RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-35-40-10-30-13/05/2020
Date de publication : 13/05/2020

IS - Base d'imposition - Charges financières - Limitation de la déduction des charges financières nettes - Régime de droit commun - Mécanismes de report

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Base d'imposition
Titre 3.5 : Charges financières
Chapitre 4 : Limitation de la déduction des charges financières nettes
Section 1 : Régime de droit commun
Sous-section 3 : Mécanismes de report

Sommaire :

I. Modalités de report des charges financières nettes non admises en déduction
II. Modalités de report des capacités de déduction inemployées

Actualité liée : 13/05/2020 : IS - Limitation de la déductibilité des charges financières nettes - Commentaires définitifs et commentaires relatifs à la déduction des charges financières nettes des entreprises autonomes - Mise à jour de la consultation publique

1

En vertu des dispositions du VIII de l'article 212 bis du code général des impôts (CGI), le présent dispositif de limitation de la déduction des charges financières prévoit des mécanismes de report sur des exercices postérieurs des charges financières nettes non admises en déduction en application de ce dispositif et des capacités de déduction inemployées au titre d'un exercice.

Remarque : Ces dispositions ne s'appliquent pas aux sociétés ayant opté pour l'application du régime prévu pour les projets d'infrastructures publiques à long terme (BOI-IS-BASE-35-40-30) et s'appliquent différemment pour les sociétés se trouvant en situation de sous-capitalisation (BOI-IS-BASE-35-40-20). Elles ne s'appliquent pas non plus aux entreprises autonomes définies au VI bis de l'article 212 bis du CGI (BOI-IS-BASE-35-40-40).

I. Modalités de report des charges financières nettes non admises en déduction

10

Les charges financières nettes non déductibles au titre d'un exercice, après application des plafonds de droit commun et de la clause de sauvegarde en faveur des entreprises membres d'un groupe consolidé, sont réintégrées au résultat de cet exercice.

Toutefois, le droit de déduire le montant de charges financières nettes réintégré au titre d'un exercice n'est pas définitivement perdu : ce droit est reportable sans limite de temps, et ce montant peut ainsi faire l'objet d'une déduction au titre des exercices suivants.

> **Remarque :** La fraction d'intérêts non encore déduits à la clôture du dernier exercice ouvert avant le 1er janvier 2019, et résultant du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation prévu au II de l'article 212 du CGI (applicable pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2018 et abrogé par l'article 34 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019), est ajoutée au stock de charges financières nettes non déduites au titre du présent dispositif, et est donc reportable, dans les mêmes conditions, c'est-à-dire sans limite de temps et sans application de la décote de 5 % anciennement prévue.

20

Les charges financières nettes en report, c'est-à-dire celles non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs, peuvent être déduites, au titre d'un exercice donné, à hauteur d'un montant égal à la différence positive entre le plafond de droit commun appliqué au titre de cet exercice (BOI-IS-BASE-35-40-10-20 au I-A § 10 à 80) et les charges financières nettes constatées au titre de cet exercice.

Le montant des charges financières nettes en report admises en déduction au titre d'un exercice résulte de la formule suivante :

Montant de charges financières nettes en report déductibles au titre d'un exercice N = plafond de déduction de droit commun appliqué en N - charges financières nettes constatées au titre de N.

> **Remarque :** Si cette différence est négative, cela signifie que l'entreprise n'a pas pu déduire la totalité des charges financières nettes de l'exercice, elle n'est donc pas en mesure de déduire des charges financières nettes issues d'exercices antérieurs.

Une entreprise peut déduire, au titre d'un exercice, des charges financières nettes en report, quel que soit le plafond de déduction de droit commun utilisé (3 millions d'euros ou 30 % de l'EBITDA fiscal), la seule condition étant que l'entreprise ne doit pas avoir utilisé la totalité de ce plafond pour déduire les charges financières de l'exercice en question.

30

> **Exemple 1 :** Au titre d'un exercice N, une société A a réintégré des charges financières nettes non admises en déduction, après application des plafonds de droit commun et de la clause de sauvegarde en faveur des entreprises membres d'un groupe consolidé, à hauteur de 500 000 €. Cette société A ne dispose par ailleurs d'aucun stock de charges financières nettes en report (non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs).

Au cours de l'exercice N+1, la société A constate un montant de charges financières nettes égal à 4 000 000 € et dispose par ailleurs d'un EBITDA fiscal de 14 000 000 €.

La société est en droit de déduire l'intégralité de ses charges financières nettes constatées au cours de l'exercice N+1 (soit 4 000 000 €), le plafond de déduction de droit commun applicable au titre de cet exercice étant égal à 4 200 0000 € (30 % x 14 000 000 €).

La société A dispose par ailleurs de la possibilité de déduire un montant de charges financières nettes en report de 200 000 €, soit 4 200 000 € - 4 000 000 €.

La société A qui dispose d'un montant de charges financières nettes en report non admises en déduction en N de 500 000 €, peut donc déduire, au titre de l'exercice N+ 1, un montant de 200 000 €.

L'excédent de charges financières nettes en report d'un montant de 300 000 € (500 000 € - 200 000 €), non déduit au titre de cet exercice N+1, demeure reportable sans limite de temps, et pourra faire l'objet d'une déduction au titre des exercices suivants dans les mêmes conditions.

Exemple 2 : Au titre d'un exercice N, une société B a réintégré des charges financières nettes non admises en déduction, après application des plafonds de droit commun et de la clause de sauvegarde en faveur des entreprises membres d'un groupe consolidé, à hauteur de 100 000 €.

Au cours de l'exercice N+1, la société B constate un montant de charges financières nettes égal à 2 000 000 € et dispose par ailleurs d'un EBITDA fiscal de 6 000 000 €.

La société applique le plafond de 3 000 000 € qui lui permet de déduire l'intégralité de ses charges financières nettes de l'exercice.

La société B dispose donc de la possibilité de déduire un montant de charges financières nettes en report de 1 000 000 €, soit 3 000 000 € - 2 000 000 €.

La société B peut donc déduire, au titre de l'exercice N+ 1, le montant de 100 000 € de charges financières nettes non admises en déduction au titre de l'exercice N et placé en report.

Au total, la société B pourra déduire, au titre de l'exercice N+1, 2 100 000 € de charges financières nettes (2 000 000 € de charges financières nettes de l'exercice + 100 000 € de charges financières nettes en report).

En outre, il ne lui reste plus de charges financières nettes en report. Elle a, en revanche, dégagé, une capacité de déduction inemployée de 900 000 € (3 000 000 € - 2 100 000 €), qui est reportable sur les cinq exercices suivants (**II § 40 à 60**).

II. Modalités de report des capacités de déduction inemployées

40

La capacité de déduction inemployée s'entend de la différence positive entre le montant correspondant au plafond de droit commun appliqué au titre de l'exercice et le montant des charges financières nettes admises en déduction au titre de cet exercice, en application des règles de droit commun, de la clause de sauvegarde en faveur des entreprises membres d'un groupe consolidé et

après déduction des éventuelles charges financières nettes en report (I § 10 à 30).

Cette capacité de déduction inemployée au titre d'un exercice peut ainsi faire l'objet d'un report, afin de déduire des charges financières nettes constatées et non admises en déduction au titre des cinq exercices suivants.

Remarque : En pratique, cette capacité de déduction correspond au montant du plafond de déduction qui n'a pas été utilisé au titre d'un exercice pour déduire les charges financières nettes de cet exercice et les éventuelles charges financières nettes non admises en déduction au titre d'exercices précédents et reportées.

En revanche, lorsque coexistent à la clôture d'un exercice une capacité de déduction inemployée et des charges financières en report issues d'exercices antérieurs, le report de capacité de déduction inemployée ne peut pas être utilisée en vue de déduire les charges financières nettes en report issues d'exercices précédents.

50

La capacité de déduction inemployée au titre d'un exercice résulte de la formule suivante :

Capacité de déduction inemployée au titre de l'exercice N = plafond de déduction de droit commun appliqué au titre de l'exercice N - charges financières nettes déduites au titre de l'exercice N - charges financières nettes non déduites au titre des exercices antérieurs (en report) et déduites au titre de l'exercice N.

Remarque : Si cette différence est négative, cela signifie que l'entreprise n'a pas pu déduire la totalité des charges financières nettes de l'exercice et des charges financières nettes en report, elle n'a donc pas pu dégager une capacité de déduction.

Une entreprise peut dégager une capacité de déduction inemployée quel que soit le plafond de déduction utilisé (3 millions d'euros ou 30% de l'EBITDA fiscal, BOI-IS-BASE-35-40-10-20 au I-A § 10 et suivants), la seule condition étant que l'entreprise n'ait pas utilisé la totalité de ce plafond pour déduire les charges financières nettes de l'exercice et les charges financières nettes en report.

60

Figurent ci-dessous trois exemples récapitulatifs : les deux premiers avec le plafond correspondant à 30 % de l'EBITDA fiscal et le troisième avec le plafond de 3 millions €.

Exemple 1 : A la clôture de l'exercice N, une société C constate des charges financières d'un montant de 4 200 000 € et dispose par ailleurs d'un EBITDA fiscal de 16 000 000 €.

Les charges financières nettes de la société sont déductibles à hauteur de 4 800 000 € (soit 30 % x 16 000 000 €). Ainsi, elle peut déduire l'intégralité de ses charges financières nettes constatées au titre de l'exercice N (4 200 000 €). La société dispose désormais d'une capacité de déduction inemployée de 600 000 €, qu'elle pourra utiliser au titre des exercices N+1 à N+5 .

Au titre de l'exercice N+1, la société C constate des charges financières d'un montant de 4 300 000 € et dispose par ailleurs d'un EBITDA fiscal de 12 000 000 €.

Les charges financières nettes de l'exercice ne sont déductibles qu'à hauteur de 3 600 000 € (30 % x 12 000 000 €). La société devrait donc réintégrer 700 000 € de charges financières (4 300 000 € - 3 600 000 €).

Néanmoins, la société C peut utiliser sa capacité de déduction inemployée, constatée au titre de l'exercice N, pour déduire 600 000 € de charges financières nettes de l'exercice N+1.

Elle ne doit donc réintégrer au titre de N+1 que 100 000 € de charges financières (4 300 000 € - 3 600 000 € - 600 000 €), qui pourront être reportées pour être éventuellement déduites au titre des exercices suivants (**I § 10 à 30**).

Exemple 2 : A la clôture de l'exercice N, une société D constate les éléments suivants :

Charges financières nettes en report (non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et non utilisées en N-1 alors que la capacité de déduction de l'entreprise le permettait)	600 000 €
Capacité de déduction inemployée au titre de l'exercice N-1	1 000 000 €
Charges financières nettes de l'exercice	4 000 000 €
EBITDA fiscal de l'exercice	14 000 000 €

Les charges financières nettes de la société sont déductibles à hauteur de 4 200 000 € (soit 30 % x 14 000 000 €). Ainsi, elle peut déduire l'intégralité de ses charges financières nettes constatées au titre de l'exercice N (4 000 000 €). Elle a également la possibilité de déduire un montant supplémentaire de 200 000 €, en mobilisant une fraction du montant de charges financières en report.

En revanche, la capacité de déduction inemployée en report (1 000 000 €) ne peut permettre de déduire le solde du stock de charges financières nettes en report de 400 000 € (600 000 € - 200 000 €). La capacité de déduction inemployée constaté au cours de l'exercice N-1 (soit 1 000 000 €) pourra être utilisé en vue de déduire exclusivement des charges financières nettes constatées et non admises en déduction au titre des exercices N+1 à N+4.

Exemple 3 : A la clôture de l'exercice N, une société E constate des charges financières d'un montant de 1 600 000 € et dispose par ailleurs d'un EBITDA fiscal de 5 000 000 €.

La société applique le plafond de 3 millions € qui lui permet de déduire l'intégralité de ses charges financières. La société dispose désormais d'une capacité de déduction inemployée de 1 400 000 € (3 000000 € - 1 600 000 €), qu'elle pourra utiliser au titre des exercices N+1 à N+5.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 29/03/2024