RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-RICI-20-30-30-20210203
Date de publication : 03/02/2021

BIC - Réductions d'impôts - Mécénat ou réduction d'impôt pour les dons en faveur des œuvres et organismes visés à l'article 238 bis du CGI - Utilisation de la réduction d'impôt

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Réductions et crédits d'impôt
Titre 2 : Réductions d'impôts
Chapitre 3 : Mécénat ou Réduction d'impôt pour les dons en faveur des œuvres et organismes visés à l'article 238 bis du CGI
Section 3 : Utilisation de la réduction d'impôt

Sommaire :

I. Cas général
II. Cas particulier des entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés
III. Entreprises soumises au régime des sociétés de personnes
IV. Entreprises soumises au régime des groupes de sociétés
A. Sort de la réduction d'impôt née avant l'entrée dans le groupe
B. Sort de la réduction d'impôt en cas de sortie du groupe
C. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation du groupe
V. Cas particuliers
A. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation de l'entreprise
B. Sort de la réduction d'impôt en cas de fusion

Actualité liée : 03/02/2020 : BA - BIC - IS - FORM - Rationalisation de la réduction d'impôt en faveur du mécénat (loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 29 et 134 et loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, art. 149)

I. Cas général

1

La réduction d'impôt définie à l'article 238 bis du code général des impôts (CGI) s'impute sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou le foyer fiscal. S'agissant de l'impôt sur les sociétés, la réduction d'impôt s'impute sur le solde de l'impôt.

Remarque: En matière d'impôt sur les sociétés, il convient de se reporter au II-F § 200 à 220 du BOI-IS-RICI-30-20.

10

Toutefois, lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû au titre des cinq années (ou exercices) suivant celle (ou celui) au titre de laquelle (ou duquel) la réduction d'impôt est constatée.

20

Ces dispositions s'appliquent tant aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 200 bis) qu'à celles soumises à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 220 E).

30

Il est précisé que ce report de la réduction d'impôt se cumule avec le report des versements excédant le plafond de 20 000 € ou de 5 ‰ du chiffre d'affaires lorsque ce dernier montant est plus élevé (II-A § 10 du BOI-BIC-RICI-20-30-20). Il existe donc un double suivi en base et en impôt (II § 80).

> **Remarque** : Le plafond de 20 000 €, alternatif à celui de 5 ‰ du chiffre d'affaires, s'applique aux versements effectués au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2020, conformément à l'article 134 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

40

L'article 49 septies XB de l'annexe III au CGI précise que la réduction d'impôt calculée au titre des versements prévus à l'article 238 bis du CGI réalisés au cours d'un exercice est utilisée en paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés avant les réductions d'impôt de même nature calculées au titre d'années ou d'exercices antérieurs. Les réductions d'impôt reportables au titre d'années ou d'exercices antérieurs s'imputent alors par ordre d'ancienneté.

50

Exemple : L'entreprise E, soumise à l'impôt sur les sociétés, bénéficie des réductions d'impôt suivantes (exprimées en euros) au titre des versements prévus à l'article 238 bis du CGI.

Exercice	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4	N + 5	N + 6
Réductions d'impôt de l'exercice	5 000	3 000	2 500	5 000	4 000	1 500	1 500
Impôt dû avant imputation	2 000	2 500	2 500	6 000	4 000	1 500	2 000
Réductions d'impôt reportables des exercices antérieurs	0	3 000	3 500	3 500	2 500	2 500	500
Réductions d'impôt reportables des exercices antérieurs utilisées	0	0	0	1 000	0	0	500
Impôt dû après imputation	0	0	0	0	0	0	0
Réductions d'impôt reportables des exercices antérieurs et restant à reporter	0	3 000	3 500	2 500	2 500	500	0
Réduction d'impôt n'ayant pu être utilisée dans les 5 ans de sa constatation	0	0	0	0	0	2 000 (1)	0
Réduction d'impôt utilisée	2 000	2 500	2 500	5 000	4 000	1 500	1 500

Réduction d'impôt de l'exercice reportée	3 000	500	0	0	0	0	0
Total des réductions d'impôt reportables	3 000	3 500	3 500	2 500	2 500	500	0

(1) Le report de la réduction d'impôt calculée au titre de l'exercice N n'ayant pu être utilisé en paiement de l'impôt dû au titre des cinq exercices suivants (N + 1 à N + 5), il ne peut plus être utilisé. Il est donc définitivement perdu et ne peut être reporté en N + 6.

Si l'entreprise E était soumise à l'impôt sur le revenu, elle bénéficierait des modalités de report dans des conditions identiques. Toutefois, l'entrepreneur individuel ou l'associé de la société de personnes n'étant pas en mesure de connaître en N le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de cette même année – il ne recevra son avis d'imposition qu'en N+1 – il ne peut savoir quel sera le montant de la réduction d'impôt utilisée au titre de l'année N.

La fiche d'aide au calcul n° 2069-M-FC-SD (CERFA n° 15438) permet à l'entrepreneur individuel ou l'associé de société de personnes de déterminer la répartition de la réduction d'impôt utilisée au titre de l'année N, à partir des éléments déclarés en N sur la déclaration des revenus (imprimé n° 2042 [CERFA n° 10330]) et des éléments figurant sur l'avis d'imposition reçu en N+1. Cette fiche d'aide au calcul n'a pas à être déposée auprès de l'administration fiscale.

La fiche d'aide au calcul n° 2069-M-FC-SD et la déclaration des revenus (imprimé n° 2042) sont accessibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

Remarque : Cet exemple est transposable à l'identique si l'entreprise avait effectué des versements au titre du 4 de l'article 238 bis du CGI.

II. Cas particulier des entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés

60

En pratique, le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis du CGI ne peut se cumuler avec le bénéfice d'une exonération particulière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés. En effet, les entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés en vertu d'une disposition particulière ne sont pas en mesure d'imputer cette réduction d'impôt sur l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu puisqu'elles ne sont pas redevables de l'un ou l'autre de ces impôts et que la réduction d'impôt susvisée n'est pas restituable (I § 30 du BOI-BIC-RICI-20-30-10-10).

70

Cependant, les entreprises exonérées de manière temporaire d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, ou exonérées en vertu d'un abattement pratiqué sur leurs résultats imposables, bénéficient du dispositif dans les conditions de droit commun (I § 40 du BOI-BIC-RICI-20-30-10-10).

80

Exemple : L'entreprise F a été créée le 1er janvier N dans une zone franche urbaine-territoire entrepreneur (ZFU-TE). Elle bénéficie donc d'une exonération totale d'impôt sur les sociétés durant ses soixante premiers mois d'activité en vertu de l'article 44 octies A du CGI. Au cours de la période N à N + 6, elle a réalisé, au titre de l'article 238 bis du CGI, les versements suivants, exprimés en euros.

Exercice	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4	N + 5	N + 6

Dons versés au titre de l'art 238 bis du CGI	26 000	16 000	24 000	5 000	4 000	4 000	1 000
Chiffre d'affaires (CA)	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Plafond (20 000 € ou 5 ‰ du CA)	20 000 (1)	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000
Versements de l'exercice ouvrant droit à la réduction d'impôt	20 000	16 000	20 000	5 000	4 000	4 000	1 000
Versements de l'exercice à reporter	6 000	0	4 000	0	0	0	0
Versements reportés au titre d'exercices antérieurs	0	6 000	2 000	6 000	0	0	0
Versements des exercices antérieurs utilisés pour le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice	0	4 000	0	6 000	0	0	0
Versements des exercices antérieurs restant à reporter	0	2 000	2 000	0	0	0	0
Total des versements pris en compte dans le calcul de la réduction d'impôt prévue à l'art 238 bis du CGI	20 000	20 000	20 000	11 000	4 000	4 000	1 000
Total des versements à reporter	6 000	2 000	6 000	0	0	0	0
Réduction d'impôt de 60 %	12 000	12 000	12 000	6 600	2 400	2 400	600
Impôt dû avant imputation	0	0	0	0	0	4 000	20 000
Réductions d'impôt reportées des exercices antérieurs	0	12 000	24 000	36 000	42 600	45 000	33 000
Réductions d'impôt reportées des exercices antérieurs utilisées	0	0	0	0	0	1 600 (2)	19 400 (4)
Réduction d'impôt n'ayant pu être utilisée dans les 5 ans de sa constatation						10 400 (3)	0
Réductions d'impôt reportées d'exercices antérieurs et restant à reporter	0	12 000	24 000	36 000	42 600	33 000	13 600
Réduction d'impôt calculée au titre de l'exercice et à reporter	12 000	12 000	12 000	6 600	2 400	0	0
Total des réductions d'impôt à reporter	12 000	24 000	36 000	42 600	45 000	33 000	13 600
Impôt dû après imputation	-	-	-	-	-	0	0

(1) Le plafond calculé en fonction du chiffre d'affaires est égal à 5 000 € (1 000 000 * 5 ‰). Le plafond applicable est donc de 20 000 €, supérieur au plafond de 5 ‰ du CA.

(2) Il s'agit d'une partie de la réduction d'impôt calculée au titre de N et non encore utilisée.

(3) Le solde de la réduction d'impôt calculée au titre de N n'ayant pu être utilisé en paiement au titre des cinq exercices suivants est définitivement perdu. Il ne peut être reporté en N + 6.

(4) Il s'agit des réductions d'impôt calculées au titre des exercices N + 1 à N + 4 qui n'ont pas encore été utilisées. Le solde de la réduction d'impôt de l'année N qui n'a pu être utilisé en paiement de l'impôt dû au titre des cinq exercices suivant sa constatation est définitivement perdu (12 000 € - 1 600 € = 10 400 €).

Remarque : Cet exemple est transposable à l'identique si l'entreprise avait effectué des versements au titre du 4 de l'article 238 bis du CGI.

III. Entreprises soumises au régime des sociétés de personnes

90

Les sociétés de personnes mentionnées à l'article 8 du CGI, à l'article 238 bis L du CGI, à l'article 239 ter du CGI et à l'article 239 quater A du CGI et les groupements mentionnés à l'article 238 ter du CGI, à l'article 239 quater du CGI, à l'article 239 quater B du CGI, à l'article 239 quater C du CGI, à l'article 239 quater D du CGI et à l'article 239 quinquies du CGI qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés ne peuvent bénéficier eux-mêmes de la réduction d'impôt au titre des versements visés à l' article 238 bis du CGI.

100

En application du 7 de l'article 238 bis du CGI, la réduction d'impôt peut être utilisée par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

110

Exemple : Soit une société en nom collectif (SNC) G, qui n'a pas opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et dont le capital est réparti comme suit :

- X (personne physique participant à l'exploitation) qui détient 40 % du capital ;

- Y (personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés) qui en détient 60 %.

La SNC G a effectué durant l'exercice N des versements visés à l'article 238 bis du CGI pour un montant de 5 000 €, le plafond de versement étant par hypothèse de 20 000 €.

La réduction d'impôt, égale à 60 % de ces versements soit (5 000 x 60 % = 3 000 €), ne peut être utilisée directement par la société G. Elle est donc répartie entre X (3 000 € x 40 %), soit 1 200 €, et Y (3 000 € x 60 %), soit 1 800 €.

Ces deux montants sont respectivement imputés sur l'impôt sur le revenu dû par X et l'impôt sur les sociétés dont Y est redevable.

Si la réduction d'impôt ne peut être imputée en totalité sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés, l'excédent non imputé peut être utilisé, comme dans le cas général exposé au I § 1 à 50, en paiement de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû respectivement au titre des cinq années ou exercices suivants.

IV. Entreprises soumises au régime des groupes de sociétés

Remarque : Il convient de se reporter également au II-F § 200 à 220 du BOI-IS-RICI-30-20 et dans le cadre du régime fiscal des groupes de sociétés, prévu aux articles 223 A et suivants du CGI, au BOI-IS-GPE-30-30-10.

120

La réduction d'impôt et le plafond d'éligibilité des versements sont calculés au niveau de chacune des sociétés pouvant bénéficier de ce dispositif.

130

De même, les excédents de versement constatés par une entreprise ne peuvent être pris en compte dans le calcul des réductions d'impôts des cinq exercices suivants qu'au niveau de cette entreprise.

140

Conformément aux dispositions codifiées au e de l'article 223 O du CGI, la société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice, des réductions d'impôt dégagées par chaque société du groupe en application de l'article 238 bis du CGI.

150

Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû par la société mère sur l'ensemble des résultats du groupe au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel la réduction d'impôt est constatée.

160

Exemple : Les entreprises B, C et D sont membres du groupe fiscal dont A est la société mère. Les éléments suivants, exprimés en euros, sont tirés de la comptabilité de chaque société du groupe au titre de l'exercice N.

Société	Chiffre d'affaires	Plafond de versements (20 000 € ou 5 ‰ du CA)	Dons	Excédents	Réduction d'impôt
A (mère)	2 000 000	20 000	0	0	0
B	3 000 000	20 000	22 000	2 000	12 000
C	4 400 000	22 000	18 000	0	10 800
D	2 000 000	20 000	0	0	0

Commentaire : La société mère A pourra imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de l'exercice N une réduction d'impôt égale à 12 000 € + 10 800 €, soit 22 800 €.

Les versements effectués par la société B qui excèdent le plafond de 20 000 € ou 5 ‰ du chiffre d'affaires (soit 2 000 €) pourront entrer dans le calcul de la réduction d'impôt, propre à cette société, calculée au titre des cinq exercices suivants.

Ces versements excédentaires ne peuvent entrer dans le calcul de la réduction d'impôt « groupe » de l'exercice N, même si les autres sociétés du groupe n'ont pas atteint le plafond de versements.

A. Sort de la réduction d'impôt née avant l'entrée dans le groupe

170

La réduction d'impôt constatée par une société filiale au titre d'un exercice au cours duquel elle n'était pas encore membre du groupe, qui ne peut être transmise à la société mère du groupe, est utilisée dans les conditions prévues à l'article 220 E du CGI (I § 10 et 20).

180

En pratique, la société filiale qui n'aura pas, avant son entrée dans le groupe, imputé la réduction d'impôt constatée au titre d'un exercice antérieur à cette entrée, ne pourra l'utiliser qu'au titre d'un exercice postérieur à sa sortie du groupe, à condition que le délai d'utilisation de la réduction d'impôt prévu à l'article 220 E du CGI ne soit pas dépassé. En effet, pendant cette période dans le groupe, la société filiale n'est plus redevable de l'impôt sur les sociétés.

190

Exemple : En N, la société B a bénéficié d'une réduction d'impôt de 5 000 € au titre des versements effectués au titre de cet exercice. Elle a pu imputer 2 000 € sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de cet exercice.

Le 1er janvier N + 1, la société B entre dans le groupe fiscal dont A est la mère. Elle sort de ce groupe à compter du 1er janvier N + 3.

Le solde de réduction d'impôt non utilisé par la société B (3 000 €), qui ne peut être transmis à la société mère, pourra être imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par la société B au titre de l'exercice N + 3.

Si la sortie du groupe n'était intervenue qu'après le 1er janvier N + 6, la réduction d'impôt de la société B aurait été définitivement perdue.

200

A la différence de la réduction d'impôt constatée au titre d'un exercice antérieur à l'entrée dans le groupe, les excédents de versement constatés par une société filiale au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe peuvent être pris en compte dans le calcul de la réduction d'impôt dans les conditions précisées au IV § 130.

B. Sort de la réduction d'impôt en cas de sortie du groupe

210

La société filiale qui sort d'un groupe ne peut imputer les réductions d'impôt dégagées au titre des versements qu'elle a effectués pendant sa période d'appartenance au groupe. Il en est de même des réductions d'impôt constatées par l'entreprise durant sa période d'appartenance au groupe et calculées à partir des excédents de versements reportés au titre d'exercices antérieurs à son appartenance au groupe (**IV-A § 200**). En revanche, cette société pourra imputer, le cas échéant, les réductions d'impôt qu'elle a constatées avant son entrée dans le groupe et qui n'ont pas encore été imputées (**IV-A § 180**).

220

Les excédents de versement constatés par la société sortie du groupe et qui n'ont pas été pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt peuvent être pris en compte, dans les conditions précisées au IV § 130, dans le calcul de la réduction d'impôt de la société à compter de son exercice de sortie.

230

La sortie du groupe d'une société dont une ou plusieurs réductions d'impôt ont été prises en compte pour le calcul de la réduction d'impôt « groupe » n'entraîne donc aucune rectification du résultat d'ensemble du groupe.

C. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation du groupe

240

En cas de cessation du groupe, les réductions d'impôt « groupe » qui n'ont pu être imputées par la société mère sont imputables dans les conditions prévues à l'article 220 E du CGI par cette dernière

sur l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable à compter de l'exercice de cessation du groupe.

V. Cas particuliers

A. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation de l'entreprise

250

En cas de cessation d'entreprise, la fraction de réduction d'impôt qui ne peut être imputée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre du dernier exercice est définitivement perdue.

B. Sort de la réduction d'impôt en cas de fusion

260

En application de l'article 220 E du CGI, la fraction de réduction d'impôt mécénat qui excède l'impôt sur les sociétés est utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des cinq exercices suivants celui au titre duquel elle est constatée.

270

En cas d'opération de fusion, la fraction de réduction d'impôt non utilisée par la société apporteuse est transférée à la société absorbante qui l'utilisera pour le paiement de son propre impôt jusqu'à expiration du délai d'imputation mentionné au I § 10.

Ce transfert n'est pas subordonné à la condition que l'opération de fusion soit placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI.