

Carry-back : l'Administration publie ses commentaires sur l'aménagement temporaire du dispositif

La loi de finances rectificative pour 2021 a assoupli temporairement le régime de report en arrière des déficits. Ainsi, sur option, le déficit constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 peut être imputé, sans plafonnement, sur le bénéfice déclaré de l'exercice précédent et, le cas échéant, sur celui de l'avant-dernier exercice puis sur celui de l'antépénultième exercice. L'Administration vient d'apporter des précisions attendues sur l'application de ce dispositif temporaire spécial pour lequel l'option doit être exercée **avant le 30 septembre 2021**.

Quel délai pour opter ?

L'option peut être formulée jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice clos au 30 juin 2021 (mais au plus tard avant que ne soit intervenue la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice suivant celui au titre duquel l'option est exercée).

Les entreprises peuvent ainsi reporter en arrière jusqu'au **30 septembre 2021** le déficit constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021, y compris lorsqu'elles ont clôturé leur exercice avant le 30 juin 2021, qu'elles aient opté ou non pour le régime de droit commun (sous réserve du cas – sans doute exceptionnel – où l'impôt dû au titre de l'exercice suivant l'exercice déficitaire n'a pas été liquidé).

Comment formaliser l'option ?

L'option, qui constitue une décision de gestion, est formalisée en complétant soit la **ligne ZL du formulaire 2058-A SD** (régime réel normal) soit la **ligne 356 du formulaire 2033-B SD** (régime réel simplifié) soit encore la **ligne HE de l'imprimé 2058-RG SD** (intégration fiscale) de la liasse fiscale.

La société devra également fournir au service des impôts compétent, sous format papier, tous les **éléments de calcul nécessaires à la liquidation de la créance de report en arrière**. A cet effet, l'annexe au formulaire n° 2039-SD (CERFA n° 14471), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr peut être utilisée.

En outre, les sociétés ayant déjà déposé une déclaration de résultats pour l'exercice au titre duquel l'option est exercée devront déposer une **déclaration rectificative**.

Quelles situations rendent impossible l'option pour le dispositif spécial ?

L'option ne peut pas être exercée au titre de l'exercice au cours duquel l'entreprise :

- cesse totalement son activité ou cède la totalité de ses éléments d'actif. Cette interdiction ne s'applique pas à l'entreprise cessionnaire ;
- a procédé à une **opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif**. Cette règle s'applique aussi bien à l'entreprise absorbante ou bénéficiaire de l'apport qu'à l'entreprise absorbée ou apporteuse. Toutefois, **l'entreprise absorbante ou bénéficiaire de l'apport peut reporter le déficit constaté au titre de l'exercice au cours duquel l'opération est intervenue**, sous réserve qu'il remplisse les conditions prévues pour ce report, à **l'exception des déficits éventuellement transférés en application du II de l'article 209 du CGI**.

L'option ne peut pas être exercée à compter de l'exercice au cours duquel un jugement plaçant l'entreprise en redressement judiciaire ou en liquidation judiciaire est intervenu.

Quel déficit est reportable en arrière ?

Si au cours de la période 30 juin 2020 - 30 juin 2021, plusieurs exercices déficitaires ont été clos, seul le déficit du **premier d'entre eux** est admis au bénéfice du dispositif temporaire spécial.

Il est confirmé que si à la suite du dépôt d'une **déclaration rectificative** dans le délai de réclamation ou à la suite d'un contrôle fiscal, le résultat de ce premier exercice clos devient déficitaire ou que le déficit de cet exercice est accru, **la société pourra, par voie de réclamation contentieuse, opter pour le dispositif spécial**.

Comment déterminer le bénéfice d'imputation ?

Il est également précisé que si le dépôt d'une déclaration rectificative dans le délai de réclamation a pour effet de **faire apparaître ou de rehausser les bénéfices fiscaux sur lesquels auraient pu être imputé ou a été partiellement imputé le déficit** que l'entreprise a constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021, l'entreprise pourra, par voie de réclamation contentieuse, opter pour le dispositif spécial sur le bénéfice rehaussé.

En revanche, si le bénéfice d'imputation est revu à la hausse suite à un contrôle fiscal, le montant de la créance ne pourra être revu. La créance est en effet déterminée, en vertu de la loi, sur la base des **résultats fiscaux déclarés**.

Enfin, lorsque le bénéfice d'imputation de l'un des trois exercices précédant celui au titre duquel l'option pour dispositif spécial est exercé, a été réduit par le report en arrière d'un exercice précédent (dans les conditions de droit commun), celui-ci peut bien faire l'objet d'une nouvelle imputation à hauteur de la fraction qui n'a pas été utilisée au titre d'un précédent report en arrière.

Comment calculer le montant de la créance ?

L'excédent de bénéfices - correspondant à la différence entre le montant du bénéfice initial et le montant du bénéfice après imputation du déficit en application du dispositif spécial - fait naître une **créance égale au produit de cet excédent par le taux de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun ou le cas échéant au taux réduit réservé aux PME**, chacun à hauteur de la fraction de bénéfice concernée.

Le taux de l'IS de droit commun applicable sera, par détermination de la loi, celui de **25 %**.

Lorsqu'il est applicable, le taux réduit d'imposition réservé aux PME, se substituera, dans la limite de 38 120 € de bénéfice par période de douze mois, au taux normal de l'IS. Pour le calcul de la créance, ce taux réduit dont bénéficient les PME s'appliquera au titre de chacun des exercices d'imputation, lorsque le chiffre d'affaires de l'exercice déficitaire n'excède pas 10 000 000 € (§140 à 160, et exemple 2 §210).

L'Administration précise que les **distributions** effectuées qui viennent réduire le bénéfice d'imputation sont **librement affectées sur le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal ou au taux réduit** prévu.

Lorsque la société aura déjà opté pour le report en arrière dans les conditions du droit commun au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021, **la créance de report en arrière calculée dans les conditions du dispositif temporaire spécial sera réduite du montant de la créance de report en arrière déjà liquidée.**

Cette créance pourra être **utilisée pour le paiement de l'IS dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option pour le report en arrière a été exercée.**

Elle ne pourra en revanche pas bénéficier des dispositions prévues par la 3^e loi de finances pour 2020 qui prévoyait un remboursement anticipé de certaines créances de report en arrière.

[BOI-IS-DEF-20-30 : IS - Déficit et moins-values nettes à long terme - Report en arrière - Aménagement temporaire du dispositif de report en arrière des déficits](#)

[Lien vers le formulaire 2039 SD](#)

Contacts

Marie-Pierre Hô
Partner – Doctrine tax
KPMG Avocats
mhoo@kpmgavocats.fr

Alexandra Baudart
Supervisor – Doctrine tax
KPMG Avocats
abaudart@kpmgavocats.fr

© Les informations contenues dans ce document sont d'ordre général et ne sont pas destinées à traiter les particularités d'une personne ou d'une entité. Bien que nous fassions tout notre possible pour fournir des informations exactes et appropriées, nous ne pouvons garantir que ces informations seront toujours exactes à une date ultérieure. De fait elles ne peuvent ni ne doivent servir de support à des décisions sans validation par les professionnels ad hoc. KPMG Avocats est une société d'avocats de droit français, membre de l'organisation mondiale KPMG constituée de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Limited, une société de droit anglais (« private company limited by guarantee »). Aucun cabinet membre n'a le droit d'engager KPMG International ou les autres cabinets membres vis-à-vis des tiers. KPMG International n'a le droit d'engager aucun cabinet membre.

© 2021 KPMG Avocats, société d'avocats de droit français, de l'organisation mondiale KPMG constituée de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Limited, une société de droit anglais (« private company limited by guarantee »). Tous droits réservés. Le nom KPMG et le logo ainsi que le nom KPMG Avocats sont des marques utilisées sous licence par les cabinets indépendants membres de l'organisation mondiale KPMG.