

# Guide du résultat

21 février 2017

## Cahier IX – Report en arrière des déficits

Exercice clos le 31 décembre 2016

### Résumé

Les sociétés désireuses de reporter en arrière leur déficit 2016 doivent opter pour le report en arrière lors de leur déclaration de résultat et joindre un imprimé spécial n° 2039-SD retraçant les calculs opérés pour déterminer leur droit à report à la date de la liquidation de l'impôt sur les sociétés.

L'exercice du report proprement dit résulte de la mention qui sera faite du déficit concerné sur la ligne ZL du tableau n° 2058-A de détermination du résultat fiscal.

La faculté de report en arrière est sévèrement encadrée. Le terrain d'imputation est constitué du seul bénéfice de l'exercice 2015 et la faculté de report limitée à la somme d'1 million d'euros.

Ce régime a pour principal mérite de permettre aux sociétés de se constituer un droit de créance certain sur le Trésor pour un montant égal au tiers du bénéfice d'imputation. Il présente en regard l'inconvénient d'augmenter le montant de la contribution sociale.

Le report en arrière du déficit fiscal d'ensemble subi en 2016 par un groupe intégré se calcule suivant des modalités particulières.

**\* Cahier à incorporer dans le guide annuel (classeur bleu) qui vous a été adressé début janvier**

## Sommaire

<b>I. Caractéristiques du régime optionnel de report en arrière des déficits</b>	<b>4</b>
<b>A. Rappel de quelques points essentiels</b>	<b>4</b>
1. Le report en arrière du déficit (opération extra-comptable) fait naître au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat	4
2. Le report en arrière du déficit ne peut s'exercer que sur le seul bénéfice de l'exercice 2015 retenu dans la limite d'1 million d'euros	5
3. L'option pour le report en arrière doit impérativement être exercée dans le délai de déclaration du résultat de l'exercice 2016	5
<b>B. Les avantages du report en arrière</b>	<b>6</b>
1. Avantage financier	6
2. Avantages fiscaux	6
<b>C. Les inconvénients du report en arrière</b>	<b>7</b>
1. Contributions assises sur l'IS	7
2. Participation des salariés	7
3. Acomptes d'impôt sur les sociétés	8
<b>D. Conditions à remplir</b>	<b>8</b>
<b>E. Situation des groupes intégrés</b>	<b>8</b>
<b>II. Déclaration à remplir en cas d'option pour le report déficitaire (formule n° 2039-SD)</b>	<b>9</b>
<b>A. Détermination du bénéfice d'imputation</b>	<b>10</b>
1. Taux de l'impôt sur les sociétés (ligne 1)	10
2. Bénéfice fiscal effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés (ligne 2)	10
3. Distributions effectuées par prélèvement sur ce bénéfice (ligne 3)	10
4. Fraction non distribuée des bénéfices imposés au taux normal et au taux réduit ayant donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt (lignes 4 à 7)	11
5. Fraction des bénéfices, ayant ouvert droit au crédit d'impôt RES, qui n'a pas été distribuée et n'a pas donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt (lignes 8 à 10)	13
6. Montant du bénéfice exclu (ligne 11)	13
7. Bénéfice d'imputation (ligne 12)	14

<b>B. Imputation du déficit</b>	<b>14</b>
<b>C. Détermination du déficit reportable en avant</b>	<b>14</b>
<b>D. Montant de la créance sur le Trésor (et obtention de l'attestation correspondante)</b>	<b>14</b>
<b>E. Entreprises ayant fait l'objet d'un RES</b>	<b>15</b>

# I. Caractéristiques du régime optionnel de report en arrière des déficits

## A. Rappel de quelques points essentiels

### 1. Le report en arrière du déficit (opération extra-comptable) fait naître au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat

Cette créance servira au paiement de l'impôt sur les sociétés dû au cours des cinq années suivantes (IS proprement dit, à l'exclusion de la contribution sociale additionnelle et de la contribution de 3 % sur les bénéfices distribués)<sup>1</sup>. Dans la mesure où elle n'aurait pu recevoir cette utilisation, la créance sera remboursable à l'expiration de ce délai de cinq ans (CGI, article 220 quinquies).

Les modalités de ce remboursement ont fait l'objet d'un litige qui a trouvé son dénouement par deux décisions du Conseil d'Etat du 9 mars 2016, favorables au contribuable : CE, n°385244, Société BFO et CE, n°385265 Société Fimipar (voir notre mois fiscal de mars 2016 p.13).

Par ces décisions, qui infirment la doctrine administrative approuvée par les juges d'appel, le Conseil d'Etat juge que la créance née du report en arrière d'un déficit doit être spontanément remboursée par l'administration, pour sa fraction non utilisée pour le paiement de l'IS, au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée. Il n'est donc pas nécessaire que la société fasse une demande expresse de remboursement dans le délai général de réclamation (c'est-à-dire avant le 31 décembre de la deuxième année suivant la date à laquelle la créance est devenue restituable) comme l'exigeait l'administration.

Le Conseil d'Etat, dans ces mêmes décisions, juge ensuite que, dans l'hypothèse où l'administration ne rembourse pas spontanément le contribuable, il appartient à ce dernier, dans le délai de prescription quadriennale, de présenter à l'administration une demande de remboursement de sa créance (sur les particularités de ce contentieux voir notre mois fiscal précité).

La créance est remboursable immédiatement en cas de procédure collective. La créance dont le remboursement est demandé peut naître après le jugement qui a ouvert la procédure de redressement judiciaire : BOFiP du 29 juillet 2014, [BOI-IS-DEF-20-20](#) n° 140 qui admet le remboursement immédiat des créances nées pendant la période couverte par les procédures de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire.

<sup>1</sup> Le champ d'application de cette contribution a été sensiblement réduit, pour les montants distribués dont la mise en paiement intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 : article 95 de la loi n° 2016-1918 de finances rectificative pour 2016 (voir notre étude n° 1 du 10 janvier 2017, pp. 14 et s.).

Bien qu'en principe inaliénable et incessible, elle sera mobilisable auprès des établissements de crédit ou société de financement dans les conditions prévues par la loi « Dailly » du 2 janvier 1981.

## **2. Le report en arrière du déficit ne peut s'exercer que sur le seul bénéfice de l'exercice 2015 retenu dans la limite d'1 million d'euros**

L'option pour le report en arrière du déficit peut s'exercer seulement sur le bénéfice de l'exercice précédent, et ne joue, de surcroît, que dans une limite fixée à 1 million d'euros.

Ainsi, quelles que soient l'ampleur du déficit constaté au 31 décembre 2016 et celle du bénéfice de l'exercice clos le 31 décembre 2015, le report en arrière du déficit 2016 n'entraînera la naissance d'une créance sur le Trésor que pour un montant se limitant à 333 333 euros. La fraction du déficit 2016 qui n'aura pu être reportée en arrière en raison de cette limitation sera reportable en avant à l'issue du prochain exercice bénéficiaire dans les conditions restrictives ayant cours en la matière : imputation pleine jusqu'à hauteur d'1 million d'euros et imputation à concurrence de 50 % seulement sur la fraction du bénéfice de l'exercice excédant ce montant (seuil éventuellement relevé lorsque l'entreprise a perçu un abandon de créance : voir notre étude n° 1 du 10 janvier 2017, pp. 24 et s.).

Le terrain d'imputation du déficit reporté en arrière s'entend du bénéfice fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés au taux plein (taux normal ou taux réduit des PME prévu à l'article 219 I-b du CGI), mais avec application des deux limites suivantes :

**1<sup>ère</sup> limitation** : le bénéfice doit d'abord être diminué des distributions effectuées "par prélèvement sur ce même bénéfice" (art. 46 quater-0 S de l'annexe III du CGI).

**2<sup>ème</sup> limitation** : le bénéfice non distribué n'est lui-même disponible pour le report en arrière du déficit que dans la mesure où l'impôt qui lui correspond a été payé autrement que par imputation de crédits d'impôt.

## **3. L'option pour le report en arrière doit impérativement être exercée dans le délai de déclaration du résultat de l'exercice 2016**

L'option pour le report en arrière du déficit doit impérativement être exercée dans le délai de déclaration du résultat déficitaire.

Le délai expire cette année le **3 mai** en principe. Mais le BOFiP [BOI-IS-DECLA-10-10-10](#) n° 190 relatif à ce délai, renvoie au BOFiP [BOI-BIC-DECLA-30-10-10-20](#)

n° 50 à 160, lequel accorde un délai supplémentaire de 15 jours aux déclarations télédéclarées via la procédure EFI - RP ou par transmission de fichiers EDI - TDFC (le nouveau délai expirera donc le 18 mai 2017).

## **B. Les avantages du report en arrière**

### **1. Avantage financier**

Le régime du report en arrière présente à cet égard une supériorité essentielle sur le système du report en avant : alors que, sous ce dernier système, l'utilisation des déficits reportables est soumise à l'aléa du retour à une situation bénéficiaire, l'option pour le report en arrière fait naître au profit de l'entreprise un droit certain sous la forme d'une créance remboursable après cinq ans si elle n'a pas été utilisée dans ce délai pour le paiement de l'IS.

Il en résulte des effets favorables dont l'un est immédiat et l'autre peut jouer rapidement puisque :

- la créance sur l'Etat aussitôt constatée à l'actif du bilan compense (partiellement) le déficit et améliore ainsi le résultat de l'entreprise en renforçant ses fonds propres ;
- cette créance, bien qu'inaliénable et incessible, peut être cédée en garantie à une banque ou lui être remise à l'escompte (CGI, art. 220 quinquies I dernier alinéa).

La banque à laquelle une telle créance a été cédée en garantie est, quoi qu'il arrive, fondée à en obtenir le paiement auprès du Trésor à l'issue du délai de cinq ans, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'entreprise a été dans l'intervalle mise en redressement ou en liquidation judiciaire ([BOI-IS-DEF-20-20](#) n° 100 à jour au 29 juillet 2014) ou n'a pas apuré ses dettes envers le Trésor au moment où naît le droit à remboursement (solution formellement admise par l'administration dans le passé : Rm Geng ; JO du 9 décembre 1991, p. 5065, n° 9627 et qui, bien que non opposable aujourd'hui car non reprise au Bofip, devrait, peut-on raisonnablement espérer, continuer d'être admise par l'administration).

### **2. Avantages fiscaux**

a) La pratique du report en arrière des déficits assure une protection contre les conséquences fiscales d'un éventuel changement ultérieur d'objet social, d'activité réelle, de perte des moyens de production ou d'adjonction ou d'abandon partiel d'activité, telles que ces conséquences sont fixées par l'article 221-5 du CGI à l'encontre du report déficitaire, et elle évite les déperditions encourues en cas d'absorption (la créance sur l'Etat passant alors automatiquement dans le patrimoine de la société absorbante, alors que celle-ci n'obtiendrait que sur agrément, et sous certaines conditions, le droit de faire usage des déficits en instance chez la société absorbée).

De même, le caractère certain conféré par la loi à la créance de carry back s'oppose selon nous à ce que cette créance s'éteigne du seul fait d'une cessation

ou d'une cession d'entreprise.

b) La créance résultant du report en arrière est utilisable pour le paiement de l'impôt sur les sociétés sans distinction selon que cet impôt est dû au taux normal ou à un taux réduit des PME (CGI, art. 219 I-b), alors que l'utilisation d'un report déficitaire pour effacer l'imposition d'une plus-value nette à long terme est désavantageuse.

En revanche, la créance sur le Trésor ne peut servir à acquitter ni la contribution sociale sur les bénéfices due en addition de l'IS par les sociétés dont l'IS excède 763 000 € et le chiffre d'affaires est au moins égal à 7 630 000 €, ni la contribution sur les revenus locatifs, ni la contribution de 3 % sur les résultats distribués.

c) Le report en arrière tend à préserver l'utilisation des crédits d'impôt qui naîtront de la perception de revenus de source étrangère au cours des exercices suivants (le bénéfice fiscal de ces exercices cessant d'être influencé par le montant des déficits qu'il aura été décidé de reporter en arrière).

## **C. Les inconvénients du report en arrière**

### **1. Contributions assises sur l'IS**

La contribution sociale sur les bénéfices de 3,3 % prévue par l'article 235 ter ZC du CGI a pour base l'impôt sur les sociétés "calculé sur les résultats imposables".

Il en était de même de la contribution temporaire de 10,7 % que l'article 235 ter ZAA met à la charge des sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros au titre des exercices arrêtés jusqu'au 30 décembre 2016.

L'option pour le report en arrière présente donc l'inconvénient d'entraîner, par rapport au système du report en avant, une augmentation du résultat des exercices futurs et, par voie de conséquence, des contributions assises sur l'impôt y afférent.

C'est pourquoi l'option pour le report en arrière est fiscalement désavantageuse dans le cas d'une société qui s'attend à être en mesure d'apurer le déficit de l'exercice 2016 par ses bénéfices de l'exercice en cours.

### **2. Participation des salariés**

Alors que, sous le régime du report en avant, le déficit d'un exercice vient diminuer la base de calcul de la participation de l'exercice sur lequel ce déficit est reporté, le report en arrière du même déficit laisse intact le résultat fiscal des exercices bénéficiaires suivants (et cela bien qu'il ne puisse pas entraîner une remise en cause de la participation attribuée, le cas échéant, au titre de l'"exercice d'imputation"). L'option entraîne donc un accroissement des droits à la participation.

### **3. Acomptes d'impôt sur les sociétés**

Sur le plan de la trésorerie de l'impôt, la détention d'une créance sur le Trésor est avantageuse du fait que cette créance, comme on l'a vu, peut servir aussi au paiement de l'impôt sur les sociétés dû au taux réduit, alors que le report en avant des déficits ne peut sans déperdition qu'éteindre l'impôt dû au taux plein. Mais les acomptes de l'exercice suivant celui au cours duquel le résultat redevient bénéficiaire sont alors plus élevés que lorsque l'entreprise a choisi le report en avant.

### **D. Conditions à remplir**

Toute entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés est en droit d'opter pour le report en arrière de son déficit du moment qu'aucun des événements suivants ne s'est produit au cours de l'exercice déficitaire : cession ou cessation totale d'entreprise, jugement prononçant la liquidation judiciaire de la société, fusion ou opération assimilée. Dans ce dernier cas, l'exclusion frappe en principe aussi bien la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport que l'absorbée ou l'apporteuse. Cependant, la doctrine administrative admet que la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport puisse reporter en arrière le déficit subi à la clôture de l'exercice de réalisation de l'opération (à l'exception donc des déficits transférés en application du II de l'article 209 du CGI) ([BOI-IS-DEF-20-10 n° 30](#) à jour au 12 septembre 2012).

### **E. Situation des groupes intégrés**

Dans les groupes de sociétés relevant du régime d'intégration défini aux articles 223 A à 223 U du CGI, le report en arrière ne peut jouer qu'en cas de déficit d'ensemble.

Il s'exerce dans la limite d'1 million d'euros, cette limite n'étant pas multipliée par le nombre des sociétés membres du groupe.

L'imputation du déficit s'opère sur le bénéfice d'ensemble de l'exercice 2015. Dans le cas d'un groupe dont l'exercice 2016 constitue le premier exercice d'intégration, le report en arrière du déficit d'ensemble 2016 ne peut s'exercer que sur le bénéfice que la société tête de groupe a personnellement réalisé en 2015.

C'est la société tête de groupe qui devient titulaire de la créance née du report du déficit d'ensemble de l'exercice 2016.

Soulignons que dans les groupes intégrés, l'exercice du report en arrière entraîne, comme en régime d'imposition séparée, l'accroissement de la contribution sociale de 3,3 % qui est due après retour à une situation bénéficiaire mais reste neutre sur le calcul de la participation des salariés (chaque



société membre restant fondée à calculer cette participation comme si elle était restée imposable séparément et en gardant ses déficits pour les reporter en avant).

### **Créances de report en arrière détenues par les filiales lors de leur entrée dans le groupe**

Par exception à la règle d'incessibilité prévue à l'article 220 quinquies, le 3 de l'article 223 G du CGI précise que les sociétés qui, lors de leur entrée dans le groupe, détiennent sur le Trésor des créances de report en arrière, peuvent céder celles-ci (à la valeur nominale) à la société tête de groupe pour lui permettre de payer l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble, étant entendu toutefois que cette utilisation n'est possible que dans la limite de l'IS dont la filiale aurait été personnellement redevable si elle avait été imposable distinctement. Le montant d'impôt à considérer est celui que la filiale aurait eu à verser si elle n'avait pas été membre du groupe (CGI art. 223 G 3 et [BOI-IS-GPE-30-10](#) n° 350 à jour au 27 juin 2014).

Formalisme à respecter : Les filiales et la société mère doivent alors remplir la rubrique II de l'imprimé 2573-SD « Cession de créances lors de l'entrée dans un groupe de sociétés », chaque société devant remettre cet imprimé à la recette des impôts dont elle dépend.

Par ailleurs, il est prévu que la société mère doit utiliser les créances achetées à ses filiales dans l'ordre où celles-ci sont nées et que le droit de les utiliser (mais non celui d'en obtenir le remboursement à l'échéance) se prescrit du jour où la filiale concernée quitte le groupe ([BOI-IS-GPE-30-30-30-10](#) n° 40 et 50 à jour au 12 septembre 2012).

## **II. Déclaration à remplir en cas d'option pour le report déficitaire (formule n° 2039-SD)**

Les entreprises désireuses de reporter leur déficit en arrière doivent remplir un imprimé spécial n° 2039-SD (en simple exemplaire) qui retrace les calculs qu'elles ont à opérer pour déterminer leur droit à report.

Cette déclaration fait ressortir les uns après les autres les éléments nécessaires à l'imputation du déficit sur le bénéfice de l'exercice précédent et au calcul de la créance sur le Trésor.

La formule à utiliser est millésimée 2017.

Le déficit ouvrant droit au report en arrière est celui qui apparaît à la **ligne XJ du tableau n° 2058 A**.

## **A. Détermination du bénéfice d'imputation**

### **1. Taux de l'impôt sur les sociétés (ligne 1)**

A côté du taux de 33 1/3 % apparaît l'indication du taux d'imposition de 15 %. Le report d'un déficit sur un bénéfice soumis à ce taux réduit ne concerne que les sociétés réalisant un chiffre d'affaires, le cas échéant ramené à 12 mois, inférieur à 7 630 000 €, dont le capital est détenu à hauteur de 75 % au moins par des personnes physiques.

### **2. Bénéfice fiscal effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés (ligne 2)**

Il s'agit du bénéfice fiscal déclaré pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés au taux plein tel qu'il figure à la ligne XN de l'imprimé n° 2058-A souscrit au titre de l'exercice 2015.

Dans le cas où des rehaussements sont apportés au montant ainsi déclaré, le bénéfice d'imputation s'en trouve augmenté d'autant mais la doctrine administrative précise que, aussi bien en cas de contrôle fiscal que de réclamation contentieuse, l'imputation du déficit sur un bénéfice fiscal rehaussé (ou apparu), comme d'ailleurs l'imputation d'un déficit apparu ou accru, doit se faire par le biais d'une réclamation contentieuse dans la double limite du déficit et de 1 million d'euros ([BOI-IS-DEF-20-10](#) n°s 50 et 60 à jour au 12 septembre 2012).

La nécessité d'une réclamation a été confirmée par le Conseil d'Etat qui juge qu'en cas de redressement des bénéfices déclarés, seule une nouvelle réclamation permet de bénéficier du report en arrière sur les bénéfices rehaussés (CE, 19 juillet 2016 n° 385768, Société Technogram ; Mois fiscal août-septembre 2016, p. 13).

Ne peuvent faire partie du bénéfice d'imputation les bénéfices exonérés en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 terdecies, 44 quaterdecies, 44 quindecies et 207 à 208 sexies du CGI, relatifs notamment à l'exonération des entreprises nouvelles.

### **3. Distributions effectuées par prélèvement sur ce bénéfice (ligne 3)**

Contrairement aux bénéfices de la période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2006, qui avaient pu donner lieu à une imputation fiscale en vue d'affranchir la distribution du précompte mobilier puis du prélèvement exceptionnel de 25 %, le bénéfice fiscal de l'exercice 2015 n'a été soumis à aucune imputation fiscale. Aucune règle

du CGI ne permet donc de déterminer à quoi il se reconnaît qu'il aurait pu faire l'objet d'un prélèvement en vue d'une distribution au sens de l'article 220 quinquies du CGI et de l'article 46 quater-05 de l'annexe III du CGI pris pour son application.

L'administration estime néanmoins que les distributions opérées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006 continuent de minorer les bénéfices sur lesquels les déficits peuvent être imputés en arrière, mais seulement dans la mesure où ces distributions ont excédé la partie du bénéfice soustraite à l'application du taux normal de l'IS (ou du taux réduit des PME) (bénéfice extra-territorial, produits de filiale exonérés, plus-values à long terme taxées à un taux réduit, gain d'intégration). Ces indications figurent dans trois rescrits publiés en décembre 2010 : Rescrits 2010/65 à 2010/68 non repris expressément au BOFIP (l'exclusion du bénéfice distribué fait l'objet du paragraphe 120 sous [BOI-IS-DEF-20-10](#) à jour au 12 septembre 2012).

#### **4. Fraction non distribuée des bénéfices imposés au taux normal et au taux réduit ayant donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt (lignes 4 à 7)**

Il s'agit ici de faire apparaître la partie du bénéfice de l'exercice 2015 (non utilisable pour le report en arrière) à raison de laquelle la société a acquitté l'IS au moyen de crédits d'impôt : crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers (en général crédits correspondant aux retenues à la source supportées à l'étranger), crédit d'impôt recherche et autres crédits (famille, apprentissage, etc.). La somme correspondante, portée ligne 7, est obtenue à l'issue d'une succession d'opérations qui font l'objet des lignes 4 à 6.

On portera **ligne 4**, pour leur montant effectivement imputé (soit  $66 \frac{2}{3}$  % de leur montant brut pour le cas le plus général où le taux de  $33 \frac{1}{3}$  % s'applique), les crédits d'impôt sur revenus mobiliers utilisés pour le paiement de l'IS de l'exercice. Ces crédits d'impôt ne sont réputés avoir été affectés au paiement de l'IS dû au taux normal que dans la proportion existant entre l'impôt dû à ce taux et le montant total de l'IS dû au titre de l'exercice considéré, englobant l'impôt dû au taux réduit de 19 % ou de 15 % sur la plus-value nette à long terme. La somme inscrite ligne 4 pourra donc être inférieure au montant des crédits d'impôt effectivement utilisés pour le paiement de l'IS dû au taux normal.

La **ligne 5** concerne les crédits d'impôt autres que ceux attachés à des revenus mobiliers : crédit d'impôt recherche et autres crédits. Comme l'indique la notice explicative, la somme à porter sur cette ligne correspond au montant de ces crédits affecté du rapport existant entre l'IS de l'exercice calculé au taux normal diminué des crédits d'impôt inscrits ligne 4 et le montant total de l'IS dû au taux normal et au taux réduit des plus-values à long terme, diminué de ces mêmes crédits d'impôt.

Bien que l'administration ne l'ait pas citée (mais la liste donnée au [BOI-IS-DEF-20-10](#) n° 130 à jour au 12 septembre 2012 n'est pas exhaustive), la réduction d'impôt mécénat devrait être également concernée. Suivant nos informations, l'administration a considéré que le crédit d'impôt pour **prêts à taux zéro** institué par l'article 244 quater J du CGI applicable aux fonds mis à la disposition de l'emprunteur avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012 doit être compris parmi les crédits soumis à ce mécanisme alors que son montant est inclus dans le résultat fiscal. Elle pourrait adopter la même solution à l'égard des crédits afférents aux prêts à taux zéro émis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 institués par l'article 244 quater V du CGI ou les prêts « Eco-PTZ » (art. 244 quater U du CGI). Cette position nous paraîtrait rigoureuse car ces crédits ne peuvent pas tout à la fois être traités comme l'équivalent d'une subvention d'exploitation et comme une monnaie de paiement de l'IS.

La somme à porter **ligne 6** est le résultat de la multiplication par  $100/33 \frac{1}{3}$  (ou 15 %, taux réduit des PME) du total des crédits d'impôt inscrits sur les lignes 4 et 5. Ce résultat représente la partie du bénéfice fiscal de l'exercice qui a donné lieu au paiement de l'impôt en monnaie de crédit d'impôt. Mais dans le cas où des distributions prélevées sur ce bénéfice ont entraîné ligne 3 une première réduction du bénéfice d'imputation, la somme inscrite ligne 6 doit ensuite faire l'objet d'une réduction destinée à faire apparaître ligne 7 le montant définitif du bénéfice exclu pour cause d'utilisation de crédits d'impôt. La somme à porter **ligne 7** est celle obtenue en affectant le chiffre de la ligne 6 par le rapport existant entre la fraction non distribuée du bénéfice fiscal (ligne 2 - ligne 3) et le montant total de ce bénéfice (ligne 2).

**Exemple récapitulatif du calcul (jusqu'à la ligne 7) de la fraction non utilisable du bénéfice d'imputation** : Soit une société qui a dégagé en 2015 un bénéfice fiscal de 900 auquel correspond un impôt théorique de 300 et qui a réalisé au cours du même exercice une plus-value à long terme entraînant au taux réduit une imposition de 210. La société disposait en 2015 d'une masse de crédits d'impôt étrangers de 187 qu'elle est réputée avoir imputée à concurrence de 110 ( $187 \times 300 / 300 + 210$ ) sur son IS de 300 et était titulaire d'un crédit d'impôt recherche de 40.

Voici comment se présente le calcul du bénéfice "exclu" de l'imputation dans la perspective du report en arrière d'un déficit 2016 de 800 sur le bénéfice 2015.

A la ligne 4 sera portée la somme de 110 représentative des crédits d'impôt imputés sur l'IS dû au taux normal.

A la ligne 5 figurera le montant du crédit d'impôt recherche de 40 affecté du rapport qui existe entre, d'une part, l'IS de l'exercice calculé au taux normal (300) diminué des crédits d'impôt imputés (110) et, d'autre part, le montant total de l'IS théoriquement dû au taux normal et au taux réduit diminué de ces mêmes crédits d'impôt ( $300 + 210 - 110 = 400$ ). La somme à mentionner ligne 5 s'élèvera donc à  $40 \times (300 - 110) / 400 = 19$ .

A la ligne 6, le total des lignes 4 et 5 ( $110 + 19 = 129$ ) sera multiplié par  $100 / 33 \frac{1}{3}$ , ce qui donne 387. Cette somme, à reprendre ligne 7, représente l'exclusion qui s'attache aux paiements opérés par imputation de crédits d'impôt. Le report du déficit de 800 subi en 2016 sur le bénéfice de 2015 se limitera ainsi à 513 ( $900 - 387$ ).

## **5. Fraction des bénéfices, ayant ouvert droit au crédit d'impôt RES, qui n'a pas été distribuée et n'a pas donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt (lignes 8 à 10)**

Lorsqu'une société a fait l'objet d'un RES, son bénéfice d'imputation à retenir pour l'exercice d'un report en arrière de déficit doit être diminué de la partie dudit bénéfice qui a ouvert droit, au profit de la société racheteuse, au crédit d'impôt prévu par les articles 220 quater et 220 quater A du CGI.

La somme à porter dans la **ligne 8** est obtenue en appliquant au montant de ce crédit d'impôt le rapport qui existe entre l'IS au taux normal et l'IS total de l'exercice (calcul similaire, le cas échéant, pour le taux réduit des PME).

La somme ainsi obtenue est ensuite divisée par le taux de l'impôt sur les sociétés, ce qui donne le montant du bénéfice imposé au taux normal (ou au taux réduit des PME) auquel est réputé correspondre le crédit d'impôt. Tel est l'objet de la **ligne 9**.

La **ligne 10** fait apparaître la somme à exclure du bénéfice d'imputation à raison des crédits d'impôt RES. Cette somme s'obtient en appliquant à celle portée ligne 9 un coefficient de réduction représenté par le rapport qui existe entre le bénéfice fiscal, diminué des exclusions déjà pratiquées lignes 3 et 7, et ce bénéfice fiscal pris dans sa totalité.

En application du paragraphe I de l'article 46 quater-0W de l'annexe III du CGI, la société déclarante devra joindre à l'imprimé 2039-SD un document attestant le montant du crédit d'impôt transféré par elle à la société constituée pour son rachat au titre de l'exercice qui suit celui au cours duquel a été réalisé le bénéfice sur lequel un déficit est reporté en arrière (précision reprise au point 5 de la notice).

Le montant de ce crédit sera par ailleurs inscrit sur la ligne 20.

## **6. Montant du bénéfice exclu (ligne 11)**

Simple addition des exclusions mentionnées à la ligne 3, à la ligne 7 et, le cas échéant, à la ligne 10.

## 7. Bénéfice d'imputation (ligne 12)

Ce bénéfice s'obtient par simple différence entre le montant du résultat taxé au taux plein inscrit ligne 2 et le montant de l'exclusion mentionnée ligne 11.

### B. Imputation du déficit

Le report en arrière s'opère ligne 13 dans la limite du moins élevé des montants suivants : montant du bénéfice d'imputation mentionné ligne 12 ou la somme d'1 million d'euros.

Le montant du déficit ainsi reporté en arrière, à rappeler ligne 15, devra être mentionné sur la ligne ZL du **tableau n° 2058 A**. C'est cette indication qui concrétisera l'option exercée en faveur de ce report ([BOI-IS-DEF-20-10](#) n° 270 à jour au 12 septembre 2012).

On procédera, ligne 14, au calcul de la créance sur le Trésor : 33 1/3 % de sommes inscrites lignes 13 et 15 % pour partie le cas échéant (taux réduit des PME). Le montant du déficit reporté en arrière sera porté ligne 15.

### C. Détermination du déficit reportable en avant

Ce cadre est à servir dans le cas où le montant du déficit de l'exercice 2016 inscrit ligne 16 n'a pu être reporté en arrière que partiellement, que cette situation résulte du plafonnement de la faculté de report à 1 million d'euros, d'une insuffisance du bénéfice de l'exercice 2015 ou de la décision prise par la société de ne consacrer qu'une fraction de son bénéfice d'imputation au report en arrière de son déficit. Dans ces différents cas la fraction non reportée en arrière, qui pourra faire l'objet d'un report en avant, doit être inscrite ligne 18 de la rubrique qui nous occupe.

La fraction du déficit reportable en avant devra être inscrite au tableau 2058-A de détermination du résultat fiscal, à la ligne XO (mention à reprendre à la ligne YJ du tableau 2058-B).

### D. Montant de la créance sur le Trésor (et obtention de l'attestation correspondante)

La créance correspondant au déficit effectivement reporté en arrière, portée ligne 14, figurera dans les produits de l'exercice 2016 alors qu'elle ne constitue pas un profit imposable. Sa déduction extra-comptable doit s'opérer sur la ligne XG ("Déductions diverses") du tableau n° 2058-A, ligne qui comporte une case ZI dans laquelle sera mentionné le montant de la créance ainsi déduite.

Au vu de la déclaration n° 2039-SD et du formulaire 2574-SD<sup>2</sup>, le service destinataire donnera son visa attestant l'existence de la créance. Le certificat de créance permettra à la société de justifier de ses droits lorsqu'elle voudra utiliser sa créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés ou la céder.

Le remboursement doit être réalisé spontanément par l'administration, pour la part de la créance qui n'a pas trouvé à s'imputer sur l'IS au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée (voir p. 4). Les entreprises jugeront sans doute plus prudent de remplir l'imprimé n° 2573-SD "Suivi des créances" disponible sur le site « [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) » (la demande de remboursement peut se faire sous forme dématérialisée en modes EFI et EDI).

## **E. Entreprises ayant fait l'objet d'un RES**

Comme nous l'avons déjà dit, ce cadre est destiné à recevoir mention des crédits d'impôt transférés par la société déclarante à la société constituée pour son rachat.

---

<sup>2</sup> La transmission de ce formulaire à l'entreprise n'est pas automatique.

**CMS Bureau Francis Lefebvre**  
2 rue Ancelle  
92522 Neuilly-sur-Seine Cedex  
France

T +33 1 47 38 55 00

**CMS Bureau Francis Lefebvre**, entité opérant sous la forme d'une société d'exercice libéral à forme anonyme (S.E.L.A.F.A.), est membre du groupement européen d'intérêt économique CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG), qui coordonne un ensemble de cabinets d'avocats indépendants. CMS EEIG n'assure aucun service auprès de la clientèle. Seuls les cabinets d'avocats membres offrent des prestations de services dans leurs ressorts géographiques respectifs. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats qui en est membre, sont des entités juridiques distinctes dont aucune n'a autorité pour engager les autres. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats membres sont responsables de leurs propres actes ou manquements et non de ceux des autres membres du groupement. L'utilisation de la marque « CMS » et du terme « le cabinet CMS » désigne certains ou la totalité des cabinets d'avocats membres, ou encore leurs bureaux. Consulter le site Internet [cms.law/bfl](http://cms.law/bfl) pour obtenir des informations complémentaires.

**Les cabinets membres de CMS sont :**

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni, Associazione Professionale (Italie) ;  
CMS Albiñana & Suárez de Lezo S. L. P. (Espagne) ;  
CMS Bureau Francis Lefebvre S.E.L.A.F.A. (France) ;  
CMS Cameron McKenna LLP (Royaume-Uni) ;  
CMS Carey & Allende (Chili) ;  
CMS DeBacker SCRL / CVBA (Belgique) ;  
CMS Derks Star Busmann N. V. (Pays-Bas) ;  
CMS GRAU Abogados (Pérou) ;  
CMS von Erlach Poncet SA (Suisse) ;  
CMS Hasche Sigle, Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern (Allemagne) ;  
CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Autriche) ;  
CMS Rodríguez Azuero Contexto Legal Abogados (Colombie) et  
CMS Rui Pena & Arnaut (Portugal).

**Implantations CMS :** Aberdeen, Alger, Amsterdam, Anvers, Barcelone, Belgrade, Berlin, Bogota, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubaï, Düsseldorf, Édimbourg, Francfort, Genève, Glasgow, Hambourg, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Leipzig, Lima, Lisbonne, Ljubljana, Londres, Luxembourg, Lyon, Madrid, Medellín, Mexico, Milan, Moscou, Munich, Muscat, Paris, Pékin, Podgorica, Prague, Rio de Janeiro, Rome, Santiago du Chili, Sarajevo, Séville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Téhéran, Tirana, Utrecht, Varsovie, Vienne, Zagreb et Zurich.

[cms.law/bfl](http://cms.law/bfl)