

# Les mesures fiscales adoptées par la France dans le cadre de la crise sanitaire du Covid 19

Bruno Trescher

Published : 21 septembre 2022

## Résumé

While the Covid 19 crisis had major consequences in many French law areas, it has not, however, given rise to a major overhaul of the French tax system. Indeed, the legislator did not significantly modified the major taxes, whether for individuals or for companies. It preferred short-term, one-off and non-permanent reforms. In addition to specific measures directly linked to the health emergency (such as 0% VAT for vaccines against covid-19 and screening tests), the action of the legislator has developed around three axes. First of all, many measures have been taken to grant payment facilities to companies. Secondly, specific measures were adopted in terms of rent waivers to deal with the consequences of the various lock-downs and the “freezing” of economic life thereof. Finally, the legislator has apprehended the consequences of deficits linked to the slowdown of the economy to introduce possibilities of early repayment of deficit carry-back claims. Unlike other branches of law, the COVID 19 crisis did not therefore play the role of accelerating changes in taxation system.

---

Alors que la crise de la Covid 19 a entraîné d'importantes répercussions au niveau international et au niveau européen dans de nombreuses branches du droit, la législation fiscale française a, certes connu des évolutions mais pas de réelle révolution. Il y a ici un décalage par rapport aux grandes ambitions de l'OCDE en matière de fiscalité numérique ou de taux minimal d'imposition des multinationales ou encore par rapport à la volonté de l'UE de se doter de nouvelles ressources propres pour financer le plan Next Generation EU.

**Keywords** : Rent waiver ; Carry-back ; Tax credit ; Deductibility ; Spreading of payment ; Exoneration ; Repayment.

**Bruno Trescher** : Université de Strasbourg (France)

✉ [bruno.trescher@unistra.fr](mailto:bruno.trescher@unistra.fr)

Professeur, Faculté de Droit de Sciences Politiques et de Gestion, Université de Strasbourg ; [IRCM - UR 3399](#)

SOMMAIRE : 1. Les facilités de paiement accordées par le législateur aux entreprises – 2. Les dispositifs spécifiques adoptés en matière d'abandons de loyers – 3. L'adoption d'une faculté de remboursement anticipé des créances de report en arrière des déficits

Alors que la crise de la Covid 19 a entraîné d'importantes répercussions au niveau international et au niveau européen dans de nombreuses branches du droit, la législation fiscale française a, certes connu des évolutions mais pas de réelle révolution. Il y a ici un décalage par rapport aux grandes ambitions de l'OCDE en matière de fiscalité numérique ou de taux minimal d'imposition des multinationales ou encore par rapport à la volonté de l'UE de se doter de nouvelles ressources propres pour financer le plan *Next Generation EU*. Pour substantielles qu'elles soient, les mesures adoptées par le législateur sont presque toutes temporaires car ni le gouvernement, ni le parlement ne se sont saisis de la crise sanitaire pour réformer en profondeur la fiscalité française. L'approche a été plus ciblée avec l'adoption de multiples aménagements temporaires de la fiscalité existante. Ni l'impôt sur le revenu des particuliers, ni l'impôt sur les sociétés n'ont fait l'objet de profonds changements ; quant à la TVA, les mesures d'adaptation à la crise sanitaire ont été encore moins nombreuses. L'approche a été plus ciblée avec l'adoption de multiples aménagements temporaires de la fiscalité existante. Si certains peuvent regretter le manque d'ambition ou une occasion ratée de réforme en profondeur de notre fiscalité en période de crise, il faut toutefois constater que la multiplication de mesures ponctuelles a largement permis aux entreprises de faire face à la crise et passer le cap des différents confinements. En ce sens, ces mesures se sont avérées relativement efficaces.

Au préalable, il convient d'abord de préciser que, bien évidemment, des règles fiscales dérogatoires ont été adoptées pour aider à la lutte contre la pandémie elle-même. Ainsi, les vaccins contre la covid-19 et les tests bénéficient d'un taux de TVA à 0 %. C'est la conséquence de la directive du 7 décembre 2020 (*Cons. UE, Dir. (UE) 2020/2020*) transposée en France par la loi de finances pour 2020. Celle-ci instaure une exonération temporaire de la TVA pour les vaccins et kits de dépistage Covid-19 ainsi que pour l'ensemble des services qui y sont étroitement liés. Cette exonération s'applique à toutes les opérations de test ou de vaccination dont le fait générateur est intervenu à compter du 15 octobre 2020 et ceci jusqu'au 31 décembre 2022.

De la même manière, les pouvoirs publics se sont efforcés de prendre en compte le dévouement des personnels de santé confrontés à la crise sanitaire. Ainsi, les deuxième et troisième lois de finances rectificative pour 2020 exonèrent d'impôt sur le revenu d'une part, les primes exceptionnelles versées par l'État et les autres administrations publiques à leurs agents mobilisés pendant l'état d'urgence sanitaire<sup>1</sup> et d'autre part, les primes versées par les établissements privés de santé ou du secteur social et médico-social à leurs agents et salariés particulièrement mobilisés pendant la même période<sup>2</sup>. Cette prime exceptionnelle dénommée « prime Covid » comprise entre 500 € et 1 500 €, est non seulement totalement exonérée d'impôt sur le revenu mais en outre, elle n'est pas davantage prise en compte pour déterminer le revenu fiscal de référence du foyer fiscal. En revanche, les salariés qui ont perçu une prime supérieure à 1 500 € sont imposés sur sa fraction excédentaire.

L'effort consenti par l'Etat français dans l'aspect fiscal de sa politique du « *quoi qu'il en coûte* », s'est surtout concentré sur l'amélioration de la trésorerie des entreprises. L'approche développée reste à la fois ponctuelle et réactive par rapport au développement des vagues pandémiques. Elle s'attache à éteindre le feu généré par les différentes formes de confinement, qui ralentissent tout à la fois la libre circulation des marchandises mais surtout la mise au ralenti voire à l'arrêt de certaines activités du fait de la fermeture des entreprises ou l'absence de clients ou de matières premières. Il faut enfin souligner que le développement du télétravail a considérablement transformé l'activité des entreprises, engendrant de nouveaux investissements comme de nouvelles sources d'économies. Le droit fiscal a joué le rôle de frein d'urgence pour les obligations des entreprises et d'extension de

1. Loi n° 2020-473 du 25 avril 2020 de finances rectificative pour 2020

2. Loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020

certaines dérogations pour coller au plus près de la nécessité d'adaptation que la crise pandémique impose aux entreprises comme aux travailleurs ou aux actionnaires.

En ce sens, nous verrons comment le législateur a adapté dans l'urgence les facilités de paiement (I), comment il a créé de nouveaux dispositifs en matière d'abandon de loyers et enfin comment il a élargi des dispositifs dérogatoires pour donner un cadre fiscal à de nouvelles réalités économiques (III).

## **1. Les facilités de paiement accordées par le législateur aux entreprises**

Dans une première vague de la pandémie, poursuivie par la phase de levée des mesures restrictives de libre circulation, l'Etat a usé du pouvoir fiscal pour en quelque sorte sanctuariser l'année 2020 du point de vue des effets négatifs que la fiscalité pouvait induire sur une économie largement paralysée par les différentes formes de confinement en France et dans le monde. Il a paré au plus pressé et éviter que l'impôt n'entraîne des faillites d'entreprises et plus particulièrement des TPE/PME (A). Devant le ralentissement général de l'activité, le gouvernement français a orienté les dispositifs fiscaux vers la modulation des comptes sur l'impôt sur les sociétés (B) ou le remboursement anticipé du crédit d'impôt (C). Le droit fiscal a aussi été aménagé pour les entreprises bénéficiant du fonds de solidarité (D).

### **1.1. L'étalement sur 36 mois du paiement des impôts dus**

Dans cet esprit, le législateur a mis en place un plan de règlement pour les dettes fiscales en faveur des TPE/PME. Celui-ci permet aux entreprises d'étaler, sur 36 mois au maximum le paiement de leurs impôts dus pendant la période de crise sanitaire. En effet, dans le souci de ne pas altérer trop la trésorerie des entreprises touchées par les conséquences de la crise sanitaire, le législateur a adopté un dispositif de plans de règlement pour les impôts directs et indirects dus entre le 1<sup>er</sup> mars et le 31 mai 2020 par les très petites entreprises (TPE) et les petites et moyennes entreprises (PME) qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales. Sont visées les entreprises employant moins de 250 salariés et réalisant un chiffre d'affaires n'excédant pas 50 millions d'euros HT ou un total de bilan n'excédant pas 43 millions d'euros HT. Outre cette condition de taille, l'octroi de l'aide est subordonnée à la double condition que l'entreprise est à jour de ses obligations fiscales déclaratives à la date de leur demande (ce qui semble la moindre des choses) et qu'elle atteste sur l'honneur avoir sollicité auprès de ses créanciers privés un étalement de paiement ou des facilités de financement supplémentaires. Il est en effet logique que si l'Etat accorde de tels délais de paiement, l'entreprise ait sollicité de ses autres créanciers des mesures similaires.

### **1.2. La modulation des acomptes d'impôt sur les sociétés**

Cette même préoccupation d'alléger la trésorerie des entreprises a conduit le législateur à offrir une possibilité de modulation des acomptes d'impôt sur les sociétés normalement dus au 15 mars 2021 à raison des bénéfices perçus en 2020. En principe, le 1<sup>er</sup> acompte d'IS, devant être acquitté la date limite de dépôt de la déclaration de résultat, est calculé provisoirement par référence au dernier exercice dont les résultats sont connus, puis il est régularisé au vu des résultats de l'exercice lorsqu'ils sont connus. En conséquence, le 1<sup>er</sup> acompte d'IS dû au 15 mars 2021 aurait donc été égal à 25 % du montant de l'IS de l'exercice clos le 31 décembre 2019. Toutefois, le législateur a logiquement intégré les effets de la baisse du chiffre d'affaires des entreprises consécutive à la crise sanitaire, en prévoyant que ce 1<sup>er</sup> acompte pourra exceptionnellement correspondre à 25 % du montant de l'IS prévisionnel de l'exercice clos le 31 décembre 2020. L'option pour cette modulation du 1<sup>er</sup> acompte peut être exercée sans formalisme particulier par toutes les sociétés soumises à l'impôt : toutefois, les grandes entreprises (entreprises ou groupe ayant au moins 5 000 salariés ou un chiffre d'affaires supérieur à 1,5 milliards d'euros) doivent respecter un engagement de res-

ponsabilité. Aux termes de celui-ci, elles doivent s'engager à ne pas verser de dividendes en 2021 à leurs actionnaires, à ne pas procéder à des rachats d'actions au cours de l'année 2021 et à ne pas posséder de filiale dans un Etat ou territoire non coopératif (sauf à démontrer que celle-ci a une activité économique réelle).

### 1.3. Le remboursement anticipé de crédit d'impôt

Toujours dans le souci de maintenir la trésorerie des entreprises en difficulté, est mise en place une procédure accélérée de remboursement des crédits d'Impôt sur les sociétés. Ainsi, les sociétés bénéficiant d'un ou plusieurs crédits d'impôt restituables en 2020 ou 2021 peuvent demander le remboursement du solde de la créance disponible, sans attendre le dépôt de leur déclaration de résultats. Ce dispositif d'anticipation des remboursements s'applique à tous les crédits d'impôt restituables ordinaires. Si sont notamment concernés des crédits d'impôts très sectoriels (crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques ; crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres audiovisuelle ; crédit d'impôt pour dépenses de production de films et d'œuvres audiovisuelles étrangers ; crédit d'impôt en faveur des entreprises de spectacles vivants musicaux ou de variétés ; crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographique ; crédit d'impôt en faveur des créateurs de jeux vidéo), cette mesure vise également des mesures plus générales ayant un champ d'application relativement large comme le crédit d'impôt innovation (CII), le crédit d'impôt pour la rénovation énergétique des locaux des PME et TPE et surtout le crédit d'impôt recherche (CIR) et le crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE). La mesure a également été étendue aux crédits d'impôt qui ont été créés dans le cadre de la crise sanitaire dont le crédit d'impôt « abandons de loyers »<sup>3</sup>.

### 1.4. L'exonération d'IR et d'IS des aides versées par le fonds de solidarité

Dans ce souci constant de permettre aux entreprises de faire face à la crise du fait des confinements, le gouvernement a créé un fonds de solidarité par une ordonnance du 25 mars 2020<sup>4</sup> ultérieurement complétée par un décret du 30 mars 2020<sup>5</sup>. Ce fonds financé par l'État les régions et des personnes morales de droit privé avait une durée initiale de trois mois, mais les mesures sanitaires perdurant, le Fonds de solidarité a été maintenu jusqu'à l'automne 2021. Le dispositif prend la forme d'aides sous forme de subventions attribuées au profit d'entreprises ayant fait l'objet d'une interdiction d'accueil du public ou ayant subi une perte de chiffre d'affaires d'au moins 20 ou 50 % selon le secteur d'activité lorsque leur chiffre d'affaires est inférieur à un million d'euros. S'agissant d'aides d'État, les subventions ne sont versées que sous réserve du règlement règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis. D'ailleurs, notifié par les autorités françaises à la Commission, le dispositif a été validé par cette dernière dans une décision du 20 mai 2020<sup>6</sup>. En l'état actuel du droit, ce sont les décrets n°2021-1180 du 14 septembre 2021 et n°2021-1336 du 14 octobre 2021 qui fixent le cadre des aides du fonds de solidarité : si celui-ci est supprimé en France métropolitaine à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2021<sup>7</sup>, il est prolongé dans les départements

3. S'agissant de la procédure applicable, les entreprises doivent se connecter leur espace professionnel pour télédéclarer la demande de remboursement de crédit d'impôt ainsi que la déclaration permettant de justifier du crédit d'impôt.
4. Ord. n° 2020-317, 25 mars 2020 portant création d'un fonds de solidarité à destination des entreprises particulièrement touchés par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de Covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation.
5. Décret n° 2020-371 du 30 mars 2020 relatif au fonds de solidarité à destination des entreprises particulièrement touchés par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation.
6. Doc. COM (2020) 3460 final, 20 mai 2020, Aide d'État SA.57299 (2020/N) – France
7. Deux décrets n° 2021-1430 et n° 2021-1431 du 3 novembre 2021 créent deux nouvelles aides visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises. L'aide dite « coûts fixes rebond » s'adresse aux entreprises ayant été créées avant le 1er janvier 2019 et l'aide dite « nouvelle entreprise rebond » est destinée aux entreprises créées entre le 1er janvier 2019 et le 31 janvier 2021.

et territoires d'outre-mer, où la situation sanitaire impose encore des fermetures administratives obligatoires.

Toutefois, ces aides auraient été de peu d'utilité si elles étaient imposées ; aussi, l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 2020-473 du 25 avril 2020 portant seconde loi de finances rectificative pour 2020 exonère d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu les aides financières versées par le fonds de solidarité. Cette exonération s'applique indépendamment de la forme juridique ou de l'activité de l'entreprise. Tirant les conséquences de la décision de la commission du 20 mai 2020, l'article 44 de la loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 portant troisième loi de finances rectificative pour 2020 a ensuite précisé les conditions de cette exonération pour des aides perçues par une entreprise en difficulté au 31 décembre 2019. À l'image des subventions proprement dites, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement européen concernant les aides de minimis (*Comm. UE, règl. (UE) n° 1407/2013, 18 déc. 2013*). Partant, l'aide accordée ne doit pas engendrer une économie d'impôt qui, cumulée avec les autres aides de minimis perçues par l'entreprise, dépasse 200 000 € sur une période glissante de trois exercices fiscaux.

On mesure comment le droit fiscal a servi d'adjuvant pour donner sens et effectivité au principe du « quoi qu'il en coûte » proclamé par le Président de la République française pour assurer le confinement de toute l'économie à l'exception des activités essentielles. D'abord limité au premier confinement ces dispositifs sont programmés pour durer jusqu'à la fin de la période d'urgence sanitaire, c'est-à-dire la fin de la pandémie déclarée par l'OMS. La fiscalité est censée revenir alors à la normale, donc à l'ancien système sans modification. Ce même constat vaut aussi pour des dispositifs spécifiquement mis en place pour lutter contre la diffusion de virus.

## **2. Les dispositifs spécifiques adoptés en matière d'abandons de loyers**

Afin d'aider les entreprises, le législateur a mis en place deux dispositifs en faveur des propriétaires qui renoncent à percevoir les loyers normalement dus par des entreprises locataires. L'idée est de mettre les entreprises sous perfusion en allégeant leurs charges. Cette politique devait s'accompagner de dispositifs fiscaux pour éviter que la mécanique fiscale ne réduise pas à néant les mesures de soutien aux entreprises. Cette démarche explique la déductibilité des abandons de créances locatives d'abord et le crédit d'impôt pour allègement de loyer (B).

### **2.1. La déductibilité des abandons de créances locatives**

Il y a tout d'abord un dispositif spécifique de déductibilité des abandons de créances locatives. Celui-ci a été introduit par la deuxième loi de finances rectificative pour 2020 n°2020-473 du 25 avril 2020 pour être ensuite prorogé jusqu'au 30 juin 2021 par la loi n°2020-1721 du 29 décembre 2020 puis finalement jusqu'au 31 décembre 2021 par la loi de finances rectificative n° 2021-953 du 19 juillet 2021. Ces lois visent à encourager les bailleurs à renoncer à percevoir les loyers qui leur sont dus afin d'aider les entreprises locataires à contenir leur endettement pendant la période de crise liée à l'épidémie de coronavirus Covid-19. Pour que ce dispositif s'applique, trois conditions doivent être respectées. Tout d'abord, l'abandon de créance ou la renonciation doit être consenti au profit de l'entreprise locataire entre le 15 avril 2020 et le 31 décembre 2021. Nul doute que cette durée serait une nouvelle fois prolongée en cas de nouveau confinement. Ensuite, afin d'éviter d'éventuels abus, il ne doit exister aucun lien de dépendance entre le bailleur et l'entreprise locataire. Tel serait le cas si une entreprise venait à détenir directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exercerait en fait le pouvoir de décision ou encore lorsque les deux entreprises sont placées toutes deux sous le contrôle d'une même et tierce entreprise. Enfin et dans le même esprit quand l'entreprise locataire est exploitée par un ascendant, un descendant ou un membre du foyer fiscal du bailleur, le bailleur devra pouvoir justifier par tous moyens des difficultés de trésorerie de l'entreprise.

Les conséquences de cette mesure dépendent de la situation des bailleurs. Ainsi, pour les bailleurs relevant des revenus fonciers (tant des personnes physiques que des sociétés de personnes fiscalement “translucides”) et en l’absence de mesures particulières, un bailleur qui renoncerait à percevoir les loyers qui lui sont normalement dus, alors qu’aucune circonstance indépendante de sa volonté ne l’y contraint, devrait être considéré comme consentant une libéralité : les loyers ainsi abandonnés devraient donc être demeurés dans ses revenus fonciers imposables. Aussi le législateur prend la précaution de faire échapper explicitement les bailleurs à l’imposition. En effet, selon le nouvel article 14 B du CGI<sup>8</sup>, ils ne sont pas imposables sur les loyers et accessoires afférents à un immeuble donné en location à une entreprise qu’ils renoncent à percevoir entre le 15 avril et le 31 décembre 2021. Mais surtout il est précisé que ces bailleurs conservent leur droit à déduire intégralement les charges foncières correspondantes. Même si normalement, les charges de la propriété afférentes à des immeubles destinés à la location et dont les revenus ne sont pas exonérés sont, par principe, déductibles des revenus fonciers, on peut comprendre la volonté du législateur d’avoir expressément rappeler cette déductibilité. Cela permet de rassurer les propriétaires en offrant un cadre fiscal clair et prévisible.

Ensuite, pour les bailleurs relevant des bénéfices industriels ou commerciaux ou de l’impôt sur les sociétés, le législateur a agit dans le même sens en créant une présomption légale de normalité des abandons de loyers. Normalement, un abandon de créances et notamment un abandon de loyer n’est pas déductible en l’absence de relations commerciales entre le bailleur et son locataire. Il existait toutefois un aménagement pour les abandons de créances consentis en cas de procédure de conciliation ou lors d’une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte : en pareil cas, l’abandon de créance bénéficie d’une présomption de normalité. La solution est logique car il s’agit d’apporter un soutien en trésorerie aux entreprises qui, en abandonnant leurs créances, aident elles-mêmes des entreprises qui rencontrent des difficultés. Dans le cadre de la crise sanitaire, le législateur a étendu cette présomption. Il a donc dérogé au droit commun ordinaire avec un nouvel article 39, 1., 9° du CGI qui prévoit que les abandons de créances de loyer et accessoires afférents à des immeubles donnés en location à une entreprise consentis entre le 15 avril et le 31 décembre 2021 sont déductibles dans leur intégralité. De même est modifié l’article 39,13 afin d’empêcher tout danger d’éventuelles requalification des abandons de loyers en abandon de créances à caractère financier lesquels ne sont pas déductibles. Aussi les abandons de créances de loyers et accessoires afférents à des immeubles donnés en location à une entreprise et consentis dans la même période sont déductibles du résultat imposable des entreprises sans qu’il soit nécessaire, pour celles qui renoncent à les percevoir, de justifier d’un intérêt à ce titre : il n’y a donc pas de risque de requalification en acte anormal de gestion qui conduirait à la réintégration des sommes dans les résultats imposables. Le dispositif est toutefois subordonné à la condition que l’entreprise qui en bénéficie n’ait pas de lien de dépendance avec le bailleur : en effet si un tel lien de dépendance venait à exister, les abandons de créance ne seraient déductibles que s’ils présentent un caractère commercial et relèvent d’une gestion normale.

Enfin, pour les bailleurs imposables au titre des bénéfices non commerciaux, les abandons ou renonciation de loyer ne constituent plus une recette imposable sans que cela ne fasse pas obstacle à la déduction des charges correspondant aux éléments de revenus qui ont fait l’objet de cette mesure d’abandon ou de renonciation.

Concernant la situation des entreprises locataires, les principes de droit commun demeurent largement applicables continuent de s’appliquer. En effet, l’abandon de loyers constitue en principe un revenu taxable. L’entreprise bénéficiaire d’abandons de créances de loyers doit constater, en contrepartie et dans les conditions normales de détermination du résultat fiscal, un produit imposable qui viendra compenser la charge de loyer correspondante. Il y a toutefois un aménagement

8. Article 14 B du CGI : « Ne constituent pas un revenu imposable du bailleur les éléments de revenus relevant du présent I ayant fait l’objet, par le bailleur, d’un abandon ou d’une renonciation au profit de l’entreprise locataire entre le 15 avril 2020 et le 31 décembre 2021 dans les conditions et limites mentionnées au 9° du 1 de l’article 39. L’application du présent article ne fait pas obstacle à la déduction des charges correspondant aux éléments de revenus ayant fait l’objet d’un abandon ou d’une renonciation ».



qui est opéré concernant les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés concernant les reports en avant de déficit. D'ordinaire selon l'article 209, I du CGI, le déficit subi lors d'un exercice, est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de 1 M € majoré de 50 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant<sup>9</sup>. S'il venait à arriver que ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent de déficit serait reporté dans les mêmes conditions sur les exercices suivants. Le report est donc illimitée dans le temps mais plafonné. Dans le nouveau cadre temporaire de l'abandon de loyers, est instaurée une majoration du plafond de déficit reportable en avant égale au montant des abandons de créances de loyers dont a bénéficié la société. Les sociétés bénéficiant d'aides ou abandons de créances de majorer peuvent ainsi majorer la plafond de 1 000 000 € à hauteur du montant desdites aides et abandons de créances reçus. Il s'agit d'une simple extension d'une disposition préexistante bien avant la crise covid qui prévoyait que pour les sociétés auxquelles sont consentis des abandons de créances en cas de procédure de conciliation ou lors d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte à leur nom, la limite de 1 000 000 € est majorée du montant desdits abandons de créances.

## 2.2. Le crédit d'impôt pour abandon de loyer.

Parallèlement à ce 1<sup>er</sup> dispositif de déductibilité des abandons de créances locatives, le législateur a instauré un second mécanisme incitatif, cette fois sous forme d'un crédit d'impôt. Ce dernier a apparemment un champ d'application très large puisque le nouveau crédit d'impôt profite à l'ensemble des bailleurs qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales dès lors qu'il y a domiciliation fiscale en France. En revanche, les conditions sont plus strictes concernant les entreprises locataires bénéficiant de la renonciation de loyer. Tout d'abord, l'octroi du crédit d'impôt est subordonné à ce que l'entreprise locataire ait un effectif de moins de 5 000 salariés (sauf lorsqu'elle est constituée sous la forme d'association), qu'elle ne soit pas, au 31 décembre 2019, en difficulté au sens du règlement européen n° 651/2014 du 17 juin 2014 et au demeurant qu'elle ne soit pas en liquidation judiciaire au 1<sup>er</sup> mars 2020. Mais il faut surtout que l'entreprise locataire, soit occupe des locaux ayant fait l'objet d'une interdiction d'accueil au public (c'est-à-dire d'une fermeture administrative), soit exerce une activité principale dans un secteur particulièrement touché par la crise sanitaire liée à l'épidémie de Covid-19 (notamment les secteurs de l'hôtellerie, cafés, restauration ou culture et événementiel). Lorsque ces conditions sont remplies, le bailleur bénéficie d'un crédit d'impôt dont la base est constituée par le montant total de de la renonciation de loyer échus au titre du mois de novembre 2020 consenti par le bailleur pour les entreprises locataires.

Toutefois, ce montant fait l'objet de deux correctifs : d'une part, pour les entreprises locataires de 250 salariés ou plus, le montant de la renonciation de loyer est retenu uniquement dans la limite des deux tiers du montant du loyer prévu : d'autre part, il existe un plafonnement puisque ce montant total des abandons ou renonciations de loyers ne peut excéder 800 000 €. A cette base ainsi déterminée, il appliqué un taux du crédit d'impôt fixé à 50 %, lequel est accordé au titre de l'année civile au cours de laquelle les abandons de loyers ont été consentis. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de l'exercice concerné, l'excédent est restitué au bailleur. Ce nouveau crédit d'impôt est d'autant plus intéressant qu'il est cumulable avec les dispositifs précédents<sup>10</sup> de non imposition des abandons de loyers qui d'une part exonèrent, pour le bailleur, les abandons et renonciations de loyers réalisés au profit d'une entreprise locataire et d'autre part,

9. Article 209 –I, al. 3 du CGI : « Sous réserve de l'option prévue à l'article 220 quinquies, en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 50 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté dans les mêmes conditions sur les exercices suivants. Il en est de même de la fraction de déficit non admise en déduction en application de la première phrase du présent alinéa ».

10. En ce sens Rép. min. n° 18777 : JO Sénat 4 févr. 2021, Blanc (p. 760).

prévoient la déductibilité du résultat imposable des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés, sans justificatif, des abandons de créances de loyers.

Il est clair que ces dispositifs n'ambitionnent en rien de repenser le système fiscal. Ils se contentent de traduire en droit fiscal les aménagements que l'État concède aux entreprises pour éviter d'ajouter une crise économique à la crise sanitaire. Le droit de l'UE permet de dimensionner le dispositif à la stricte intervention des pouvoirs publics pour maintenir les entreprises à flot et leur permettre de rebondir dès les premières mesures restrictives de libre circulation levées. La succession des vagues de contamination de COVID 19, la cinquième en France à ce jour, retarde ce retour à la « normale » fiscale. Le contenu de ces mécanismes ne peut prétendre par ailleurs être pérennisé, parce qu'ils ont pour seul objet de répondre à la crise. C'est au fond la même technique qui est utilisée pour élargir certaines dérogations fiscales en matière d'impôt sur les sociétés.

### 3. L'adoption d'une faculté de remboursement anticipé des créances de report en arrière des déficits

Si en principe, le déficit d'une société soumise à l'IS est reporté sans limite de durée sur les bénéfices futurs et jusqu'à épuisement, il existe un dispositif dérogatoire de report en arrière ou « *carry-back* » (A). Une adaptation spécifique a été conçue pour adapter le système à la crise sanitaire (B).

#### 3.1. Présentation du mécanisme du « *carry-back* ».

Prévu par l'article 220 quinquies du CGI<sup>11</sup>, ce régime dérogatoire offre la possibilité à une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés d'imputer le déficit constaté au titre d'un exercice sur le résultat bénéficiaire de l'exercice précédent : il permet minorer rétroactivement les résultats et donc le montant de l'IS correspondant. Ce report en arrière est subordonné à une levée expresse d'option formelle en ce sens, laquelle constitue une décision de gestion qui doit être exercée au titre de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté dans les mêmes délais que ceux applicables pour le dépôt de la déclaration de résultat.

L'option pour le report en arrière n'est toutefois pas totalement libre car le *carry-back* est limité dans le temps et dans son montant. Ainsi la fraction du déficit reportable est plafonnée dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice déclaré au titre de l'exercice précédent et un montant de 1 000 000 € : la part de déficit qui n'a pu être reportée en arrière demeure reportable en avant. En outre, l'option ne peut pas être levée au titre d'un exercice au cours duquel intervient une cession ou une cessation totale d'entreprise, une fusion de sociétés ou une opération assimilée, ou un jugement prononçant la liquidation judiciaire de la société. Force est de constater que l'instauration d'un plafond en valeur absolue de 1 million d'euros a supprimé, de fait, l'intérêt du report en arrière pour les plus grandes entreprises. En revanche le report en arrière demeure une opportunité pour les petites et moyennes entreprises (PME).

En effet, l'excédent d'IS résultant d'un report en arrière fait naître au profit de l'entreprise une créance sur l'État, qui n'est pas imposable : son montant est déduit extra-comptablement pour la

11. Article 220 quinquies : « I. Par dérogation aux dispositions du troisième alinéa du I de l'article 209, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1984 par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés peut, sur option, être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ce bénéfice ....

Le déficit imputé dans les conditions prévues au premier alinéa cesse d'être reportable sur les résultats des exercices suivant celui au titre duquel il a été constaté.

L'option mentionnée au premier alinéa n'est admise qu'à la condition qu'elle porte sur le déficit constaté au titre de l'exercice, dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice déclaré au titre de l'exercice précédent et un montant de 1 000 000 €.

L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du premier alinéa fait naître au profit de l'entreprise une créance non imposable d'égale montant »



détermination du résultat fiscal de l'exercice au titre duquel elle est constatée. Cette créance qui est, sauf exception, inaliénable et incessible est principalement utilisée pour le paiement de l'IS dû au titre des exercices clos au cours des 5 années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option pour le report en arrière a été exercée. Si l'entreprise détient plusieurs créances de *carry-back*, celles-ci doivent être imputées en respectant l'ordre dans lequel elles sont apparues. En outre, ces créances ne sont imputables que sur le seul impôt sur les sociétés (que ce soit le taux de droit commun ou à un taux réduit) et non pour les autres impôts, dont notamment les contributions additionnelles à l'IS lui-même.

Si le principe est l'imputation, il existe une possibilité (certes étroite) de remboursement puisque la créance est remboursable au terme des 5 années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option pour le report en arrière a été exercée : par exception, il existe une possibilité logique de remboursement anticipé lorsque la société fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire, ou encore de conciliation.

### 3.2. Présentation du nouveau dispositif

Afin de soutenir la trésorerie des entreprises et de limiter les conséquences économiques de l'épidémie de Covid-19, le législateur a apporté deux aménagements au dispositif de *carry-back*.

#### 3.2.1. Création d'un remboursement anticipé des créances de *carry-back*

Dans sa volonté constante de soutenir la trésorerie des entreprises et de renforcer leurs fonds propres, la loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 portant troisième loi de finances rectificative pour 2020 offre aux entreprises, soumises à l'impôt sur les sociétés, la faculté de bénéficier d'un remboursement anticipé de leurs créances de report en arrière des déficits non utilisées et nées d'une option exercée au titre d'un exercice clos au plus tard le 31 décembre 2020<sup>12</sup>.

Le champ d'application de cette possibilité de remboursement anticipé est relativement large car toutes les entreprises soumises à l'IS peuvent, si elles le souhaitent, en bénéficier : le dispositif n'est en effet nullement réservé aux entreprises en difficulté soumises à une procédure collective. De même, ce remboursement des créances de *carry-back* est applicable non seulement au stock de créances de report en arrière dont dispose déjà l'entreprise (c'est-à-dire les créances, non encore utilisées, nées au titre d'une option pour le report en arrière des déficits exercée à la clôture des exercices allant de 2015 à 2019), mais aussi les créances qui viendront à être constatées au titre de l'exercice clos au plus tard le 31 décembre 2020, en raison des pertes causées par la crise sanitaire. Dans cette dernière hypothèse, l'entreprise qui estime pouvoir bénéficier du remboursement anticipé au titre d'un exercice clos pour lequel la liquidation de l'impôt n'est pas intervenue peut, dès le lendemain de la clôture, exercer l'option pour le report en arrière de leur déficit et en demander le remboursement anticipé. L'option pour le report en arrière et la demande de remboursement anticipé de la créance en résultant sont alors arrêtées sur une base provisoire. Cependant, cette faculté est encadrée par un mécanisme anti-abus afin d'éviter une demande de remboursement excessive. En effet, si le montant de la créance remboursée sur cette base provisoire dépasse de plus de 20 % le montant de la créance définitive (qui sera déterminée à partir de la déclaration de résultat déposée au titre de l'exercice clos), l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI au taux de 0,20 % par mois et la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI sont appliqués à l'excédent indument remboursé.

#### 3.2.2. Assouplissement temporaire du dispositif de report en arrière des déficits

Dans la même volonté de renforcer les fonds propres des entreprises pendant la crise sanitaire et l'article 1er de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 portant première loi de finances rectificative pour

12. Cette mesure concerne ainsi tant le stock de créances de report en arrière que les créances qui viennent à être constatées en 2020 du fait des pertes liées à la crise sanitaire.

2021 assouplit temporairement le dispositif de report en arrière des déficits. Cet article organise des modalités exceptionnelles de report en arrière du premier déficit constaté au titre d'un exercice clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021.

- Une première mesure, purement formelle concerne les conditions de levée de l'option : en principe, celle-ci doit être exercée au titre de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté et dans les mêmes délais que ceux prévus pour le dépôt de la déclaration de résultats de cet exercice ; mais par dérogation, les entreprises peuvent exercer l'option pour le report en arrière jusqu'au 30 septembre 2021 pour le déficit constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021. La mesure concerne même les entreprises qui clôturent leur exercice avant le 30 juin 2021, sous réserve que l'impôt dû au titre de l'exercice suivant l'exercice déficitaire n'ait pas été liquidé. Outre cette facilité, le nouveau dispositif temporaire comporte surtout d'une part un déplafonnement intégral du montant de déficit susceptible d'être reporté en arrière et d'autre part, un élargissement des exercices sur lesquels le report peut intervenir, du seul dernier exercice aux 3 derniers exercices.
- Alors qu'en principe, le déficit de l'exercice ne peut être reporté sur le bénéfice de l'exercice précédent que dans la limite d'un plafond de 1 000 000 €, le dispositif exceptionnel ne comporte aucune mesure de plafonnement : le déficit constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 est donc reportable en totalité. Contrairement à de nombreuses mesures qui profitent essentiellement aux PME, l'aménagement temporaire profite à toutes les entreprises, y compris les groupes fiscalement intégrés.
- Par ailleurs, contrairement au droit commun qui limite le report du déficit sur le résultat bénéficiaire de l'exercice précédent, le déficit concerné par cette mesure exceptionnelle peut être imputé sur les bénéfices des trois exercices précédant celui au titre duquel l'option est exercée. Cette imputation est effectuée dans l'ordre suivant : d'abord sur le bénéfice déclaré de l'exercice précédent et, le cas échéant, sur celui de l'avant-dernier exercice, puis sur celui de l'antépénultième exercice. Cette période de trois ans n'est pas nouvelle : elle correspond à l'ancien dispositif très avantageux de *carry-back* (car également non plafonné) qui existait jusqu'en 2011. La seule différence notable avec le passé est l'inversion de l'ordre de report car il était prévu de débiter le report par une imputation sur l'antépénultième exercice.

Pour le reste, le régime classique du *carry-back* s'applique : ainsi, en l'absence de dérogations expresses les bénéfices d'imputation sont déterminés dans les conditions habituelles et la créance issue du report est utilisable dans les conditions de droit commun : elle est prioritairement utilisée pour le paiement de l'IS dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire a été clos. Quant à la fraction non utilisée au terme de ce délai, elle est remboursée à l'entreprise. En revanche, le texte prévoit expressément que la créance constatée dans le cadre de ce dispositif temporaire ne peut bénéficier de la faculté de remboursement anticipé prévu par la 3<sup>ème</sup> loi de finances rectificatives pour 2020 du 30 juillet 2020.

Ces quelques réflexions montrent que le « monde fiscal d'avant » résiste complètement à la crise de la COVID 19. Cette dernière ne joue pas son rôle d'accélérateur de mutations juridiques que l'on observe dans le droit du travail ou dans le droit du climat. Ce constat montre combien le droit fiscal est labile et apte à être utilisé dans l'urgence pour adapter des principes et concevoir des dispositifs de transition. Ce droit est plus difficile à réformer dans l'urgence, tant il impacte la compétitivité des entreprises et informe sur le fond les relations sociétales. Le virus n'aura donc pas tué le système fiscal et assure finalement sa fonction principale, celle de favoriser des ressources budgétaires constantes et résilientes pour conforter le déploiement des politiques publiques dont la légitimité sort considérablement renforcée par la crise pandémique.