

Droit fiscal de l'entreprise 1 : l'imposition de l'activité de l'entreprise

Leçon 10 : Les modalités de l'IS

Arnaud de BISSY

Table des matières

Section 1 : La déclaration fiscale.....	p. 2
Section 2 : Calcul et paiement de l'IS.....	p. 4
§1 : Le calcul de l'IS.....	p. 4
A - L'IS brut.....	p. 4
1. Taux réduit d'IS pour les PME (au sens du CGI).....	p. 4
2. La contribution sociale des grandes entreprises (CGI, art. 235 ter ZC).....	p. 5
3. La contribution exceptionnelle sur l'IS des très grandes entreprises (LF 2025 et 2026).....	p. 6
4. Taxe sur les rachats de titres (CGI, art. 235 ter XB).....	p. 7
5. La taxe sur les actifs non professionnels des holdings patrimoniales (CGI, art. 235 ter C).....	p. 8
B - L'IS net.....	p. 9
§2 : Le paiement de l'IS.....	p. 10
A - Les quatre acomptes et la régularisation annuelle.....	p. 10
B - L'imposition forfaitaire annuelle des sociétés (supprimée en 2014).....	p. 12
Section 3 : Le traitement fiscal des déficits.....	p. 14
§1 : Le report en avant.....	p. 14
§2 : Le report en arrière.....	p. 18

Les deux premiers points de l'étude sont très classiques puisqu'il s'agit d'étudier, d'une part la **déclaration** des résultats (section 1), et d'autre part le **calcul et le paiement** de l'impôt (section 2).

La dernière partie est plus originale dans la mesure où elle intéresse **les déficits**. La société soumise à l'IS étant fiscalement « *opaque* », ses déficits ne remontent pas aux associés mais peuvent être reportés « **en avant** » sur ses bénéfices futurs ou « **en arrière** » sur ses bénéfices anciens (section 3).

Section 1 : La déclaration fiscale

Calendrier	La société doit souscrire chaque année une déclaration de résultats dans les trois mois de la clôture de l'exercice. Pour les sociétés qui clôturent leur exercice comptable le 31 décembre, ou si aucun exercice comptable n'a été clôturé au cours de l'année, la déclaration doit être faite au plus tard le 2^{ème} jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivante. La déclaration de résultats est adressée à l'inspection des impôts du lieu de son principal établissement. L'administration peut toutefois y substituer soit le lieu de direction effective de l'entreprise, soit celui de son siège social (CGI, art. 218 A), y compris si la société dispose d'un établissement principal ailleurs (CE, 30 septembre 2002, n° 213847, « SA Catef », RJF 12/02, n° 1365).
Forme de la déclaration	Depuis 2013, toutes les entreprises soumises à l'IS doivent déclarer leurs résultats par voie électronique (et non plus seulement les grosses entreprises). Le non-respect de l'obligation de télédéclaration des résultats entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des droits (CGI, art. 1738). Cette pénalité est cumulée avec celle prévue au cas de non-paiement de l'IS par télé-règlement (V. <i>infra</i>, Bofip, BOI-REC-PRO-10-30-10, n° 10). La déclaration de résultat prend la forme d'un imprimé fiscal n° 2065 accompagné d'un ensemble de tableaux (« liasse fiscale ») et d'une déclaration des frais généraux (imprimé n° 2067).

Contenu de la déclaration	Le contenu de la liasse fiscale varie selon le régime fiscal de la société, « <i>réel-normal</i> » (imprimés n° 2050 à 2059-G), ou « <i>réel-simplifié</i> » (imprimés n° 2033 à 2033-G). Dans la liasse fiscale, on trouve notamment : le bilan, le compte de résultat, les tableaux des amortissements et des provisions, des rectifications extra-comptables, la liste des filiales ou des participations, la composition du capital social, etc. En plus des imprimés fiscaux, la déclaration doit contenir les comptes rendus des délibérations du conseil d'administration ou de l'assemblée générale (mais seulement lorsqu'ils intéressent les distributions de bénéfices), ainsi qu'un état de répartition des bénéfices. Dans tous les cas, il faudra aussi y adjoindre les documents nécessaires aux déductions et réductions fiscales (relevé des frais généraux, justificatifs des crédits d'impôts, etc.).
---	--

Section 2 : Calcul et paiement de l'IS

Remarque

Contrairement à l'impôt sur le revenu, qui est calculé par les ordinateurs de l'administration fiscale, **c'est l'entreprise qui calcule elle-même l'impôt sur les sociétés sous le contrôle de l'administration fiscale (§1).**

Par contre, comme pour l'IR, **l'IS est payé sous forme d'acomptes** à valoir sur l'impôt finalement dû par l'entreprise (§2).

§1 : Le calcul de l'IS

Il ne suffit pas d'appliquer un taux d'IS au bénéfice imposable pour obtenir l'impôt dû. Il faut encore retrancher de **l'impôt brut** ainsi obtenu les différents crédits d'impôts afin de parvenir à **l'impôt net**.

A - L'IS brut

En 1993, le taux normal de l'IS a été fixé à 33 1/3 %, mais ce taux est réduit à 15 % pour les PME (il s'agit des PME au sens du Code général des impôts).

La loi de finances pour 2017 avait initié une baisse de l'IS selon un échéancier qui devait permettre de ramener progressivement le taux de l'IS de 33 1/3 % à 28 % à l'horizon 2020 (L. n° 2016-1917 du 29 décembre 2016, art. 11). Ainsi, dès les exercices ouverts en 2017, les bénéfices des PME sont imposés à 28 % pour leur fraction inférieure à 75 000 € (il s'agit des PME au sens du droit de l'UE : entreprises qui emploient moins de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50 M € ou dont le total du bilan est inférieur à 43 M €).

La loi de finances pour 2018 a ensuite modifié la trajectoire initialement votée en ramenant le taux de l'IS à 25 % à l'horizon 2022 (L. n° 2017-1837 du 30 décembre 2017, art. 84), de la façon suivante :

- Exercices ouverts en 2018 : la fraction des bénéfices jusqu'à 500 000 € est taxée à 28 %, alors que la fraction qui excède 500 000 € est taxée à 33 1/3 %
- Exercices ouverts en 2019 : la fraction des bénéfices jusqu'à 500 000 € est taxée à 28 %, alors que la fraction qui excède 500 000 € est taxée à 31 %
- Exercices ouverts en 2020 : 28 %
- Exercices ouverts en 2021 : 26,5 %
- Exercices ouverts en 2022 : 25 %

Depuis 2022, le taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés s'établit donc à 25 %, sous réserve de l'application du taux réduit en faveur des PME.

En sens inverse la loi a créé des nouveaux impôts, juridiquement distincts de l'IS, mais qui viennent alourdir l'imposition des plus grosses sociétés.

Remarque

Parfois également, le législateur crée des impôts exceptionnels et temporaires pour des entreprises particulièrement "profiteuses" ; c'est le cas de la **taxe "GAFA"** (V. la leçon n° 8), ou de la **Contribution de solidarité sur les superprofits de certaines entreprises du secteur de l'énergie** instituée par la loi de finances pour 2023 (L. n° [2022-1726](#) du 30 décembre 2022, art. 40). Cette dernière taxe n'est due qu'à raison des bénéfices exceptionnels engendrés par le contexte géopolitique, et seulement ceux qui se rapportent au premier exercice ouvert depuis le 1^{er} janvier 2022.

1. Taux réduit d'IS pour les PME (au sens du CGI)

La loi de finances pour 2001 a allégé le taux d'IS pour les PME (CGI, art. [219](#), I, b).

Les PME bénéficient d'un taux de 15 % pour la fraction des bénéfices inférieure 42.500€ (LF 2023, au-lieu de 38 120 €), par période de 12 mois (abstraction faite des plus-values à long terme taxées à 15 % et des bénéfices exonérés d'IS).

- Sont des PME au sens du CGI, les entreprises qui :
 - réalisent en France un chiffre d'affaires inférieur à **10 millions d'euros** (LF 2021, au-lieu de 7.630.000€), au titre de chaque exercice d'application du taux réduit ;
 - dont le **capital est entièrement libéré** (il convient d'assimiler au capital la prime d'émission qui doit donc être libérée ; CAA de Marseille, 24 mars 2016, n° [14MA03389](#), « SARL Eygliers Dépannage », *Dr. Fisc.* 2016, n° 28, comm. 416) ;
 - et qui est détenu pour au moins **75 % par des personnes physiques ou des PME**. Cette condition s'apprécie à la clôture de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel l'IS est liquidé (Rép. Leroy, AN 4-3-2002, p. 1259, n° 70833). Au cas de détention indirecte, par l'intermédiaire de plusieurs sociétés, la proportion de 75 % doit se vérifier dans chacune d'elle et non pas globalement (TA de Melun, 29 juin 2017, n° 1504632, « Sté Sireine Auto Fresnes », *Dr. Fisc.* 2018, n° 6, comm. 170). Egalement, les titres auto-détenus ne sont pas pris en compte pour la proportion de 75%, car le législateur a entendu restreindre le champ du dispositif à des PME détenues de manière prépondérante et suffisamment directe par des personnes physiques (CE 30 juillet 2024, n° [471055](#) – Idem s'agissant de l'exonération de contribution sociale de l'article 235 ter ZC).
- Il n'y a pas de restriction liée à la forme : sociétés soumises à l'IS, de plein droit ou sur option, y compris les associations et sociétés civiles soumises aux impôts commerciaux).
- Il n'y a pas de restriction liée à l'activité de l'entreprise ; les sociétés civiles qui ont opté pour l'IS peuvent bénéficier du taux réduit (BOI-IS-LIQ-20-10, n° 10, 12 sept. 2012).
- En principe, l'entreprise doit fournir un état de détermination des bénéfices et de la répartition du capital social, annexé à la déclaration de résultat (CGI, Ann. III, art. [46 quater-0 ZZ bis A](#)).

Remarque

Lorsque le capital de la société éligible au taux réduit est détenu par une société à plus de 75 %, cette dernière doit donc réaliser un chiffre d'affaires inférieur à la limite légale. Une difficulté s'est posée lorsque cette société mère fait partie d'un groupe intégré. Dans cette situation en principe, le chiffre d'affaires à retenir est celui du groupe (V. le régime de l'intégration fiscale, Cours de fiscalité d'entreprise n° 2, Leçon n° 1). Le Conseil d'Etat a toutefois rappelé que l'objectif poursuivi par l'encadrement des aides d'État aux PME est l'exclusion de celles qui appartiennent à un groupe économique et qui ont donc accès aux moyens et aux soutiens dont ne disposent pas leurs concurrentes de taille équivalente. Il en déduit, dès lors, que le montant du chiffre d'affaires de la société détentrice de la société éligible au taux réduit s'apprécie en tenant compte, le cas échéant, de ses autres participations sans qu'il ait d'incidence son appartenance à un groupe fiscalement intégré (CE, 13 mars 2025, n° [481538](#), « Sté TDA », *Dr. Fisc.* 2025, n° 25, comm. 234, concl. B. Lignereux, note É. Aubry et E. Joubert ; *RJF* 6/25 n° 425, concl. B. Lignereux, C 425 ; *Dr. Fisc.* 2025, n° 36, comm. 274, note A. Nicolier).

2. La contribution sociale des grandes entreprises (CGI, art. 235 ter ZC)

Sont concernées l'ensemble des entreprises soumises à l'IS, de plein droit ou sur option, à l'exception des PME qui sont exonérées (redevables ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 €, dont le capital, entièrement libéré, est détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu, pour 75 % au moins, par des personnes physiques).

Son montant est égal à 3,3 % de l'IS de référence tel qu'amputé d'un abattement de 763 000 euros (les entreprises dont l'IS est inférieur à ce montant en sont exonérées).

La contribution sociale est assise sur l'IS brut, au taux normal ou au taux réduit.

- Il s'agit d'un impôt juridiquement distinct de l'IS, mais qui est recouvré comme lui.
- L'entreprise doit donc payer 4 acomptes, exigibles aux mêmes dates que les acomptes d'IS (cf. *infra*), mais elle en est dispensée si le montant de la contribution n'excède pas 3 000 euros.
- La régularisation interviendra au jour de la liquidation de l'IS, soit dans les 3 mois de la clôture de l'exercice.
- Enfin, comme l'IS lui-même, la contribution sociale n'est pas déductible du résultat imposable.

Exemple

Soit une société soumise à l'IS qui n'est pas une PME et qui a réalisé un bénéfice imposable au taux de 25 % de 4M€.

Le montant de la contribution sociale est de : $4\text{M €} \times 25\% = 1\,000\,000\text{ €} - 763\,000\text{ euros} = 237\,000\text{ €} \times 3,3\% = 7\,821\text{ €}$.

3. La contribution exceptionnelle sur l'IS des très grandes entreprises (LF 2025 et 2026)

La loi de finances pour 2025 a institué une contribution exceptionnelle sur l'IS due par les entreprises ayant un chiffre d'affaires réalisé en France égal ou supérieur à 1 milliard d'euros (L. n° 2025-127 du 14 février 2025, de finances pour 2025, art. 48).

Cette contribution exceptionnelle était prévue pour ne s'appliquer qu'au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2025, mais la loi de finances pour 2026 l'a prolongé d'un an ; elle est désormais due au titre des deux premiers exercices clos à compter du 31 décembre 2025 (L. n° 2026-103 du 19 février 2026, de finances pour 2026, art. 12). En outre, le chiffre d'affaires minimum requis pour le second exercice d'application est porté à 1,5 milliards d'euros.

Remarque

La question se pose de savoir comment il faut interpréter cette condition s'agissant du second exercice : faut-il regarder seulement le chiffre d'affaires de cet exercice là, ou faut-il également remplir la condition du chiffre d'affaires au titre du premier exercice ? L'Administration a répondu à cette question : les deux exercices sont à envisager séparément. Ainsi, une entreprise peut être hors du champ de la contribution exceptionnelle d'IS au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2025 et y entrer au titre du second exercice clos si son chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 1,5 Md€ au titre de ce second exercice. Dans ce cas, elle n'est redevable de la contribution qu'au titre d'un exercice (BOI-IS-AUT-60, 12 août 2026, n° 10). Pour ce qui est de l'appréciation du seuil d'assujettissement de 1,5 Md€ au titre du second exercice clos à compter du 31 décembre 2025, l'administration précise logiquement qu'il y a lieu de regarder le seul chiffre d'affaires réalisé au titre de cet exercice là, sans tenir compte du chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent (BOI-IS-AUT-60, n° 70 et 140).

Le chiffre d'affaires à retenir dernier s'entend du montant hors taxes de l'ensemble des produits qui se rapporte à l'exploitation normale et courante de l'activité de l'entreprise (BOI-IS-AUT-60, 6 août 2025, n° 80). Les produits financiers et exceptionnels en sont exclus, sauf lorsque ces produits s'inscrivent dans le modèle économique de l'entreprise (BOI-IS-AUT-60, 6 août 2025, préc., n° 90 et 100).

La contribution exceptionnelle est assise sur la moyenne de l'IS brut dû au titre de l'exercice au cours duquel la contribution est due et au titre de l'exercice précédent, au taux normal (25 %), aux taux réduits des plus-values à long terme (15 %, 19 % ou 25 %), et au taux réduit des résultats nets des cessions, concessions ou sous-concessions de licences d'exploitation de brevets (10 %).

Le taux dépend du chiffre d'affaires de l'entreprise : 20,6 % pour celles dont le chiffre d'affaires est inférieur à 3 milliards d'euros (mais supérieur à 1 milliard d'euros), et 41,2 % pour celles dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 3 milliards d'euros.

Remarque

Dans les faits, si l'on tient également compte de la contribution sociale de 3,30 %, le taux réel d'IS est de 30,975 % dans le premier cas et de 36,125 % dans le second.

Il existe plusieurs mécanismes de « lissage » pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre, respectivement, 1 milliard et 1,1 milliard, et entre 3 milliards et 3,1 milliards (s'agissant du 1^{er} exercice d'application de la contribution exceptionnelle), et les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 1,5 Md€ et inférieur à 1,6 Md€ (s'agissant du second exercice d'application de la contribution exceptionnelle).

La contribution exceptionnelle doit être payée spontanément par les entreprises, au plus tard à la date prévue pour le dépôt du relevé du solde de liquidation de l'IS (soit le 15 mai 2026 et le 15 mai 2027 pour les sociétés qui clôtureront leur exercice le 31 décembre). Mais un versement anticipé égal à 98 % du montant estimé de la contribution exceptionnelle doit être payé à la date prévue pour le paiement du dernier acompte d'IS (soit les 15 décembre 2025 et 15 décembre 2027). Au cas d'insuffisance de l'acompte, une pénalité de 5 % sera appliquée.

La contribution exceptionnelle possède la même nature fiscale que l'IS auquel elle est adossée : elle ne constitue pas une charge déductible fiscalement, et elle est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions que lui.

4. Taxe sur les rachats de titres (CGI, art. 235 ter XB)

Les grandes entreprises qui rachètent leurs propres titres pour ensuite réduire leur capital social sont astreintes au paiement d'une taxe spécifique (L. n° 2025-107, 14 février 2025, de finances pour 2025, art. 85 ; CGI, art. [235 ter XB](#)).

Cette taxe s'applique aux opérations de réduction du capital réalisées à compter du 1^{er} mars 2025, mais une taxe temporaire est également prévue pour les grandes entreprises qui ont réalisé ces opérations entre le 1^{er} mars 2024 et le 28 février 2025.

Les Etats-Unis ont également voté une taxe de 1 % sur le rachat d'actions en août 2022 : V. Tollis et M. Prestigio, Taxe sur les rachats d'actions : retour sur le modèle américain, Dr. Fisc. 2025, n° 28, étude 249.

Remarque

Elle a fait l'objet d'une QPC et d'une question préjudicielle ; V. A. Maitrot de la Motte, « Les taxes « sur les réductions de capital par annulation de titres résultant d'un rachat par les sociétés de leurs propres titres » à l'épreuve des normes supra-législatives. - À propos de CE, 8^e et 3^e ch., 12 janv. 2026, n° [508944](#) », Dr. Fisc. 2026, n° 7-8, act. 71). Elle a été déclarée constitutionnelle (Cons. const., décision n° [2026-1189 QPC](#) du 27 mars 2026, n° Lexbase : B0864D3E). Sur les critiques de la doctrine, V. N. Vergnet, « L'introuvable capacité contributive : les errements constitutionnels de la taxe sur les rachats d'actions - À propos de Cons. const., 27 mars 2026, n° 2026-1189 QPC », Dr. Fisc. 2026, n° 18, comm. 216. La CJUE est également saisie afin de savoir si les taxes sur les réductions de capital sont compatibles avec la directive 2008/7/CE du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (CE, 6 juillet 2026, n° [508944](#), « SA Carrefour », Dr. Fisc. 2026, n° 29, act. 288, obs. L. Erstein).

Domaine - Sont redevables de la taxe sur les rachats de titres les sociétés ayant leur siège en France et qui ont réalisé, au cours de leur dernier exercice clos (le cas échéant, ramené à douze mois), un chiffre d'affaires hors taxe supérieur à 1 milliard d'euros. Seules sont visées les opérations de « *réductions de capital par annulation de titres résultant d'un rachat par les sociétés de leurs propres titres* » (CGI, art. [235 ter XB](#) I, A). Il s'agit essentiellement des opérations visées à l'article [L. 225-207](#) du Code de commerce qui autorise les SA

à procéder à une réduction de capital non motivée par des pertes par rachat d'un nombre déterminé d'actions pour les annuler (mais toutes les formes sociales sont visées).

Calcul - La taxe sur les rachats de titres est égale à 8% de la somme des deux éléments suivants :

1. la réduction du capital social et
2. une fraction des primes liées au capital (primes d'émission, d'apport ou de fusion), y compris celles qui ont été mises en réserve (cette fraction est calculée proportionnellement à la réduction du capital).

Païement - La liquidation et le paiement de la taxe interviennent lors du dépôt de l'annexe n° 3310-A-SD à la déclaration CA 3 de TVA ou lors du dépôt de la déclaration CA 12. La taxe n'est pas déductible fiscalement et doit donc être réintégrée extra-comptablement.

Exemple

Le 1^{er} juillet 2025, une SA procède à une réduction de son capital social à hauteur de 100 000 € par annulation d'actions qu'elle avait précédemment rachetées.

Par hypothèse, cette société entre dans le champ d'application de la taxe sur le rachat de titres (CGI, art. 235 ter XB).

La société fait état des données suivantes :

- montant du capital social avant sa réduction : 500 000 €
- montant des primes liées au capital : 80 000 €
- mise en réserve, en 2024, de primes liées au capital : 70 000 €

Calcul de la taxe sur le rachat d'actions :

- 1^{er} élément (réduction du capital) : 100 000 €
- 2nd élément : $(80\,000\,€ + 70\,000\,€) \times 100\,000 / 500\,000 = 30\,000\,€$
- Taxe due : $8\, \% \times (100\,000\,€ + 30\,000\,€) = 10\,400\,€$

5. La taxe sur les actifs non professionnels des holdings patrimoniales (CGI, art. 235 ter C)

La taxe sur les actifs non affectés à une activité opérationnelle des sociétés holdings patrimoniales a été instituée par la loi de finances pour 2026 (L. n° [2026-103](#) du 19 février 2026, art. 7 ; CGI, art. [235 ter C](#) nouv.).

Elle s'applique au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2026.

Sont visées les deux catégories d'entreprises suivantes :

1. les sociétés dont le siège est en France et qui y sont soumises à l'IS de plein droit ou sur option ;
2. les sociétés dont le siège est à l'étranger et qui y sont soumises à un impôt équivalent ou qui sont des sociétés de capitaux, à condition dans leur cas qu'au moins une personne physique qui la contrôle soit domiciliée en France (CGI, art. 235 ter C, I, A).

Remarque

Preuve contraire : la taxe sur les holdings patrimoniale n'est pas due si le redevable justifie que le choix du siège de la société et la détention des participations n'ont pas pour but principal de contourner la législation fiscale française (CGI, art. 235 ter C, III-2).

La société doit remplir les trois conditions cumulatives suivantes :

1. La valeur vénale du total des actifs détenus par la société à la clôture de son exercice doit être égale à 5M€, quelle que soit la valeur vénale des actifs taxables.
2. Au moins une personne physique doit détenir, seule ou avec les membres de son groupe familial, directement ou indirectement, au moins 50% des droits de vote ou des droits financiers de la société, ou y exercer en fait le pouvoir de décision.

3. Les revenus passifs de la société (dividendes, intérêts, redevance de licences d'exploitation, produits des droits d'auteur, ainsi que les produits de cession d'un bien qui génère un revenu relevant de l'une de ces catégories) doivent représenter plus de 50% du total des produits d'exploitation (donc à l'exclusion des produits exceptionnels) et des produits financiers, hors reprise des provisions et amortissements.

Sont taxables :

1. Les biens affectés à l'exercice de la chasse ;
2. Les biens affectés à l'exercice de la pêche ;
3. Les véhicules qui ne sont pas affectés à une activité professionnelle, les véhicules de tourisme, au sens de l'article L. 421-2 du code des impositions sur les biens et services, les yachts, les bateaux de plaisance à voile ou à moteur et les aéronefs ;
4. Les bijoux et les métaux précieux, à l'exclusion de ceux affectés à l'exploitation d'un musée ou d'un monument historique ou exposés dans un lieu accessible au public ou aux salariés de la société, à l'exception de leurs bureaux ;
5. Les chevaux de course ou de concours ;
6. Les vins et les alcools ;
7. Les logements dont la personne physique qui contrôle la société se réserve la jouissance : les logements occupés, à titre gratuit ou pour un loyer inférieur au prix du marché, à titre de résidence principale ou non ; les logements loués fictivement.

Sont exonérés : les actifs affectés à l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, ou sont l'objet même d'une telle activité.

Remarque

Seules sont déductibles les dettes des prêts contractés par la société pour l'achat des logements taxables. Les autres dettes relatives au logement (ex : prêts travaux), ainsi que les dettes se rapportant aux autres biens taxables, ne sont pas prises en compte.

Le taux de la taxe est fixé à 20 %, aussi bien pour les sociétés françaises qu'étrangères.

- Lorsque la taxe est due par la société (société dont le siège est situé en France), le taux de 20 % s'applique directement sur la valeur vénale des actifs taxables. Elle est déclarée selon les mêmes règles que l'IS. Elle n'est pas déductible des bénéfices.
- Lorsque la taxe est due par les personnes physiques (sociétés dont le siège est situé à l'étranger), le taux de 20 % s'applique sur une assiette qui correspond à la fraction de la valeur vénale des participations des personnes physiques domiciliées en France (ou de leurs enfants mineurs dont ils ont l'administration légale), représentative de la valeur vénale des actifs taxables (CGI, art. 235 ter C, III-2). La taxe est portée sur la déclaration annuelle des revenus du contribuable déposée l'année qui suit celle de la clôture de l'exercice au titre duquel la taxe est due (CGI, art. 235 ter C, V-2°).

Remarque

Imputation sur la taxe des impôts similaires étrangers : le montant de la taxe sur les holdings patrimoniales sera, le cas échéant, diminué des impositions acquittées hors de France sur la valeur des actifs taxables qui présentent des caractéristiques similaires à celle de la taxe sur les holdings patrimoniales (si la taxe est due par la société, à proportion de la participation des personnes physiques dans cette société). En pratique, l'imputation concernera les impôts sur la fortune due par les particuliers à l'étranger.

Plafonnement de la taxe à 75 % des revenus : Comme en matière d'impôt sur la fortune immobilière due par les particuliers, le montant de la taxe sur les holdings patrimoniales (majoré de l'impôt sur les revenus de l'année précédente) est plafonné à un montant égal à 75 % du total des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente (les plus-values sont prises en compte sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements) (CGI, art. 235 ter C, X).

B - L'IS net

L'impôt net, qui est l'impôt effectivement dû, est obtenu après déductions des crédits d'impôts sur l'impôt brut.

La différence entre le crédit d'impôt et la réduction d'impôt tient à ce que l'excédent éventuel de réduction d'impôt n'est ni reportable par la société ni restituable par le Trésor.

Certaines dépenses de mécénat ouvrent droit à une réduction d'impôt (CGI, art. 238 bis). Les entreprises à l'IR ou à l'IS bénéficient d'une réduction d'impôt égale à 60% du montant des dons, tels que plafonnés à 5 p. mille du chiffre d'affaires H.T., au profit des œuvres et organismes d'intérêt général tels que déterminés par la loi (CGI, art. 238 bis – 1). En contrepartie, elles ne sont pas déductibles des résultats imposables et doivent donc être réintégrées extra-comptablement.

Le dernier né des réductions d'impôt : la réduction d'IS en faveur des entreprises qui mettent des vélos à disposition de leurs salariés pour leurs déplacements entre leur domicile et le lieu de travail, dans la limite de 25 % de leur prix d'achat (CGI, art. 220 undecies A, 7° bis ; L. du 17 août 2015 *relative à la transition énergétique pour la croissance verte* – Disposition applicable à compter du 1^{er} janvier 2016).

Les crédits d'impôts attachés aux revenus qui ont supporté une retenue à la source - Ils concernent surtout les distributions de bénéfices réalisées par des sociétés étrangères au profit d'associés français. Si rien n'était prévu, ces distributions seraient imposées une seconde fois, en France, en tant que revenus mobiliers. Aussi, dans la mesure où une convention internationale le prévoit, la retenue à la source pratiquée à l'étranger va former crédit d'impôt en France (concrètement, la société française bénéficiaire devra rattacher à ses résultats le crédit d'impôt, et le déduira ensuite de son impôt brut).

Les crédits d'impôts spéciaux - Il s'agit de subventions fiscales destinées à encourager certaines dépenses des entreprises. Contrairement aux crédits d'impôt examinés précédemment, ils ne viennent pas augmenter le résultat fiscal, mais sont déductibles de l'impôt brut.

Ceci concerne actuellement :

1. le « [crédit d'impôt recherche](#) » ;
2. le « *crédit d'impôt famille* » ;
3. le crédit d'impôt "*pour formation des dirigeants*" ;
4. le crédit d'impôt "*en faveur des métiers d'art*" ;
5. le crédit d'impôt "*en faveur de la recherche collaborative*" (LF 2022) ;
6. le crédit d'impôt "*pour investissement en faveur de l'industrie verte*" (LF 2024).

Remarque

Remboursement exceptionnel des crédits d'impôts au cas d'épidémie sanitaire : un remboursement accéléré des créances d'impôt sur les sociétés restituables en 2020 (ainsi que des crédits de TVA) est instauré par le gouvernement dans le cadre des mesures immédiates de soutien aux entreprises pour tenir compte de l'impact négatif de l'épidémie "covid-19" sur l'activité économique (Communiqué de presse n° 996, 22 mars 2020).

§2 : Le paiement de l'IS

Remarque

Les sociétés paient l'IS au moyen d'acomptes successifs à valoir sur la cotisation fiscale. Jusqu'en 2014, elles payaient aussi l'imposition forfaitaire annuelle.

A - Les quatre acomptes et la régularisation annuelle

L'entreprise ne doit pas attendre la connaissance de son bénéfice imposable pour payer l'impôt sur les sociétés correspondant. Elle doit verser périodiquement quatre acomptes en cours d'année (les sociétés dont le montant d'IS de référence est inférieur à 3 000 euros sont dispensées du versement des acomptes, CGI, Ann. III, art. 359). Les acomptes d'IS doivent être payés aux dates suivantes : 15 mars, 15 juin, 15 septembre, 15 décembre. Le montant de chacun des acomptes est égal au quart de l'IS de référence.

En savoir plus : Calcul du dernier acompte des très grandes entreprises

L'article 1668, 1 du CGI (tel que modifié en dernier lieu par la loi de finances pour 2019 du 28 décembre 2018) prévoit que le dernier acompte ne peut être inférieur à la différence entre :

- 95 % du montant de l'IS estimé au titre de l'exercice en cours et le montant des trois acomptes déjà versés, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est d'au moins 250 M € et au plus égal à 1 Md € ;
- 98 % du montant de l'IS estimé au titre de l'exercice en cours et le montant des trois acomptes déjà versés, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 Md € ;

NB : Le chiffre d'affaires en prendre en compte est celui réalisé en France ([BOI-IS-DECLA-20-10](#), n° 190).

Outre les acomptes à valoir sur l'IS perçu au taux normal (V. *infra*), et ceux perçus en paiement de la contribution sociale de 3,30 % (4 x 0,825 %), la société doit encore s'acquitter de quatre acomptes sur les bénéfices des PME imposés à 15 % (4 x 3,75 %) ou à 28 % (4 x 7 %) et sur les produits de la propriété industrielle (4 x 2,5 %). En revanche, les plus-values à long terme sur cession d'actifs taxées à 15 % ou 19 % sont exclues du calcul des acomptes. La situation est rare aujourd'hui, mais pour les exercices ouverts avant 2019, cela concernait les cessions de droit de la propriété industrielle (4 x 3,75 %). Désormais, les acomptes d'IS concernent tous les produits de la propriété industrielle, donc y compris les cessions d'actifs taxées au taux réduit de 10 %.

Compte tenu de la baisse progressive du taux de l'IS, chaque acompte sera égal à :

- 8,1/3 % du résultat taxé à 33,1/3 %,
- 7,75 % du résultat taxé à 31 %,
- 7 % du résultat taxé à 28 %,
- 6,5875 % du résultat taxé à 27,5 %,
- 6,625 % du résultat taxé à 26,5 %,
- 6,25 % du résultat taxé à 25 %.

Remarque

L'administration a précisé que les entreprises doivent calculer leurs acomptes dus au titre d'un exercice ouvert en année N en appliquant le taux normal applicable au titre de cet exercice.

Ainsi, pour les acomptes dus au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018, les entreprises bénéficiant du taux normal de l'impôt sur les sociétés de 28 % doivent calculer leurs acomptes dus en appliquant le taux de 7 % ([BOI-IS-DECLA-20-10](#) n° 110).

Depuis 1^{er} octobre 2012, l'obligation de payer l'IS (acomptes et solde), et les contributions assimilées, par voie électronique est obligatoire, quel que soit le chiffre d'affaires de l'entreprise (CGI, art. [1681 septies](#), 1). Le non-respect de cette obligation de paiement par téléversement est sanctionné par une majoration de 0,2 %, comme au cas de non-téléversement, et cumulable avec elle (cf. supra la déclaration de résultats).

Une entreprise peut suspendre ou limiter ses versements d'acomptes si elle estime que ceux qu'elle a déjà versés au trésor sont égaux ou supérieurs à l'impôt sur les sociétés qu'elle sera amenée à verser.

Une fois que le bénéfice fiscal est connu, les entreprises doivent procéder à la régularisation de l'IS (CGI, art. [1668](#), 2). Deux hypothèses se présentent :

- Si l'impôt dû (au taux normal et au taux réduit) est supérieur aux acomptes versés, l'entreprise doit verser le complément lors du dépôt du relevé de solde, et au plus tard le 15 du 4^{ème} mois qui suit la clôture de l'exercice. Si l'exercice est clos le 31 décembre ou si aucun exercice n'est clos en cours d'année, le relevé de solde est à déposer au plus tard le 15 mai de l'année suivante.
- Si au contraire l'entreprise a trop versé d'acompte, le trésor public doit lui rembourser la différence dans les trente jours à compter de la date de dépôt du relevé de solde et de la déclaration de résultats. Faute de dépôt du relevé de solde, la société ne peut obtenir le remboursement de l'excédent d'acomptes, mais elle conserve une créance sur l'Etat dont elle peut demander le paiement dans les conditions de droit commun (CAA de Nancy, 19 octobre 2017, n° [16NC00543](#), RJF 4/18, n° 362).

En savoir plus : Report des échéances en période d'épidémie sanitaire (Covid-19)

Toute entreprise en difficulté financière du fait de la crise sanitaire pouvait demander le report de ses prochaines échéances d'impôts directs du mois de mars (Comm. de presse n° 987, 13 mars 2020). Cela ne concerne pas la TVA et les prélèvements à la source dont les entreprises ne sont que les collecteurs d'impôt. Le dispositif de report a été reconduit pour les échéances d'avril (comm. 3 avril 2020). Les entreprises peuvent aussi bénéficier

de prêts bancaires garantis par l'Etat (v. L. n° [2020-289](#) du 23 mars 2020, de finances rectificative pour 2020, art. 6).

Un décret du 6 août 2020, n° [2020-987](#) avait également institué un dispositif temporaire permettant aux TPE et aux PME pour lesquelles la date de paiement des impôts directs (IS notamment) et indirects (TVA) est intervenue entre le 1^{er} mars 2020 et le 31 mai 2020, ou aurait dû intervenir au cours de cette période avant décision de report au titre de la crise sanitaire, de bénéficier d'un plan de règlement de leurs dettes.

Doctrine : M. Gauthier, « Coronavirus : mesures fiscales exceptionnelles de soutien aux entreprises », *Dr. Fisc.* 2020, n° 14, act. 114 ; M.-P. Antoni, « Coronavirus : le point de vue des entreprises sur les mesures fiscales exceptionnelles de soutien aux entreprises », *Dr. Fisc.* 2020, act. 115 ; A. de Massiac et Cl. Maignan, « Gel des versements de dividendes : mode d'emploi », *Dr. Fisc.* 2020, n° 17, act. 136.

B - L'imposition forfaitaire annuelle des sociétés (supprimée en 2014)

Afin d'éviter que certaines sociétés ne paient jamais d'IS, notamment en raison du fait qu'elles sont systématiquement déficitaires, les pouvoirs publics ont mis à leur charge une contribution forfaitaire minimum : l'imposition forfaitaire annuelle (IFA).

Jusqu'en 2006, l'IFA était certes due par toutes les sociétés, mais elle n'était pas supportée par les entreprises bénéficiaires car ces dernières pouvaient l'imputer sur l'un quelconque des acomptes d'IS pendant 3 ans (elle n'était donc réellement supportée que par les entreprises qui n'ont pas dégagé de bénéfice imposable pendant 3 ans). En revanche, elle n'était pas déductible du résultat imposable.

A compter de 2006, l'IFA change de nature ; elle n'est plus conçue comme une avance à valoir sur l'IS et devient véritablement autonome (si ce n'est que, comme avant, seules les sociétés soumises à l'IS sont tenues de l'acquitter). Concrètement, l'IFA ne peut plus s'imputer sur les acomptes d'IS, mais en contrepartie elle devient déductible des résultats imposables. Pour les sociétés bénéficiaires, il en résulte une augmentation de la charge fiscale. Quant aux sociétés déficitaires, elles aggraveront leur déficit fiscal (mais il est reportable indéfiniment alors que l'IFA n'était imputable que pendant 3 ans).

Quelle que soit la date de clôture de l'exercice, l'IFA dû au titre d'une année doit être payée au plus tard le 15 mars de ladite année.

Son montant varie en fonction du chiffre d'affaires H.T. (majoré des produits financiers) réalisé par l'entreprise au cours du dernier exercice clos (CGI, [223 septies](#)).

Pour la détermination du chiffre d'affaires, on retient les mêmes règles de territorialité que pour l'IS (CE, 22/05/2009, « *Sté Mehweg Dépôt* », *Dr. Fisc.* 2009, comm. 384).

Le législateur a progressivement élargi la 1^{ère} tranche du barème (tranche d'exonération).

Seules les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 15 millions d'euros payent l'IFA.

La suppression de l'IFA, d'abord annoncée puis repoussée, est effective depuis 2014.

BARÈME APPLICABLE DE 2010 À 2013

CHIFFRE D'AFFAIRES (€ / HT)	TARIF (€)
Inférieur à 15 000 000	0
Compris entre 15 000 000 et 75 000 000	20 500

Compris entre 75 000 000 et 500 000 000	32 750
Egal ou supérieur à 500 000 000	110 000

Section 3 : Le traitement fiscal des déficits

Si le déficit fiscal généré par une entreprise qui relève de l'IR, ou la partie du déficit qui échoit à chacun des associés, est immédiatement déductible de ses revenus imposables, tel n'est pas le cas lorsque l'entreprise est assujettie à l'IS.

- La société peut utiliser son déficit afin de réduire son imposition future. Dans cette situation, le déficit est reportable sur les bénéfices futurs de l'entreprise, c'est le « **report en avant** » (§1).
- La société peut aussi opter pour leur imputation sur les bénéfices antérieurs, c'est le « **report en arrière** » (§2).

Remarque

Autrefois très libérales, les possibilités d'imputation ont été singulièrement réduites à partir de 2011.

Doctrine : P. Fumenier et Cl. Magnan, « Le nouveau cadre fiscal de constitution et d'utilisation des déficits », *Dr. Fisc.* 2013, n° 14, Etude 223 ; Ph. Neau-Leduc, « La gestion fiscale des déficits au sein du groupe, du point de vue national », *Dr. Fisc.* 2012, n° 50, Etude 550.

§1 : Le report en avant

Le déficit d'un exercice constitue une charge de l'exercice suivant. Le déficit fiscal s'impute normalement sur les bénéfices futurs de l'entreprise de façon extra comptable (*imprimé fiscal n° 2058-A*).

Remarque

Seul le déficit **subi et constaté fiscalement** pendant un exercice peut être considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit, à ce titre, du bénéfice réalisé lors de cet exercice (CE, 15 novembre 2022, n° [444902](#), « *Sté Kimmolux* », *Dr. Fisc.* 2022, n° 47, act. 424 - En l'espèce, il est jugé que, dès lors que l'activité d'une société étrangère détenant un immeuble en France n'y est devenue imposable qu'à partir du 1^{er} janvier 2008, c'est à partir de cette date que les déficits créés sont reportables ; ce qui sont antérieurs ne le sont pas).

En savoir plus : Charge de la preuve du déficit reportable

Le Conseil d'Etat juge que pour l'imputation d'un déficit reportable ancien sur le bénéfice actuel (CE, 31 décembre 2020, n° [428297](#), « *SCI Calme* », *Dr. Fisc.* 2021, n° 14, comm. 208, concl. C. Guibé ; Add. Th. Pons, « La preuve et le débat dans le procès équitable », *Dr. Fisc.* 2021, étude 204) :

- il appartient au contribuable de justifier l'existence d'un déficit reportable et son montant ;
- le contribuable s'acquitte de cette obligation par la production d'une comptabilité régulière et probante ou, à défaut, par toute autre preuve extracomptable suffisamment probante ;
- dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation en produisant une comptabilité, il incombe alors à l'administration, soit de critiquer les écritures ayant conduit à la constatation d'un déficit, soit de demander au contribuable de justifier de la régularité de ces écritures ;
- il appartient au juge de l'impôt d'apprécier la valeur des explications qui lui sont respectivement fournies par le contribuable et par l'administration.

Remarque

Méga-déficit : à titre exceptionnel, la part excédant 2,5 milliards d'euros du déficit constaté au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2025 n'est pas considérée comme une charge des exercices suivants (L. n° 2025-127 du 14 février 2025, *de finances pour 2025*, art. 97). Cette limite n'est applicable qu'aux entreprises dont le déficit constaté au titre des trois exercices consécutifs clos en 2023, 2024 et 2025 excède 2,5 milliards d'euros.

Autrefois, les déficits fiscaux étaient imputables sur les premiers bénéfices imposables au taux normal dans la limite des cinq exercices suivants.

Le législateur a ensuite supprimé la prescription des déficits (LF 2004 - les déficits anciens non-encore prescrits au moment de l'entrée en vigueur de la mesure ont bénéficié de la mesure). Désormais, pour les exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, les déficits fiscaux sont reportables sans limitation de durée. **Bien que le report des déficits soit désormais illimité, le Conseil d'Etat veut un ordre dans les imputations.** D'abord, il n'est pas possible d'imputer le déficit d'un exercice antérieur avant les amortissements de l'exercice (CE, 10 avril 2015, n° [369667](#), « Sté Fayat », RJF 7/15, n° 568, chron. N. Labrune, p. 539 - L'imputation prioritaire du déficit en report aurait permis aux filiales intégrées de transférer à leur mère leurs nouveaux déficits, v. la leçon sur l'intégration fiscale). Ensuite, les déficits doivent s'imputer par ordre chronologique, en commençant par le déficit ou le reliquat de déficit le plus ancien (CE, 14 novembre 2025, n° [493824](#)), « Sté Faun Environnement », JCP E, 2025, n° 47, act. 1001 ; Dr. Fisc. 2026, n° 7-8, comm. 43, obs. P.-Y. Di Malta). L'intérêt d'avoir un ordre dans l'imputation des déficits se situe au niveau du contrôle fiscal et de la prescription ; lorsqu'un déficit est réputé avoir été imputé sur des bénéfices antérieurs, l'Administration ne peut plus exercer son droit de contrôle sur l'existence et le montant de ce déficit, alors qu'elle le peut si le déficit n'a pas été imputé, ou partiellement (dans ce cas à hauteur de la fraction non-imputée), sur d'anciens bénéfices, même s'ils sont prescrits.

Remarque

En cas de rectification d'un exercice non prescrit, le contribuable peut demander, dans le délai de réclamation (jusqu'au 31 décembre de la 3^{ème} année suivant celle de sa notification, LPF, art. R.196-3), la majoration de déficits nés d'exercices prescrits et reportables sur l'exercice non prescrit (CE, 7 février 2018, n° [396926](#), « Sté Score DDB », Dr. Fisc. 2018, n° 30 comm. 357, concl. Y. Bénard).

Puis, le législateur est de nouveau intervenu afin de plafonner le montant du report déficitaire (L. 19 septembre 2011). Désormais, pour les exercices clos depuis le 21 septembre 2011, mais également pour les déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice clos à compter de cette date (précision de caractère interprétatif apportée par la loi de finances rectificative du 28 décembre 2011), **le déficit constaté au titre d'un exercice ne peut être déduit du bénéfice de l'exercice suivant que dans la limite de 1M €, majoré de 60 % du bénéfice excédant ce seuil**. La fraction excédentaire du déficit qui n'a pas été imputée n'est pas perdue ; elle est reportable sur les bénéfices des exercices suivant, selon les mêmes modalités, sans limitation de durée. Diminuant encore les possibilités d'imputation du déficit, le législateur a réduit la part variable de bénéfice d'imputation de 60 % **à 50 %** (LF 2013, applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012).

Remarque

Lorsqu'une entreprise constate au titre d'un même exercice à la fois un déficit courant et une plus-value à long terme taxée au taux réduit, elle peut imputer son déficit sur sa plus-value (mais cette imputation n'est pas judicieuse si l'entreprise pense réaliser des bénéfices imposés au taux plein ultérieurement). Dans cette situation, selon l'Administration, le plafonnement ne s'applique pas (Bofip, BOI-IS-DEF-10-30, §200).

Lorsque la société constate au titre d'un même exercice à la fois un bénéfice courant et une plus-value nette à long terme, l'administration fiscale admet de la même façon qu'elle peut imputer ses déficits en report sur ses plus-values. Dans cette situation, la franchise de 1 000 000 € ne trouve à s'appliquer qu'une seule fois et selon les modalités choisies par la société (Bofip, BOI-IS-DEF-10-30, §200, préc.).

Par contre, la part fixe du bénéfice d'imputation (1 M €), peut être majorée du montant des abandons de créances consentis aux entreprises en difficulté (il s'agit de ceux qui sont consentis à une entreprise faisant l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation, ou en application d'un accord homologué par le tribunal ou constaté par le président du tribunal). Bien que le texte évoque les abandons de créance « consentis », et non pas « obtenus », l'administration n'envisage que la situation de l'entreprise qui a été bénéficiaire de l'avantage (Bofip, BOI-IS-DEF-10-30, n° 220). **Pour éviter toute difficulté d'interprétation, le texte a été réécrit en 2016 (LF 2017) conformément à l'interprétation administrative** (CGI, art. [209](#) - I, al. 4 mod. : « Pour les sociétés auxquelles sont consentis des abandons de créance ... »).

Exemple

Soit une entreprise qui réalise en N un déficit de 2,7 M €.

En N+1, elle réalise un bénéfice de 2 M € (en ce compris un abandon de créance de 800.000€ dont elle a bénéficié).

Le montant de déficit N, imputable sur N+1 est de :

- Part fixe : 1 M € + 800 000 € = 1,8 M €
- Part variable : 50 % x (2 M € - 1,8 M €) = 100 000 €
- Bénéfice d'imputation : 1,8 M € + 0,1M € = 1,9 M €
- Déficit restant à reporter : 2,7 M € - 1,9 M € = 0,8 M €

Remarque

Une QPC a été renvoyée par le Conseil d'Etat au Conseil constitutionnel s'agissant du plafonnement du report en avant des déficits telle qu'interprétée rétroactivement par la loi (CE, 26 janvier 2018, n° [415695](#), « *Sté Technicolor* », *Dr. Fisc.* 2018, n° 6, comm. 174, concl. R. Victor). Le Conseil constitutionnel s'est prononcé pour la conformité à la constitution de la majoration du plafonnement de report en avant des déficits tel qu'interprétée rétroactivement par la loi (C. Const., 13 avril 2018, n° [2018-700](#) QPC, *Dr. Fisc.* 2018, n° 16-17, act. 167).

Remarque

Pour les entreprises qui ont bénéficié d'un **abandon de loyer** déductible dans le cadre des mesures fiscales spécifiques lors de la crise sanitaire du Covid-19 en 2020 (CGI art. 39-I, 9° ; v. [leçon 9 relative à L'assiette de l'IS](#)), il est également prévu que le plafond de 1 M € est majoré du montant de ces abandons de créances (L. n° 2020-473 du 25 avril 2020, *de finances rectificative pour 2020*, art. 3 ; CGI art. [209-I](#), al.5 - Disposition applicable aux exercices clos à compter du 15 avril 2020). Sont concernés les abandons de loyers consentis entre le 15 avril 2020 et le 30 juin 2021.

Le déficit ne pourra être reporté que s'il y a « identité de l'entreprise », c'est à dire si l'entreprise qui impute les déficits est bien la même que celle qui les a réalisés.

Or tel n'est pas le cas lorsqu'il y a « cessation d'entreprise », c'est à dire :

- Transformation avec création d'un être moral nouveau . L'hypothèse sera peu fréquente en pratique car la Cour de cassation a jugé que le simple changement de forme sociale n'emporte pas création d'une nouvelle personne morale (Cass. Com., 7 mars 1984, « *Le Joncour* », RJF 6/84 n° 804).
- Changement d'activité ou arrêt de l'activité. Selon l'article [221-5](#) du CGI, « *Le changement d'objet social ou d'activité réelle emporte cessation d'entreprise* ».

Le Conseil d'Etat possède une vision assez restrictive de la notion de changement d'activité. Selon lui : « *L'exercice par une société du droit au report déficitaire est subordonné, notamment, à la condition qu'elle n'ait pas subi dans son activité réelle, de transformation telle qu'elle ne serait plus, en réalité, la même* » (CE, 18 mai 2005, « *SARL Sophie B* », *Dr. Soc.* oct. 2005, n° 187). En l'espèce n'a pas été considérée comme un changement effectif de l'activité, l'arrêt d'une activité de vente de vêtements puis la création 30 mois plus tard d'une activité de vente d'articles de sport, dès lors que l'activité d'habillement reste prépondérante.

Afin de mettre un terme à cette jurisprudence jugée trop favorable pour les entreprises (mais qui avait pourtant été saluée par la doctrine : M.-H. Pinard Fabro, « *Changement d'activité : une flexibilité opportune en contexte de crise* », *BF* 8-9/09, p. 653), le législateur (L. 16 août 2012) a souhaité définir de manière extensive la notion de cessation d'activité. Désormais : la disparition pendant plus d'un an des moyens de productions est assimilée à une cessation d'activité (CGI, art. [221-4](#), a), et l'adjonction d'une nouvelle activité majoritaire, ou l'abandon ou le transfert même partiel de l'activité initiale, est considérée comme un changement d'activité (CGI, art. [221-5](#), b). Il convient à présent d'aller plus dans le détail de ces dispositions.

- Disparition des moyens de production - La disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une période de plus de 12 mois est assimilée par la loi à une cessation d'activité. Ce nouveau cas de cessation d'activité contredit expressément la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE, 18 mai 2005, « SARL Sophie B » préc.). Il n'y est porté exception qu'au cas de force majeure (ex : au cas de sinistre ayant entraîné l'arrêt durable de l'activité), ou si l'entreprise obtient un agrément administratif préalable à l'opération et seulement si l'interruption et la reprise sont justifiées par des considérations autres que fiscales. Un deuxième cas de « cessation d'activité » est également institué par la loi : la disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation lorsqu'elle est suivie de la cession de la majorité des droits sociaux. Dans ce cas, il n'existe aucune dérogation possible (y compris par voie d'agrément).

- Adjonction ou abandon d'activité - Il y a changement d'activité au cas d'adjonction d'une activité lorsque cela entraîne, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une augmentation de plus de 50 % du chiffre d'affaires ou de l'exercice de personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé, par rapport à l'exercice précédent le transfert ou l'abandon. Ce nouveau cas contredit expressément la jurisprudence du Conseil d'Etat qui considère qu'une entreprise qui ajoute une nouvelle activité ne change pas d'activité même si le chiffre d'affaires de la nouvelle activité est prépondérant, sauf si l'ancienne activité décline au point de devenir marginale (CE, 10 juillet 2007, « SARL Final », RJF 11/07, n° 1219). Selon la loi, il y a également changement d'activité au cas d'abandon ou de transfert même partiel d'une activité ou de plusieurs activités existantes, lorsque cela entraîne au cours de l'exercice de la survenance ou de l'exercice suivant une diminution de plus de 50 % du chiffre d'affaires ou de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé par rapport à l'exercice précédant le transfert ou l'abandon. Cette fois ci, est clairement remise en cause la jurisprudence du Conseil d'Etat qui n'avait pas retenu le changement d'activité pour une entreprise d'exploitation de supermarché qui s'était recentrée sur la seule exploitation de points de vente de boucherie-charcuterie dans ces mêmes supermarchés (CE, 30 novembre 2007, « Sté Marché actif », Dr. Fisc. 2008, n° 10, comm. 197, obs. J.L. Pierre). Sur agrément, il peut être porté exception à ces principes, si les opérations d'adjonction, d'abandon ou de transferts d'activité son indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois.

- Absorption ou scission de la société. Par contre, le transfert des créances nées du report en arrière des déficits est de plein droit (CGI, art. [220 quinquies](#)). En outre, les déficits anciens de la société absorbée pourront être transférés à la société absorbante si l'entreprise obtient un agrément (CGI, art. [209](#), II). La décision est prise par les directeurs départementaux ou régionaux des finances publiques (par le Ministre du budget si la demande porte sur des déficits dont le montant global pour une même opération est supérieur à 10 M € ; CGI, ann. IV art. 170 sexies, a-3° mod. A. CPAE 14 mai 2019). Si certaines conditions sont réunies, l'agrément est de plein droit et l'entreprise peut même bénéficier d'une dispense d'agrément.

NB : Transferts visées : il s'agit aussi bien des déficits en report de la société absorbée, que des charges financières nettes en report et de la capacité de déduction inemployée.

L'agrément est de plein droit si :

1. la fusion est placée sous le régime fiscal de faveur des fusions de sociétés (CGI, art. [210 A](#)) ;
2. la fusion est justifiée par des considérations économiques et pas seulement fiscales ;
3. l'activité transférée est poursuivie pendant 3 ans par la société absorbante. Pendant cette période de 3 ans, l'activité ne doit pas faire l'objet de changement significatif (précision de la loi du 16 août 2012) ;
4. l'activité à l'origine des déficits ne doit pas avoir subi de changements significatifs pendant la période de constatation des déficits (condition ajoutée par la loi du 16 août 2012). Le changement significatif est apprécié au moyen de critères relatifs à la clientèle, à l'emploi, aux moyens d'exploitation mis en oeuvre, et à la nature et au volume d'activité. Seule l'activité transférée ne doit pas avoir subie de changement significatif (CE, 25 octobre 2017, n° [401403](#), « SARL Serena Caoutchouc », Dr. Fisc. 2018, n° 5, comm. 156, concl. R. Victor). La diminution par la société, de son emploi et des moyens d'exploitation qu'elle met en oeuvre au cours de cette période ne saurait à elle seule être regardée comme un changement significatif d'activité justifiant le refus de l'agrément sollicité lorsqu'elle est destinée à assurer le maintien du volume de l'activité à l'origine des déficits (CE, 2 avril 2021, n° [429319](#), « SAS Alliance Négoce », Dr.

Fisc. 2021, n° 14, act. 215), y compris au cas de chute du volume d'activité (CE, 17 octobre 2023, n° [464667](#), « *Metalic* », Dr. Fisc. 2023, n° 46, chron. 336, concl. C. Guibé, obs. N. de Boynes, n° 2).

L'entreprise est dispensée d'agrément si :

1. l'opération de fusion doit être placée sous le bénéfice du régime fiscal de faveur ;
2. le montant cumulé des déficits, des charges financières nettes non déductibles et de la capacité de déduction inemployée, est inférieur à 200 000 € ;
3. les montants transférés ne doivent pas provenir de la gestion d'un patrimoine mobilier (cas des holdings) ni de la gestion d'un patrimoine immobilier,
4. la société absorbée ne doit pas avoir cédé ou arrêté l'exploitation d'un fonds de commerce ou d'un établissement durant la période au-cours de laquelle ces montants ont été constatés.

NB :

- La dispense d'agrément ne s'applique qu'aux opérations de fusion réalisées à partir du 1^{er} janvier 2020 (LF 2020, art. 53 ; BOI-IS-FUS-10-60 du 13 avril 2022).
- La dispense d'agrément ne vaut que pour les opérations de fusions, à l'exclusion des scissions et des apports partiels d'actifs.
- Le même dispositif de transfert sans agrément s'applique, sous les mêmes conditions, dans le cadre de l'intégration fiscale, lorsque la société mère du groupe intégré est absorbée par une autre société.

En savoir plus : Quid si le montant de déficit transféré est supérieur au montant demandé et figurant dans l'agrément ?

L'administration fiscale peut retirer l'agrément (CGI, art. [1649 nonies A](#)), mais elle ne peut pas opposer le montant de déficit figurant dans l'agrément à un contribuable qui présenterait, dans les délais prévus par la loi, une réclamation tendant au rehaussement de ce montant (CE, 4 février 2015, n° [365269](#), « *Sté Score-DDB* », Dr. Fisc. 2015, n° 12, comm. 222, concl. Fr. Aladjidi, note R. Poirier).

§2 : Le report en arrière

Le report en arrière des déficits, ou « carry back », a été introduit dans notre législation en 1985. L'option est régie par l'article [220 quinquies](#) du CGI.

Le report en arrière permet aux déficits fiscaux de s'imputer sur les bénéfices imposables d'exercice(s) qui ont déjà donné lieu au paiement de l'impôt (d'où son caractère rétroactif).

Cette rétroactivité est cependant strictement encadrée :

- le report en arrière n'est possible que sur les bénéfices du **dernier exercice** (L. 19 septembre 2011 ; au-lieu des trois derniers exercices) ;
- le report en arrière est plafonné à **1 million d'euros** (L. 19 septembre 2011 ; alors qu'il n'était pas plafonné jusque-là). Si le bénéfice d'imputation est insuffisant, l'entreprise peut reporter en avant la fraction du déficit qui n'a pu être reportée en arrière.
- le report en arrière suppose que les bénéfices d'imputation aient donné lieu au **paiement effectif de l'impôt** (au taux plein ou au taux réduit des PME, à l'exclusion des plus-values à long terme et des produits de la propriété intellectuelle taxés au taux réduit), même s'il s'agit d'un rehaussement de bénéfice (mais dans ce cas à condition que la demande d'imputation soit exercée dans le délai de réclamation, c'est à dire dans les deux ans qui suivent la mise en recouvrement des suppléments d'IS : CE 19 décembre 2007, « *SA Vérimédia* », Dr. Fisc. 2008, n° 7, comm. 173, obs. J-L. Pierre) ;
- le report en arrière n'est pas possible sur la fraction des bénéfices exonérés d'IS ou ceux ayant donné lieu à un IS payé au moyen d'un crédit d'impôt (V. CE, 10 mars 2022, n° [443690](#), « *SAS Technocer* », Dr. Fisc. 2022, n° 11, act. 100 - Impossibilité d'imputer un déficit sur des bénéfices passés pour lesquels l'IS avait été acquitté au moyen d'un excédent de crédit d'impôt recherche), ou même d'une simple réduction d'impôt (L. n° [2020-1900](#), du 30 décembre 2021, de finances pour 2022, art. 15 – Disposition applicable au report en arrière des déficits constatés au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2021) ;
- l'imputation sur d'anciens bénéfices ne peut se faire que pour la partie **qui n'a pas été distribuée au associés**.

Remarque

Les limitations posées par la loi du 19 septembre 2011 précitée s'appliquent aux déficits des exercices clos à compter du 21 septembre 2011. Elle s'applique aussi aux déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice clos à compter du 21 septembre 2011 (précisions de caractère interprétatif - donc rétroactif - apportée par la loi de finances rectificative pour 2011 du 28 décembre 2011, art. 31, II), mais la mesure a été jugée inconstitutionnelle (Cons. Const. QPC, 17 janvier 2016, n° [2016-604](#), « *Sté Alinéa* », FR 4/17, inf. 3).

L'option pour le report en arrière des déficits ne peut pas être exercée au titre d'un exercice au cours duquel intervient une cession ou une cessation totale d'entreprise, une fusion ou une opération assimilée, ou encore une liquidation judiciaire de la société (CGI, art. [220 quinquies](#), II). Il en va de même en cas de liquidation amiable de la société puisque la mesure vise au rétablissement rapide de la société déficitaire (CE, 20 novembre 2017, n° [397027](#), « *Gradsztejn, Mandataire ad hoc de la sté Electre international* », *Dr. Fisc.* 2018, n° 6, comm. 171, concl. Y. Bénard).

Remarque

Selon le Conseil d'Etat, le report en arrière des déficits est également impossible lorsque la cessation s'est produite, non pas au titre de l'exercice de constatation des déficits, mais lors de l'exercice antérieur (CE, 23 décembre 2025, n° [500342](#), « *SARL Immofaq* », *Dr. Fisc.* 2026, n° 15, comm. 203, concl. C.-E. Airy, note J. Pilotin). Cela revient à exiger une stricte identité d'entreprise entre l'exercice d'imputation et l'exercice de naissance des déficits, comme pour le report en avant (V. §1).

L'option est formalisée de façon extra-comptable (imprimé fiscal n° 2058-A-SD, ligne ZL).

En savoir plus : Quand l'entreprise doit-elle opter pour le report en arrière de ses déficits ?

Le Conseil d'Etat avait jugé qu'une entreprise n'était pas obligé d'opter immédiatement pour le report en arrière ; elle peut opter en N pour le report en arrière d'un déficit N - 1 (CE, 30 juin 1997, n° [178742](#), « *SA Sectronic* », *RJF* 8-9/97, n° 776). Le législateur a mis un terme à cette jurisprudence ; désormais, l'option pour le report en arrière doit être exercée au titre de l'exercice au-cours duquel le déficit est constaté, et dans les mêmes délais que ceux prévus pour la déclaration des résultats de l'exercice (CGI, art. [220 quinquies](#), II, mod. L. 19 septembre 2011). Cette règle s'applique aussi bien aux déficits des exercices clos à compter du 21 septembre 2011, ainsi qu'aux déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédent le premier exercice clos à compter du 21 septembre 2011 (précision de caractère interprétatif apportée par la LFR 2011 du 28 décembre 2011).

En revanche, le report en arrière est possible alors même qu'il s'agit d'un rehaussement de bénéfice par l'administration, mais à condition que la demande d'imputation soit exercée dans le délai spécial de réclamation (CE, 19 décembre 2007, n° [285588](#) et 294358, « *SA Vérimédia* », *Dr. Fisc.* 2008, n° 7, comm. 173, obs. J.-L. Pierre). Par ailleurs, la même possibilité est offerte aux entreprises dont c'est le déficit qui est déclaré ou rehaussé ; elles peuvent demander sous les mêmes conditions un supplément d'imputation sur les bénéfices ancien (V. CE, 23 décembre 2011, n° [338773](#), *RJF* 03/12, n° 232 ; *Dr. Fisc.* 2012, n° 23, comm. 324, concl. E. Geffray). Ces jurisprudences restent valables malgré les modifications apportées à l'article 220 quinquies du CGI par la loi de finances rectificative pour 2011 (CE, 16 novembre 2022, n° [462305](#), « *SARL Fiorim* », *Dr. Fisc.* 2023, n° 10, comm. 120, concl. K. Ciavaldini).

L'excédent d'IS payé par l'entreprise lui permet de bénéficier d'une créance fiscale (créance de « carry back »).

- Le montant de cette créance est égale au déficit qui a pu être imputé multiplié par le taux d'IS applicable au bénéfice d'imputation (33 1/3 %, 31 %, 28 % ou 15 % selon les cas). Lorsqu'un déficit est susceptible d'être reporté en arrière sur les bénéfices soumis pour partie au taux réduit et pour partie au taux normal, ce déficit est réputé imputé en priorité sur le bénéfice soumis au taux normal, puis sur le bénéfice soumis au taux réduit (BOFiP BOI-IS-DEF-20-10, n° 100 - Ceci permet d'avoir la créance la plus élevée).
- La créance figure en comptabilité sous la forme d'un « produit exceptionnel », mais elle n'est pas imposable et sera déduite du résultat fiscal (tableau n° 2058-A).
- Elle n'est pas remboursable immédiatement ; elle servira à payer l'IS dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivantes celles au cours de laquelle l'exercice déficitaire a été clos. Elle s'imputera d'abord sur les acomptes d'IS, puis sur le solde d'IS (voire sur les rappels d'IS).

- Toutefois, les entreprises en difficulté qui font l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire peuvent obtenir dès l'ouverture de ces procédures le remboursement anticipé de leur créance (L. n° 2003-1311 du 30 décembre 2003, de finances pour 2004, art. 14 ; CGI, art. [220 quinquies](#) I al. 6). Le remboursement est effectué sous déduction d'un intérêt au taux légal appliqué à la créance restant à imputer. Pour l'application de ce texte, il n'est pas fait de différence selon que la créance est née avant ou après l'ouverture de la procédure collective (TA Lyon, 24 avril 2012, n° 1003628, « SARL Sobral », *RJF* 1/13, n° 20 ; CAA de Lyon, 7 mai 2013, n° 12LYO2242, « SARL Sobral », *RJF* 11/13, n° 1005). La doctrine administrative est désormais en ce sens ; le remboursement anticipé concerne les créances non utilisées à compter de la date du jugement qui a ouvert l'une des procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires, ainsi que les créances nées pendant la période couverte par ces procédures (Bofip, BOI-IS-DEF-20-20, n° 140, 29 juillet 2014).

Remarque

A compter des créances de carry-back constatées depuis le 1^{er} janvier 2021, la possibilité de remboursement anticipée est également offerte aux entreprises faisant l'objet d'une procédure de conciliation (L. n° [2020-1721](#) du 29 décembre 2020, de finances pour 2021, art. 19 ; CGI, art. [220 quinquies](#), 1, al. 6 mod.).

En savoir plus : Remboursement anticipée de la créance de carry-back en période de crise

En période de crise économique, le législateur donne parfois aux entreprises la possibilité de se faire rembourser immédiatement leur créance de carry-back, sans attendre la fin de la période quinquennale, et sans qu'elles soient nécessairement en difficulté. Ce fût le cas en 2009, après la crise financière de 2008 (v. L. n° [2008-1443](#) du 30 décembre 2008, de finances rectificative pour 2008, art. 94), et en 2020, lors de la crise sanitaire liée au Covid-19 (v. L. n° [2020-935](#) du 30 juillet 2020, de finances rectificative pour 2020, art. 5). Dans le cadre de ce dernier dispositif, il est prévu la possibilité pour les entreprises de demander le remboursement anticipé de leurs créances de report en arrière des déficits qui sont nées d'une option exercée au titre d'un exercice clos au plus tard le 31 décembre 2020. Par conséquent, sont en pratique concernées non seulement les créances qui viendraient à être constatées au titre de l'exercice clos au plus tard le 31 décembre 2020, mais également les créances nées au titre d'une option pour le report en arrière des déficits déjà exercée à la clôture des exercices 2015, 2016, 2017, 2018 et 2019. La demande doit être effectuée au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice clos le 31 décembre 2020, soit au plus tard le 19 mai 2021. Par dérogation à la règle selon laquelle l'option pour le report en arrière des déficits doit être exercée dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice de constatation du déficit, les entreprises qui estiment que le résultat de l'exercice clos en 2020 est déficitaire peuvent exercer l'option pour le report en arrière, et demander le remboursement de la créance résultant de cette option, sans attendre la liquidation de l'impôt, dès le lendemain de la clôture de l'exercice. Mais afin d'éviter qu'elles ne majorent le montant estimé du déficit subi au titre de l'exercice clos en 2020, le législateur a institué un mécanisme anti-abus de telle sorte que si le montant de la créance remboursée sur la base de l'estimation provisoire excède de plus de 20% le montant de la créance définitive déterminée à partir de la déclaration de résultats déposée au titre de l'exercice clos en 2020, l'intérêt de retard prévu à l'article [1727](#) du CGI (0,20 % par mois) et la majoration de 5 % prévue à l'article [1731](#) du CGI sont dus sur l'excédent indûment remboursé.

- La créance n'est pas cessible mais peut être donnée en garantie à une banque dans les conditions prévues par la loi « Dailly ».
- A l'issue de la période de cinq ans, le solde qui n'a pas été imputé sera remboursé par le trésor public. **L'administration est tenue de rembourser spontanément la créance de carry-back** ; si tel n'est pas le cas, il appartient au contribuable, dans le délai de prescription quadriennale relative à la prescription des créances sur l'Etat, de présenter une demande tendant à ce remboursement (CE, 9 mars 2016, n° [385244](#), « Sté BFO », *Dr. Fisc.* 2016, n° 11, act. 165).

Exemple

En N une entreprise réalise un déficit de 3M€.

En N - 1, elle a réalisé un bénéfice de 9M€ imposé à 25 %.

Elle ne peut imputer que 1M€, soit une créance fiscale de : $1\text{M€} \times 25\% = 250\,000\text{ €}$.

Reste à reporter en avant : $3\text{M€} - 1\text{M€} = 2\text{M€}$ (dans les conditions et limites examinées au §1).

En savoir plus : Existence de la créance

L'administration fiscale demande au comptable public de s'assurer que la créance n'a pas disparu au jour de la demande, notamment par suite d'une fusion ou d'une cessation d'activité.

Dans le 1^{er} cas, le transfert de la créance de carry back n'était autorisé que sur agrément discrétionnaire, mais la loi de finances pour 2002 a supprimé cet agrément.

La 2^{ème} hypothèse est très critiquée en doctrine car rien dans les textes ne permet d'ajouter une condition de plus au remboursement de la créance (celle liée à l'absence de cessation d'activité). Au demeurant, la cessation d'entreprise ne signifie pas la disparition de cette entreprise alors que la liquidation ne remet pas en cause le remboursement de la créance selon l'administration fiscale elle-même !

Doctrine : A. Jacquemont, « A propos du recouvrement de la créance de carry-back : la cessation d'entreprise fait-elle disparaître la créance ? », *JCP E*, 11/2001, p. 458.

En savoir plus : Dispositif exceptionnel de report en arrière des déficits

Afin de tenir compte des effets de la crise sanitaire en 2020 et 2021, la Commission européenne a adopté une recommandation à propos du traitement fiscal des pertes réalisées au cours des exercices 2020 et 2021 (Rec. UE 2021/801 du 18-5-2021). Selon elle, les Etats membres devraient autoriser le report en arrière dans la limite de 3 exercices (cette possibilité pourrait même s'appliquer immédiatement aux pertes estimées de 2021 sans attendre la fin de l'exercice). Mais les Etats membres devraient limiter le montant maximal du report en arrière de pertes à 3 M € par exercice.

La France a - partiellement - suivi cette recommandation, en autorisant, à titre exceptionnel, les sociétés à imputer sur les bénéfices déclarés des trois exercices précédents la totalité du premier déficit constaté au titre d'un exercice clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 (L. n° 2021-953, de finances rectificative, du 19 juillet 2021, art. 1, I ; BOI-IS-DEF-20-30, 23 août 2021). Il s'agit donc d'une option qui ne vaut que pour un seul exercice.

Contrairement à ce que préconisait la Commission européenne, ce report en arrière sur les trois exercices précédents n'est pas plafonné quant à son montant. En revanche, un ordre d'imputation est imposé, puisque le déficit est imputé d'abord sur les bénéfices déclarés de l'exercice précédent (N-1), puis sur ceux de l'avant dernier exercice (N-2), puis enfin sur ceux de l'antépénultième exercice (N-3).

L'option pour le dispositif temporaire de report en arrière peut être exercée **jusqu'au 30 septembre 2021** (ce qui correspond à la date normale de déclaration des résultats d'un exercice clos au 30 juin 2021, et donc de l'option pour le report en arrière des déficits en droit commun) 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 (si celle-ci se situe avant le 30 septembre 2021).

Faute de dérogation explicite, les bénéfices d'imputation sont déterminés dans les conditions habituelles (V. supra). Simplement, afin que les mêmes bénéfices ne servent deux fois à l'imputation de déficits, il est prévu que les bénéfices d'imputation d'un déficit reporté en arrière dans le cadre du présent dispositif doivent être diminués du montant des déficits constatés à titre des exercices antérieurs pour lesquels l'entreprise a déjà opté pour le report en arrière.

Exemple**Exemple :**

Une société a clôturé son exercice le 31 décembre 2020 et constate un déficit de 5 M €.

Avant cette date, ses résultats ont été les suivants :

- exercice clos le 31 décembre 2019 : + 1 M €
- exercice clos le 31 décembre 2018 : - 0,5 M €
- exercice clos le 31 décembre 2017 : + 2 M €

La société avait opté pour le report en arrière du déficit 2018 sur le bénéfice 2017.

Elle peut opter pour le report en arrière du déficit 2020 à hauteur de : $1 \text{ M €} + (2 \text{ M €} - 0,5 \text{ M €}) = 2,5 \text{ M €}$.

La créance de carry-back dans le présent dispositif est égale au déficit qui a été imputé multiplié par le taux d'IS applicable aux exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2022 (25 % ; et non le taux d'IS qui s'est appliqué sur le bénéfice d'imputation !), voire le taux réduit en faveur des PME (15 %).

La créance de carry-back ainsi calculée est utilisable dans les conditions de droit commun (V. infra). Simplement, elle ne peut pas bénéficier du remboursement anticipé exceptionnel de la créance de carry-back pour une option exercée au titre d'un exercice clos au plus tard le 31 décembre 2020 institué par la loi du 30 juillet 2020 (art. 5).

Ce dispositif s'applique, selon les mêmes modalités, dans les groupes intégrés.