

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 A-1-09

N° 3 du 9 JANVIER 2009

DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES)

(Loi de finances rectificative pour 2008 – remboursement des créances de crédit d'impôt recherche, des acomptes excédentaires d'impôt sur les sociétés et des créances résultant du report en arrière de déficits)

NOR : ECE L 09 10002 J

Bureaux B 1 et B 2

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

La loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 instaure des régimes temporaires de restitution immédiate des créances de crédits d'impôt recherche calculés au titre des années 2005 à 2008, des acomptes excédentaires d'impôt sur les sociétés et des créances qui procèdent du report en arrière de déficits.

La présente instruction commente ces dispositifs.

•

SOMMAIRE

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCTION | 1 |
| CHAPITRE 1 : REMBOURSEMENT IMMEDIAT DES CREANCES DE CREDIT D'IMPOT RECHERCHE | 4 |
| Section 1 : Régime actuel | 4 |
| Section 2 : Restitution immédiate et anticipée des créances de crédits d'impôt recherche | 10 |
| Sous-section 1 : Remboursement des créances de crédits d'impôts recherche calculés au titre des dépenses engagées en 2005, 2006 et 2007 | 12 |
| I. Champ d'application | 12 |
| II. Modalités de remboursement | 15 |
| Sous-section 2 : Remboursement des créances relatives au crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses engagées en 2008 | 17 |
| I. Remboursement immédiat de la créance constatée de crédit d'impôt recherche 2008 | 19 |
| II. Remboursement d'une estimation de la créance de crédit d'impôt recherche 2008 | 21 |
| 1. Montant du remboursement | 21 |
| 2. Conséquences du remboursement | 23 |
| 3. Demande de remboursement | 28 |
| 4. Exemples | 30 |
| III. Majorations et intérêts de retard | 31 |
| Sous-section 3 : Entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile | 32 |
| Sous-section 4 : Exemples récapitulatifs | 34 |
| CHAPITRE 2 : REMBOURSEMENT ANTICIPE DES ACOMPTES EXCEDENTAIRES | 35 |
| Section 1 : Régime actuel | 35 |
| Section 2 : Restitution anticipée des acomptes excédentaires | 39 |

| | |
|--|----|
| I. Champ d'application | 40 |
| II. Modalité de demande de remboursement | 42 |
| III. Conséquences du remboursement | 44 |
| IV. Majorations et intérêts de retard | 46 |

| | |
|--|----|
| CHAPITRE 3 : REMBOURSEMENT ANTICIPE DES CREANCES NEES DU REPORT EN ARRIERE DES DEFICITS | 48 |
|--|----|

Annexe : Articles 93, 94 et 95 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008

INTRODUCTION

1. Dans le cadre du plan de relance de l'économie, la loi de finances rectificative pour 2008 crée des régimes temporaires de remboursement aux entreprises des créances qu'elles détiennent ou sont susceptibles de détenir sur l'Etat.
2. Ces régimes concernent les créances de crédit d'impôt recherche, les acomptes excédentaires d'impôt sur les sociétés et les créances qui procèdent du report en arrière de déficits.
3. La présente instruction commente ces régimes de remboursement.

CHAPITRE 1 : REMBOURSEMENT IMMEDIAT DES CREANCES DE CREDIT D'IMPOT RECHERCHE

Section 1 : Régime actuel

4. Conformément aux dispositions des articles 199 ter B et 220 B du CGI, le crédit d'impôt recherche (CIR) défini à l'article 244 quater B du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle elle a exposé des dépenses de recherche. Pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, l'imputation s'effectue sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos l'année qui suit celle au cours de laquelle les dépenses ont été engagées.
5. La demande d'imputation s'effectue selon les modalités suivantes :
 - pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés : par mention sur le relevé de solde de liquidation (imprimé n° 2572) ;
 - pour les entreprises dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu : par mention sur la déclaration de revenus (déclaration d'impôt sur le revenu complémentaire n° 2042 C - case 8TC)
6. L'excédent de crédit d'impôt recherche qui n'a pas pu être imputé sur l'impôt constitue une créance sur l'Etat de même montant. La créance peut être utilisée pour le paiement de l'impôt dû¹ au titre des trois années suivantes.
7. La créance ou la fraction de créance qui n'a pas été utilisée en règlement de l'impôt est remboursée à l'entreprise à l'issue de cette période. La demande de remboursement de la créance s'effectue par dépôt du relevé de solde (imprimé 2572) ou lors du dépôt de la déclaration complémentaire de revenus n° 2042 C (case 8TB).
8. Exemple :

1. Une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile bénéficie des crédits d'impôts recherche suivants :

- Crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses exposées en 2008 : 500 000 €.
- Crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses exposées en 2009 : 450 000 €.
- Crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses exposées en 2010 : 300 000 €.
- Crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses exposées en 2011 : 300 000 €.

Elle est redevable de l'impôt sur les sociétés :

- Au titre de l'exercice clos le 31/12/2008 : 200 000 €.
- Au titre de l'exercice clos le 31/12/2009 : 300 000 €.
- Au titre de l'exercice clos le 31/12/2010 : 400 000 €.
- Au titre de l'exercice clos le 31/12/2011 : 300 000 €.

¹ Après imputation du crédit d'impôt déterminé au titre de l'année.

Par ailleurs cette société bénéficie au 31/12/2008 des créances de crédit d'impôt suivantes :

- Créance de CIR calculé au titre des dépenses exposées en 2005 : 50 000 €.
- Créance de CIR calculé au titre des dépenses exposées en 2006 : 30 000 €
- Créance de CIR calculé au titre des dépenses exposées en 2007 : 60 000 €

Il est supposé que l'entreprise ne dispose pas de créance de CIR calculé au titre des dépenses exposées en 2004

L'imputation des crédits d'impôt s'effectue comme suit:

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|---|--------------------------------|--------------------------------|------------------|-------------------|
| IS dû au titre de l'exercice clos | 200 000 | 300 000 | 400 000 | 300 000 |
| CIR calculé au titre de l'année | 500 000 | 450 000 | 300 000 | 300 000 |
| IS après imputation du CIR calculé au titre de l'année | 0 | 0 | 100 000 | 0 |
| Créance de CIR constatée | 300 000 (200 000 – 500 000) | 150 000 (300 000 – 450 000) | 0 | 0 |
| Créances de CIR antérieures imputables sur l'IS | CIR 2005 50 000 | CIR 2006 30 000 | CIR 2007 60 000 | CIR 2008 260 000 |
| | CIR 2006 30 000 | CIR 2007 60 000 | CIR 2008 300 000 | CIR 2009 150 000 |
| | CIR 2007 60 000 | CIR 2008 300 000 | CIR 2009 150 000 | CIR 2010 0 |
| Créances de CIR antérieures imputées sur l'IS | CIR 2005 0 | CIR 2006 0 | CIR 2007 60 000 | CIR 2008 0 |
| | CIR 2006 0 | CIR 2007 0 | CIR 2008 40 000 | CIR 2009 0 |
| | CIR 2007 0 | CIR 2008 0 | CIR 2009 0 | CIR 2010 0 |
| Solde des créances de CIR antérieure | CIR 2005 50 000 | CIR 2006 30 000 | CIR 2007 0 | CIR 2008 260 000 |
| | CIR 2006 30 000 | CIR 2007 60 000 | CIR 2008 260 000 | CIR 2009 150 000 |
| | CIR 2007 60 000 | CIR 2008 300 000 | CIR 2009 150 000 | CIR 2010 0 |
| IS dû après imputation du crédit d'impôt et des créances | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Créance de CIR antérieures dont la restitution peut être demandée | <u>CIR 2005*</u> 50 000 | <u>CIR 2006*</u> 30 000 | CIR 2007* 0 | CIR 2008* 260 000 |

*La restitution du CIR N s'effectue en N+4 au moment de la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos en N+3. Le CIR 2005 est donc effectivement remboursable en 2009, le CIR 2006 en 2010, le CIR 2007 en 2011 et le CIR 2008 en 2012

9. Par exception, certaines entreprises peuvent bénéficier de la restitution immédiate de leur créance de crédit d'impôt recherche :

1. Les entreprises créées à compter du 1er janvier 2004, et dont le capital est détenu à 50 % au moins par des personnes physiques, ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques, ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risque, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque.²

Ces entreprises ne doivent pas être créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, ou d'une extension d'activités préexistantes, ou reprendre de telles activités (cf. article 199 ter B et le III de l'article 44 sexies du CGI).

Ces entreprises peuvent demander la restitution immédiate de la créance de crédit d'impôt recherche constatée au titre de leur année de création et des quatre années suivantes.

2. Les jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 sexies-OA du CGI, quelle que soit leur année de création, pour les créances de crédit d'impôt recherche qui satisfont les deux conditions cumulatives suivantes³ :

- ces créances doivent être déterminées à partir des crédits d'impôt recherche calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1er janvier 2006 ;
- ces créances doivent être constatées au titre des années au cours desquelles l'entreprise bénéficie de la qualification de jeune entreprise innovante.

3. Les entreprises répondant aux conditions pour bénéficier de la réduction d'impôt pour les PME de croissance définie à l'article 220 decies du CGI à condition que leurs créances de crédit d'impôt recherche soient constatées au titre d'années au cours desquelles elles bénéficient de la réduction d'impôt⁴.

4. Les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire peuvent demander le remboursement de leurs créances de crédit d'impôt recherche non utilisées à compter de la date du jugement d'ouverture de ces procédures⁵.

Section 2 : Restitution immédiate et anticipée des créances de crédits d'impôt recherche

10. L'article 95 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 rend immédiatement remboursables les créances relatives à des crédits d'impôt recherche calculés au titre des dépenses engagées en 2005, 2006 et 2007.

11. Les entreprises peuvent également, sans attendre la constatation effective de la créance relative au crédit d'impôt recherche 2008, demander par anticipation le remboursement d'une estimation de cette créance.

Sous-section 1 : Remboursement des créances de crédits d'impôts recherche calculés au titre des dépenses engagées en 2005, 2006 et 2007

I. Champ d'application

12. Le I de l'article 95 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 dispose que les créances sur l'Etat relatives à des crédits d'impôt pour dépenses de recherche calculés au titre des années 2005, 2006 et 2007 sont immédiatement remboursables. Cette disposition s'applique aux créances non encore utilisées, c'est-à-dire aux créances qui sont en report d'imputation sur l'impôt sur les bénéfices.

13. Ces créances sont immédiatement remboursables. Elles peuvent donc faire l'objet d'une demande de remboursement après imputation sur l'impôt sur les bénéfices dû au titre de 2008 ou par anticipation avant cette imputation dès la publication de la loi de finances rectificative pour 2008.

² Cf BOI 4 A-12-06.

³ Cf BOI 4 A-9-07 n° 68 et suivants.

⁴ Cf BOI 4 A-9-07 n° 65 et suivants.

⁵ Cf. BOI 4-A-4-04.

14. Les créances qui ont été cédées dans le cadre du régime de cession de créances professionnelles prévu aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier (loi « Dailly ») sont exclues du champ d'application du remboursement immédiat. Cette exclusion ne s'applique pas aux cas dans lesquels la créance de crédit d'impôt recherche, après avoir été cédée à titre de garantie à un établissement de crédit, est restituée à l'entreprise cédante du fait de la fin de la garantie (renoncement de l'établissement de crédit à se prévaloir de la garantie, disparition de la créance qui faisait l'objet de la garantie)⁶.

II. Modalités de remboursement

15. Le remboursement des créances de crédit d'impôt recherche peut être demandé, soit par anticipation dès la publication de la loi de finances rectificative pour 2008, soit au moment du dépôt de la déclaration sur laquelle cette créance est mentionnée.

16. Aussi, les situations suivantes sont à envisager pour une entreprise qui détient des créances de crédit d'impôt recherche:

- Si l'entreprise est assujettie à l'impôt sur les sociétés, elle peut demander le remboursement des créances de crédit d'impôt recherche dans les conditions suivantes :
 - par anticipation, dès la publication de la loi de finances rectificative pour 2008, en utilisant la déclaration de suivi des créances (déclaration n° 2573-SD) ou sur papier libre ;
 - au moment de la liquidation de l'impôt sur les sociétés en mentionnant ces créances restituables sur le relevé de solde (imprimé n° 2572).
- Si les résultats de l'entreprise sont imposés à l'impôt sur le revenu, le remboursement des créances de crédit d'impôt recherche peut être demandé dans les conditions suivantes :
 - par anticipation, dès la publication de la loi de finances rectificative pour 2008, en utilisant la déclaration de suivi des créances (déclaration n° 2573-SD) ou sur papier libre ;
 - au moment du dépôt de la déclaration d'impôt sur le revenu en mentionnant ces créances restituables sur la déclaration complémentaire de revenus (déclaration n° 2042 C- – case 8TC).

Sous-section 2 : Remboursement des créances relatives au crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses engagées en 2008

17. L'article 95 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 dispose, d'une part, que la créance de crédit d'impôt recherche au titre de l'année 2008 est immédiatement remboursable, d'autre part, que les entreprises peuvent demander par anticipation un remboursement d'une estimation de cette créance.

18. La créance de crédit d'impôt à raison des dépenses de recherche engagées en 2008 peut donc faire l'objet d'un remboursement selon deux modalités :

- un remboursement de la créance dès sa constatation ;
- un remboursement d'une estimation de cette créance.

I. Remboursement immédiat de la créance constatée de crédit d'impôt recherche 2008

19. Aux termes du II de l'article 95 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008, le crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses engagées en 2008 s'impute sur l'impôt sur les bénéfices au titre de l'année 2008. L'excédent de crédit d'impôt sur l'impôt dû au titre de 2008 est immédiatement restituable dans les conditions de droit commun.

20. Pour demander la restitution immédiate de cet excédent, les entreprises doivent déposer la déclaration de crédit d'impôt recherche 2069-A dans les conditions suivantes :

⁶ C. Cass. Chbre civ 1, 19.09.2007, n°04-18.372

- avec le relevé de solde pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- avec la déclaration de résultat pour les entreprises dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu.

II. Remboursement d'une estimation de la créance de crédit d'impôt recherche 2008

1. Montant du remboursement

21. Selon les dispositions du III de l'article 95 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008, les entreprises peuvent demander le remboursement immédiat d'une estimation de la différence positive entre :

- le montant du crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses engagées en 2008 et,
- le montant de l'impôt dû au titre de l'année 2008.

22. L'estimation à laquelle les entreprises doivent procéder porte donc non seulement sur le montant du crédit d'impôt recherche mais aussi sur le montant de l'impôt dû.

2. Conséquences du remboursement

23. Le remboursement d'une estimation de la créance exerce une influence sur le montant définitif du crédit d'impôt calculé à raison des dépenses engagées en 2008 et sur le montant de l'impôt dû au titre de cette année.

24. Ainsi, le montant du remboursement obtenu est déduit du crédit d'impôt définitif. En outre, si le montant du remboursement excède celui du crédit d'impôt, le montant de l'impôt dû est majoré à due concurrence.

25. Dès lors, si le montant du remboursement excède la créance finalement constatée, l'excédent majore le montant de l'impôt dû. En revanche, si le montant du remboursement est inférieur au montant de la créance finalement constatée, l'entreprise peut obtenir un complément de remboursement à due concurrence.

26. Dans ces conditions, pour les entreprises dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu, les contribuables doivent déclarer le montant définitif du crédit d'impôt sur la déclaration 2042 C (case 8 TB) après déduction du remboursement obtenu.

27. Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, le montant du crédit d'impôt mentionné sur le relevé de solde est également réduit du montant du remboursement obtenu. En outre, lorsque la créance de CIR est surestimée, la différence entre le montant réel et le montant estimé doit être reportée sur le relevé de solde de liquidation (n° 2572).

3. Demande de remboursement

28. La demande de remboursement de l'estimation de la créance de crédit d'impôt recherche calculé au titre de 2008 s'effectue sur la déclaration de crédit d'impôt recherche n° 2069 A.

29. Les entreprises doivent donc déposer une déclaration de crédit d'impôt recherche n° 2069 A intégralement remplie afin de demander le remboursement d'une estimation de la créance de crédit d'impôt.

30. Les entreprises doivent déposer une déclaration définitive de crédit d'impôt recherche avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés ou avec la déclaration de résultat uniquement si le montant de la créance définitive de crédit d'impôt recherche est différent de celui de la créance estimée. Il en est bien entendu de même si le montant de la créance est invariable mais que les données relatives à la détermination du crédit d'impôt ont évolué.

Exemples

Soit une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés et dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

Elle estime qu'elle pourra bénéficier au plus tard le 15 avril 2009 d'un crédit d'impôt recherche de 200 000 € et sera redevable d'un impôt sur les sociétés de 50 000 €. Le montant estimé de la créance de crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses engagées en 2008 est donc de 150 000 €.

Elle demande le remboursement de cette créance le 5 janvier 2009, au moyen d'une déclaration n° 2069 A intégralement remplie.

Cas 1 : La société a sous-estimé sa créance de crédit d'impôt recherche calculé au titre de l'année 2008.

- Le 15.04.2009, c'est-à-dire à la date limite de dépôt du relevé de solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés, l'entreprise constate que l'impôt définitif est nul et que le montant du crédit d'impôt recherche est en réalité de 160 000 €.

- Le montant du remboursement obtenu, soit 150 000 €, vient en déduction du crédit d'impôt recherche définitif. Le montant du crédit d'impôt recherche définitif est donc de 10 000 € (160 000 -150 000).

- L'entreprise doit donc déposer une nouvelle déclaration de crédit d'impôt recherche n° 2069 A avec le relevé de solde de liquidation et mentionnera sur cette déclaration le complément de créance (10 000 €) dont elle souhaite obtenir le remboursement.

Cas 2 : La société a surestimé sa créance de CIR au titre de l'année 2008. Elle constate le 15.04.2009 un crédit d'impôt recherche au titre de 2008 de 100 000 € .

Le montant du remboursement obtenu, soit 150 000 €, est supérieur au montant du crédit d'impôt recherche définitif. La différence, soit 50 000 € (150 000 – 100 000) devra être reversée au Trésor .

Cas 3 : La société avait correctement estimé le crédit d'impôt recherche dû titre de 2008 (200 000 €) mais avait mal estimé son impôt dû au titre de l'exercice clos le 31.12.2008 qui est finalement de 210 000 €.

| | |
|---|---------|
| Remboursement effectué | 150 000 |
| Crédit d'impôt recherche calculé au titre de l'année 2008 | 200 000 |
| IS dû au titre de l'exercice clos le 31/12/2008 | 210 000 |
| Crédit d'impôt imputable (CIR – remboursement obtenu) | 50 000 |
| Total d'IS à payer | 160 000 |

- Le 15.04.2009, l'entreprise doit donc mentionner sur le relevé de solde un impôt dû de 160 000 €. Une nouvelle déclaration de crédit d'impôt recherche doit également être déposée. Cette déclaration mentionne l'impôt dû et le montant du remboursement obtenu.

III. Majorations et intérêts de retard

31. Lorsque le montant du remboursement excède de plus de 20 % le montant de la créance définitive de crédit d'impôt recherche, l'entreprise est redevable :

- de la majoration prévue à l'article 1730 du CGI (majoration de 10 %) s'agissant des entreprises passibles de l'impôt sur le revenu ou de la majoration prévue à l'article 1731 du CGI (majoration de 5 %) s'agissant des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.
- d'un intérêt de retard dont le taux correspond à celui mentionné à l'article 1727 du code général des impôts (0,40 % par mois) calculé à compter du 1^{er} jour du mois qui suit le remboursement jusqu'au dernier jour du mois du dépôt de la déclaration de crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses engagées au titre de l'année 2008.

La majoration et l'intérêt de retard s'appliquent sur le montant du remboursement qui excède 120 % de la créance définitive de crédit d'impôt recherche calculé au titre de l'année 2008.

Exemple :

Une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et soumise à l'impôt sur les sociétés demande un remboursement d'une estimation de sa créance de crédit d'impôt recherche 2008.

Elle estime qu'elle pourra bénéficier au plus tard le 15 avril 2009 d'une créance de crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses engagées en 2008 de 150 000 €. Elle demande le remboursement de cette créance le 5 janvier 2009 en déposant une déclaration de crédit d'impôt recherche n° 2069-A. Elle obtient ce remboursement le 30 janvier 2009.

La société constate finalement un crédit d'impôt recherche au titre de 2008 de 100 000 € et un impôt dû au titre de l'exercice clos le 31.12.2008 de 10 000 €. Le montant de la créance de crédit d'impôt recherche 2008 est donc de 90 000 €.

Dans la mesure où l'entreprise a demandé et obtenu un remboursement de 150 000 €, qui excède 120 % de la créance définitive ($90\,000 \times 120\% = 108\,000$ €), elle est redevable de la majoration et des intérêts de retard sur la fraction du remboursement qui excède :

| | | |
|---|--------|----------------------------------|
| Excédent de remboursement | 60 000 | |
| Base de calcul des pénalités | 42 000 | |
| Majoration de 5 % | 2 100 | $42\,000 \times 5\%$ |
| Intérêt de retard | 504 | $0,40\% \times 3 \times 42\,000$ |
| TOTAL majoration et intérêts de retard | 2604 | |
| Total à payer = excédent de remboursement + pénalités | 62 604 | |

Sous-section 3 : Entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile

32. Les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile imputent le crédit d'impôt recherche sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos l'année qui suit celle pendant laquelle les dépenses de recherche ont été engagées. Le crédit d'impôt recherche est donc imputé sur l'impôt dû au titre d'une année qui est différente de celle au cours de laquelle les dépenses de recherche ont été engagées.

33. Ces entreprises peuvent bénéficier dans les mêmes conditions des dispositions de la loi de finances rectificative pour 2008. En particulier, ces entreprises peuvent demander, par anticipation, le remboursement de la créance constatée au titre de 2005 mais relative à un crédit d'impôt recherche calculé en 2004.

Sous-section 4 : Exemples récapitulatifs

34. Une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés et dont l'exercice coïncide avec l'année civile bénéficie d'un crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses exposées en 2008 de 500 000 €.

Elle est redevable de l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 31.12.2008 pour 200 000 €.

Par ailleurs cette société bénéficie au 31.12.2008 des créances de crédit d'impôt suivantes en report d'imputation :

- Créance de crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses exposées en 2005 : 50 000 €.
- Créance de crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses exposées en 2006 : 30 000 €
- Créance de crédit d'impôt recherche calculé au titre des dépenses exposées en 2007 : 60 000 €

On distingue deux cas selon que l'entreprise demande ou non un remboursement par anticipation des créances de crédit d'impôt recherche 2005, 2006 et 2007 ainsi qu'un remboursement d'une estimation de la créance de crédit d'impôt recherche 2008.

CAS 1 : La société décide d'attendre la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos le 31.12.2008 pour demander la restitution immédiate de ses créances de crédit d'impôt.

| | | |
|--|----------|--------------------------------|
| IS dû au titre de l'exercice clos | | 200 000 |
| CIR calculé au titre de l'année | | 500 000 |
| IS après imputation du CIR calculé au titre de l'année | | 0 |
| Créance de CIR constatée | | 300 000 (200 000 – 500 000) |
| Créances de CIR antérieures imputables sur l'IS | CIR 2005 | 50 000 |
| | CIR 2006 | 30 000 |
| | CIR 2007 | 60 000 |
| Créances de CIR antérieures imputées sur l'IS | CIR 2005 | 0 |
| | CIR 2006 | 0 |
| | CIR 2007 | 0 |
| Solde des créances de CIR antérieures | CIR 2005 | 50 000 |
| | CIR 2006 | 30 000 |
| | CIR 2007 | 60 000 |
| IS dû après imputation du crédit d'impôt et des créances | | 0 |
| Créance de CIR dont la restitution peut être demandée par mention sur : | | |
| le relevé de solde 2572 pour les créances de crédits d'impôt 2005, 2006 et 2007. | CIR 2005 | 50 000 |
| | CIR 2006 | 30 000 |
| | CIR 2007 | 60 000 |
| la déclaration 2069 A pour la créance de crédit d'impôt 2008 | CIR 2008 | 300 000 |
| Total des remboursements | | 440 000 |

CAS 2 : La société demande la restitution anticipée de ses créances de crédits d'impôts 2005, 2006 2007 et estime pouvoir bénéficier d'une créance de crédit d'impôt calculé au titre de 2008 d'un montant de 350 000 €.

Le 2 janvier 2009, la société demande la restitution de :

- ses créances de crédits d'impôt calculé au titre de 2005, 2006 et 2007 par dépôt de la déclaration n° 2573.
- Sa créance estimée de crédit d'impôt calculé au titre de 2008 par dépôt de la déclaration n° 2069 A.

Soit au total 490 000 € (50 000 + 30 000 + 60 000 + 350 000).

Situation au moment de la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos le 31.12.2008 :

| | | |
|---|----------|---------|
| IS dû au titre de l'exercice clos le 31.12.2008 | | 200 000 |
| CIR calculé au titre de l'année 2008 | | 500 000 |
| Restitution obtenue de CIR calculé au titre de l'année 2008 | | 350 000 |
| IS dû au titre de l'année (200 000 – [500 000 – 350 000]) | | 50 000 |
| Créances de CIR antérieures imputables sur l'IS | CIR 2005 | 50 000 |
| | CIR 2006 | 30 000 |
| | CIR 2007 | 60 000 |
| Créances de CIR antérieures remboursées | CIR 2005 | 50 000 |
| | CIR 2006 | 30 000 |
| | CIR 2007 | 60 000 |
| Solde des créances de CIR antérieure | CIR 2005 | 0 |
| | CIR 2006 | 0 |
| | CIR 2007 | 0 |
| IS dû après imputation du crédit d'impôt et des créances | | 50 000 |

La créance 2008 majorée de 20 % (300 000 x 1,2) n'étant pas supérieure à la créance de CIR dont le remboursement a été initialement demandé, aucun intérêt de retard ni majoration n'est due.

CHAPITRE 2 : REMBOURSEMENT ANTICIPE DES EXCEDENTS D'ACOMPTES

Section 1 : Régime actuel

35. Conformément aux dispositions de l'article 1668 du CGI, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés doivent verser des acomptes trimestriels d'impôt sur les sociétés.

36. Le calendrier de versements des acomptes est fonction des dates de clôture de l'exercice⁷ :

⁷ Art. 358 et suivants à l'annexe III au CGI.

| DATE DE CLÔTURE COMPRISE ENTRE | 1 ^{er} ACOMPTE | 2 ^e ACOMPTE | 3 ^e ACOMPTE | 4 ^e ACOMPTE |
|--|-------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| Le 20 novembre et le 19 février inclus | 15 mars | 15 juin | 15 septembre | 15 décembre |
| Le 20 février et le 19 mai inclus | 15 juin | 15 septembre | 15 décembre | 15 mars |
| Le 20 mai et le 19 août inclus | 15 septembre | 15 décembre | 15 mars | 15 juin |
| Le 20 août et le 19 novembre inclus | 15 décembre | 15 mars | 15 juin | 15 septembre |

Le montant total des acomptes est égal à l'impôt sur les sociétés dû au titre du dernier exercice clos calculé sur le résultat imposé au taux normal, au taux réduit au profit des petites et moyennes entreprises et à 15 % sur le résultat net de concessions de licences d'exploitation de brevets ou d'inventions brevetables.

37. Lorsqu'une entreprise estime que le montant des acomptes déjà versés au titre d'un exercice est égal ou supérieur à la cotisation totale d'impôt sur les sociétés, avant imputation des crédits d'impôt, elle peut se dispenser du versement de nouveaux acomptes ou verser un acompte modulé à la baisse.

38. Lorsque la liquidation de l'impôt sur les sociétés fait apparaître que les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû, l'excédent, défalcation faite des autres impôts directs dus par l'entreprise, est restitué.

Section 2 : Restitution anticipée des acomptes excédentaires

39. Les entreprises qui estiment que le montant des acomptes d'impôt sur les sociétés mentionnés à l'article 1668 du CGI versés au titre d'un exercice clos au plus tard le 30 septembre 2009 excède la cotisation totale d'impôt sur les sociétés dû au titre de cet exercice peuvent demander le remboursement de l'excédent d'acomptes versés dès le lendemain de la clôture de l'exercice.

I. Champ d'application

40. Seules les entreprises qui clôturent leur exercice au plus tard le 30 septembre 2009 peuvent demander de manière anticipée la restitution d'une estimation de l'excédent d'acomptes sur l'impôt sur les sociétés non liquidé.

41. Toutes les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et dont l'exercice est clos entre la publication de la loi de finances rectificative pour 2008 et le 30 septembre 2009 peuvent donc bénéficier du régime de remboursement anticipé des acomptes excédentaires. Il en est de même pour les entreprises qui avaient déjà clôturé leur exercice à la date de publication de la loi de finances rectificative pour 2008 mais qui n'ont pas encore procédé à la liquidation de l'impôt sur les sociétés.

II. Modalité de demande de remboursement

42. Les entreprises peuvent bénéficier de cette restitution par simple dépôt d'un relevé de solde n° 2572 sur lequel elles doivent procéder à une estimation de l'impôt sur les sociétés dû.

43. Dans l'hypothèse où l'impôt finalement dû serait différent de celui estimé, les entreprises doivent déposer un nouveau relevé de solde dans les délais de droit commun.

III. Conséquences du remboursement

44. Le montant remboursé des acomptes ne peut plus être imputé sur l'impôt sur les sociétés.

IV. Majorations et intérêts de retard

45. Lorsque le montant non remboursé des acomptes, c'est-à-dire le montant des acomptes payés diminué du montant du remboursement obtenu, est inférieur à 80 % du montant de la cotisation totale d'impôt sur les sociétés, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts et la majoration prévue à l'article 1731 (majoration de 5 %) du même code sont appliqués à l'excédent d'acomptes indûment remboursé. Le point

de départ des intérêts de retard est fixé au 1er jour du mois qui suit le remboursement et le point d'arrivée le dernier jour du mois du dépôt du relevé de solde (n° 2572).

46. Les majorations s'appliquent donc lorsque : Acomptes versés – Remboursement obtenu < 80 % IS dû. Elles s'appliquent à l'excédent d'acomptes indûment remboursé, c'est-à-dire la différence entre le montant initialement remboursé et le montant qui aurait dû être remboursé si l'estimation de l'impôt avait été exacte.

47. Exemples

Cas 1 :

Soit une société soumise à l'impôt sur les sociétés dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

Elle a versé pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre de cet exercice des acomptes pour un montant total de 200 000 €.

Elle estime l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos le 31.12.2008 à 65 000 € et demande, le 2 janvier 2009, sur la base de cette estimation le remboursement d'un excédent d'acomptes déjà versés de 135 000 €. Elle obtient ce remboursement le 30 janvier.

Le 15/04/2009, la société est en réalité redevable d'un impôt sur les sociétés de 75 000 €.

| | |
|---------------------------|---------|
| Impôt sur les sociétés dû | 75 000 |
| Acomptes versés | 200 000 |
| Acomptes remboursés | 135 000 |
| Acomptes non remboursés | 65 000 |

Le montant des acomptes non remboursés est supérieur à 80 % de l'impôt dû. Aucun intérêt de retard ou majoration n'est donc applicable.

Cas 2 :

Soit une société soumise à l'impôt sur les sociétés dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

Elle a versé pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre de cet exercice des acomptes pour un montant total de 50 000 €.

Elle estime que l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos le 31.12.2008 sera nul et demande, le 2 janvier 2009, sur la base de cette estimation, le remboursement de l'intégralité des acomptes versés. Elle obtient ce remboursement le 30 janvier.

Le 15.04.2009, la liquidation définitive de l'impôt sur les sociétés fait apparaître un montant d'impôt dû de 30 000 €.

| | |
|---------------------------|--------|
| Impôt sur les sociétés dû | 30 000 |
| Acomptes versés | 50 000 |
| Acomptes remboursés | 50 000 |
| Acomptes non remboursés | 0 |

Le montant des acomptes non remboursés est inférieur à 80 % de l'impôt dû (24 000 € = 80 % x 30 000).

Dans ce cas, l'entreprise est redevable des majorations et des intérêts de retard suivants.

| | | |
|--|--------|---------------------|
| Acomptes remboursés | 50 000 | |
| Acomptes qui auraient du être remboursés | 20 000 | |
| Excédent indûment remboursé | 30 000 | |
| Majoration 5 % | 1500 | |
| Intérêts de retard | 360 | 3 x 0.40 % x 30 000 |

CHAPITRE 3 : REMBOURSEMENT ANTICIPE DES CREANCES NEES DU REPORT EN ARRIERE DES DEFICITS

48. L'article 94 de la loi de finances rectificative pour 2008 autorise les entreprises à demander au cours de l'année 2009 le remboursement anticipé des créances nées du report en arrière de leurs déficits.

49. Jusqu'à présent en effet, la créance née de l'option pour le report en arrière des déficits pouvait être utilisée en paiement de l'impôt dû sur les résultats des exercices clos au titre des cinq années suivantes, la fraction non utilisée étant remboursable au terme de ces cinq années, sous réserve, toutefois, du cas des entreprises en redressement ou liquidation judiciaires, ou sous procédure de sauvegarde, qui pouvaient demander le remboursement anticipé de leur créance sous déduction d'un intérêt (cf. BOI 4 A-4-04 du 28 mai 2004).

50. Ces dispositions demeurent en vigueur mais l'article 94 précité permet, à titre exceptionnel, de demander le remboursement anticipé au cours de l'année 2009 des créances nées d'une option exercée au titre d'un exercice clos au plus tard le 30 septembre 2009.

51. Cette mesure de remboursement anticipé, qui s'applique entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2009, concerne ainsi :

- en premier lieu le solde des créances nées du report en arrière des déficits détenu par les entreprises au 1^{er} janvier 2009 et non utilisées à la date de demande de remboursement, c'est-à-dire, potentiellement, des créances constatées au titre des exercices 2004 à 2007 ;
- en second lieu, les créances non détenues au 1^{er} janvier 2009 nées du report en arrière des déficits au titre d'un exercice clos au plus tard le 30 septembre 2009, c'est-à-dire, en pratique, au titre d'exercices clos entre le 1^{er} septembre 2008 et le 30 septembre 2009. Cette demande de remboursement anticipé peut être effectuée dès le lendemain de la clôture de l'exercice sans attendre la liquidation de l'IS.

52. Ce remboursement anticipé ne peut être demandé que pour les seules créances nées du report en arrière des déficits dont la société a conservé la propriété, c'est-à-dire celles que l'entreprise n'a pas cédées à un établissement de crédit dans les conditions prévues aux articles L.313-23 à L.313-35 du code monétaire et financier sauf à en retrouver la pleine propriété avant la date de remboursement à la suite d'une mainlevée de notification de cession de créance (cf. BOI 4 A-10-04, chapitre 3 section 3). A l'inverse, l'entreprise peut demander le remboursement anticipé de créances nanties, dès lors qu'elle en demeure propriétaire.

53. L'établissement de crédit titulaire de la créance cédée ne peut bénéficier de cette mesure de remboursement anticipé au titre des créances ainsi acquises, qui demeurent remboursables à l'issue du délai de droit commun de cinq ans.

54. L'entreprise qui souhaite bénéficier de cette mesure de remboursement anticipé doit :

- s'agissant des créances détenues au 1^{er} janvier 2009, formuler sa demande soit avant la liquidation de l'impôt en 2009 sur le formulaire n° 2573-SD millésimé 2009 ou sur papier libre en distinguant le montant des créances par exercice d'origine, soit lors de la liquidation de l'impôt en 2009, sur le formulaire de relevé de solde d'impôt sur les sociétés n° 2572 ;

- s'agissant des créances non détenues au 1^{er} janvier 2009, opter pour le report en arrière des déficits sur le formulaire n° 2039 millésimé 2009, soit lors du dépôt du relevé de solde de l'impôt sur les sociétés de l'exercice, soit, dès le lendemain de la clôture de l'exercice et au plus tôt le 1^{er} janvier 2009. La demande de remboursement anticipé est réalisée dans le cadre IV de cette même déclaration. En cas d'estimation erronée, par excès ou par défaut, l'entreprise devra déposer une déclaration n° 2039 rectificative.

55. Conformément au II de l'article 94 précité, si le montant de la créance remboursée sur la base de l'estimation provisoire excède de plus de 20 % le montant de la créance définitive déterminée à partir de la déclaration de résultats déposée au titre de l'exercice clos, l'intérêt de retard et la majoration de 5 % prévus respectivement aux articles 1727 et 1731 seront appliqués à l'excédent indûment remboursé. L'intérêt de retard de 0,40 % par mois est calculé à compter du premier jour du mois qui suit le remboursement jusqu'au dernier jour du mois de la date limite de paiement du solde de l'impôt sur les sociétés.

56. Une société imposable à l'impôt sur les sociétés clôture son exercice au 31 mars. Elle a réalisé au titre de l'exercice clos en 2008 un bénéfice de 100 000 €. Cette société estime que son exercice clos le 31 mars 2009 sera déficitaire, pour un montant de 54 000 €. Elle dépose le 1er avril 2009 une déclaration provisoire de report en arrière des déficits (n° 2039) qui formalise sa demande de remboursement de la créance née de cette option anticipée. Cette créance, qui s'élève à 18 000 € ($54\,000\text{ €} \times 33,1/3\%$), lui est remboursée courant avril 2009.

1^{er} cas : Lors du dépôt de sa déclaration de résultats dans les trois mois de la clôture de son exercice, l'entreprise déclare un déficit de 60 000 €. Lors du dépôt de son relevé de solde (au plus tard le 15 juillet 2009), elle devra joindre une déclaration n° 2039 rectificative faisant apparaître le montant de sa créance définitive de 20 000 euros ($60\,000\text{ €} \times 33,1/3\%$). La société pourra solliciter le remboursement complémentaire de 2 000 € ($20\,000\text{ €} - 18\,000\text{ €}$).

2^{ème} cas : Le déficit déclaré au titre de l'exercice clos en 2009 est de 42 000 €. Lors du dépôt de son relevé de solde, elle devra déposer une déclaration n° 2039 rectificative. La créance calculée à partir du résultat déclaré au titre de l'exercice clos en 2009 s'élève à 14 000 € ($42\,000\text{ €} \times 33,1/3\%$). L'excédent remboursé, soit 4 000 € ($18\,000\text{ €} - 14\,000\text{ €}$) devra être versé spontanément au Trésor. En outre, la créance dont le remboursement a été demandé le 1er avril 2009 excédant de plus de 20 % le montant de la créance définitive, il sera appliqué un intérêt de retard et une majoration de 5 % calculés sur la base de cet excédent, soit un intérêt de retard de 32 € [$4\,000\text{ €} \times (2\text{ mois} \times 0,40\%)$] et une majoration de 200 € ($4\,000\text{ €} \times 5\%$).

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



ANNEXE

Loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008

Article 93

Les entreprises qui estiment que le montant des acomptes d'impôt sur les sociétés mentionnés à l'article 1668 du code général des impôts versés au titre d'un exercice clos au plus tard le 30 septembre 2009 et pour lequel la liquidation de l'impôt n'est pas intervenue excède la cotisation totale d'impôt sur les sociétés dû au titre de cet exercice peuvent demander le remboursement de cet excédent dès le lendemain de la clôture. Toutefois, lorsque le montant non remboursé des acomptes est inférieur à 80 % du montant de la cotisation totale d'impôt sur les sociétés, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et la majoration prévue à l'article 1731 du même code sont appliqués à l'excédent d'acomptes indûment remboursés.

Article 94

I. — Par dérogation au quatrième alinéa du I de l'article 220 quinquies du code général des impôts, peuvent être remboursées sur demande, en 2009, les créances non utilisées autres que celles cédées dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier, nées d'une option exercée au titre d'un exercice clos au plus tard le 30 septembre 2009.

II. — Pour l'application des dispositions du I, les entreprises qui estiment pouvoir bénéficier de ces dispositions au titre d'un exercice clos pour lequel la liquidation de l'impôt n'est pas intervenue peuvent, dès le lendemain de la clôture, exercer l'option visée au premier alinéa du I de l'article 220 quinquies du code général des impôts. Toutefois, lorsque le montant de la créance remboursée résultant de cette option excède de plus de 20 % le montant de la créance déterminée à partir de la déclaration de résultats déposée au titre de cet exercice, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et la majoration prévue à l'article 1731 du même code sont appliqués à l'excédent indûment remboursé.

Article 95

I. — Par dérogation à la troisième phrase du premier alinéa du I de l'article 199 ter B du code général des impôts, les créances sur l'Etat relatives à des crédits d'impôt pour dépenses de recherche calculés au titre des années 2005, 2006 et 2007 et non encore utilisés sont immédiatement remboursables. Cette disposition ne s'applique pas aux créances qui ont été cédées dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

II. — Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts pour dépenses de recherche engagées au titre de l'année 2008 s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2008 et l'excédent est immédiatement remboursable.

III. — Les entreprises peuvent obtenir, sur demande, le remboursement immédiat d'une estimation de la différence positive entre, d'une part, le montant du crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts calculé à raison des dépenses de recherche engagées au titre de l'année 2008 et, d'autre part, le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de 2008.

IV. — Le montant de crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts calculé à raison des dépenses de recherche engagées au titre de l'année 2008 et utilisé pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre de cette année est diminué du montant du remboursement mentionné au III.

V. — Si le montant du remboursement mentionné au III excède le montant du crédit d'impôt prévu au IV, le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2008 est majoré de cet excédent.

VI. — Lorsque le montant du remboursement mentionné au III excède de plus de 20 % la différence positive entre, d'une part, le montant du crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts calculé à raison des dépenses de recherche engagées au titre de l'année 2008 et, d'autre part, le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2008, cet excédent fait l'objet :

1° De la majoration prévue, selon le cas, à l'article 1730 ou à l'article 1731 du même code ;

2° D'un intérêt de retard dont le taux correspond à celui mentionné à l'article 1727 du même code. Cet intérêt de retard est calculé à partir du premier jour du mois qui suit le remboursement mentionné au III du présent article jusqu'au dernier jour du mois du dépôt de la déclaration de crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts et calculé à raison des dépenses engagées au titre de 2008.

VII. — Les I à VI s'appliquent dans les mêmes conditions aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.