

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-35-40-40-20200513

Date de publication : 13/05/2020

IS - Base d'imposition - Charges financières - Limitation de la déduction des charges financières nettes - Régime spécial de déduction des charges financières nettes supportées par les entreprises autonomes

Positionnement du document dans le plan :

Sommaire :

I. Entreprises concernées

A. Critères permettant de caractériser l'entreprise autonome

B. Date d'appréciation des critères

II. Conséquences de l'application du régime spécial de déduction des charges financières nettes en faveur des entreprises autonomes

A. En matière de déduction des charges financières nettes

B. Au regard du mécanisme de report des charges financières nettes non admises en déduction et des capacités de déduction inemployées au titre d'un exercice

C. Au regard de l'application du régime spécial de déduction des charges financières nettes afférentes aux financements de projets d'infrastructures publiques à long terme

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

Les dispositions du VI bis de l'article 212 bis du code général des impôts (CGI) prévoient un régime spécial de déduction des charges financières supportées par les entreprises sur lesquelles aucune société n'exerce un contrôle exclusif et qui ne sont pas liées à une autre entreprise ni ne disposent d'établissement à l'étranger.

Les charges financières nettes qu'elles supportent sont déductibles à hauteur du plus élevé de 30 % de l'EBITDA fiscal ou de trois millions d'euros et à hauteur de 75 % pour la fraction excédentaire.

Ce régime s'applique de plein droit à toute entité qualifiée d'entreprise autonome dans les conditions précisées au I § 10 à 50, sans possibilité pour cette dernière de renoncer à son application.

Remarque : Les charges financières nettes soumises à ce régime particulier de déduction sont celles visées au II § 40 à 300 du BOI-IS-BASE-35-40-10-10.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2019.

I. Entreprises concernées

A. Critères permettant de caractériser l'entreprise autonome

10

Les dispositions du VI bis de l'[article 212 bis du CGI](#) s'appliquent à l'entreprise qui au titre d'un exercice donné :

- n'est pas membre d'un groupe consolidé au sens du 2° du VI de l'[article 212 bis du CGI](#) ;
- et ne dispose d'aucun établissement situé hors de France, ni d'aucune entreprise associée au sens des quatre premiers alinéas du 4 de l'[article 2 de la directive \(UE\) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur](#).

20

Ce présent régime de déduction particulier s'applique aux entités qui ne sont pas comprises dans le périmètre du groupe consolidé retenu pour l'application de la clause de sauvegarde prévue au VI de l'[article 212 bis du CGI](#). Ce groupe consolidé s'entend de l'ensemble des entreprises françaises et étrangères dont les comptes sont consolidés par intégration globale pour l'établissement des comptes consolidés au sens de l'[article L. 233-18 du code de commerce \(C. com.\)](#), ou au sens des normes comptables internationales mentionnées à l'[article L. 233-24 du C. com.](#)

Sont donc exclues les entreprises sur lesquelles un contrôle exclusif ou un contrôle au sens de la norme IFRS 10 est exercé ou qui exerce sur d'autres entreprises un contrôle exclusif ou un contrôle au sens de la norme IFRS 10. Pour plus de précisions sur ces notions de contrôle, il convient de se référer au [II-A-1-a et b § 140 à 190 du BOI-IS-BASE-35-40-10-20](#).

30

Les entreprises visées au **I-A § 20** doivent en outre ne disposer d'aucun établissement exploité hors de France, ni d'aucune entreprise associée au sens des quatre premiers alinéas du 4 de l'[article 2 de la directive \(UE\) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016](#).

A cet égard, il est rappelé que constitue notamment un établissement, le siège d'une entreprise, une usine, un bureau, un comptoir d'achat ou de vente, une succursale et, d'une manière générale, toute installation fixe possédant un certain caractère de permanence et ayant une autonomie propre. Pour plus de précisions sur la notion d'établissement, il convient de se reporter aux développements figurant au [II-A § 50 et suivants du BOI-IS-CHAMP-60-10-10](#).

Sont qualifiées d'entreprises associées au sens des quatre premiers alinéas du 4 de l'[article 2 de la directive \(UE\) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016](#) :

- l'entité dans laquelle l'entreprise visée au **I-A § 10** détient, directement ou indirectement, une participation de 25 % ou plus des droits de vote ou de capital ou dont elle est en droit de recevoir au moins 25 % des bénéfices ;
- l'entité qui détient, directement ou indirectement, 25 % ou plus des droits de vote ou de capital de l'entreprise visée au **I-A § 10**, ou qui est en droit de recevoir au moins 25 % des bénéfices de cette dernière.

En outre, si une personne physique ou une entité détient directement ou indirectement une participation d'au moins 25 % des droits de vote ou de capital d'une ou plusieurs entités, toutes les

entités sont également considérées comme des entreprises associées.

Remarque : Il en résulte ainsi que cette notion ne peut nullement être assimilée à celle d'entreprises liées, telle que visée au 12 de l'article 39 du CGI (I-A-1 § 30 à 170 du BOI-IS-BASE-35-40-20). En effet, la notion d'entreprises associées se matérialise par un périmètre plus large, incluant l'ensemble des situations faisant apparaître une détention, directe ou indirecte, supérieure à 25 % des droits de vote ou du capital (qu'il s'agisse de sociétés filiales, de sociétés mères, ou de sociétés placées sous le contrôle d'une même entreprise).

40

Ainsi, l'entreprise visée au I-A § 20 qui soit exploite un établissement hors de France, soit est associée d'une ou plusieurs autres entreprises au sens des quatre premiers alinéas du 4 de l'article 2 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 soit qui est associée d'une autre entreprise et qui a un établissement stable à l'étranger ne bénéficie pas du présent régime de déduction des charges financières.

B. Date d'appréciation des critères

50

Le régime particulier de déduction prévu au VI bis de l'article 212 bis du CGI s'applique à l'entreprise qui satisfait les critères détaillés pendant toute la durée de l'exercice considéré.

L'entreprise qui ne remplit pas les critères d'appréciation permettant de la qualifier d'autonome pendant toute la durée de l'exercice ne bénéficie pas du présent régime de déduction des charges financières.

II. Conséquences de l'application du régime spécial de déduction des charges financières nettes en faveur des entreprises autonomes

A. En matière de déduction des charges financières nettes

60

En application du 1 du VI bis de l'article 212 bis du CGI, l'entreprise visée au I A § 10 à 50 bénéficie de plein droit d'un complément de déduction égal à 75 % du montant des charges financières nettes qui n'ont pu faire l'objet d'une déduction en application des plafonds de droit commun prévus au I du même article.

Remarque : Les règles de détermination des plafonds de déduction de droit commun sont précisées au I § 10 à 100 du BOI-IS-BASE-35-40-10-20.

B. Au regard du mécanisme de report des charges financières nettes non admises en déduction et des capacités de déduction inemployées au titre d'un exercice

70

Conformément aux dispositions du 3 du VI bis de l'article 212 bis du CGI, ne sont pas applicables à une entreprise autonome les mécanismes de report des charges financières nettes non admises en déduction et des capacités de déduction inemployées prévus au VIII de l'article 212 bis du CGI (BOI-IS-BASE-35-40-10-30).

Le complément de déduction de 75 %, prévu au 1 du VI bis de l'article 212 bis du CGI, ne s'applique ainsi qu'aux charges financières nettes engagées par l'entreprise au cours de l'exercice concerné, et ne peut être utilisé en vue de déduire des charges financières nettes en report, non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs. Le fait que ces charges financières nettes en report aient été constatées au titre d'un exercice antérieur au titre duquel l'entreprise ne relevait pas du régime spécial des entreprises autonomes est indifférent à cet égard.

80

En outre, le montant de charges financières nettes de l'exercice non admises en déduction après application successive de la limitation de droit commun prévue au I de l'article 212 bis, puis du complément de déduction de 75 % prévu au VI bis du même article, ne peut faire l'objet d'aucun report et est définitivement perdu, y compris dans l'hypothèse où l'entité concernée perdait ultérieurement la qualité d'entreprise autonome.

90

Par ailleurs, l'entreprise qui dispose de capacités de déduction inemployées au titre d'un exercice antérieur à l'ouverture de l'exercice au titre duquel elle acquiert la qualité d'entreprise d'autonome ne peut pas les utiliser pour déduire au titre de ce même exercice le montant des charges financières nettes non admises en déduction après application du complément de déduction de 75 % prévu au VI bis de l'article 212 bis du CGI.

100

La possibilité de reporter les charges financières nettes non admises en déduction ou de reporter des capacités de déduction inemployées s'applique pendant toute la période au titre de laquelle l'entreprise a la qualité d'entreprise autonome et bénéficie à ce titre du complément de déduction de 75 %.

Ses éventuels reports de charges financières nettes et/ou de capacités de déduction inemployées, constatés au titre d'exercices antérieurs à celui au titre duquel elle acquiert la qualité d'entreprise autonome, sont toutefois de nouveau utilisables, dans les conditions, notamment de délai, prévues au VIII de l'article 212 bis du CGI (BOI-IS-BASE-35-40-10-30), à compter du premier exercice au cours duquel la société concernée ne remplit plus les conditions pour être qualifiée d'entreprise autonome (I A § 10 à 50).

Dans une telle situation, le délai de cinq ans, prévu au 2 du VIII de l'article 212 bis du CGI en vue d'utiliser les capacités de déduction inemployées, n'est pas suspendu et, partant, continue de courir.

110

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

- Charges financières nettes de l'exercice : 10 000 000 €,
- EBITDA fiscal de l'exercice : 12 000 000 €,
- Report de capacité de déduction inemployée au titre de l'exercice N-1 : 1 000 000 €.

Après diverses opérations de restructuration intervenues au cours de l'exercice précédent, la société remplit les critères définis au I § 10 à 50, et peut être qualifiée, en N, d'entreprise

autonome.

Au titre de l'exercice N, l'application du plafond de déduction de droit commun, prévu au I de l'article 212 bis du CGI, permet à la société de déduire 3 600 000 € de charges financières, soit 30 % x 12 000 000 €.

Eligible au régime particulier de déduction applicable aux entreprises autonomes, la société applique ainsi un complément de déduction de 75 %, conformément aux dispositions du VI bis de l'article 212 bis du CGI.

A ce titre, le reliquat de charges financières nettes de l'entreprise constatées en N, et non admises en déduction après application du plafond de droit commun, est déductible à hauteur de 75 % de son montant. La société peut ainsi déduire, en plus des 3 600 000 € mentionnés ci-avant, la somme de 4 800 000 euros. Au total, la société est en droit de déduire ses charges financières nettes, engagées au titre de l'exercice N, pour un montant de 8 400 000 €.

Le reliquat de 1 600 000 €, correspondant au montant non admis en déduction après application du plafond de droit commun, puis du complément de déduction de 75 %, n'est pas reportable dans le temps.

Par ailleurs, le stock de capacité de déduction inemployée, constatée par la société au titre de l'exercice N-1, ne peut être utilisé pour déduire en partie le reliquat de charges financières nettes non admises en déduction au titre de l'exercice N. Ce reliquat de 1 600 000 € est ainsi définitivement perdu, et le stock de capacité de déduction inemployée, d'un montant de 1 000 000 €, ne peut désormais être utilisé qu'au titre des 4 prochains exercices (et ce, dans l'hypothèse où la société concernée ne respecte plus les conditions pour bénéficier du présent régime particulier de déduction).

C. Au regard de l'application du régime spécial de déduction des charges financières nettes afférentes aux financements de projets d'infrastructures publiques à long terme

120

Conformément au 3 du VI bis de l'[article 212 bis du CGI](#), l'entreprise autonome ne peut pas bénéficier des dispositions du IV de l'article 212 bis du CGI qui prévoient un régime spécial de déduction pour les charges financières nettes afférentes à des emprunts utilisés pour financer des projets d'infrastructures publiques à long terme ([BOI-IS-BASE-35-40-30](#)).

Si au titre d'un exercice, une entreprise ne remplit plus les conditions pour être qualifiée d'autonome, elle peut opter pour l'application du IV de l'article 212 bis du CGI.