RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-DEF-10-30-20130410
Date 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. Champ d'application du report en avant et du plafonnement de l'imputation des déficits
A. Entreprises concernées
B. Déficits concernés
II. Report illimité dans le temps des déficits
III. Bénéfice d'imputation
IV. Modalités d'imputation des déficits
A. Règles générales
B. Règles particulières
1. Cas des PME pour lesquelles les bénéfices 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
3. Cas des sociétés en difficulté
V. Situations entraînant la perte du droit au report des déficits
VI. Obligations déclaratives

1

Conformément aux dispositions du troisième alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts (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

En revanche, l'imputation de déficits antérieurs sur le bénéfice constaté au titre d'un exercice est limitée à hauteur d'un plafond égal à 1 000 000 € majoré d'un montant de 50 % du bénéfice

imposable de l'exercice excédant cette première limite.

12

Le taux de 50 % est applicable en cas d'imputation des déficits sur les bénéfices des exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

Ainsi, sont concernés aussi bien les déficits subis au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2012 que les déficits reportables au titre des exercices clos avant cette même date pour lesquels la société n'a pas opté pour le report en arrière en application des dispositions de l'article 220 quinquies du CGI (BOI-IS-DEF-20).

I. Champ d'application du report en avant et du plafonnement de l'imputation des déficits

A. Entreprises concernées

14

Sont concernés les déficits de l'ensemble des entreprises soumises de droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés en application des dispositions de l'article 206 du CGI.

B. Déficits concernés

16

Sont concernés par le report en avant illimité et par la mesure de plafonnement :

- 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 ;

- le déficit d'ensemble des groupes de sociétés, mentionnés aux articles 223 A et suivants du CGI, y compris lorsque le régime de groupe cesse de s'appliquer (CGI, art. 223 C et CGI, art. 223 S) ;

- les déficits transférés à la société absorbante ou bénéficiaire des apports en application du II de l' article 209 du CGI.

18

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 au titre des exercices clos à compter de cette même date.

II. Report illimité dans le temps des déficits

20

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004, le report en avant des déficits pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés est illimité dans le temps. Cette disposition s'applique également aux déficits reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2004.

(30)

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 1er janvier 2004 et, d'autre part, par les déficits reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1er 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 1er janvier 1999.

Exemple 1 : Entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et confrontée à la situation fiscale suivante :

situation fiscale de l'entreprise - exemple 1

	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.

Exemple 2 : Entreprise dont l'exercice débute le 1er septembre N pour s'achever le 30 août N+1 et confrontée à une situation fiscale identique :

situation fiscale de l'entreprise - exemple 2

	1998/99	1999/00	2000/01	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05
Résultat (après constitution éventuelle d'ARD - sauf pour l'exercice 2004/05)	- 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 1999/00, 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 1er 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 dans le temps concerne par conséquent les déficits nés au cours d'exercices ouverts à compter du 1er 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, il convient de se reporter s'agissant du transfert de déficits d'ensemble dans le cadre d'opération :

- d'absorption au BOI-IS-GPE-50-10-30 ;

- de scission au BOI-IS-GPE-50-30-30 ;

- d'apport partiel d'actif au 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 L. 123-22 du code de commerce (CE, arrêt du 8 février 1967, req. n° 66716).

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. Toutefois, bien entendu, aucune imposition ne saurait être établie au titre des exercices prescrits (CE, arrêt du 25 novembre 1966, req. n° 63522).

III. 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-al.1). 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)

120

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 loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

IV. Modalités d'imputation des déficits

A. Règles générales

(130)

140

En application des dispositions du troisième 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, 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 50 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant.

Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté dans les mêmes conditions sur les exercices suivants.

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

(150)

160

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 €.

Le déficit reportable en avant sur N+1 est de :

1 000 000 € + (50 % x 500 000 €) = 1 250 000 €.

Le bénéfice taxable au titre de l'exercice clos en N+1 sera égal à :

1 500 000 € – 1 250 000 € = 250 000 €.

La fraction du déficit subi en N non admise 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 750 000 €.

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.

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 :

1 000 000 € + (50 % x 500 000 €) = 1 250 000 €.

Le bénéfice taxable au titre de l'exercice clos en N+1 sera égal à:

1 500 000 € - 1 250 000 € = 250 000 €.

Les 250 000 € sont taxés conformément aux dispositions du b du I de l'article 219 du CGI :

- 38 120 € x 15 % ;

- et le solde, soit 211 880 €, 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 troisième alinéa du 1 du I de l'article 39 quindecies du CGI, lorsqu'au cours d'un même exercice, la compensation entre plus-values et moins-values à long terme 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, il convient de se reporter au 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	1 360 000 €		
Imputation des déficits antérieurs	1 180 000 € (1)		
Bénéfice fiscal soumis à l'IS au taux de 33, 1/3 %	180 000 € (2)	33, 1/3 %	60 000 €
Plus-value nette à long terme	800 000 € (3)	15 %	120 000 €
IS dû			180 000 €

(1) Le montant du déficit imputable est égal à 1 000 000 + [(1 360 000 - 1 000 000) x 50 %] = 1 180 000.

(2) 1 360 000 - 1 180 000.

(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	1 180 000 €(1)		
Bénéfice fiscal soumis à l'IS au taux de 33, 1/3 %	180 000 €	33, 1/3 %	60 000 €
Plus-value nette à long terme	800 000 €		
Imputation des déficits antérieurs	400 000 €(2)		
Plus-value nette à long terme taxable	400 000 €	15 %	60 000 €
IS dû			120 000 €

(1) Le montant du déficit imputable est égal à 1 000 000 € + [(1 360 000 € - 1 000 000 €) x 50 %] = 1 180 000 €.

(2) Le montant du déficit imputable est égal à 800 000 x 50 % car la franchise de 1 000 000 € a été utilisée par imputation sur le résultat taxable au taux normal.

3. Cas des sociétés en difficulté

220

Le quatrième alinéa du I de l'article 209 du CGI prévoit une exception à la règle de limitation d'imputation des déficits reportés en avant, au profit des sociétés bénéficiant d'abandons de créances consentis :

- en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou ;

- dans le cadre d'une procédure de sauvegarde au sens des articles L. 620-1 du code de commerce à L. 628-7 du code du commerce, une procédure de redressement judiciaire au sens des articles L. 631-1 du code de commerce à L. 632-4 du code de commerce ou de liquidation judiciaire au sens des articles L. 640-1 du code de commerce à L. 644-6 du code de commerce ou toute procédure d'insolvabilité mentionnée à l'annexe A du règlement CE n° 1346/2000 du Conseil du 29 mai 2000.

Dans ces hypothèses, pour la détermination des résultats d'une société bénéficiaire d'abandons de créances au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la limite de 1 000 000 € mentionnée au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI est majorée du montant des abandons de créances qui lui ont été consentis au cours de l'exercice.

225

L'abandon de créance s'entend de la renonciation par une entreprise à exercer les droits que lui confère l'existence de créances.

Pour plus de précisions sur la notion d'abandon de créances, il convient de se reporter au BOI-BIC-BASE-50-10, étant précisé que, pour l'application de la présente exception, les subventions ou sommes de toute nature versées par une entreprise à une société tierce ne sont pas assimilées à des abandons de créances.

Exemple :

Soit une société qui, au titre de l'exercice clos en N, a subi un déficit reportable en avant d'un montant de 3 000 000 €. En N+1, elle réalise un bénéfice égal à 2 000 000 € (abandon de créances compris). Au cours de ce même exercice, la société a fait l'objet d'une procédure de sauvegarde et, dans le cadre de cette procédure, a bénéficié d'un abandon de créance de 500 000 €.

Le déficit reportable en avant sur N+1 est de :

(1 000 000 € + 500 000 €) + [(2 000 000 - 1 500 000 €) x 50 %] = 1 750 000 €.

Le bénéfice taxable au titre de l'exercice clos en N+1 est de :

2 000 000 € - 1 750 000 € = 250 000 €.

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 (CGI, art. 221, 2-al. 1), de changement de régime fiscal (CGI, art. 221, 2-al. 2) ou de changement d'objet social ou d'activité réelle (CGI, art. 221, 5).

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. Obligations déclaratives

250

Les entreprises relevant du régime réel doivent compléter :

- le tableau **n° 2058-B** « déficits, indemnités pour congés à payer et provisions non déductibles » (CERFA n° 10952) ;

- 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 » (CERFA n°10929) 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 » (CERFA n° 10951).

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 » (CERFA n° 10959).

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) » (CERFA n° 10957).

L'ensemble de ces imprimés est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique recherche de formulaires.