RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-DECLA-20-30-18/03/2013
Date de publication : 18/03/2013
Date de fin de publication : 04/11/2015

IS - Cas particuliers de paiement

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Régimes d'imposition et obligations déclaratives et de paiement
Titre 2 : Modalités de paiement
Chapitre 1 : Impôt sur les sociétés
Section 3 Cas particuliers de paiement

Sommaire :

I. Sociétés nouvelles
II. Régimes spéciaux
III. Sociétés déficitaires
A. Report en avant des déficits
B. Report en arrière des déficits
IV. Sociétés n'ayant clos aucun exercice au cours d'une année
V. Sociétés en commandite simple et sociétés en participation
VI. Sociétés dont les bénéfices sont constitués en totalité ou en partie par des revenus mobiliers et sociétés sinistrées par faits de guerre
A. Bénéfices constitués en totalité ou en partie par des revenus mobiliers
B. Sociétés sinistrées par faits de guerre

I. Sociétés nouvelles

1

En vertu des dispositions du premier alinéa du 1 de l'article 1668 du code général des impôts (CGI), les sociétés nouvellement créées ou nouvellement soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés sont dispensées du versement d'acomptes d'impôt sur les sociétés au cours de leur premier exercice d'activité ou de leur première période d'imposition.

10

Les sociétés nouvellement soumises à l'impôt sur les sociétés s'entendent des sociétés de personnes soumises à l'impôt sur les sociétés du fait de leur option pour leur assujettissement à cet impôt exercée dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI et les sociétés de capitaux issues de la transformation de sociétés de personnes. Il s'agit notamment des sociétés en nom collectif, en commandite simple, en participation ou des sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique, qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés.

Cette dispense de versement d'acomptes s'applique au titre du premier exercice ou de la première période d'imposition au titre de laquelle une société est soumise à l'impôt sur les sociétés, quelles que soient les raisons de cet assujettissement à cet impôt.

S'agissant du premier acompte à verser après la clôture du premier exercice ou de la première période d'imposition, il sera également admis que les entreprises nouvellement soumises à l'impôt sur les sociétés n'acquittent pas cet acompte, dès lors que le délai de dépôt de leur déclaration, fixé au deuxième alinéa du 1 de l'article 223 du CGI, n'est pas encore expiré à la date d'échéance de paiement de cet acompte.

Dans cette situation, l'absence de versement du premier acompte sera régularisée, conformément aux dispositions de l'article 359 de l'annexe III au CGI, lors du versement du deuxième acompte. En pratique, ce deuxième acompte sera égal à la moitié de l'impôt, correspondant aux résultats imposés au taux normal et au taux prévu au b du I de l'article 219 du CGI, et aux résultats de concession de licences d'exploitation de brevets et produits assimilés d'éléments mentionnés à l'article 39 terdecies du CGI au titre du premier exercice ou de la première période d'imposition.

II. Régimes spéciaux

20

Les sociétés temporairement exonérées d'impôt sur les sociétés sont dispensées d'acomptes tant que dure cette exonération. Si l'exonération n'est que partielle, le montant des acomptes est réduit au titre des mêmes périodes et dans les mêmes proportions que l'exonération de l'impôt sur les sociétés.

Cela concerne notamment les :

- entreprises nouvelles bénéficiant des dispositions de l'article 44 sexies du CGI ;

- jeunes entreprises innovantes (CGI, art. 44 sexies A) ;

- entreprises créées pour reprendre une entreprise en difficulté (CGI, art. 44 septies) ;

- entreprises implantées en zone franche urbaine (CGI, art. 44 octies A) ;

- entreprises ou activités nouvelles en corse (CGI, art.44 decies) ;

- pôles de compétitivité (CGI, art. 44 undecies) ;

- bassins d'emploi à redynamiser (CGI, art. 44 duodecies) ;

- Sociétés Unipersonnelles d'Investissement à Risque (Suir) remplissant les conditions de l'article 208 D du CGI ;

- sociétés ayant opté pour le régime de l'intégration fiscale des groupes de sociétés.

III. Sociétés déficitaires

A. Report en avant des déficits

30

En raison de la différence des règles applicables pour le calcul du premier acompte et des acomptes subséquents (BOI-IS-DECLA-20-10), il convient, en ce qui concerne les sociétés déficitaires, de distinguer suivant que l'avant-dernier exercice et le dernier exercice ont, tous deux, été déficitaires ou que l'un seulement de ces exercices a été déficitaire. À ce propos, il y a lieu de préciser, qu'à la date d'échéance du premier acompte, le dernier exercice clos ne peut être que « présumé » déficitaire ou bénéficiaire puisque à cette date le délai de déclaration des résultats n'est pas encore expiré. Il est fait observer, par ailleurs, que pour déterminer si un exercice doit ou non être regardé comme déficitaire, seul le résultat fiscal doit être pris en considération ; ainsi, notamment, lorsque le résultat bénéficiaire d'un exercice est absorbé par des déficits antérieurs susceptibles de report, cet exercice doit être considéré comme déficitaire.

40

Compte tenu de ces précisions, la situation de la société doit être réglée comme suit, dans chacune des hypothèses envisagées :

- l'avant-dernier et le dernier exercice ont été tous deux déficitaires : la société n'a aucun acompte à verser au titre de l'exercice en cours dès lors que la base de calcul est nulle, aussi bien pour le premier acompte que pour les acomptes ultérieurs ;

- le dernier exercice a été bénéficiaire et l'avant-dernier exercice déficitaire : la société n'a pas à verser le premier acompte du nouvel exercice à sa date normale d'échéance puisque le dernier exercice pour lequel le délai de déclaration est expiré était déficitaire. En revanche, à l'échéance du deuxième acompte, elle doit acquitter les deux premiers acomptes sur la base de la déclaration qu'elle vient de souscrire. Les acomptes suivants doivent être calculés sur la base du bénéfice imposable résultant de cette déclaration, c'est-à-dire le bénéfice du dernier exercice bénéficiaire ;

- l'avant-dernier exercice a été bénéficiaire et le dernier exercice déficitaire : la société est tenue, en principe, de verser, au titre de l'exercice en cours, un premier acompte calculé sur la base du bénéfice de l'avant-dernier exercice. Toutefois, elle peut se dispenser du versement de cet acompte ou en obtenir le remboursement. Bien entendu, elle n'a aucun versement à effectuer au titre des acomptes suivants.

B. Report en arrière des déficits

50

Le report en arrière des déficits dit « carry-back » prévu par l'article 220 quinquies du CGI permet d'imputer le déficit constaté à la clôture d'un exercice sur les bénéfices des trois exercices précédant l'exercice déficitaire. Ce système fait naître une créance sur le trésor correspondant à l'impôt antérieurement versé imputable sur l'impôt sur les sociétés et restituables le cas échéant au terme d'un certain délai. Pour une étude détaillée de ce régime, BOI-IS-DEF-20.

La créance née du report en arrière des déficits peut être utilisée pour acquitter les sommes dues au titre des acomptes provisionnels comme du solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés.

IV. Sociétés n'ayant clos aucun exercice au cours d'une année

60

Il ressort des dispositions combinées des articles 37 du CGI et 209 du CGI que, s'il n'a pas été clos d'exercice au cours d'une année, l'impôt dû au titre de cette même année est établi sur le bénéfice de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée.

La déclaration de ce bénéfice provisoire doit être souscrite, en principe, avant la date limite prévue au 1 de l'article 223 du CGI et le solde de liquidation de l'impôt correspondant versé au plus tard le 15 mai de l'année suivante, sous peine d'encourir l'application de la majoration de 5 % ainsi que l'intérêt de retard.

Bien entendu, à la clôture de l'exercice, la société est tenue de souscrire, en outre, la déclaration globale des résultats afférents à cet exercice et de procéder au règlement du solde de liquidation définitif.

Dans cette situation, le montant du premier acompte (échéance du 15 mars), afférent à la période d'imposition s'ouvrant au 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle aucun exercice n'a été clos, est provisoirement calculé sur la même base que les acomptes antérieurs ; les acomptes définitifs sont ensuite calculés en fonction des résultats déclarés dans les conditions définies ci-dessus, mais rapportés, s'il y a lieu, à une période de douze mois.

70

Exemple :

Soit une société dont l'exercice ouvert le 1er juillet de l'année N n'a été clos que le 30 juin de l'année N+2.
Les résultats déclarés pour la période comprise entre le 1er juillet de l'année N et le 31 décembre de l'année N+2 se sont élevés à 150 000 €.
Les acomptes des 15 mars et 15 juin de l'année N+1 sont, dès lors, liquidés sur un bénéfice de : 150 000 x 12/18 = 100 000 €.

80

Quant aux acomptes dus au titre de l'exercice suivant l'exercice ayant donné lieu à deux déclarations successives, ils doivent être calculés sur la base des résultats globaux de cet exercice, rapportés à une période de douze mois, et non pas sur la base des résultats de la seule période commençant le 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle aucun exercice n'a été clos.

Exemple :

Dans l'exemple du **IV § 70**, si les bénéfices globaux de l'exercice allant du 1er juillet de l'année N au 30 juin de l'année N+2 s'élèvent à 200 000 €, les acomptes de l'exercice ouvert le 1er juillet de l'année N+1 doivent être calculés sur la base de ces résultats rapportés à une période de douze mois, soit : 200 000 € x 12/18 = 133 333 €.

On observe toutefois que, conformément à la règle générale exposée au **IV § 60**, le premier acompte de l'exercice ouvert le 1er juillet de l'année N+1 doit être provisoirement calculé sur la base du bénéfice -rapporté à une période de douze mois- de la dernière période d'imposition dont le délai de déclaration est expiré (soit la période comprise entre le 1er juillet de l'année N+1 et le 31 décembre de l'année N+2), le montant de cet acompte devant être régularisé à l'échéance du deuxième acompte (15 décembre de l'année N+2) sur la base des bénéfices globaux -rapportés à une période de douze mois- de l'exercice ouvert le 1er juillet de l'année N+1 et clos le 30 juin de l'année N+2.

Il est rappelé que si le résultat de cette dernière période avait été déficitaire, la société n'aurait pas eu à verser le premier acompte du nouvel exercice à sa date normale d'échéance (cf. III-A § 30 à 40).

V. Sociétés en commandite simple et sociétés en participation

90

Le deuxième alinéa de l'article 359 de l'annexe III au CGI dispose que pour les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation passibles de l'impôt sur les sociétés en vertu du 4 de l'article 206 du CGI, les acomptes sont calculés en fonction de la part des bénéfices correspondant soit aux droits des commanditaires, soit à ceux des associés dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration.

VI. Sociétés dont les bénéfices sont constitués en totalité ou en partie par des revenus mobiliers et sociétés sinistrées par faits de guerre

A. Bénéfices constitués en totalité ou en partie par des revenus mobiliers

100

Certaines sociétés possèdent un portefeuille de valeurs mobilières dont les intérêts et dividendes peuvent constituer une fraction importante de leurs bénéfices imposables.

Par suite, en calculant leurs acomptes sur la base du bénéfice de référence, ces sociétés risquent de verser des sommes nettement supérieures à l'impôt sur les sociétés dont elles sont finalement redevables, compte tenu de la déduction d'impôt qu'elles sont autorisées à effectuer au titre des crédits d'impôt attachés aux revenus de leur portefeuille.

En conséquence, et par dérogation à la règle générale, les entreprises dont une fraction importante des bénéfices est constituée par des revenus de valeurs mobilières peuvent être autorisées à calculer le montant de leurs acomptes d'après “l'impôt fictif” net de l'exercice précédent, pour tenir compte des crédits d'impôts attachés à ces revenus.

110

Pour les sociétés bénéficiant pour la première fois du régime spécial, le premier acompte est calculé, comme pour la généralité des sociétés, sur la base du bénéfice de l'avant-dernier exercice (BOI-IS-DECLA-20-10).

Les sociétés intéressées sont, en revanche, autorisées à liquider le montant du deuxième acompte et les acomptes ultérieurs non pas en fonction du bénéfice imposable du dernier exercice, mais d'après le montant net de l'impôt dû, suivant le taux en vigueur lors de l'échéance de l'acompte au titre de ce même exercice, après imputation des crédits d'impôt.

Conformément à la règle générale exposée ci-dessus**,** le versement effectué au titre du premier acompte fait l'objet d'une régularisation, lors de l'échéance du deuxième acompte, sur la base de l'impôt dû au titre du dernier exercice.

120

En ce qui concerne les sociétés ayant déjà bénéficié du régime spécial pour l'exercice précédent, elles sont fondées à calculer de la même manière le premier acompte dû au titre de l'exercice en cours, c'est-à-dire en fonction du montant de l'impôt afférent à l'avant-dernier exercice.

Bien entendu, le montant de ce premier acompte doit être régularisé, lors de l'échéance du deuxième acompte, sur la base de l'impôt dû au titre du dernier exercice.

130

Les sociétés qui entendent bénéficier du régime spécial doivent adresser au comptable de la DGFIP, une demande dans laquelle elles précisent le montant de chacun des acomptes dont elles s'estiment redevables au titre de l'exercice en cours, sur la base de l'impôt net de leur dernier exercice clos. Cette demande est valable pour la durée du nouvel exercice et n'a donc pas à être renouvelée chaque trimestre.

140

Par ailleurs, la majoration de 5 % et l'intérêt de retard ne doivent être appliquées qu'aux sociétés qui ne versent pas aux dates légales les acomptes qu'elles ont calculés sur la base de l'impôt de l'exercice de référence. Les pénalités s'appliquent, en pareille hypothèse, sur la différence entre la somme versée et le montant de l'acompte calculé sur la base du bénéfice imposable de l'exercice de référence ; ces sociétés ne s'acquittant pas, aux échéances, perdent ainsi le bénéfice des dispositions de tempérament prises par l'administration.

Il est, en outre, précisé que les sociétés qui ont été admises à déterminer leurs acomptes d'après le montant net de l'impôt payé au titre de l'exercice de référence, peuvent, bien entendu, limiter le montant des versements d'acomptes dans les mêmes conditions que les autres entreprises.

150

Ces sociétés peuvent aussi invoquer le bénéfice des dispositions concernant les sociétés qui, dès la date d'exigibilité du premier acompte, sont en mesure d'affirmer que leurs bénéfices ont sensiblement diminué entre l'avant-dernier exercice et le dernier exercice. Si elles peuvent déjà déterminer l'impôt du dernier exercice, elles sont autorisées, au vu d'une demande écrite, à calculer le premier acompte du nouvel exercice d'après cet impôt.

Si la déclaration souscrite à cet effet lors du versement du premier acompte est reconnue exacte à la suite de la liquidation de l'impôt de l'exercice précédent, aucune nouvelle déclaration n'est exigée lors du versement du deuxième acompte. Dans le cas contraire, une nouvelle déclaration doit être souscrite pour l'exercice et le premier acompte est régularisé à l'échéance du deuxième.

160

L'impôt fictif pris en compte pour le calcul des acomptes correspond :
- à la fraction d'impôt soumise au taux de 33,1/3 % du bénéfice de référence ;
- à la fraction d'impôt soumise au taux de 15 % applicable aux PME du bénéfice de de référence ;
- et à la fraction d'impôt soumise au taux de 15 % du bénéfice retiré du résultat net de la concession de licences d'exploitation de brevets et produits assimilés.

170

Selon que les revenus mobiliers perçus au cours de l'exercice précédent ont été pris en compte pour leur montant brut ou leur montant net de crédits d'impôt pour la détermination du bénéfice imposable, la somme à imputer sur l'impôt fictif est égal à 100 % ou 66,2/3 % du montant de ces crédits d'impôts. S'agissant des PME, la somme à imputer sur l'impôt fictif est égal à 85 % du montant des crédit d'impôts. Le montant imputable étant limité à la différence, si elle est positive, entre 38 120 € et le bénéfice fiscal de l'exercice ou de la période d'imposition. Le surplus éventuel est imputable pour 66,2/3 % de son montant même en cas de différence négative entre 38 120 € et le bénéfice fiscal.

Le taux de chacun des quatre acomptes est égal à 25 % de l'impôt fictif.

Les entreprises concernées peuvent également limiter le montant des versements d'acomptes dans les mêmes conditions que les autres entreprises.

180

Exemple : Soit une entreprise dont les exercices coïncident avec l'année civile et qui a été admise à déterminer ses acomptes d'après le montant net de l'impôt fictif de l'exercice précédent.

Résultats réalisés

Exercices	Bénéfices taxables au taux normal	Bénéfices retirés de la concession de la licence d'exploitation d'un brevet	Crédits d'impôt
N - 2	270 000 €	30 000 €	80 000 € (comptabilisés)
N - 1	210 000 €	40 000 €	90 000 € (non comptabilisés)

Détermination des acomptes dus en n :

- 1er acompte : 25 % de l'impôt fictif, soit 25 % x [(270 000 x 33,1/3 %) + (30 000 x 15 %) - 80 000] = 3 625 ;

- 2e acompte : 25 % de l'impôt fictif, soit 25 % x [(210 000 x 33,1/3 %) + (40 000 x 15 %) - (90 000 x 66,2/3 %)] = 4 000 + régularisation du 1er acompte : 4 000 - 3 625 = 375 soit au total 4 000 + 375 = 4 375 ;

- 3e acompte : 4 000 ;

- 4e acompte : 4 000.

B. Sociétés sinistrées par faits de guerre

190

Aux termes de l'article 219 ter du CGI, les indemnités perçues par les entreprises sinistrées par faits de guerre au titre de la réparation des éléments d'actif immobilisés ou en remplacement de stocks détruits peuvent n'être soumises à l'impôt sur les sociétés qu'au taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou de l'impôt sur les sociétés en vigueur lors de l'exercice au cours duquel le montant soit des dépenses de réparation, soit de la perte comptable des stocks, a été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

Pour bénéficier de cette mesure, les sociétés doivent en faire la demande lors de la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les indemnités sont versées et apporter, à l'appui de leur demande, toutes justifications utiles (CGI, art. 223 bis).

Les sociétés intéressées doivent, par suite, indiquer distinctement, sur le relevé de solde **n° 2572** (CERFA n° 12404) accessible en ligne sur le site internet www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire, la fraction du bénéfice imposable au taux actuel de l'impôt et celle -correspondant à l'indemnité perçue à titre de dommages de guerre- qui doit être taxée à un taux inférieur.

Elles peuvent en outre, par dérogation à la règle générale, calculer les acomptes dus au titre de l'exercice suivant d'après le montant de l'impôt, et non d'après le bénéfice de l'exercice d'imposition desdites indemnités.