

**18 juillet 2012** : Crédit d'impôt recherche : supprimer l'effet d'aubaine pour les grandes entreprises, réorienter le dispositif vers les PME (rapport d'information : extrait)

- Par M. [Michel BERSON](#) au nom de la [commission des finances](#)

## C. AMÉLIORER L'INFORMATION JURIDIQUE

*A minima*, il est nécessaire de compiler les textes relatifs au CIR dans un document unique.

Comme on l'a indiqué, le régime du CIR est défini par 6 textes législatifs, 3 textes réglementaires et 9 instructions fiscales, auxquelles s'ajoutent le *Guide du CIR* publié annuellement.

### 1. Réunir l'ensemble des textes dans un document unique

Le site Internet du MESR<sup>153(\*)</sup> doit bien entendu être tenu à jour<sup>154(\*)</sup>. Toutefois, l'accès à l'ensemble de ces textes exige de consulter autant de pages Internet, ce qui rend assez longue la constitution, par une entreprise, de la « bibliothèque » des textes relatifs au CIR.

L'accès des PME au CIR pourrait donc être facilité par la publication de ces textes dans un document unique, par exemple en annexe au « Guide du CIR ».

### 2. Fusionner les instructions fiscales relatives au CIR

Il existe on l'a vu neuf instructions fiscales concernant pour tout ou partie le CIR.

Ces textes sont globalement peu lisibles et, faute de titre clair, il est difficile de savoir dans quelle instruction fiscale chercher une information particulière.

Les différentes instructions fiscales gagneraient donc à être actualisées et fusionnées, pour ce qui concerne les passages relatifs au CIR.

## D. FAUT-IL DAVANTAGE ENCADRER L'ACTION DES CABINETS DE CONSEIL ?

### 1. Etat des lieux

#### a) Les cabinets de conseil

Les entreprises bénéficiant du CIR recourent fréquemment à des cabinets de conseil.

Le rapport de 2010 de l'IGF sur le CIR indique que «selon un sondage de 2008, 25 % des entreprises s'adressent à un tel cabinet ».

Le recours au cabinet durerait en moyenne trois ans.

Les professionnels du secteur sont représentés par l'Association syndicale professionnelle des conseils en organisation et en financement de l'innovation (ASCOFI), qui fédère 44 sociétés de conseil (dont quatre des six principaux cabinets).

#### b) La déduction totale ou partielle, depuis 2011, des prestations des dépenses déclarées au CIR : une mesure peu efficace

Initialement, le CIR perçu par une entreprise était le même, qu'elle recoure ou non à un cabinet de conseil.

A l'initiative de l'Assemblée nationale et de notre collègue député Gilles Carrez, alors rapporteur général, la loi de finances initiale pour 2011 a réduit le bénéfice du CIR en cas de recours à un cabinet de conseil. Ainsi :

- selon le droit commun, sont déduites de la base du CIR les dépenses venant en excédent d'un certain plafond (15 000 euros hors taxes ou 5 % des dépenses éligibles au CIR, soit environ 16,7 % du CIR lui-même<sup>155(\*)</sup>) ;

- en revanche, les « rémunérations au succès », définies comme un pourcentage du CIR perçu, font l'objet d'un régime moins favorable, puisqu'elles sont totalement déduites de la base du CIR.

Ce dispositif suscite une certaine perplexité.

Tout d'abord, la « pénalisation » de la rémunération au succès, de l'ordre de 5 % du CIR<sup>156</sup> pour une rémunération de 20 %, est peu significative. On peut se demander si l'entreprise sera consciente de la différence, d'autant plus que rien n'empêche le cabinet de conseil d'adapter ses tarifs en conséquence. Par ailleurs, les frais des cabinets sont déductibles du revenu imposable.

### L'impact du recours à un cabinet de conseil sur le montant du CIR

(dans l'hypothèse d'une rémunération du cabinet de conseil égale à 20 % du CIR avant prise en compte du recours au cabinet)

(CIR avant prise en compte de la rémunération du cabinet de conseil = 100)

	Avant 2011	Depuis 2011	
		Si rémunération au succès*	Si rémunération au forfait
Dépenses bénéficiant du CIR	333	333	333
CIR avant prise en compte de la rémunération du cabinet de conseil	100	100	100
Rémunération du cabinet de conseil	20	20	20
Impact de la rémunération du cabinet de conseil sur le CIR	0	-6	-1
CIR effectivement perçu	100	94	99
<i>Rémunération du cabinet de conseil en % du CIR effectivement perçu</i>	<i>20</i>	<i>21</i>	<i>20</i>

\* Dans le cas où est déduite des dépenses déclarées au CIR la rémunération au-delà de 5 % du total des dépenses.

Source : calculs du rapporteur spécial

Ensuite, il n'est pas évident que la rémunération au succès ait davantage d'inconvénients que la rémunération au forfait. En particulier, elle est plus favorable aux PME qui ne savent pas si elles sont éligibles au CIR.

Enfin, le principe même d'une pénalisation des entreprises recourant à un cabinet de conseil par rapport à celles gérant le CIR en interne est contestable, et revient à pénaliser les PME.

### c) Le rapport de 2010 de l'IGF préconisait l'élaboration d'une charte de bonnes pratiques, qui, publiée en 2012, ne satisfait pas à ses principaux critères

Le véritable problème semble être non le recours à des cabinets de conseil, mais les pratiques de certains d'entre eux.

- Le rapport 2010 de l'IGF relève certains abus, synthétisés par l'encadré ci-après.

### **Les abus des cabinets de conseil dans le cas des PME, selon le rapport de 2010 de l'inspection générale des finances**

« La mission a constaté dans ses entretiens que le taux de rémunération varie considérablement selon le cabinet et selon le pouvoir de marché de l'acheteur, de 1,5 % pour de très gros CIR à 20-30 % pour les PME. Les PME récemment entrées dans le CIR subissent parfois des pratiques abusives :

« - si les tarifs moyens sont orientés à la baisse, grâce à l'intensification de la concurrence entre cabinets, les taux demeurent prohibitifs pour certaines PME, avec des pics à 40 % voire 50 %. De façon générale, la marge prélevée sur les PME paraît très élevée ;

« - la durée d'engagement est généralement élevée (36 % des adhérents du comité Richelieu se sont engagés pour trois ans) ;


« - une majorité des contrats ne prévoit pas la répétition de l'indu (récupération d'une part des honoraires en cas de redressement fiscal) ou conditionne le remboursement à l'épuisement des voies de recours, ce qui rend la clause en pratique inopérante. »

Source : Laurent Martel, Alexis Masse, Florence Lustman, « Mission d'évaluation du crédit d'impôt recherche », inspection générale des finances, rapport n° 2010-M-035-02, septembre 2010

- Le rapport de 2010 de l'IGF préconise l'élaboration d'une charte de bonnes pratiques avec les cabinets volontaires.

Selon lui, « la réglementation des tarifs ou la délivrance d'un label par l'administration peuvent difficilement être mis en oeuvre (...). Il incombe plutôt à la profession elle-même, par exemple au travers de l'Association Syndicale Professionnelle des Conseils en Organisation et en Financement de l'Innovation (ASCOFI), qui fédère 36 sociétés de conseil (dont quatre des six principaux cabinets) de diffuser les bonnes pratiques (contrat-type incluant une clause de répétition de l'indu, fourchettes tarifaires moyennes en fonction de la prestation et de la taille de l'entreprise) et d'éliminer ainsi les comportements prédateurs. »

Le rapport de l'IGF ajoute que « Si la profession ne parvenait pas à rendre public un contrat-type satisfaisant et une grille tarifaire sous six mois, le MESR pourrait s'en charger lui-même au titre de sa fonction de conseil aux PME innovantes, avec l'aide des cabinets qui, à titre individuel, seront volontaires ».

- L'ASCOFI ne s'est dotée que très récemment d'une charte de déontologie, qui vient juste d'être rendue publique<sup>157</sup> . Elle avait été annoncée au rapporteur spécial lors de l'audition de ses représentants le 10 avril 2012.

Ce document ne comprend pas les principaux éléments demandés par l'inspection générale des finances :

- il ne comporte pas de fourchettes tarifaires moyennes en fonction de la prestation et de la taille de l'entreprise ;

- il ne comprend pas de contrat-type ;

- en ce qui concerne la clause de répétition de l'indu (c'est-à-dire la récupération d'une partie des honoraires en cas de redressement fiscal), il se contente de mentionner, dans le seul cas des rémunérations au succès, le « *remboursement d'une partie de la rémunération en cas de remise en cause **définitive** des gains ou des économies obtenus* » (alors que le rapport de 2010 de l'IGF souligne que le conditionnement du remboursement à l'épuisement des voies de recours « *rend la clause en pratique inopérante* »).

## **2. La nécessité de nouvelles dispositions législatives ne va pas de soi**

On peut cependant s'interroger sur l'utilité de nouvelles mesures législatives tendant à davantage encadrer l'activité des cabinets de conseil.

### a) Un enjeu financièrement modeste

Tout d'abord, les cabinets de conseil correspondent à un enjeu financièrement modeste.

Ainsi, selon le rapport de 2010 de l'IGF sur le CIR, leur rémunération serait de l'ordre de seulement 5 % du montant total du CIR. Comme par ailleurs le taux de rémunération moyen paraît de l'ordre de 20 %, cela suggère que les cabinets de conseil « gèrent » environ 25 % du CIR<sup>158(\*)</sup>.

### b) Y a-t-il réellement un problème à résoudre ?

On peut par ailleurs se demander s'il y a réellement un problème à résoudre.

Certes, il existe inévitablement des abus, comme pour n'importe quelle incitation fiscale. Toutefois, rien ne suggère que ce phénomène soit plus marqué dans le cas du CIR que dans le cas des autres dispositifs, pour lesquels aucune disposition spécifique n'a généralement été mise en place.

L'article 1740 du code général des impôts prévoit certes pour certaines niches fiscales en faveur de l'outre-mer l'imposition d'une amende, en cas notamment d'« *agissements, manoeuvres ou dissimulations ayant conduit à la reprise par l'administration des avantages fiscaux* »<sup>159(\*)</sup>. Toutefois dans ce cas particulier, il s'agit d'encadrer des dispositifs peu efficaces (les niches fiscales relatives à l'outre-mer sont généralement mal notées par le « rapport Guillaume »<sup>160(\*)</sup>) et dont le principal objet est de permettre à certains contribuables d'échapper à l'impôt.

**Par ailleurs, les cabinets de conseil peuvent être sanctionnés pénalement<sup>161(\*)</sup>.**

Dans le cas du CIR, les cabinets de conseil permettent aux entreprises, en particulier aux PME, d'externaliser la gestion d'un dispositif fiscal qui ne relève pas de leur « coeur de métier ». Dès lors que ce dispositif est efficient, il n'y a pas de raison de s'opposer au principe d'une telle externalisation.

---

\* <sup>153</sup> <http://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/cid59828/guide-du-credit-d-impot-recherche-2012.html> pour le « Guide du CIR » et <http://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/cid23519/cir-textes-de-referance.html> pour les autres documents.

\* <sup>154</sup> Lors d'une consultation effectuée le 3 mai 2012 par le rapporteur spécial, le texte des articles 199 ter B du code général des impôts et L. 80 B du livre des procédures fiscales, relatifs respectivement à l'imputation du CIR et au rescrit, n'étaient pas à jour : dans le premier cas la codification effectuée par le décret n°2011-645 du 9 juin 2011 n'était pas prise en compte ; dans le second il manquait le 3° bis (inséré par l'article 136 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie et permettant à l'entreprise de demander un rescrit non seulement à l'administration fiscale (comme le prévoit le 3° de l'article L. 80 B), mais aussi au délégué régional à la recherche et à la technologie (DRRT), à Oséo ou à l'ANR).

Par ailleurs, il manquait deux instructions fiscales :

- l'instruction 4 A-2-11 (BOI n° 40 du 5 mai 2011), relative aux modifications du régime relatif à la sous-traitance aux organismes publics et aux personnes morales de droit privé agréées apportées par le II de l'article 87 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ;

- l'instruction 4 A-1-12 (BOI n° 9 du 2 février 2012), relative à la pérennisation, par l'article 41 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, du dispositif de remboursement immédiat des créances de crédit d'impôt recherche (CIR) pour les PME.

\* <sup>155</sup> 5 % de la dépense / 30 % de la dépense.

\* <sup>156</sup> Dans le cas des rémunérations au succès, il revient à réduire le CIR perçu par l'entreprise de 30 % du coût de la prestation, soit, si celle-ci représente 20 % du CIR, de 6 % de celui-ci. Dans le cas d'une rémunération au forfait d'un montant identique, l'assiette du CIR est réduite, toujours en supposant une rémunération du cabinet égale à 20 % du CIR, de l'écart par rapport à ce taux et 16,7 % du CIR, soit 3,3 % du CIR, ce qui réduit le CIR de 1 %.

\* <sup>157</sup> Ce document peut être consulté sur le site Internet de l'ASCOFI ([http://www.ascofi.fr/extranet/association-documents-officiels/statuts-et-reglement-interieur/Charte%20de%20deontologie%20ASCOFI\\_validee\\_AGE\\_110112.pdf](http://www.ascofi.fr/extranet/association-documents-officiels/statuts-et-reglement-interieur/Charte%20de%20deontologie%20ASCOFI_validee_AGE_110112.pdf)).

\* <sup>158</sup> «D'après les données (déclaratives) fournies à la mission, on peut estimer le chiffre d'affaire des six plus gros cabinets en matière de CIR à 150 M€, soit 4 % environ des créances de CIR. Ce chiffre serait cohérent avec l'hypothèse selon laquelle 25 % au moins des entreprises recourent à un cabinet en le rémunérant à hauteur 20 % en moyenne du crédit d'impôt obtenu ».

\* <sup>159</sup> « Lorsque l'octroi des avantages fiscaux prévus par les articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C, 217 undecies et 217 duodecies est soumis à la délivrance d'un agrément du ministre chargé du budget, dans les conditions définies à ces articles, toute personne qui, afin d'obtenir pour autrui les avantages fiscaux susmentionnés, a fourni volontairement à l'administration de fausses informations ou n'a volontairement pas respecté les éventuels engagements pris envers elle est redevable d'une amende égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu, sans préjudice des sanctions de droit commun.

« Toute personne qui, afin d'obtenir pour autrui les avantages fiscaux mentionnés au premier alinéa, s'est livrée à des agissements, manoeuvres ou dissimulations ayant conduit à la reprise par l'administration des avantages fiscaux est redevable d'une amende, dans les mêmes conditions que celles mentionnées au premier alinéa. »

\* <sup>160</sup> La dépense fiscale relative au logement « non social » (numéro 110210, articles 199 undecies A et 199 undecies D du code général des impôts) est notée 0 ; celle relative aux investissements productifs (numéro 110224, article 199 undecies B du code général des impôts) est notée 1 ; celle relative au logement social (numéro 110256, article 199 undecies C) est notée 2.

\* <sup>161</sup> Pour « escroquerie en bande organisée ». On peut mentionner le cas récent de « l'affaire Apollonia », du nom d'une société d'Aix-en-Provence spécialisée dans la défiscalisation immobilière, à l'occasion de laquelle plusieurs dizaines de personnes ont été mises en examen.