

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-RICI-20-30-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

BIC – Réductions d'impôts – Mécénat ou réduction d'impôt pour les dons en faveur d'oeuvres d'intérêt général ou d'organismes agréés – Utilisation de la réduction d'impôt

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Réductions et crédits d'impôt

Titre 2 : Réductions d'impôts

Chapitre 3 : Mécénat ou Réduction d'impôt pour les dons en faveur des œuvres et organismes visés à l'article 238 bis du CGI

Section 3 : Utilisation de la réduction d'impôt

Sommaire :

I. Cas général

II. Cas particulier des entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés

III. Entreprises soumises au régime des sociétés de personnes

IV. Entreprises soumises au régime des groupes de sociétés

A. Sort de la réduction d'impôt née avant l'entrée dans le groupe

B. Sort de la réduction d'impôt en cas de sortie du groupe

C. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation du groupe

V. Cas particuliers

A. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation de l'entreprise

B. Sort de la réduction d'impôt en cas de fusion

I. Cas général

1

La réduction d'impôt définie à l'article [238 bis du CGI](#) s'impute sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou le foyer fiscal. S'agissant de l'impôt sur les sociétés, la réduction d'impôt s'impute sur le solde de l'impôt.

Remarque: en matière d'impôt sur les sociétés, il convient de se reporter à **Série IS – Division J – Chapitre 4 imputations diverses – exception à l'imputation – utilisation de l'excédent**

10

Toutefois, lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû au titre des cinq années (ou exercices) suivant celle (ou celui) au titre de laquelle (ou duquel) la réduction d'impôt est constatée.

20

Ces dispositions s'appliquent tant aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (article [200 bis du CGI](#)) qu' à celles soumises à l'impôt sur les sociétés (article [220 E du CGI](#)).

30

Il est précisé que ce report de la réduction d'impôt se cumule avec le report des versements excédant le plafond de 5 % du chiffre d'affaires (cf. [BOI-BIC-RICI-20-30-20 III](#)). Il existe donc un double suivi en base et en impôt (cf. exemple au [§ 80 infra](#)).

40

L'article [49 septies XB de l'annexe III au CGI](#) précise que la réduction d'impôt calculée au titre des dépenses visées à l'article [238 bis du CGI](#) réalisées au cours d'un exercice est utilisée en paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés avant les réductions d'impôt de même nature calculées au titre d'années ou d'exercices antérieurs. Les réductions d'impôt reportables au titre d'années ou d'exercices antérieurs s'imputent alors par ordre d'ancienneté.

50

Exemple : L'entreprise E, soumise à l'impôt sur les sociétés, bénéficie des réductions d'impôt suivantes (exprimées en euros) au titre des dépenses visées à l'article [238 bis du CGI](#).

Exercice	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4	N + 5	N + 6
Réduction d'impôt de l'exercice	5000	3000	2500	5000	4000	1500	1500
Impôt dû avant imputation	2000	2500	2500	6000	4000	1500	2000
Réductions d'impôt reportables des exercices antérieurs	0	3000	3500	3500	2500	2500	500
Réductions d'impôt reportables des exercices antérieurs utilisées	0	0	0	1000	0	0	500
Impôt dû après imputation	0	0	0	0	0	0	0
Réductions d'impôt	0	3000	3500	2500	2500	500	0

reportables des exercices antérieurs et restant à reporter							
Réduction d'impôt n'ayant pu être utilisée dans les 5 ans de sa constatation	0	0	0	0	0	2000 (1)	0
Réduction d'impôt utilisée	2000	2500	2500	5000	4000	1500	1500
Réduction d'impôt de l'exercice reportée	3000	500	0	0	0	0	0
Total des réductions d'impôt reportables	3000	3500	3500	2500	2500	500	0

(1) Le report de la réduction d'impôt calculée au titre de l'exercice N n'ayant pu être utilisé en paiement de l'impôt dû au titre des cinq exercices suivants (N + 1 à N + 5), il ne peut plus être utilisé. Il est donc définitivement perdu et ne peut être reporté en N + 6.

Si l'entreprise E était soumise à l'impôt sur le revenu, elle bénéficierait des modalités de report dans des conditions identiques. Toutefois, l'entrepreneur individuel ou l'associé de la société de personnes n'étant pas en mesure de connaître en N le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de cette même année – il ne recevra son avis d'imposition qu'en N+1 – il ne peut savoir quel sera le montant de la réduction d'impôt utilisée au titre de l'année N.

L'état de suivi de la réduction d'impôt que l'entrepreneur individuel ou l'associé de société de personnes sera tenu de souscrire en N+1 s'il dispose de réductions d'impôt non imputées au titre d'années antérieures (*cf.* [BOI-BIC-RICI-20-30-20 IV A 1 et 2](#) et n° 2069-MS2-SD) permettra de déterminer la répartition de la réduction d'impôt utilisée au titre de l'année N, à partir des éléments déclarés en N sur la déclaration n° 2042 et des éléments figurant sur l'avis d'imposition reçu en N+1.

Remarque: cet exemple est transposable à l'identique si l'entreprise avait effectué des dépenses au titre de l'article [238 bis.-4 du CGI](#).

II. Cas particulier des entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés

Remarque: en matière d'impôt sur les sociétés, il convient de se reporter à *Série IS – Division J – Chapitre 4 imputations diverses – exception à l'imputation – utilisation de l'excédent*

En pratique, le bénéfice de la réduction d'impôt visée à l'article [238 bis du CGI](#) ne peut se cumuler avec le bénéfice d'une exonération particulière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés. En effet, les entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés en vertu d'une disposition particulière ne sont pas en mesure d'imputer cette réduction d'impôt sur l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu puisqu'elles ne sont pas redevables de l'un ou l'autre de ces impôts et que la réduction d'impôt susvisée n'est pas restituable (cf. [BOI-BIC-RICI-20-30-10-10-§ 30](#)).

70

Cependant, les entreprises exonérées de manière temporaire d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, ou exonérées en vertu d'un abattement pratiqué sur leurs résultats imposables, bénéficient du dispositif dans les conditions de droit commun.

80

Exemple : L'entreprise F a été créée le 1er janvier N dans une zone franche urbaine. Elle bénéficie donc d'une exonération totale d'impôt sur les sociétés durant ses soixante premiers mois d'activité en vertu de l'article [44 octies du CGI](#). Au cours de la période N à N + 6, elle a réalisé, au titre de l'article [238 bis du CGI](#), les dépenses suivantes, exprimées en euros.

Exercice	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4	N + 5	N + 6
Dons versés au titre de l'art 238 bis du CGI	5500	2000	3000	2500	2000	2000	500
Chiffre d'affaires (CA)	500000	500000	500000	500000	500000	500000	500000
Plafond (5 ‰ du CA)	2500	2500	2500	2500	2500	2500	2500
Versements de l'exercice ouvrant droit à la réduction d'impôt	2500	2000	2500	2500	2000	2000	500
Versements de l'exercice à reporter	3000	0	500	0	0	0	0
Versements reportés au titre d'exercices antérieurs	0	3000	2500	3000	3000	2500	500
Versements des exercices antérieurs utilisés	0	500	0	0	500	500	500

pour le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice							
Versements des exercices antérieurs restant à reporter	0	2500	2500	3000	2500	500	0
Total des versements pris en compte dans le calcul de la réduction d'impôt prévue à l'art 238 bis du CGI	2500	2500	2500	2500	2500	2500	1000
Total des versements à reporter	3000	2500	3000	3000	2500	500 (1)	0
Réduction d'impôt de 60 %	1500	1500	1500	1500	1500	1500	600
Impôt dû avant imputation	0	0	0	0	0	2000	10000
Réductions d'impôt reportées des exercices antérieurs	0	1500	3000	4500	6000	7500	6000
Réductions d'impôt reportées des exercices antérieurs utilisées	0	0	0	0	0	500 (2)	6000 (4)
Réduction d'impôt n'ayant						1000 (3)	0

pu être utilisée dans les 5 ans de sa constatation							
Réductions d'impôt reportées d'exercices antérieurs et restant à reporter	0	1500	3000	4500	6000	6000	0
Réduction d'impôt calculée au titre de l'exercice et à reporter	1500	1500	1500	1500	1500	0	0
Total des réductions d'impôt à reporter	1500	3000	4500	6000	7500	6000	0
Impôt dû après imputation	-	-	-	-	-	0	3400

(1) Il s'agit des excédents de versement de N + 2, le solde de N non utilisé (1.500 €) est définitivement perdu.

(2) Il s'agit d'une partie de la réduction d'impôt calculée au titre de N et non encore utilisée.

(3) Le solde de la réduction d'impôt calculée au titre de N n'ayant pu être utilisé en paiement au titre des cinq exercices suivants est définitivement perdu. Il ne peut être reporté en N + 6.

(4) Il s'agit des réductions d'impôt calculées au titre des exercices N + 1 à N + 4 qui n'ont pas encore été utilisées. Le solde de la réduction d'impôt de l'année N qui n'a pu être utilisé en paiement de l'impôt au titre des cinq exercices suivant sa constatation est définitivement perdu (1.500 € - 500 € = 1.000 €).

Remarque : Cet exemple est transposable à l'identique si l'entreprise avait effectué des dépenses au titre de l'article [238 bis-4 du CGI](#).

III. Entreprises soumises au régime des sociétés de personnes

90

Les sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés ne peuvent bénéficier elles-mêmes de la réduction d'impôt au titre de leurs dépenses visées à l'article [238 bis du CGI](#).

100

La réduction d'impôt est donc transférée aux membres de ces sociétés et groupements au prorata de leurs droits.

110

Exemple : Soit une SNC G, qui n'a pas opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et dont le capital est réparti comme suit :

- X (personne physique) qui détient 40 % du capital ;
- Y (personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés) qui en détient 60 %.

La SNC G a effectué durant l'exercice N des dépenses visées à l'article [238 bis du CGI](#) pour un montant de 5.000 €, le plafond de versement étant par hypothèse de 10.000 €.

La réduction d'impôt, égale à 60 % de ces versements soit (5.000 x 60 % = 3.000 €), ne peut être utilisée directement par la société G. Elle est donc répartie entre X (3.000 € x 40 %), soit 1.200 €, et Y (3.000 € x 60 %), soit 1.800 €.

Ces deux montants sont respectivement imputés sur l'impôt sur le revenu dû par X et l'impôt sur les sociétés dont Y est redevable.

Si la réduction d'impôt ne peut être imputée en totalité sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés, l'excédent non imputé peut être utilisé, comme dans le cas général exposé aux n°s 72 à 77, en paiement de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû respectivement au titre des cinq années ou exercices suivants.

IV. Entreprises soumises au régime des groupes de sociétés

Remarque : En matière d'impôt sur les sociétés, il convient de se reporter à *Série IS – Division J – Chapitre 4 imputations diverses – exception à l'imputation – utilisation de l'excédent et Série IS – Division K – Chapitre 2 paiement*

120

La réduction d'impôt et le plafond d'éligibilité des versements sont calculés au niveau de chacune des sociétés pouvant bénéficier de ce dispositif.

130

De même, les excédents de versement constatés par une entreprise ne peuvent être pris en compte dans le calcul des réductions d'impôts des cinq exercices suivants qu'au niveau de cette entreprise.

140

Conformément aux nouvelles dispositions codifiées au e de l'article [223 O du CGI](#), la société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice, des réductions d'impôt dégagées par chaque société du groupe en application de l'article [238 bis du CGI](#).

150

87. Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû par la société mère sur l'ensemble des résultats du groupe au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel la réduction d'impôt est constatée.

160

Exemple : Les entreprises B, C et D sont membres du groupe fiscal dont A est la société mère. Les éléments suivants, exprimés en euros, sont tirés de la comptabilité de chaque société du groupe au titre de l'exercice N.

Société	Chiffre d'affaires	Limite de 5 ‰	Dons	Excédents	Réduction d'impôt
A (mère)	10000	50	0	0	0
B	150000	750	850	100	450

C	200000	1000	900	0	540
D	100000	500	0	0	0

Commentaire : La société mère A pourra imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de l'exercice N une réduction d'impôt égale à 450 € + 540 €, soit 990 €.

Les versements effectués par la société B qui excèdent le plafond de 5 % du chiffre d'affaires (soit 100 €) pourront entrer dans le calcul de la réduction d'impôt, propre à cette société, calculée au titre des cinq exercices suivants.

Ces versements excédentaires ne peuvent entrer dans le calcul de la réduction d'impôt « groupe » de l'exercice N, même si les autres sociétés du groupe n'ont pas atteint le plafond de versements.

A. Sort de la réduction d'impôt née avant l'entrée dans le groupe

170

La réduction d'impôt « mécénat » constatée par une société filiale au titre d'un exercice au cours duquel elle n'était pas encore membre du groupe, qui ne peut être transmise à la société mère du groupe, est utilisée dans les conditions prévues à l'article [220 E du CGI](#) (cf. [n°s 10 et 20](#)).

180

En pratique, la société filiale qui n'aura pas, avant son entrée dans le groupe, imputé la réduction d'impôt constatée au titre d'un exercice antérieur à cette entrée, ne pourra l'utiliser qu'au titre d'un exercice postérieur à sa sortie du groupe, à condition que le délai d'utilisation de la réduction d'impôt prévu à l'article 220 E du CGI ne soit pas dépassé. En effet, pendant cette période dans le groupe, la société filiale n'est plus redevable de l'impôt sur les sociétés.

190

Exemple : En N, la société B a bénéficié d'une réduction d'impôt de 5.000 € au titre des dépenses de mécénat réalisées au titre de cet exercice. Elle a pu imputer 2.000 € sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de cet exercice.

Le 1er janvier N + 1, la société B entre dans le groupe fiscal dont A est la mère. Elle sort de ce groupe à compter du 1er janvier N + 3.

Le solde de réduction d'impôt non utilisé par la société B (3.000 €), qui ne peut être transmis à la société mère, pourra être imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par la société B au titre de l'exercice N + 3.

Si la sortie du groupe n'était intervenue qu'après le 1er janvier N + 6, la réduction d'impôt de la société B aurait été définitivement perdue.

200

Par ailleurs, les excédents de versement constatés par une société filiale au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe peuvent être pris en compte dans le calcul de la réduction d'impôt dans les conditions précisées au [§ 130](#).

B. Sort de la réduction d'impôt en cas de sortie du groupe

210

La société filiale qui sort d'un groupe ne peut imputer les réductions d'impôt dégagées au titre des dépenses de mécénat qu'elle a engagées pendant sa période d'appartenance au groupe. Il en est de même des réductions d'impôt constatées par l'entreprise durant sa période d'appartenance au groupe et calculées à partir des excédents de versements reportés au titre d'exercices antérieurs à son appartenance au groupe ([cf. § 200](#)). En revanche, cette société pourra imputer, le cas échéant,

les réductions d'impôt qu'elle a constatées avant son entrée dans le groupe et qui n'ont pas encore été imputées (*cf.* § 180).

220

Les excédents de versement constatés par la société sortie du groupe et qui n'ont pas été pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt peuvent être pris en compte, dans les conditions précisées au § 130, dans le calcul de la réduction d'impôt de la société à compter de son exercice de sortie.

230

La sortie du groupe d'une société dont une ou plusieurs réductions d'impôt ont été prises en compte pour le calcul de la réduction d'impôt « groupe » n'entraîne donc aucune rectification du résultat d'ensemble du groupe.

C. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation du groupe

240

En cas de cessation du groupe, les réductions d'impôt « groupe » qui n'ont pu être imputées par la société mère sont imputables dans les conditions prévues à l'article 220 E du CGI par cette dernière sur l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable à compter de l'exercice de cessation du groupe.

V. Cas particuliers

A. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation de l'entreprise

250

En cas de cessation d'entreprise, la fraction de réduction d'impôt qui ne peut être imputée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre du dernier exercice est définitivement perdue.

B. Sort de la réduction d'impôt en cas de fusion

260

En application de l'article 220 E du CGI, la fraction de réduction d'impôt mécénat qui excède l'impôt sur les sociétés est utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des cinq exercices suivants celui au titre duquel elle est constatée.

270

En cas d'opération de fusion, la fraction de réduction d'impôt non utilisée par la société apporteuse est transférée à la société absorbante qui l'utilisera pour le paiement de son propre impôt jusqu'à expiration du délai d'imputation mentionné au § 10.

Ce transfert n'est pas subordonné à la condition que l'opération de fusion soit placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI.