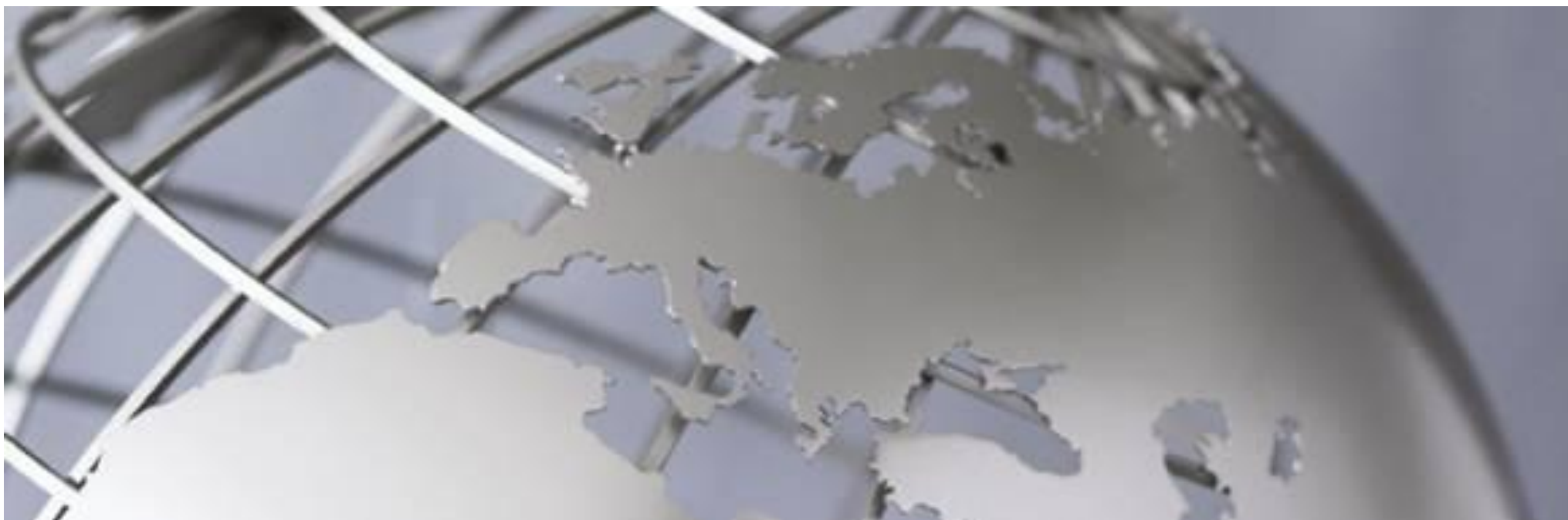




Becouze

Membre indépendant de Crowe Horwath International



Report des déficits des sociétés à l'IS : « la nouvelle donne »

- La deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (Loi N° 2011-1117 du 19 septembre 2011) définitivement adoptée par le Parlement le 8 septembre 2011 a été publiée au Journal Officiel le 20 septembre.
- Cette loi modifie les règles d'imputation des déficits pour les exercices clos à compter de l'entrée en vigueur de la loi (soit à compter du **21 septembre 2011**) ce qui signifie que pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, les nouvelles mesures s'appliquent concernant les déficits 2011.

- Avant, les entreprises soumises à l'IS pouvaient reporter leurs déficits fiscaux en avant sur le bénéfice des exercices suivant, sans limite de durée. Cette déduction des déficits antérieurs s'effectue sur le montant total du bénéfice de l'exercice.
- A présent, le déficit constaté au titre d'un exercice ne peut être déduit au titre de l'exercice suivant que dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 60% du bénéfice excédant ce seuil. La fraction du déficit qui ne peut être imputée est reportable sur les exercices suivants et imputables selon les mêmes modalités sans limite de délai.
- Ces nouvelles règles concernent les résultats imposables à l'IS au taux de 33 1/3 % ou au taux réduit de 15 % des PME. Les modalités d'imputation des moins-values à long terme ne sont pas concernées.
- Lorsqu'il est dressé plusieurs bilans au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés, notamment si certains exercices sont bénéficiaires et d'autres déficitaires (somme algébrique) pour l'assiette de l'impôt dû au titre de ladite année. (CGI art 37, 3^e alinéa). Ces dispositions sont applicables à l'IS.

□ Bénéfice minimal taxable

Dès lors que le bénéfice de l'exercice est au moins égal à 1 000 000 €, le plafond d'imputation peut être traduit par la formule suivante, sachant que B est le bénéfice fiscal de l'exercice avant imputation des reports déficitaires :

Plafond de déficit imputable = 1 000 000 + [60 % × (B - 1 000 000)], soit un plafond d'imputation égal à **(60 % × B) + 400 000**.

Le bénéfice fiscal minimal taxable est par conséquent le suivant :

Bénéfice (B) – déficit imputable (plafonné), soit :

$$B - [(60 \% \times B) + 400\ 000] \quad \longrightarrow \quad \mathbf{(40 \% \times B) - 400\ 000}$$

□ Exemple :

Au 31 décembre 2010, une société soumise à l'IS dont l'exercice coïncide avec l'année civile dispose d'un déficit restant à reporter de 5 000 000 €.

Par hypothèse, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2011, la société réalise un bénéfice de 4 000 000 €.

Son bénéfice fiscal minimal taxable s'élève à :

$$(4\,000\,000 \times 40\%) - 400\,000 = 1\,200\,000 \text{ €}$$

Le montant du déficit imputé sur le bénéfice de l'exercice est de :

$$4\,000\,000 - 1\,200\,000 = 2\,800\,000 \text{ € (soit : } (60\% \times 4\,000\,000) + 400\,000)$$

Son déficit reportable sur le résultat de l'exercice clos en 2012, avant plafonnement, s'élève à $5\,000\,000 - 2\,800\,000 = 2\,200\,000 \text{ €}$.

□ Groupes placés sous le régime d'intégration fiscale

- Application des nouvelles règles de plafonnement du bénéfice
 - Avant, dans les groupes soumis au régime d'intégration fiscale, chacune des sociétés du groupe pouvaient imputer sur son résultat propre les déficits subis avant la date d'entrée dans le groupe. Les déficits (et les moins values à long terme) antérieurs à l'intégration fiscale s'imputaient sur le bénéfice (ou la plus value nette à long terme) de l'exercice, corrigé de certaines opérations.
 - A présent, cette imputation doit être réalisée en tenant compte du nouveau plafonnement des déficits décrit précédemment.
 -
- Calcul du plafonnement des déficits
 - Avant, le mécanisme de la limitation des déficits antérieurs à l'intégration consistait à plafonner le bénéfice de chaque société du groupe (y compris la société mère) pour l'imputation de leurs pertes antérieures à l'intégration.
 - A présent, pour le calcul du nouveau plafonnement des déficits, le bénéfice imposable s'entend du bénéfice de la société déterminé en tenant compte des corrections relatives aux opérations intragroupe.

■ Exemple :

Une société du groupe F a réalisé en 2011 un bénéfice fiscal de 2,5 M€. Dans ce résultat, est compris une plus-value de cession intragroupe d'une immobilisation de 1 M€.

Cette société dispose d'un déficit reportable de 2 M€ antérieur à l'intégration.

Calcul du bénéfice corrigé des opérations intragroupes :

bénéfices corrigé = bénéfice de l'exercice – plus values intragroupe

bénéfice corrigé = 2 500 000 - 1 000 000 = 1 500 000 €

Calcul du déficit imputable :

Le bénéfice corrigé étant supérieur à 1M€, il convient d'appliquer la nouvelle règle du plafonnement des déficits.

Plafond d'imputation (1 500 000 × 60 %) + 400 000 = 1 300 000 €

Le déficit reportable s'élève à 2 000 000 – 1 300 000 = 700 000 €

Calcul du résultat de la société pris en compte par la société mère pour le calcul du résultat d'ensemble (avant neutralisation des opérations intragroupes) :

2 500 000 - 1 300 000 = 1 200 000 €

- **Résultat d'ensemble du groupe**

Aucune disposition particulière n'est prévue pour les groupes intégrés.

Le plafonnement du déficit institué par la loi s'appliquera au niveau de la société mère du groupe, pour l'imputation sur le bénéfice d'ensemble du groupe du déficit d'ensemble subi pendant la période d'intégration.

Le montant forfaitaire de 1 000 000 € s'applique quelle que soit l'importance du groupe.

- **Exemple :**

Un groupe de deux sociétés constitué par M (la société mère) et F (la société fille)

Pour F nous retiendrons les données de l'exemple précédent.

M a réalisé au titre de l'exercice un bénéfice de 5 000 K€, mais dispose d'un déficit d'ensemble reportable subi pendant l'intégration de 4 000 K€.

Résultat à prendre en compte pour la détermination du résultat d'ensemble :

$$5\,000\,000 + 1\,200\,000 = 6\,200\,000 \text{ €}$$

Plus et moins values nettes soumises au taux de droit commun afférentes à certaines cessions d'immobilisations et non retenues pour la détermination du résultat d'ensemble de 1 000 K€.

Bénéfice d'ensemble avant imputation des déficits $6\,200\,000 - 1\,000\,000 = 5\,200\,000 \text{ €}$.

Plafond d'imputation du déficit : $(5\,200\,000 \times 60\%) + 400\,000 = 3\,520\,000 \text{ €}$.

Déficit d'ensemble à reporter : $4\,000\,000 - 3\,520\,000 = 480\,000 \text{ €}$.

Résultat d'ensemble après imputation des déficits : $5\,200\,000 - 3\,520\,000 = 1\,680\,000 \text{ €}$.

□ Report limité à un an au lieu de trois et plafonné à 1 M€

- Avant, le déficit d'un exercice pouvait être reporté en arrière sur les bénéfices des trois exercices précédant l'exercice déficitaire.
- Désormais, il ne peut s'imputer que sur le bénéfice de l'exercice précédant l'exercice déficitaire, et le montant du déficit reporté en arrière est plafonné à 1 M€.
- Comme précédemment, le déficit peut être reporté en arrière sur un bénéfice imposable au taux normal de 33 1/3 % ou au taux réduit des PME (15 %), ayant donné lieu au paiement effectif de l'IS et non distribué. Le report en arrière fait naître une créance fiscale imputable sur l'IS.
L'excédent qui n'a pas pu être reporté en arrière est reporté en avant.
- Pour une entreprise ayant subi au titre de l'exercice N un déficit supérieur à 1 M€ et ayant réalisé en N-1 un bénéfice supérieur à cette limite, la créance de report en arrière du déficit sera plafonnée à $1 \text{ M€} \times 33 \frac{1}{3} = 333 \text{ 333 €}$.

- Exemple :

Les exemples suivants concernent par hypothèse des sociétés soumises à l'IS dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui ne sont pas membre d'un groupe placé sous le régime de l'intégration fiscale.

	Hypothèse 1	Hypothèse 2	Hypothèse 3	Hypothèse 4
Déficit 2011	800 000 €	800 000 €	1 200 000 €	1 200 000 €
Bénéfice 2010	500 000 €	1 000 000 €	1 100 000 €	800 000 €
Montant du déficit 2011 reportable en arrière	500 000 €	800 000 €	1 000 000 €	800 000 €
Déficit reportable en avant	300 000 €	0 €	200 000 €	400 000 €

▣ Délais d'option pour le report en arrière

L'option pour le report en arrière doit être exercée dans le délai de dépôt de la déclaration du résultat de l'exercice au cours duquel le déficit reporté est constaté. Cette option ne peut porter que sur le déficit constaté au cours de cet exercice.