

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-DEF-20-20-29/07/2014

Date de publication : 29/07/2014

Date de fin de publication : 24/02/2021

IS – Déficits et moins-values nettes à long terme – Détermination, utilisation et contrôle de la créance fiscale née du report en arrière du déficit

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Déficits et moins-values nettes à long terme

Titre 2 : Report en arrière

Chapitre 2 : Détermination, utilisation et contrôle de la créance fiscale née du report en arrière du déficit

Sommaire :

I. Détermination de la créance

II. Utilisation de la créance

A. Règles applicables en l'absence de cession de la créance

1. Utilisation de la créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés

2. Remboursement de la créance

a. Principe : remboursement au terme d'un délai de cinq ans

b. Exception : remboursement anticipé

1° Entreprises concernées

2° L'entreprise doit avoir fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire

3° L'entreprise doit être détentrice de la créance au jour de la demande

a° Créances détenues par l'entreprise

b° Créances ayant fait l'objet d'une cession à titre de garantie

c° Créances détenues par la société mère d'un groupe fiscal

4° Bénéficiaire du remboursement

5° Détermination de la créance remboursable

a° Créances concernées par le remboursement anticipé

b° Montant de l'intérêt venant en déduction de la créance

6° Modalités pratiques du remboursement anticipé

B. Règles applicables en cas de cession de la créance

III. Contrôle et sanctions

A. Étendue du droit de contrôle de l'administration

1. Prescription

2. Procédure

B. Conséquences du contrôle

1. Remise en cause des déficits reportés en arrière

2. Remise en cause des bénéfices d'imputation

C. Sanctions fiscales

1. Créance non remboursée

2. Créance remboursée

I. Détermination de la créance

1

L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du report en arrière des déficits fait naître une créance au profit de l'entreprise.

Selon les dispositions du troisième alinéa du I de l'[article 220 quinquies du code général des impôts \(CGI\)](#), cet excédent d'impôt résultant de l'imputation en arrière des déficits fait naître au profit de l'entreprise concernée, une créance d'égal montant.

La créance née du report en arrière des déficits correspond donc à l'impôt sur les sociétés effectivement acquitté à raison du bénéfice d'imputation.

Elle doit être enregistrée pour sa valeur nominale au débit du compte 444 « État-impôt sur les sociétés », par le crédit du compte 699 « Produits - Report en arrière des déficits ».

10

Cette créance n'est pas imposable pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au titre duquel elle est constatée. Il convient donc d'en déduire extra-comptablement le montant.

À cet effet, celui-ci est compris :

- dans le total figurant à la ligne XG du tableau de détermination du résultat fiscal n° **2058 A** (CERFA n° 10 951) et figure au cadre ZI du même imprimé pour les entreprises relevant du régime réel normal ;

- à la ligne 350 et au cadre 346 du tableau n° **2033 B** (CERFA n° 10 957) pour les sociétés placées sous le régime simplifié.

Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

II. Utilisation de la créance

20

Les conditions d'utilisation de la créance diffèrent selon que l'entreprise demeure propriétaire de la créance ou la cède à titre de garantie à un établissement de crédit dans les conditions prévues de l'article L.313-23 du code monétaire et financier (CoMoFi) à l'article L.313-35 du CoMoFi.

A. Règles applicables en l'absence de cession de la créance

1. Utilisation de la créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés

30

La créance peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option pour le report en arrière a été exercée.

Il convient de respecter les règles suivantes :

- la créance n'est imputable que sur l'impôt sur les sociétés, que celui-ci soit dû au taux de droit commun ou à un taux réduit. Elle ne peut donc notamment pas être utilisée pour le paiement de l'imposition forfaitaire annuelle ou pour celui du précompte.
- cette imputation est effectuée sur les acomptes, puis sur le solde de l'impôt sur les sociétés. Elle peut également être effectuée sur les rappels d'impôt sur les sociétés. Cette imputation est alors sans incidence sur le montant des pénalités dû à raison de ces rappels ; ces pénalités doivent donc être calculées sans tenir compte de l'existence de la créance susceptible d'être imputée et ne peuvent être acquittées à l'aide de la créance.
- si l'entreprise détient plusieurs créances, celles-ci doivent être imputées en respectant l'ordre dans lequel elles sont apparues. L'Administration est fondée à rétablir cet ordre d'imputation.

40

Bien entendu, en cas de cession d'une créance à un établissement de crédit (cf. [II-B § 230 et 240](#)), cette créance n'a plus, à compter de la date du transfert de propriété, à être prise en compte pour l'appréciation du respect de cet ordre d'imputation. En revanche, elle doit être à nouveau retenue lorsque l'entreprise en retrouve la pleine propriété avant l'échéance de la date de remboursement.

2. Remboursement de la créance

a. Principe : remboursement au terme d'un délai de cinq ans

50

La créance n'est remboursable qu'au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option pour le report en arrière a été exercée.

La demande de restitution correspondant au montant de la créance non imputée sur l'impôt sur les sociétés à l'issue de la période d'imputation est formulée sur le relevé de solde de l'impôt sur les

sociétés déposés auprès du service des impôts dont relève l'entreprise.

La souscription de ce relevé de solde ainsi que la demande spécifique n° **2039-SD** (CERFA n° 14 471), disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", est une des conditions requises pour obtenir le remboursement de la créance. Les restitutions de créances sont effectuées par le comptable public au moyen de virements.

b. Exception : remboursement anticipé

60

Le 5ème alinéa du I de l'[article 220 quinquies du CGI](#) prévoit un dispositif de remboursement anticipé des créances sur le Trésor nées du report en arrière du déficit.

1° Entreprises concernées

70

Ce dispositif est applicable à toutes formes d'entreprises dès lors qu'elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option ainsi qu'à l'ensemble des redevables de cet impôt au taux normal sur tout ou partie de leurs résultats (associations, fondations, régies, établissements publics, établissements stables de sociétés étrangères, etc.).

En revanche, seules sont concernées les personnes morales de droit privé, notamment les associations et mutuelles, auxquelles la procédure de sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire est applicable. En effet, les personnes morales de droit public sont exclues, quelle que soit la forme que peut revêtir leur activité. En conséquence, elles ne sont pas susceptibles de demander le remboursement anticipé de leur créance fiscale née du report en arrière de leur déficit.

2° L'entreprise doit avoir fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire

80

Seules les entreprises ayant fait l'objet de ces procédures peuvent demander le remboursement anticipé de leurs créances. Il ne s'agit que d'une possibilité, les entreprises conservant la faculté de continuer d'imputer leurs créances sur l'impôt sur les sociétés dû ultérieurement.

Le jugement d'ouverture de la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire doit avoir été prononcé au moment où la demande de remboursement est soumise au comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu. L'ouverture du redressement ou de la liquidation n'est possible que lorsque l'entreprise est dans une situation de cessation des paiements. Le redressement ou la liquidation judiciaire est prononcé par le tribunal de commerce ou le tribunal de grande instance selon que l'entreprise est ou non commerçante.

Le jugement de redressement judiciaire ouvre une période d'observation en vue de l'établissement d'un bilan économique et social et de propositions tendant à la continuation ou à la cession de l'entreprise.

A l'issue de cette période, le tribunal arrête un plan de redressement prévoyant la continuation de l'entreprise, accompagné le cas échéant d'une cession totale ou partielle, lorsqu'il existe des possibilités sérieuses de redressement et de règlement du passif.

La liquidation judiciaire peut être prononcée à l'issue d'une période d'observation ou dès l'ouverture de la procédure, lorsqu'il apparaît qu'aucun espoir de redressement ne peut être envisagé sérieusement. Le tribunal prononce la liquidation judiciaire si l'entreprise a cessé toute activité ou si le redressement est manifestement impossible.

Dans les deux situations, les entreprises peuvent demander le remboursement anticipé de leur créance née du report en arrière des déficits ou du crédit d'impôt recherche dès la date du jugement d'ouverture de la procédure.

La mise en œuvre d'une procédure d'apurement du passif non judiciaire ou qui ne fait pas l'objet d'un jugement ne permet pas de demander le remboursement par anticipation de la créance née du report en arrière des déficits ou de la créance de crédit d'impôt recherche.

Il en est ainsi de la procédure de règlement amiable instituée par la [loi n° 84-148 du 1er mars 1984](#), laquelle concerne les entreprises qui ne sont pas en situation de cessation des paiements mais éprouvent des difficultés juridiques, économiques ou financières ou des besoins ne pouvant être couverts par un financement adapté aux possibilités de l'entreprise. Le non-respect de l'accord conclu dans le cadre de la procédure de règlement amiable peut toutefois conduire à l'ouverture d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Il en est de même de la liquidation conventionnelle d'une société.

3° L'entreprise doit être détentrice de la créance au jour de la demande

a° Créances détenues par l'entreprise

90

Le remboursement anticipé des créances nées du report en arrière des déficits peut être demandé par les sociétés qui ont conservé la propriété de la créance constatée à cette occasion.

b° Créances ayant fait l'objet d'une cession à titre de garantie

100

En cas de cession à titre de garantie à un établissement de crédit dans les conditions prévues de l'[article L.313-23 du CoMoFi](#) à l'[article L.313-35 du CoMoFi](#), la créance ne peut plus être imputée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre d'un exercice clos à compter de la date de la cession à hauteur de la fraction cédée. Elle cesse également d'être remboursable à la société cédante.

L'établissement de crédit qui a bénéficié de la cession à titre de garantie de la créance peut en obtenir le remboursement au terme du délai de cinq ans s'il en a la propriété à cette date, ou avant s'il fait l'objet lui-même d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

En revanche, le fait que l'entreprise cédante fasse l'objet d'une telle procédure ne permet pas à l'établissement de crédit d'obtenir un remboursement anticipé.

En cas de simple nantissement de la créance née du report en arrière des déficits, l'entreprise en reste propriétaire : elle peut donc en demander le remboursement anticipé dès lors qu'elle fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

c° Créances détenues par la société mère d'un groupe fiscal

110

L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du report en arrière des déficits d'ensemble fait naître au profit de la société mère une créance qui peut lui être remboursée au terme des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire du groupe a été clos. Le dispositif de remboursement anticipé de la créance représentative du report en arrière des déficits est applicable dès lors que la société mère titulaire de la créance fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

La créance née du report en arrière des déficits constatés par la filiale d'un groupe au titre d'exercices précédant celui à compter duquel ses résultats sont pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble peut :

- soit être conservée au bilan de cette société. Dans ce cas, elle peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dont la filiale serait redevable au titre d'un exercice, compris dans le délai légal d'utilisation de la créance, et au cours duquel elle aurait cessé d'être membre du groupe. Le montant non utilisé de la créance peut faire l'objet d'un remboursement à la société filiale au terme des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire de la filiale a été clos. Les entreprises filiales d'un groupe qui se trouvent dans cette situation et qui font l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire peuvent bénéficier du dispositif du remboursement anticipé ;

- soit être cédée à la société mère à sa valeur nominale, en application de l'article 223 G du CGI, et par exception aux dispositions de l'article 220 quinquies du CGI. Dans ce cas, conformément au 3 de l'article 223 G du CGI, la société mère peut utiliser cette créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû à raison du bénéfice d'ensemble à hauteur du seul montant de l'impôt sur les sociétés auquel aurait été soumise la filiale cédante si elle n'avait pas été membre du groupe et demander le remboursement de la créance non utilisée qu'elle détient encore au terme des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire de la filiale a été clos.

La société mère cessionnaire des créances de ses filiales et qui fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire peut bénéficier du dispositif du remboursement anticipé.

En revanche, l'ouverture d'une procédure judiciaire concernant la filiale ayant cédé la créance est sans incidence sur la mise en œuvre du remboursement anticipé au niveau de la société mère.

4° Bénéficiaire du remboursement

120

Lorsqu'il s'agit d'un redressement judiciaire, le paiement peut intervenir soit entre les mains de l'administrateur, soit entre les mains du débiteur. Lorsqu'il s'agit d'une liquidation judiciaire, le paiement ne peut être effectué qu'entre les mains du liquidateur.

Cas des entreprises dont la liquidation a fait l'objet d'une clôture :

130

La clôture de la liquidation emporte en principe disparition de la personnalité morale de la société. Toutefois, la jurisprudence de la Cour de cassation a admis que la personnalité morale d'une société subsiste aussi longtemps que les droits et obligations à caractère social ne sont pas liquidés, nonobstant la liquidation de la société et sa radiation du registre du commerce (Cass. Com, arrêt du 26 janvier 1993 n° 132 P).

Deux cas de figure peuvent se présenter si la demande de remboursement n'a pas été présentée au cours de la procédure :

- la procédure de liquidation judiciaire a été clôturée pour extinction du passif : en pareil cas, la créance indivise entre les anciens associés peut être versée à l'un d'entre eux avec autorisation des autres associés ;

- la procédure de liquidation judiciaire a été clôturée pour insuffisance d'actif : dans cette situation, la société n'a pas pu rembourser tout son passif mais le liquidateur n'est plus en fonction et n'a donc pas qualité pour demander le remboursement de la créance. Seuls les créanciers impayés peuvent demander la réouverture de la procédure en application de l'article L.622-34 du code de commerce (repris à l'[article L.643-13 du code de commerce](#)). Cet article prévoit que, si la clôture de la liquidation judiciaire est prononcée pour insuffisance d'actif et s'il apparaît que des actifs n'ont pas été réalisés ou que des actions dans l'intérêt des créanciers n'ont pas été engagées, la procédure peut être reprise à la demande de tout créancier intéressé, par décision motivée du tribunal, qui nommera alors un mandataire.

Le dispositif de remboursement anticipé de la créance née du report en arrière des déficits est susceptible de s'appliquer aux entreprises qui se trouvent dans cette situation.

5° Détermination de la créance remboursable

a° Créances concernées par le remboursement anticipé

140

Le remboursement anticipé concerne les créances non utilisées à compter de la date du jugement qui a ouvert l'une des procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires, ainsi que les créances nées pendant la période couverte par ces procédures.

(150)

b° Montant de l'intérêt venant en déduction de la créance

160

Le montant de la créance susceptible de faire l'objet d'un remboursement anticipé est diminué d'un intérêt appliqué à la fraction de créance non utilisée au moment de la demande.

Cet intérêt, dont le taux est celui de l'intérêt légal applicable le mois suivant la demande de l'entreprise, est calculé à compter du premier jour du mois suivant la demande jusqu'au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

Le taux de l'intérêt légal est fixé par décret pour la durée de l'année civile. Il est égal, pour l'année considérée, à la moyenne arithmétique des douze dernières moyennes mensuelles des taux de rendement actuariel des adjudications de bons du Trésor à taux fixe à treize semaines. Il est publié au Journal officiel au cours du 1^{er} trimestre de l'année.

Le taux applicable est celui en vigueur au 1^{er} jour du mois qui suit le dépôt de la demande.

Lorsque le taux de l'intérêt légal n'est pas connu, notamment lorsque les demandes sont déposées au cours des mois de décembre et de janvier, il est admis que les demandes sont recevables dès lors qu'elles mentionnent le taux en vigueur au jour de la demande.

170

Le montant de la créance remboursée est liquidé par le comptable public en tenant compte du taux de l'intérêt légal applicable le jour où le remboursement intervient.

La fraction de créance dont le remboursement peut être demandé par anticipation est équivalente à la créance constatée à la date à laquelle l'option a été exercée, diminuée d'une part des imputations éventuellement opérées ultérieurement et d'autre part du montant de l'intérêt légal pour la période restant à courir jusqu'au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

Compte tenu de ces indications, le montant de la créance dont le remboursement peut être demandé par anticipation est déterminé par application de la formule de calcul suivante :

$$(C - I) - [(C - I) \times (TL / 12) \times N]$$

Légende :

C = montant de la créance déterminée à la date d'option

I = imputations de la créance opérées sur l'IS ou sur l'IR dû jusqu'à la date de remboursement

TL = taux annuel de l'intérêt légal

N = nombre de mois restant à courir jusqu'au terme des 5 années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée s'agissant du report en arrière des déficits ou jusqu'au terme de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le crédit d'impôt recherche a été calculé.

Exemples :

180

Cas général d'une demande de remboursement anticipé :

Soit une entreprise dont l'exercice comptable correspond à l'année civile, qui exerce en N+1 une option pour le report en arrière de son déficit au titre de l'exercice N. Le montant de la créance résultant de l'excédent d'IS qui découle du report en arrière de son déficit s'élève à 50 000 €. Les exercices N+1 et N+2 sont déficitaires, sans possibilité d'opter pour un report en arrière.

Cette même entreprise a exposé des dépenses de recherche au cours de l'année N et déposé une déclaration n° **2069 A** ((CERFA n° 11 081), disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") faisant apparaître un crédit d'impôt recherche de 100 000 €.

Le 25 mai N+3, l'entreprise fait l'objet d'un jugement d'ouverture de procédure de redressement judiciaire. Le 2 juin N+3, le représentant légal de l'entreprise demande le remboursement anticipé de la créance au comptable public. Le taux de l'intérêt légal en N+3 s'élève par hypothèse à 3,29 %.

- Détermination de la créance de report en arrière de déficit

C = 50 000 €

TL en N+3 = 3,29 % par an

N = nombre de mois restant à courir entre le 1er juillet N+3 (1er jour du mois suivant le dépôt de la demande) jusqu'au 31 décembre N+5, soit 30.

Calcul du montant de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé :

$50\,000 - [50\,000 \times (3,29\% / 12) \times 30] = 45\,887,50$

Le montant de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé le 2 juin N+3 s'élève à 45 887,50 €.

- Détermination de la créance de crédit d'impôt recherche

C = 100 000 €

TL en N+3 = 3,29 % par an

N = nombre de mois restant à courir entre le 1er juillet N+3 (1er jour du mois suivant le dépôt de la demande) et le 31 décembre N+3, soit 6.

Calcul du montant de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé :

$$100\ 000 - [100\ 000 \times (3,29\ \% / 12) \times 6] = 98\ 355\ \text{€}$$

Le montant de la créance de crédit d'impôt recherche qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé le 2 juin N+3 s'élève à 98 355 €.

190

Cas d'une demande de remboursement anticipé de plusieurs créances cumulées :

Soit une entreprise dont l'exercice comptable correspond à l'année civile, qui exerce en N+1 une option pour le report en arrière de son déficit au titre de l'exercice N. Le montant de la créance (C1) résultant de l'excédent d'IS qui découle du report en arrière de son déficit s'élève à 50 000 €. Au titre de cette même année N, l'entreprise dégage un crédit d'impôt recherche égal à 30 000 €.

L'exercice N+1 est lui aussi déficitaire : l'entreprise opte pour le report en arrière de ce nouveau déficit, de façon à épuiser les bénéfices d'imputation des trois dernières années. Le montant de la créance (C2) résultant du report en arrière de son déficit s'élève à 25 000 €. Au titre de cette année N+1, l'entreprise dégage un crédit d'impôt recherche égal à 20 000 €.

Le 15 septembre N+2, l'entreprise fait l'objet d'un jugement d'ouverture de procédure de redressement judiciaire. Le lendemain, le représentant légal de l'entreprise demande le remboursement anticipé de la créance au comptable public. Le taux de l'intérêt légal à compter du 1er janvier N+2 s'élève par hypothèse à 3,85 %.

- Détermination de la créance de report en arrière de déficit :

$$C1 = 50\ 000\ \text{€} ; C2 = 25\ 000\ \text{€}$$

$$TL\ \text{en}\ N+2 = 3,85\ \% \text{ par an}$$

N1 = nombre de mois restant à courir entre le 1er octobre N+2 (1er jour du mois suivant le dépôt de la demande) jusqu'au 31 décembre N+5, soit 39.

N2 = nombre de mois restant à courir entre le 1er octobre N+2 (1er jour du mois suivant le dépôt de la demande) jusqu'au 31 décembre N+6, soit 51.

Calcul du montant de la créance C1 qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé (R1) :

$$50\ 000 - [50\ 000 \times (3,85\ \% / 12) \times 39] = 43\ 743,75\ \text{€}$$

Calcul du montant de la créance C2 qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé (R2) :

$$25\ 000 - [25\ 000 \times (3,85\ \% / 12) \times 51] = 20\ 909,37\ \text{€}$$

Calcul du montant total de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé :

$$R1 + R2 = 43\ 743,75 + 20\ 909,37 = 64\ 653,12\ \text{€}$$

Le montant de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé le 15 septembre N+2 s'élève à 64 653,12 €.

- Détermination de la créance de crédit d'impôt recherche :

$C1 = 30\ 000\ € ; C2 = 20\ 000\ €$

TL en N+2 = 3,85 % par an

N1 = nombre de mois restant à courir entre le 1er octobre N+2 (1er jour du mois suivant le dépôt de la demande) jusqu'au 31 décembre N+3, soit 15.

N2 = nombre de mois restant à courir entre le 1er octobre N+2 (1er jour du mois suivant le dépôt de la demande) jusqu'au 31 décembre N+4, soit 27.

Calcul du montant de la créance C1 qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé (R1) :

$30\ 000 - [30\ 000 \times (3,85\ \% / 12) \times 15] = 28\ 556,25\ €$

Calcul du montant de la créance C2 qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé (R2) :

$20\ 000 - [20\ 000 \times (3,85\ \% / 12) \times 27] = 18\ 267,50\ €$

Calcul du montant total de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé :

$R1 + R2 = 46\ 823,75\ €$

Le montant de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé le 15 septembre N+2 s'élève à 46 823,75 €.

200

Cas d'une demande de remboursement anticipé d'une créance après imputation partielle :

- **Créance de report en arrière de déficit :**

Soit une entreprise dont l'exercice comptable correspond à l'année civile, qui exerce en N+1 une option pour le report en arrière de son déficit au titre de l'exercice N. Le montant de la créance résultant de l'excédent d'IS qui découle du report en arrière de son déficit s'élève à 50 000 €. L'exercice N+1 est bénéficiaire : l'impôt sur les sociétés dû en N+2 au titre de l'exercice N+1 s'élève à 20 000 €. L'entreprise utilise une partie de sa créance pour payer le solde de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice N+1 et les acomptes d'impôt sur les sociétés dus au titre de N+2, lesquels s'élèvent à 10 000 €, l'entreprise ayant plafonné leur montant.

Le 24 décembre N+2, l'entreprise fait l'objet d'un jugement d'ouverture de procédure de liquidation judiciaire. Le 31 décembre N+2, le représentant légal de l'entreprise demande le remboursement anticipé de la créance au comptable public. Le taux de l'intérêt légal à compter du 1er janvier N+3 s'élève par hypothèse à 3,29 %.

$C = 50\ 000\ €$

TL en N+3 = 3,29 % par an

$I = 10\ 000 + 20\ 000 = 30\ 000\ €$

N = nombre de mois restant à courir entre le 1er janvier N+3 (1er jour du mois suivant le dépôt de la demande) jusqu'au 31 décembre N+5, soit 36.

Calcul du montant de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé :

$$(50\ 000 - 30\ 000) - [(50\ 000 - 30\ 000) \times (3,29\ \% / 12) \times 36] = 18\ 026\ \text{€}$$

Le montant de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé le 31 décembre N+2 s'élève à 18 026 €.

• **Créance de crédit d'impôt recherche :**

L'entreprise dégage au titre des dépenses engagées en N un crédit d'impôt égal à 100 000 €.

Cette même année, le résultat de l'exercice, qui coïncide avec l'année civile, fait apparaître un montant d'impôt sur les sociétés à payer égal à 50 000 €. Le montant du solde d'impôt sur les sociétés payable le 15 avril N+1 s'élève à 10 000 € et fait naître une créance de crédit d'impôt recherche égale à 90 000 € qui sera utilisé pour payer les trois derniers acomptes de l'impôt sur les sociétés dû au titre de N+2 égaux chacun à 12 500 €. L'exercice N+2 étant déficitaire l'entreprise renonce à payer le 1er acompte dû au titre de N+3.

Le 15 mai N+2, l'entreprise fait l'objet d'un jugement la plaçant en redressement judiciaire. Le 20 mai N+2, elle demande le remboursement de la créance de crédit d'impôt recherche.

$$C = 90\ 000\ \text{€}$$

$$TL\ \text{en}\ N+2 = 4,26\ \% \text{ par an}$$

$$I = 12\ 500 \times 3 = 37\ 500\ \text{€}$$

N = nombre de mois restant à courir entre le 1er juin N+2 (1er jour du mois suivant le dépôt de la demande) jusqu'au 31 décembre N+3, soit 19.

Calcul du montant de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé :

$$(90\ 000 - 37\ 500) - [(90\ 000 - 37\ 500) \times (4,26\ \% / 12) \times 19] = 48\ 958,87\ \text{€}$$

Le montant de la créance qui peut faire l'objet d'un remboursement anticipé le 20 mai N+2 s'élève à 48 958,87 €.

210

Sort de la fraction de créance non remboursée :

Le montant non remboursé de la créance représentatif du paiement de l'intérêt ne peut pas faire l'objet d'une imputation ultérieure ni d'un remboursement à l'issue de la période de cinq ans.

La fraction de la créance non remboursée, constitutive d'une charge pour l'entreprise, ne peut pas faire l'objet d'une déduction fiscale dans la mesure où la créance constituée à l'origine n'a pas été, conformément au 3ème alinéa du I de l'article 220 quinquies du CGI, prise en compte pour la

détermination de ses résultats imposables.

6° Modalités pratiques du remboursement anticipé

220

Le titulaire de la créance qui souhaite en obtenir le remboursement anticipé doit joindre à sa demande l'imprimé n° **2039-SD** (CERFA n° 14 471) prévu au II de l'article 46 quater-0 W de l'annexe III au CGI, relatif à l'« État de suivi de la créance résultant du report en arrière des déficits » du millésime de l'année où la créance a été constatée. Cet imprimé est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

La demande devra être accompagnée d'une copie du jugement d'ouverture de la procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.

La demande de remboursement doit être effectuée auprès du comptable public chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés.

Le remboursement de la créance non utilisée peut être demandé à compter du jugement d'ouverture de la procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.

Le jugement d'ouverture de ces procédures étant susceptible d'appel, l'ordonnancement du remboursement est, dans ce cas, suspendu jusqu'à ce que la décision de justice soit passée en force de chose jugée.

En cas d'annulation de la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire à l'issue du recours, le remboursement anticipé ne peut plus être ordonné.

B. Règles applicables en cas de cession de la créance

230

En cas de cession à titre de garantie à un établissement de crédit, la créance ne peut plus être imputée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre d'un exercice clos à compter de la date de la cession à hauteur de la fraction ainsi cédée. Elle cesse également d'être remboursable à la société cédante.

240

Toutefois, si l'entreprise détient à nouveau la pleine propriété de cette créance avant le terme de la période de cinq années précédant le remboursement, elle peut l'imputer sur l'impôt sur les sociétés dû au titre du ou des exercices clos postérieurement à la date de rachat de la créance. En outre, la créance est à nouveau remboursable à son profit.

III. Contrôle et sanctions

A. Étendue du droit de contrôle de l'administration

250

L'article L.171 A du livre des procédures fiscales (LPF) a prévu la possibilité pour l'administration de vérifier l'existence et la quotité de la créance que constatent les entreprises qui optent pour le report en arrière de leurs déficits et d'en rectifier le montant même si l'option pour le report en arrière du déficit correspondant a été exercée au titre d'un exercice prescrit.

L'administration peut ainsi vérifier la validité de l'option pour le report en arrière des déficits, les éléments constitutifs de la créance, notamment les résultats des exercices dont le déficit a été reporté en arrière, ainsi que les éléments de calcul de la fraction non distribuée des bénéfices des exercices sur lesquels le déficit est reporté.

1. Prescription

260

Le contrôle de l'existence et du montant de la créance peut être exercé jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle la créance s'est éteinte, soit par remboursement, soit par imputation totale, soit par imputation du reliquat de la créance en cas d'imputation partielle antérieure.

Toutefois, le contrôle ne peut se traduire en application des dispositions de l'article L. 169 du LPF que par l'annulation ou la réduction de la créance et non par des rappels d'impôt sur les sociétés au titre des exercices prescrits.

Ainsi, la remise en cause de l'imputation de la créance ne peut intervenir au-delà de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle cette imputation a eu lieu.

En cas d'imputation partielle, la prescription ne s'applique que sur la fraction imputée.

En cas de remboursement, le point de départ à retenir est la date à laquelle le remboursement est demandé par l'entreprise, quelle que soit la date de remboursement ultérieure.

Exemple :

Soit une créance de 1 000 € résultant d'une option exercée au titre de l'année N imputée à concurrence de 50 € sur l'IS dû au cours de l'année N + 2, 300 € sur l'IS dû au cours de l'année N + 3 et 500 € sur l'IS dû au cours de l'année N + 4, 150 € restent imputables. Le remboursement de ces 150 € est demandé en N + 6.

Le service vérificateur peut remettre en cause l'existence ou le montant de la créance jusqu'à l'expiration de l'année N + 9.

Il peut en outre procéder à des rappels d'impôt sur les sociétés ou remettre en cause le remboursement de la créance :

- à hauteur de 850 € (50 + 300 + 500) jusqu'au 31/12 de l'année N + 5 ;
- à hauteur de 800 € (300 + 500) jusqu'au 31/12 de l'année N + 6 ;
- à hauteur de 650 € (500 + 150) jusqu'au 31/12 de l'année N + 7 ;
- à hauteur de 150 € jusqu'au 31/12 de l'année N + 9.

Les redressements effectués sont présumés porter dans ce cas de façon prioritaire sur les sommes restant à imputer, puis sur chacune des sommes imputées, en commençant par les imputations les plus récentes.

2. Procédure

270

Lorsque la créance peut être rectifiée, en totalité ou en partie, le pouvoir de contrôle de l'administration porte sur l'ensemble des éléments qui en déterminent l'existence ou le montant, à savoir :

- le déficit de l'exercice ;
- les déficits reportés en arrière ;
- les bénéfices des exercices sur lesquels le déficit a été reporté en arrière ;
- les crédits d'impôt, lorsqu'ils ont servi au calcul du bénéfice d'imputation ;
- les distributions opérées sur les résultats de ces mêmes exercices.

La règle posée par [l'article L. 171 A du LPF](#) permet de vérifier, sans que la prescription soit opposée, les déclarations dans lesquelles figurent ces éléments.

280

Les règles de prescription posées ci-dessus étant dérogatoires par rapport aux principes généraux en la matière, il convient d'informer les redevables vérifiés de l'étendue du pouvoir de contrôle de l'administration à l'égard des créances nées d'un report en arrière.

290

La modification de la créance, consécutive à la modification des éléments qui en déterminent l'existence ou la quotité, s'opère dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire.

Il résulte des dispositions de [l'article L. 171 A du LPF](#) que le pouvoir de vérification de la créance reconnu à l'administration s'exerce aussi :

- lorsque la créance a été utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés ;
- lorsqu'elle a été cédée ou remise en nantissement à un établissement de crédit dans les conditions prévues de [l'article L.313-23 du CoMoFi](#) à [l'article L.313-35 du CoMoFi](#).

300

Quelle que soit la situation de la créance, la procédure de redressement est suivie avec l'entreprise et elle seule. Il en est notamment ainsi lorsque la créance est cédée à un établissement de crédit. Il appartient à l'entreprise, si elle le souhaite ou si elle y est tenue par un engagement contractuel, d'informer l'établissement de crédit cessionnaire.

B. Conséquences du contrôle

310

Le contrôle a pour objet de s'assurer de la régularité des mentions portées dans la déclaration n° **2039-SD** (CERFA n° 14 471) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires". Le contrôle peut aboutir à la rectification de la situation du contribuable, et éventuellement à des pénalités.

S'il s'avère que l'entreprise n'a pas rempli l'une des conditions auxquelles est subordonné l'exercice de l'option pour le report en arrière, la créance correspondante n'a plus d'existence. Le déficit dont l'imputation en arrière est ainsi remise en cause reste toutefois reportable en avant dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'[article 209 du CGI](#).

1. Remise en cause des déficits reportés en arrière

320

Si le déficit d'un exercice au titre duquel l'option pour le report en arrière a été exercée est annulé, la créance est elle-même annulée.

Si le déficit d'un exercice au titre duquel l'option pour le report en arrière a été exercée est réduit, le report en avant éventuellement effectué pour le solde de ce déficit est lui-même réduit à due concurrence. La créance n'est affectée que pour le solde éventuel et pour un montant égal au tiers de ce solde si elle a été calculée au taux de 33,1/3 %.

330

Lorsqu'un redressement aboutit à la remise en cause d'un déficit faisant l'objet pour partie d'un report en arrière et pour partie d'un report en avant, il y a lieu de procéder à l'imputation des redressements selon l'ordre le plus favorable au contribuable, c'est-à-dire l'ordre qui aboutit à mettre à la charge du contribuable la dette (droits et pénalités) la plus faible.

340

La réduction du montant de la créance ou son annulation consécutive à la remise en cause du déficit reporté en arrière entraîne :

- l'établissement de droits supplémentaires dans la mesure où la créance a été utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés ;
- le reversement des sommes remboursées au Trésor dans la mesure où la créance a été remboursée à tort. Ce reversement procède d'un avis de mise en recouvrement.

2. Remise en cause des bénéficiaires d'imputation

350

Si un contrôle fiscal ou une réclamation de l'entreprise conduisent à diminuer ou à annuler un bénéfice imposé au taux de 33 1/3 % ayant déjà été entièrement ou partiellement absorbé du fait du report en arrière d'un déficit, la créance ou fraction de créance constatée à raison de ce bénéfice doit être réduite dès lors que le montant du bénéfice ainsi diminué devient inférieur au triple (soit 100/ 33 1/3 %) du montant de cette créance ou fraction de créance.

L'annulation ou la diminution de la créance s'accompagne du report en avant des déficits ou de la fraction de déficits dont l'imputation en arrière a été remise en cause.

C. Sanctions fiscales

360

Il convient d'opérer une distinction entre :

- d'une part, la remise en cause d'une créance non remboursée conduisant à procéder à une nouvelle liquidation de l'impôt sur les sociétés ;
- d'autre part, la remise en cause d'une créance remboursée.

1. Créance non remboursée

370

En cas de remise en cause d'une créance non remboursée, conduisant à une nouvelle liquidation de l'impôt sur les sociétés, l'intérêt de retard est décompté du premier jour du mois suivant celui au cours duquel devait être acquitté l'impôt sur lequel la créance a été imputée, jusqu'au dernier jour du mois de la notification de la proposition de rectification.

380

Dans le cas où la même rectification aurait pour effet de rendre l'exercice déficitaire bénéficiaire, il y aurait lieu bien entendu de liquider les intérêts de retard applicables au supplément d'impôt qui en résulte à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel cet impôt aurait dû être acquitté.

390

Les majorations pour manquement délibéré ou manœuvres frauduleuses sont éventuellement appliquées.

400

Exemple :

Exercices clos au 31 décembre de l'année.

Exercice N-1 : résultat : + 2 000

Exercice N : résultat : - 1 000

Report en arrière sur N-1 :

résultat N-1 = + 1 000 = créance : + 333

exercice N+1 : résultat : + 1 500

Imputation de la créance : IS dû = 500 - 333 = 167

Redressements notifiés le 15/06/N+3 sur exercice N : 2 000 ; résultat après contrôle : + 1 000

La créance est annulée.

L' I.S. est dû à hauteur de :

333 au titre de l'exercice N

500 au titre de l'exercice N+1

Calcul des intérêts de retard :

1) IS dû au titre de l'exercice N : les intérêts sont dus sur 333 € du 1er mai N+1 (date à laquelle l'IS N aurait dû être payé) au 30 juin N+3 (notification).

2) IS dû au titre de l'exercice N+1 : les intérêts sont dus sur 333 € (= 500 - 167) du 1er mai N+2 au 30 juin N+3 (notification).

2. Créance remboursée

410

En cas de remise en cause d'une créance, dans la mesure où elle fait l'objet d'un remboursement, lorsque la bonne foi du redevable est retenue, le reversement des sommes indûment remboursées est assorti de l'intérêt de retard décompté à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le remboursement a été effectué. Le point d'arrêt des intérêts de retard est déterminé suivant les règles fixées à l'[article 1727 du CGI](#).

Lorsque la bonne foi ne peut être admise, le reversement s'accompagne, en outre, des majorations prévues à l'[article 1729 du CGI](#).