

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 H-5-04

N° 187 du 7 DECEMBRE 2004

FRAIS ET CHARGES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES)
SUPPRESSION DE LA LIMITATION A CINQ EXERCICES DU REPORT EN AVANT DES DEFICITS
SUPPRESSION CORRELATIVE DU REGIME DES AMORTISSEMENTS REPUTES DIFFERES

(C.G.I., art. 39, 39B, 209, 220 quinquies, 223 C, 223 I, 223 S, 236, 238 bis J,
ANNEXE II ART. 31 A, ANNEXE III ART. 46 QUATER-0 ZJ BIS, ART. 46 QUATER-0 ZO, ART. 46 QUATER-0 ZY BIS, ART. 46
QUATER-0 ZY TER, ART. 46 QUATER-0 ZY QUATER)

NOR : ECO F 04 10041 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 89 de la loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a autorisé, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, le report en avant illimité des déficits pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette disposition s'applique également aux déficits qui demeurent reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004.

Corrélativement, l'article 89 supprime le régime spécifique des amortissements réputés différés pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, pour l'ensemble des entreprises, qu'elles relèvent de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu.

•

- 1 -

7 décembre 2004

3 507187 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 € TTC

Prix au N° : 3,50 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : MISE EN ŒUVRE DU REPORT EN AVANT ILLIMITE DES DEFICITS	2
Section 1 : Champ d'application de la mesure	2
Sous-section 1 : Entreprises concernées	2
Sous-section 2 : Déficit visés par le report en avant illimité	3
Sous-section 3 : Cas particulier des fusions et opérations assimilées placées sous le régime de faveur de l'article 210 A	7
Section 2 : Bénéfice d'imputation	9
Section 3 : Modalités d'imputation des déficits	11
Section 4 : Justification de l'existence et de la quotité des déficits imputables	15
Section 5 : Situations entraînant la perte du droit au report des déficits	16
CHAPITRE 2 : SUPPRESSION DU REGIME DES AMORTISSEMENTS REPUTES DIFFERES	18
Section 1 : Champ d'application de la mesure	18
Sous-section 1 : Entreprises concernées	18
Sous-section 2 : Date d'entrée en vigueur de la suppression	19
Sous-section 3 : Conséquences sur les amortissements réputés différés restant à reporter chez les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés	20
Sous-section 4 : Conséquences sur les amortissements réputés différés restant à reporter chez les exploitants individuels et les personnes visées à l'article 8 du code général des impôts	21
I – Cas général	21
II – Conséquences de la suppression des ARD sur les amortissements dont la déduction est différée en application du régime de l'article 39 C	27
Section 2 : Suppression de la règle de banalisation des amortissements réputés différés	31
Annexe 1 : Article 89 de la loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003)	
Annexe 2 : Décret n°2004-833 du 19 août 2004 pris pour l'application de l'article 39 C du code général des impôts.	
Annexe 3 : Décret n°2004-467 du 25 mai 2004 pris pour l'application de l'article 89 de la de la loi de finances pour 2004	
Annexe 4 : Arrêté du 25 mai 2004 pris pour l'application de l'article 89 de la de la loi de finances pour 2004	

INTRODUCTION

1. L'article 89 de la loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a autorisé, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, le report en avant illimité des déficits pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette disposition s'applique également aux déficits qui demeurent reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004.

Pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, il en ressort que les déficits restant à reporter au 31 décembre 2003, c'est-à-dire les déficits dégagés au titre des exercices 1999 à 2003, et les déficits nés à compter du 1^{er} janvier 2004 deviennent indéfiniment reportables.

Pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, il en ressort que les déficits restant à reporter à la fin de l'exercice clos en 2004, c'est-à-dire dégagés au titre des exercices clos de 2000 à 2004, et les déficits nés à compter du 1^{er} jour de l'exercice ouvert en 2004 deviennent indéfiniment reportables.

Corrélativement, l'article 89 de la loi de finances pour 2004 supprime le régime spécifique des amortissements réputés différés (ARD) pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, pour l'ensemble des entreprises, qu'elles relèvent de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu. Pour ces dernières, il en ressort que les déficits dégagés au titre desdits exercices seront obligatoirement considérés comme une charge du revenu global, s'il s'agit d'exploitations individuelles, ou transmis aux associés s'il s'agit de sociétés ou groupements relevant de l'article 8 du code général des impôts.

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, comme pour les entreprises individuelles ou les sociétés et groupements relevant de l'article 8, les amortissements réputés différés restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004, c'est-à-dire ceux existant au 31 décembre 2003 pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, demeurent indéfiniment reportables sur les résultats ultérieurs de l'entreprise jusqu'à leur complète extinction.

Par ailleurs, il est précisé que, pour les biens donnés en location par une personne physique ou une société de personnes ou un groupement relevant de l'article 8 qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés, la quote-part d'amortissement qui n'a pu être déduite, en application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 39 C, s'impute à concurrence du bénéfice fiscal sur le résultat de l'exercice au cours duquel intervient l'événement motivant la sortie du régime. Le reliquat d'amortissement non déduit qui excéderait ledit bénéfice peut s'imputer sous la même limite sur les bénéfices fiscaux des exercices ultérieurs.

Enfin, la banalisation des amortissements réputés différés prévue au 4^{ème} alinéa du I de l'article 209, en cas de transfert ou de reprise d'activités représentant au moins 5 % du montant brut des éléments de l'actif immobilisé, ou du chiffre d'affaires, ou encore de l'effectif salarié, est supprimée pour les opérations intervenues au cours d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004. En conséquence, l'agrément codifié à l'article 209 III, qui permettait d'éviter cette banalisation, est abrogé pour les exercices ouverts à compter de cette date (cf. également la tolérance mentionnée au dernier alinéa du n° 31).

Sauf précision contraire, les articles mentionnés dans la présente instruction sont ceux du code général des impôts.

CHAPITRE 1 : MISE EN ŒUVRE DU REPORT EN AVANT ILLIMITÉ DES DÉFICITS

Section 1 : Champ d'application de la mesure

Sous-section 1 : Entreprises concernées

2. Sont visées par le report illimité des déficits l'ensemble des entreprises soumises de droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés en application des dispositions de l'article 206.

Sous-section 2 : Déficits visés par le report en avant illimité

3. Conformément aux dispositions du 3^{ème} alinéa du I de l'article 209, sous réserve de l'option pour le report en arrière prévue à l'article 220 quinquies, le déficit fiscal subi au cours d'un exercice donné constitue une charge de l'exercice suivant et doit être imputé sur le bénéfice de cet exercice. En cas d'insuffisance de ce dernier, l'excédent du déficit peut être reporté sans limitation de durée et dans les mêmes conditions sur les résultats des exercices postérieurs.

Sont également concernés par ce report illimité les déficits reportables à l'ouverture du premier exercice couvert par l'option prévue à l'article 209 0-B (régime de taxation au tonnage) et qui ne peuvent être imputés sur les bénéfices réalisés pendant la période d'application de ce dispositif spécial de détermination du résultat par les entreprises qui ont opté pour celui-ci (cf. BOI 4 H-1-04 § 86 et 87).

Par ailleurs, le déficit éventuellement né de la constatation de l'amortissement exceptionnel des logiciels prévu au II de l'article 236, imputable auparavant sur les résultats des cinq exercices ultérieurs, est désormais également reportable sans limitation de durée.

4. Enfin, le déficit d'ensemble des groupes de sociétés, visés aux articles 223 A et suivants, devient reportable sans limitation de durée par la société tête de groupe, y compris lorsque le régime de groupe cesse de s'appliquer (articles 223 C et 223 S).

5. Les déficits concernés par le report en avant illimité sont constitués, d'une part, par l'intégralité des déficits dégagés sur les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, d'autre part, par les déficits qui demeurent reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004.

L'application de ces dispositions conduit en 2004 à considérer comme reportables sans limitation de durée les déficits provenant d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1999.

6. Illustration :

Entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et confrontée à la situation fiscale suivante :

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Résultat (après constitution éventuelle d'ARD – sauf en 2004)	- 10 000	-15 000	- 5 000	+ 3 000	+ 4 000	- 5 000	+ 7 000
Cumul des déficits reportables	- 10 000	- 25 000	- 30 000	- 27 000	- 23 000	- 25 000 ⁽¹⁾	- 18 000 ⁽²⁾

- (1) le solde de déficit de 1998, soit 10 000 – (3 000 + 4 000) = 3 000, n'étant plus reportable sur les exercices suivants, lors de la clôture de l'exercice 2003, est définitivement perdu.
- (2) le reliquat de déficit de 1999 soit 15 000 – 7 000 = 8 000 qui aurait été perdu en application de l'ancienne législation est désormais reportable indéfiniment, à l'instar des déficits des exercices ultérieurs.

Entreprise dont l'exercice débute le 1^{er} septembre N pour s'achever le 30 août N+1 et confrontée à une situation fiscale identique :

	1998/99	1999/00	2000/01	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05
Résultat (après constitution éventuelle d'ARD – sauf pour l'exercice 2004/2005)	- 10 000	-15 000	- 5 000	+ 3 000	+ 4 000	- 5 000	+ 7 000
Cumul des déficits reportables	- 10 000	- 25 000	- 30 000	- 27 000	- 23 000	- 25 000 ⁽¹⁾	- 18 000 ⁽²⁾

- (1) le solde de déficit de l'exercice 1998/99, soit 10 000 – (3 000 + 4 000) = 3 000, n'étant plus reportable sur le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004, est donc définitivement perdu.
- (2) le reliquat de déficit de l'exercice 1999/2000, soit 15 000 – 7 000 = 8 000 qui aurait été perdu en application de l'ancienne législation est désormais reportable indéfiniment, à l'instar des déficits des exercices ultérieurs.

Sous-section 3 : Cas particulier des fusions et opérations assimilées placées sous le régime de faveur de l'article 210 A

7. Pour les opérations bénéficiant du régime de faveur, le II de l'article 209 prévoit le transfert, sous condition d'agrément et sous certaines limites, des déficits antérieurs à l'opération non encore déduits par la société absorbée, scindée ou apporteuse vers la société bénéficiaire de l'apport.

8. Pour les opérations intervenant en 2004 et concernant des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, ce transfert des déficits s'effectuera désormais sans limitation de durée de report chez la société bénéficiaire de l'apport ; ce droit au report illimité concernera par conséquent les déficits nés au cours d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 et ceux restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant ledit exercice.

Ces modalités valent également en cas de transfert, sur agrément, au profit de sociétés membres d'un nouveau groupe des déficits de la société absorbée ou scindée lorsque celle-ci était elle-même société mère d'un groupe fiscal. Le 6 de l'article 223 I a été modifié en conséquence.

Section 2 : Bénéfice d'imputation

9. Sous réserve de certaines particularités, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sur lesquels s'opère l'imputation des déficits sont déterminés selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux (art. 209-I, 1^{er} alinéa). En particulier, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise. Conformément au I de l'article 39, le bénéfice net servant d'assiette à l'impôt est établi sous déduction de toutes les charges. Celles-ci comprennent notamment les amortissements réellement effectués par l'entreprise au titre de la période d'imposition.

10. Compte tenu de la suppression de la limitation quinquennale de report des déficits et du mécanisme des amortissements réputés différés (cf. chapitre 2), le choix laissé à l'entreprise d'imputer son déficit avant ou après déduction des amortissements de l'exercice est rapporté. Le bénéfice sur lequel peuvent s'imputer les déficits s'entend du bénéfice après prise en compte des amortissements de l'exercice.

Dans ces conditions, l'interdiction prévue au troisième alinéa du I de l'article 209 de pratiquer sur un bénéfice avant amortissement une imputation des déficits et amortissements réputés différés subis par une société antérieurement à son entrée dans un groupe fiscal est privée d'utilité et a donc été rapportée.

Section 3 : Modalités d'imputation des déficits

11. Le déficit constaté à la clôture d'un exercice doit être imputé sur le ou les premiers exercices immédiatement postérieurs qui laissent apparaître un bénéfice fiscal suffisant, sous réserve de la dérogation prévue au n° 14 ci-dessous.

12. Un contribuable ne peut donc, en principe, prétendre déduire des bénéfices d'un exercice déterminé un déficit qui aurait pu être absorbé par les bénéfices d'exercices antérieurs (CE, arrêt du 9 mai 1958, req. n° 35942, RO, p. 134), ni étaler le report déficitaire en déduisant du bénéfice de chaque exercice une fraction du déficit inférieure à ce bénéfice.

13. Lorsque le report d'une perte exceptionnelle absorbe entièrement les bénéfices du ou des premiers exercices qui suivent l'exercice déficitaire, tout dividende prélevé sur les résultats ainsi effacés, du point de vue fiscal, par le jeu du report donne ouverture au précompte prévu à l'article 223 sexies (distributions mises en paiement jusqu'au 31 décembre 2004) ou au prélèvement exceptionnel de 25% prévu à l'article 95 de la loi de finances pour 2004 (distributions mises en paiement entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2005).

14. Afin d'éviter les conséquences rigoureuses que les modalités ordinaires de report des déficits pourraient entraîner au regard de l'application du précompte ou du prélèvement exceptionnel de 25%, les sociétés sont autorisées à échelonner à leur guise le report de leurs déficits fiscaux, ce choix constituant une décision de gestion de l'entreprise.

La mesure de tempérament dont il s'agit doit cependant être interprétée strictement. Elle a en effet pour seul but d'éviter le paiement du précompte ou du prélèvement exceptionnel de 25% qui serait normalement exigible dans le cas d'un prélèvement de dividendes sur des bénéfices qui, à défaut d'une telle mesure, seraient « effacés », du point de vue fiscal, par le jeu du report déficitaire. Elle ne saurait donc permettre aux sociétés de moduler à d'autres fins leur report déficitaire. Elle ne peut, notamment, être utilisée en vue d'imputer au titre d'un exercice donné l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies ou un crédit d'impôt ou un avoir fiscal qui tomberait normalement en non-valeur si le bénéfice dudit exercice était entièrement absorbé par le déficit antérieur.

Section 4 : Justification de l'existence et de la quotité des déficits imputables

15. Il est rappelé que, quand bien même les déficits, désormais reportables sans limitation de durée, ne sont plus millésimés, il appartient au contribuable qui entend reporter sur ses bénéficiaires ultérieurs le déficit subi au cours d'un exercice de justifier l'existence de ce déficit, lequel doit donc être constaté par une comptabilité régulière et complète (CE, arrêt du 17 décembre 1975, req. N° 90-991), même si ce déficit remonte à une période antérieure à dix ans, et, ce, nonobstant les dispositions de l'article L. 123-22 du code de commerce (cf. CE, arrêt du 8 février 1967, req. n° 66-716, RJCD, 2e partie, p. 42).

Il est également rappelé que l'administration est fondée à vérifier les exercices qui suivent l'exercice déficitaire, même s'ils sont bénéficiaires et couverts eux-mêmes par la prescription, dans la mesure où le déficit résiduel considéré par l'entreprise comme un élément de la détermination du bénéfice imposable de l'exercice vérifié et non prescrit, est le résultat de la différence entre le déficit initial et d'éventuels résultats bénéficiaires réalisés dans l'intervalle et qui ne l'ont pas totalement absorbé. Mais, bien entendu, aucune imposition ne saurait être établie au titre des exercices prescrits (CE, arrêt du 25 novembre 1966, req. n° 63-522, RO, p. 280).

Section 5 : Situations entraînant la perte du droit au report des déficits

16. Le report illimité des déficits constituant un principe général, il ne met pas fin aux situations particulières dans lesquelles la perte du droit à imputer les déficits sur des exercices ultérieurs est expressément prévue. Sont visées les hypothèses de dissolution, de transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, d'apport en société, de fusion, de transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger (art. 221-2, 1^{er} alinéa), de changement de régime fiscal (art. 221-2, 2^{ème} alinéa) ou de changement d'objet social ou d'activité réelle (art. 221-5).

17. Cela étant, il est rappelé qu'en cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse peuvent être transférés, dans les conditions et limites prévues au II de l'article 209, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéficiaires ultérieurs.

CHAPITRE 2 : SUPPRESSION DU REGIME DES AMORTISSEMENTS REPUTES DIFFERES

Section 1 : Champ d'application de la mesure

Sous-section 1 : Entreprises concernées

18. Ne peuvent plus constituer des amortissements réputés différés les sociétés et autres organismes soumis de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés, dont les sociétés mères d'un groupe fiscal, les sociétés et exploitations visées à l'article 8 et les entreprises individuelles relevant de l'impôt sur le revenu et dont les modalités de détermination du résultat sont établies conformément aux principes gouvernant le régime des bénéfices industriels et commerciaux.

Sous-section 2 : Date d'entrée en vigueur de la suppression

19. La suppression du droit de constituer des amortissements réputés différés concerne tous les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004. Pour les entreprises dont l'exercice coïncide à l'année civile, la faculté de constituer de tels amortissements a cessé avec le dépôt de la liasse fiscale pour l'exercice 2003.

En revanche, pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, la faculté de constituer de tels amortissements perdure jusqu'à la clôture du dernier exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2004. En conséquence, ces entreprises pourront encore pratiquer des amortissements réputés différés au titre de leur exercice ouvert en 2003 et clos en 2004.

Il est rappelé que les amortissements réputés différés sont ceux qui remplissaient cumulativement les conditions suivantes :

- avoir été régulièrement comptabilisés et être déductibles fiscalement ;

- être inscrits sur les lignes XK du tableau n° 2058 A et 8 S du tableau n° 2058 B pour les entreprises placées sous le régime normal d'imposition, et sur les lignes 366 du tableau n° 2033 B et 950 du tableau n° 2033 D pour les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition ;

- avoir été constatés en période déficitaire, le déficit étant apprécié par référence au résultat fiscal de l'entreprise.

Sous-section 3 : Conséquences sur les amortissements réputés différés restant à reporter chez les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

20. L'en-cours des amortissements réputés différés à la clôture du dernier exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2004 sera assimilé à un déficit indéfiniment reportable qui prend sa source dans chacun des exercices de comptabilisation des amortissements dont la déduction fiscale a été différée.

Dans ces conditions, ces déficits, correspondant au stock d'amortissements réputés différés non encore utilisés à la clôture du dernier exercice précédant celui ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004, s'imputeront obligatoirement, comme les déficits ordinaires provenant d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1999, sur les résultats des premiers exercices suivants qui laissent apparaître un bénéfice suffisant pour y faire face (cf. ci-dessus points n°9 à 14).

Il est précisé que les règles rappelées au point n°15 à propos des déficits valent également en matière de justification des ARD constitués au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004.

Sous-section 4 : Conséquences sur les amortissements réputés différés restant à reporter chez les exploitants individuels et les personnes visées à l'article 8 du code général des impôts

I. Cas général

21. S'agissant des exploitants individuels ou des sociétés de personnes relevant de l'article 8, par conséquent soumis à l'impôt sur le revenu, le reliquat d'amortissements réputés différés qui subsiste à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004 demeure également reportable indéfiniment sur les bénéfices des exercices ultérieurs jusqu'à épuisement. Dans ces conditions, les règles rappelées au point n°15 à propos des déficits valent également en matière de justification des ARD constitués au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004.

22. Dès lors que la possibilité de constitution d'amortissements réputés différés est supprimée pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, il en résulte que, pour une personne physique, le déficit provenant d'une exploitation individuelle ou d'une entité visée à l'article 8 sera considéré dans son intégralité comme une charge du revenu global, imputable et reportable dans les conditions et limites prévues à l'article 156-I. A cet égard, il est rappelé que l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2003 a porté, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2004, de cinq à six ans le délai de report des déficits imputables sur le revenu global ; une instruction à paraître prochainement dans la série 5 FP viendra préciser les conditions d'application de cet allongement du délai de report.

Le déficit d'un associé soumis à l'IS provenant d'une personne visée à l'article 8 viendra également intégralement impacter le résultat dudit associé et pourra donc, éventuellement, contribuer à augmenter son résultat déficitaire, lequel est indéfiniment reportable.

23. Illustration :

Soit une société en nom collectif exerçant une activité d'achat-revente, n'ayant pas opté pour l'IS et dont les associés sont composés d'une personne physique qui dirige la société et détient 60% des parts et d'une société anonyme pour 40% des parts. La société a un stock d'amortissements réputés différés au 31/12/2002 égal à 10 000 €.

Les résultats de cette société dont l'exercice coïncide avec l'année civile sont les suivants:

- En 2003

Amortissements susceptibles d'être réputés différés en période déficitaire : 40 000 €

Déficit de l'exercice avant prise en compte des ARD : - 75 000 €

L'entreprise ayant décidé d'opter pour la constitution d'ARD, le déficit après constitution des ARD s'élève à :

$$- 75\,000 + 40\,000 = - 35\,000 \text{ €}$$

$$\text{Stocks d'ARD au 31/12/2003} = 10\,000 + 40\,000 = 50\,000 \text{ €}$$

- En 2004

$$\text{Déficit de l'exercice} = - 12\,000 \text{ €}$$

- En 2005

Bénéfice fiscal de l'exercice (avant imputation d'éventuels ARD constitués sur des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004) = + 35 000 €

Répartition du résultat en 2003

$$\text{Résultat appréhendé par le dirigeant associé personne physique} = - 35\,000 \times 60\% = - 21\,000 \text{ €}$$

S'agissant d'un déficit industriel et commercial professionnel (l'associé exerce dans l'entreprise une participation personnelle, directe et continue), le déficit vient s'imputer sur les autres revenus professionnels réalisés au cours de l'année 2003.

Résultat appréhendé par l'associé personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés

$$= - 35\,000 \times 40\% = - 14\,000 \text{ €}$$

Cette quote-part de déficit viendra s'imputer sur les résultats propres de la société anonyme.

Le stock d'ARD de 50 000 € au 31/12/2003 s'imputera sur les résultats ultérieurs de la société en nom collectif.

Répartition du résultat en 2004

Résultat appréhendé par l'associé personne physique

$$= - 12\,000 \times 60\% = - 7\,200 \text{ €}$$

Résultat appréhendé par l'associé personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés

$$= - 12\,000 \times 40\% = - 4\,800 \text{ €}$$

Le stock d'ARD de 50 000 € au 31/12/2003 ne peut s'imputer faute de résultat bénéficiaire : il reste donc des déficits reportables de 50 000 € au 31/12/2004.

Répartition du résultat en 2005

Bénéfice fiscal de l'exercice =	+ 35 000 €
---------------------------------	------------

Imputation d'une fraction du stock de déficits (ex ARD)	<u>- 35 000 €¹</u>
---	-------------------------------

Montant du résultat fiscal à répartir entre les associés	= 0 €
--	-------

Le stock de déficits (ex ARD) de 50 000 € au 31/12/2004 est réduit à : 50 000 – 35 000 = 15 000 €

24. Les précisions doctrinales apportées antérieurement, s'agissant des conséquences sur les amortissements réputés différés existants, d'une cessation d'activité, d'une dissolution, d'un changement de régime fiscal ou d'un changement d'activité, ne sont pas modifiées.

Ainsi, les déficits correspondant aux amortissements réputés différés constitués par un exploitant individuel au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004 constituent une charge du résultat fiscal de l'exercice de cessation d'activité. Si ce résultat est déficitaire, ils sont pris en compte au niveau du revenu de l'entrepreneur conformément aux dispositions de l'article 156-I.

25. En revanche, une société ou un groupement assimilé placés sous le régime fiscal des sociétés de personnes qui usent de la faculté de réputer différés, sur le plan fiscal, des amortissements régulièrement comptabilisés en période déficitaire, ont pris une décision de gestion qui leur est opposable (CE 10 janvier 1992, n° 80158, SA Bernard, décision rendue à propos d'un GIE) .

¹ imputation à hauteur du bénéfice dès lors que montant du bénéfice < total du stock d'ARD.

Dès lors, en cas de dissolution d'une telle société ou groupement, la fraction des déficits antérieurs encore reportables au titre des amortissements réputés différés antérieurement constitués ne peut pas faire l'objet d'une répartition entre les associés présents à la clôture de l'exercice de dissolution.

26. Les sociétés ou organismes qui sont affectés par l'un des événements prévus à l'article 202 ter (sociétés ou organismes qui cessent totalement ou partiellement d'être soumis au régime des sociétés de personnes ; changement de l'objet social ou de l'activité réelle des sociétés de personnes) ne peuvent plus reporter les déficits correspondant aux amortissements réputés différés antérieurement constitués en période déficitaire au-delà de la date à laquelle intervient cet événement.

Cela étant, ces déficits constituent un élément du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel est intervenu l'un des événements mentionnés à l'article 202 ter ; ils doivent donc être répartis globalement à la date de cet événement, entre les membres de la société ou de l'organisme en proportion de leurs droits.

II. Conséquences de la suppression des ARD sur les amortissements dont la déduction est différée en application du régime de l'article 39 C

27. Les biens donnés en location par une personne physique, une société soumise au régime prévu à l'article 8, par une copropriété visée à l'article 8 quater ou 8 quinquies, ou par un groupement au sens des articles 239 quater, quater B, quater C, subissent, par application des dispositions du deuxième alinéa de l'art 39 C, un plafonnement de leur charge d'amortissement déductible, égal par exercice au montant du loyer diminué des autres charges afférentes au bien loué (cf. instruction 4 D-3-99 du 17 juin 1999).

28. Dans l'ancienne rédaction de l'article 31 A de l'annexe II, lorsque le bien cessait d'être soumis à cette limitation - en raison notamment de l'achèvement de la location, de l'évolution de la prestation fournie vers un louage de services ou de l'option de la société pour l'impôt sur les sociétés - la fraction d'amortissement dont l'imputation n'avait pas été admise fiscalement au titre des exercices de comptabilisation de la charge était assimilée à des amortissements réputés différés. En conséquence, les amortissements dont la déduction avait été écartée sur le fondement de l'article 39 C devenaient indéfiniment reportables sur les bénéfices de la structure qui les avaient comptabilisés, sans pour autant pouvoir dégager ou augmenter un déficit susceptible d'être appréhendé par les associés.

Par ailleurs, en cas de vente du bien, le reliquat de ces amortissements, dont la déduction fiscale n'était pas encore intervenue, majore la valeur nette comptable prise en compte pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession.

29. La suppression du régime des amortissements réputés différés ne modifie pas l'économie du régime ci-dessus, même si la référence aux amortissements réputés différés en période déficitaire se trouve privée d'objet.

Dans ces conditions, l'article 31 A de l'annexe II a été modifié et précise désormais que les amortissements dont la déduction est reportée en application de l'article 39 C minorent le bénéfice de l'exercice au cours duquel se produit l'événement motivant la sortie du dispositif, sans toutefois que l'imputation pratiquée puisse excéder le bénéfice fiscal dudit exercice. L'éventuel excédent qui n'aurait pu être déduit compte tenu de cette limitation vient minorer les bénéfices des exercices ultérieurs dans les mêmes conditions.

Il en est de même des amortissements restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004 : ces amortissements, dont les montants doivent figurer normalement dans les états de suivi figurant aux annexes I et II de l'instruction 4 D-3-99 précitée, viendront également minorer les bénéfices des exercices ultérieurs.

Par ailleurs, il est rappelé qu'en cas d'intervention de l'un des événements mentionnés à l'article 202 ter, les amortissements dont la déduction a été limitée par les dispositions de l'article 39 C et non encore déduits à cette date, constituent, comme les déficits correspondant aux amortissements réputés différés en période déficitaire au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004, un élément du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel est intervenu cet événement. Ce résultat doit donc être réparti globalement à la date de la cessation entre les membres de la société ou de l'organisme à proportion de leurs droits.

30. Illustration :

Soit une société en nom collectif, n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés et ayant acquis le 1^{er} janvier 2003 un immeuble pour un montant de 1,7 million d'euros et loué le jour même à un tiers dans les conditions suivantes :

En 2003 et 2004:

Location nue pour un loyer annuel de 100 000 €

Charges 60 000 €

Amortissements 85 000 €

L'entreprise exerce par ailleurs une autre activité générant un bénéfice fiscal de 20 000 €

Le résultat imposable des années 2003 et 2004 s'établit comme suit :

- Au titre de l'activité de location soumise aux dispositions de l'article 39 C

	100 000
	<u>- 60 000</u>
Résultat net avant amortissement	= 40 000
Quote-part d'amortissements imputable	<u>- 40 000</u>
Résultat net après amortissement	= 0 €

Amortissements dont la déduction est différée au 31/12/2003 = 85 000 – 40 000 = 45 000 €

Amortissements dont la déduction est différée au 31/12/2004 = 45 000 + (85 000 – 40 000) = 90 000 €

- Au titre de l'autre activité = + 20 000 €
- Résultat total au titre de l'année 2003 et de l'année 2004 = 0 + 20 000 = + 20 000 €

Au 1^{er} janvier 2005, la location nue est assortie de prestations de services dont l'importance modifie l'économie du contrat et fait sortir le bien du dispositif prévu à l'article 39 C. Le nouveau loyer s'établit à 230 000 €, les charges hors amortissements s'élèvent à 130 000 €. L'entreprise poursuit par ailleurs son autre activité dont le bénéfice fiscal s'établit pour l'exercice à + 10 000 €.

Le résultat imposable de 2005 s'établit comme suit :

- Au titre de l'activité de location avec prestations de services

Produits	230 000 €
Charges	- 130 000 €
Amortissements	<u>- 85 000 €</u>
Résultat de l'exercice	= + 15 000 €

- Au titre de l'autre activité = + 10 000 €
- Résultat imposable de l'exercice 2005 :

Bénéfice de l'activité de location + bénéfice de l'autre activité : 15 000 + 10 000 = + 25 000 €

- quote-part d'amortissements dont la déduction a été différée : - 25 000 €

= 0 €

Amortissements dont la déduction demeure différée au 31/12/2005 = 90 000 – 25 000 = 65 000 €

Le 20 janvier 2006, l'immeuble est vendu pour 2 millions d'euros. Sur ce même exercice, le résultat fiscal de l'autre activité exercée par l'entreprise s'établit à + 25 000 €.

- Détermination de la plus-value de cession

Valeur d'acquisition	1 700 000
- amortissements pratiqués	<u>- 255 000</u>
Valeur nette comptable	= 1 445 000 €
Valeur nette comptable	= 1 445 000
+ reliquat d'amortissements différés restant à imputer	<u>+ 65 000</u>
Valeur fiscale (3 ^{ième} al. de l'art. 31 A de l'annexe II au CGI) =	1 510 000 €
Prix de cession	2 000 000
- valeur fiscale	<u>- 1 510 000</u>
Plus-value fiscale	= 490 000 €
- Résultat imposable de l'exercice 2006 :
 Bénéfice de l'activité de location + bénéfice de l'autre activité : 25 000 + 490 000 = + 515 000 €

Section 2 : Suppression de la règle de banalisation des amortissements réputés différés

31. Le 4^{ième} alinéa du I de l'article 209 disposait qu'en cas de transfert ou de reprise d'activités représentant au moins 5 % soit du montant brut des éléments de l'actif immobilisé soit du chiffre d'affaires soit de l'effectif des salariés, pour l'une ou l'autre des entreprises concernées par l'opération, la faculté de report illimité des amortissements réputés différés cessait de s'appliquer.

Cette faculté de report illimité cessait également de s'appliquer aux ARD détenus par une société mère d'un groupe fiscal, à hauteur de la fraction égale au rapport existant entre les amortissements réputés différés par la société du groupe qui procédait à la reprise ou au transfert et le total des amortissements réputés différés par les sociétés du groupe, lorsqu'une société du groupe fiscal reprenait ou transférait tout ou partie des activités d'une autre entreprise qui n'était pas membre du groupe.

Toutefois, pour les opérations excédant ces seuils, l'agrément codifié à l'article 209 III, pouvait permettre, sous certaines conditions, d'échapper au mécanisme dit de banalisation des ARD.

Les ARD se confondant désormais avec les déficits ordinaires d'une entreprise, les dispositions sus-visées sont supprimées pour les opérations de reprise et de transfert d'activité intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004 et concernant des exercices ouverts à compter de cette date. Dès lors, il ne sera tiré aucune conséquence fiscale, sous réserve d'une situation de changement d'activité, d'un transfert ou d'une reprise d'activité sur les déficits des sociétés participant à ces opérations, que ces déficits proviennent d'amortissements réputés différés ou de déficits ordinaires constitués au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004.

Par tolérance, il sera également admis pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile que la banalisation des amortissements réputés différés soit écartée lorsqu'au cours de l'exercice ouvert en 2003 et clos en 2004, le transfert ou la reprise d'activité est intervenue entre le 1^{er} janvier 2004 et la date de clôture de l'exercice, quand bien même l'opération de transfert ou de reprise serait effectuée avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice ouvert en 2003.

Documentation de base : les dispositions publiées sous les références 4 H 2212, 4 H 2222 § 54 à 58, 4 D 154 sous sections 1 et 2 sont rapportées.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine Lepetit

•

Annexe 1

Loi de finances pour 2004 Article 89

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. - Au 2° du 1 de l'article 39, les mots : « y compris ceux qui auraient été différés au cours d'exercices antérieurs déficitaires, » sont supprimés.

B. - Le second alinéa de l'article 39 B est supprimé.

C. - L'article 209 est ainsi modifié :

1° Le troisième alinéa du I est ainsi modifié :

a) Dans la deuxième phrase, les mots : « successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire » sont remplacés par les mots : « sur les exercices suivants » ;

b) La dernière phrase est supprimée ;

2° Le quatrième alinéa du I est supprimé ;

3° Au premier alinéa du II, les mots : « dans la limite édictée » sont remplacés par les mots : « dans les conditions prévues » ;

4° Le III est abrogé ;

5° Le III bis est ainsi modifié :

a) Dans la deuxième phrase, les mots : « dans les conditions prévues aux I à III » sont remplacés par les mots : « dans les conditions prévues aux I et II » ;

b) La dernière phrase est supprimée.

D. - Dans le premier alinéa du I de l'article 220 quinquies, les mots : « des troisième et quatrième alinéas » sont remplacés deux fois par les mots : « du troisième alinéa ».

E. - Le second alinéa de l'article 223 C est ainsi rédigé :

« Le déficit d'ensemble est reporté dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209. »

F. - L'article 223 I est ainsi modifié :

1° Au a du 1, les mots : « y compris la fraction de ces déficits correspondant aux amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire, » sont supprimés ;

2° Au huitième alinéa du 6, les mots : « dans la limite édictée » sont remplacés par les mots : « dans les conditions prévues ».

G. - Au quatrième alinéa de l'article 223 S, les mots : « aux troisième et quatrième alinéas » sont remplacés par les mots : « au troisième alinéa ».

H. - Le troisième alinéa du II de l'article 236 est supprimé.

II. - Les dispositions du I s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Le droit au report illimité des déficits prévu au 1° du C du I s'applique également aux déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2004.

Annexe 2

J.O n° 195 du 22 août 2004 page 15030
texte n° 1

Décrets, arrêtés, circulaires
Textes généraux
Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie

Décret n° 2004-833 du 19 août 2004 pris pour l'application de l'article 39 C du code général des impôts et modifiant l'annexe II à ce code

NOR: ECOF0400021D

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,

Vu le code général des impôts, notamment son article 39 C et l'article 31 A de l'annexe II de ce code ;

Vu la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003), notamment son article 89 ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu,

Décète :

Article 1

Au deuxième alinéa de l'article 31 A de l'annexe II au code général des impôts, les mots : « est assimilé à un amortissement réputé différé en période déficitaire » sont remplacés par les mots : « est déduit du bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient cet événement. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent d'amortissement est reporté et déduit des bénéfices des exercices suivants ».

Article 2

Le ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, et le secrétaire d'Etat au budget et à la réforme budgétaire sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 19 août 2004.

Jean-Pierre Raffarin

Par le Premier ministre :

Le ministre d'Etat, ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie,

Nicolas Sarkozy

Le secrétaire d'Etat au budget
et à la réforme budgétaire,

Dominique Bussereau

Annexe 3

J.O n° 126 du 2 juin 2004 page 9720
texte n° 1

**Décrets, arrêtés, circulaires
Textes généraux
Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie**

Décret n° 2004-467 du 25 mai 2004 pris pour l'application de l'article 89 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) relatif au report illimité des déficits des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et à la suppression des amortissements réputés différés et modifiant l'annexe III au code général des impôts

NOR: ECOF0400020D

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 209, 223 C, 223 R et l'annexe III à ce code ;

Vu la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003), et notamment son article 89,

Décète :

Article 1

L'annexe III au code général des impôts est ainsi modifiée :

I. - Le dernier alinéa de l'article 46 quater-0 ZJ bis est supprimé.

II. - A la fin du premier alinéa de l'article 46 quater-0 ZO, les mots : « aux troisième et quatrième alinéas » sont remplacés par les mots : « au troisième alinéa ».

III. - Les articles 46 quater-0 ZY bis, 46 quater-0 ZY ter et 46 quater-0 ZY quater sont abrogés.

Article 2

Le ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, et le secrétaire d'Etat au budget et à la réforme budgétaire sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 25 mai 2004.

Jean-Pierre Raffarin

Par le Premier ministre :

Le ministre d'Etat, ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie,

Nicolas Sarkozy

Le secrétaire d'Etat au budget
et à la réforme budgétaire,

Dominique Bussereau

Annexe 4

J.O n° 126 du 2 juin 2004 page 9721
texte n° 5

**Décrets, arrêtés, circulaires
Textes généraux**

Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie

Arrêté du 25 mai 2004 pris en application de l'article 89 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) et relatif au report illimité des déficits des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et à la suppression des amortissements réputés différés et modifiant l'article 170 sexies de l'annexe IV au code général des impôts

NOR: ECOF0400022A

Le ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, et le secrétaire d'Etat au budget et à la réforme budgétaire,

Vu le code général des impôts, notamment son article 209 et son annexe IV ;

Vu la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003), et notamment son article 89,

Arrêtent :

Article 1

L'article 170 sexies de l'annexe IV au code général des impôts est ainsi modifié :

- a) A la première phrase, les mots : « et du III » sont supprimés ;
- b) Au 1° du a, les mots : « ou d'amortissements réputés différés » sont supprimés ;
- c) Au 3° du a, les mots : « ou des amortissements réputés différés » sont supprimés.

Article 2

Le directeur général des impôts est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 25 mai 2004.

Le ministre d'Etat, ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie,

Nicolas Sarkozy

Le secrétaire d'Etat au budget
et à la réforme budgétaire,

Dominique Bussereau