



L'AVENIR INCERTAIN  
DE LA DÉPENSE DE SOUS-TRAITANCE R&D  
DANS LE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE



## Rappel du cadre de l'éligibilité de la sous-traitance :

Dès la première monture de l'article 244 quater B du Code Général des Impôts, les dépenses de recherche externalisées par la Société déclarante ont été intégrées dans l'assiette du Crédit d'Impôt Recherche (CIR), considérées comme étant aussi fondamentales que les dépenses de personnel ou les amortissements d'immobilisations affectées à la R&D :

- «(...) **les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont : (...) les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à (...)**» des prestataires publics ou privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions<sup>1</sup>.

En 35 ans d'existence, la pratique des entreprises déclarantes a démontré que les dépenses de R&D externalisées représentaient la 2<sup>e</sup> dépense de recherche la plus importante en valeur réelle (hors frais de fonctionnement calculés forfaitairement), après les dépenses de personnel<sup>2</sup>.

En 2016, ce sont **11,7 Md€** qui ont été dépensés par les entreprises dans le cadre d'une sous-traitance ou d'une coopération avec un partenaire extérieur pour réaliser une partie de leurs travaux de R&D<sup>3</sup>.

Au-delà de favoriser les synergies avec la recherche publique et les partenariats R&D, c'est donc une réponse à un **vrai besoin de financement des travaux R&D, en particulier pour les PME**, qu'apporte le CIR, dans le respect des règles de prise en compte et de plafonnement qui peuvent être synthétisées comme suit :

- Doublement des dépenses de recherche exposées auprès d'organismes de recherche publics ou assimilés, en l'absence de lien de dépendance,
- Plafonnement des dépenses de recherche confiées à des prestataires privés agréés, retenues dans la limite de trois fois le montant total des autres dépenses de recherche ouvrant droit au CIR,
- Plafonnement des dépenses de recherche externalisées à 2 millions d'euros par an, s'il existe un lien de dépendance entre le donneur d'ordre et son prestataire, et 10 millions d'euros dans le cas contraire
- Respect du principe général de **non-double prise en compte d'une même dépense R&D dans le CIR** du donneur d'ordre et de son prestataire :
  - commentant les dispositions légales, l'instruction administrative du 8 février 2000<sup>4</sup> a reconnu la possibilité pour la société prestataire d'intégrer dans son CIR les dépenses liées aux travaux qui lui avaient été confiés par son donneur d'ordre, **dès lors que celui-ci ne les avait intégrées dans la base de calcul de son propre CIR**<sup>5</sup>.

Cependant, à l'occasion de contrôles, une remise en cause assez massive du CIR déclaré par les sous-traitants privés agréés, en particulier s'agissant des travaux R&D consécutifs aux missions que leur avaient confiés leurs donneurs d'ordre, a pu être constatée.

Si les juges administratifs ont initialement validé la solution doctrinale permettant de ne pas déduire du CIR du sous-traitant les sommes reçues du donneur d'ordre, dès lors que celui-ci attestait ne pas avoir intégré dans son CIR les factures de son prestataire<sup>6</sup>, ils ont vite changé d'avis, retenant une position impactant très lourdement la capacité des sous-traitants privés agréés à déclarer un CIR<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Cf. article 67 de la Loi de Finances pour 1983 du 30.12.1982

<sup>2</sup> Voir notamment Base GECIR juin 2014, MENESR-DGRI-CI

<sup>3</sup> Cf. PLF 2019 Rapport sur les politiques nationales de recherche et de formations supérieures : presque la moitié des dépenses extérieures de R&D des entreprises sont contractées avec des entreprises qui n'appartiennent pas au même groupe que l'entreprise finançant les dépenses de R&D, localisées en France ou à l'étranger. Une part similaire des dépenses est contractée vers des entreprises du groupe, et 7 % vers des administrations et des organismes internationaux.

<sup>4</sup> Cf. formulation reprise aux paragraphes nos 39 et 40 de la documentation administrative 4 A-4122, mais non intégrée lors de la création de la base BOFIP, le 12 septembre 2012

<sup>5</sup> Cf. instruction administrative 4 A-1-00 N°27 du 8 FEVRIER 2000

<sup>6</sup> Cf. TA Montreuil 29 novembre 2013 n° 1207416, 10e ch., Altran Technologies SA

<sup>7</sup> Cf. TA Montreuil 1er juillet 2014 n° 1307130, CAA Versailles 15 octobre 2015 no 14VE00803, min. c/ SA Altran Technologies et CAA Versailles 15 octobre 2015 no 14VE02410, 7e ch., SA Altran Technologies





## 1<sup>re</sup> orientation : impacter la capacité du sous-traitant privé agréé à déclarer du CIR sur la recherche issue d'une prestation confiée par le donneur d'ordre

Constatant une forte augmentation du montant de la créance de CIR (et donc des dépenses de recherche valorisées), une attention particulière des organes de contrôle sur cette typologie de dépenses a pu être constatée en pratique, ces derniers s'intéressant notamment à la détermination du **CIR du sous-traitant privé agréé**.

Suite à ces contrôles, retenant une acception très stricte des retraitements à réaliser sur l'assiette du CIR de ce sous-traitant, de nombreux contentieux ont été introduits.

À l'origine d'un mouvement jurisprudentiel homogène et toujours d'actualité, le Tribunal de MONTREUIL, puis la Cour Administrative d'Appel de VERSAILLES<sup>8</sup>, juridictions de référence en matière de CIR, ont validé la position des organes de contrôle.

Ainsi, ils ont considéré que le texte de loi imposait à un prestataire agréé de **déduire de la base de calcul de son propre CIR** les sommes reçues du donneur d'ordre, que ce dernier ait bénéficié ou non du CIR, les juges souhaitant tirer toutes les conséquences utiles de l'établissement des règles de plafonnement susvisées, propres à la sous-traitance<sup>9</sup>.

Dans la foulée, la doctrine administrative a apporté des précisions importantes, ajoutant que :

- « Les plafonds prévus aux d bis et d ter du II de l'article 244 quater B du CGI doivent être respectés, ce qui signifie que le montant des dépenses qui excède ces plafonds, **qui ne peut pas être pris en compte dans l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'entreprise qui confie la réalisation d'opérations de recherche à l'organisme de recherche privé agréé, ne peut davantage être inclus dans la base de calcul du CIR propre de ce dernier.** En pratique, en application du d bis du II de l'article 244 quater B du CGI, la totalité des dépenses de recherche externalisées doit être déclarée par l'entreprise qui confie la réalisation de travaux de recherche à des tiers sur l'imprimé n° 2069-A-SD (...), puis corrigée des différents plafonds sur ce même imprimé<sup>10</sup> ».

Cette évolution doctrinale, consacrant l'arbitrage des juges, a engendré un changement majeur au sein des organismes de recherche privés. Nombreux sont ceux ayant préféré solliciter une abrogation de leur agrément CIR, afin de récupérer une capacité à déclarer du CIR. En effet, en imposant la déduction des sommes reçues de leurs donneurs d'ordre (avec marge), le calcul de leur CIR sur les dépenses de recherche internes aboutissait souvent à un montant négatif.

Confirmée à plusieurs reprises par le Gouvernement<sup>11</sup>, et encore récemment par la Haute Assemblée<sup>12</sup>, cette solution nous semble aller au-delà de l'esprit du texte prônant légitimement une non-double prise en compte d'une même dépense de recherche dans deux CIR différents.

En effet, elle aboutit à imposer un retraitement avec marge sur l'assiette du CIR du prestataire privé agréé, annihilant sa capacité à déclarer du CIR sur ses dépenses R&D internes, peu important que ces dépenses ne soient pas effectivement prises en compte dans l'assiette du CIR du donneur d'ordre (soit par l'effet des règles de plafonnement des dépenses de sous-traitance, soit du fait d'une renonciation volontaire au bénéfice du CIR).

Aussi est-il possible de s'interroger sur la pertinence d'une prochaine évolution doctrinale, qui viendrait limiter le retraitement affectant l'assiette du CIR du sous-traitant privé agréé aux **dépenses internes exposées pour réaliser la prestation confiée par son donneur d'ordre** (donc hors marge), ce afin de ne pas le priver de la possibilité de déclarer du CIR au titre de sa R&D interne<sup>13</sup>.

Une autre solution tout aussi rationnelle serait de permettre à un prestataire agréé de ne valoriser au CIR que sa R&D interne et la R&D consécutive aux prestations confiées par des donneurs d'ordres publics ou étrangers.

<sup>8</sup> Cf. les décisions administratives susvisées relatives à la société Altran Technologies SA

<sup>9</sup> Introduites par la Loi de Finances rectificative du 30 décembre 2004

<sup>10</sup> Cf. modification doctrinale du 4 avril 2014, paragraphes 220 et suivants du B01-BIC-RICI-10-10-20-30-20140404

<sup>11</sup> Cf. RM Lionel TARDY, JO Assemblée-Nationale du 10 mai 2016, RM Marseille, JO Sénat du 8 décembre 2016, question n°20123

<sup>12</sup> Cf. CE 8e-3e ch. 5-3-2018 n° 416836, Société Lunalogic

<sup>13</sup> Une formulation, à notre sens plus opportune, fut d'ailleurs proposée quelques jours par la doctrine administrative, en mars 2016, aux termes de laquelle il était notamment indiqué que : « Lorsqu'un organisme mentionné au d de l'article 244 quater B du CGI est soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et bénéficie lui-même du crédit d'impôt recherche, il doit déduire de la base de calcul de son propre crédit d'impôt recherche les sommes reçues des organismes pour lesquels les opérations de recherche sont réalisées et facturées (CGI, art. 44 quater B, III). Cependant, les sommes reçues sont déduites dans la limite des dépenses engagées par l'organisme éligible au crédit d'impôt », paragraphes 180 et 190 du B01-BIC-RICI-10-10-20-30-20160302.





## 2<sup>e</sup> orientation : impacter la capacité du donneur d'ordre à déclarer du CIR sur sa recherche externalisée auprès du sous-traitant

Plus récemment, une autre tendance a pu être observée dans le cadre des contrôles du CIR, qu'ils soient diligentés par le Ministère de l'Enseignement Supérieur, de la Recherche et de l'Innovation (MESRI), ou par l'Administration fiscale.

Ainsi, les organes de contrôle s'intéressent fortement à l'éligibilité des dépenses de sous-traitance déclarées dans le **CIR du donneur d'ordre**, retenant une appréciation littérale d'une formulation doctrinale, pourtant ancienne, aux termes de laquelle il est indiqué que : « *Les dépenses engagées doivent correspondre à la réalisation de véritables opérations de recherche et de développement, nettement individualisées* »<sup>14</sup>.

En synthèse, ils considèrent que seule la prestation de recherche qui consiste à confier la réalisation d'une « véritable » opération de recherche au prestataire (comprenant un état de l'art, un verrou technique identifié à résoudre par le prestataire) est aujourd'hui éligible dans le CIR du donneur d'ordre.

Une illustration complémentaire de cette interprétation restrictive peut être trouvée dans le Guide du Crédit d'Impôt Recherche, publié chaque année par le MESRI, aux termes duquel il est notamment indiqué que :

- « *Les travaux sous-traités doivent correspondre à la réalisation de véritables opérations de R&D, nettement individualisées (une prestation sous-traitée qui n'est pas de la R&D n'est pas éligible au CIR même si elle est indispensable à la réalisation du projet)* »<sup>15</sup>.

Ce faisant, ces contrôles récemment diligentés ont conclu, à de nombreuses reprises, à un rejet majeur de l'éligibilité des dépenses de sous-traitance, qu'elle soit publique ou privée, générant des contentieux.

Entrainant *de facto* l'inéligibilité des deux tiers environ de la sous-traitance R&D en France, cette position, qui se veut être une traduction fidèle du texte de Loi, a récemment été consacrée par les juges administratifs<sup>16</sup>.

Cependant, malgré cette validation jurisprudentielle récente, l'analyse proposée par les organes de contrôle apparaît contestable pour plusieurs raisons :

- La **définition légale** des prestations de R&D externalisées éligibles évoque expressément la **réalisation d'opérations de « même nature » confiées à** des prestataires publics, assimilés publics ou privés agréés par le MESRI.
- La Loi ne définissant pas l'« opération de recherche » éligible au sens du CIR, la doctrine administrative s'est inspirée du Manuel de FRASCATI pour en proposer une définition, ainsi que des illustrations pratiques. Il est notamment précisé que :
  - « *Si l'objectif du projet est de dissiper une incertitude scientifique et/ou technique et que la démarche (...), qui requiert l'établissement de l'état de l'art, a été respectée, le **projet sera considéré comme un projet de R&D et, dans ce cas, les activités nécessaires à sa réalisation seront éligibles**. Dans cette perspective, un projet particulier peut être considéré comme de la R&D s'il est entrepris avec un certain objectif, mais ne le sera pas s'il est entrepris dans un autre.*
  - *Par ailleurs, dès lors qu'un projet est qualifié de projet de R&D, l'ensemble des opérations nécessaires à sa réalisation est considéré comme de la R&D, y compris dans le cas où ces opérations, si elles étaient prises isolément, ne constitueraient pas de la R&D*<sup>17</sup>.
  - Ainsi, l'étude analytique, le test, l'autopsie, dont les résultats sont nécessaires à la réalisation du projet de recherche issu d'une démarche expérimentale du donneur d'ordre, **sont des opérations de recherche éligibles au sens du CIR**.

Compte tenu de ce qui précède, il n'apparaît pas que le législateur ait jamais souhaité traiter différemment une opération éligible réalisée en interne ou en partie externalisée.

<sup>14</sup> Cf. paragraphe 1de la sous-section 3 de la section 2 relatives aux dépenses de recherche éligibles, issu du BOI-BIC-RICI-10-10-20-30-20120912, toujours en vigueur à ce jour

<sup>15</sup> Même s'il n'a aucune valeur normative, il est un outil éclairant et auquel se réfèrent les experts du MESRI notamment dans le cadre de leurs expertises

<sup>16</sup> Cf. CAA de PARIS, 2012.2018, N° 18PA00256

<sup>17</sup> Cf. paragraphes 270 et suivant du BOI-BIC-RICI-10-10-20





Par ailleurs, au-delà de l'apparente contradiction doctrinale<sup>18</sup>, la question de l'opportunité de cette différence de traitement peut être posée.

En effet, cette approche littérale du commentaire administratif impacte directement la capacité des PME à financer leurs recherches, dès lors qu'elles sont souvent contraintes d'externaliser une partie de leurs projets, car elles ne disposent pas en interne de l'infrastructure suffisante ou des compétences techniques pour réaliser les tests ou analyses nécessaires à la réalisation de leurs projets R&D.

Enfin, il est encore difficile d'appréhender l'impact réel de l'exclusion récente par la jurisprudence des dépenses de recherche externalisées nécessaires à la réalisation d'un projet de recherche éligible au CIR sur la sous-traitance R&D privée et publique en France, mais également sur les partenariats notamment entre le privé et le public.

Cela étant dit, il est certain que si cette exclusion devait être confirmée et durer, c'est un pan entier de la R&D française qui devrait se restructurer.

## Conclusion : vers un transfert (partiel) du CIR au sous-traitant privé ?

Si la grande majorité des prestations R&D confiées à un sous-traitant privé agréé n'est plus éligible pour le donneur d'ordre, ne pouvant être qualifiées de « véritable(s) opération(s) de recherche nettement individualisée(s) », se pose la question de la nécessité de déduire les sommes reçues des donneurs d'ordre de l'assiette de son CIR ?

En effet, dans ce cas, l'entreprise qui a confié les travaux de recherche à l'organisme de recherche privé ne peut pas bénéficier du CIR, dès lors qu'elle ne « satisfait pas à l'ensemble des conditions prévues à l'article 244 quater B du CGI (...) ».

Dès lors, va-t-on observer un transfert d'une partie du CIR du donneur d'ordre vers le sous-traitant privé agréé ?

Au-delà de la nécessité de retraiter (ou de ne pas retraiter) l'assiette du CIR du prestataire privé agréé, de récentes décisions jurisprudentielles donnent un éclairage complémentaire intéressant, qui peut utilement alimenter le débat. Ainsi, il a notamment été indiqué s'agissant de prestataires privés agréés au CIR, que :

- « lorsqu'un tel organisme, chargé de réaliser en sous-traitance des prestations **qui ne portent pas contractuellement sur la réalisation d'opérations de recherche et de développement**, expose lui-même à cette occasion, pour son propre compte, des dépenses de recherche nettement individualisées des prestations faisant l'objet du contrat de sous-traitance, **dont il assume la charge financière sans la répercuter intégralement au donneur d'ordre en cause, et dont il conserve la propriété et donc l'usage des résultats pour sa propre activité, il peut inclure ces dépenses dans l'assiette de son propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche** ».

Dans ces différentes espèces, au-delà de la définition et de réalité de la prestation sous-traitée, les modalités de détermination du prix de la prestation **et** la gestion des droits de propriété intellectuelle issus des travaux R&D réalisés à l'occasion de la prestation confiée par le donneur d'ordre, semblent avoir été des éléments **prépondérants** dans l'arbitrage rendu par les juges administratifs en faveur du CIR du sous-traitant agréé.

Cependant, en pratique, les organismes de R&D privés agréés ne pourront pas valoriser dans leurs CIR, les tests, analyses, ou même certaines étapes d'un essai clinique qui s'intègrent dans la démarche expérimentale menée en interne par leurs donneurs d'ordre, mais qui relèvent chez eux d'un savoir-faire courant.

Au surplus, il n'est pas possible pour les prestataires publics de déclarer du CIR, ces derniers risquant d'avoir des difficultés à surmonter l'inéligibilité massive des prestations jusque-là confiées par des donneurs d'ordre privés qui pouvaient doubler le montant de leurs factures dans leurs CIR.

En conséquence, au regard des nombreux contentieux en cours et à venir et des potentiels impacts majeurs sur la filière R&D, tant publique que privée, il est important de clarifier les règles encadrant l'éligibilité des dépenses de sous-traitance dans le CIR.

La stabilité et la clarté de ce dispositif incitatif destiné à favoriser la R&D en France sont les corollaires indispensables à sa réussite et à son efficacité.

<sup>18</sup> Entre la sous-section 2 de la section 1 consacrée au champ d'application et la sous-section 3 de la section 2 relatives aux dépenses de recherche éligibles


<sup>19</sup> Cf. paragraphe 225 du BOI-BIC-RICI-10-10-20-30

<sup>20</sup> Cf. pour la société CAP GEMINI, Cour administrative d'appel de Versailles, 19.02.2019, N° 17VE01733, Cour administrative d'appel de Versailles, 19.02.2019, N° 17VE03361, pour la société ALTRAN, Cour administrative d'appel de Versailles, 19.02.2019, N° 17VE01717



## ABGI France

 52 Quai Rambaud  
69002 LYON FRANCE

 +33 4 78 92 40 00

 [contact@abgi-france.com](mailto:contact@abgi-france.com)

[www.abgi-france.com](http://www.abgi-france.com)