

# Revue de DROIT FISCAL

13 MAI 2010, HEBDOMADAIRE, N° 19 - ISSN 1279-8436

Directeur scientifique :  
Patrick DIBOUT  
Rédacteur en chef :  
Thomas JACQUEMONT

## 301 FISCALITÉ DES ENTREPRISES

### Plaidoyer pour une clarification du règlement « fusion »

Par Anne COLMET DAÂGE

## 307 PROCÉDURES FISCALES

### Appréciation de la fraude à la loi : rupture ou continuité ?

CE, 12 mars 2010, Sté Charcuterie du Pacifique, concl. Édouard  
GEFFRAY, note Florence DEBOISSY

### *Également cette semaine*

302 **IS** - Report en arrière des déficits :  
quel délai pour effectuer la demande ?  
(CAA Paris, 12 févr. 2010, note R.  
POIRIER)

304 **TVA** - Ostéopathes : quelles sont les  
conditions du bénéfice de  
l'exonération de TVA (rég. anc.) ?  
(CE, 16 avr. 2010, concl. C. LEGRAS)

## Impôt sur les sociétés

### 302 Report en arrière des déficits : quel délai pour effectuer la demande ?

La demande de report en arrière des déficits constitue une réclamation qui doit être effectuée dans le délai prévu par l'article R.\* 196-1, c du LPF, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

La cour administrative d'appel de Paris juge qu'au sens de ces dispositions, la naissance d'un déficit constitue un événement ouvrant le délai de réclamation.

CAA Paris, 7<sup>e</sup> ch., 12 févr. 2010, n° 08PA01073, SARL Maysam France, note R. Polrier

• Considérant qu'aux termes du troisième alinéa du I de l'article 209 du Code général des impôts relatif à la détermination des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés, dans sa rédaction alors applicable : « Sous réserve de l'option prévue à l'article 220 quinquies, en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire (...) » et qu'aux termes de l'article 220 quinquies du Code général des impôts : « I. Par dérogation aux dispositions des troisième et quatrième alinéas du I de l'article 209, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1984 par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés peut, sur option, être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice puis de celui de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices (...) IV. Un décret fixe les conditions d'application du présent article, notamment les obligations déclaratives des entreprises » ; qu'enfin, aux termes de l'article 46 quater-0 W de l'annexe III au même code issu du décret n° 90-315 du 9 avril 1990 : « I. L'entreprise qui exerce l'option prévue au premier alinéa du I de l'article 220 quinquies du Code général des impôts doit joindre à la déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel cette option a été exercée une déclaration conforme au modèle fixé par l'Administration (...) » ;

• Considérant qu'en application de ces dispositions, lorsqu'une entreprise déclare opter pour le report en arrière des déficits, cette déclaration constitue une réclamation au sens de l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales, laquelle doit s'exercer dans les formes, conditions et délais prévus par ce même livre ; qu'en principe, cette réclamation porte sur les exercices bénéficiaires sur lesquels le contribuable demande l'imputation d'un déficit constaté lors d'un exercice ultérieur et qu'elle doit être formulée à l'occasion de la déclaration de résultat dudit exercice ; que si l'article 46 quater-0 W de l'annexe III au Code général des impôts prévoit que le contribuable joint à sa déclaration de résultat, une déclaration conforme au modèle fixé par l'Administration, cette disposition ne peut avoir pour effet d'interdire de présenter la demande de report en arrière, dans le délai de réclamation prévu à l'article R.\* 196-1 du Livre des procédures fiscales, au cas où la déclaration portant option de report en arrière d'un déficit aurait été jointe à une déclaration de résultat déposée tardivement ;

• Considérant qu'il résulte de l'instruction que la SARL Maysam France a déposé, le 13 décembre 2000, une déclaration de résultat au titre de l'exercice clos le 31 décembre 1999 à la suite de l'envoi d'une mise en demeure de l'Administration ; que cette déclaration était accompagnée d'une demande de report en arrière du déficit né au cours de l'exercice clos en 1999 sur les résultats de l'exercice clos en 1997 ; que si cette demande a été déposée au-delà du délai légal de dépôt de la déclaration de résultats, cette circonstance ne faisait pas obstacle à ce qu'elle soit présentée, après l'expiration du délai de déclaration, par voie de réclamation adressée au service des impôts jusqu'à l'expiration du délai de réclamation prévu par l'article R.\* 196-1 du Livre des procédures fiscales ;

• Considérant que le délai de réclamation prévu par l'article R.\* 196-1 du Livre des procédures fiscales expire aux termes de cet article : « Le 31 décembre de la deuxième année suivant celle (...) c. De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation (...) » ; que la naissance d'un déficit constitue un événement au sens de ces dispositions ;

• Considérant qu'il résulte de ce qui vient d'être dit que l'Administration ne pouvait opposer une tardiveté à la demande d'option pour le report en arrière du déficit dès lors qu'en l'espèce la SARL Maysam France disposait d'un délai de réclamation allant jusqu'au 31 décembre 2001 ; qu'il résulte de l'instruction que le report en arrière du déficit de l'exercice clos en 1999 s'élève à un montant de 75 657 euros (496 280 F) ; que, dès lors, conformément aux dispositions de l'article 220 quinquies précité du Code général des impôts, le montant de la créance sur le Trésor née de ce report en arrière s'élève à 25 216,48 euros au titre de l'année 1997 ;

• Considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté la demande de la SARL Maysam France ; (...)

## NOTE

1 – Le principal apport de la décision rendue par la cour administrative d'appel de Paris le 12 février 2010 dans l'affaire SARL Maysam France est de préciser que la naissance d'un déficit constitue un événement ouvrant le délai de réclamation au cours duquel la demande de report en arrière d'un déficit (ou option de *carry back*) peut être exercée en application de l'article 220 quinquies du CGI.

### 1. La demande de report en arrière du déficit doit être exercée dans le délai légal de réclamation

2 – La jurisprudence considère que la demande de report en arrière du déficit (*carry back*) constitue une réclamation contentieuse au sens de l'article L. 190 du LPF (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 30 juin 1997, n° 178742, SA Sectronic : JurisData n° 1997-045738 ; Dr. fisc. 1997, n° 50, comm. 1301 ; RJF 8-9/1997, n° 776).

3 – Par conséquent, la demande est enfermée dans le délai légal de réclamation (« Lorsqu'une entreprise déclare opter pour le report en arrière de ses déficits, cette réclamation (...) doit s'exercer dans les (...) »).

délais prévus par ce même Livre », V. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 19 déc. 2007, n° 285588 et n° 294358, SA *Vérimédia* : *JurisData* n° 2007-081243 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 7, *comm.* 173, *concl.* C. Landais, *note* J.-L. Pierre ; *BDCF* 2008, n° 42, *concl.* C. Landais). En effet, « La soumission de la demande de report au délai de présentation des réclamations est la conséquence logique de la décision *Sectronic* » (*concl.* C. Landais *ss* CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 19 déc. 2007, n° 285588 et n° 294358, SA *Vérimédia*, *préc.*).

4 – Il est revenu à l'arrêt *Vérimédia* précité de préciser que la possibilité de demander le report en arrière de déficits d'exercices antérieurs ne vaut que tant que le délai de réclamation n'est pas expiré, et que le délai général de réclamation prévu au c de l'article R.\* 196-1 du LPF (qui expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation de l'événement qui motive la demande) est applicable.

## 2. La possibilité d'effectuer la demande au cours d'un exercice postérieur à celui de la naissance du déficit ne fait pas obstacle à l'application du délai de réclamation

5 – Les déficits nés au cours des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 et les déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédent sont désormais reportables indéfiniment en vertu de l'article 209, I du CGI.

6 – Par ailleurs, les décisions du Conseil d'État *Kauffmann & Broad* (CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 4 août 2006, n° 285201, *Sté Kaufman & Broad participations* : *JurisData* n° 2006-081002 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 44-45, *comm.* 705, *note* P. Fumenier ; *RJF* 11/2006, n° 1330 ; *BDCF* 11/06, p. 12 à 14) et *Sectronic* (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 30 juin 1997, n° 178742, SA *Sectronic*, *préc.*) ont précisé que les déficits sur lesquels peuvent porter la demande de report en arrière s'entendent non seulement des résultats déficitaires de l'exercice à l'issue duquel la demande est effectuée, mais aussi de ceux des exercices antérieurs (la documentation administrative 4 H-2222, § 4 n'est pas conforme à la jurisprudence sur ce point, mais l'imprimé n° 2039 reflète la possibilité de reporter en arrière des déficits nés au cours d'exercices antérieurs).

7 – Mais ni le report indéfini des déficits, ni la possibilité de reporter en arrière les déficits antérieurs à ceux de l'exercice de l'option, ne font obstacle à l'application du délai général de réclamation.

8 – En rappelant que la demande de report doit s'exercer dans les délais de réclamation prévus par le LPF, l'arrêt *Maysam Francese* situe dans le droit fil des décisions *Sectronic* et *Vérimédia* (V. *infra* n° 23, sur une autre lecture éventuellement possible).

## 3. La demande peut être effectuée à tout moment dans le délai légal de réclamation

9 – En principe, la demande de report en arrière du déficit est effectuée en remplissant un formulaire (imprimé n° 2039), qui doit être joint au relevé de solde d'impôt sur les sociétés de l'exercice (CGI, *ann. III, art. 46 quater-0 W*). Si l'option n'est pas exercée à temps selon les formes et dans les délais prévus à l'annexe III, la société doit attendre l'arrêté des comptes de l'exercice suivant pour pouvoir à nouveau la formuler.

10 – Mais le fait que la demande soit effectuée en s'écartant du droit commun de l'article 46 *quater-0 W* de l'annexe III ne la prive pas d'effet, dès lors que seul le délai général du c de l'article R.\* 196-1 du LPF est d'application impérative.

11 – Dans l'affaire *SARL Maysam France*, les premiers juges avaient approuvé la décision de l'Administration de rejeter la demande de

l'entreprise au motif qu'elle n'avait pas été formulée dans le délai prévu par l'article 46 *quater-0 W* de l'annexe III au CGI. La cour administrative d'appel de Paris a considéré, au contraire, que le non-respect des modalités de dépôt de la demande prévues par l'annexe III au CGI, qui n'ont pas une origine légale, ne pouvait pas faire échec à la recevabilité d'une demande postérieure au délai légal de dépôt du relevé de solde d'impôt sur les sociétés. Ainsi, une demande de report en arrière des déficits faite en même temps que la déclaration de résultats ne peut être écartée au seul motif que cette déclaration a été déposée tardivement, dès lors que le délai de réclamation du c de l'article R.\* 196-1 du LPF n'a pas expiré.

12 – L'arrêt *Maysam* fait écho à l'arrêt *SARL Benenati* (CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., sect. B, 14 mai 2002, n° 98PA03194, *SARL Benenati* : *JurisData* n° 2002-184027 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 39, *comm.* 726, *concl.* D. Kimmmerlin ; *RJF* 11/2002, n° 1227), qui avait jugé que les dispositions de l'article 46 *quater-0 W* de l'annexe III au CGI prévoyant que la demande doit être effectuée au plus tard à la date du dépôt de la déclaration de l'exercice au titre duquel elle est effectuée, ne font pas obstacle au dépôt de la demande postérieurement à cette date, dans le délai légal de réclamation.

13 – Le délai de réclamation du c de l'article R.\* 196-1 du LPF s'applique à toute demande de report en arrière, qu'elle soit formulée dans le cours normal de la vie fiscale de l'entreprise (qui estime financièrement plus avantageux de reporter en arrière son déficit plutôt que de le reporter en avant sur d'hypothétiques bénéficiaires, ou parce qu'elle craint de les perdre par suite d'un changement d'activité, ou dans la perspective d'une fusion, etc.), ou par suite d'un rehaussement des bases d'imposition des exercices antérieurs (l'arrêt *Vérimédia* précité a jugé que le délai spécial de réclamation prévu par l'article R.\* 196-3 du LPF, qui expire au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification en cas de procédure de reprise, n'était pas applicable).

## 4. La naissance d'un déficit constitue un événement ouvrant un délai de réclamation

14 – Pour qu'une demande de report en arrière puisse être déposée, il faut la réalisation d'un événement, au sens du c de l'article R.\* 196-1 du LPF.

15 – La loi ne définit pas la notion d'événement. Le Conseil d'État a jugé que « seuls doivent être regardés comme constituant le point de départ du délai de réclamation les événements qui sont de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul » (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 oct. 2007, n° 294318, *Sté Média Compo* : *JurisData* n° 2007-081181 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 47, *comm.* 993 ; *RJF* 2007, n° 147). Ainsi, constituent un événement au sens du c de l'article R.\* 196-1 du LPF :

- la mise en recouvrement des suppléments d'impôt sur les sociétés établis à la suite d'un redressement qui fait apparaître un supplément d'assiette sur lequel imputer les déficits (CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 19 déc. 2007, n° 285588 et n° 294358, SA *Vérimédia*, *préc.*) ;

- une vérification de comptabilité qui a pour conséquence de porter le déficit de l'exercice suivant à un montant supérieur à celui du déficit déclaré, ouvrant ainsi la possibilité de reporter en arrière le déficit né du redressement opéré (CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., sect. B, 14 mai 2002, n° 98PA03194, *SARL Benenati*, *préc.*) ;

- ou une décision d'un juge de l'impôt remettant en cause le lieu de l'imposition (CE, 31 juill. 1992, n° 73324, *M. Lacheretz* : *Dr. fisc.* 1993, n° 22-23, *comm.* 1183 ; *Dupont* 7-8/1970, p. 249).

16 – *A contrario*, une décision d'un juge de l'impôt intéressant d'autres impôts ou d'autres exercices ou *a fortiori* d'autres entreprises

n'est pas regardée comme ayant une influence suffisante pour ouvrir le délai de réclamation (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 oct. 2007, n° 294318, *Sté Média Compo*, préc. – CE, 3 mars 1971, n° 79179 : *Dupont 6/1971*, p.215).

17 – La décision *SARL Maysam France* vient enrichir la notion d'« événement » susceptible d'ouvrir un délai de réclamation. La société avait réalisé une perte au cours de l'exercice clos en 1999 : la naissance de ce déficit a été regardée comme un événement autorisant le dépôt d'une demande de report en arrière des déficits. Cet arrêt conforte l'analyse qu'avait faite la commissaire du gouvernement Claire Landais concluant dans l'affaire *Vérimedia* : « L'événement qui motive une demande de report en arrière d'un déficit est soit la naissance de ce déficit, soit la révélation postérieurement à la naissance de ce déficit de l'existence d'un bénéfice imposable sur lequel le report en arrière de ce déficit devient possible ».

18 – L'arrêt *SARL Maysam France* confirme la possibilité de demander le report en arrière du déficit, soit à l'occasion du dépôt de la déclaration de résultat dans les formes prévues par l'article 46 quater-0 W de l'annexe III au CGI, soit à tout autre moment, avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit l'exercice au cours duquel est né ce déficit.

Les modalités retenues pour effectuer l'option (dans les formes et les délais prévus par l'article 46 quater-0 W de l'annexe III au CGI, ou à un autre moment) restent sans incidence sur la base d'imputation des déficits reportés, et sur la date de remboursement de la créance sur le Trésor.

## 5. Plaidoyer pour une extension du délai de demande de report en arrière du déficit

19 – La durée du délai de réclamation – qui expire au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle ce déficit est né – peut sembler trop courte pour demander le report en arrière d'un déficit.

20 – Nous n'avons malheureusement pas trouvé dans les décisions du Conseil d'État ni dans l'arrêt *SARL Maysam France* d'élément assez fort pour nous convaincre que la thèse défendue par Julie Burguburu (*J. Burguburu, Heurs (et bonheurs ?) du report en arrière des déficits : RJF 2008, p. 211*) est déjà entérinée par le juge. S'agissant du champ d'application du délai de réclamation de l'article R.\* 196-1 du LPF, la maître des requêtes au Conseil d'État distingue en effet entre le

dépôt « classique » de la demande (dans les délais de l'annexe III du CGI), auquel cas le délai de réclamation ne serait pas applicable, et le dépôt en dehors des formes prévues par l'annexe III (« figure libre »), auquel cas le délai de l'article R.\* 196-1, c serait applicable. Pour l'auteur, « conclure que l'on ne peut effectuer la réclamation que dans un délai de deux ans à compter de l'exercice de naissance des déficits ne serait pas satisfaisant » au vu de la jurisprudence selon laquelle le report en arrière peut porter sur les déficits de l'exercice comme sur ceux des exercices antérieurs.

21 – Nous aimerions que le juge ait l'opportunité de se prononcer sur les conséquences du mode de demande choisi (classique ou libre) sur le délai pendant lequel peut s'opérer la demande. Mais, dès lors que le Conseil d'État a choisi d'assimiler la demande de report à une réclamation au sens de l'article L. 190 du LPF « pour adopter un régime de contentieux unique pour les contestations portant sur l'ensemble des questions liées à l'option pour le report en arrière des déficits » (note *RJF sous CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 30 juin 1997, n° 178742, SA Sactronic*, préc.) que la demande ait été formulée, ou non, dans les conditions de l'article 46 quater-0 W de l'annexe III (comme dans l'affaire *Sactronic*), nous voyons mal ce qui pourrait justifier une différence de traitement selon que la demande est exercée sous la forme classique ou sous la forme libre, sauf revirement de jurisprudence.

22 – Peut-être existe-t-il une autre voie, qui consisterait à reconnaître qu'un événement ouvrant un nouveau délai de réclamation se produit chaque fois que le déficit fiscal est reporté en avant pour venir grossir le déficit de l'exercice suivant. L'article 209, I du CGI prévoit en effet que « sous réserve de l'option prévue à l'article 220 quinquies, en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant ». En cas de report en avant du déficit de l'exercice N, une interprétation favorable de la notion d'événement conduirait à reconnaître que la « naissance d'une charge » au cours de l'exercice N+1 constitue à son tour un événement ouvrant le délai de réclamation.

Roland POIRIER,  
avocat associé, Brandford-Griffith

**MOTS-CLÉS :** Impôt sur les sociétés - Option pour le report en arrière des déficits - Exercice de l'option dans le délai de réclamation (LPF, art. R.\* 196-1, c) (oui) - Naissance du déficit : événement ouvrant le délai de réclamation (oui)

*Carry back* - Délai d'exercice de l'option - Exercice de l'option dans le délai de réclamation (LPF, art. R.\* 196-1, c) (oui) - Naissance du déficit : événement ouvrant le délai de réclamation (oui)

JURISCLASSEUR : Fiscal ID, Fasc. 1105-10