l'ordre de 70 millions d'euros, pour 3 125 bénéficiaires en 2014 ⁽¹⁸⁶⁾.

B. LE CONTRÔLE DES DÉPENSES ÉLIGIBLES

● Le CIR et le CII peuvent être vérifiés dans le cadre de contrôles fiscaux globaux ou ciblés de droit commun. En outre, l'administration fiscale peut demander des compléments d'information à la suite de la déclaration.

L'administration fiscale demeure seule compétente pour l'application des procédures de rectification. Néanmoins, la procédure de contrôle du CIR et du CII s'avère spécifique puisque, en application de l'article L. 45 B du livre des procédures fiscales, elle peut faire intervenir des agents du ministère chargé de la recherche et de la technologie pour vérifier la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du CIR. Pour effectuer ce contrôle, ils peuvent se rendre dans les entreprises après envoi d'un avis de visite pour consulter les documents comptables et autres justificatifs en vue de s'assurer de la réalité des dépenses affectées à la recherche mais aussi consulter les documents techniques, effectuer toutes constatations matérielles, procéder à des vérifications techniques en vue de s'assurer de la réalité de l'activité de recherche à laquelle les dépenses sont affectées. Leur rôle est déterminant pour se prononcer sur l'éligibilité des projets de recherche, mais il n'est que consultatif, l'administration fiscale garantissant les droits du contribuable vérifié durant la procédure de contrôle.

Un rapport de la Cour des comptes sur l'évolution du crédit d'impôt en faveur de la recherche, publié en juillet 2013 ⁽¹⁸⁷⁾, indiquait d'ailleurs que le nombre d'expertises demandées au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche avait fortement crû entre 2008 et 2012, passant ainsi de 458 à 1 578, soit un triplement en l'espace de cinq ans.

- Cette forte hausse illustre la technicité du contrôle fiscal opéré en matière de CIR, et fait écho à ce que la Cour des comptes qualifie dans ce même rapport de « *zones de risques propres au crédit d'impôt recherche* ». Si la doctrine administrative définit désormais les opérations de recherche et développement (R&D) par référence au manuel de Frascati ⁽¹⁸⁸⁾, les retours de pratiques auprès des entreprises montrent leur difficulté à extraire la R&D du reste de leurs activités et à les chiffrer. En dépit de l'existence d'une procédure de rescrit spécifique ⁽¹⁸⁹⁾, qui permet aux entreprises de demander à l'administration si le projet de dépenses de recherche est éligible au CIR, l'appréciation de l'éligibilité de certaines dépenses peut soulever des questions, lorsqu'elles sont trop en amont des travaux de recherche et développement (études de faisabilité, études de conception industrielle) ou lorsqu'elles sont trop en aval (essais, ingénierie industrielle).

Selon la Cour, l'éligibilité de ces projets de R&D constitue ainsi le principal motif de rectification par l'administration fiscale, aux côtés du calcul des dépenses de personnel éligibles et de la prise en compte des dépenses de sous-traitance.

- En application de l'article L. 60 du livre des procédures fiscales, les résultats de ce contrôle sont notifiés à l'entreprise et communiqués à l'administration fiscale. Cette dernière engage un débat oral et contradictoire avec l'entreprise et est seule compétente pour notifier les rectifications.

Il n'existe actuellement aucune instance de recours permettant au contribuable de contester l'avis rendu par les fonctionnaires du ministère de la recherche et sur la base duquel sont motivées les rectifications notifiées par les services fiscaux.

II. LE DROIT VOTE

A. L'OBJECTIF : FACILITER LES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION ET LES CONTRIBUABLES, DIMINUER LE NOMBRE DE CONTENTIEUX

La création d'une « *commission de recours spéciale pour les questions d'éligibilité au crédit d'impôt recherche* » faisait déjà partie des orientations du Comité national de lutte contre la fraude du 22 mai 2014. Elle a été formellement annoncée le 1^{er} avril 2015 par le ministre de finances et des comptes publics et le secrétaire d'État chargé du budget au cours de la conférence de presse sur l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les entreprises.

La mesure proposée permettra de soumettre les questions relatives à l'éligibilité des dépenses de recherche à un comité disposant des compétences techniques nécessaires. Les contribuables pourront présenter leurs arguments devant des personnes n'ayant pas pris part à la procédure de rectification, et disposer d'un deuxième avis sur la nature des dépenses engagées. Cette instance sera consultative : les avis qu'elle rendra ne lieront pas l'administration fiscale pour l'établissement de ses rectifications.

La création d'une instance spécifique a été préférée à un élargissement des compétences de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ⁽¹⁹⁰⁾, ou de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ⁽¹⁹¹⁾ – laquelle est compétente pour les entreprises dont le chiffre d'affaires excède certains seuils. Ces commissions peuvent être amenées à intervenir dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, lorsqu'un désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable porte sur certains domaines, limitativement énumérés par l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales ⁽¹⁹²⁾.

Néanmoins, comme le souligne l'évaluation préalable du présent article, ces commissions comprennent des représentants des contribuables et de l'administration ; au-delà de la question de la technicité des sujets abordés dans le cadre de l'examen des dépenses éligibles au CIR et au CII, l'exposé des litiges portant sur ces deux crédits d'impôts devant ces commissions soulèverait des difficultés au regard du secret commercial des entreprises – les projets en matière de recherche et d'innovation impliquant en effet des investissements matériels et financiers que les entreprises protègent par le secret commercial.

B. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

1. Composition du comité consultatif

Le I insère un nouvel article 1653 F dans le chapitre de la troisième partie du CGI consacré aux commissions administratives des impôts et au comité de l'abus de droit fiscal.

Le nouvel article 1653 F institue le comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

Sa composition est précisée au deuxième alinéa : le conseiller d'État assurant la présidence du comité sera désigné par le vice-président du Conseil d'État et pourra être suppléé par deux magistrats administratifs nommés dans les mêmes conditions.

Le 2 du nouvel article 1653 F décrit les trois formations possibles du comité :

– une formation « recherche », pour l'examen des litiges relatifs aux dépenses prévues aux *a* à *j* du II de l'article 244 *quater* B, soit les dépenses ouvrant droit au CIR, avec un haut fonctionnaire du ministère chargé de la recherche et un de l'administration fiscale ;

– une formation « innovation », pour l'examen des litiges relatifs aux dépenses prévues au *k* du II de l'article 244 *quater* B, soit les dépenses ouvrant droit au CII, avec un haut fonctionnaire du ministère chargé de l'innovation et un de l'administration fiscale ;

– une formation mixte « recherche & innovation », pour l'examen des litiges relatifs aux dépenses prévues aux *a* à *j* et au *k* du II de l'article 244 *quater* B, soit à la fois les dépenses relevant du CIR et du CII, avec un haut fonctionnaire du ministère chargé de la recherche, un du ministère chargé de l'innovation et un de l'administration fiscale.

Trois règles sont également précisées :

– tant le fonctionnaire du ministère chargé de la recherche que celui du ministère chargé de l'innovation, selon la formation concernée, pourront, s'ils l'estiment utile, être assistés de toute personne susceptible d'apporter une expertise sur la qualification des dépenses ;

– les personnes ayant déjà eu à connaître du litige ont un devoir de retrait ;

– le président a voix prépondérante.

2. Modalités de saisine du comité consultatif et portée de ses avis

Le **II** modifie ensuite le livre des procédures fiscales.

Le **A du II** définit les modalités de saisine du comité consultatif ainsi créé dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire, en complétant l'article L. 59 du livre des procédures fiscales.

Ces modalités de saisine sont alignées sur celles prévues pour les commissions départementales et nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ⁽¹⁹³⁾ : en cas de désaccord persistant entre l'administration fiscale et le contribuable sur les rectifications notifiées en matière de CIR ou de CII, *lorsque le contribuable le demande, l'administration fiscale soumet le litige à l'avis du comité consultatif pour dépenses de recherche*. Le comité peut également être saisi à l'initiative de l'administration.

Le **B du II** insère un nouvel article L. 59 D au sein du livre des procédures fiscales, précisant le mandat du comité consultatif créé à l'article 1653 F du CGI : celui-ci n'intervient que lorsque le désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable porte sur la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses. Un deuxième alinéa, reprenant les termes de l'article L. 59 A applicable aux commissions des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, précise que le comité ne tranche pas de questions de droit ; il se prononce uniquement sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit, qui continue de relever de l'administration fiscale et du juge.

Il s'agit d'un avis consultatif, de même que ceux formulés par les commissions précitées, qui permet de disposer d'un deuxième regard sur l'éligibilité des dépenses au titre du CIR. À la différence de la procédure prévue devant le comité de l'abus de droit, par exemple, dans le cadre de laquelle l'administration fiscale doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification si elle ne s'est pas conformée à l'avis du comité, il appartient à l'administration de s'appuyer sur l'avis du comité consultatif, sans être toutefois liée par lui. Ainsi que l'indique l'évaluation préalable, *« la création de cette instance est de nature à améliorer les relations entre l'administration et les entreprises et contribuera à réduire les contentieux portés devant les juridictions en matière de CIR et de CII. »* Cet avis sera communiqué au contribuable avant la mise en recouvrement des impositions supplémentaires.

3. Règles de fonctionnement et entrée en vigueur

Le **C du II** garantit au contribuable l'accès à tous les documents utilisés par l'administration à l'appui de sa thèse et, notamment, au rapport du comité consultatif, là encore selon les mêmes modalités que dans le cadre des travaux des commissions des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, en modifiant l'article L. 60 du livre des procédures fiscales. Cette communication doit être faite sous réserve du secret professionnel relatif aux renseignements concernant d'autres contribuables.

Le **D** et le **E du II** permettent aux agents de l'administration fiscale, du ministère de la recherche et du ministère chargé de l'innovation de communiquer toutes les informations utiles au comité consultatif, en instaurant une nouvelle dérogation à la règle du secret professionnel à laquelle sont soumises ces administrations, par l'introduction d'un article L. 136 A au sein du livre des procédures fiscales.

Le **III** prévoit une entrée en vigueur de la mesure au 1^{er} juillet 2016 afin de permettre l'adoption des textes réglementaires qui s'imposent, à savoir :

– un décret en Conseil d'État pour la modification des articles R. 59-1, R. 60-1, R. 60-2, R. 60-3 et R. 201-1 du livre des procédures fiscales ;

– un décret simple pour la modification des articles R. 60-1 A et R. 60-2 A du livre des procédures fiscales et la création des articles R. 60-2 B du livre des procédures fiscales et 350 CA de l'annexe III au CGI ;

– la publication de commentaires au *Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP)*.

Le texte de l' Article 46

ELI: http://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2015/12/29/FCPX1525022L/jo/article_46
Alias: http://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2015/12/29/2015-1786/jo/article_46

I.-Après l'article 1653 E du code général des impôts, il est inséré un article 1653 F ainsi rédigé :

« Art. 1653 F.-I.-II est institué un comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

« Ce comité est présidé par un conseiller d'Etat désigné par le vice-président du Conseil d'Etat. Le président peut être suppléé par un ou deux magistrats administratifs nommés dans les mêmes conditions.

« II.-Pour l'examen des litiges relatifs aux dépenses prévues aux a à j du II de l'article 244 quater B, le comité comprend un agent appartenant à un des corps de catégorie A du ministère chargé de la recherche et un agent de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire.

« Pour l'examen des litiges relatifs aux dépenses prévues au k du même II, le comité comprend un agent appartenant à un des corps de catégorie A du ministère chargé de l'innovation et un agent de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire.

« Pour l'examen des litiges relatifs à la fois à des dépenses prévues aux a à j et au k dudit II, le comité comprend un agent appartenant à un des corps de catégorie A du ministère chargé de la recherche, un agent appartenant à un des corps de catégorie A du ministère chargé de l'innovation et un agent de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire.

« L'agent du ministère chargé de la recherche et l'agent du ministère chargé de l'innovation peuvent, s'ils l'estiment utile, être assistés par toute personne susceptible d'apporter une expertise sur la qualification des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt. Cette personne ne prend pas part aux votes.

« Les personnes ayant déjà eu à connaître du litige ne peuvent siéger au comité saisi sur ce litige.

« Le président a voix prépondérante. »

II.-Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

A.-Au premier alinéa de l'article L. 59, après la référence : « 1651 H du même code, », sont insérés les mots : « soit du comité consultatif prévu à l'article 1653 F du même code, » ;

B.-Après l'article L. 59 C, il est inséré un article L. 59 D ainsi rédigé :

« Art. L. 59 D.-Le comité consultatif prévu à l'article 1653 F du code général des impôts intervient lorsque le désaccord porte sur la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du même code.

« Ce comité peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit. » ;

C.-L'article L. 60 est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, après les mots : « d'affaires », sont insérés les mots : « prévue aux articles 1651 et 1651 H du code général des impôts ou au comité consultatif prévu à l'article 1653 F du même code » ;

2° Au début de la seconde phrase du second alinéa, le mot : « Elle » est remplacé par les

mots : « La communication effectuée par la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires » ;

D.-Au second alinéa de l'article L. 113, après la référence : « L. 136, », est insérée la référence : « L. 136 A, » ;

E.-Après l'article L. 136, il est inséré un article L. 136 A ainsi rédigé :

« Art. L. 136 A.-Le comité consultatif prévu à l'article 1653 F du code général des impôts peut recevoir des agents de l'administration fiscale, du ministère chargé de la recherche et du ministère chargé de l'innovation communication des renseignements utiles pour lui permettre de se prononcer sur les désaccords qui lui sont soumis. » ;

F.-L'article L. 192 est ainsi modifié :

1° Le premier alinéa est ainsi modifié :

a) Les mots : « visées à l'article L. 59 est saisie » sont remplacés par les mots : « ou le comité mentionnés à l'article L. 59 est saisi » ;

b) Sont ajoutés les mots : « ou le comité » ;

2° La première phrase du deuxième alinéa est complétée par les mots : « ou du comité ».

III.-A la dernière phrase du dernier alinéa de l'article L. 641-3 du code de commerce, le mot : « mentionnées » est remplacé par les mots : « ou du comité mentionnés ».

IV.-Les I et II sont applicables aux propositions de rectification adressées à compter du 1er juillet 2016.