

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-60-10-30-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

### **IS – Base d'imposition – Dispositifs particuliers - Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié - Modalités d'imposition - Reconstitution des résultats de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors de France et paiement de l'impôt**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

IS - Impôt sur les sociétés

Base d'imposition

Titre 6 : Dispositifs particuliers

Chapitre 1 : Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié

Section 3 : Modalités d'imposition

Sous-section 2 : Reconstitution des résultats de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors de France et paiement de l'impôt

#### **Sommaire :**

I. Établissement du bilan de départ

A. Valeur d'inscription au bilan de départ

B. Date à retenir pour l'établissement du bilan de départ

C. Cours du change à retenir pour l'établissement du bilan de départ

II. Imposition des résultats

A. Bilans suivant le bilan de départ

B. Application des règles fiscales françaises

1. Application du régime des sociétés mères et filiales

2. Détention de parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières

3. Application de l'article 238 bis-0 I du CGI

III. Précisions diverses

A. Calcul de l'amortissement

B. Plus-value nette à long terme

1. Détermination du montant de la plus-value ou moins-value

2. Application du régime des plus et moins values à long terme

- C. Opérations réalisées entre la société mère et ses filiales ou entre plusieurs filiales
- IV. Sort des déficits et des moins-values nettes à long terme subis par l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France
- V. Imposition dans le chef de la personne morale française
  - A. Cas des personnes morales françaises membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI
  - B. Cas des personnes morales françaises admises au régime du bénéfice consolidé prévu à l'article 209 quinquies du CGI
- VI. Imposition forfaitaire annuelle

## 1

L'entreprise ou la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés doit établir, pour chacune de ses filiales (entités juridiques) ou entreprises établies hors de France, un bilan de départ dont l'actif net sert de base à la détermination du résultat de ces entreprises ou entités juridiques (voir [article 102 U de l'annexe II au code général des impôts \(CGI\)](#)). Les résultats des filiales ou entreprises sont déterminés d'après les règles fiscales françaises, sous réserve des dispositions du [3 du I de l'article 209 B du CGI](#) (voir [article 102 V de l'annexe II au CGI](#)).

## I. Établissement du bilan de départ

### A. Valeur d'inscription au bilan de départ

---

#### 10

Aux termes de l'[article 102 U de l'annexe II au CGI](#), les éléments figurant au bilan de départ doivent être retenus pour leur valeur nette comptable dans les comptes de l'entreprise ou de l'entité juridique à la date d'ouverture de la première période d'imposition.

#### 20

En application de cette règle, les stocks et les productions en cours sont retenus pour leur valeur figurant au bilan de clôture de l'exercice précédant celui de l'établissement du bilan de départ. Il en est de même pour les immobilisations.

#### 30

Cette règle évite ainsi à l'entreprise ou à l'entité juridique de reconstituer la valeur amortissable des biens en fonction de la législation française ; il lui suffit de retenir la valeur nette comptable des biens, telle qu'elle ressort du bilan de clôture tenu pour les besoins de la comptabilité, de l'exercice qui précède, en distinguant la valeur brute de chacune des immobilisations et le montant des amortissements correspondants pratiqués dans les comptes locaux.

#### 40

Les dispositions de l'[article 15 bis de l'annexe II au CGI](#) prévoient que la valeur nette comptable d'une immobilisation doit, le cas échéant, être répartie entre les différents éléments constitutifs de composants.

#### 50

Au cas particulier, cette obligation ne trouvera à s'appliquer que lorsque cette répartition figure déjà dans les comptes locaux. Les composants des immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstitués.

#### 60

Les provisions et les charges à payer qui ne seraient pas admises en déduction des résultats des exploitations étrangères en application des règles fiscales françaises sont inscrites distinctement au passif du bilan de départ de ces exploitations.

Lorsque ces provisions ou ces charges à payer deviennent sans objet, leur reprise est comprise dans le résultat imposable de l'entité étrangère. Lorsque la charge qui est destinée à être couverte par ces provisions ou ces charges à payer se réalise, cette charge est déductible dans les conditions fixées par le code général des impôts, en particulier par l'[article 39 du CGI](#).

## 70

Les autres provisions ou charges à payer qui seraient admises en déduction en application des règles fiscales françaises suivent le sort des provisions déductibles lorsqu'elles deviennent sans objet ou que la charge se réalise.

## B. Date à retenir pour l'établissement du bilan de départ

### 80

Le bilan de départ de l'entreprise ou l'entité ayant son siège hors de France doit être établi à l'ouverture du premier exercice social dont les résultats sont soumis aux dispositions de l'[article 209 B du CGI](#).

#### **Exemple :**

Une personne morale française a acquis dans le capital d'une société sise aux Antilles néerlandaises une participation de 52 % le 1er juillet N.

La société étrangère clôture son exercice comptable le 31 décembre de chaque année. La personne morale française (dont l'exercice est également aligné sur l'année civile) est réputée acquérir le 1er janvier N+1 les revenus réputés distribués par la société étrangère au titre de l'exercice 1er janvier-31 décembre N. Elle devra déclarer ces revenus de capitaux mobiliers avant le 30 avril N+2 dans sa déclaration de résultats de l'exercice N+1. Elle devra joindre à cette déclaration un bilan de départ retraçant le patrimoine de la société étrangère au 1er janvier N.

## C. Cours du change à retenir pour l'établissement du bilan de départ

### 90

Les immobilisations et autres éléments sont portés au bilan de départ dans la monnaie dans laquelle est tenue la comptabilité locale.

## II. Imposition des résultats

### A. Bilans suivant le bilan de départ

#### 100

Les immobilisations et autres éléments sont portés dans la monnaie dans laquelle est tenue la comptabilité locale aux bilans suivant le bilan de départ.

#### 110

Les bénéfices ou revenus positifs, qui font seuls l'objet d'une conversion de change, sont convertis en euros à la clôture de l'exercice en retenant le cours du change en vigueur à cette date (voir [article 102 V de l'annexe II au CGI](#)).

### B. Application des règles fiscales françaises

#### 1. Application du régime des sociétés mères et filiales

#### 120

Le régime des sociétés mères et filiales s'applique aux dividendes effectivement distribués par la filiale étrangère à la personne morale française dès lors que les conditions requises par l'[article 145 du CGI](#) sont remplies et dès lors que la personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés a opté pour ce régime.

Les revenus qualifiés de revenus de capitaux mobiliers en application de l'[article 209 B du CGI](#) ne peuvent pas eux-mêmes bénéficier du régime des sociétés mères.

## 2. Détention de parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières

---

### 130

L'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France qui détient des parts ou actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières est soumise à la règle de l'imposition des écarts de valeurs liquidatives sur ces parts ou actions dans les conditions prévues à l'[article 209-0 A du CGI](#). Il y a lieu de mettre en œuvre dans un premier temps les dispositions de l'[article 209-0 A du CGI](#).

## 3. Application de l'article 238 bis-0 I du CGI

---

### 140

Les dispositions de l'[article 238 bis-0 I du CGI](#) peuvent s'appliquer concurremment avec celles de l'[article 209 B du CGI](#).

### 150

Dans cette situation, il y aura lieu de mettre en œuvre dans un premier temps les dispositions de l'[article 238 bis-0 I du CGI](#). Ensuite, lors du calcul de l'assiette qui sera soumise aux dispositions de l'[article 209 B du CGI](#), il conviendra de faire abstraction :

- des produits des actifs transférés déjà imposés dans le cadre de l'article 238 bis-0 I du CGI ;
- de la part de l'impôt local afférent à ces produits imputée antérieurement.

Ces corrections doivent être pratiquées en fonction du pourcentage de détention prévu aux articles 209 B du CGI et [102 T de l'annexe II au CGI](#).

## III. Précisions diverses

### A. Calcul de l'amortissement

---

#### 160

L'ensemble des règles fixées par le code général des impôts pour le calcul des amortissements est applicable. Ainsi, les valeurs amortissables sont celles figurant au bilan de départ ou aux bilans suivants. Les durées d'amortissement sont celles, en application du [2° du 1 de l'article 39 du CGI](#), habituellement retenues en France compte tenu des usages de chaque profession et de chaque nature d'industrie.

#### 170

Pour les immobilisations figurant au bilan de départ, les taux d'amortissement doivent être déterminés en fonction de la durée d'amortissement des biens restant à courir à la date de la première application de l'[article 209 B du CGI](#).

S'agissant des biens amortissables selon le système dégressif, il convient d'amortir la valeur figurant au bilan de départ d'après le taux correspondant à la durée normale d'utilisation du bien à sa date d'acquisition ou de création par l'entité établie hors de France.

#### Exemple 1 :

Soit une société étrangère dont les bénéfices entrent dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI à partir du 1er janvier N et qui a inscrit à son bilan de départ un immeuble acquis en N-12. Lors de l'acquisition de l'immeuble sa durée d'utilisation pouvait être estimée à cinquante ans. La valeur nette comptable de l'immeuble devra être amortie sur la période d'utilisation restant à courir, soit trente-huit ans, à raison de un trente-huitième par an.

**Exemple 2 :**

Soit un bien utilisable quatre ans et acquis le 1er janvier N. Les bénéfices de la filiale hors de France sont imposables à partir du 1er janvier N+1. La société est autorisée à pratiquer l'amortissement dégressif au taux de  $25\% \times 1,25 = 31,25\%$  sur la valeur nette comptable inscrite au bilan de départ.

**180**

Les déductions admises par le droit français en matière de provisions et d'amortissement sont en principe subordonnées à leur constatation comptable. Au cas particulier de la détermination du résultat de l'entreprise ou de l'entité juridique étrangère, il est donc admis que ces déductions soient prises en compte à la seule condition qu'elles soient mentionnées au tableau des rectifications extra-comptables et aux tableaux d'amortissements et de provisions devant être fournis par l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France en application de l'article 102 Z de l'annexe II au CGI.

## B. Plus-value nette à long terme

---

**190**

Le résultat de cession des éléments inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise ou de l'entité juridique constitue un élément du bénéfice ou du revenu positif de l'entreprise ou de l'entité établie hors de France.

**200**

Dès lors, les plus-values nettes réalisées localement seront comprises dans les bénéfices ou revenus positifs réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable au taux de droit commun dans le chef de la personne morale française.

**210**

Il est admis que le montant de la plus-value nette à long terme réalisée par la structure établie hors de France, après imputation le cas échéant des moins-values nettes à long terme subies depuis l'application du dispositif prévu à l'article 209 B du CGI soit déterminé en appliquant à la fraction de plus-value imposable le rapport existant entre le taux réduit des plus-values à long terme (cf. a du I de l'article 219 du CGI) et le taux normal de l'impôt sur les sociétés.

Il convient par conséquent, s'agissant des plus-values à long terme sur les titres de participation éligibles, d'incorporer au revenu de capitaux mobiliers imposable au nom de la personne morale française une fraction de la plus-value nette égale :

- à  $15 / 33,1/3$  (soit 45 % de la plus-value nette) pour les exercices ouverts entre le 1er janvier et le 31 décembre 2005 ;

- à  $8 / 33,1/3$  (soit 24% de la plus-value nette) pour les exercices ouverts entre le 1er janvier et le 31 décembre 2006 ;

- à  $1,67 / 33,1/3$  (soit 5% de la plus-value nette) pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

Concernant les autres produits taxables au taux réduit de 15 % (plus-values à long terme sur titres de sociétés à prépondérance immobilière ou redevances de brevets), il convient d'incorporer au revenu de capitaux mobiliers imposable au nom de la personne morale française une fraction de la plus-value nette égale à  $15 / 33,1/3$  (soit 45 % de la plus-value nette).

## 1. Détermination du montant de la plus-value ou moins-value

---

### 220

La plus-value ou moins-value réalisée est calculée en règle générale en retranchant de la valeur de réalisation le prix de revient de l'élément cédé, diminué, éventuellement, du montant des amortissements pratiqués et admis en déduction.

### 230

Le prix de revient sera déterminé à partir de la valeur d'inscription de l'élément cédé au bilan de départ ou aux bilans suivants. Les amortissements pratiqués avant l'inscription au bilan de départ n'entrent pas dans le calcul des plus-values.

## 2. Application du régime des plus et moins values à long terme

---

### 240

Pour l'application du régime des plus-values à long terme, le délai de deux ans prévu à l'[article 39 duodecimes du CGI](#) est décompté à partir de la date d'acquisition des biens cédés, y compris si elle est antérieure à la date d'établissement du bilan de départ.

### 250

La plus-value nette à long terme, après imputation le cas échéant des moins-values nettes à long terme reportables subies ou des déficits réalisés depuis l'application du dispositif prévu à l'[article 209 B du CGI](#) par l'entreprise ou par l'entité juridique est prise en compte dans les résultats de la personne morale établie en France en tant que bénéfice ou revenu positif. Elle peut donc s'imputer sur des moins-values à long terme de la personne morale française réalisées au cours du même exercice ou sur des moins-values nettes en report.

## C. Opérations réalisées entre la société mère et ses filiales ou entre plusieurs filiales

---

### 260

L'application de l'[article 209 B du CGI](#) demeure sans incidence sur les opérations intervenant entre une personne morale française et ses filiales hors de France dont le résultat est imposable. Elle demeure également sans incidence sur les opérations effectuées entre plusieurs filiales hors de France dont les résultats sont imposables. Notamment les plus-values nées de la cession de biens entre la mère et les filiales ou entre filiales sont imposables dans les conditions prévues par le code général des impôts, compte tenu des précisions fournies au [III-B](#).

## IV. Sort des déficits et des moins-values nettes à long terme subis par l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France

### 270

En application du [I de l'article 209 B du CGI](#), les déficits subis par l'entité établie hors de France ne sont pas imputables sur les bénéfices de la personne morale établie en France.

### 280

Les déficits subis par l'entité établie hors de France au titre d'un exercice déterminé sont, en revanche, reportables sur ses bénéfices ultérieurs dans les conditions prévues au [I de l'article 209 du CGI](#), sous réserve que la personne morale française se soit trouvée dans le champ d'application de l'[article 209 B du CGI](#) à la clôture de chacun des exercices concernés.

### 290

Il en résulte que les déficits nés antérieurement à la première application de cet article à une entreprise française déterminée peuvent être pris en compte si la personne morale française considérée a détenu directement ou indirectement, à la clôture de chacun des exercices concernés, plus de 50 % des actions ou parts de l'entité soumise à un régime fiscal privilégié.

### 300

Les déficits reportables s'entendent des déficits reconstitués selon les règles du code général des impôts.

Il est précisé que les déficits dégagés par les entreprises qui entrent dans le champ d'application de l'[article 209 B du CGI](#) doivent faire l'objet de la déclaration spécifique prévue au [BOI-IS-BASE-60-10-50 §40 à 70](#).

#### Exemple :

Soit une société FP établie dans un territoire à fiscalité privilégiée. Les résultats reconstitués selon les règles du code général des impôts s'établissent comme suit (exercices clos le 31 décembre) :

- exercice N : déficit 50 000 € ;
- exercice N+1 : déficit 80 000 € ;
- exercice N+2 : déficit 70 000 € ;
- exercice N+3 : déficit 90 000 € ;
- exercice N+4 : bénéfice 350 000 €.

Une personne morale française dont l'exercice coïncide également avec l'année civile détient 52 % du capital de FP depuis le 31 décembre N.

Les déficits des exercices N, N+1, N+2 et N+3 sont reportables sur les bénéfices de l'exercice N+4 dès lors que la personne morale française détenait à la clôture de chacun de ces exercices plus de 50 % du capital de FP.

Si la personne morale française n'a acquis sa participation que dans le courant de l'année N+3, seul le déficit de l'année N+3 sera reportable sur les bénéfices de l'exercice N+4.

### 310

Les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France ne faisant plus l'objet d'une imposition distincte, mais étant désormais considérés comme un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France, les dispositions de l'[article 220 quinquiés du CGI](#) s'appliquent aux seuls déficits fiscaux subis aux cours d'un exercice par cette personne morale. En d'autres termes, les déficits subis au cours d'un exercice par l'entité établie hors de France ne peuvent être reportés en arrière.

### 320

Les moins-values nettes à long terme subies par l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France ne sont pas imputables sur les plus-values nettes à long terme réalisées par la personne morale française.

### 330

Ces moins-values nettes à long terme subies par l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France ne seront imputables que sur des plus-values de même nature réalisées localement, dans des conditions identiques à celles prévues pour les déficits sous réserve du délai de report qui est mentionné au [a du I de l'article 219 du CGI](#) et des règles particulières prévues au [a quinquiés du I de l'article 219 du CGI](#).

**Remarque :** les déficits sont reportés et imputés en fonction de leur montant converti en euros à la clôture de l'exercice de la structure étrangère en retenant le cours de change en vigueur à cette date.

## V. Imposition dans le chef de la personne morale française

### 340

Les bénéfices et revenus de capitaux mobiliers sont imposables à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun dans le chef de la personne morale française. Dès lors, les déficits de la personne morale pourront s'imputer sur ses résultats bénéficiaires.

### 350

Ces bénéfices et revenus de capitaux mobiliers sont réintégrés dans les résultats de la personne morale dans le tableau de détermination du résultat n° 2058-A (CERFA n° 10951) et sont compris dans le résultat global de la personne morale dans sa déclaration d'impôt sur les sociétés n° 2065 (CERFA n° 11084).

### 360

Les dispositions de l'article 209 B du CGI sont applicables aux personnes morales françaises membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI ou membres d'un périmètre de consolidation.

### A. Cas des personnes morales françaises membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI

---

#### 370

Les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité établie dans un pays à régime fiscal privilégié sont compris dans le résultat de la personne morale, société membre d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI, qu'il s'agisse de la société mère ou d'une des filiales du groupe fiscal.

Ce résultat est donc pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe, conformément aux dispositions de l'article 223 B du CGI.

#### Exemple :

- M est une société mère d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI ;
- F, détenue à 100 % par M, est membre du groupe dont M est la société mère ;
- FP est une société étrangère détenue à 60 % par F.

FP a réalisé un bénéfice comptable de 50, F un bénéfice comptable de 100, M un bénéfice de 200.

En l'absence de toute autre correction extra-comptable, le résultat fiscal de F s'élève à  $100 + (50 \times 60 \%) = 130$ . Au titre de la même année, le résultat d'ensemble du groupe s'élève à :  $200 + 130 = 330$ .

Si M avait réalisé un déficit propre de 100, le résultat d'ensemble s'élèverait à :  $<100> + 130 = 30$ .

**Remarque :** 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, de l'impôt acquitté localement par l'entreprise ou de l'entité établie dans un pays à régime fiscal privilégié (conditions prévues à la sous-section 3 ), sur l'impôt sur les sociétés dû au titre du résultat d'ensemble.

### B. Cas des personnes morales françaises admises au régime du bénéfice consolidé prévu à l'article 209 quinquies du CGI

---

#### 380

Lorsque la personne morale française imposable au titre de l'article 209 B du CGI est la société agréée au régime du bénéfice consolidé, les résultats des entreprises ou entités bénéficiant d'un régime fiscal privilégié et comprises dans le périmètre de consolidation sont pris en compte pour la détermination du résultat consolidé selon les règles propres au régime de la consolidation fiscale prévue aux articles 113 à 134 de l'annexe II au CGI.



### 390

Lorsque cette personne morale est une société consolidée, autre que la société agréée, les règles de consolidation sont également applicables. La société agréée consolide le résultat de la société française et ceux de ses filiales, entreprises ou entités bénéficiant d'un régime fiscal privilégié et comprises dans le périmètre de consolidation.

### 400

L'impôt acquitté par la filiale française consolidée en application des règles de droit commun, déterminé à partir de son résultat qui comprend les bénéfices ou revenus positifs de sa filiale ou de son établissement stable soumis à un régime fiscal privilégié conformément aux dispositions de l'[article 209 B du CGI](#), peut être imputé par la société agréée sur l'impôt dû à raison du bénéfice consolidé ou, le cas échéant, remboursé selon la procédure prévue à l'[article 123 de l'annexe II au CGI](#).

#### Exemple :

- SC est une société agréée au régime du bénéfice consolidé ;
- F est l'une de ses filiales françaises consolidée ;
- FP est une société étrangère consolidée soumise à un régime fiscal privilégié.



La structure de détention est la suivante :

En N, F dégage un résultat nul et FP un résultat de 100.

En N+1, F doit en application de l'article 209 B du CGI et à raison des résultats de FP un impôt de :  $(100 \times 75 \%) \times 33,1/3 \%$  arrondi à 30.

La société agréée SC peut imputer cet impôt à hauteur de 75 % sur l'impôt dû à raison du résultat consolidé.

Si cette imputation n'est pas possible, SC peut demander la restitution de cet impôt, à hauteur du même pourcentage.

## VI. Imposition forfaitaire annuelle

### 410

L'imposition forfaitaire annuelle n'est pas due à raison du chiffre d'affaires réalisé par l'entité étrangère.