

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 56 DU 23 MAI 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 H-6-12

INSTRUCTION DU 21 MAI 2012

FRAIS ET CHARGES. AMENAGEMENT DES DISPOSITIFS DE REPORT EN AVANT ET EN ARRIERE DES DEFICITS SUBIS PAR LES SOCIETES PASSIBLES DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES. ARTICLE 2 DE LA LOI N° 2011-1117 DU 19 SEPTEMBRE 2011 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011. ARTICLE 31 DE LA LOI N° 2011-1978 DU 28 DECEMBRE 2011 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011.

NOR : ECE L 12 10030 J

Bureau B 1

PRESENTATION

L'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 aménage, pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 21 septembre 2011, les mécanismes de report en avant et en arrière des déficits subis par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

S'agissant du report en avant des déficits, l'imputation de déficits antérieurs sur le bénéfice constaté au titre d'un exercice n'est dorénavant possible qu'à hauteur d'un plafond égal à 1 000 000 € majoré d'un montant de 60 % du bénéfice imposable de l'exercice excédant cette première limite. La fraction de déficit non admise en déduction du bénéfice du fait de l'application de ces dispositions demeure imputable dans les mêmes conditions sur les exercices suivants, sans limitation dans le temps.

S'agissant du report en arrière des déficits, ce dernier est modifié de telle sorte que, d'une part, le déficit n'est plus reportable que sur le seul bénéfice de l'exercice précédent et, d'autre part, le montant du déficit reportable est plafonné à 1 000 000 €. L'option porte sur tout ou partie du déficit de l'exercice, dans la limite du bénéfice de l'exercice précédent et du plafond de 1 000 000 €, et doit dorénavant être exercée dans le même délai que celui du dépôt de la déclaration de résultat au titre de laquelle le déficit est constaté.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : RAPPEL DES DISPOSITIONS ANTERIEURES	6
CHAPITRE 2 : NOUVELLES MODALITES DE REPORT EN AVANT DES DEFICITS	9
Section 1 : Champ d'application de la mesure	11
Section 2 : Bénéfice d'imputation	14
Section 3 : Modalités d'imputation des déficits	15
Sous-section 1 : Règles générales	15
Sous-section 2 : Règles particulières	17
A. CAS DES PME POUR LESQUELLES LES BENEFICES SONT SOUMIS POUR PARTIE AU TAUX REDUIT D'IMPOT SUR LES SOCIETES	17
B. APPLICATION DU DISPOSITIF EN CAS DE CONSTATATION D'UNE PLUS-VALUE NETTE A LONG TERME	19
C. ARTICULATION DU DISPOSITIF AVEC LE REGIME DE L'INTEGRATION FISCALE	21
1. Régime des déficits subis avant l'entrée dans l'intégration fiscale	21
2. Régime des déficits subis pendant la période d'intégration fiscale	24
Section 4 : Obligations déclaratives	26
CHAPITRE 3 : AMENAGEMENTS DU REPORT EN ARRIERE DES DEFICITS	29
Section 1 : Modalités du report en arrière du déficit	31
Sous-section 1 : Situation hors régime de groupe	33
A. EXERCICE D'UNE OPTION	33
B. DEFICIT REPORTABLE EN ARRIERE	35
1. Principes	35

2. Règles applicables en cas de contrôle fiscal ou de réclamation contentieuse	37
a) Déficit subi au titre d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011	37
b) Déficit subi au titre d'un exercice clos avant le 21 septembre 2011	38
C. MODALITES DE DETERMINATION DU BENEFICE D'IMPUTATION	39
1. Bref rappel des règles existantes	40
2. Instauration d'un plafond de 1 000 000 €	43
Sous-section 2 : Régime de groupe	45
Section 2 : Obligations déclaratives	48
Sous-section 1 : Règles applicables aux exercices clos depuis le 21 septembre 2011	49
A. L'OPTION EST EFFECTUEE AU MOMENT DU DEPOT DE LA DECLARATION DE RESULTAT	49
B. LA SOCIETE DOIT DEPOSER LA DECLARATION SPECIFIQUE AU REPORT EN ARRIERE	52
Sous-section 2 : Règles applicables s'agissant des exercices clos avant le 20 septembre 2011	54
Annexe : Article 2 de la loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011) et article 31 de la loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011)	

INTRODUCTION

1. L'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, dite « 2^{ème} LFR pour 2011 », aménage, pour le calcul du résultat imposable des exercices clos à compter du 21 septembre 2011, les modalités de report en avant et en arrière des déficits constatés par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (IS).

1. S'agissant du report en avant des déficits, l'imputation de déficits antérieurs sur le bénéfice constaté au titre d'un exercice n'est dorénavant possible qu'à hauteur d'un plafond égal à 1 000 000 € majoré d'un montant de 60 % du bénéfice imposable de l'exercice excédant cette première limite.

3. S'agissant du report en arrière des déficits, ce dernier est modifié de telle sorte que, d'une part, le déficit constaté au titre d'un exercice n'est plus reportable que sur le seul bénéfice déclaré au titre de l'exercice précédent et, d'autre part, le montant du déficit reporté en arrière ne peut excéder 1 000 000 €. Par ailleurs, l'option qui porte sur tout ou partie du déficit de l'exercice, dans la limite du bénéfice de l'exercice précédent et du plafond de 1 000 000 €, doit dorénavant être exercée dans le même délai que celui du dépôt de la déclaration de résultat au titre de laquelle le déficit est constaté.

4. Conformément à la volonté du législateur, confirmée par l'adoption des II et III de l'article 31 de loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011, les aménagements apportés à ces deux régimes concernent l'ensemble des déficits reportables de la société, lesquels sont constitués non seulement du déficit dégagé au titre du premier exercice clos à compter de l'entrée en vigueur de l'article 2 de la 2^{ème} LFR pour 2011, mais aussi des déficits des exercices antérieurs non encore utilisés à cette même date.

5. La présente instruction commente ces dispositions. Sauf mention contraire, les articles mentionnés sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1 : RAPPEL DES DISPOSITIONS ANTERIEURES

6. Les entreprises soumises à l'IS qui subissent un déficit au titre d'un exercice peuvent appliquer :

- soit le régime de droit commun, dit de report en avant des déficits, prévu au I de l'article 209, qui permet l'imputation du déficit sur le ou les bénéfices constatés au titre des exercices suivants ;

- soit le régime optionnel, dit de report en arrière (ou carry-back), prévu à l'article 220 quinquies, qui permet le report sur les bénéfices des exercices antérieurs du déficit subi au titre d'un exercice.

7. S'agissant du dispositif prévu à l'article 209, le droit au report en avant du déficit est illimité dans le temps et ne fait l'objet d'aucune limitation en montant. Dès lors, une entreprise constatant un bénéfice fiscal au titre d'un exercice peut annuler intégralement ce bénéfice par imputation de déficits antérieurs si elle dispose d'un stock de déficits suffisant.

Pour plus de précisions, il est renvoyé au BOI 4 H-5-04.

8. S'agissant du dispositif prévu à l'article 220 quinquies, une entreprise peut, sur option, reporter en arrière le déficit constaté au titre d'un exercice en l'imputant sur les bénéfices des trois exercices précédents, dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices.

Le report en arrière génère alors une créance sur le Trésor pouvant être utilisée en 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. Au terme de ce délai de cinq ans, l'entreprise peut demander le remboursement de la fraction de la créance non utilisée pour le paiement de l'impôt dû.

Seule la fraction du déficit constaté qui n'a pu être reportée en arrière peut être reportée en avant.

Pour plus de précisions, il est renvoyé à la documentation de base 4 H 2222.

CHAPITRE 2 : NOUVELLES MODALITES DE REPORT EN AVANT DES DEFICITS

9. Conformément aux dispositions du 3^{ème} alinéa du I de l'article 209, sous réserve de l'option pour le report en arrière prévue à l'article 220 quinquies, le déficit fiscal subi au cours d'un exercice donné constitue une charge de l'exercice suivant et doit être imputé sur le bénéfice de cet exercice.

En cas d'insuffisance du bénéfice de l'exercice, l'excédent du déficit peut être reporté sans limitation de durée et dans les mêmes conditions sur les résultats des exercices postérieurs.

Ce régime est commenté aux n^{os} 2 à 17 du BOI 4 H-5-04.

10. Les modifications opérées par l'article 2 de la 2^{ème} LFR pour 2011 n'ont pas pour objet de remettre en cause le principe du report illimité dans le temps.

En revanche, des limites d'imputation en montant sont instaurées : l'imputation de déficits antérieurs sur le bénéfice constaté au titre d'un exercice n'est dorénavant possible qu'à hauteur d'un plafond égal à 1 000 000 € majoré d'un montant de 60 % du bénéfice imposable de l'exercice excédant cette première limite.

Section 1 : Champ d'application de la mesure

11. Bon nombre des règles applicables au report en avant demeurent en vigueur. Elles sont exposées dans la documentation de base 4 H 221 n^{os} 1 à 70 s'agissant notamment de la détermination du déficit reportable¹ (cf. n^{os} 38 à 70) et dans le BOI 4 H-5-04 précité n^{os} 2 à 8 s'agissant notamment des entreprises concernées (cf. n^o 2).

12. Les déficits visés par la mesure relative au report en avant sont les mêmes que ceux qui étaient visés par le report en avant illimité (cf. documentation de base n^{os} 1 à 70 et BOI 4 H-5-04 précité n^{os} 3 à 8).

Ainsi, peuvent être imputés selon les nouvelles modalités :

- sous réserve de l'option pour le report en arrière prévue à l'article 220 quinquies et dans les limites prévues par la 2^{ème} LFR pour 2011 commentées aux n^{os} 29 à 55, le déficit fiscal subi au cours d'un exercice donné ;

- le déficit d'ensemble des groupes de sociétés, visés aux articles 223 A et suivants, y compris lorsque le régime de groupe cesse de s'appliquer (articles 223 C et 223 S) ;

- les déficits transférés² à la société absorbante ou bénéficiaire des apports en application du II de l'article 209.

13. Les déficits soumis à la mesure de plafonnement sont aussi bien les déficits reportables au titre des exercices clos avant le 21 septembre 2011 pour lesquels la société n'a pas opté pour leur report en arrière en application des dispositions de l'article 220 quinquies que les déficits subis sur les exercices clos à compter de cette même date.

Section 2 : Bénéfice d'imputation

14. Les règles applicables au report en avant demeurent en vigueur (cf. BOI 4 H-5-04 précité n^{os} 9 et 10).

En particulier, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise.

Si un contrôle fiscal fait apparaître ou a pour effet de majorer un bénéfice fiscal, constaté au titre d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011, sur lequel auraient pu être imputés des déficits antérieurs de la société, l'imputation sur le bénéfice rehaussé devra être effectuée selon les nouvelles modalités prévues à l'article 2 de la 2^{ème} LFR pour 2011.

¹ Le déficit reporté en avant doit être déterminé en faisant application des règles normales de calcul du bénéfice imposable. Il s'agit donc du déficit « fiscal » correspondant au résultat comptable de l'exercice, auquel ont été apportées diverses corrections.

² Pour les opérations bénéficiant du régime de faveur de l'article 209 A, le II de l'article 209 prévoit le transfert, sous condition d'agrément et sous certaines limites, des déficits antérieurs à l'opération non encore déduits par la société absorbée, scindée ou apporteuse vers la société bénéficiaire de l'apport.

Section 3 : Modalités d'imputation des déficits

Sous-section 1 : Règles générales

15. Pour les exercices clos à compter du 21 septembre 2011, en application des dispositions du 3^{ème} alinéa du I de l'article 209, sous réserve de l'option pour le report en arrière 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 60 % 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 des nouvelles dispositions.

Exemple :

Soit une entreprise qui :

- au titre de l'exercice clos en N, a subi un déficit d'un montant de 2 000 000 € ;
- en N+1, elle réalise un bénéfice égal à 1 500 000 €.

Compte tenu du plafonnement de l'imputation des déficits antérieurs :

- le déficit antérieur imputable sur N+1 est de 1 300 000 € [= 1 000 000 € + (60 % x 500 000 €)]
- et le bénéfice taxable au titre de l'exercice clos en N+1 sera égal à 200 000 € (= 1 500 000 € – 1 300 000 €).

La fraction du déficit subi en N non admise en déduction du bénéfice N+1 en application des nouvelles règles de plafonnement est reportée sur les exercices suivants, de sorte qu'à la clôture de l'exercice N+1, le montant des déficits reportables est égal à 700 000 €.

16. Par ailleurs, il résulte des nouvelles dispositions de l'article 209 que, lorsque sur un exercice donné, le montant des déficits imputables ou le montant du bénéfice sur lequel des déficits peuvent être imputés sont inférieurs à 1 000 000 €, les mesures de plafonnement évoquées au n° 15 ne trouvent pas à s'appliquer au titre de l'exercice considéré.

Exemple :

Soit une entreprise ayant subi un déficit d'un montant de 900 000 € au titre de l'exercice clos en N.

En N+1, elle réalise un bénéfice égal à 1 500 000 €.

La mesure de plafonnement de l'imputation des déficits antérieurs ne trouve pas à s'appliquer en pareille hypothèse puisque le déficit à reporter est inférieur à 1 000 000 €. La société peut donc imputer l'intégralité du déficit subi en N, de sorte que le bénéfice taxable au titre de l'exercice N+1 sera égal à 600 000 €.

Sous-section 2 : Règles particulières**A. CAS DES PME POUR LESQUELLES LES BÉNÉFICES SONT SOUMIS POUR PARTIE AU TAUX RÉDUIT D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS³**

17. En application du b du I de l'article 219, pour les redevables de l'IS ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, le taux de l'IS applicable au bénéfice imposable est fixé, dans la limite de 38 120 € de bénéfice imposable par période de douze mois, à 15 %

³ Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.

Ce régime est commenté au BOI 4 H-4-02.

18. S'agissant de ces sociétés, les règles de plafonnement de l'imputation des déficits s'appliquent avant détermination de la quote-part de bénéfice soumise au taux réduit.

Exemple : soit une entreprise ayant subi un déficit d'un montant de 2 000 000 € au titre de l'exercice clos en N. En N+1, elle réalise un bénéfice égal à 1 500 000 €, éligible pour partie au taux réduit de l'IS (données identiques que l'exemple du n° 15).

* Application des règles de plafonnement :

Comme pour l'ensemble des sociétés à l'IS, il convient d'appliquer dans un premier temps les règles de plafonnement de l'imputation des déficits antérieurs (comme au n° 15) :

- le déficit antérieur imputable sur N+1 est de 1 300 000 € [1 000 000 € + (60 % x 500 000 €)]
- et le bénéfice taxable au titre de l'exercice clos en N+1 sera égal à 200 000 € (= 1 500 000 € – 1 300 000 €).

* Calcul du bénéfice taxable :

Les 200 000 € sont taxés conformément aux dispositions du b du I de l'article 219 (citées au n° 17) :

- 38 120 € X 15 %
- et le solde, soit 161 880 €, au taux de droit commun.

B. APPLICATION DU DISPOSITIF EN CAS DE CONSTATATION D'UNE PLUS-VALUE NETTE A LONG TERME

19. En vertu des dispositions du 3^{ème} alinéa du 1 du I de l'article 39 quinquies, lorsqu'au cours d'un même exercice, la compensation entre plus-values et moins-values de même nature fait apparaître une plus-value nette à long terme, cette dernière peut être utilisée pour compenser le déficit d'exploitation éventuellement subi à la clôture de l'exercice.

Dans une telle hypothèse, la mesure de plafonnement des déficits imputables ne s'applique pas.

Exemple :

Une société constate à la clôture d'un exercice un déficit fiscal de 2 500 000 €. Par ailleurs, elle constate à la clôture du même exercice, une plus-value nette à long terme de 1 200 000 € taxable au taux de 15 %, qu'elle choisit de compenser avec le déficit ordinaire de l'exercice.

Au titre de cet exercice, la société constate donc un déficit reportable en avant sur les bénéfices réalisés au titre des exercices ultérieurs de 1 300 000 € (= 2 500 000 € – 1 200 000 €).

20. La documentation de base 4 B 2241 n° 1 à 4 précise que :

- à interpréter strictement les termes du 1 du I de l'article 39 quinquies, la compensation ne peut être faite qu'avec le déficit de l'exercice même au cours duquel est apparue la plus-value à long terme, à l'exclusion, par suite, des déficits, reportables ou non, d'exercices antérieurs ;

- toutefois, il convient d'admettre que la plus-value nette à long terme d'un exercice puisse également être compensée avec les déficits fiscaux qui demeurent reportables sur les bénéfices dudit exercice.

Dans une telle hypothèse, la mesure de plafonnement des déficits imputables s'applique.

Ainsi, lorsque la société constate au titre d'un même exercice à la fois un bénéfice fiscal et une plus-value nette à long terme, la franchise de 1 000 000 € ne trouve à s'appliquer qu'une seule fois et selon les modalités choisies par la société.

Exemple :

Une société dégage un bénéfice fiscal de 1 360 000 € taxable à l'IS au taux de droit commun et une plus-value nette à long terme de 800 000 € taxable au taux de 15 %. Par ailleurs, cette société dispose d'un stock de déficits ordinaires reportables de 4 000 000 €.

Hypothèse 1 : La société ne compense pas la plus-value nette à long terme avec les déficits antérieurs

Montants en €	Base	Taux d'IS	Montant de l'IS
Résultat fiscal	1 360 000	■	■
Imputation des déficits antérieurs	1 216 000 ⁽¹⁾	■	■
Bénéfice fiscal soumis à l'IS à 33,1/3 %	144 000 ⁽²⁾	33,1/3 %	48 000
Plus-value nette à long terme	800 000 ⁽³⁾	15 %	120 000
IS dû			168 000

⁽¹⁾ Le montant du déficit imputable est égal à $1\,000\,000 + [(1\,360\,000 - 1\,000\,000) \times 60\%] = 1\,216\,000$.

⁽²⁾ $1\,360\,000 - 1\,216\,000$.

⁽³⁾ Le montant de la plus-value nette à long terme est inchangé (hypothèse que la société ne dispose pas de moins-values à long terme subies au cours des 10 exercices antérieurs).

Hypothèse 2 : La société compense son déficit avec sa plus-value nette à long terme avec imputation prioritaire de la franchise de 1 000 000 € sur le bénéfice fiscal soumis à l'IS à 33,1/3 %.

Montants en €	Base	Taux d'IS	Montant de l'IS
Résultat fiscal	1 360 000	■	■
Imputation des déficits antérieurs	1 216 000 ⁽¹⁾	■	■
Bénéfice fiscal soumis à l'IS à 33,1/3 %	144 000	33,1/3 %	48 000
Plus-value nette à long terme	800 000	■	■
Imputation des déficits antérieurs	480 000 ⁽²⁾	■	■
Plus-value nette à long terme taxable	320 000	15 %	48 000
IS dû			96 000

⁽¹⁾ Le montant du déficit imputable est égal à $1\,000\,000 \text{ €} + [(1\,360\,000 \text{ €} - 1\,000\,000 \text{ €}) \times 60\%] = 1\,216\,000 \text{ €}$.

⁽²⁾ Le montant du déficit imputable est égal à $800\,000 \times 60\%$ car la franchise de 1 000 000 € a été utilisée par imputation sur le résultat taxable au taux normal.

C. ARTICULATION DU DISPOSITIF AVEC LE REGIME DE L'INTEGRATION FISCALE

1. Régime des déficits subis avant l'entrée dans l'intégration fiscale

21. Aux termes du a du I de l'article 223, les déficits subis par une société au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur son propre bénéfice.

Pour plus de précisions, il est renvoyé à la DB 4 H 6622 n^{os} 5 à 13 et 4 H 6624.

22. Pour l'imputation des déficits, les nouvelles règles de plafonnement doivent être appliquées.

Ainsi, lorsque les sociétés membres d'un groupe fiscal intégré ont été déficitaires avant leur entrée dans le groupe, la limite d'imputation de 1 000 000 € majoré de 60 % du bénéfice imposable s'apprécie au niveau de chacune d'elles pour l'imputation de ces déficits sur leur résultat propre.

23. Il résulte des nouvelles modalités d'imputation des déficits que les sociétés intégrées fiscalement ayant subi des déficits avant leur entrée dans un groupe fiscal pourront contribuer à la formation d'un résultat d'ensemble bénéficiaire alors même qu'elles disposent d'un stock de déficits supérieur au montant du bénéfice d'imputation rectifié des opérations intra-groupe.

Exemple :

Une société A, membre d'un groupe fiscal B à compter du 1^{er} janvier 2012 dispose d'un stock de déficits reportables antérieurs à son entrée dans le groupe, d'un montant de 2 400 000 €.

Le résultat de la société A au titre de l'exercice clos en 2012 est de 1 800 000 €, dont 200 000 € d'abandons de créances reçus de la société mère B.

En application des dispositions du 4 de l'article 223 I, le bénéfice constaté au titre de l'exercice clos en 2012 sur lequel peuvent s'imputer les déficits antérieurs est égal à 1 600 000 €⁴. Le montant des déficits antérieurs que la société peut imputer sur ce bénéfice s'établit donc à 1 360 000 €⁵.

Par suite, le résultat fiscal de la société A concourant à la détermination du résultat d'ensemble imposable au niveau de la société mère B est égal à 240 000 €⁶.

Si la société mère B tête du groupe dispose d'un stock de déficits ordinaire de 15 000 000 € et que le résultat fiscal d'ensemble du groupe, avant intégration du résultat de la filiale A, est de 10 000 000 €, le résultat fiscal d'ensemble imposable du groupe B est déterminé comme suit :

	Montants en €
Résultat fiscal du groupe avant intégration du résultat de A	10 000 000
Résultat fiscal de A	240 000
Résultat fiscal d'ensemble du groupe avant imputation des déficits d'ensemble antérieurs	10 240 000
Déficit d'ensemble imputable	6 544 000 ⁽¹⁾
Résultat fiscal d'ensemble imposable	3 696 000

⁽¹⁾ 6 544 000 € soit 1 000 000 € + [(10 240 000 € - 1 000 000 €) x 60 %].

⁴ 1 600 000 € soit 1 800 000 € - 200 000 €.

⁵ 1 360 000 € soit 1 000 000 € + [(1 600 000 € - 1 000 000 €) x 60 %]. Le solde de déficits antérieurs égal à 1 040 000 € (2 400 000 € - 1 360 000 €) est reportable sur les exercices suivants et imputable dans les mêmes conditions sur le bénéfice propre de la société A.

⁶ 240 000 € soit 1 600 000 € - 1 360 000 €.

2. Régime des déficits subis pendant la période d'intégration fiscale

24. Dans les groupes de sociétés, la société mère est la seule redevable de l'IS pour l'ensemble du groupe qu'elle forme avec ses filiales.

Les modalités du report du déficit d'ensemble sont fixées par l'article 223 C. Le principe général affirmé par cet article est que le déficit d'ensemble se reporte dans les conditions de droit commun (cf. documentation de base 4 H 6632 n^{os} 6 et suivants).

Corrélativement, les déficits subis par une société depuis son entrée dans le groupe qui ont été retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ne peuvent plus être reportés sur ses propres résultats (article 223 E) (cf. documentation de base 4 H 6622 n^o 14).

1. Lorsque le résultat d'ensemble est déficitaire, le déficit d'ensemble est reportable sur le bénéfice d'ensemble de l'exercice ultérieur en vue d'être imputé en application des nouvelles règles de plafonnement : il est donc déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 60 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant.

Il convient d'apprécier la mesure de plafonnement au niveau de la société mère.

Ainsi, la franchise de 1 000 000 € est appliquée au niveau de la société mère et ne varie pas en fonction du nombre de sociétés dont les déficits ont concouru à la détermination du déficit d'ensemble.

Section 4 : Obligations déclaratives

26. Les obligations déclaratives sont inchangées.

27. Les entreprises relevant du régime réel doivent compléter :

- le tableau n^o 2058-B « déficits, indemnités pour congés à payer et provisions non déductibles »

- ou le tableau n^o 2058-B bis « état de suivi des déficits et affectation des moins-values à long terme comme si la société était imposées séparément » dans le cas du régime de groupe.

Le montant du déficit reporté en avant est également porté en ligne XL du tableau n^o 2058-A « détermination du résultat fiscal ».

28. Les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition doivent compléter le tableau n^o 2033-D « relevé des provisions, amortissements dérogatoires, déficits reportables, crédits d'impôts ».

Le montant du déficit reporté en avant est également porté en ligne 360 du tableau n^o 2033-B « compte de résultat simplifié de l'exercice (en liste) ».

CHAPITRE 3 : AMENAGEMENTS DU REPORT EN ARRIERE DES DEFICITS

29. Avant les modifications insérées par l'article 2 de la 2^{ème} LFR pour 2011, le déficit constaté par une entreprise soumise à l'IS pouvait, sur option, être considéré comme une charge déductible du bénéfice des trois exercices précédents.

Le report en arrière était limité au montant du bénéfice déclaré au cours des trois exercices précédents, dans la limite de la fraction non distribuée de ce bénéfice.

30. Désormais, le déficit constaté peut, toujours sur option, être considéré comme une charge du seul bénéfice de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ce bénéfice.

Le déficit susceptible d'être reporté en arrière ne peut, en tout état de cause, excéder 1 000 000 €.

Ces nouvelles règles concernent les exercices clos à compter du 21 septembre 2011.

Section 1 : Modalités du report en arrière du déficit

31. Bon nombre des règles applicables au report en arrière demeurent en vigueur. Elles sont exposées dans la documentation de base 4 H 222. Il en est notamment ainsi du calcul et de l'utilisation de la créance. Il est renvoyé à la documentation de base 4 H 2223.

1. La présente instruction développe essentiellement les aspects nouveaux, à savoir que le report en arrière ne permet plus d'imputer le déficit, d'une part, que sur le bénéfice de l'année N-1 et, d'autre part, pour un montant maximum de 1 000 000 €.

Exemple :

Soit une société passible de l'IS, créée en 2000, qui clôture son exercice au 31 décembre de chaque année :

- qui a déclaré des résultats bénéficiaires depuis sa création ;
- dont le bénéfice d'imputation de l'exercice clos en 2010 est de 1 500 000 € ;
- et qui déclare un résultat fiscal déficitaire au 31 décembre 2011 de 3 000 000 €.

Ce résultat fiscal déficitaire ne peut être imputé que sur le bénéfice 2010.

L'imputation ne pouvant excéder 1 000 000 €, la société ne pourra reporter en arrière que 1 000 000 €. Le reliquat de 2 000 000 € demeurera reportable en avant.

Sous-section 1 : Situation hors régime de groupe

A. EXERCICE D'UNE OPTION

33. Comme auparavant, le déficit constaté au titre d'un exercice ne peut être reporté en arrière que sur option de l'entreprise.

Le principe demeure inchangé.

34. Toutefois, l'option n'est plus matérialisée par le dépôt de la déclaration n° 2039, mais par la mention que l'entreprise demande l'application du carry back dès le dépôt de la déclaration de résultats.

Pour autant, il demeure toujours nécessaire de déposer la déclaration n° 2039.

Ces points sont détaillés dans la section relative aux obligations déclaratives de la présente instruction (n^{os} 48 à 55).

B. DEFICIT REPORTABLE EN ARRIERE

1. Principes

35. Pour les exercices clos à compter du 21 septembre 2011, l'option pour le report en arrière des déficits porte sur le seul déficit constaté au titre de l'exercice.

36. Le report en arrière ne concerne donc désormais plus les déficits reportables des exercices antérieurs.

2. Règles applicables en cas de contrôle fiscal ou de réclamation contentieuse

a) Déficit subi au titre d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011

37. Contrôle fiscal préalable à une réclamation contentieuse. Si un contrôle fiscal :

- soit fait apparaître ou rehausse un bénéfice fiscal sur lequel aurait pu être imputé un déficit que la société a subi au titre d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011, soit majore le bénéfice sur lequel a été partiellement imputé un déficit subi au titre d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011 : la société peut, dans le cadre d'une réclamation contentieuse, opter pour le report en arrière de ce déficit, dans la double limite des bénéfices rehaussés et de 1 000 000 € ;

- soit fait apparaître ou accroît le déficit d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011 : la société peut, dans le cadre d'une réclamation contentieuse, opter pour le report en arrière de ce déficit dans la double limite du déficit rectifié et de 1 000 000 €.

Réclamation contentieuse. Les mêmes principes s'appliquent si le dépôt d'une déclaration rectificative dans le délai de réclamation prévu à l'article R.* 196-1 du Livre des procédures fiscales a pour effet de :

- faire apparaître ou rehausser un bénéfice fiscal sur lequel aurait pu être imputé ou a été partiellement imputé un déficit que la société a subi au titre d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011 ;

- faire apparaître ou accroître un déficit subi au titre d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011, que ce déficit ait ou non fait partiellement l'objet d'un report en arrière préalable.

b) Déficit subi au titre d'un exercice clos avant le 21 septembre 2011

38. Contrôle fiscal préalable à une réclamation contentieuse. Par mesure de tempérament, si un contrôle fiscal :

- soit fait apparaître ou rehausse un bénéfice fiscal sur lequel aurait pu être imputé un déficit que la société a subi au titre d'un exercice clos avant le 21 septembre 2011, soit majore le bénéfice sur lequel a été partiellement imputé un déficit subi au titre d'un exercice clos avant le 21 septembre 2011 : l'option pour le report en arrière de ce déficit est possible selon les règles applicables avant les modifications introduites par l'article 2 de la 2^{ème} LFR pour 2011 dans la limite des bénéfices rehaussés ;

- soit fait apparaître ou accroît le déficit d'un exercice clos avant le 21 septembre 2011 : l'option pour le report en arrière de ce déficit est possible selon les règles applicables avant les modifications introduites par l'article 2 de la 2^{ème} LFR pour 2011 dans la limite du déficit rectifié.

Réclamation contentieuse. Par mesure de tempérament, les mêmes principes s'appliquent si le dépôt d'une déclaration rectificative dans le délai de réclamation prévu à l'article R.* 196-1 du Livre des procédures fiscales a pour effet de :

- faire apparaître ou rehausser un bénéfice fiscal sur lequel aurait pu être imputé ou a été partiellement imputé un déficit que la société a subi au titre d'un exercice clos avant le 21 septembre 2011 ;

- faire apparaître ou accroître un déficit subi au titre d'un exercice clos avant le 21 septembre 2011, que ce déficit ait ou non fait partiellement l'objet d'un report en arrière préalable.

C. MODALITES DE DETERMINATION DU BENEFICE D'IMPUTATION

39. L'essentiel des règles demeure inchangé, la principale nouveauté réside dans le fait que les déficits ne peuvent pas être reportés en arrière pour un montant supérieur à 1 000 000 €.

1. Bref rappel des règles existantes

40. Le bénéfice sur lequel est imputé le déficit reporté en arrière s'entend du résultat fiscal déclaré au titre de l'exercice précédent celui ayant fait apparaître le déficit et qui a servi d'assiette à la liquidation de l'IS au taux normal de droit commun mentionné au I de l'article 219 ou au taux réduit des PME mentionné au b du I de l'article 219.

La fraction du bénéfice ayant donné lieu à distribution, y compris celle ayant donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt, n'est pas prise en compte.

Le bénéfice d'imputation ne prend pas en compte :

- le bénéfice exonéré en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies, 44 quindecies et 207 à 208 sexies ou qui a bénéficié des dispositions du premier alinéa du f du I de l'article 219 ;

- ou qui a ouvert droit au crédit d'impôt prévu aux articles 220 quater et 220 quater A ou qui a donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôts. ma

Pour plus de précisions, il est renvoyé à la documentation de base 4 H 2222.

41. Précisions s'agissant des PME : en application de l'article 46 quater-0 S 1° bis de l'annexe III, le report en arrière d'un déficit peut être effectué indifféremment sur le bénéfice passible de l'IS au taux normal ou au taux réduit de 15 % prévu en faveur des PME.

42. Il est rappelé que, lorsqu'un déficit est susceptible d'être reporté en arrière sur les bénéfices soumis pour partie au taux réduit d'IS et pour partie au taux normal de l'IS, ce déficit est réputé imputé en priorité sur le bénéfice soumis au taux normal, puis sur le bénéfice soumis au taux réduit (cf. BOI 4 H-4-02 n° 157).

2. Instauration d'un plafond de 1 000 000 €

43. La nouveauté réside dans le fait que l'imputation ne peut pas se faire intégralement sur le bénéfice d'imputation, mais dans la limite d'un plafond de 1 000 000 €.

Le déficit qui n'a pu être reporté en arrière demeure reportable en avant dans les conditions exposées aux n^{os} 9 à 28.

Exemple d'une entreprise qui est passible de l'IS au taux normal et au taux de 15 % (PME) :

Soit une société ayant réalisé en N un bénéfice de 1 020 620 € dont 38 120 € soumis au taux réduit de 15 %.

En N+1, la même société subit un déficit de 1 500 000 €. Elle opte dans les délais pour le report en arrière de son déficit, soit 1 000 000 €, le surplus de 500 000 € étant reporté en avant dans les conditions fixées au 3 de l'article 209.

La créance de report en arrière est déterminée comme suit :

	Montants en €
Exercice clos en N	
Résultat fiscal soumis au taux réduit	38 120
Montant d'impôt acquitté à taux réduit	5 718
Résultat fiscal soumis au taux normal	982 500
Montant d'impôt acquitté à taux normal	327 500
Exercice clos en N+1	
Déficit reporté en arrière	1 000 000
Montant de la créance à taux normal	327 500
Montant de la créance à taux réduit	2 625 ⁽¹⁾
Montant total de la créance	330 125

⁽¹⁾ 2 625 € soit $(1\,000\,000\ € - 982\,500\ €) \times 15\ %$.

44. La fraction de déficit non admise au titre du report en arrière demeure reportable en avant dans les conditions exposées aux n^{os} 9 à 28.

Sous-section 2 : Régime de groupe

45. Sans préjudice des principes exposés aux n^{os} **33** à **44**, dans les groupes de sociétés, en application des dispositions du 1 de l'article 223 G, la société mère peut opter pour le report en arrière du déficit d'ensemble dans les conditions prévues à l'article 220 quinquies I.

Il est rappelé que les sociétés filiales ne peuvent pas exercer l'option prévue au I de l'article 220 quinquies (cf. documentation de base 4 H 5224 n° 51).

46. Compte tenu des nouvelles modalités de report en arrière des déficits, le déficit d'ensemble de l'exercice s'impute, en respectant la limite de 1 000 000 €, sur le bénéfice d'ensemble de l'exercice précédent ou sur le bénéfice que la société mère a personnellement réalisé au cours de l'exercice précédant l'application du régime de groupe.

47. Le plafond de 1 000 000 € est apprécié au niveau de la seule société mère et n'est pas fonction du nombre de sociétés déficitaires du groupe qui concourent à la formation du déficit d'ensemble.

Section 2 : Obligations déclaratives

48. Le déficit constaté au titre d'un exercice ne peut être reporté en arrière que sur option de l'entreprise.

Sous-section 1 : Règles applicables aux exercices clos depuis le 21 septembre 2011

A. L'OPTION EST EFFECTUEE AU MOMENT DU DEPOT DE LA DECLARATION DE RESULTAT

49. L'option, qui constitue une décision de gestion de l'entreprise, est réalisée 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 résultat (imprimé n° 2065) de cet exercice.

Sous réserve des précisions mentionnées au n^{os} **37** et **38**, lorsque la société n'opte pas dans les délais de dépôt de sa déclaration de résultat pour le report en arrière du déficit constaté au titre du dernier exercice, elle perd définitivement le droit d'opter pour le report en arrière de ce déficit qui demeure toutefois reportable en avant sans limitation de durée dans les conditions du 3^{ème} alinéa du I de l'article 209.

50. L'option doit donc être exercée dans les trois mois de la clôture de l'exercice. Toutefois, pour les sociétés qui clôturent leur exercice au 31 décembre et qui sont à ce titre autorisées à déposer leur déclaration jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai, le délai d'exercice de l'option pour le report en arrière de leur déficit est prolongé d'autant et est donc fixé à cette même date (article 223-1 2^{ème} alinéa).

Il en est de même pour les sociétés qui, souscrivant leur déclaration de résultat par voie électronique de manière volontaire ou à titre obligatoire, bénéficient d'un délai supplémentaire accordé par l'administration.

51. En pratique, l'option pour le report en arrière des déficits est formalisée :

- pour les entreprises relevant du régime réel d'imposition, en complétant la ligne ZL (« Déficit de l'exercice reporté en arrière ») du tableau n° 2058-A ;

- pour les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition, en complétant la ligne 356 (« Déficit de l'exercice reporté en arrière ») du tableau n° 2033-B ;

- pour la société mère d'un groupe fiscal, en complétant la ligne HE (« Déficit de l'exercice reporté en arrière ») du tableau n° 2058 RG.

B. LA SOCIETE DOIT DEPOSER LA DECLARATION SPECIFIQUE AU REPORT EN ARRIERE

52. Conformément aux dispositions de l'article 46 quater-0 W de l'annexe III, l'entreprise qui exerce l'option pour le report en arrière doit joindre au relevé de solde de l'IS de l'exercice au titre duquel cette option est exercée une déclaration conforme au modèle fixé par l'administration.

Il s'agit de la déclaration n° 2039.

53. Le dépôt de la déclaration n° 2039 n'emporte donc pas option pour le report en arrière des déficits de l'exercice, mais est employée pour la liquidation de la créance de carry-back correspondant au déficit dont le report en arrière est sollicité.

Lorsqu'une société opte pour le report en arrière de son déficit postérieurement à la date limite de dépôt du relevé de solde de l'IS, elle doit joindre à sa déclaration de résultat la déclaration n° 2039. Tel est notamment le cas pour les entreprises clôturant leur exercice au 31 décembre de chaque année, qui doivent déposer ce relevé de solde au 15 avril⁷ et leur déclaration de résultat à la date mentionnée au n° 50.

Sous-section 2 : Règles applicables s'agissant des exercices clos avant le 20 septembre 2011

54. Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 2 de la 2^{ème} LFR pour 2011, l'option pour le report en arrière des déficits pouvait être exercée non seulement sur le déficit constaté au titre du dernier exercice clos, mais aussi sur l'ensemble des déficits antérieurs encore reportables à cette date⁸.

55. Compte tenu des nouvelles modalités d'exercice de l'option pour le report en arrière rappelées aux n^{os} 48 à 53, les déficits reportables à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 21 septembre 2011 ne peuvent plus faire l'objet d'une demande de report en arrière, à l'exception de ceux pour lesquels l'option a été valablement exercée avant cette date.

En effet, l'option devant être effectuée dans le même délai que celui du dépôt de la déclaration de résultat constatant ce déficit, les sociétés ne sont plus en mesure d'opter pour le report en arrière de déficits constatés au titre d'exercices clos antérieurement au 21 septembre 2011.

Toutefois, les sociétés qui ont clôturé leur exercice comptable entre le 20 juin 2011 et le 20 septembre 2011 peuvent opter pour le report en arrière du déficit constaté au titre cet exercice dans les conditions applicables antérieurement à l'entrée en vigueur de la 2^{ème} LFR pour 2011 à la condition que l'option ait été exercée dans le délai de dépôt du relevé de solde de l'impôt sur les sociétés, et par voie de réclamation contentieuse dans les cas visés au n° 38.

BOI lié : 4 H-5-04 ; 4 H-4-02.

DB liée : 4 B 2241 ; 4 H 221 ; 4 H 222 ; 4 H 6632 ; 4 H 6622 ; 4 H-6624.

La Directrice de la législation fiscale

Véronique BIED-CHARRETON



⁷ En application des dispositions du 2 de l'article 1668.

⁸ Conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat (n° 178742 du 30 juin 1997 – SA Sactronic) à laquelle l'administration s'était ralliée.

Annexe

Article 2 de la loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011) et article 31 de la loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011)

Loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011

[...]

Article 2

Le même code est ainsi modifié :

I.- Le dernier alinéa du I de l'article 209 est ainsi modifié :

A.- La première phrase est complétée par les mots : « dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 60 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant » ;

B.- A la seconde phrase, après le mot : « reporté », sont insérés les mots : « dans les mêmes conditions »

C.- Il est ajoutée une phrase ainsi rédigée :

« Il en est de même de la fraction de déficit non admise en déduction en application de la première phrase du présent alinéa. » ;

II. - L'article 220 quinquies est ainsi modifié :

A.- Le I est ainsi modifié :

1° A la première phrase du premier alinéa, les mots : « de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice puis de celui » sont supprimés, les mots : « ces bénéficiaires » sont remplacés par les mots : « ce bénéfice », les mots : « des bénéficiaires exonérés » sont remplacés par les mots : « du bénéfice exonéré » et le mot : « ont » est remplacé, trois fois, par le mot : « a » ;

2° Après le deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« 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 €. » ;

3° Le troisième alinéa est ainsi modifié :

a) A la première phrase, après les mots : « une créance », sont insérés les mots : « non imposable » ;

b) La seconde phrase est supprimée ;

4° A la première phrase de l'avant-dernier alinéa, le mot : « quatrième » est remplacé par le mot : « cinquième » ;

B.- Au premier alinéa du II, après la référence : « au I », sont insérés les mots : « est 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. Elle » ;

III. — L'article 223 I est ainsi modifié :

A.- Le a du 1 est complété par les mots : « , dans les limites et conditions prévues au dernier alinéa du I de l'article 209 » ;

B.- Le 4 est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Pour l'application de la limite prévue au dernier alinéa du I de l'article 209, le bénéfice imposable s'entend du bénéfice de la société déterminé selon les modalités prévues au présent 4. »

Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011

Article 31

I. — Le même code est ainsi modifié :

1° La seconde phrase du premier alinéa du I de l'article 220 quinquies est supprimée ;

2° Au a du 1 de l'article 223 G, les mots : « des exercices » sont remplacés par les mots : « de l'exercice ».

II. — L'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 est complété par un IV ainsi rédigé :

« IV. — Les I, II et III s'appliquent aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi ainsi qu'aux déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice clos à compter de cette même date. »

III. — Les dispositions du II ont un caractère interprétatif.