

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

Identifiant juridique : BOI-IS-DEF-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 03/06/2013

**IS – Déficit et moins-values nettes à long terme – Report en avant –
Détermination du déficit reportable et justification**

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 2 : Détermination du déficit reportable et justification

Sommaire :

- I. Déficit visés par le report en avant illimité et par la mesure de plafonnement
- II. Conséquences de l'absence de dépôt de bilan au cours d'une année
- III. Le déficit doit constituer une charge fiscale
 - A. Déficit subis dans des entreprises exploitées hors de France
 - B. Déficit afférents à des activités exonérées d'impôt
 - C. Déficit correspondant à des charges non déductibles ou ne correspondant pas à des charges réelles de l'entreprise
 - D. Déficit imputés sur les comptes autres que de résultats
 - 1. Déficit imputés sur le capital ou sur des comptes de réserves ou de provisions
 - a. Déficit imputés sur une réserve provenant d'une « réévaluation libre » du bilan
 - b. Déficit imputés sur la réserve spéciale des plus-values à long-terme
 - 2. Déficit virés aux comptes personnels des associés
- IV. Le déficit doit être justifié
 - A. La justification du déficit
 - B. Vérification du déficit : point de départ du délai de prescription
 - C. Vérification du déficit en cas de régime de groupe

1

Le déficit à reporter doit être déterminé en faisant application des règles normales de calcul du bénéfice imposable. Il s'agit donc d'un déficit « fiscal » correspondant au résultat comptable de l'exercice, auquel ont été apportées les diverses corrections résultant de l'observation de ces règles.

Remarque : En ce qui concerne les conséquences des dispositions de l'article 217 bis du code général des impôts (CGI) qui prévoit que les résultats provenant de certaines exploitations situées dans les départements d'outre-mer ne sont retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés que pour les deux tiers de leur montant (cf. [BOI-IS-GEO-10](#)).

10

La législation à prendre en considération pour la détermination du déficit dont le montant est susceptible de report est la législation qui était en vigueur à la clôture de l'exercice où ce déficit a pris naissance et non pas celle qui s'applique au moment de l'imposition des résultats sur lesquels le déficit est imputé.

I. Déficits visés par le report en avant illimité et par la mesure de plafonnement

20

Sont ainsi visés :

- le déficit fiscal subi au cours d'un exercice donné ;
- le déficit d'ensemble des groupes de sociétés, visés aux [articles 223 A et suivants du CGI](#), y compris lorsque le régime de groupe cesse de s'appliquer (CGI, art. 223 C et 223 S) ;
- les déficits transférés à la société absorbante ou bénéficiaire des apports en application du [II de l'article 209 du CGI](#). Pour les opérations bénéficiant du régime de faveur de l'article 209 A du CGI, le II de l'article 209 prévoit en effet le transfert, sous condition d'agrément et sous certaines limites, des déficits antérieurs à l'opération et non encore déduits par la société absorbée, scindée ou apporteuse vers la société bénéficiaire de l'apport ;
- les déficits reportables à l'ouverture du premier exercice couvert par l'option prévue à l'[article 209 0-B du CGI](#) (régime de taxation au tonnage) et qui ne peuvent être imputés sur les bénéfices réalisés pendant la période d'application de ce dispositif spécial de détermination du résultat par les entreprises qui ont opté pour celui-ci ;
- le déficit éventuellement né de la constatation de l'amortissement exceptionnel des logiciels prévu au [II de l'article 236 du CGI](#), est également reportable sans limitation de durée.

II. Conséquences de l'absence de dépôt de bilan au cours d'une année

30

Lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours d'une année donnée, une imposition est cependant établie au titre de ladite année sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée (ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations) jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris ([CGI, art. 37, 2ème alinéa](#)).

Remarque : Toutefois, l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises créées à compter du 1er janvier 1984 est établi lorsqu'aucun bilan n'est dressé, au cours de la première année civile d'activité, sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'à la date de clôture du premier exercice et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la création ([CGI, art. 209I, 2è alinéa](#));

40

Si le bénéfice d'ensemble de l'exercice est inférieur à celui déclaré et imposé au titre de la période d'imposition initiale ou si le résultat de l'exercice est déficitaire, l'imposition établie au titre de cette période est définitive et ne peut donner lieu à dégrèvement, à moins que l'entreprise ne soit en

mesure d'établir que le bénéfice imposé est supérieur à celui qui a été effectivement réalisé durant la même période.

À défaut d'un tel dégrèvement, la différence constatée pourra, en ce qui concerne les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, faire l'objet d'un report déficitaire sur les exercices suivants selon les dispositions édictées par l'[article 209 du CGI](#).

Remarque : C'est-à-dire, selon le cas, soit la différence entre le bénéfice imposable de la période d'imposition initiale et le bénéfice d'ensemble de l'exercice, soit le total formé par le déficit fiscal d'ensemble de l'exercice et le bénéfice imposable de la période d'imposition initiale.

Sur l'application de cette disposition, cf. [BOI-BIC-DECLA-30-50-II-B](#).

50

Pour que les dispositions de l'[article 209-I, 3ème alinéa, du CGI](#) trouvent à s'appliquer, il est nécessaire, d'une part, que le déficit puisse être considéré, du point de vue fiscal, comme constituant effectivement une charge de l'entreprise et, d'autre part, que le contribuable soit en mesure d'en justifier l'existence.

III. Le déficit doit constituer une charge fiscale

60

Pour être déductible, le déficit doit présenter, du point de vue fiscal, le caractère d'une charge de l'entreprise.

Il en résulte notamment que le déficit doit avoir été subi dans une exploitation à raison de laquelle le contribuable est passible de l'impôt sur les sociétés, ce qui exclut, en particulier, le report des déficits subis dans des entreprises exploitées hors de France.

A. Déficits subis dans des entreprises exploitées hors de France

70

L'application du principe de la territorialité (cf. [BOI-IS-CHAMP-60-10](#)) interdit que les déficits subis dans des entreprises exploitées hors de France soient déduits des bénéfices réalisés en France.

80

Toutefois, l'[article 209 quinquies du CGI](#) introduit une importante dérogation à ce principe. En effet, en application de ce texte, les sociétés françaises spécialement agréées à cet effet peuvent déterminer leurs bénéfices taxables en France à l'impôt sur les sociétés en retenant l'ensemble des résultats bénéficiaires ou déficitaires de leurs établissements français et étrangers (régime du bénéfice mondial) et, éventuellement, en y ajoutant la part leur revenant dans les résultats bénéficiaires ou déficitaires de leurs filiales françaises et étrangères désignées dans la décision d'agrément (régime du bénéfice consolidé).

Pour ce qui concerne ces deux régimes, il convient de se reporter au [BOI-SJ-A-10-10](#)

B. Déficits afférents à des activités exonérées d'impôt

90

Ces déficits ne peuvent être pris en compte au titre des charges fiscales de l'entreprise. À titre d'exemple, les établissements publics et sociétés d'économie mixte participant à l'aménagement d'agglomérations nouvelles et de zones d'habitations ou industrielles ne sont pas fondés à retrancher de leur bénéfice imposable les déficits provenant éventuellement de leurs activités exonérées d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 207-1, 6° bis du CGI.

C. Déficits correspondant à des charges non déductibles ou ne correspondant pas à des charges réelles de l'entreprise

100

Conformément au principe exposé au **I § 40**, le déficit ne peut être reporté que pour autant qu'il provient de l'imputation de dépenses entrant au nombre des charges fiscalement déductibles des bénéficiaires d'une entreprise déterminée.

C'est ainsi que le déficit né de la constitution d'une provision non déductible pour l'assiette de l'impôt ne saurait être reporté et déduit des bénéfices imposables des exercices ultérieurs.

De même, une entreprise ne peut invoquer l'existence d'un déficit reportable au titre d'un exercice dès lors que les résultats de cet exercice ont été rendus bénéficiaires par la réintégration d'amortissements pratiqués à tort (CE, arrêt du 27 octobre 1967, req. n° 70212).

110

Cas particulier : Prise en charge des déficits d'une société civile immobilière par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

Il résulte des dispositions des **articles 8 du CGI** et **218 bis du CGI** que, sous réserve qu'elles ne tombent pas sous le coup des dispositions de l'**article 206-2 du CGI**, les sociétés civiles ne revêtant pas en droit ou en fait la forme de sociétés de capitaux ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés et que leurs résultats sont pris en compte pour la détermination des revenus ou bénéfices imposables de leurs membres, pour la part revenant à chacun de ceux-ci dans ces résultats.

Le Conseil d'État a jugé, en conséquence, que lorsqu'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés a acquis des parts d'une société civile immobilière, elle doit, d'une part, inscrire la valeur de ces parts à l'actif de son bilan et, d'autre part, non seulement comprendre dans ses propres résultats sa part de ceux de la société civile immobilière, mais aussi, si ces résultats n'ont pas donné lieu à un transfert de fonds équivalent, débiter ou créditer la société civile, selon que les résultats de celle-ci ont été bénéficiaires ou déficitaires, des sommes correspondantes.

*Ainsi, les déductions opérées par une société anonyme sur ses propres bénéfices à raison de sa participation aux déficits d'une société civile immobilière lui font obligation de créditer des mêmes sommes ladite société civile. Mais, dès lors que les parts de la société civile figurant à l'actif du bilan ont été cédées au cours de l'exercice suivant par la société anonyme, pour un prix égal au prix de revient, les dettes contractées par cette dernière envers la société civile, à raison des déficits constatés en comptabilité, doivent être regardées comme ayant été transférées au cessionnaire. Par suite, la Haute Assemblée a estimé que la disparition, du passif, des dettes dont il s'agit constituait un bénéfice imposable par application de la règle énoncée à l'**article 38 du CGI** et que l'administration était donc légalement fondée à réintégrer de ce chef, dans les bénéfices imposables de l'exercice de*

cession des parts, les sommes correspondant à la totalité des déficits précédemment déduits (CE, arrêt du 4 novembre 1970, req. n° 77-667).

D. Déficits imputés sur les comptes autres que de résultats

120

La question se pose, d'autre part, de savoir si le déficit peut être déduit du bénéfice imposable des exercices ultérieurs lorsqu'il ne fait pas l'objet, en comptabilité, d'un report effectif sur ces bénéfices. Tel est le cas lorsque le déficit subi par l'entreprise a été immédiatement compensé, soit par une réduction du capital, soit par une imputation sur une provision ou une réserve, soit encore par un virement aux comptes personnels des associés.

1. Déficits imputés sur le capital ou sur des comptes de réserves ou de provisions

130

D'une manière générale, il y a lieu de considérer que le report déficitaire reste possible lorsque le déficit a été imputé soit sur le capital ou sur des apports de fonds non imposables (primes d'émission) soit sur des postes du passif constitués par des bénéfices libérés d'impôt.

140

C'est ainsi que les pertes imputées, dans la comptabilité de l'entreprise, sur une provision peuvent venir en diminution du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été subies et, éventuellement, faire l'objet d'un report déficitaire, si ladite provision n'a pas été constituée en franchise d'impôt.

150

La même solution est applicable dans le cas de pertes imputées sur un compte de réserve doté au moyen de bénéfices ayant déjà été soumis à l'impôt.

a. Déficits imputés sur une réserve provenant d'une « réévaluation libre » du bilan

160

Les plus-values résultant d'une « réévaluation libre » des immobilisations d'une entreprise constituent un élément du bénéfice imposable selon les règles de droit commun.

170

Dans ces conditions, rien ne s'oppose à ce que, le cas échéant, les déficits antérieurs encore reportables soient déduits du bénéfice déterminé compte tenu de la plus-value de réévaluation, étant précisé que les déficits ainsi imputés cessent de pouvoir être reportés ([RM Sergheraert, JO, déb. AN du 17 mai 1982, p. 2040](#)).

180

Dans l'hypothèse où cette plus-value serait portée à un compte de réserve, après paiement de l'impôt, l'annulation des déficits antérieurs par imputation comptable sur cette réserve ne ferait pas obstacle à leur report sur les exercices ultérieurs dans les conditions prévues à [l'article 209-I, 3ème alinéa, du](#)

CGI ;

b. Déficit imputés sur la réserve spéciale des plus-values à long-terme

190

Les sommes prélevées sur la réserve spéciale des plus-values long terme doivent normalement être rapportées aux résultats de l'exercice en cours lors de ce prélèvement sous déduction de l'impôt perçu lors de la réalisation des plus-values correspondantes. Toutefois, lorsque les sommes inscrites à la réserve spéciale sont affectées à la compensation de pertes, elles sont définitivement libérées de l'impôt. Corrélativement, le déficit ainsi annulé cesse d'être reportable sur les bénéfices des exercices ultérieurs.

Le montant net des plus-values à long terme n'est pas imposable lorsqu'il est utilisé à compenser le déficit d'exploitation de l'exercice. Le déficit ainsi annulé ne peut plus être reporté sur les bénéfices des exercices ultérieurs. (CGI, art. 39 quinquies-I-1) [cf. BOI-BIC-PVMV]

2. Déficit virés aux comptes personnels des associés

200

Lorsque des déficits ont été virés aux comptes personnels des associés, ils ne peuvent être regardés comme demeurant, du point de vue fiscal, à la charge de la société et ne sont en conséquence plus susceptibles de report.

210

Par ailleurs, la décision prise par la société d'annuler au cours d'un exercice ultérieur le virement ainsi effectué et de reprendre le déficit à sa charge n'est pas opposable à l'administration.

220

Il est en outre souligné que lorsque le déficit est viré au compte courant des associés, le report n'est plus possible même si les comptes courants restent créditeurs, pendant la période durant laquelle le déficit aurait été reportable.

IV. Le déficit doit être justifié

A. La justification du déficit

230

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 (CE du 8 février 1967, req. N°66-716, RJCD, 2ème partie p.42).

240

Il a été jugé à cet égard qu'un contribuable ne peut imputer sur ses bénéfices le déficit qu'il aurait subi au cours d'un exercice déterminé lorsque, pour cet exercice,

il a produit un livre journal comportant de nombreuses inversions de dates et un livre de copies de lettres dont la tenue a subi une interruption et n'a pas pu fournir à l'appui de ces documents les pièces justificatives accessoires.

La Haute Assemblée a jugé de même qu'une comptabilité dépourvue de valeur probante, en raison de ses graves lacunes, ne permettait pas de justifier l'existence des déficits allégués (CE, arrêt du 6 octobre 1969, req. n° 73-093).

250

En ce qui concerne les conditions qu'une comptabilité doit remplir pour être considérée comme probante, cf. [BOI-DECLA-30-10-20-50](#).

B. Vérification du déficit : point de départ du délai de prescription

260

Aux termes mêmes de l'[article 209-I du CGI](#), lorsque le déficit subi par une entreprise est reporté sur les résultats d'un des exercices suivants, la déduction en est opérée à titre de charge de cet exercice. Il s'ensuit que ce déficit peut faire l'objet d'une rectification dans les formes prévues par la loi, même s'il a été subi au cours d'un exercice prescrit du point de vue de l'établissement de l'impôt.

C'est ainsi que, dans le cas d'un contribuable qui a reporté sur les bénéficiaires du premier exercice soumis à vérification un déficit subi au cours d'un exercice prescrit, le vérificateur qui a été amené à écarter la comptabilité et à procéder à une rectification d'office des résultats des exercices non prescrits, peut être conduit à annuler le report du déficit de l'exercice prescrit en se fondant sur le défaut de justification de ce déficit.

270

D'une manière générale, l'administration est fondée, lors de l'établissement de l'imposition due, au titre d'un exercice donné, à contrôler l'existence des déficits des exercices antérieurs, même prescrits, et à en rectifier le montant, dès lors que ces déficits influent sur les résultats servant de base à l'imposition à établir (CE, arrêts des 4 novembre 1970, req. n° 75-564, et 23 juin 1976, req. n° 96-439).

280

Le délai dont dispose l'administration, en application de l'[article L169 du LPF](#) pour vérifier l'existence et la quotité d'un déficit court ainsi de l'exercice sur les résultats duquel le déficit a été imputé et non point de l'exercice au cours duquel il a pris naissance.

290

En outre, 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).

300

Remarque : Il est observé à cet égard qu'aucune disposition légale ou réglementaire ni en particulier l'[article L123-22 du code de commerce](#) relatif à la conservation de certains documents comptables- n'interdit au Tribunal, dans le cas où le réclamant se prévaut de déficits anciens, de faire porter ses investigations sur une période antérieure de plus de dix ans à la date de son jugement ([CE, arrêt du 8 février 1967, req. n° 66-716, RJCD, 2e partie, p. 42](#)).

C. Vérification du déficit en cas de régime de groupe

310

Par ailleurs, l'[article 82-VII de la loi de finances pour 1994 \(n° 93-1352 du 31 décembre 1993\)](#) a complété l'[article L169 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) par deux alinéas qui précisent les conditions d'application de ces principes pour les groupes de sociétés relevant du régime mentionné aux [articles 223 A et suivants du CGI](#).

320

Dans le régime de groupe, l'administration ne peut effectuer un rappel en matière d'impôt sur les sociétés qu'à l'encontre de la société-mère en sa qualité de redevable de cet impôt pour le groupe. Ce droit s'exerce dans le cadre du délai prévu au premier alinéa de l'[article L169 précité du LPF](#), qui s'apprécie en fonction de l'année au titre de laquelle l'impôt sur les sociétés est dû par le groupe.

330

Les déficits d'ensemble ou les moins-values nettes à long terme d'ensemble subis par le groupe sont imputables :

- sur les résultats d'ensemble bénéficiaires ou les plus-values nettes à long terme d'ensemble des exercices ultérieurs, dans les conditions prévues aux [articles 223 C du CGI](#) et [223 D du CGI](#) ;
- sur les résultats bénéficiaires ou sur les plus-values nettes à long terme de l'ancienne société-mère, lorsque le groupe a cessé d'exister, dans les conditions prévues au cinquième alinéa de l'[article 223 S du CGI](#).

340

L'administration est en droit d'examiner les écritures se rapportant à un déficit d'ensemble ou à une moins-value nette à long terme d'ensemble réalisé en période prescrite, dès lors que ce déficit ou cette moins-value sont reportés ou imputés par le groupe (ou par l'ancienne société-mère si le groupe a cessé d'exister) sur le résultat d'ensemble de l'un des exercices non-prescrit.

L'administration peut, sur le fondement des deuxième et troisième alinéas de l'[article L169 du LPF](#) contrôler les résultats bénéficiaires ou déficitaires ainsi que les plus-values ou moins-values nettes à long terme, réalisés au cours de la période prescrite par les sociétés membres d'un groupe, dès lors qu'ils ont concouru à la détermination d'un déficit d'ensemble ou d'une moins-value nette à long terme d'ensemble, reportés ou imputés par le groupe (ou par l'ancienne société-mère si le groupe a cessé d'exister) sur la période non prescrite.

350

Ce contrôle s'effectue dans le cadre de procédures engagées à l'égard de ces sociétés et suivies avec chacune d'entre-elles.

360

Les redressements notifiés au groupe ou aux sociétés membres au titre d'exercices prescrits ne peuvent avoir pour effet de majorer le résultat d'ensemble du groupe d'un montant supérieur au déficit d'ensemble de l'exercice prescrit reporté ou imputé sur les exercices non prescrits.