

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

Identifiant juridique : BOI-IS-DEF-10-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 10/04/2013

IS – Déficits et moins-values nettes à long terme - Modalités de report en avant des déficits

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Déficits et moins-values nettes à long terme

Titre 1 : Report en avant

Chapitre 3 : Modalités de report en avant des déficits

Sommaire :

I. Etendue du délai de report : report illimité des déficits pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004

II. Bénéfice d'imputation

III. Modalités d'imputation des déficits

A. Règles générales

B. Règles particulières

1. Cas des PME pour lesquelles les bénéficiaires sont soumis pour partie au taux réduit d'impôt sur les sociétés

2. Application du dispositif en cas de constatation d'une plus-value nette à long terme

IV. Obligations déclaratives

V. Situations entraînant la perte du droit au report des déficits

VI. Suppression du régime des amortissements réputés différés

A. Date d'entrée en vigueur

B. Conséquence sur les amortissements réputés différés restant à reporter chez les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

C. Suppression de la règle de banalisation des amortissements réputés différés

1

Conformément aux dispositions du 3^{ème} alinéa du I de l'article 209 du CGI, sous réserve de l'option pour le report en arrière prévue à l'article 220 quinquies du CGI, 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 de ce dernier, l'excédent du déficit peut être reporté sans limitation de durée et dans les mêmes conditions sur les résultats des exercices postérieurs.

10

Par ailleurs, l'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 (2ème LFR pour 2011) aménage, pour le calcul du résultat imposable 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.

I. Etendue du délai de report : report illimité des déficits pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004

20

L'article 89 de la loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a autorisé, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004, le report en avant illimité des déficits pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette disposition s'applique également aux déficits qui demeurent reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2004.

30

Corrélativement, l'article 89 de la loi précitée a supprimé le régime spécifique des amortissements réputés différés pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004, pour l'ensemble des entreprises, qu'elles relèvent de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu.

40

Pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, il en ressort que les déficits restant à reporter au 31 décembre 2003, c'est-à-dire les déficits dégagés au titre des exercices 1999 à 2003, et les déficits nés à compter du 1er janvier 2004 deviennent indéfiniment reportables. Pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, il en ressort que les déficits restant à reporter à la fin de l'exercice clos en 2004, c'est-à-dire dégagés au titre des exercices clos de 2000 à 2004, et les déficits nés à compter du 1er jour de l'exercice ouvert en 2004 deviennent indéfiniment reportables.

50

Les déficits concernés par le report en avant illimité sont constitués, d'une part, par l'intégralité des déficits dégagés sur les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, d'autre part, par les déficits qui demeurent reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004.

L'application de ces dispositions conduit en 2004 à considérer comme reportables sans limitation de durée les déficits provenant d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1999.

Illustration :

Entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et confrontée à la situation fiscale suivante :

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Résultat (après constitution éventuelle d'ARD – sauf en 2004)	- 10 000	-15 000	- 5 000	+ 3 000	+ 4 000	- 5 000	+ 7 000
Cumul des déficits reportables	- 10 000	- 25 000	- 30 000	- 27 000	- 23 000	- 25 000 (1)	- 18 000 (2)

(1) le solde de déficit de 1998, soit $10\ 000 - (3\ 000 + 4\ 000) = 3\ 000$, n'étant plus reportable sur les exercices suivants, lors de la clôture de l'exercice 2003, est définitivement perdu.

(2) le reliquat de déficit de 1999 soit $15\ 000 - 7\ 000 = 8\ 000$ qui aurait été perdu en application de l'ancienne législation est désormais reportable indéfiniment, à l'instar des déficits des exercices ultérieurs.

Entreprise dont l'exercice débute le 1er septembre N pour s'achever le 30 août N+1 et confrontée à une situation fiscale identique :

	1998/99	1999/00	2000/01	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05
Résultat (après constitution éventuelle d'ARD – sauf pour l'exercice 2004/2005)	- 10 000	-15 000	- 5 000	+ 3 000	+ 4 000	- 5 000	+ 7 000
Cumul des déficits reportables	- 10 000	- 25 000	- 30 000	- 27 000	- 23 000	- 25 000 (1)	- 18 000 (2)

(1) le solde de déficit de l'exercice 1998/99, soit $10\ 000 - (3\ 000 + 4\ 000) = 3\ 000$, n'étant plus reportable sur le premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2004, est donc définitivement perdu.

(2) le reliquat de déficit de l'exercice 1999/2000, soit $15\ 000 - 7\ 000 = 8\ 000$ qui aurait été perdu en application de l'ancienne législation est désormais reportable indéfiniment, à l'instar des déficits des exercices ultérieurs.

60

Pour les opérations de fusions et opérations assimilées placées sous le régime de faveur de l'article [210 A du CGI](#) étant intervenues en 2004 et ayant concerné des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, le transfert des déficits s'est effectué sans limitation de durée de report chez la société bénéficiaire de l'apport. Ce droit au report illimité concerne par conséquent les déficits nés au cours d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 et ceux restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant ledit exercice.

70

Ces modalités valent également en cas de transfert, sur agrément, au profit de sociétés membres d'un nouveau groupe des déficits de la société absorbée ou scindée lorsque celle-ci était elle-même société mère d'un groupe fiscal. Pour plus de précisions s'agissant du transfert de déficits d'ensemble dans le cadre d'opération d'absorption [BOI-IS-GPE-50-10-30](#), dans le cadre d'opération de scission [BOI-IS-GPE-50-30-30](#) et dans le cadre d'opération d'apport partiel d'actif [BOI-IS-GPE-50-40](#).

80

Il est rappelé que, quand bien même les déficits, reportables sans limitation de durée, ne sont plus millésimés, il appartient au contribuable qui entend reporter sur ses bénéfices ultérieurs le déficit subi au cours d'un exercice de justifier l'existence de ce déficit, lequel doit donc être constaté par une comptabilité régulière et complète (CE, arrêt du 17 décembre 1975, req. N° 90-991), même si ce déficit remonte à une période antérieure à dix ans, et, ce, nonobstant les dispositions de l'article [L123-22 du code de commerce](#) (cf. CE, arrêt du 8 février 1967, req. n° 66-716, RJCD, 2e partie, p. 42).

90

Il est également rappelé que l'administration est fondée à vérifier les exercices qui suivent l'exercice déficitaire, même s'ils sont bénéficiaires et couverts eux-mêmes par la prescription, dans la mesure

où le déficit résiduel considéré par l'entreprise comme un élément de la détermination du bénéfice imposable de l'exercice vérifié et non prescrit, est le résultat de la différence entre le déficit initial et d'éventuels résultats bénéficiaires réalisés dans l'intervalle et qui ne l'ont pas totalement absorbé. Mais, bien entendu, aucune imposition ne saurait être établie au titre des exercices prescrits (CE, arrêt du 25 novembre 1966, req. n° 63-522, RO, p. 280).

II. Bénéfice d'imputation

100

Sous réserve de certaines particularités, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sur lesquels s'opère l'imputation des déficits sont déterminés selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux ([CGI, art. 209-I, 1er alinéa](#)). 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. Conformément au [I de l'article 39 du CGI](#), le bénéfice net servant d'assiette à l'impôt est établi sous déduction de toutes les charges. Celles-ci comprennent notamment les amortissements réellement effectués par l'entreprise au titre de la période d'imposition.

110

Compte tenu de la suppression de la limitation quinquennale de report des déficits et du mécanisme des amortissements réputés différés (cf. VI), le choix laissé à l'entreprise d'imputer son déficit avant ou après déduction des amortissements de l'exercice est rapporté. Le bénéfice sur lequel peuvent s'imputer les déficits s'entend du bénéfice après prise en compte des amortissements de l'exercice.

120

En outre, compte tenu des modifications opérées par [l'article 2 de la 2ème LFR pour 2011](#), 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 modalités prévues à [l'article 2 de la 2ème LFR pour 2011](#).

III. Modalités d'imputation des déficits

A. Règles générales

130

Le déficit constaté à la clôture d'un exercice doit être imputé sur le ou les premiers exercices immédiatement postérieurs qui laissent apparaître un bénéfice fiscal suffisant, sous réserve de la mesure de plafonnement ci-dessous.

Un contribuable ne peut donc, en principe, prétendre déduire des bénéfices d'un exercice déterminé un déficit qui aurait pu être absorbé par les bénéfices d'exercices antérieurs (CE, arrêt du 9 mai 1958, req. n° 35942, RO, p. 134), ni étaler le report déficitaire en déduisant du bénéfice de chaque exercice une fraction du déficit inférieure à ce bénéfice

140

Pour les exercices clos à compter du 21 septembre 2011, en application des dispositions du [3ème alinéa du I de l'article 209 du CGI](#), sous réserve de l'option pour le report en arrière prévue à [l'article 220 quinquièmes du CGI](#), 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.

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. Il en est de même de la fraction de déficit non admise en déduction en application des dispositions nouvelles.

150

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.

160

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 du CGI](#) que les déficits subis sur les exercices clos à compter de cette même date.

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.

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 reportable en avant 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 admis en déduction du bénéfice N+1 en application des 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 €.

170

Par ailleurs, il résulte des dispositions de [l'article 209 du CGI](#) 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 précédemment évoquées 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 €.

B. Règles particulières

1. Cas des PME pour lesquelles les bénéfices sont soumis pour partie au taux réduit d'impôt sur les sociétés

180

En application du [b du I de l'article 219 du CGI](#), pour les redevables de l'impôt sur les sociétés 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'impôt applicable au bénéfice imposable est fixé, dans la limite de 38 120 € de bénéfice imposable par période de douze mois, à 15 % (pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2002). Ce régime est commenté au [BOI-IS-LIQ-20-20](#).

190

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'impôt sur les sociétés (données identiques que l'exemple du [III-A § 160](#)).

* Application des règles de plafonnement :

Comme pour l'ensemble des sociétés à l'impôt sur les sociétés, il convient d'appliquer dans un premier temps les règles de plafonnement de l'imputation des déficits antérieurs :

- le déficit reportable en avant sur N+1 est de 1 300 000 € [$1\,000\,000\text{ €} + (60\% \times 500\,000\text{ €})$]

- et le bénéfice taxable au titre de l'exercice clos en N+1 sera égal à 200 000 € ($= 1\,500\,000\text{ €} - 1\,300\,000\text{ €}$).

* Calcul du bénéfice taxable :

Les 200 000 € sont taxés conformément aux dispositions du [b du I de l'article 219 du CGI](#) :

- 38 120 € x 15 %

- et le solde, soit 161 880 €, au taux de droit commun.

2. Application du dispositif en cas de constatation d'une plus-value nette à long terme

200

En vertu des dispositions du [3ème alinéa du 1 du I de l'article 39 quinquies du CGI](#), 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 €).

210

Dès lors que par tolérance administrative la plus-value nette à long terme d'un exercice peut également être compensée avec les déficits fiscaux qui demeurent reportables sur les bénéfices dudit exercice, la mesure de plafonnement des déficits imputables s'applique. Pour plus de précisions [BOI-BIC-PVMV-20-40-10](#).

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'impôt sur les sociétés 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.

Hypothèse 1

Montants en €	Base	Taux d'IS	Montant de l'IS
Résultat fiscal	1360000		
Imputation des déficits antérieurs	1 216 000 ⁽¹⁾		
Bénéfice fiscal soumis à l'IS au taux de 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) x 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 %.

Hypothèse 2

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 au taux de 33, 1/3 %	144 000	33, 1/3 %	48000
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 %	48000
IS dû			96000

(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.

IV. Obligations déclaratives

220

Les entreprises relevant du régime réel doivent compléter :

- le tableau n° 2058-B « déficits, indemnités pour congés à payer et provisions non déductibles » ;
- ou le tableau n° 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° 2058-A « détermination du résultat fiscal ».

Les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition doivent compléter le tableau n° 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° 2033-B « compte de résultat simplifié de l'exercice (en liste) ».

V. Situations entraînant la perte du droit au report des déficits

230

Le report illimité des déficits constitue un principe général, il comporte des exceptions que sont les situations particulières dans lesquelles la perte du droit à imputer les déficits sur des exercices ultérieurs est expressément prévue. Sont visées les hypothèses de dissolution, de transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, d'apport en société, de fusion, de transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger (art. 221-2, 1er alinéa du CGI), de changement de régime

fiscal (art. 221-2, 2^{ième} alinéa du CGI) ou de changement d'objet social ou d'activité réelle (art. 221-5 du CGI).

240

En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'[article 210 A du CGI](#), les déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse peuvent être transférés, dans les conditions et limites prévues au [II de l'article 209 du CGI](#), à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs.

Pour l'ensemble de ces situations, il convient de se reporter au [BOI-IS-DEF-10-10](#), consacré aux conditions d'admission du report déficitaire.

VI. Suppression du régime des amortissements réputés différés

250

Ne peuvent plus constituer des amortissements réputés différés les sociétés et autres organismes soumis de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés, dont les sociétés mères d'un groupe fiscal, les sociétés et exploitations visées à l'article 8 et les entreprises individuelles relevant de l'impôt sur le revenu et dont les modalités de détermination du résultat sont établies conformément aux principes gouvernant le régime des bénéfices industriels et commerciaux.

A. Date d'entrée en vigueur

260

La suppression du droit de constituer des amortissements réputés différés concerne tous les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004. Pour les entreprises dont l'exercice coïncide à l'année civile, la faculté de constituer de tels amortissements a cessé avec le dépôt de la liasse fiscale pour l'exercice 2003.

270

En revanche, pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, la faculté de constituer de tels amortissements perdure jusqu'à la clôture du dernier exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2004. En conséquence, ces entreprises pourront encore pratiquer des amortissements réputés différés au titre de leur exercice ouvert en 2003 et clos en 2004.

280

Il est rappelé que les amortissements réputés différés sont ceux qui remplissaient cumulativement les conditions suivantes :

- avoir été régulièrement comptabilisés et être déductibles fiscalement ;
- être inscrits sur les lignes XK du tableau n° 2058 A et 8 S du tableau n° 2058 B pour les entreprises placées sous le régime normal d'imposition, et sur les lignes 366 du tableau n° 2033 B et 950 du tableau n° 2033 D pour les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition ;
- avoir été constatés en période déficitaire, le déficit étant apprécié par référence au résultat fiscal de l'entreprise.

B. Conséquence sur les amortissements réputés différés restant à reporter chez les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

290

L'en-cours des amortissements réputés différés à la clôture du dernier exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2004 sera assimilé à un déficit indéfiniment reportable qui prend sa source dans chacun des exercices de comptabilisation des amortissements dont la déduction fiscale a été différée.

300

Dans ces conditions, ces déficits, correspondant au stock d'amortissements réputés différés non encore utilisés à la clôture du dernier exercice précédant celui ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004, s'imputeront obligatoirement, comme les déficits ordinaires provenant d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1999, sur les résultats des premiers exercices suivants qui laissent apparaître un bénéfice suffisant pour y faire face. Le stock d'amortissements réputés différés non encore utilisé à l'ouverture du premier exercice clos à compter de l'entrée en vigueur de [l'article 2 de la 2^{ème} LFR pour 2011](#) sont soumis aux aménagements apportés au régime du report en avant des déficits.

310

Il est précisé que les règles rappelées au point n°80 à propos des déficits valent également en matière de justification des ARD constitués au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004.

C. Suppression de la règle de banalisation des amortissements réputés différés

320

Le 4^{ème} alinéa du I de l'article 209 qui disposait qu'en cas de transfert ou de reprise d'activités représentant au moins 5 % soit du montant brut des éléments de l'actif immobilisé soit du chiffre d'affaires soit de l'effectif des salariés, pour l'une ou l'autre des entreprises concernées par l'opération, la faculté de report illimité des amortissements réputés différés a été supprimé par [l'article 89 de la loi de finances pour 2004](#).

340

Cette faculté de report illimité cessait également de s'appliquer aux ARD détenus par une société mère d'un groupe fiscal, à hauteur de la fraction égale au rapport existant entre les amortissements réputés différés par la société du groupe qui procédait à la reprise ou au transfert et le total des amortissements réputés différés par les sociétés du groupe, lorsqu'une société du groupe fiscal reprenait ou transférait tout ou partie des activités d'une autre entreprise qui n'était pas membre du groupe.

Toutefois, pour les opérations excédant ces seuils, l'agrément codifié à l'article 209 III, pouvait permettre, sous certaines conditions, d'échapper au mécanisme dit de banalisation des ARD.

350

Les ARD se confondant désormais avec les déficits ordinaires d'une entreprise, les dispositions sus-visées sont supprimées pour les opérations de reprise et de transfert d'activité intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004 et concernant des exercices ouverts à compter de cette date. Dès lors, il ne sera tiré aucune conséquence fiscale, sous réserve d'une situation de changement d'activité, d'un transfert

ou d'une reprise d'activité sur les déficits des sociétés participant à ces opérations, que ces déficits proviennent d'amortissements réputés différés ou de déficits ordinaires constitués au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004.

360

Par tolérance, il a été également admis pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile que la banalisation des amortissements réputés différés soit écartée lorsqu'au cours de l'exercice ouvert en 2003 et clos en 2004, le transfert ou la reprise d'activité est intervenue entre le 1^{er} janvier 2004 et la date de clôture de l'exercice, quand bien même l'opération de transfert ou de reprise serait effectuée avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice ouvert en 2003.