

A woman with curly hair, wearing large blue headphones and glasses, is pointing at a computer monitor. A man with a beard and glasses is looking at the screen behind her. The scene is set in a dimly lit office with blue ambient lighting. The image is framed by a large, semi-transparent blue circle.

**LEYTON**

# **GUIDE CIR 2021-2022 ANALYSE & NOTES DE LECTURE**

**NOUVEAUTÉS : DÉPENSES EXTERNALISÉES, VALORISATIONS, AGRÉMENTS...  
DÉCOUVREZ COMMENT LE CRÉDIT IMPÔT RECHERCHE ÉVOLUE**

---

Le Guide du Crédit d'Impôt Recherche (CIR) édité chaque année par le Ministère en charge de la Recherche (MESRI) est un document attendu par les déclarants, cela d'autant plus que depuis quelques années sa date de parution connaît de plus en plus de décalages par rapport à l'année civile qu'il concerne. Il oriente l'utilisation du CIR et les pratiques de contrôle, sans toutefois avoir la valeur des textes législatifs.

Ce millésime 2021 était particulièrement attendu compte tenu de la publication de la nouvelle version du Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFIP) le 13 juillet dernier. Cette mise à jour du BOFIP est venue préciser les règles applicables en matière de Crédit Impôt Recherche (CIR) et de Crédit Impôt Innovation (CII) et intégrer de nombreuses jurisprudences parues ces deux dernières années ainsi que les aménagements apportés par les Lois de Finances 2019 et 2020. Cet alignement entre le BOFIP et le Guide CIR était devenu nécessaire pour permettre au contribuable de faciliter l'identification des opérations de R&D et d'innovation et leur valorisation au CIR et CII.



## PRINCIPALES NOUVEAUTÉS

**Pour ce « millésime » 2021, quelques nouveautés sont à souligner :**

- La prise en compte des modifications de la doctrine fiscale publiée en juillet 2021 intégrant notamment des jurisprudences du Conseil d'Etat : arrêts FNAMS et TAKIMA ;
- L'intégration de modifications sur certaines dépenses éligibles ;
- Des précisions sur les dépenses externalisées éligibles. Les deux types de relations contractuelles régissant l'externalisation d'opérations de R&D sont précisées : la recherche contractuelle et les opérations de recherche menées dans le cadre d'une collaboration de recherche. De nouveaux éléments de justification sont également demandés pour la sous-traitance ;
- Des précisions sur la procédure d'agrément ont été apportées ;
- Une nouvelle nomenclature des projets de R&D est également proposée.

**Plusieurs guides restent à disposition des contribuables en fonction de leurs besoins :**

- Un premier guide du CIR, à destination de l'ensemble des entreprises déclarantes, sur le même format que celui des années précédentes ;
- Un second guide à destination des sous-traitants et des organismes agréés déclarant du CIR ;
- Un troisième guide précisant les modalités de contrôles et de sécurisation du CIR, notamment par l'intermédiaire du rescrit.

## LA DÉFINITION DE LA R&D&I

Le Guide CIR se conforme désormais à la dernière mise à jour du BOFIP en intégrant une clarification sur l'éligibilité de la **recherche fondamentale pure et orientée**.

Des précisions sont apportées sur la définition du **développement expérimental** : des exemples de travaux pouvant entrer dans la définition du développement expérimental sont données (formulation d'un concept, conception et mise à l'essai de produits de substitution, construction de proto, lancement d'installations pilotes). Des exemples d'activités qui ne font pas partie du développement expérimental sont aussi proposés.

Les modifications pour ce millésime 2021 restent toutefois mineures, étant donné que la majeure partie des modifications issues du Manuel de Frascati avaient déjà été proposées depuis 2018. Le BOFIP s'est conformé à l'approche d'identification des activités de R&D qui avaient été proposée par le MESRI dans sa mise à jour de juillet dernier.

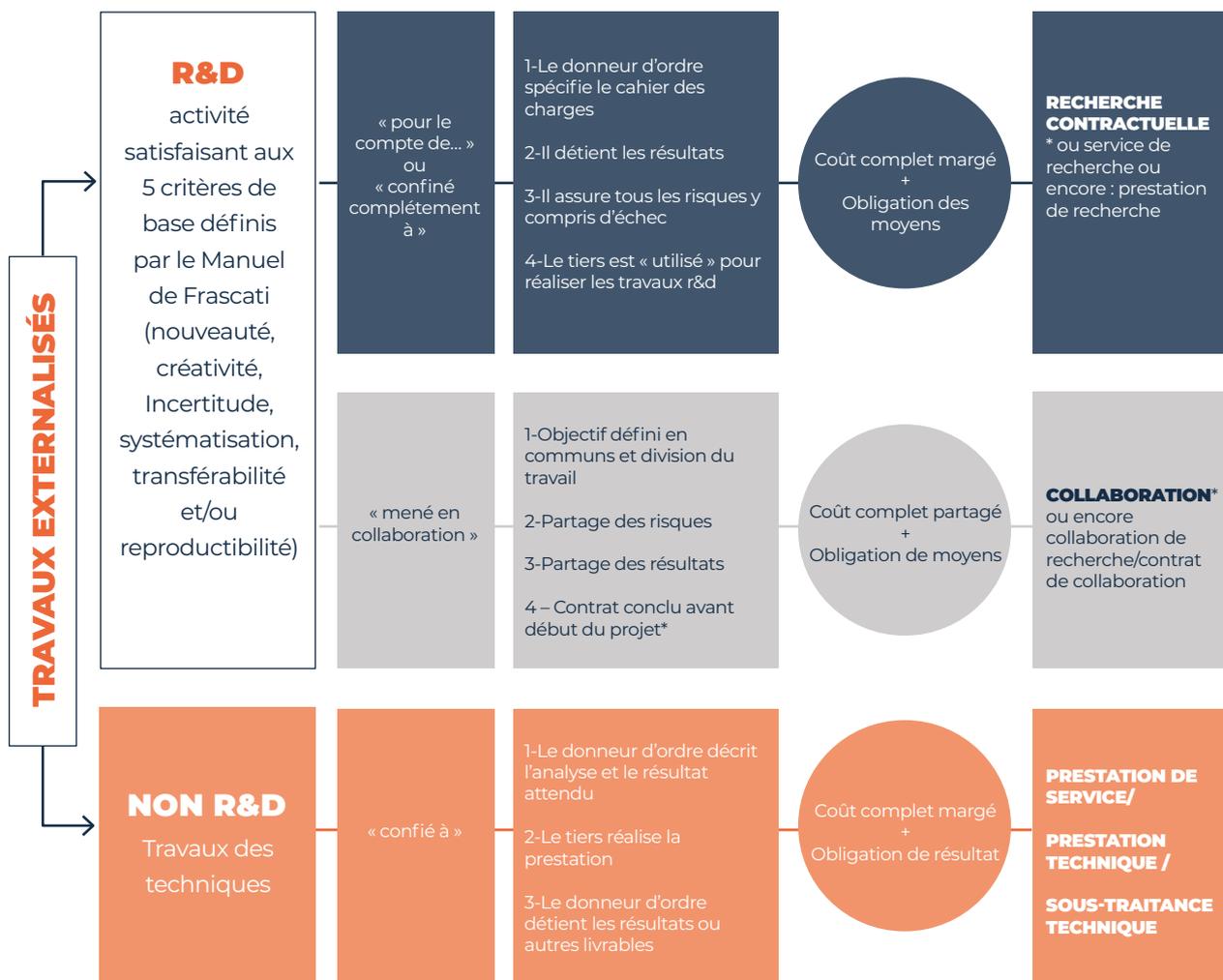
## LA SOUS-TRAITANCE ET JUSTIFICATION DES TRAVAUX CONFIS À DES TIERS

La section des dépenses externalisées a été modifiée et inspirée de la dernière mise à jour du BOFIP. Il subsiste pourtant toujours une divergence d'interprétation sur certains passages, car le BOFIP présente des notions peu claires (distinction entre les prestations avec obligation de moyens et de résultat par exemple).

Une première nouveauté porte sur la justification de la qualification du personnel en sous-traitance : **il est attendu des précisions sur les compétences du personnel afin de s'assurer de l'adéquation entre ce personnel, son rôle et la nature des travaux menés pour chaque opération de recherche** : « *l'expert du MESRI pour s'assurer de l'adéquation des ressources déclarées avec les travaux décrits, devra prendre en considération toutes les actions menées en interne ou par un tiers* ».

De manière globale, les évolutions proposées par le BOFIP ont été reprises dans le Guide CIR, avec quelques incohérences toutefois. Il est précisé qu'à compter du 13/07/2021, « **les dépenses engagées doivent être afférentes à de véritables opérations de recherche et de développement (R&D), nettement individualisées dont la réalisation est, soit confiée complètement à un organisme de recherche tiers, soit menée dans le cadre d'une collaboration de recherche avec cet organisme** ». Toutefois, la jurisprudence FNAMS dont il est fait mention dans le Guide CIR donne une lecture différente de la nature des activités sous-traitées qu'il est possible de valoriser : « **les dépenses afférentes aux travaux scientifiques et techniques externalisés qui ne constituent pas en tant que tels des opérations de R&D, mais qui sont indispensables à la réalisation d'une opération de R&D éligible au CIR menée en interne par le donneur d'ordre, peuvent également être prises en compte dans la base de calcul du CIR de l'entreprise donneuse d'ordre** ».

Le schéma qui avait été proposé dans le BOFIP dans sa dernière mise à jour a été repris dans le Guide CIR 2021, avec une volonté de clarification des différents cas de figure pouvant se présenter sur la sous-traitance. Les notions de « recherche contractuelle » ou de travail « en collaboration » avec un prestataire sont davantage détaillées. A titre d'exemple, le paragraphe issu du BOFIP a été ajouté concernant les contrats CIFRE : un contrat de collaboration encadrant une thèse CIFRE est éligible au CIR, si l'examen du contrat et de ses annexes permet d'identifier le programme de recherche qui est l'objet du contrat et la contribution de chacun ainsi que l'apport respectif des parties.



Toutefois, la distinction entre obligation de moyen et de résultat reste sujette à interprétation : une prestation de service pouvant dans les faits être soumise également à une obligation de moyen et inversement, une collaboration de recherche peut être soumise à une obligation de résultats. Il subsiste également un **doute sur la non éligibilité des prestations de type régie**. Le Guide CIR indique « que les personnels en régie ne sont pas éligibles au CIR. Pour être légal en France, un contrat de prestation ne doit pas aboutir à un encadrement hiérarchique du salarié par le client sinon l'employeur commet un délit de marchandage de main d'œuvre ».

Des précisions sont également apportées sur la non éligibilité des cotisations à des organismes de recherche, étant considérées comme non directement liées aux opérations de R&D.

Enfin, les modalités de calcul du CIR pour un organisme agréé sont rappelées au travers de la jurisprudence TAKIMA : « le Conseil d'État (CE, 8ème et 3ème chambres réunies, décision du 9 septembre 2020, n° 440523, ECLI : FR:CECHR:2020:440523.20200909) interprète cette disposition comme l'obligation pour les organismes de recherche d'exclure de la base de calcul de leur propre CIR les dépenses éligibles exposées pour la réalisation des opérations de recherche effectuées pour le compte de tiers, et non l'intégralité des sommes reçues. ».

## CLARIFICATIONS CONCERNANT LA VALORISATION DE CERTAINES DÉPENSES

Des précisions ont été apportées sur la nature du personnel de soutien qui est pris en compte par le biais des frais de fonctionnement. Une liste de fonctions et d'activités est proposée : **activités administratives** (dont les tâches de bureau et les activités des services centraux des finances et du personnel) , **de direction, juridiques et réglementaires, commerciales, de transport, d'entreposage, d'entretien et de maintenance, de sécurité et de qualité**. Les frais de fonctionnement calculés à hauteur de 43% des dépenses de personnel viennent couvrir ce type de dépenses.

Concernant la mise à disposition de personnel, **les intérimaires sont considérés comme valorisables dans l'assiette des dépenses de personnel** « dès lors qu'ils sont des personnels de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de R&D ». Il n'est toutefois pas précisé quelles sont les modalités de prise en compte de ces dépenses.

Concernant le poste de dépense des **subventions**, les PTZI (prêts à taux zéro) de BPI France sont assimilés à un financement public de projets de recherche. **Ces PTZI sont donc à prendre en compte au même titre que des avances remboursables.**

Les taux spécifiques de CII pour la Corse ont été précisés : **35%** des dépenses éligibles pour les moyennes entreprises (PME) et **40%** pour les petites entreprises (TPE).

Concernant le CII, il subsiste toutefois **une erreur sur le taux des frais de fonctionnement**, indiqué à 50% des dépenses de personnel au lieu de 43% comme précisé dans le BOFIP. Une mise à jour du Guide CIR est donc attendue sur ce point.

Une autre erreur semble s'être glissée sur le détail des dépenses du **Crédit d'Impôt Collection** : les frais de fonctionnement sont indiqués comme étant de 75% des dotations aux amortissements et de 43% des dépenses de personnel, alors que le BOFIP en vigueur indique un taux unique de 75% des dépenses de personnel et d'amortissement. Une mise à jour du Guide CIR est également attendue sur ce point.

## PRÉCISIONS SUR LA CONSTITUTION DES DOSSIERS D'AGRÉMENT

Les modalités des demandes d'agrément restent similaires à celles définies les années précédentes, avec toutefois quelques précisions apportées par ce millésime 2021 :

- Ajout des cas particuliers des essais cliniques en pharmacie humaine, des **essais en cosmétique, en agroalimentaire ou vétérinaire** : une **procédure simplifiée** est possible lorsque l'opération de R&D présentée dans la demande d'agrément est un essai clinique de phase I à III associé à un numéro EudraCT ou NCT consultable dans la base européenne (EU Clinical Trials Register) ou américaine (ClinicalTrials.gov) répertoriant les essais cliniques ;
- Une démarche spécifique pour les experts individuels et les entreprises unipersonnelles est également proposée.

Une indication concernant la volumétrie du dossier à constituer est également proposée : chaque section du dossier de présentation du projet est complétée par un ordre de grandeur en termes de lignes ou de pages. Le dossier doit comporter une dizaine de pages, laissant penser que le MESRI souhaite désormais recevoir des dossiers plus concis et synthétiques mais donnant une vue complète sur la démarche et les indicateurs de R&D.

## AUTRES MODIFICATIONS APPORTÉES

- Apparition d'une nouvelle nomenclature pour les projets de recherche. La précédente nomenclature reste applicable pour la constitution des dossiers d'agrément mais une nouvelle nomenclature plus précise voit le jour pour l'identification des projets valorisés au CIR. **Le domaine scientifique de chaque opération de R&D doit désormais être décrit en utilisant de 4 à 6 codes des sous-sections** (e.g.B8c3 ; C1a2, ...) **issus de la nomenclature mise à jour par le MESRI** (la liste exhaustive est proposée sur le site du MESRI)
- Ajout d'une indication sur le nombre de pages attendu pour la description des opérations de R&D: chaque section est agrémentée d'une indication sur le nombre de pages permettant leur description. **Chaque description d'opération de R&D doit faire l'objet d'une quinzaine de pages environ, dont 8 pages décrivant les travaux.**
- Précisions concernant **la section Contrôle du CIR et Sécurisation** :
  1. Une indication apparaît, précisant que l'expert du MESRI « *est également tenu au secret professionnel par extension du secret fiscal régi par l'article L.103 du LPF* » ;
  2. Une précision concernant le Comité Consultatif est apportée : **l'administration n'est pas liée par l'avis du comité, mais, dans la plupart des cas, elle le suit.**



## IMPACT DE CES MODIFICATIONS

Sur le principe, ces précisions étaient attendues, ce qui devrait permettre d'uniformiser les approches entre l'Administration Fiscale et les experts du MESRI lors des contrôles fiscaux.

Concernant la valorisation de la sous-traitance, la Direction Générale des Finances Publiques s'est appropriée l'interprétation des Guides du MESRI édités depuis deux ans : ajout des notions d'obligation de moyens et de résultats. Cependant, et malgré l'apparition d'un schéma explicatif visant à clarifier la prise en compte de ces dépenses, une contradiction de taille demeure entre d'un côté « *des opérations qui doivent être afférentes à de véritables opérations de recherche et de développement (R&D)* » et de l'autre, en cohérence avec l'Arrêt FNAMS, la possibilité de retenir « *les dépenses afférentes aux travaux scientifiques et techniques externalisés qui ne constituent pas en tant que tels des opérations de R&D, mais qui sont indispensables à la réalisation d'une opération de R&D éligible* ».

Concernant la régie, en dépit des récents arrêts en la matière (TA de Montreuil du 29/06/2021, n°2000756), le MESRI persiste à indiquer dans son Guide que celle-ci, de fait, n'est pas éligible au CIR. La régie (ou assistance technique) est un mode de contractualisation qui ne définit pas le contenu d'une prestation. Celle-ci peut être une activité de R&D éligible ou non au CIR.

Par ailleurs, certains doutes qui subsistaient sont désormais levés, comme la nécessité pour les organismes publics de recherche de déposer une demande d'agrément à compter du 1er janvier 2022. Toutefois, cette position semble déraisonnable à plusieurs titres :

- Ces organismes n'ont jusqu'alors jamais eu besoin de démontrer qu'ils étaient en mesure de réaliser de la R&D pour le compte de tiers, c'est en partie leur raison d'être ! L'Etat génère donc de fait une tâche administrative consommatrice de temps bien inutile.
- Il existe plus de 400 organismes en France et plus de 1000 dans l'espace économique européen. L'afflux de demandes va donc créer un bel embouteillage au MESRI qui a déjà du mal en temps normal à traiter toutes les demandes d'agrément émanant des organismes privés.
- Il est probable qu'une partie de ces organismes ne dépose pas de dossier d'agrément en début d'année 2022, ce qui risque de compromettre à moyen terme une partie des collaborations publiques / privées, alors que les communications de ces derniers mois sur le sujet suggéraient une volonté du gouvernement d'accentuer ce type de collaboration.

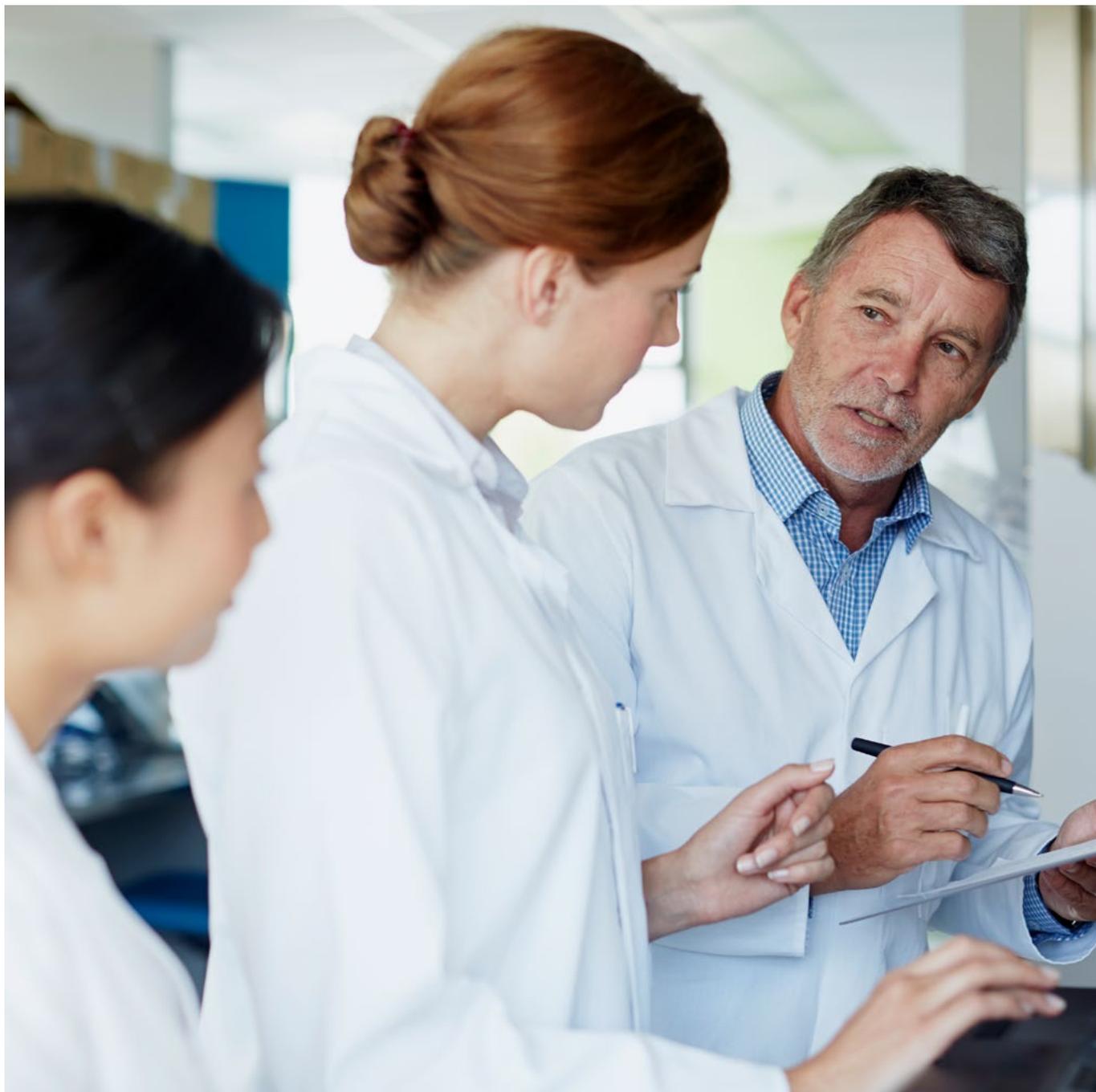
Des précisions sont attendues concernant les modalités de dépôt des demandes d'agrément, notamment sur la nécessité de présenter ou non une opération de R&D pour justifier de la capacité de l'organisme public à conduire des projets de recherche. Nous espérons que la démarche, à défaut d'être supprimée, sera considérablement allégée.

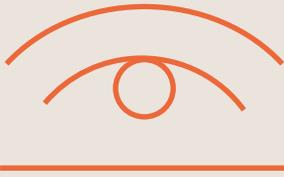


# CONCLUSION

Avec l'apparition du millésime 2021, le Guide du CIR édité par le MESRI et le BOFIP sont désormais davantage en cohérence, bien qu'il subsiste une belle incompréhension sur la sous-traitance éligible. Des modifications fortes sont attendues en 2022 compte tenu des futures évolutions régissant le CIR (fin du doublement des factures des organismes publics, nécessité des agréments, statut JEI, Crédit d'Impôt en faveur de la Recherche Collaborative...).

Vous pouvez compter sur LEYTON pour vous accompagner dans la prise en compte de ces évolutions et pour vous tenir informés des conséquences opérationnelles de ces changements pour votre entreprise.





## NOS EXPERTS



**Laure Humbert**  
Manager en Financement  
de l'Innovation, Lyon

Après un diplôme d'ingénieur en informatique et un Master à l'IAE sur les sujets de l'entrepreneuriat et du management des PME, Laure intervient au sein des équipes opérationnelles de Leyton depuis plus de 10 ans. D'abord consultante, elle devient rapidement manager opérationnel, et adresse aujourd'hui auprès de nos clients et partenaires l'ensemble des sujets gravitant autour du financement et de la gestion de la recherche et de l'innovation : CIR, CII, pilotage, structuration de la R&D, assistance à contrôle.



**Pierre-Antoine Rigout,**  
Expert en Financement  
de l'Innovation, Lyon

Après un cursus universitaire en génie des procédés, Pierre-Antoine s'oriente dans le financement de l'innovation. Chez Leyton depuis 2008, il a participé à la structuration et la formation des équipes conseil, avec comme objectif de délivrer des missions de qualité pour accompagner nos clients sur les dispositifs CIR, CII, JEI. Il intervient aujourd'hui sur des sujets transverses comme l'efficacité opérationnelle, le support aux manager et la formation continue.

# LEYTON

 [contact@leyton.com](mailto:contact@leyton.com)

 [leyton.com](http://leyton.com)

---

 [@leytonFrance](https://twitter.com/leytonFrance)

 [Leyton](https://www.linkedin.com/company/leyton)

---

ALLEMAGNE - BELGIQUE - CANADA - ESPAGNE - FRANCE - ITALIE - MAROC - PAYS-BAS - POLOGNE - ROYAUME-UNI - SUÈDE - ÉTATS-UNIS

