

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-DEF-20-30-23/08/2021

Date de publication : 23/08/2021

IS - Déficit et moins-values nettes à long terme - Report en arrière - Aménagement temporaire du dispositif de report en arrière des déficits

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Déficits et moins-values nettes à long terme

Titre 2 : Report en arrière

Chapitre 3 : Aménagement temporaire du dispositif de report en arrière des déficits

Sommaire :

I. Exercice d'une option

II. Détermination du déficit reportable en arrière

III. Détermination des bénéfices d'imputation

IV. Calcul de la créance

V. Régime de groupe

VI. Exemples récapitulatifs

Actualité liée : 23/08/2021 : IS - Aménagement temporaire du dispositif de report en arrière des déficits subis par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés (loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021, art. 1) (Entreprises - Publication urgente)

1

L'article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021 aménage temporairement le régime de report en arrière des déficits codifié à l'article 220 quinquies du code général des impôts (CGI).

I. Exercice d'une option

10

Sur option, le déficit constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 peut être imputé 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.

20

L'option peut être formulée jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice clos au 30 juin 2021 et au plus tard avant que ne soit intervenue la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice suivant celui au titre duquel l'option est exercée.

Ainsi, les entreprises peuvent reporter en arrière jusqu'au 30 septembre 2021 le déficit constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021, y compris celles 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. En pratique, cette restriction n'est susceptible de concerner que les exercices clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 29 septembre 2020.

30

L'exercice de cette option constitue une décision de gestion. Si elle n'est pas exercée, les déficits qui n'ont pas été reportés en arrière dans les conditions de l'[article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021](#) ne peuvent faire l'objet que d'un report en avant dans les conditions de droit commun.

40

L'entreprise qui souhaite bénéficier de cette mesure doit fournir au service des impôts compétent, sur papier libre, tous les éléments de calcul nécessaires à la liquidation de la créance de report en arrière. A cet effet, elle peut utiliser l'annexe au formulaire n° [2039-SD](#) (CERFA n° 14471), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

50

Les entreprises qui ont déjà déposé la liasse fiscale de l'exercice au titre duquel l'option est exercée devront procéder au dépôt d'une déclaration rectificative. Elles devront à cet égard inscrire, ou corriger pour les entreprises ayant déjà procédé au dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice concerné, le montant du déficit reporté en arrière.

60

Cette option peut être exercée même si l'entreprise n'a pas opté pour le report en arrière de son déficit dans les conditions de droit commun.

70

Il est rappelé que l'option ne peut pas être exercée au titre de l'exercice au cours duquel l'entreprise :

- cesse totalement son activité ou cède la totalité de ses éléments d'actif. Cette interdiction ne s'applique pas à l'entreprise cessionnaire ;

- a procédé à une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif. Cette règle s'applique aussi bien à l'entreprise absorbante ou bénéficiaire de l'apport qu'à l'entreprise absorbée ou apporteuse. Toutefois, il est admis que l'entreprise absorbante ou bénéficiaire de l'apport puisse reporter le déficit constaté au titre de l'exercice au cours duquel l'opération est intervenue, sous réserve qu'il remplisse les conditions prévues pour ce report, à l'exception des déficits éventuellement transférés en application du II de l'[article 209 du CGI](#).

L'option ne peut pas être exercée à compter de l'exercice au cours duquel un jugement plaçant l'entreprise en redressement judiciaire ou en liquidation judiciaire est intervenu.

II. Détermination du déficit reportable en arrière

80

Le déficit susceptible d'être reporté en arrière doit être constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021.

90

Si au cours de cette période plusieurs exercices déficitaires sont clos, seul le déficit du premier exercice clos peut faire l'objet d'une imputation sur les bénéfices des trois derniers exercices dans les conditions de l'[article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021](#).

100

Si à la suite du dépôt d'une déclaration rectificative dans le délai de réclamation prévu à l'[article R.* 196-1 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) ou à la suite d'un contrôle fiscal, il apparaît que le résultat du premier exercice clos au cours de la période mentionnée au [I § 10](#) devient déficitaire ou que le déficit de cet exercice est accru, l'entreprise peut, par voie de réclamation contentieuse, opter pour le report en arrière de ce déficit dans les conditions prévues à l'article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021.

III. Détermination des bénéfices d'imputation

110

Les bénéfices d'imputation des trois exercices précédents celui au titre duquel l'option est exercée sont déterminés dans les conditions prévues à l'[article 220 quinquies du CGI](#). Pour plus de précisions sur les modalités de détermination des bénéfices d'imputation, il convient de se reporter au [BOI-IS-DEF-20-10](#).

120

La créance est déterminée à partir des résultats fiscaux déclarés. Le montant de celle-ci ne peut donc être revu à la hausse si le ou les bénéfices d'imputation sont augmentés à la suite d'un contrôle fiscal.

En revanche, le [II § 100](#) s'applique également si le dépôt d'une déclaration rectificative dans le délai de réclamation prévu à l'[article R.* 196-1 du LPF](#) a pour effet de faire apparaître ou de rehausser les bénéfices fiscaux sur lesquels auraient pu être imputé ou a été partiellement imputé le déficit que l'entreprise a constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021.

130

Un bénéfice d'imputation de l'un des trois exercices précédant celui au titre duquel l'option pour le report en arrière du déficit est exercée dans les conditions de l'[article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021](#), dont une fraction a été réduite par le report en arrière d'un exercice précédent, peut faire l'objet d'une nouvelle imputation à hauteur de la fraction qui n'a pas été utilisée au titre d'un précédent report en arrière.

IV. Calcul de la créance

140

Le report en arrière du déficit du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 sur les bénéfices d'imputation des trois derniers exercices réduit les bénéfices de ces exercices, faisant ainsi apparaître un excédent de bénéfices ayant été précédemment imposés et correspondant à la différence entre le montant du bénéfice initial et le montant du bénéfice après imputation du déficit en application du présent dispositif. Cet excédent de bénéfices fait naître au profit de l'entreprise une créance égale au produit de cet excédent par le taux de l'impôt sur les sociétés prévu au deuxième alinéa du I de l'[article 219 du CGI](#) ainsi que, le cas échéant, par celui prévu au b du I du même article, chacun à hauteur de la fraction de bénéfice concernée, dans leur rédaction applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022.

150

A cet égard, il est précisé que le taux de l'impôt sur les sociétés sera de 25 % à compter du 1^{er} janvier 2022. Lorsqu'il est applicable, le taux réduit d'imposition réservé aux petites et moyennes entreprises prévu au b du I de l'[article 219 du CGI](#), de 15 %, se substitue, dans la limite de 38 120 € de bénéfice par période de douze mois, au taux normal de l'impôt sur les sociétés. Pour plus de précisions, il convient de se référer au [BOI-IS-LIQ-20](#).

160

Pour le calcul de la créance de report en arrière, l'[article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021](#) prévoit que le taux réduit dont bénéficient les petites et moyennes entreprises dans la limite de 38 120 € s'applique au titre de chacun des exercices d'imputation, lorsque le chiffre d'affaires de l'exercice déficitaire n'excède pas 10 000 000 €. Les entreprises peuvent par ailleurs librement affecter les distributions qu'elles effectuent sur le montant de leur bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal ou au taux réduit prévu au b du I de l'[article 219 du CGI](#).

170

La créance de report en arrière calculée dans les conditions de l'[article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021](#) est réduite du montant de la créance de report en arrière déjà liquidée au titre du premier exercice clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021, lorsque l'entreprise a déjà opté pour le report en arrière de ce déficit dans les conditions de l'[article 220 quinquies du CGI](#).

180

Les dispositions de l'[article 5 de la loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020](#) relatives au remboursement immédiat des créances de report en arrière ne s'appliquent pas à la créance constatée en application de l'[article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021](#). Cette dernière n'est donc utilisable que dans les conditions de droit commun. Pour plus de précisions, il convient de se référer au [II § 20 à 240 du BOI-IS-DEF-20-20](#).

V. Régime de groupe

190

Sans préjudice des principes exposés aux [I à IV § 10 à 180](#), la société mère peut opter pour le report en arrière du déficit d'ensemble dans les conditions prévues à l'[article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021](#). Il est rappelé que les sociétés filiales membres du groupe ne peuvent pas exercer l'option.

200

Le déficit d'ensemble du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 peut être imputé sur les bénéfices d'ensemble des trois exercices précédents ou sur les bénéfices que la société mère a personnellement réalisés au cours de ces exercices précédant l'application du régime de groupe. Les bénéfices d'imputation sont déterminés dans les conditions prévues à l'[article 220 quinquies du CGI](#)

et réduits du montant des déficits constatés au titre des exercices précédents qui ont été imputés sur ces bénéfiques.

VI. Exemples récapitulatifs

210

Exemple 1 : Une entreprise de commerce de détail constate au titre de son exercice clos au 31 décembre 2020 un déficit de 120 000 000 €. Cette entreprise a opté pour le report en arrière de ce déficit dans les conditions de droit commun et a obtenu une créance de report en arrière d'un montant de 333 333 €. Il est par ailleurs précisé que l'entreprise a constaté, au titre de l'exercice clos en 2019, un chiffre d'affaires supérieur à 250 000 000 € (application du taux normal de 33,1/3 % à la fraction de bénéfice supérieure à 500 000 €). Les données utiles à la détermination de la créance de report en arrière calculée dans les conditions de l'[article 1 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021](#) sont les suivantes (exprimées en milliers d'euros) :

Exercices	2019	2018	2017
Résultat fiscal	55 000	49 000	40 000
Impôt sur les sociétés	18 307	16 307	13 333
Dont à 28 %	140	140	
Dont à 33,1/3 %	18 167	16 167	13 333
Crédit d'impôt	6 000	6 000	5 000
Distributions	4 000	3 900	3 000

Solution (les données sont exprimées en milliers d'euros) :

Exercices		2019		2018		2017
Taux d'impôt sur les sociétés	1	33,1/3 %	28 %	33,1/3%	28 %	33,1/3 %
Bénéfice fiscal effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés	2	54 500	500	48 500	500	40 000
Calcul du bénéfice exclu						
Distributions effectuées par prélèvement soit sur le bénéfice au taux normal, soit sur le bénéfice au taux réduit	3	3 500	500	3 400	500	3 000
Montant de l'impôt payé au moyen d'un crédit d'impôt	4	5 954	46	5948,5	51,5	5 000
Total ligne 4 divisé par le taux de l'impôt correspondant à la colonne	5	17 862	164	17 845,5	184	15 000

Fraction du bénéfice qui n'a pas été distribuée et qui a donné lieu à un impôt payé au moyen d'un crédit d'impôt = ligne 5 x (ligne 2 - ligne 3)/ ligne 3	6	16 715	0	16 594	0	13 875
Montant du bénéfice exclu = ligne 3 + ligne 6	7	20 215	500	19 994	500	16 872
Bénéfice d'imputation= ligne 2 - ligne 7	8	34 285	0	28 506	0	23 128
Fraction du déficit reporté en arrière	9	34 285		28 506		23 128
Déficit restant à imputer	10	85 715		57 209		34 081
Créance née du report en arrière = 9 x 25 %	11	8 571,25		7 126,50		5 782

Ligne 4 : Pour déterminer le bénéfice d'imputation, les crédits d'impôt sont réputés affectés au paiement de l'impôt dû aux taux prévus au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI ainsi que le cas échéant par celui prévu au b du I du même article dans la proportion existant, entre l'impôt dû respectivement à ces taux et le montant total de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice considéré.

Compte tenu de l'option que cette entreprise a exercée au titre des dispositions du II de l'article 220 quinquies du CGI, le montant de la créance est de 21 146 417 € (8 571 250 + 7 126 500 + 5 782 000 - 333 333).

220

Exemple 2 : Une entreprise dont le chiffre d'affaires sur la période 2017-2020 est compris entre 7 630 000 € et 10 000 000 € qui constate au titre de l'exercice 2020 un déficit de 1 377 500 €. Les données utiles à la détermination de sa créance de report en arrière sont les suivantes :

Exercices	2019	2018	2017
Résultat fiscal	800 000	650 000	600 000
Impôt sur les sociétés	233 000	190 000	200 000
Dont à 33,1/3 %		50 000	200 000
Dont à 31 %	93 000		
Dont à 28 %	140 000	140 000	
Distributions	40 000	32 500	30 000

Solution :

Exercice		2019		2018	
Taux d'impôt sur les sociétés	1	31 %	28 %	33,1/3 %	28 %

Bénéfice fiscal effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés	2	300000	500 000	150 000	500 000
Calcul du bénéfice exclu					
Distributions effectuées par prélèvement soit sur le bénéfice au taux normal, soit sur le bénéfice au taux réduit	3		40 000		32 500
Montant de l'impôt payé au moyen d'un crédit d'impôt	4				
Total ligne 4 divisé par le taux de l'impôt correspondant à la colonne	5				
Fraction du bénéfice qui n'a pas été distribuée et qui a donné lieu à un impôt payé au moyen d'un crédit d'impôt = ligne 5 x (ligne 2 - ligne 3) / ligne 3	6				
Montant du bénéfice exclu = ligne 3 + ligne 6	7	0	40 000	0	32 500
Bénéfice d'imputation= ligne 2 - ligne 7	8	300 000	460 000	150 000	467 500
Fraction du déficit reporté en arrière	9	760 000		617 500	
Déficit restant à imputer	10	440 000		0	
Créance née du report en arrière	11	190 000 ⁽¹⁾ ⁽²⁾		153 813 ⁽¹⁾ ⁽³⁾	

(1) L'entreprise a choisi d'affecter les distributions qu'elle a effectuées sur le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés au taux réduit prévu au b du I de l'article 219 du CGI.

(2) 760 000 x 25 %

(3) (38 120 - 32 500) x 15 % + (617 500 - (38 120 - 32 500)) x 25 %

Compte tenu de l'option que cette entreprise a exercée au titre des dispositions du II de l'article 220 quinquies du CGI, le montant de sa créance est de 122 013 € (190 000 + 153 813 - 221 800).