

La gestion fiscale des déficits (entreprises à l'impôt sur les sociétés)



© 2020 Les Echos Publishing

Le principe du report en avant des déficits fiscaux

Les sociétés soumises à l'IS peuvent choisir d'imputer leur déficit sur les bénéfices à venir des prochains exercices.

Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) ont le choix. Elles peuvent soit conserver le bénéfice de leur déficit pour l'imputer sur les bénéfices à venir des prochains exercices, soit, sur option, décider de le reporter en arrière.

La première solution, qui ne nécessite aucune démarche particulière, consiste donc à choisir de reporter en avant le déficit, sans limitation de durée. Les sociétés peuvent, dans ce cadre, imputer ce déficit dans la limite d'un montant de 1 million d'euros, augmenté de la moitié du bénéfice qui dépasse ce montant. Et si une part de déficit ne peut être déduite du fait de cette règle de plafonnement, celle-ci reste reportable en avant, elle aussi sans limite de temps.

Illustration : une société dont l'exercice coïncide avec

l'année civile réalise au titre de 2020 un bénéfice de 1 400 000 €. Le déficit qu'elle a subi au titre de l'exercice 2019 s'élève à 1 800 000 €. Ce déficit n'est imputable sur le bénéfice 2020 qu'à hauteur de : $1\,000\,000\text{ €} + 50\% \times (1\,400\,000\text{ €} - 1\,000\,000\text{ €}) = 1\,200\,000\text{ €}$. Une fraction du bénéfice 2020, soit 200 000 € ($1\,400\,000\text{ €} - 1\,200\,000\text{ €}$), reste donc imposable à l'IS. La part du déficit 2019 qui reste reportable sur les exercices 2021 et suivants s'élève, quant à elle, à 600 000 € ($1\,800\,000\text{ €} - 1\,200\,000\text{ €}$).

Un droit de contrôle sur les déficits rallongé !

Lorsqu'elle vérifie un exercice non prescrit sur lequel ont été imputés des déficits nés d'exercices prescrits, l'administration fiscale est en droit de contrôler et éventuellement de rectifier ces déficits.

Vous le savez sûrement, l'administration fiscale ne peut contrôler les comptes d'une société lorsqu'ils sont prescrits, c'est-à-dire lorsqu'un certain temps s'est écoulé. En matière d'impôt sur les sociétés, la prescription est, en principe, acquise à la fin de la troisième année qui suit celle de la clôture. Mais lorsque l'administration vérifie un exercice non prescrit sur lequel ont été imputés des déficits nés d'exercices prescrits, elle peut pourtant aller contrôler et éventuellement rectifier ces déficits. Le contribuable doit alors être en mesure de justifier l'existence et les montants des déficits qu'il impute. Et il peut, dans ce cadre, avoir tout intérêt à produire des documents comptables, même s'il n'est plus tenu de les conserver dans la mesure où le délai de conservation de ces documents a expiré !

Et attention à un autre point important : les déficits ne sont reportables que sur les bénéfices de l'entreprise même.

Autrement dit, si celle-ci a changé d'activité ou de régime fiscal, elle perd son droit au report car l'administration considère qu'il ne s'agit plus de la même entreprise !

L'option pour le report en arrière des déficits

Les sociétés soumises à l'IS peuvent, sur option cette fois, choisir de le reporter sur le bénéfice de l'exercice précédent.

Lorsqu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés dégage un déficit fiscal, elle peut donc aussi, comme nous l'avons déjà vu, décider, sur option, de le (et seulement lui) reporter en arrière sur le bénéfice de l'exercice précédent (et uniquement sur celui-ci). On parle de « carry-back ». Un report en arrière qui s'exerce aussi dans une certaine limite. En effet, il ne peut jouer que dans la limite de la fraction non distribuée de ce bénéfice et d'un montant de 1 million d'euros. Quant à la fraction de déficit qui excède le bénéfice du dernier exercice ou la somme de 1 M€ et qui n'a donc pas pu être reportée en arrière, elle demeure reportable en avant sans limitation de durée.

Illustration : une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile subit un déficit de 1 400 000 € au cours de l'exercice 2020 et opte pour le report en arrière de ce déficit. Ce déficit peut être imputé sur le bénéfice 2019 qui s'élevait à 1 800 000 €. L'imputation ne pouvant excéder 1 000 000 €, la société ne peut reporter en arrière que 1 000 000 €. Le reliquat de 400 000 € reste donc reportable en avant sans limitation de durée.

Le carry-back fait naître une créance sur le Trésor Public

L'imputation du déficit d'un exercice sur le bénéfice de l'exercice précédent fait naître une créance sur le Trésor Public pour la société.

En cas d'option pour le carry-back – option qui doit être exercée dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice de constatation du déficit –, le déficit de l'exercice est donc imputé sur le bénéfice du dernier exercice plafonné à 1 M€. Et cette imputation fait naître au profit de la société une créance sur le Trésor Public correspondant à l'impôt qui avait été versé sur la fraction de bénéfice couverte par l'imputation du déficit. Autrement dit, le montant de la créance correspond au produit du montant du déficit reporté en arrière par le taux de l'IS applicable à l'exercice précédent (taux normal ou taux réduit réservé aux PME).

Illustration : un déficit de 100 000 € subi au titre de l'exercice 2020 donne naissance, en cas de report en arrière sur le bénéfice de l'exercice 2019 (soumis intégralement au taux de l'IS de 31 %), à une créance de $100\,000\text{ €} \times 31\% = 31\,000\text{ €}$.

Par la suite, la créance peut être utilisée par la société pour payer son IS des exercices clos les 5 années suivantes, qu'il s'agisse d'acomptes ou de soldes. La fraction non-utilisée étant normalement remboursée par le Trésor à l'issue de cette période de 5 ans, une période décomptée à partir de l'exercice d'origine du déficit et en année civiles entières.

Illustration : la créance de carry-back résultant de l'exercice clos le 31 décembre 2019 est normalement remboursable à compter du 1^{er} janvier 2025.

Petite précision qui a son importance : la naissance de cette créance, du fait du carry-back, constitue un produit du point de vue comptable. Un produit comptable qui n'est cependant pas imposable.

Un coup de pouce aux sociétés déficitaires pour les exercices clos au plus tard en décembre prochain !

À titre exceptionnel en raison de la crise du Covid-19, pour les options exercées au titre d'exercices clos au plus tard le 31 décembre 2020, la créance de carry-back sera remboursable immédiatement.

Par exception à cette règle de remboursement au bout de 5 ans, et en raison de la crise du Covid-19, pour les options exercées au titre d'exercices clos au plus tard le 31 décembre 2020, la créance de carry-back sera remboursable immédiatement, sans même attendre la liquidation de l'impôt de l'exercice 2020, et ce dès le lendemain de la clôture !

En pratique, la demande de remboursement devra être effectuée au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration de l'exercice 2020. Et elle pourra concerner la créance née du report en arrière du déficit 2020, mais aussi toutes les créances non-utilisées et pas encore remboursées, à savoir les créances nées au titre d'une option pour le report en arrière des déficits au titre des exercices 2019, 2018, 2017, 2016 et 2015 (5 ans) qui n'auraient pas été utilisées !

À noter : le carry-back présente donc des avantages, notamment les deux suivants :

- un avantage de trésorerie, puisqu'il permet aujourd'hui

d'obtenir un remboursement rapide du Trésor Public ;
– un avantage financier, puisqu'il améliore votre résultat comptable en générant un profit correspondant au montant de la créance de carry-back, profit qui n'est pas imposable.
Il faut noter aussi que l'option pour le carry-back est sans incidence sur la participation des salariés. Alors que le report en avant a pour effet de réduire cette participation pour les exercices suivants dont les bénéfices seront amputés voire neutralisés par les déficits reportables.

© 2020 Les Echos Publishing