

# Fiscal

IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

590

## Loi de finances rectificative : mise en place d'un dispositif exceptionnel de report en arrière des déficits

**POINTS CLÉS** → La loi de finances rectificative élargit à titre temporaire les conditions du report en arrière des déficits pour aider les entreprises pendant la crise → Le report concerne le déficit des exercices clos entre le 30 juin 2020 et le 30 juin 2021 qui peut s'imputer sur les trois exercices précédents.



**Jean-Marc Valot,**  
avocat associé,  
BG2V Avocats

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) qui réalisent un déficit fiscal ont la possibilité de le reporter en arrière en vue de bénéficier d'une créance d'impôt, habituellement désignée « *créance de carry-back* ».

Elles ont en effet le choix entre reporter en avant le déficit et l'imputer sur les bénéfices futurs, ou le reporter en arrière afin de revendiquer une créance correspondant à l'impôt déjà acquitté.

En cas de report en avant, le déficit s'impute sur le bénéfice des exercices suivants dans la limite d'un million d'euros, majoré de 50 % de la fraction du bénéfice excédant ce montant.

Si elles souhaitent reporter en arrière leur déficit, elles doivent en principe le décider à la clôture de l'exercice déficitaire, inscrire la créance de carry-back dans l'état 2058 A pour les entreprises relevant du régime réel d'imposition, 2033 B pour les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition, ou 2058 RG pour la société mère d'un groupe fiscal, et remplir un formulaire spécifique 2039. Le report en arrière ne s'impute que sur le seul bénéfice de l'exercice précédent dans la limite d'un million d'euros.

Sans amender ce dispositif, la loi de finances rectificative pour 2021 du 19 juillet 2021 (L. n° 2021-953, 19 juill. 2021 : JO 20 juill. 2021, texte n° 2 ; JCP E 2021, act. 569), désormais en vigueur, en élargit à titre temporaire les conditions et modalités d'application. Elle s'inscrit ainsi dans un mouvement initié par la Commission européenne pour que les États membres permettent aux entreprises fragilisées par la crise sanitaire de reporter leurs déficits sur les trois exercices précédents dans la limite de 3 millions d'euros (*Comm. UE, recomm. (UE) 2021/801, 18 mai 2021 en ce qui concerne le traitement fiscal des pertes pendant la crise de la COVID-19*), même si elle ne retient pas cette limite.

L'exposé des motifs de la loi indique que l'assouplissement du report en arrière doit permettre de renforcer les fonds propres des entreprises, notamment celles de taille intermédiaire, pendant la crise et les aider à redémarrer leur activité, en soutenant leur trésorerie.

Comme avant la réforme de 2011, le report exceptionnel peut concerner les trois exercices précédents et n'est pas plafonné. Le dispositif, que nous examinons ci-dessous, est toutefois différent du régime antérieur.

**Entreprises concernées.** - Les entreprises qui clôturent un exercice déficitaire entre le 30 juin 2020 et le 30 juin 2021 peuvent reporter en arrière leur déficit suivant les modalités particulières objet du dispositif. Si une entreprise clôture plusieurs exercices entre ces deux dates (cas d'exercices clos au 30 juin 2020 et 2021, ou de clôtures anticipées), seul le premier exercice déficitaire pourra donner lieu à report en arrière.

Il en va de même pour les sociétés têtes de groupe : le déficit d'ensemble constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 est imputable sur les bénéfices d'ensemble déclarés des trois exercices précédents ou, le cas échéant, sur les bénéfices que la société mère a déclarés au titre des exercices précédant son option pour l'intégration.

Le déficit reporté en arrière peut s'imputer sur les résultats de l'exercice n-1 mais également n-2 et n-3, dans cet ordre, et n'est pas plafonné à un million d'euros.

Les bénéfices d'imputation sont déterminés comme dans le régime de droit commun (CGI, art. 220 quinquies ; CGI, ann. III, art. 46 quater-0 S). Il s'agit du bénéfice fiscal déclaré qui a été soumis à l'IS au taux normal ou au taux réduit prévu en faveur des PME.

Il convient de déduire de la base d'imputation la fraction du bénéfice qui a fait l'objet d'une distribution de dividendes, celle qui a donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt et celle qui a déjà servi à imputation au titre de déficits d'exercices antérieurs reportés en arrière.

Par définition, les résultats exonérés, plus-values à long terme et produits de la propriété industrielle taxés à un taux réduit sont exclus du bénéfice d'imputation. Un amendement voté au Sénat qui prévoyait de subordonner l'application du dispositif au « non-versement de dividendes sur les exercices déficitaires ouvrant droit à l'imputation » n'a finalement pas été retenu.

**Montant de la créance.** - La créance sera égale au produit du déficit reporté en arrière par le taux de l'IS applicable au titre des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022, soit 25 % ou 15 % pour les entreprises bénéficiant du taux réduit des PME. Selon l'exposé des motifs, la référence à ces taux d'imposition se justifierait par leur correspondance au taux d'imposition des bénéfices sur lesquels la majeure partie du déficit aurait été imputée si le déficit avait été reporté en avant.

Dans le dispositif de droit commun, le taux utilisé pour calculer la créance de carry-back est celui de l'exercice d'imputation (en principe 28 % au titre de l'exercice 2020). De ce point de vue, le dispositif ordinaire est plus favorable que le déroga-

toire sans être moins cohérent puisque le taux retenu est celui qui a servi à liquider l'imposition primitive.

La créance est utilisable dans les conditions de droit commun et pourra donc servir au paiement de l'IS afférent aux cinq exercices suivants. La fraction non utilisée au terme de ce délai sera remboursée.

Les entreprises qui font l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires peuvent demander le remboursement anticipé de leur créance non utilisée à compter de la date de la décision ou du jugement d'ouverture. Ce remboursement est toutefois opéré sous déduction d'un intérêt appliqué à la créance restant à imputer, calculé au taux de l'intérêt légal.

Par ailleurs, on se souvient que la loi n° 2020-935 de finances rectificative pour 2020 du 30 juillet 2020 (L. n° 2020-935, 30 juill. 2020 : JO 31 juill. 2020, texte n° 1 ; JCP E 2020, act. 592) avait prévu la faculté de demander le remboursement immédiat des créances de carry-back sans considération du délai de 5 ans. Le nouveau dispo-

sitif est expressément exclu du champ de cet aménagement.

**Aspects déclaratifs.** - Comme évoqué, l'option pour le report en arrière d'un déficit est en principe exercée lors de la déclaration de résultats de l'exercice.

Dans le dispositif exceptionnel, l'option pour le report en arrière peut en principe être exercée jusqu'au 30 septembre 2021, date limite de dépôt de la déclaration de résultats d'un exercice clos au 30 juin 2021, et au plus tard avant que la liquidation de l'IS dû au titre de l'exercice suivant celui au titre duquel l'option est exercée ne soit intervenue.

Le formulaire 2039 actuel pour le report en arrière des déficits n'est pas adapté pour l'exercice du report en arrière dérogatoire. L'administration fiscale devra donc préciser rapidement les modalités déclaratives et délais pour le mettre en œuvre.

**Choix du sens du report des déficits.** - Le choix du sens du report méritera une analyse spécifique à chaque société ou groupe de sociétés.

Le report en arrière permet de constater immédiatement une créance alors que le

report en avant des déficits, en principe illimité dans le temps, est fragilisé par le risque de changement d'activité qui peut notamment être caractérisé par la disparition des moyens de production, ou l'adjonction ou l'abandon d'une activité. Dans une telle hypothèse, l'utilisation des déficits reportables peut en effet être remise en cause.

En revanche, le report en avant présente l'avantage de diminuer le résultat imposable à l'IS et également à la contribution sociale de l'article 235 *ter* ZC du CGI, dont le taux est de 3,3 %, alors que la portée du report en arrière se limite à l'IS. Le report en avant vient également réduire la base de calcul de la participation des salariés, et corrélativement de la participation, au contraire du report en arrière.

Enfin, nous relevons que compte tenu de la diminution progressive du taux l'IS (28 % au titre des exercices clos en 2020, 26,5 % pour ceux clos en 2021, et 25 % pour ceux clos à compter de 2022), le report en arrière de droit commun peut dans certains cas s'avérer plus intéressant que le report en arrière exceptionnel, pour lequel seul le taux de 25 % sera retenu.

## TAXES DIVERSES

591

### Suppression de taxes à faible rendement à compter de 2021

D. n° 2021-984, 26 juill. 2021 : JO 28 juill. 2021, texte n° 8

Le décret n° 2021-984 du 26 juillet 2021 a pour objet de procéder à la suppression des références :

- à la taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique qui font l'objet d'une publicité ;

- au prélèvement spécial sur les bénéfices résultant de la vente, de la location ou de l'exploitation d'œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence ;

- à la taxe spéciale sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence ;

- à la composante portant sur les huiles de la taxe générale sur les activités polluantes ;

- aux prélèvements progressif et complémentaire sur le produit brut des jeux dans les casinos installés à bord des navires de commerce transporteurs de passagers battant pavillon français ;

- aux droits sur les déclarations et notifications de produits du tabac ;

- à la taxe à l'essieu sur les véhicules immatriculés dans un État étranger taxant les véhicules immatriculés en France.

Ce décret est pris pour l'application de l'article 64 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021.