



HAL
open science

Contentieux des demandes de remboursement de créances de carry-back : un nouveau pas vers l'harmonisation du contentieux des créances d'origine fiscale

Marie Masclét de Barbarin

► To cite this version:

Marie Masclét de Barbarin. Contentieux des demandes de remboursement de créances de carry-back : un nouveau pas vers l'harmonisation du contentieux des créances d'origine fiscale. *Revue de droit fiscal*, 2015, 12. hal-01229029

HAL Id: hal-01229029

<https://amu.hal.science/hal-01229029v1>

Submitted on 16 Nov 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Contentieux des demandes de remboursement de créances de carry-back : un nouveau pas vers l'harmonisation du contentieux des créances d'origine fiscale

**Par Marie Masclet de Barbarin
Maitre de conférences HDR Aix-Marseille Université**

La demande de remboursement de la créance de carry-back ne vise pas à remettre en cause une imposition mais tend à la reconnaissance d'un droit de nature fiscale résultant d'une disposition législative. Elle est par suite constitutive d'une réclamation contentieuse au sens des dispositions de l'article L. 190 du LPF distincte de la déclaration d'option laquelle, par elle-même, ne vaut pas demande de restitution.

Cette réclamation relève du régime légal de prescription propre aux créances d'origine fiscale dont les contribuables entendent se prévaloir envers l'État tel que défini par l'article R. 196-1 du LPF et non de la prescription quadriennale instituée par la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968.

L'expiration du délai de 5 ans prévu par l'article 220 quinquies du CGI constituant l'événement motivant la réclamation, celle-ci devra être présentée avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'exercice au titre duquel la créance est devenue restituable.

Si la réalisation d'un déficit n'est jamais chose souhaitable dans la vie d'une entreprise, son utilisation fiscale constitue une forme de compensation susceptible de l'aider à se consoler de son infortune : à quelque chose malheur est bon.

L'entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés dispose à cet effet de deux possibilités. Elle peut soit imputer ce déficit sur les bénéfices des exercices ultérieurs selon le régime de droit commun du report en avant défini au troisième alinéa de l'article 209-I du CGI, soit appliquer le régime optionnel du report en arrière de ce déficit, mieux connu sous l'appellation anglo-saxonne de carry-back, prévu à l'article 220 quinquies du CGI.

Issu de l'article 19 de la loi de finances pour 1985 (*L. fin. 1985, n° 84-1208, 29 déc. 1984, art. 19 : Journal Officiel 30 Décembre 1984 ; Dr. fisc. 1985, n° 2-3, comm. 54 ; Dr. sociétés 1985, comm. 53*) et conçu à l'origine de façon très restrictive, ce système s'est progressivement assoupli même s'il reste encore bien moins favorable que celui en vigueur dans la plupart des pays développés qui l'utilisent (*voir notamment M. Cozian et F. Deboissy, Précis de fiscalité des entreprises : Litec, 2014, 38e éd., n° 893 et s. - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires : Précis Dalloz, Droit privé, 2014, 13e éd., n° 547 et s.*). L'imputation de ce déficit, qui n'est plus possible aujourd'hui que sur le bénéfice de l'exercice précédent et dans la limite d'un plafond de 1 million d'euros (*art. 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 : Dr. fisc. 2011, n° 38, comm. 517, obs. P. Fumenier et C. Maignan ; Instr. 21 mai 2012 : BOI 4 H-6-12, 23 mai 2012, Dr. fisc. 2012, n° 22, instr. 14648*), ne peut en effet donner lieu qu'à la constatation d'une créance fiscale correspondant à l'excédent d'impôt sur les sociétés précédemment versé. Cette créance pourra être utilisée pour acquitter l'IS dû au titre des cinq exercices suivants et ce n'est qu'à l'expiration de ce

délai que l'entreprise pourra obtenir le remboursement de la créance si celle-ci n'a pu être totalement utilisée.

C'est précisément sur la nature et le régime juridique des règles de procédures applicables aux demandes de remboursement des créances de carry-back que portent les deux affaires jugées en l'espèce par la Cour administrative d'appel de Versailles. La première société en cause, la société Fimipar, avait opté en juin 2002 pour le report en arrière d'une fraction du déficit réalisé à la clôture de l'exercice 2001. L'autre société, la société BFO, avait quant à elle, en sa qualité de société mère intégrante, opté pour le report en arrière du déficit d'ensemble de son groupe fiscal intégré constaté à la clôture de l'exercice 1999. Aucune disposition de l'article 220 quinquies du CGI ne s'y opposant dans sa version en vigueur pour le règlement du litige, elle n'avait exercée cette option qu'en avril 2001 (*CE 4 août 2006 n° 285201, 3^e et 8^e s.-s., min. c/ Sté Kaufman & Broad Participations : RJF 11/06 n° 1330 ; concl. F. Seners BDCF 11/06 n° 127*).

Bien que ces créances soient devenues restituables à compter du 1^{er} janvier 2005 pour la société BFO et à compter du 1^{er} janvier 2007 pour la société Fimipar, celles-ci n'en avaient demandé le remboursement en numéraire que par courriers datés pour la première, du 23 novembre 2009 et pour la seconde, du 23 novembre 2011. L'administration fiscale, les considérant comme des réclamations contentieuses soumises en tant que telles aux délais de l'article R. 196-1, avait rejeté ces demandes de restitution comme tardives, les délais de réclamation ayant expiré le 31 décembre 2007 pour la société BFO, et le 31 décembre 2009 pour la société Fimipar. Le Tribunal administratif de Montreuil ayant rejeté leurs demandes tendant au remboursement de leurs créances par jugement n° 1001292 du 22 septembre 2011 pour la SA BFO et par jugement n° 1201493 du 23 mai 2013 pour la société Fimipar (*Dr. Fisc. 2013, n° 41, comm. 468, commentaire V. Restino*), ces deux sociétés ont saisi la Cour administrative d'appel de Versailles qui a statué le même jour sur chacune de ces espèces. Elles soutenaient en substance que la déclaration d'option pour le report en arrière des déficits valait demande de remboursement anticipée de la créance née de ce report. Cette demande de remboursement ne pouvait donc être regardée comme une réclamation contentieuse soumise aux délais de prescription de l'article R. 196-1 du LPF, seule la prescription quadriennale de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 lui étant au demeurant applicable.

Cette analyse allait cependant dans le sens contraire de la jurisprudence qui avait déjà eu l'occasion de se prononcer sur la nature fiscale du contentieux résultant de la contestation de la déclaration d'option pour le report en arrière des déficits (*CE 30 juin 1997 n° 178742, min. c/ SA Slectronix : Juris-Data n° 1997-045738 ; Dr. Fisc. 1997, n° 50, comm. 1301 ; RJF 8-9/97 n° 776, concl. J. Arrighi de Casanova p. 511. - CE 30 décembre 1998 n° 170959, Sté Setic : RJF 2/99 n° 139, 1^{re} espèce, conclusions F. Loloum BDCF 2/99. - CE 12 janvier 2005 n° 257652, 9^e et 10^e s.-s., SA Europinvest : RJF 4/05 n° 310. - CE 19 décembre 2007 n° 285588, Sté Vérimedia : RJF 3/08 n° 347, chronique J. Burguburu p. 211, conclusions C. Landais BDCF 3/08 n° 42, note J.-L. Pierre Dr. fisc. 7/08 c. 173. - CE 23 décembre 2011 n° 338773, 3^e et 8^e s.-s., Sté Maysam France : RJF 3/12 n° 232, concl. E. Geffray BDCF 3/12 n° 31*) et c'est sans surprise que la Cour administrative d'appel a rejeté les prétentions des requérantes.

En considérant que **la demande de remboursement de la créance de carry-back était constitutive d'une réclamation contentieuse au sens des dispositions de l'article L. 190 du LPF (I), soumise en tant que telle aux délais de prescription de l'article R. 196-1 du LPF (II)**, ces deux décisions viennent achever l'édifice jurisprudentiel concernant le traitement contentieux de ces demandes.

I – La demande de remboursement d’une créance de carry-back est constitutive d’une réclamation contentieuse au sens de l’article L. 190 du LPF

La question relative à la nature de la contestation portant sur une demande de remboursement d’une créance de carry back n’était pas la plus difficile à résoudre. La jurisprudence s’était en effet déjà prononcée en faveur d’un rattachement de ces contestations au plein contentieux fiscal s’agissant des demandes formées à l’encontre des déclarations d’option pour le report en arrière des déficits (1). C’est donc en transposant le raisonnement opéré précédemment que la Cour administrative d’appel va statuer en faveur d’un tel rattachement concernant les demandes de remboursement de créances de carry-back (2).

1 - Une solution précédemment admise en matière de déclaration d’option pour le report en arrière des déficits

C’est en statuant sur la portée de la déclaration d’option pour le report en arrière des déficits, dans sa décision *Sectronic* de 1997 que le juge fiscal s’est prononcé pour la première fois en faveur du rattachement de ces contestations au plein contentieux fiscal (*CE 30 juin 1997 n° 178742, min. c/ SA Sectronic, précité*). Cette solution n’était pas des plus évidentes et le Conseil d’état aurait tout aussi bien pu juger la réclamation comme irrecevable dans la mesure où le litige ne portait pas sur une imposition (*CE 6 juillet 1990, n° 66632, SARL Jam Taxis : RJF 10/90, n° 1271 ; CE 18 novembre 1991, n° 92600-92712, SA Herriau : RJF 1/92, n° 9*) ou sur un acte détachable de la procédure (*CE 26 juillet 1991, n° 80430, Cie et entrepôts frigorifiques : RJF 10/91, n° 1291*). Il aurait également pu considérer, comme l’y invitait son commissaire du gouvernement Jacques Arrighi de Casanova, que cette contestation pouvait être accueillie, mais sur le fondement d’un recours pour excès de pouvoir (*cette solution avait été précédemment adoptée par le TA de Versailles 16 nov. 1993, n° 87-83, Sté Drouet et Cie : Dr. fisc. 1994, n° 26, comm. 1252, concl. V. Haïm et confirmée par CAA Paris, 15 déc. 1994, n° 94-140 : Dr. fisc. 1995, n° 45-46, comm. 2105*). Ces différentes solutions étaient tout à fait justifiables en droit strict et c’est donc par un raisonnement volontariste fondé sur la nature fiscale de la créance de carry back que la Haute juridiction a choisit de rattacher ces contestations au plein contentieux fiscal.

La déclaration d’option pour le report en arrière des déficits fait naître une créance de nature fiscale

Si aucune imposition n’est en cause au niveau de la déclaration d’option pour le report en arrière des déficits, celle-ci fait néanmoins naître une créance du contribuable sur le Trésor. Si celle-ci ne peut être assimilée ni à une imposition supplémentaire, ni à une taxation excessive susceptible de faire l’objet d’une compensation au sens de l’article L. 80 du LPF (*CE 4 août 2006 n° 285201, 3^e et 8^e s.-s., min. c/ Sté Kaufman & Broad Participations, précité*), elle est en revanche constitutive d’un trop perçu d’impôt né de l’imputation du déficit cumulé en année N sur les bénéfices des exercices antérieurs. Elle a donc incontestablement une nature fiscale, même si elle ne constitue pas à proprement parler une imposition (*CE, 8^e et 3^e sous-sect., 6 nov. 2002, req. n° 221 032, SNC Sodepar : Juris-Data n° 2002-080239 ; Dr. fisc. 2003, n° 10, comm. 180, concl. G. Bachelier*).

La déclaration d’option fait ainsi naître une créance qui rentre bien la catégorie des créances d’origine fiscale, au même titre que le crédit d’impôt recherche (*E. de Crouy-Chanel, Les délais de prescription applicables au crédit d’impôt recherche : Dr. fisc. 2000, n° 51, comm. 100310*) ou que le remboursement forfaitaire de TVA obtenu irrégulièrement par un

exploitant agricole (*CE*, 5 mars 1997, req. n° 141057, *GFA Roux : Dr. fisc. 1997, comm. 643, concl. G. Goulard ; RJF 1997, n° 321*).

La déclaration d'option pour le report en arrière des déficits vaut réclamation contentieuse au sens de l'article L. 190 du LPF

Le Conseil d'état en déduit donc, « *par une affirmation moins artificielle qu'originale* » (*chronique J. Burguburu sur CE 19 décembre 2007 n° 285588, Sté Vérimédia : RJF 3/08 n° 347, p. 211*) que la déclaration d'option pour le report en arrière des déficits constitue effectivement une réclamation contentieuse de nature fiscale au sens de l'article L. 190 du LPF.

Cette analyse, au-delà de son incontestable ancrage théorique, présente en pratique un double intérêt. Le rattachement de la contestation au plein contentieux fiscal permet en effet au contribuable de pouvoir bénéficier du plein office du juge, ce qui peut avoir un intérêt non négligeable lorsque l'administration fiscale conteste non pas le principe de l'option du report en arrière du déficit mais le montant de ce dernier. L'assimilation de la déclaration d'option à une réclamation administrative préalable au sens de l'article L. 190 du LPF permet par ailleurs d'accélérer le traitement contentieux de la demande en l'insérant dans les règles de procédures propres au contentieux fiscal. Le rejet éventuel de la demande d'option par l'administration fiscale pourra ainsi être directement contestée devant le juge sans qu'il soit fait entorse à la procédure applicable en matière de contentieux fiscal (*CE Plén., 26 avril 1976, n. 95.585 : Droit fiscal 1976, n. 41, comm. 1441, Concl. Lobry ; Lebon p. 206*).

2 – La transposition de cette solution aux demandes de remboursement de créances de carry-back

La demande de remboursement de la créance de carry-back constituant une demande de restitution d'une créance de nature fiscale détenue sur le Trésor, il n'était pas douteux que le juge statue en faveur d'un semblable rattachement au plein contentieux fiscal.

Un rattachement propre aux demandes de restitution des créances détenues sur le Trésor

La jurisprudence est en l'espèce concordante et semble plus s'attacher à la nature juridique de la contestation qu'aux obstacles procéduraux qui peuvent s'opposer à une telle qualification. Le Conseil d'état considère ainsi que les **demandes de remboursement de crédit de TVA** constituent des réclamations contentieuses alors même que ces demandes ne sont qu'un préalable à tout litige entre le contribuable et l'administration fiscale (*CE, plén., 8 janv. 1982, n° 9766, Assoc. syndicale d'arrosage de Courbiac : Juris-Data n° 1982-607149 ; Dr. fisc. 1982, n° 30, comm. 1621, concl. C. Schricke ; RJF 1982, n° 300. - CE Plén. 23 mars 1984, req. n° 35599 : Dr. fisc. 1984, n° 43, comm. 1879, concl. Ph. Bissara. - CAA Lyon, Plén., 21 juillet 1995, req. n° 93-2011, Sté Les Trois Résidences Hestia : Dr. fisc. 1995, n° 38, comm. 1787 ; RJF 11/95, n° 1294*). La jurisprudence considère de la même façon que la **demande de remboursement du crédit d'impôt recherche** constitue une réclamation contentieuse alors même que l'article 199 ter B du CGI n'exige pas que le contribuable présente formellement une telle demande (*TA Châlons-en-Champagne 13 février 1996, req. N° 92-693, SARL Garrett : Dr. fisc. 1996, n° 30, comm. 1001 ; RJF 11/95, n° 1294. - CAA Paris, 20 févr. 2006, n° 02PA04365, Sté ST ingénierie : Juris-Data n° 2006-304922 ; Procédures 2006, comm. 173, note J.-L. Pierre. - CE 8 novembre 2010 n° 308672, 9e et 10e s.-s., Sté ICBT Madinox : Dr. fisc. 2011, n° 12, comm. 280, note J.-M. Vié ; RJF 2/11 n° 229*). S'agissant

enfin des **demandes de remboursement de la réduction d'imposition résultant du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée**, le Conseil d'état a considéré dans le même sens qu'elles constituaient une réclamation contentieuse alors même que ladite réduction aurait dû être pratiquée par l'entreprise (*CE 10 septembre 1997, n° 146864, Sté commerciale de transports transatlantiques : RJF 11/97, comm. 1054. - CE, 20 octobre 2000, req. n° 207800, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., min. c/ SA Institut de Recherches Hydrologiques : RJF 1/01, comm. 111, concl. Courtial p. 15. - CE, 13 déc. 2002, n° 228204, Sté GC Plastic : Juris-Data n° 2002-080256 ; Dr. fisc. 2003, n° 12, comm. 236 ; RJF 2003, n° 313 ; BDCF 2003, n° 38, concl. L. Vallée. - CE 6 juin 2007, n° 283873, SAS Bariau Leclerc : RJF 10/07, n° 1065*). Amorcée dès le début des années 1980, cette jurisprudence s'est donc engagée très clairement depuis une dizaine d'année sur la voie du rattachement des contestations relatives à des créances d'origine fiscale au plein contentieux fiscal.

Un rattachement fondé sur la lettre de l'article L. 190 du LPF

Dans chacune de ces espèces, le juge a fondé son raisonnement sur la lettre de l'article L. 190 du LPF, en considérant que ces demandes étaient constitutives d'une réclamation qui tendait non pas à remettre en cause une imposition mais à obtenir « *le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire* ». C'est donc dans le même sens que la Cour administrative d'appel de Versailles va considérer en l'espèce que si la demande tendant au remboursement de cette créance ne vise pas à remettre en cause une imposition, elle tend en revanche à **la reconnaissance d'un droit de nature fiscale résultant d'une disposition législative** et est, par suite, constitutive d'une réclamation contentieuse au sens des dispositions de l'article L. 190 du livre des procédures fiscale.

L'ensemble des contestations relatives tant à l'option en faveur du report en arrière des déficits qu'aux demandes de remboursement des créances de carry-back relèvent ainsi, au terme de ces décisions, du contentieux de l'établissement de l'impôt. Elles ne peuvent donc qu'être soumises aux règles de procédures applicables au règlement de ces litiges.

II – La demande de remboursement d'une créance de carry-back est soumise aux règles de prescription fiscale de l'article R. 196-1 du LPF

1 – La nécessité de produire une réclamation contentieuse distincte de la déclaration d'option pour le report en arrière des déficits

Contrairement à ce que soutenaient les requérants, la Cour administrative d'appel confirme que la déclaration d'option pour le report en arrière des déficits ne vaut pas demande de remboursement anticipée de la créance de carry-back et que cette dernière doit nécessairement faire l'objet d'une réclamation distincte.

La déclaration d'option pour le report en arrière des déficits ne vaut pas demande de remboursement anticipée de la créance

L'idée selon laquelle la déclaration d'option pourrait valoir demande de remboursement anticipée ne pouvait être en effet valablement soutenue dans la mesure où l'entreprise dispose de la faculté d'utiliser la créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivantes. Sachant que dans ce cas, la créance n'est remboursée qu'à hauteur de la fraction qui n'a pas été utilisée dans ces conditions,

l'administration fiscale ne saurait être tenue comptable des décisions du contribuable prises ultérieurement à la décision d'option. Par ailleurs, la décision d'option ne constitue que le fait générateur de la créance. Ce n'est qu'à compter de l'expiration du délai de 5 ans suivant la clôture de l'exercice au titre duquel la décision a été exercée que celle-ci deviendra exigible et que le contribuable pourra en demander le remboursement, si toutefois il ne l'a pas entre temps affectée au paiement de son impôt sur les sociétés.

La déclaration formée au stade de la déclaration d'option pour le report en arrière des déficits ne peut enfin valablement remplacer la demande de remboursement puisqu'elle n'a pas le même objet. Le contribuable conteste dans le premier cas la possibilité d'opter pour le report en arrière des déficits, voire le montant du déficit concerné. La réclamation formée dans les espèces BFO et Fimipar visaient au contraire à obtenir le remboursement de la créance de carry-back issue de l'exercice de cette option. Elle ne pouvait donc être formée qu'à l'issue de l'expiration du délai de 5 ans conditionnant ce remboursement et par l'intermédiaire d'une nouvelle demande spécifique à cet objet.

Le contribuable doit nécessairement produire une demande de remboursement écrite suffisamment claire et précise

Les requérants contestaient au demeurant dans l'espèce BFO que la demande de remboursement de la créance de carry-back puisse être assimilée à une réclamation contentieuse au motif qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne soumettent son remboursement à un quelconque formalisme. Elles se prévalaient à ce égard d'un jugement du tribunal administratif de Paris qui avait considéré que le remboursement d'une créance de carry-back n'était pas conditionnée par la formulation d'une demande tendant à ce qu'il soit procédé à ce remboursement (*TA Paris 21 octobre 2009 n° 05-19135, 1e sect., 1e ch., Sté Jet Multimedia Hosting : RJF 5/2010, n° 468 ; BDCF 5/2010, n° 54, concl. K. Weidenfeld*).

La Cour administrative d'appel a donc pris soin de préciser à cet égard que la circonstance que l'administration admette, à titre pratique, qu'une telle réclamation ne fasse pas l'objet d'un formalisme particulier et puisse notamment être présentée sur le relevé de solde d'impôt sur les sociétés était sans incidence sur cette qualification. Il est d'ailleurs intéressant de noter que le jugement du tribunal administratif de Paris dont se prévalaient les requérantes avait néanmoins considéré que l'absence de remboursement spontané par l'administration de la créance en cause n'empêchait pas que soit opposée à la société intéressée la prescription de ladite créance.

S'agissant des conditions de formes de la demande de remboursement, l'administration fiscale n'oppose effectivement aucune exigence particulière, si ce n'est de produire une demande écrite suffisamment claire et précise afin qu'elle puisse procéder aux vérifications utiles (*CE 31 janvier 1964 n° 44287, 9e s.-s. : Dupont 1964 p. 328. - CE, 7e et 9e sous-sections, 3 mars 1976, req. n. 93.759 : Droit fiscal 1976, n° 40, comm. 1403. - CE, 9e et 7e ss., 17 février 1988, req. n. 49.309-49.342 et 60.842, Concl. Philippe Martin : Dr. fisc. 1989, n° 22, comm. 1078*). Elle peut donc s'effectuer sur lettre simple et doit notamment mentionner la nature de l'impôt, la date d'exercice de l'option et le montant de la créance de carry-back restant à rembourser (*Conseil d'Etat, 7e et 9e sous-sections, 12 juillet 1978, req. n. 6330 et 6331 : Dr. fisc. 1978, n° 46, comm. 1844*).

Ajoutons que, contrairement aux réclamations relatives aux acomptes ou aux versements provisionnels, la demande devra être adressée aux services en charge de l'assiette et non du recouvrement. L'Administration tire en effet de l'article L. 171 A du LPF le pouvoir de

vérifier l'existence et la quotité de la créance et d'en rectifier éventuellement le montant, même si l'option pour le report en arrière du déficit correspondant a été exercée au titre d'un exercice prescrit.

La Cour administrative d'appel de Paris a d'ailleurs considéré à cet égard qu'un ordre de virement émis par un comptable du Trésor en vue de rembourser à une société une créance de carry-back constituait une simple mesure d'exécution prise sur le fondement des états de créance fournis par le service de l'assiette. Elle en a déduit que cet ordre de virement ne pouvait être considéré comme une décision de rejet partiel susceptible d'être déféré au juge de l'impôt par un contribuable qui le juge insuffisant. Elle a donc jugé irrecevable la demande tendant à l'annulation de cet ordre de virement en prenant soin de préciser qu'il incombait à la société d'adresser au service de l'assiette une réclamation portant sur le montant de la créance dont elle s'estimait détentrice (*CAA Paris, 2e ch., 18 juill. 1996, req. n° 95-535, SA Tailleur Industrie : Dr. fisc. 1997, n° 7, comm. 158, concl. A. Mendras*). Ce n'était pas en l'espèce le principe du remboursement de la créance de carry-back qui était contesté, auquel cas la demande de remboursement aurait pu valoir réclamation préalable, mais la quotité de la créance telle qu'elle avait été évaluée par le service d'assiette. Il convenait certes de former une réclamation préalable dans la mesure où « *les décisions que l'Administration prend à la suite de l'exercice de son pouvoir de contrôle, tel que prévu à l'article L. 171 A du LPF, de l'existence et de la quotité d'une créance de la nature de celles visées à l'article 220 quinquies du CGI doivent être contestées selon la procédure prévue à l'article L. 190 du LPF* » (*même arrêt*). Cette réclamation préalable ne pouvait par contre qu'être formée postérieurement à la demande de remboursement puisqu'elle était dirigée contre l'évaluation jugée erronée du service d'assiette dont le contribuable n'avait pu avoir connaissance qu'à compter du virement opéré par le comptable.

2 – Une réclamation contentieuse soumise aux règles de prescription fiscales

La dernière question posée, qui était en l'espèce déterminante au regard des prétentions des requérants, était liée aux règles de prescription applicables à ce litige. Il s'agissait donc à cet égard de déterminer si la contestation était soumise à la prescription quadriennale applicable aux créances détenues sur l'état ou aux règles de prescriptions propres au contentieux fiscal.

Le principe de l'application du délai spécial de l'article R. 196-1 du LPF : la consécration de la nature fiscale de la créance de carry-back

Les deux sociétés revendiquaient en effet l'application de la prescription quadriennale des créances détenues sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics issue de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 (*JO 3 janvier 1969, p. 76*). Or, l'article 1er de cette loi, dispose que ses règles s'appliquent « *sans préjudice des déchéances particulières édictées par la loi* ». Celles-ci ont donc vocation à s'écarter en présence de dispositions définissant un régime légal spécial de prescription. Or, l'article R. 196-1 du LPF définissant un régime de prescription propre aux créances de nature fiscales et cet article étant contrairement aux apparences de rang législatif dans la mesure où il est issu de l'article 1932-1 et 2 du CGI institué par l'article 4-1 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 et modifié par l'article 22 de la loi de finances n° 77-1453 du 29 décembre 1977, le régime général de prescription quadriennale ne pouvait être en l'espèce applicable.

C'est la solution qu'applique au demeurant le Conseil d'état depuis 2001, en considérant que les dispositions de l'article R. 196-1 du LPF ont pour effet d'instituer **un régime légal de prescription propre aux créances d'origine fiscale** dont les contribuables entendent se

prévaloir envers l'État et que lesdites créances sont, de ce fait, exclues du champ d'application de la loi du 31 décembre 1968 (*CE, 9e et 10e sous-sect., 14 févr. 2001, n° 202 966, SA Champagne Jeanmaire et n° 202 967, SA Champagne Beaumet : Dr. fisc. 2001, n° 25, comm. 586, concl. J. Courtial ; RJF 5/2001, n° 671*). Revenant sur une jurisprudence contraire plus ancienne (*CE, 4 juin 1875, Lacaussade : Rec. CE, p. 518. - CE, 22 juin 1932, Depeaux : Rec. CE, p. 95. - CE Sect. 22 novembre 1963 « URSSAF du Loiret » : Rec. CE, p. 575*), la Haute juridiction s'est ainsi alignée dans cet arrêt sur la position précédemment adoptée par la Cour de cassation (*Cass. comm., 24 mai 1994, n° 91-21 438, Mme Bronia Clair : Dr. fisc. 1994, n° 39, comm. 1655. - Cass. com., 9 juill. 1996, n° 94-11351 et 94-11 428, Sté Groupe André : Dr. fisc. 1996, n° 41, comm. 1222*). Les créances d'origine fiscale sont donc désormais définitivement exclues du champ d'application de la loi du 31 décembre 1968.

S'agissant plus particulièrement des demandes formées en matière de report en arrière des déficits, le Conseil d'état avait déjà considéré dans son arrêt Vérimédia qu'une demande d'option constituait une réclamation au sens de L. 190 du LPF et qu'elle devait nécessairement s'exercer dans les formes, conditions et délais prévus par ce même livre aux articles R. 196-1 et R. 196-3 (*CE 19 décembre 2007 n° 285588, précité*). Il n'y avait donc pas lieu de statuer différemment s'agissant d'une demande de remboursement de la créance née de l'exercice de cette option.

Les deux sociétés invoquaient enfin, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, le bénéfice de l'instruction n° 89-119-A2-1 de la Direction générale de la comptabilité publique du 19 décembre 1989 relative à la prescription quadriennale et, concernant la société Fimipar seulement, l'instruction n° 13-Q-5 du 15 juin 1999 applicable aux contestations d'acomptes et de versements provisionnels. La Cour va cependant rejeter leurs prétentions au motif que ne contestant aucun rehaussement d'imposition ni même aucune imposition primitive, elles ne pouvaient se prévaloir de ces instructions sur le fondement de la garantie contre les changements de doctrine. Il est intéressant de noter par ailleurs que le moyen tiré de l'atteinte au principe de sécurité juridique invoqué par la société BFO au secours de cette même prétention n'a pas été retenu en l'espèce par les juges (*voir sur ce point CE, 9e et 10e ss-sect., 23 juin 2014, n° 355801, Polynésie française c/ M. Zannier, concl. F. Aladjidi, note S. Austray : JurisData n° 2014-014741 : Dr. fisc. 2014, n° 41, comm. 582*).

Le point de départ du délai de réclamation se situe à l'expiration du délai de 5 ans prévu pour imputer la créance de carry-back

Restait enfin à déterminer le point de départ du délai de réclamation applicable aux demandes de remboursement des créances de carry back. Il convenait à cet effet de définir, conformément au c de l'article R. 196-1 du LPF, quelle était « *la date de réalisation de l'événement qui motive la réclamation* ». La solution s'imposait d'elle-même dans la mesure où c'est l'expiration du délai de cinq ans prévu pour imputer la créance de carry back qui donne naissance au droit à remboursement de cette dernière. Il constituait donc bien l'événement motivant la réclamation et donc le point de départ du délai de réclamation. Les créances des sociétés BFO et Fimipar étant devenues restituables à compter du 1^{er} janvier 2005 et du 1^{er} janvier 2007, le délai de réclamation avait expiré pour la première le 31 décembre 2007 et pour la seconde, le 31 décembre 2009. Leurs réclamations introduites les 23 novembre 2009 et 2011 ont donc à bon droit été jugées comme tardives.

Il est ainsi possible, si l'on s'en réfère à l'analyse du Conseil d'état selon laquelle l'événement motivant la réclamation fait référence aux « *événements de nature à exercer une influence sur*

le bien-fondé de l'imposition, soit dans son principe, soit dans son montant » (CE Plén. 30 janvier 1976, n° 96.173, *Sieur X.*, RJF 3/76, n° 124 ; cf. M. Collet et P. Collin, *Procédures fiscales*, 2ème éd., *Thémis droit*, PUF, p. 238) de déterminer le point de départ des délais de prescription applicable à chaque type de contestations relatives au report en arrière des déficits.

Si l'entreprise conteste le principe ou les modalités de l'option pour le report en arrière des déficits, la réclamation devra être présentée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'exercice au titre duquel l'option a été effectuée (CE 30 juin 1997 n° 178742, *min. c/ SA Sectronic* et CE 4 août 2006 n° 285201, 3^e et 8^e s.-s., *min. c/ Sté Kaufman & Broad Participations*, précités). La même solution s'applique du reste en matière de demande de rectification du montant du crédit d'impôt recherche, le point de départ du délai de réclamation étant dans ce cas situé à la date d'expiration du délai de dépôt de la déclaration spéciale n° 2069 A valant option pour ce crédit d'impôt (CE 1^{er} octobre 2001, n° 220 683, *Assoc. Laboratoires d'études de recherches des emballages métalliques : JurisData n° 2001-080009 ; Dr. fisc. 2001, n° 47, comm. 1080 ; RJF 12/01, n° 1494. - TA Montreuil 24 janvier 2013, n° 1110119, Sté Tyrol Acquisitions 1 : JurisData n° 2013-008120 ; Dr. fisc. 2013, n° 20, comm. 284*).

Lorsque par ailleurs un déficit peut être reporté en arrière sur un bénéfice rectifié ou devenu imposable du fait d'un redressement, ce sera la mise en recouvrement des suppléments d'impôt sur les sociétés qui constituera l'événement motivant la demande de report en arrière au sens de l'article R. 196-1 c du LPF (CE 19 décembre 2007 n° 285588 et 294358, *min. c/ SA Verimedia*, précité).

Si l'entreprise conteste le principe ou les modalités de remboursement de la créance de carry-back, la réclamation devra enfin être présentée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'expiration du délai de 5 ans suivant la clôture de l'exercice au titre duquel l'option pour le report en arrière des déficits a été exercée. Précisons à toutes fins utiles que le délai de cinq ans à l'issue duquel la créance de carry-back pourra être remboursée sera quant à lui décompté à partir de l'exercice d'origine du déficit et non à partir de l'exercice au terme duquel l'option pour le report en arrière est exercée (CE 4 août 2006 n° 285201, 3^e et 8^e s.-s., *min. c/ Sté Kaufman & Broad Participations*, précité).

Conclusion :

Ainsi, et même si le régime contentieux du report en arrière des déficits n'apparaît pas aussi limpide qu'il le devrait pour un regard non initié, la clarification apportée par la Cour administrative d'appel de Versailles à la construction de cet édifice constitue une nouvelle avancée tout à fait significative. Que la contestation de l'entreprise porte sur l'option pour le report en arrière des déficits ou sur le remboursement de la créance qui en est issue, celles-ci s'analyseront dans les deux cas comme des réclamations de nature fiscale et seront assujetties en tant que telles aux règles de procédures applicables en matière de contentieux fiscal. La jurisprudence, aidée en cela par le législateur qui a considérablement simplifié les choses en durcissant depuis 2011 le régime applicable, tire ainsi volontairement un trait sur « *les ambiguïtés du régime juridique de la créance de carry-back* » (*chronique M.-Ch. Bergeres : Dr. fisc. 2004, n° 15, comm. 16*).

Au-delà du régime propre au report en arrière des déficits tel que défini à l'article 220 quinquies du CGI, c'est au demeurant un nouveau pas qui est franchi en faveur de l'harmonisation du contentieux des créances d'origine fiscale. Il paraissait en effet tout à fait

regrettable que des réclamations relatives à des créances dont l'origine fiscale n'était à aucun moment remise en cause puissent être soumises à des règles de procédures incompatibles avec la nature juridique de leur objet (*CAA Nancy 8 octobre 1998 n° 94-652 : RJF 1/99 n° 89. - CAA Paris 15 décembre 1994, n° 94-140 : RJF 7/95, n° 832. - TA Versailles 16 novembre 1993, n° 87-83, Sté Drouet et Cie, précité*).

La jurisprudence confirme ainsi le principe d'unité de traitement contentieux fiscal posé par le Conseil d'état dans son arrêt *Outters* en l'appliquant non seulement aux créances constituant par nature des impositions au sens de l'article 34 de la Constitution, mais également en faveur de ce que la Cour administrative d'appel de Versailles qualifie en l'espèce de « créances d'origine fiscale ». Il en résulte, comme le Conseil d'état l'avait alors considéré, l'application des règles propres au contentieux fiscal, s'agissant notamment de la réclamation préalable, de la compétence du juge fiscal ou encore des délais de prescription (*CE Ass. 20 décembre 1985, req. n° 31.927, S.A. « Établissements Outters » c/Agence financière du bassin Seine-Normandie : Dr. fisc. 1986, n° 23, comm. 1112, concl. Ph. Martin ; RJF 2/86, n° 129, chronique Crouzet, p. 71*).

De là à ce que cette jurisprudence conduise à créer une nouvelle catégorie juridique au côté de celle des impositions de toutes natures, il n'y a qu'un pas...