

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 A-4-04

N° 90 du 28 MAI 2004

IMPOT SUR LES SOCIETES – IMPOT SUR LE REVENU - DISPOSITIONS PARTICULIERES - CREANCES FISCALES NEES DU REPORT EN ARRIERE DES DEFICITS – CREANCES FISCALES NEES DE L'EXCEDENT DE CREDIT D'IMPOT EN FAVEUR DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES OU AGRICOLES EFFECTUANT DES DEPENSES DE RECHERCHE – REMBOURSEMENT ANTICIPE AUX ENTREPRISES EN DIFFICULTE.

(C.G.I., ART. 199 TER B, 220 QUINQUIES)

NOR : ECO F 04 10016 J

Bureaux B 1 et B 2

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Les articles 14 et 87 de la loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003, ont mis en place un dispositif de remboursement anticipé des créances sur le Trésor nées du report en arrière des déficits et du crédit d'impôt recherche.

Le nouveau dispositif est réservé aux entreprises ayant fait l'objet d'un jugement d'ouverture de liquidation ou de redressement judiciaire.

Ces dispositions sont applicables aux demandes de remboursement déposées à compter du 1^{er} janvier 2004, que la créance soit née postérieurement à cette date ou qu'elle existât antérieurement.

Elles sont codifiées au 5^{ème} alinéa du I de l'article 220 quinquies du code général des impôts et au huitième alinéa du I de l'article 199 ter B du même code.

Les autres modifications du crédit d'impôt recherche introduites par l'article 87 de la loi de finances pour 2004 feront l'objet d'une instruction séparée.

●

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : ENTREPRISES CONCERNEES	3
Section 1 : Forme sociale des entreprises	4
Sous-section 1 : Report en arrière du déficit	4
Sous-section 2 : Crédit d'impôt recherche	6
Section 2 : L'entreprise doit avoir fait l'objet d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire	9
Section 3 : L'entreprise doit être détentrice de la créance au jour de la demande	14
Sous-section 1 : Créances détenues par l'entreprise ayant fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire	14
Sous-section 2 : Créances ayant fait l'objet d'une cession à titre de garantie	15
Sous-section 3 : Créances détenues par la société mère d'un groupe fiscal	17
A. CREANCES CONSTITUEES PAR LA SOCIETE MERE AU TITRE DU RESULTAT D'ENSEMBLE	17
B. CREANCES DES FILIALES CONSTATEES AVANT LEUR ENTREE DANS LE REGIME	18
Section 4 : Bénéficiaire du remboursement	20
CHAPITRE 2 : MONTANT DE LA CREANCE REMBOURSABLE ET MODALITES DE REMBOURSEMENT	22
Section 1 : Détermination de la créance remboursable	22
Sous-section 1 : Créances existantes à la date du jugement d'ouverture de la procédure	22
Sous-section 2 : Montant de l'intérêt venant en déduction de la créance	28
Sous-section 3 : Sort de la fraction de créance non remboursée	33

Section 2 : Modalités pratiques du remboursement anticipé	35
Sous-section 1 : Forme de la demande	35
A. ENTREPRISES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES	35
B. CONTRIBUABLES RELEVANT DE L'IMPOT SUR LE REVENU	39
Sous-section 2 : Date à laquelle peut intervenir la demande de remboursement anticipé	47
CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR	49
Annexe 1 : Extraits de la loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003	
Annexe 2 : Modèle de déclaration à fournir par les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu	

INTRODUCTION

1. La présente instruction a pour objet de commenter les dispositions de l'article 14 de la loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003, codifiée au cinquième alinéa du I de l'article 220 quinquies du code général des impôts, ainsi que les dispositions de l'article 87 de la loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003, codifiées au huitième alinéa du I de l'article 199 ter B du même code. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

Le régime actuel du report des déficits permet aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés d'opter pour le report en arrière de leurs déficits sur les bénéfices des trois exercices précédents. L'exercice de l'option permet de constater une créance résultant de l'excédent d'impôt sur les sociétés, égale au produit du déficit imputé par le taux normal de l'impôt applicable à l'exercice déficitaire (cf. documentation administrative 4 H 2222).

La créance peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés – acomptes et solde - dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant cette clôture. La fraction de la créance non utilisée au cours de cette période est remboursée au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

2. En matière de crédit d'impôt recherche, l'excédent de crédit d'impôt non imputé sur l'impôt sur les sociétés ou sur l'impôt sur le revenu constitue une créance sur l'Etat. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée. A l'issue de cette période, la créance est remboursée. Des modalités spécifiques de remboursement sont néanmoins prévues en faveur de certaines entreprises nouvelles (cf. documentation administrative 4 A 4131).

CHAPITRE 1 : ENTREPRISES CONCERNEES

3. Le bénéfice du remboursement anticipé de la créance née du report en arrière des déficits ou du crédit d'impôt recherche prévu par les articles 14 et 87 de la loi de finances pour 2004 est réservé aux entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire, soumises à l'impôt sur les sociétés, et à l'impôt sur le revenu en ce qui concerne le crédit d'impôt recherche, et qui ont exercé l'option pour le report en arrière de leurs déficits ou le crédit d'impôt recherche.

Section 1 : Forme sociale des entreprises

Sous-section 1 : Report en arrière du déficit

4. Le dispositif prévu à l'article 220 quinquies est applicable à toutes les 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,...).

5. En revanche, seules sont concernées par les dispositions de l'article 14 de la loi de finances pour 2004 les personnes morales de droit privé, notamment les associations et mutuelles, auxquelles la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire prévue par la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 est applicable.

En effet, les personnes morales de droit public sont exclues du champ d'application de cette loi, 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.

Sous-section 2 : Crédit d'impôt recherche

6. Ces précisions sont également applicables au crédit d'impôt recherche étant rappelé que seules les entreprises exerçant des activités industrielles, commerciales ou agricoles peuvent bénéficier du crédit d'impôt recherche.

7. Par ailleurs, les exploitants individuels soumis à l'impôt sur le revenu peuvent également bénéficier du remboursement immédiat du crédit d'impôt recherche en cas de liquidation et de redressement judiciaire dès lors que ces exploitants peuvent bénéficier de ces procédures en application de l'article L. 620-2 du code de commerce.

8. Enfin, les groupements et sociétés soumis au régime des sociétés de personnes, c'est-à-dire n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés, sont exclus du remboursement anticipé dès lors qu'ils ne sont pas eux-mêmes titulaires de la créance de crédit d'impôt recherche, celle-ci ayant été transférée aux associés de ces sociétés et groupements (cf. documentation administrative 4 4122, n° 41 à 51).

Cependant, si les associés font eux-mêmes l'objet d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire, et qu'ils détiennent une créance issue du crédit d'impôt recherche ils peuvent bénéficier du remboursement anticipé dans les conditions de droit commun.

Section 2 : L'entreprise doit avoir fait l'objet d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire

9. Seules les entreprises ayant fait l'objet d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire 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 ou sur l'impôt sur le revenu 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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 84-148 du 1^{er} 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.

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

Sous-section 1 : Créances détenues par l'entreprise ayant fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire

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

Sous-section 2 : Créances ayant fait l'objet d'une cession à titre de garantie

15. En cas de cession à titre de garantie à un établissement de crédit dans les conditions prévues aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier, 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'agissant de la créance née du report en arrière des déficits ou de trois ans s'agissant du crédit d'impôt recherche 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.

16. En cas de simple nantissement de la créance née du report en arrière des déficits ou du crédit d'impôt recherche, 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.

Sous-section 3 : Créances détenues par la société mère d'un groupe fiscal

A. CREANCES CONSTITUEES PAR LA SOCIETE MERE AU TITRE DU RESULTAT D'ENSEMBLE

17. 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. Il en est de même du crédit d'impôt recherche d'ensemble du groupe qui peut être remboursé à la société mère dans les conditions de droit commun (cf. documentation administrative 4 A 416).

Le dispositif de remboursement anticipé tant de la créance représentative du report en arrière des déficits que de celle du crédit d'impôt recherche est applicable dès lors que la société mère titulaire de la créance fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

B. CREANCES DES FILIALES CONSTATEES AVANT LEUR ENTREE DANS LE REGIME

18. 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, et par exception aux dispositions de l'article 220 quinquies. Dans ce cas, conformément au 3 de l'article 223 G, 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.

19. S'agissant du crédit d'impôt recherche, il est rappelé que le crédit d'impôt recherche constaté par une filiale antérieurement à son entrée dans le groupe ne peut être transmis à la société-mère. La créance constatée à ce titre par la filiale est donc utilisée par cette dernière dans les conditions de droit commun. La filiale peut en conséquence en demander le remboursement anticipé si elle fait elle-même l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire (cf. documentation administrative 4 A 416 n° 4).

Section 4 : Bénéficiaire du remboursement

20. 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.

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

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. 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. 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 ou du crédit d'impôt recherche est susceptible de s'appliquer aux entreprises qui se trouvent dans cette situation.

CHAPITRE 2 : MONTANT DE LA CREANCE REMBOURSABLE ET MODALITES DE REMBOURSEMENT

Section 1 : Détermination de la créance remboursable

Sous-section 1 : Créances existantes à la date du jugement d'ouverture de la procédure

22. Le remboursement anticipé ne concerne que les créances non utilisées à compter de la date du jugement qui a ouvert l'une ou l'autre des procédures de redressement ou de liquidation judiciaires.

Seules peuvent donc bénéficier du remboursement anticipé les créances nées antérieurement à l'ouverture des procédures.

Il sera toutefois admis que la créance de report en arrière constatée postérieurement à la date du jugement mais relative à un exercice clos antérieurement à celle-ci puisse faire l'objet d'une demande complémentaire à compter de la date de sa constitution.

23. Exemple :

Soit une entreprise qui clôture son exercice comptable le 31 décembre N et qui fait l'objet d'un jugement de liquidation le 15 mars N+1. Elle pourra demander le remboursement anticipé de sa créance quand bien même l'option pour le report en arrière du déficit de l'année N est exercée ultérieurement.

24. S'agissant du crédit d'impôt recherche, il est rappelé que la créance naît de la constatation d'un excédent de crédit d'impôt recherche sur l'impôt dû. En conséquence, lorsque la date de jugement est antérieure à la date de paiement du solde de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, la créance n'étant pas née à cette date, il ne devrait pouvoir être procédé à son remboursement.

Il sera néanmoins admis dans cette hypothèse en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu que si l'entreprise est en mesure de produire la déclaration de résultat relative au premier exercice clos à compter du 31 décembre de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt recherche a été calculé ainsi que la déclaration n° 2069 A afférente à cette année, elle puisse demander le remboursement de la créance afférente au crédit d'impôt recherche obtenu au titre des dépenses engagées cette même année.

25. Exemple :

Une entreprise clôt son exercice le 28 février N+1 et dépose une déclaration de résultat et la déclaration n° 2069 A le 1^{er} avril de cette même année. Elle fait l'objet d'un jugement de redressement judiciaire le 15 avril N+1. Elle pourra demander le remboursement anticipé du crédit d'impôt recherche à compter de cette date quand bien même la première imputation théorique sur l'impôt sur les sociétés n'aurait pu avoir lieu avant le 15 juin N+1.

26. Seule la fraction non utilisée de la créance au moment de la demande est susceptible de faire l'objet d'un remboursement anticipé : le montant de la créance remboursable par anticipation est donc égal à la créance constituée à l'origine, diminuée des imputations effectuées jusqu'à la date de demande de remboursement, c'est-à-dire les acomptes d'impôt sur les sociétés, le solde de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu et éventuellement les rappels d'impôt de même nature portant sur les exercices clos depuis la constitution de la créance.

En pratique, le montant de la créance restant à rembourser est inscrit sur l'imprimé n° 2039 bis relatif à l'« Etat de suivi de la créance résultant du report en arrière des déficits » du millésime de l'année où la créance a été constatée.

27. S'agissant du crédit d'impôt recherche, le montant de la créance à rembourser aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (cf. n° 35 à 38) sera inscrit sur l'imprimé n° 2069 bis relatif à « l'Etat de suivi de l'imputation du crédit d'impôt recherche » du millésime de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt a été calculé.

Sous-section 2 : Montant de l'intérêt venant en déduction de la créance

28. 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.

29. 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.

30. En ce qui concerne le crédit d'impôt recherche, il sera admis par mesure de simplification que l'intérêt légal court jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle la créance est constatée.

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. Pour 2004, ce taux s'élève à 2,27 %, en application du décret pris le 13 février 2004 (cf. JO n°39 du 15 février 2004, p. 3116).

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.

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.

31. Calcul de la créance remboursable par anticipation :

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 s'agissant de la créance du report en arrière des déficits, ou des trois années qui suivent celle au titre de laquelle le crédit d'impôt recherche a été constaté s'agissant de ce dernier dispositif.

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 :

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

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.

32. Exemples :

1. 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 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 1^{er} juillet N+3 (1^{er} 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

$$C = 100\,000 \text{ €}$$

$$TL \text{ en } N+3 = 3,29 \% \text{ par an}$$

N = nombre de mois restant à courir entre le 1^{er} juillet N+3 (1^{er} 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 €

2. 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 1^{er} 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 1^{er} octobre N+2 (1^{er} 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 1^{er} octobre N+2 (1^{er} 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 :

$$C1 = 30\,000 \text{ €}; C2 = 20\,000 \text{ €}$$

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

N1 = nombre de mois restant à courir entre le 1^{er} octobre N+2 (1^{er} 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 1^{er} octobre N+2 (1^{er} 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) :

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

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

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

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

$$R1 + R2 = 46\,823,75 \text{ €}$$

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 €.

3 - 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 1^{er} janvier N+3 s'élève par hypothèse à 3,29 %.

$$C = 50\,000 \text{ €}$$

$$TL \text{ en } N+3 = 3,29\% \text{ par an}$$

$$I = 10\,000 + 20\,000 = 30\,000 \text{ €}$$

N = nombre de mois restant à courir entre le 1^{er} janvier N+3 (1^{er} 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 utilisée 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 1^{er} 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 1^{er} juin N+2 (1^{er} 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 €.

Sous-section 3 : Sort de la fraction de créance non remboursée

33. 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 ou de trois ans s'agissant du crédit d'impôt recherche.

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 3^{ème} alinéa du I de l'article 220 quinquies, prise en compte pour la détermination de ses résultats imposables.

34. Il en est de même s'agissant du crédit d'impôt recherche, la créance représentative de celui-ci ne constituant pas un produit imposable (cf. documentation administrative 4 A 4131 n° 13).

Section 2 : Modalités pratiques du remboursement anticipé

Sous-section 1 : Forme de la demande

A. ENTREPRISES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES :

35. Le titulaire de la créance qui souhaite en obtenir le remboursement anticipé doit joindre à sa demande l'imprimé n° 2039 bis prévu au II de l'article 46 quater-0W de l'annexe III, relatif à l'« Etat de suivi de la créance résultant du report en arrière des déficits » du millésime de l'année où la créance a été constatée ou l'imprimé n° 2069 bis relatif à l'« Etat de suivi de l'imputation du crédit d'impôt recherche » du millésime de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt a été calculé.

36. Créances nées antérieurement au 1^{er} janvier 2004 :

Pour les créances nées avant le 1^{er} janvier 2004, l'imprimé n° 2039 bis ou n° 2069 bis du millésime de l'année où la créance a été constatée ne comportant pas les mentions appropriées relatives à la demande de remboursement anticipé, il y aura lieu de produire deux imprimés distincts :

- l'imprimé initial sur lequel apparaît le montant de la créance non utilisée ;
- un imprimé 2039 bis ou 2069 bis du millésime de l'année où la demande de remboursement anticipé est déposée et sur lequel il convient de reporter les mentions apparaissant sur l'imprimé initial.

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

38. La demande de remboursement doit être effectuée auprès du comptable public chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés. Il est rappelé à ce propos que, en application de l'article 21 de la loi de finances rectificative pour 2002 n° 2002-1576 du 30 décembre 2002, le recouvrement de l'impôt sur les sociétés doit être transféré des comptes de la direction générale de la comptabilité publique aux comptes de la direction générale des impôts au 1^{er} novembre 2004.

B. CONTRIBUABLES RELEVANT DE L'IMPOT SUR LE REVENU :

39. Les contribuables relevant de l'impôt sur le revenu devront remplir une demande établie selon le modèle ci-joint (cf. annexe 2) à laquelle sera jointe la déclaration n° 2069 A relative à l'année au titre de laquelle la créance a été constatée.

Une demande devra être déposée par millésime de crédit d'impôt recherche ouvrant droit au remboursement.

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

41. Cette demande devra être déposée auprès du centre des impôts du lieu de la résidence du contribuable.

- 42.** Le service des impôts dispose d'un délai de soixante jours pour instruire le dossier à compter de la date de réception de la demande.
- 43.** Après instruction, la demande accompagnée de la décision du service des impôts est transmise au comptable public chargé du recouvrement de l'impôt sur le revenu.
- 44.** Le service des impôts communique la décision, par écrit dans le délai de soixante jours précité, à la personne physique qui a fait la demande. A défaut de réception d'une réponse dans ce délai, la demande est considérée comme rejetée.
- 45.** La décision de rejet, explicite ou implicite, prise par le service des impôts peut faire l'objet d'un recours de la part du contribuable.
- 46.** Dans le cas où la demande de remboursement intervient après la date de dépôt de la déclaration des revenus (case cochée sur la demande), le report du crédit faisant l'objet d'une liquidation au titre de l'impôt sur le revenu correspondant ne peut donner lieu au remboursement anticipé.

Sous-section 2 : Date à laquelle peut intervenir la demande de remboursement anticipé

- 47.** Dans la mesure où seules les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation peuvent demander le remboursement de leur créance, le remboursement de la créance non utilisée peut être demandé à compter du jugement d'ouverture de la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.
- 48.** Le jugement d'ouverture d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire 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 ordonnancé.

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

- 49.** Le dispositif de remboursement anticipé s'applique aux créances nées à compter du 1^{er} janvier 2004.

Ce dispositif s'applique également aux créances non utilisées et existant au 1^{er} janvier 2004, dès lors que ces créances existaient à la date d'ouverture de la procédure de redressement ou liquidation judiciaire.

Annoter : documentation de base 4 A 4131 ; A H 222 et s. ; 446632 et 4 H 6672

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe 1

Extraits de la loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003

Article 14

I. - Après le quatrième alinéa du I de l'article 220 quinquies du code général des impôts, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Par exception aux dispositions du quatrième alinéa, les entreprises ayant fait l'objet d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures. Ce remboursement est effectué sous déduction d'un intérêt appliqué à la créance restant à imputer. 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 cette demande jusqu'au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée. »

II. - Les dispositions du I s'appliquent aux créances nées à compter du 1er janvier 2004 et à celles existant à cette date.

Extrait de l'article 87

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. - L'article 199 ter B est ainsi modifié :

1° Le I est ainsi modifié :

a) (...)

b) Il est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Par exception aux dispositions du premier alinéa, les entreprises ayant fait l'objet d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures. Ce remboursement est effectué sous déduction d'un intérêt appliqué à la créance restant à imputer. 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 de l'entreprise jusqu'au terme des trois années suivant celle au titre de laquelle la créance est constatée. » ;

II. - Les dispositions du b du 1° du A du I s'appliquent aux créances nées à compter du 1er janvier 2004 et à celles existant à cette date.

Annexe 2

Modèle de déclaration à fournir par les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu

Demande de remboursement anticipé du crédit d'impôt recherche par les contribuables faisant l'objet d'un jugement de mise en redressement ou en liquidation judiciaire

Année au titre de laquelle le crédit d'impôt recherche a été obtenu :

Montant du crédit d'impôt recherche obtenu au titre de cette même année (se reporter à la déclaration n° 2069 A de l'année) :

Montant du crédit d'impôt imputé :

Date du jugement prononçant le redressement ou la liquidation judiciaire :

Montant du crédit d'impôt remboursable à la date de demande de remboursement :

Si vous avez déjà reporté ce crédit sur votre déclaration des revenus préalablement à votre demande de remboursement, cocher la case ci-contre :

Déduction des intérêts :

Montant du crédit d'impôt à rembourser :