

N° 369667
Société Fayat

3^e, 8^e, 9^e et 10^e sous-sections réunies
Séance du 27 mars 2015
Lecture du 10 avril 2015

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

La société anonyme Fayat, qui a pour activité principale le bâtiment et les travaux publics, est à la tête d'un groupe intégré comprenant notamment la société Bec Frères. Avant son intégration dans le groupe fiscal, cette dernière société disposait, au 30 septembre 2003, d'un stock de déficits antérieurs reportables de quelque 37 millions d'euros.

Au titre de l'exercice clos au 30 septembre 2007, cette société a transmis à la société Fayat, pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe, un résultat déficitaire de plus de 5 millions d'euros ainsi déterminé : la société Bec Frères a dégagé un bénéfice fiscal avant déduction des amortissements de près de 9,5 millions d'euros ; elle a ensuite imputé sur ce résultat ses déficits propres reportés d'exercices antérieurs, ramenant à 0 son bénéfice fiscal ; elle a enfin déduit les amortissements de l'exercice pour un montant de plus de 5 millions d'euros, de sorte qu'elle a transmis au groupe un déficit d'égal montant.

A l'occasion de la vérification de la comptabilité de la société Bec Frères portant sur l'exercice 2007, l'administration fiscale a estimé que cet ordre d'imputation des déficits reportés était contraire aux dispositions combinées des articles 209 et 223 I du code général des impôts, dans la mesure où il revenait à prendre en compte, pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe fiscal, des déficits réalisés avant l'entrée dans le groupe. L'administration a donc recalculé le résultat fiscal de la société Bec Frères, en commençant par déduire les amortissements de l'exercice, avant d'imputer les déficits reportés d'exercices antérieurs, aboutissant à un résultat nul. Puis elle a notifié à la société Fayat les conséquences fiscales de cette rectification pour ce qui concernait le résultat d'ensemble du groupe. Il en a résulté pour cette dernière des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur l'impôt sur les sociétés, assorties d'intérêts de retard et de pénalités.

La société Fayat a contesté ces impositions devant le tribunal administratif de Montreuil qui a fait droit à ses prétentions. La cour administrative d'appel de Versailles, sur recours du ministre, a inversé la solution. La société se pourvoit en cassation. Notons que le

jugement du tribunal et l'arrêt de la cour ont tous deux été publiés¹ et commentés – et que la doctrine s'est divisée à propos des solutions contraires qu'ils ont retenues².

Du premier moyen du pourvoi de la société, nous ne vous parlerons pas – il est manifestement infondé.

C'est le second qui pose une question intéressante : pour la détermination des résultats imposables d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, la déduction des déficits reportés d'années antérieures doit-elle nécessairement être opérée après celle des charges de l'exercice – notamment les amortissements – ou au contraire, n'y a-t-il aucun ordre requis par les dispositions du code général des impôts entre ces différentes déductions ?

Les dispositions dont l'interprétation est en cause sont celles de l'alinéa de l'article 209 du CGI qui prévoit le mécanisme du report en avant des déficits. Selon ces dispositions, le déficit subi pendant un exercice est « considéré comme une charge de l'exercice suivant » et déduit du bénéfice réalisé pendant cet exercice. Relevons que, dans leur rédaction applicable au litige, cette déduction n'était pas plafonnée – ce n'est que tout récemment, par la deuxième loi de finances rectificative pour 2011³, que le législateur a instauré le plafonnement actuellement en vigueur. Ces dispositions précisent encore qu'en cas de bénéfice insuffisant pour procéder intégralement à la déduction, l'excédent du déficit sur le bénéfice peut être reporté sur les exercices suivants.

La cour administrative d'appel, pour trancher la question posée, a combiné ces dispositions avec celles de l'article 39 du CGI, qui définissent le « bénéfice net » servant d'assiette à l'impôt sur les sociétés. Elle a jugé que, dans le droit commun – c'est-à-dire indépendamment des dispositions particulières applicables aux groupes de sociétés, le bénéfice mentionné à l'article 209 dont peuvent être déduits les déficits antérieurs est celui défini à l'article 39, c'est-à-dire, précise-t-elle, un bénéfice net « établi sous déduction de toutes les charges admises en déduction fiscalement », notamment les amortissements. La cour en a déduit qu'il n'était pas possible de prétendre déduire les déficits reportés d'exercices antérieurs avant les amortissements de l'exercice – position conforme à la doctrine administrative⁴.

La société Fayat défend dans son pourvoi la thèse inverse. Elle conteste la combinaison faite par la cour administrative d'appel des articles 39 et 209 en insistant sur la circonstance que l'article 209 qualifie expressément de « charges de l'exercice » les déficits

¹ TA Montreuil, 22 septembre 2011, SA Fayat, n° 1008403, RJF 5/2012 n° 455 ; CAA Versailles, 4 avril 2013, Min. c/ SA Fayat, n° 11VE03914, C+, RJF 10/2013 n° 915.

² Sur le jugement du tribunal, et allant en son sens, voir l'analyse de Jean-Philippe Bidegainberry et Mathilde Gauthier au *Feuillet rapide Francis Lefebvre* 9/12 inf. 12 p. 21. Dans le sens contraire, voir la note de Patrick Fumenier avec la collaboration de Carine Elbaz parue à *Droit fiscal* 2012 n° 16, comm. 265, ainsi que l'étude de Patrick Fumenier et Clara Maignan sur « Le nouveau cadre fiscal de constitution et d'utilisation des déficits », parue à *Droit fiscal* 2013 n° 14, comm. 223. Sur l'arrêt de la cour voir la note de Sandrine Rudeaux, premier conseiller à la cour administrative d'appel de Versailles, parue à *Droit fiscal* 2013 n° 30-35, comm. n° 390.

³ Loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, article 2 (I, A).

⁴ Voir pour la période en litige l'instruction 4 H-5-04, n° 10, publiée au BOI n° 187 du 7 décembre 2004 ; et aujourd'hui la position exprimée au BOFiP-Impôts référencé BOI-IS-DEF-10-30 n° 100, version à jour au 10 avril 2013.

reportés d'exercices antérieurs. Et elle souligne qu'on ne trouve pas, dans les textes applicables aux impositions en litige – pas plus d'ailleurs que dans ceux applicables aujourd'hui, de disposition réglant expressément la question de l'ordre de déduction des charges de l'exercice. Partant du principe que ce qui n'est pas interdit par la loi fiscale est autorisé, elle en déduit que rien ne l'empêchait de choisir de déduire ses déficits reportés d'exercices antérieurs avant ses amortissements de l'exercice.

Entre ces deux thèses, on peut hésiter. Pour notre part, nous croyons qu'il faut écarter celle de la société. D'abord parce qu'elle ne se défend pas aisément au regard de la lettre de la loi. Ensuite parce que l'analyse de l'évolution des textes lui donne tort. Enfin, si vous estimiez comme la société qu'il n'existe, dans le droit commun, aucun ordre légal imposant de procéder à la déduction des déficits reportés d'exercices antérieurs après celle des autres charges, nous vous proposerions de juger qu'un tel ordre s'impose néanmoins dans le cas particulier où la société est membre d'un groupe fiscalement intégré, s'agissant des déficits constatés par la société avant son entrée dans le groupe.

1. Premier constat : la lettre des textes applicables ne sert pas avec évidence la thèse de la société.

Avant même de nous pencher sur les textes fiscaux, il est bon de dire un mot du cadre comptable qui constitue bien souvent leur substrat. Au plan comptable, les déficits d'exercices antérieurs figurent au passif de l'entreprise, plus précisément au poste report à nouveau⁵, où ils viennent en diminution des capitaux propres de l'entreprise⁶. Et ils n'ont pas d'incidence sur la détermination du résultat comptable de l'exercice en cours : le plan comptable général donne une double définition du résultat de l'exercice⁷, qui est égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres. Or les déficits d'exercices antérieurs n'entrent pas dans la définition des charges de l'exercice donnée par le PCG⁸ et, dès lors qu'ils sont pris en compte dans les capitaux propres avant le début de l'exercice, ils n'ont aucun impact sur leur variation en cours d'exercice. Pour le dire autrement, la question de la déduction des déficits d'exercices antérieurs est une question non pas comptable mais proprement fiscale.

Il faut ensuite examiner les dispositions du code général des impôts qui régissent l'imposition à l'impôt sur le revenu des bénéficiaires industriels et commerciaux. Vous savez en effet que le premier alinéa de l'article 209 du CGI renvoie, pour le calcul des « bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés », à ces dispositions du code. Parmi les articles auxquels il est renvoyé figurent notamment les articles 38 et 39 du CGI, qui donnent, là aussi, deux définitions du bénéfice imposable : il s'agit d'un bénéfice net, défini soit analytiquement, comme la différence entre les recettes de l'exercice et les différentes charges fiscalement admises – c'est la définition de l'article 39, soit synthétiquement, comme la variation de l'actif net entre le début et la fin de l'exercice considéré – c'est la définition de l'article 38.

⁵ Articles 941-11 et 941-12 du plan comptable général issu du règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables (articles 441/11 et 441/12 du PCG arrêté par le règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable).

⁶ Article 934-1 du PCG 2014 (434-1 du PCG 1999).

⁷ Article 513-1 du PCG 2014 (230-1 du PCG 1999).

⁸ Article 511-1 et 511-2 du PCG 2014 (221-1 et 311-4 du PCG 1999).

Et là encore, ni l'une ni l'autre de ces définitions ne permet de déduire, pour l'établissement du résultat d'un exercice donné, les déficits constatés au titre d'exercices antérieurs. Ces déficits antérieurs ne sont pas mentionnés dans la liste – certes non exhaustive – des charges déductibles qui figure à l'article 39, à la différence des amortissements. Et ils n'interviennent pas non plus dans la détermination du résultat calculé selon l'article 38, c'est-à-dire par variation de l'actif net. Cet actif net est défini comme l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées. Or les déficits d'exercices antérieurs ne sont pas des valeurs d'actif et ne font pas partie des créances de tiers, amortissements et provisions. Ils sont donc sans incidence sur la détermination du résultat de l'exercice selon la théorie du bilan.

A s'en tenir aux dispositions des articles 38 et 39 du CGI, il est donc certain que les déficits d'exercices antérieurs ne sont pas admis en déduction des bénéfices. Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, la question n'est d'ailleurs pas réglée par ces dispositions mais par celles de l'article 156 du CGI, qui définit le revenu global du foyer imposable à l'impôt sur le revenu. Selon ces dernières dispositions, le déficit constaté pour une année dans la catégorie des BIC est admis en déduction du revenu global, à condition qu'il ait été réalisé dans le cadre d'une activité professionnelle du contribuable. Et lorsque son revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement. Quant au déficit réalisé une année dans la catégorie des BIC en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, il n'est imputable que sur les bénéfices tirés d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions, durant cette même année ou les six années suivantes.

La déduction des déficits issus d'exercices antérieurs n'étant pas permise en vertu des articles 38 et 39 du CGI, on est ramené aux règles propres à l'impôt sur les sociétés. A cet égard, comme le soulignait déjà Maryvonne de Saint-Pulgent dans ses conclusions⁹ sur une décision du 15 mars 1988, sur laquelle nous allons revenir, les dispositions de l'article 209 relatives au report des déficits d'exercices antérieurs sont marquées par une « ambiguïté étrange », voire par une contradiction dans les termes. Elles affirment, dans le même mouvement, que le déficit d'un exercice est une charge de l'exercice suivant et qu'il est déduit du bénéfice réalisé au titre de cet exercice. Or, comme l'indiquait votre commissaire du gouvernement, le bénéfice est précisément, à s'en tenir au sens commun du terme, ce qui reste des recettes quand on a déduit toutes les charges. Si le déficit est bien une charge, il ne doit pas venir en déduction d'un bénéfice mais des recettes de l'exercice. S'il est bien déduit du bénéfice de l'exercice... c'est qu'il n'est pas une charge de cet exercice ! Les dispositions en cause, vous vous en doutez, sont anciennes. En remontant le fil des codifications, nous croyons en identifier l'origine dans des dispositions initialement appliquées aux bénéfices industriels et commerciaux, issues de la loi portant fixation du budget général pour l'exercice 1929¹⁰. Mais les travaux parlementaires de l'époque ne permettent pas d'expliquer cette apparente contradiction du texte.

⁹ Conclusions publiées à Droit fiscal 1988 n° 42, comm. 1925.

¹⁰ Journal officiel du 31 décembre 1928 p. 13654 (article 3 de la loi).

La contradiction se résout nécessairement, à notre avis, en renonçant à l'assimilation du déficit à une charge de l'exercice suivant, qui est au cœur de la thèse de la société. Nous voyons trois arguments de texte en ce sens. Le premier est que le texte n'affirme pas que le déficit de l'exercice « est » une charge de l'exercice suivant mais qu'il « est considéré comme » une charge de cet exercice. Il y a là un rapport d'analogie plus que d'assimilation. Le deuxième argument à l'appui de notre lecture vient de ce que le déficit de l'exercice antérieur est déduit du « bénéfice » réalisé pendant l'exercice suivant. Ce bénéfice ne peut être que celui « passible de l'impôt sur les sociétés » mentionné au premier alinéa de l'article 209, lequel renvoie, nous l'avons dit, aux règles applicables aux BIC. Or nous avons indiqué tout à l'heure qu'aux termes des articles 38 et 39 du CGI, il s'agit d'un bénéfice net, établi sous déduction de toutes charges, notamment les amortissements, à l'exclusion des déficits d'exercices antérieurs. Troisième et dernier argument : lorsque le bénéfice de l'exercice suivant est inférieur au montant du déficit reporté, il n'y a pas déduction intégrale de ce déficit. La déduction ne s'opère qu'à hauteur du bénéfice, et le solde est « reporté sur les exercices suivants ». La fraction du déficit qui excède le bénéfice sur lequel ce déficit est reporté ne fait donc pas naître un nouveau déficit au titre de l'exercice de report. Ce qui démontre à suffisance que le déficit n'est pas une charge ou, à tout le moins, pas une charge comme les autres. Car il n'y a jamais de report de charges sur les exercices postérieurs : la charge qui excède les recettes dont elle est déduite crée un déficit à hauteur du solde, voilà tout.

Vous l'aurez compris : nous pensons que la seule manière de lever l'ambiguïté qui s'attache aux dispositions de l'article 209 du CGI tout en respectant la définition qu'il donne du bénéfice et les modalités particulières de déduction des déficits qu'il prévoit consiste à refuser d'y voir une assimilation du déficit d'un exercice à une « charge » d'un exercice postérieur. L'article 209 se lit selon nous ainsi : en cas de déficit subi au titre d'un exercice, ce déficit s'impute sur le bénéfice réalisé au titre de l'exercice suivant ; si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté sur les exercices suivants. Vous noterez que nous faisons l'économie de toute référence à une « charge » des exercices suivants et que nous préférons parler « d'imputation » sur les bénéfices ultérieurs plutôt que de « déduction » de ces bénéfices. Ainsi lu, l'article 209 implique évidemment que les déficits reportés d'exercices antérieurs ne peuvent s'imputer que sur un bénéfice établi après déduction de toutes charges, notamment les amortissements.

Mais vous trouverez peut-être un peu hardie notre lecture de l'article 209 du CGI.

2. Et c'est pourquoi nous croyons utile d'analyser l'évolution des textes applicables, qui doit vous convaincre d'écarter la thèse défendue par la société dans son pourvoi.

La société fait grand cas, à l'appui de cette thèse, de votre décision du 11 mars 1988 *Société Sunstrand-France*, à laquelle nous faisons allusion tout à l'heure (décision n° 48646, aux tables du Recueil et à la RJF 4/1988 n° 388, avec chron. Liébert-Champagne p. 214). Par cette décision, vous avez jugé qu'en l'état des textes alors en vigueur, une société pouvait librement, pour la détermination de son résultat fiscal, choisir l'ordre d'imputation sur son

bénéfice des amortissements de l'exercice et des déficits reportés d'exercices précédents¹¹. La solution ne se déduit pas tout à fait immédiatement des motifs de votre décision, d'autant que le litige se présentait à front renversé par rapport à notre affaire, mais il nous semble que c'est bien ce que vous avez jugé, tout à fait consciemment. A l'époque l'administration avait admis, par voie d'instruction¹², que les sociétés pouvaient procéder à la déduction des déficits reportés d'exercices antérieurs avant celle des amortissements de l'exercice. La société Sunstrand-France avait quant à elle fait l'inverse. Vous avez jugé que, ce faisant, elle avait pris une décision de gestion qui lui était opposable – donc que la loi fiscale ouvrait sur ce point une possibilité de choix au contribuable.

La société Fayat a raison de souligner, à l'appui de son pourvoi, que l'état des textes au vu duquel vous avez statué n'était pas très différent, en ce qui concerne les dispositions pertinentes pour la résolution de la question qui nous préoccupe, de celui applicable au litige. L'alinéa de l'article 209 du CGI prévoyant le mécanisme du report en avant des déficits disposait déjà que le déficit subi pendant un exercice est « considéré comme une charge de l'exercice suivant » et « déduit du bénéfice réalisé » pendant cet exercice. Et qu'en cas de bénéfice insuffisant pour procéder intégralement à cette déduction, l'excédent du déficit sur le bénéfice pouvait être reporté sur les exercices suivants. Mais vous savez qu'à l'époque, cette faculté de report était limitée dans le temps et ne pouvait s'exercer au-delà du cinquième exercice suivant celui au cours duquel le déficit était né. Et vous savez aussi que, par exception à cette dernière règle, la fraction du déficit correspondant à des amortissements était reportable sans limite de temps, ces amortissements étant réputés différés en période déficitaire.

Il n'est pas exclu que le contexte dans lequel votre décision du 11 mars 1988 est intervenue ait pu influencer la solution retenue. Cette solution ouvrait aux sociétés, vous l'aurez compris, une possibilité d'échapper aux conséquences pénalisantes de la limitation dans le temps du mécanisme du report déficitaire. Une société bénéficiaire qui disposait de déficits reportables avait en effet tout intérêt à déduire ces déficits en priorité, avant de procéder à la déduction de ses amortissements de l'exercice, pour éviter à ces déficits de tomber sous le coup de cette forme de « péremption ». En procédant ainsi, elle donnait de surcroît naissance, pour la partie des amortissements qui excédait le bénéfice restant après déduction de ses déficits antérieurs, à des amortissements réputés différés, en principe indéfiniment reportables. Votre solution offrait donc aux sociétés des souplesses bienvenues à une époque où elles vivaient sous la menace permanente de « perdre » leurs déficits. Et il vous a peut-être semblé difficile, compte tenu de la position administrative exprimée par voie d'instruction dont nous avons parlé, de vous montrer moins libéral que l'administration fiscale elle-même.

A la suite de votre décision du 11 mars 1988, le législateur n'est toutefois pas resté inerte. Il a même réagi très vite et son intervention est à notre avis décisive pour la résolution

¹¹ Cette solution paraît difficile à concilier avec une précédente décision qui retient l'existence d'un ordre légal de déduction entre reports déficitaires et amortissements réputés différés en jugeant, dans un état des textes encore plus ancien, qu'une société doit commencer par déduire les déficits reportés d'exercices antérieurs avant de déduire les amortissements réputés différés (CE 8^e sous-section, 25 février 1952, n° 4637, au BOCD 1952 p. 235).

¹² Position que l'on trouve reprise à la documentation administrative de base référencée 4 H-2222, n° 5 et 6, à jour au 1^{er} juin 1978.

de la question posée par la présente affaire. A l'occasion de la loi de finances rectificative pour 1988¹³, il a modifié l'alinéa de l'article 209 du CGI prévoyant le mécanisme du report déficitaire en y ajoutant que, « par exception aux dispositions du présent alinéa » – nous insistons sur ces termes, une société peut, sur option, choisir de déduire ses déficits antérieurs avant ses amortissements de l'exercice. Et le législateur de préciser que cette option ne s'applique pas aux déficits subis par une société au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans un groupe de sociétés au sens de l'article 223 A du CGI. Cette dernière précision avait pour objet de prendre en compte les dispositions, issues de la loi de finances pour 1988¹⁴, relatives au tout nouveau régime des groupes fiscalement intégrés – nous reviendrons sur ce sujet, qui à ce stade ne nous intéresse pas.

A ce stade, ce qui nous intéresse est la rédaction retenue par le législateur à l'occasion de cette modification de l'article 209 du CGI. En faisant de la faculté d'option qu'il ouvrait une « exception », il a clairement manifesté, *a contrario*, que la règle était la déduction des amortissements avant celle des déficits. Autrement dit, le législateur, en intervenant par la loi de finances rectificative pour 1988, a entendu ouvrir une possibilité qui ne résultait pas du texte dans son état antérieur. Il a donc désavoué la solution retenue dans votre décision du 11 mars 1988 dans son principe, tout en redonnant aux sociétés la possibilité qu'elle leur reconnaissait – mais à titre d'exception et en l'encadrant. Précisons que le législateur avait parfaitement en tête votre décision du 11 mars 1988 lors du vote de la loi de finances rectificative pour cette même année et qu'il avait tout à fait conscience de l'ordre légal de déduction qu'il consacrait *a contrario* – cela ressort on ne peut plus clairement des travaux préparatoires de la loi¹⁵. Nous déduisons ainsi de l'intervention du législateur par la loi de finances rectificative pour 1988 que les dispositions de l'article 209 du CGI contenaient, avant même cette intervention, une règle de principe imposant la déduction des différentes charges de l'exercice, notamment les amortissements, avant celle des déficits reportés d'exercices antérieurs.

Les modifications ultérieures des dispositions de l'article 209 du CGI relatives au mécanisme du report déficitaire n'ont nullement affecté cette règle. Les dispositions de l'article 209 issues de la loi de finances rectificative pour 1988 ont certes disparu à l'occasion de l'adoption de la loi de finances pour 2004¹⁶, lorsque le législateur a décidé que les déficits issus d'exercices antérieurs seraient désormais reportables sans limite de temps sur les bénéficiaires des exercices suivants. C'est tout simplement que la fin de la « prescription quinquennale des déficits » privait d'objet la question de l'ordre de déduction entre amortissements de l'exercice et déficits reportés : la loi nouvelle mettait fin, dans le droit commun, à tout enjeu de « rajeunissement » des déficits. Par conséquent, le législateur a supprimé la faculté d'option en faveur d'une déduction par priorité des déficits. Il a supprimé tout aussi logiquement, dans le même mouvement, « l'exception à l'exception » qui précisait que cette option n'était pas ouverte dans le cas des déficits subis par une société avant son entrée dans un groupe fiscal intégré. Là aussi, la suppression de ces dispositions pour « perte

¹³ Loi n° 88-1193 du 29 décembre 1988 de finances rectificative pour 1988, article 14.

¹⁴ Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 de finances pour 1988, article 68.

¹⁵ Voir le rapport d'Alain Richard fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, doc. n° 419 (1988-1989), en particulier pp. 137 et suivantes et, sur l'*a contrario* résultant de la rédaction retenue, p. 140. Voir aussi le rapport de Maurice Blin fait au nom de la commission des finances du Sénat, doc. n° 137 (1988-1989), en particulier p. 109.

¹⁶ Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, article 89.

d'objet » ressort clairement des travaux préparatoires¹⁷. Ainsi, en supprimant les dispositions en question, le législateur nous semble avoir laissé intacte la règle de principe imposant la déduction des charges, notamment les amortissements, avant celle des déficits reportés. Révélée par son intervention en 1988, elle continue d'exister, « en creux » en quelque sorte, dans l'alinéa de l'article 209 relatif au mécanisme du report déficitaire.

Nous croyons donc que, même si l'état des textes applicable au litige n'est pas substantiellement différent de celui au vu duquel vous avez adopté la solution *Société Sunstrand-France*, vous ne pouvez ignorer la volonté du législateur de remettre en cause cette solution, que met en évidence l'analyse diachronique des textes à laquelle nous venons de procéder¹⁸. Nous vous proposons de juger qu'il résulte de l'article 209 du CGI que le bénéfice qu'il mentionne, dont peuvent être déduits les déficits reportés d'exercices antérieurs est, comme l'a jugé la cour administrative d'appel, un bénéfice établi sous déduction de toutes charges, notamment les amortissements. Cela revient à juger, c'est vrai, que si les déficits reportés d'exercices antérieurs sont « considérés comme des charges » selon les termes mêmes de l'article 209, ce ne sont pas des charges comme les autres. Mais il n'y a aucun doute à cet égard – nous l'avons déjà dit. Et nous ajoutons qu'il n'y en a jamais eu : même sous l'empire de votre jurisprudence *Société Sunstrand-France*, un déficit reporté d'un exercice antérieur ne pouvait jamais, à la différence d'une véritable charge, qu'être déduit dans la limite du bénéfice de l'exercice ; l'excédent ne faisait pas naître un nouveau déficit millésimé au titre de l'exercice de déduction et ainsi rajeuni, mais constituait toujours une fraction du déficit de l'exercice antérieur, contre lequel continuait de s'écouler la « prescription quinquennale » alors applicable.

Si vous nous suivez vous écarterez le second moyen du pourvoi.

3. Terminons en indiquant que, si vous ne nous suiviez pas pour juger qu'il existe, dans le droit commun, un ordre légal imposant de procéder à la déduction des déficits reportés d'exercices antérieurs après celle des charges, un tel ordre s'impose néanmoins dans le cas particulier où la société est membre d'un groupe fiscalement intégré, s'agissant des déficits constatés par la société avant son entrée dans le groupe.

Vous savez que, pour la détermination du résultat d'ensemble d'un groupe fiscalement intégré, il appartient à chaque société membre de commencer par calculer son résultat individuel dans les conditions de droit commun. Un certain nombre de correctifs sont ensuite apportés à ce résultat. Le résultat d'ensemble du groupe est la somme algébrique des résultats individuels des sociétés membres ainsi corrigés.

Les dispositions du a du 1 de l'article 223 I du CGI prévoient que les déficits subis par une société au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur son bénéfice. Ils ne peuvent donc être pris en compte directement pour le calcul du résultat d'ensemble du groupe. En adoptant ces dispositions, le législateur a voulu éviter que des groupes fiscalement intégrés se constituent principalement au regard des stocks de déficits

¹⁷ Voir le rapport de Gilles Carrez fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, doc. n° 1110, en particulier le I, B, 1 et le II, A. Voir aussi le rapport de Philippe Marini fait au nom de la commission des finances du Sénat, doc. n° 73 (2003-2004), I, B

¹⁸ Nous rejoignons donc sans réserve la position qu'exprimait déjà Patrick Fumenier dans sa note sur le jugement du tribunal administratif de Montreuil (cf. note 2).

reportables dont disposent les sociétés. Il en découle que les déficits subis antérieurement à l'entrée dans le groupe sont en quelque sorte « isolés » au sein de la société qui les a subis. Si ces déficits peuvent avoir une influence sur la détermination du résultat d'ensemble du groupe, c'est seulement indirectement, en venant s'imputer sur des bénéfices propres de la société intégrée, réalisés pendant sa période d'appartenance au groupe¹⁹.

Et c'est ici que l'on comprend l'objet du présent litige. Sauf omission de notre part, il n'existe plus dans le droit commun aucun enjeu de « rajeunissement » des déficits depuis que le législateur a admis leur report en avant sans limite de temps. Mais un tel enjeu existe toujours au regard des dispositions de l'article 223 I du CGI. Pour une société membre d'un groupe fiscalement intégré, la déduction de ses déficits reportés d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe avant celle des amortissements de l'exercice permet en quelque sorte de « repeindre » ces déficits au goût du jour, en les transformant en déficits subis au titre de la période d'appartenance au groupe. Et donc de les transmettre à la société tête de groupe pour la détermination du résultat d'ensemble.

Vous ouvririez de vastes possibilités de contournement de la règle prévue par l'article 223 I si vous admettiez que, pour la détermination du résultat propre de la société intégrée, celle-ci peut commencer par déduire ses déficits antérieurs avant de déduire ses amortissements de l'exercice – et pourquoi pas, d'ailleurs, procéder à cette déduction des déficits reportés avant celle de toutes les charges de l'exercice, puisqu'en termes d'ordre de déduction, rien ne distingue les amortissements des autres charges déductibles ? Nous croyons donc qu'il faut interpréter les dispositions de l'article 223 I au regard de leur objet pour en déduire, dans le cas particulier qu'elles régissent, qu'il existe un ordre impliquant la déduction prioritaire des amortissements et des autres charges de l'exercice. Interprétation qui, au demeurant, est là aussi confortée par l'analyse de l'évolution des textes – nous vous rappelons ici la précision apportée par le législateur dans la loi de finances rectificative pour 1988 selon laquelle la faculté d'option qu'il ouvrait pour la déduction des déficits par priorité sur les amortissements ne s'appliquait pas aux déficits subis par une société avant son entrée dans un groupe intégré.

Ainsi, si vous n'étiez pas convaincu par notre lecture des dispositions de l'article 209 du CGI, nous vous proposerions tout de même, à titre subsidiaire, de confirmer la solution de la cour administrative d'appel – mais sur un tout autre fondement et par le biais, alors, d'une substitution de motifs en cassation, en vous fondant sur les dispositions de l'article 223 I du CGI. Les conditions d'une telle substitution de motifs seraient remplies puisqu'il s'agit d'un motif de pur droit et qu'il correspond à un moyen invoqué devant les juges du fond²⁰.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.

¹⁹ Voir, explicitant la portée de ces dispositions, les travaux préparatoires de la loi de finances pour 1988, notamment le rapport de Maurice Blin fait au nom de la commission des finances du Sénat, doc. n° 93 (1987-1988), en particulier l'exemple donné pp. 56-57.

²⁰ Sur les conditions de la substitution de motifs en cassation, cf. CE 13 mars 1998, M. V..., n° 171295, aux tables du Recueil.