

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 63 DU 26 JUIN 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-8-09

INSTRUCTION DU 11 JUIN 2009

EXTENSION DU CONTRÔLE SUR DEMANDE EN MATIÈRE DE CREDIT D'IMPOT RECHERCHE
(ARTICLE 69 V DE LA LOI DE FINANCES POUR 2008 N° 2007-1822 DU 24 DECEMBRE 2007).

(Article L. 13 CA du livre des procédures fiscales)

NOR : BCF Z 09 00049 J

Bureau CF 1

PRESENTATION

Afin d'offrir plus de sécurité juridique aux entreprises, l'article 69 V de la loi de finances pour 2008 codifié à l'article L. 13 CA du livre des procédures fiscales (LPF) étend à toutes les entreprises le contrôle sur demande prévu à l'article L. 13 C du LPF en tant qu'il porte sur le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts (CGI).

Ainsi, les entreprises peuvent, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires, s'assurer que les dépenses qu'elles ont engagées sont éligibles au crédit d'impôt recherche (CIR).

Sous réserve d'aménagements, la procédure de contrôle sur demande « CIR » demeure applicable dans les conditions de droit commun définies à l'article L. 13 C du LPF et commentées au BOI 13 L-02-06.

Ce nouveau dispositif s'applique aux crédits d'impôts calculés au titre des dépenses de recherche exposées à compter du 1er janvier 2008.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1 et 2
CHAPITRE 1 : RAPPEL DES PRINCIPES APPLICABLES	3
CHAPITRE 2 : PRESENTATION DU DISPOSITIF	4 à 18
1. Champ d'application	4 à 10
a) Entreprises concernées	4
b) Domaine d'application	5 et 6
c) Périodes et dépenses concernées	7 et 9
d) Agents compétents	10
2. Conditions de mise en œuvre du contrôle sur demande en matière de CIR	11 à 18
CHAPITRE 3 : DEROULEMENT DE LA PROCEDURE	19 à 41
1. Modalités d'intervention de l'administration	19 à 22
a) L'engagement du contrôle	19
b) Durée des interventions	20
c) La portée des investigations	21
d) Consultation du ministère chargé de la recherche	22
2. L'information du contribuable sur les résultats du contrôle	23 à 42
a) Le compte rendu	23 à 24
b) Les conclusions du contrôle	25 à 41
c) Portée de la prise position	42
CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR	43

INTRODUCTION

1. Jusqu'à présent, les entreprises pouvaient obtenir en application de l'article L. 13 C du livre des procédures fiscales (LPF) un contrôle sur demande en matière de crédit d'impôt recherche (CIR) à condition notamment que le montant de leur chiffre d'affaires n'excède pas 1,5 M € pour les ventes et 450 000 € pour les prestations de service et que le ou les points sur lesquels le contrôle est demandé soient précisés dans la demande. Aussi, les entreprises dont le chiffre d'affaires excédait les limites précitées et qui engageaient d'importantes dépenses de recherches étaient-elles exclues de ce dispositif.

2. L'article 69 V de la loi de finances pour 2008 codifié à l'article L. 13 CA du LPF assouplit le dispositif en étendant à toutes les entreprises le contrôle sur demande prévu à l'article L. 13 C du LPF en tant qu'il porte sur le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts (CGI). 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.

CHAPITRE 1 : RAPPEL DES PRINCIPES APPLICABLES

3. Sous réserve de quelques aménagements apportés au dispositif, le contrôle sur demande d'un CIR demeure applicable dans les conditions de droit commun définies à l'article L. 13 C du LPF¹ :

- le déclenchement du dispositif est subordonné à une demande écrite préalable de l'entreprise ;
- la demande de l'entreprise doit être ciblée et porter sur des points précis de la déclaration spéciale n° 2069 A y compris sur l'exercice en cours (toutefois, voir n°13);
- 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 au sens des articles L. 80 A et L. 80 B-1° du LPF ;
- 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 vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF et les garanties attachées à cette procédure ne lui sont pas applicables. Ainsi, l'engagement ultérieur d'une telle vérification sur la même période est possible sans remise en cause toutefois des points validés dans le cadre de la nouvelle procédure (Cf. n° 42).

CHAPITRE 2 : PRESENTATION DU DISPOSITIF

1. Champ d'application

a) Entreprises concernées

4. Le contrôle sur demande en tant qu'il porte sur le crédit d'impôt recherche s'applique à toutes les entreprises mentionnées à l'article 244 quater B du CGI (Cf. BOI 4A-7-05 et 4A-10-08), quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires.

b) Domaine d'application

5. Le bénéfice d'un contrôle sur demande sans condition de chiffre d'affaires s'applique exclusivement en matière de crédit d'impôt recherche.

6. Par conséquent, seules les demandes portant sur l'interprétation et/ou l'application des dispositions prévues à l'article 244 quater B du CGI et des articles 49 septies F à 49 septies M de l'annexe III au dit code, entrent dans le champ d'application de l'article L. 13 CA du LPF.

¹ BOI 13 L-2-06 du 14 mars 2006.

7. Ainsi, bien que formulées par des entreprises éligibles au CIR, les demandes portant sur des matières autres que le CIR n'entrent pas dans le champ d'application du dispositif spécifique prévu à l'article L. 13 CA du LPF (par exemple, règles de détermination du bénéfice imposable, obligations fiscales et déclaratives en matière de TVA, de revenus professionnels (BIC, BA, BNC) imposables à l'impôt sur les revenus ou à l'IS,). Ces entreprises pourront toutefois bénéficier du dispositif de droit commun si le montant de leur chiffre d'affaires n'excède pas les seuils mentionnés à l'article L. 13 C du LPF.

Cas particulier des entreprises éligibles au statut des « Jeunes entreprises innovantes (JEI) »

8. Les entreprises éligibles au statut « JEI » sont en principe exclues du champ d'application de l'article L. 13 CA du LPF.

9. Toutefois, le dispositif est étendu à ces entreprises à raison exclusivement des demandes portant sur l'éligibilité des dépenses de recherche au CIR² pour l'application de la condition prévue au a du 3° de l'article 44 sexies-0 A du CGI.

10. Elles demeurent exclues du champ d'application du dispositif pour ce qui concerne les demandes relatives à l'examen du respect des autres conditions mentionnées à l'article précité, celles-ci étant susceptibles d'être prises en considération au titre de l'article L. 13 C du LPF.

c) Périodes et dépenses concernées

11. Le contrôle sur demande prévu à l'article L. 13 CA du LPF s'applique aux CIR afférents à des dépenses de recherche engagées sur une période ou un exercice non prescrit, y compris en cours. Sont ainsi concernés :

- le CIR déclaré sur la déclaration 2069 A, qu'il ait été ou non imputé, ou restitué, ou **remboursé par anticipation en application du II de l'article 95 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008** (BOI 4A-1-09 n° 17 et s.) ;

- le CIR portant sur un exercice clos mais non déclaré, l'obligation déclarative n'étant pas encore intervenue **y compris en cas de remboursement par anticipation de la créance CIR en application du III de l'article 95 de la loi précitée;**

- le CIR portant sur l'exercice en cours, **y compris en cas de remboursement par anticipation de la créance CIR en application du III de l'article 95 de la loi précitée.**

12. Le nouveau dispositif s'applique aux crédits d'impôts calculés au titre des dépenses de recherche engagées à compter de l'année 2008. Sont donc exclus du champ d'application les CIR relatifs aux dépenses de recherche engagées avant cette date même s'ils sont déclarés après le 1^{er} janvier 2008 ou sont susceptibles de l'être en 2009 ou 2010 (cas des entreprises dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile et/ou est d'une durée supérieure à 12 mois)³.

d) Agents compétents

13. Le contrôle sur demande relève de la compétence juridique des agents A et B de la DGFIP affectés dans un service déconcentré ou un service à compétence nationale dans le ressort territorial duquel l'entreprise accomplit ses obligations déclaratives, conformément aux dispositions de l'article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts⁴.

² Pour bénéficier du statut des JEI, l'entreprise doit notamment réaliser des dépenses de recherche définies aux a à g du II de l'article 244 quater B du CGI, représentant au moins 15 % des charges fiscalement déductibles de l'exercice (article 44 sexies 0A-3°a du GI).

³ Quelles que soient la durée des exercices et leur date de clôture, le CIR est calculé par référence à l'année civile. La déclaration spéciale (n°2069 A) doit être déposée par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés avec le relevé de solde en principe au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice (art. 49 septies M et 360 bis de l'ann. III au CGI).

⁴ Conformément à l'article 49 septies M de l'annexe III au CGI, la déclaration spéciale doit être déposée par les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés avec le relevé de solde auprès du comptable de la DGFIP. Les autres entreprises joignent la déclaration spéciale à la déclaration annuelle de résultat qu'elles sont tenues de déposer en vertu de l'article 53 A du CGI.

2. Conditions de mise en œuvre du contrôle sur demande en matière de CIR

14. Le nouveau dispositif assouplit les conditions de mise en œuvre de la procédure de contrôle sur demande : aucune condition de chiffre d'affaires n'est exigée pour les entreprises qui sollicitent l'application de l'article L. 13 CA du LPF en matière de crédit d'impôt recherche.

15. La procédure est déclenchée sur demande écrite préalable du contribuable adressée au service des impôts des entreprises de la direction locale compétente pour recevoir la déclaration spéciale n°2069 A ou à la direction des grandes entreprises, si l'entreprise relève de cette direction.

16. Pour être recevable, la demande de contrôle doit être ciblée quant à son objet et sa portée et mentionner un ou plusieurs points précis de la déclaration spéciale. Les demandes portant sur l'ensemble du CIR pourront être prises en considération si l'étendue, le volume et la complexité des investigations à réaliser ne sont pas incompatibles avec cette procédure.

17. La décision d'engager le contrôle est laissée à l'appréciation du service en fonction des circonstances propres au dossier du contribuable.

Dans l'hypothèse où l'administration ne ferait pas suite à la demande de l'entreprise, l'absence de contrôle ne saurait valoir validation de l'analyse éventuelle développée dans la demande.

18. La consultation des experts du ministère chargé de la recherche, lorsqu'elle apparaît nécessaire, ne fait pas obstacle à la mise en œuvre d'un contrôle sur demande en matière de CIR (Cf. n°22).

CHAPITRE 3 : DEROULEMENT DE LA PROCEDURE

1. Modalités d'intervention de l'administration

a) L'engagement du contrôle

19. Les modalités définies dans le BOI 13 L-2-06 sont toujours applicables, notamment :

- l'engagement du contrôle sur demande est matérialisé par l'envoi en courrier simple d'une proposition de rendez-vous sur laquelle figurent la date et le lieu d'intervention ainsi que le rappel de la ou des questions ;

- le contrôle se déroule en principe dans les locaux de l'entreprise (principal établissement, siège social, direction effective), ou là où est détenue la comptabilité de l'entreprise.

b) La durée des interventions

20. Le contrôle sur demande se déroule en principe sur une période de courte durée. Cependant, les modalités de contrôle ainsi que le délai nécessaire au service pour présenter ses conclusions doivent tenir compte des particularités du crédit d'impôt recherche (CIR) justifiant des investigations approfondies, parfois complexes.

c) La portée des investigations

21. L'agent peut examiner tous les documents comptables et non comptables (journaux, factures, contrats, etc ...), y compris ceux afférents à l'année ou à l'exercice en cours, dès lors qu'ils sont nécessaires pour répondre à la demande du contribuable.

Le contribuable doit permettre l'accès à ces documents et, de manière générale, à tous les documents utiles au contrôle du CIR afin que l'agent apprécie la situation avec exactitude et de manière exhaustive.

d) Consultation du ministère chargé de la recherche

22. Lorsque la demande nécessite de se prononcer sur les aspects scientifiques et techniques des opérations de recherche ou sur la nature des dépenses réalisées et leur éligibilité au CIR au regard du II de l'article 244 quater du CGI, l'administration sollicite l'avis des experts du ministère chargé de la recherche en application de l'article L. 103 A du LPF.

L'administration informe par écrit le contribuable de cette consultation et lui précise que celle-ci pourra avoir pour effet de retarder les résultats du contrôle demandé, éventuellement après l'échéance déclarative si la demande a été déposée après l'engagement des dépenses au titre d'un CIR non encore déclaré.

2. L'information du contribuable sur les résultats du contrôle

a) Le compte rendu

23. A la fin du contrôle, quel que soit le sens des réponses apportées, le service rédige un compte rendu du contrôle et l'adresse à l'entreprise par courrier recommandé avec demande d'accusé de réception, ou par remise avec mention de la réception sur ce document.

24. Aucun délai n'est imparti à l'administration pour communiquer ses conclusions à l'entreprise. Celles-ci lui seront adressées dans des délais brefs après les interventions dans l'entreprise.

Toutefois, dans certaines situations, l'importance et la complexité des investigations à mener ainsi que, le cas échéant, la consultation des experts du ministère chargé de la recherche pourront justifier un délai de réponse plus long.

b) Les conclusions du contrôle

25. L'agent prend position sur les sujets sur lesquels l'administration a été sollicitée.

Le compte rendu comporte pour chacun des points examinés :

- un rappel de la ou des questions posées par le contribuable;
- les constatations effectuées ;
- les règles applicables et les solutions apportées.

L'avis de l'expert du ministère chargé de la recherche est joint.

26. Les conséquences peuvent être les suivantes :

- **Le contrôle ne révèle aucune erreur sur la déclaration spéciale déposée**

27. Dans ce cas, les conclusions consignées sur le compte rendu confirment la position retenue par le contribuable.

- **Le contrôle révèle des erreurs sur la déclaration spéciale déposée**

28. 1°) Si les insuffisances constatées dans la déclaration n°2069-A se traduisent par des impositions supplémentaires, l'administration propose dans le compte rendu à l'entreprise de régulariser sa situation dans les conditions prévues à l'article L. 62 du LPF, c'est-à-dire par le dépôt d'une déclaration complémentaire et le paiement d'un intérêt de retard au taux réduit.

29. Si l'entreprise renonce à la régularisation par une déclaration complémentaire ou qu'elle ne remplit pas les conditions pour bénéficier des dispositions de l'article L.62 du LPF, les rappels font l'objet d'une procédure de rectification.

30. La déclaration complémentaire de régularisation qui sera jointe au compte rendu, comportera la nature et le détail des erreurs ou inexactitudes constatées (dépenses non admises au titre du CIR, erreur de taux, ...) ainsi que la liquidation par année ou exercice des droits et intérêts de retard au taux réduit dus.

31. Le service tire les conséquences financières de l'annulation ou de la réduction du crédit d'impôt sur l'exercice au titre duquel les dépenses de recherche ont été engagées jusqu'au dernier exercice d'imputation clos, au regard des montants de CIR imputés au titre de l'IS de chaque exercice et de CIR maintenu après contrôle.

Exemple : soit une entreprise assujettie à l'impôt sur les sociétés qui fait l'objet d'un contrôle sur demande en septembre 2010 au titre du CIR 2009 (dépenses engagées en 2009)

- CIR 2009 déclaré en 2010: 500 €
- CIR imputé sur l'IS 2009 payé en avril 2010: 150 €
- Créance de CIR 2009 utilisée pour le paiement de l'IS 2010 payé en avril 2011 : 350 €
- CIR annulé après contrôle: 400 €
- CIR imputable après contrôle : 100 €

Il s'ensuit les suppléments d'IS :

- au titre de 2009 : 150 – 100= 50 €
- au titre de 2010 : 350 €

32. Majoration de 5% en cas de retard de paiement des impôts recouverts par voie d'avis de mise en recouvrement (entreprises assujetties à l'IS) prévue à l'article 1731-1 du CGI : application de la mesure de tempérament prévue au BOI 13 N-1-07

33. En application de la mesure de tempérament prévue au paragraphe n°129 du BOI 13 N-1-07, la majoration de recouvrement de 5 % ne sera pas appliquée aux régularisations qu'elles soient effectuées :

- dans les conditions prévues à l'article L.62 du LPF ;
- ou dans le cadre d'une proposition de rectification, **à l'exception**, s'agissant du CIR 2008, des remboursements de créance de CIR obtenus par anticipation dans le cadre du plan de relance de l'économie lorsque le montant de remboursement indu excède de plus de 20 % le montant réel de la créance, le VI de l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2008 prévoyant en effet expressément l'application de la majoration prévue à l'article 1731 du CGI.

34. 2°) Si les rectifications ne se traduisent pas par des impositions supplémentaires, la procédure de régularisation n'est pas proposée.

Dans ce cas, 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 après contrôle.

• **Le contrôle est intervenu avant le dépôt de la déclaration 2009 A**

35. Si l'échéance déclarative n'est pas encore intervenue, l'entreprise est invitée à tenir compte des conclusions du compte rendu lors du dépôt de la déclaration spéciale

36. Si la demande de contrôle est présentée à une date proche de celle du dépôt de la déclaration et que l'agent n'est pas en mesure de rendre ses conclusions avant l'échéance déclarative notamment en raison de la saisine en cours du ministère chargé de la recherche, la déclaration sera déposée avec la mention expresse suivante : « le CIR calculé au titre des dépenses [*Année d'engagement des dépenses*] mentionné sur la présente déclaration fait actuellement l'objet d'un contrôle sur demande par [*service qui a effectué le contrôle*] ».

• **Cas particulier : le contrôle révèle des anomalies conduisant à réclamer au contribuable la restitution d'une créance de CIR indûment obtenue dans le cadre du plan de relance de l'économie (loi de finances rectificative pour 2008)**

37. Il en est ainsi :

- soit parce que le contribuable a demandé un remboursement par anticipation, après estimation de son CIR à raison des dépenses engagées sur 2008 et de l'impôt dû, dans le cadre spécifique prévu au III de l'article 95 de loi de finances rectificative pour 2008⁵ (BOI 4A-1-09 du 9 janvier 2009) ;

- soit parce que le contribuable a demandé le remboursement immédiat de l'excédent de CIR à raison des dépenses engagées en 2008 après imputation sur l'impôt dû, en application du II de l'article 95 de la loi précitée.

⁵ BOI 4 A-1-09 du 9 janvier 2009

38. La reprise de la restitution indue s'effectue dans tous les cas dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire, le régime spécifique des pénalités défini au VI de l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2008 rendant inopérant le dispositif de régularisation prévu à l'article L. 62 du LPF.

39. Conformément à l'article précité, la reprise de l'excédent indûment remboursé par anticipation est assortie de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations dites de recouvrement prévues à l'article 1730 ou 1731 du CGI si le montant du remboursement obtenu par anticipation excède de plus de 20 % le montant auquel le contribuable avait effectivement droit.

40. L'intérêt de retard et la majoration de recouvrement prévue à l'article 1730 ou 1731 ne sont pas applicables à la reprise de remboursement indu de CIR (2008) obtenu par anticipation lorsqu'elle n'excède pas de plus de 20 % le montant réel de la créance. Dans le cas contraire, seuls l'intérêt de retard et la majoration de recouvrement sont dus.

41. S'agissant de la reprise de remboursement immédiat de l'excédent de CIR (2008), l'intérêt de retard et la majoration de recouvrement prévue à l'article 1731 ne sont pas applicables. Elle est passible, le cas échéant, des majorations prévues à l'article 1729 ou, à défaut et en matière d'impôt sur le revenu uniquement, de la majoration prévue par l'article 1758 A.

La majoration de recouvrement de 10 % prévue à l'article 1730 est applicable si la somme due n'est pas acquittée dans les 45 jours suivant la mise en recouvrement du rôle.

c) Portée de la prise de position

42. Les réponses ainsi apportées valent prise de position formelle à l'égard de l'entreprise et sont opposables conformément aux articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales. Aucune rectification fondée sur une interprétation différente de celle formalisée par la prise de position ne pourra donc être poursuivie aussi longtemps que la situation, les textes ou la doctrine administrative publiée n'auront subi de modification.

CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR

43. Ces dispositions s'appliquent aux crédits d'impôts calculés au titre des dépenses de recherche exposées à compter du 1^{er} janvier 2008.

Le directeur adjoint,

Jean-Louis GAUTIER