

**N° 443690**  
**Société Technocer**

**3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> chambres réunies**  
**Séance du 11 février 2022**  
**Lecture du 10 mars 2022**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Laurent Cytermann, Rapporteur public**

Un excédent de crédit d'impôt est-il toujours un crédit d'impôt ? C'est à cette question moins simple qu'il n'y paraît que vous allez répondre, en décidant si un excédent de crédit d'impôt recherche (CIR) doit être déduit du bénéfice d'imputation lorsqu'une entreprise exerce l'option de report en arrière de son déficit.

La société Technocer est la société-mère d'un groupe fiscalement intégré, qui exerce une activité de fabrication de céramiques techniques. Elle a déclaré au titre de l'exercice clos en 2010 un déficit d'un montant de 2 198 774 euros et a opté le 18 mars 2011 pour le report en arrière de ce déficit sur le bénéfice de l'exercice 2007, à hauteur de 1 699 441 euros, générant une créance égale à un tiers de ce montant, soit 566 480 euros. En raison de difficultés économiques, la société Technocer n'a pu imputer cette créance sur aucun des exercices clos entre 2011 et 2015 et elle en a demandé le remboursement par voie de réclamation le 26 janvier 2016. Par une décision du 25 mai 2016, l'administration fiscale n'a admis le remboursement qu'à hauteur de 490 492 euros. Elle a relevé que dans son option de report en arrière, la société n'avait pas tenu compte d'un excédent du crédit d'impôt recherche acquis au titre de l'année 2006 et qui avait été utilisé pour payer l'impôt sur les sociétés de l'exercice 2007. Elle a estimé que cet excédent de CIR devait être déduit du bénéfice d'imputation, réduisant ainsi la créance de report en arrière d'un montant de 75 989 euros. La société a contesté cette décision et elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux du 2 juillet 2020, qui a confirmé le rejet de sa requête.

Bien que présentées sous plusieurs angles, ses critiques contre l'arrêt se ramènent à un unique moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'impôt au payé au moyen d'un excédent de CIR devait être regardé comme payé au moyen d'un crédit d'impôt, alors que cet excédent devrait être regardé comme une créance sur l'Etat.

**1.** La question de droit qui vous est posée découle de la combinaison de deux cadres juridiques, celui du report en arrière et celui du CIR.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

1.1. Créé par la loi de finances pour 1985, le report en arrière, ou « *carry-back* », permet à une entreprise de lisser son résultat imposable en transformant le déficit d'un exercice en charge d'un exercice clos, par dérogation au principe d'annualité de l'impôt. Le régime applicable est celui en vigueur au moment de la clôture de l'exercice d'où procède la déficit (CE, 30 juin 1997, *Min. c/ SA Sectronic*, n° 178742, Rec.), c'est-à-dire au 31 décembre 2010 en l'espèce : c'est celui que nous décrivons, étant entendu que ses paramètres ont depuis lors été modifiés de manière substantielle mais sans que la question que vous allez trancher ne perde sa pertinence<sup>1</sup>.

Selon le premier alinéa du I de l'article 220 *quinquies* du code général des impôts (CGI), « *le déficit constaté (...) par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés peut, sur option, être considéré comme une charge déductible* » de l'un des trois exercices précédents. Il ne peut toutefois être imputé sur le bénéfice de l'exercice choisi qu'après déduction de ce bénéfice de trois composantes : la fraction distribuée des bénéfices, les bénéfices exonérés en vertu de dispositions législatives énumérées par l'article 220 *quinquies* et les bénéfices « *qui ont donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôts* ».

Il résulte de cet imputation d'un déficit sur un exercice dont l'imposition a déjà été établie la naissance au profit de l'entreprise d'une « *créance* », égale à l'excédent d'impôt sur les sociétés. La loi prévoit que cette créance n'est pas imposable, améliore les résultats de l'entreprise et contribue au renforcement de ses fonds propres.

Quatre utilisations de cette créance sont possibles. Lorsque l'entreprise fait l'objet d'une procédure collective, elle peut en demander le remboursement dès le jugement d'ouverture. Dans les autres cas, l'entreprise peut utiliser la créance pour le paiement de l'IS au cours des cinq exercices suivants l'exercice déficitaire d'où elle procède et ce n'est qu'à l'issue de cette période de cinq années qu'elle peut demander le remboursement du reliquat. Enfin, si la créance est en principe incessible et insaisissable, la loi autorise sa mobilisation dans le cadre d'une cession dite « *Dailly* », la créance étant alors transférée à l'établissement de crédit.

1.2. S'agissant du CIR, le texte applicable est celui en vigueur à la clôture de l'exercice au titre duquel l'entreprise en a bénéficié, soit le 31 décembre 2006 en l'espèce. En vertu de cette version de l'article 244 *quater* B du CGI, le CIR était composé de deux parts, proportionnelles respectivement aux dépenses de recherche de l'année et à leur accroissement par rapport à la moyenne des deux années précédentes. L'article 199 *ter* B<sup>2</sup> prévoit qu'il est imputé sur l'impôt dû par le contribuable « *au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées* », et que « *l'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat* ».

<sup>1</sup> La LFR pour 2011 du 19 septembre 2011, en particulier, a introduit un plafonnement des déficits imputables et limité le bénéfice d'imputation au seul bénéfice de l'exercice précédent.

<sup>2</sup> Dont l'application à l'IS résulte de l'article 220 B.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

*d'égal montant* ». La créance est utilisée pour le paiement de l'IR ou de l'IS dû au titre des trois exercices suivants et ce n'est qu'à l'issue de cette période que le reliquat est remboursé.

La question posée par le présent litige naît de cette nécessité de reporter l'éventuel excédent de CIR sur les exercices suivants : sur un même exercice peuvent ainsi se rencontrer un excédent du CIR reporté en avant et une créance de report en arrière, ce qui implique de déterminer la manière dont ils se combinent. La question est inédite dans votre jurisprudence. Notons que la plupart des crédits d'impôt ne soulèvent pas cette difficulté car lorsque leur montant excède l'impôt dû au titre de l'exercice, l'excédent est restitué par l'administration fiscale (cf. par exemple le crédit d'impôt famille, en vertu de l'article 199 *ter* E) ou constitue une créance sur l'Etat dont le remboursement peut être demandé à tout moment (cf. par exemple le crédit d'impôt au titre des dépenses cinématographiques, en vertu de l'article 220 F). Ce schéma d'utilisation par priorité pour le paiement des impôts d'exercices suivants se retrouve cependant pour le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE, article 199 *ter* C) et pour le crédit d'impôt au titre des investissements en Corse (article 199 *ter* D).

2. La solution retenue par l'administration, par le tribunal et par la cour est la plus naturelle. L'article 220 *quinquies* du CGI exclut du bénéfice d'imputation les bénéficiaires qui « ont donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôts ». Nul ne conteste que lorsque le CIR sert à payer l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel il est né, les bénéficiaires correspondants doivent être retranchés du bénéfice d'imputation. Or l'excédent de CIR a le même fait générateur que le CIR et s'en distingue seulement par la circonstance qu'il est imputé sur un exercice ultérieur, en raison de l'impossibilité d'une imputation complète dès le premier exercice. Les termes de l'article 199 *ter* B expriment bien cette idée : la créance correspondant à l'excédent de CIR « est utilisée pour le paiement de l'impôt (...) dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée ».

Cette solution est aussi conforme à l'intention du législateur. Les restrictions apportées à la définition du bénéfice d'imputation sont issues de la LFR pour 1989 du 29 décembre 1989. Les travaux parlementaires montrent que le législateur a entendu éviter un cumul injustifié d'avantages fiscaux : comme l'expliquait notre collègue Marie-Astrid Nicolazzo de Barmon, « le législateur a entendu éviter que l'impôt déjà remboursé par l'Etat via un crédit d'impôt soit effacé une seconde fois par le mécanisme du report en arrière des déficits : il s'agit d'empêcher qu'un même impôt donne lieu à deux créances sur le Trésor faisant doublon » (CE, 25 septembre 2015, *Min. c/ Société BP France*, n° 370097 : RJF 12/15 n° 1001, concl. p. 1042, C-1001).

La comparaison avec cette affaire est d'ailleurs éclairante. Vous y avez jugé que pour l'application des mêmes dispositions de l'article 220 *quinquies*, il n'y avait pas lieu de retrancher les bénéficiaires correspondant à l'impôt acquitté par imputation de taxes sur les provisions pour hausses de prix, cette modalité de paiement de l'IS n'étant ainsi pas assimilée au paiement « au moyen de crédits d'impôts ». Mais il n'y avait en l'occurrence aucun cumul d'avantages fiscaux : ces taxes spéciales étaient perçues par avance sur l'IS et ce mécanisme d'imputation ne traduisait donc aucune aide fiscale.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

La société développe la thèse selon laquelle l'excédent de CIR aurait la nature juridique d'une créance sur l'Etat, distincte de celle d'un crédit d'impôt. Elle y voit pour preuve le fait qu'il puisse être mobilisé par l'entreprise dans le cadre d'une cession de créances, ce qui ne pourrait être le cas d'un crédit d'impôt. Cette distinction ne nous paraît cependant pas convaincante. Un crédit d'impôt est un mécanisme qui incorpore toujours dans sa construction une créance sur l'Etat, ce qui le distingue d'une réduction d'impôt : lorsque l'avantage fiscal prévu par la loi est supérieur à l'impôt dû, le contribuable bénéficie d'un crédit. Les différents crédits d'impôt ne se distinguent que par l'éventail des possibilités d'utilisation de cette créance, certains imposant son extinction immédiate par restitution du montant au contribuable, d'autres prévoyant une utilisation par priorité pour le paiement d'impôts ultérieurs, d'autres enfin laissant toute latitude au titulaire de la créance. La cession de créance s'inscrit dans cet éventail de possibilités et n'affecte pas la nature juridique du crédit d'impôt.

Le seul argument qui pourrait vous faire hésiter tiendrait à l'existence d'une différence de traitement entre bénéficiaires du CIR selon l'utilisation de leur créance. En effet, si vous confirmez l'interprétation de la loi retenue par l'administration et les juges du fond, l'entreprise qui utilise son excédent de CIR pour payer l'impôt des exercices suivants perd dans cette mesure la capacité d'imputer sur ces exercices un déficit ultérieur, alors que celle qui n'en demande la restitution qu'au terme des trois années ou qui la transfère à un établissement de crédit ne serait pas affectée par cette limite. La cour avait considéré que cette argumentation tendait à remettre en cause la constitutionnalité de l'article 220 *quinquies* et était irrecevable faute d'avoir été présentée dans un mémoire distinct. Toutefois, même en l'absence d'une QPC, il vous appartient d'interpréter la loi dans un sens conforme à la Constitution.

Nous ne croyons cependant pas que l'interprétation retenue par l'arrêt attaqué conduise à méconnaître l'égalité devant l'impôt. Chacune des possibilités d'utilisation de l'excédent de CIR prévues par la loi présente des avantages et des inconvénients qu'il appartient à l'entreprise d'évaluer. Si l'utilisation pour le paiement de l'impôt des exercices suivants est susceptible de limiter le gain résultant de l'exercice ultérieur d'une option de report en arrière, il ne s'agit que d'une éventualité, qui dépend de la survenue d'un exercice déficitaire. A l'inverse, elle présente l'avantage d'une réduction immédiate de l'impôt dû, alors que l'attente des trois ans diffère le bénéfice de la restitution et que la mobilisation dans le cadre d'une cession de créances présente un coût lié à l'intervention de l'établissement de crédit.

L'unique moyen étant écarté, vous rejetterez donc ce pourvoi. **Tel est le sens de nos conclusions.**

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*