

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-20-20-20160302

Date de publication : 02/03/2016

Date de fin de publication : 04/05/2016

DGFIP

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble - Modalités particulières de retraitement des distributions intragroupe

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Régime fiscal des groupes de sociétés

Titre 2 : Détermination du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-value d'ensemble

Chapitre 2 : Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble

Section 2 : Retraitements relatifs aux produits de participation intragroupe

Sous-section 2 : Modalités particulières de retraitement des distributions intragroupe

Sommaire :

I. Cas des sociétés et organismes du secteur des assurances

A. Neutralisation de la quote-part de frais et charges s'agissant des personnes morales membres d'un groupe combiné

B. Neutralisation des produits de participation ne pouvant bénéficier du régime mère filles

II. Cas particulier des groupes bancaires mutualistes

A. Neutralisation de la quote-part de frais et charges

1. Rappel des règles de détermination des résultats propres

2. Règle de l'intégration : neutralisation de la quote-part de frais et charges visée à l'article 216 du CGI pour les groupes bancaires mutualistes

B. Neutralisation des produits de participation ne pouvant bénéficier du régime mère filles

1. Rappel des règles de détermination des résultats propres

2. Neutralisation des produits de participation ne pouvant bénéficier du régime mère filles

III. Cas particulier des groupes dont le périmètre inclut des sociétés détenues par des sociétés établies hors de France : conséquences sur les retraitements relatifs aux produits de participation

A. Neutralisation de la quote-part de frais et charges visée à l'article 216 du CGI à compter du second exercice d'appartenance à un groupe

B. Neutralisation des produits de participation ne pouvant pas bénéficier du régime mère filles

C. Précisions quant à la charge de la preuve

I. Cas des sociétés et organismes du secteur des assurances

1

Pour la détermination du résultat d'ensemble, les règles relatives à la neutralisation de la quote-part de frais et charges visée à l'[article 216 du code général des impôts \(CGI\)](#) et à celle des produits de participation ne bénéficiant pas du régime mère filles ont été exposées au [BOI-IS-GPE-20-20-20-10](#).

S'agissant des personnes morales membres d'un groupe combiné, telles que définies au [BOI-IS-GPE-10-30-20](#), ces dispositions s'appliquent selon les modalités suivantes lorsque certaines des personnes morales concernées bénéficient de l'exonération des profits tirés de l'exploitation de certains contrats ([CGI, art. 207, 2](#)).

A. Neutralisation de la quote-part de frais et charges s'agissant des personnes morales membres d'un groupe combiné

10

Lorsque les produits de participation pris en compte dans le résultat imposable ont été extournés au titre de l'application du régime des sociétés mères et qu'une quote-part de frais et charges a été réintégrée par la société bénéficiaire des distributions, la neutralisation prévue au deuxième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) s'applique à ce montant réintégré, pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe.

L'absence de neutralisation de la quote-part relative aux produits de participations versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice s'applique également à toutes les personnes morales membres du groupe combiné.

B. Neutralisation des produits de participation ne pouvant bénéficier du régime mère filles

20

Lorsque les produits de participation ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères, ces produits sont retranchés du résultat d'ensemble, conformément au troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#). Toutefois, le montant de cette déduction doit être limité aux seuls produits de participation inclus dans le résultat imposable de la société participante et, par conséquent, ne pas comprendre la fraction de ces produits comprise dans le résultat exonéré de cette société.

II. Cas particulier des groupes bancaires mutualistes

30

Le résultat d'un groupe bancaire mutualiste est déterminé selon les modalités habituelles. Il convient ainsi de faire application des règles prévues de l'[article 223 B du CGI](#) à l'[article 223 S du CGI](#) et détaillées dans la présente division ([BOI-IS-GPE](#)).

En ce qui concerne la quote-part de frais et charges visée à l'[article 216 du CGI](#) et les produits de participation ne bénéficiant pas du régime mère filles, l'organisation « inversée » des groupes bancaires mutualistes est à l'origine de certaines spécificités propres à ces groupes.

A. Neutralisation de la quote-part de frais et charges

1. Rappel des règles de détermination des résultats propres

40

Une participation détenue en application de l'article L. 512-47 du code monétaire et financier (CoMoFi), de l'article L. 512-55 du CoMoFi et de l'article L. 512-106 du CoMoFi qui remplit les conditions ouvrant droit au régime des sociétés mères autres que celle relative au taux de participation au capital de la société émettrice peut ouvrir droit à ce régime si son prix de revient, apprécié collectivement ou individuellement, est au moins égal à celui figurant au 9 de l'article 145 du CGI, soit 22 800 000 €.

50

Cette disposition vise les participations détenues collectivement par les caisses des réseaux bancaires mutualistes dans l'organe central ou regroupées dans une société commune en application de l'article L. 512-47 du CoMoFi ; elle permet l'application du régime des sociétés mères à raison des produits de participation perçus par les caisses de la société distributrice, y compris lorsqu'elles détiennent individuellement moins de 5 % du capital de celle-ci.

2. Règle de l'intégration : neutralisation de la quote-part de frais et charges visée à l'article 216 du CGI pour les groupes bancaires mutualistes

60

La formation d'un groupe bancaire mutualiste entraîne la neutralisation de la quote-part de frais et charges réintégrée dans le résultat individuel de chaque caisse à raison des produits de participation reçus de l'organe central, sauf ceux reçus au cours du premier exercice d'appartenance à ce groupe.

B. Neutralisation des produits de participation ne pouvant bénéficier du régime mère filles

1. Rappel des règles de détermination des résultats propres

70

Lorsque l'organe central détient des certificats coopératifs émis par les caisses du réseau et dépourvus de droits de vote, les produits de participation reçus par l'organe central à raison de la détention de ces certificats ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères.

2. Neutralisation des produits de participation ne pouvant bénéficier du régime mère filles

80

La formation d'un groupe bancaire mutualiste entraîne la neutralisation, pour la détermination du résultat d'ensemble, des produits de participation reçus par l'organe central à raison de la détention des certificats coopératifs émis par les caisses.

III. Cas particulier des groupes dont le périmètre inclut des sociétés détenues par des sociétés établies hors de France :

conséquences sur les retraitements relatifs aux produits de participation

90

Dans les développements suivants, il est rappelé que la notion de « société intermédiaire » correspond à celle définie au I § 20 à 40 du BOI-IS-GPE-10-30-30, que la notion d'« entité mère non résidente » correspond à celle définie au I-C § 80 et suivants du BOI-IS-GPE-10-30-50 et que la notion de « société étrangère » correspond à celle définie au I-D § 110 et suivants du BOI-IS-GPE-10-30-50.

100

En cas d'interposition de sociétés intermédiaires dans la chaîne de détention, les produits de participation reçus par une société du groupe peuvent ne pas provenir directement d'une société du groupe, mais indirectement en ayant « transité » par une société intermédiaire. Il en est de même lorsqu'une société du groupe détient des titres dans une société étrangère ou dans l'entité mère non résidente.

Afin de ne pas créer une double imposition entre, d'une part, le résultat de la société du groupe à l'origine de la distribution, qui a été pris en compte dans le résultat d'ensemble du groupe, et, d'autre part, les produits de participation redistribués par la société intermédiaire, ou la société étrangère, ou l'entité mère non résidente, les règles applicables aux retraitements à effectuer s'agissant des produits de participation ont été aménagées.

A. Neutralisation de la quote-part de frais et charges visée à l'article 216 du CGI à compter du second exercice d'appartenance à un groupe

110

Lorsqu'une société du groupe perçoit d'une société intermédiaire, ou d'une société étrangère, ou de l'entité mère non résidente, des produits de participation qui sont éligibles au régime mère filles, la quote-part de frais et charges afférente est neutralisée lorsque la société mère prouve que ces produits de participation proviennent en réalité de produits de participation versés par une société qui est membre du groupe depuis plus d'un exercice et que ces produits n'ont pas déjà justifié des retraitements du résultat d'ensemble afférents aux produits de participation.

L'ancienneté de la société distributrice dans le groupe s'apprécie à la date à laquelle elle met en paiement ses produits de participation.

B. Neutralisation des produits de participation ne pouvant pas bénéficier du régime mère filles

120

Lorsqu'une société du groupe perçoit d'une société intermédiaire, ou d'une société étrangère, ou de l'entité mère non résidente, des produits de participation qui ne sont pas éligibles au régime mère filles, le montant des dividendes reçus est neutralisé lorsque la société mère prouve que ces produits de participation proviennent en réalité de produits de participation versés par une société du groupe qui est membre du groupe depuis plus d'un exercice (cf. I-B § 20) et que ces produits n'ont pas déjà justifié des retraitements du résultat d'ensemble afférents aux produits de participation.

C. Précisions quant à la charge de la preuve

130

La société mère doit prouver l'origine des produits distribués par la société intermédiaire, ou la société étrangère, ou l'entité mère non résidente, aux sociétés membres du groupe, et l'absence de prise en

compte de ces produits pour plus d'une rectification du résultat d'ensemble. Il lui appartient de suivre précisément les flux distribués par les sociétés du groupe à des sociétés intermédiaires, ou à des sociétés étrangères, ou à l'entité mère non résidente, ainsi que les flux distribués par les sociétés intermédiaires, ou les sociétés étrangères, ou l'entité mère non résidente, à des sociétés du groupe ; la preuve est apportée par la comparaison entre les montants distribués par une société du groupe à une société intermédiaire, ou à une société étrangère, ou à l'entité mère non résidente, et les montants reçus par la société du groupe de ces mêmes sociétés intermédiaires, sociétés étrangères ou entité mère non résidente.

140

Lorsqu'une société a perçu à la fois des dividendes provenant de sociétés du groupe et des dividendes ne provenant pas de sociétés du groupe, les dividendes qu'elle reverse peuvent être considérés comme provenant par priorité des dividendes provenant de sociétés du groupe. Mais chaque société bénéficiaire des dividendes ainsi versés ne les reçoit qu'à proportion de ses droits dans la société redistributrice (cf. [exemple 2 au III-C § 200](#) et [exemple 5 au III-C § 230](#)).

150

Lorsque la chaîne de détention qui relie la société du groupe bénéficiaire des distributions à la société du groupe distributrice comprend plusieurs sociétés, la preuve ne peut naturellement pas être apportée si chacune des sociétés de la chaîne n'a pas effectivement et successivement distribué des dividendes à la société qui la détient. Les produits de participation ne peuvent être considérés comme redistribués que lors des versements effectués à compter de l'exercice qui suit (N+1) celui de leur perception (N), sauf si la société mère apporte la preuve qu'il a été décidé de verser un acompte sur dividendes au cours de l'exercice N. Lorsque la date de clôture des exercices de la société intermédiaire, ou de la société étrangère, ou de l'entité mère non résidente, diffère de celle des sociétés du groupe, l'exercice N+1 s'entend pour la société intermédiaire, la société étrangère, ou l'entité mère non résidente, du premier exercice clos qui suit celui de la perception des produits distribués.

160

Le fait que la société à l'origine de la distribution ait quitté le groupe à la date à laquelle une société du groupe perçoit des dividendes réputés provenir de cette société sortante ne fait pas en soi obstacle à la neutralisation de la quote-part de frais et charges ou du produit de participation. En revanche, le groupe auquel appartenait la société ne doit pas avoir cessé.

170

Enfin, un même flux de dividendes ne peut justifier qu'un seul retraitement. En d'autres termes un montant distribué par une société du groupe à une société intermédiaire, une société étrangère ou l'entité mère non résidente ne peut justifier qu'une fois le retraitement d'un montant redistribué à une société du groupe par une société intermédiaire, une société étrangère ou l'entité mère non résidente : il convient de se reporter aux exemples au [III-C § 190 et suivants](#).

180

Dans les exemples suivants, le taux de la quote-part de frais et charges visés à l'[article 216 du CGI](#) est égal à 5 % ; ces exemples devront être adaptés en cas d'évolution de ce taux.

190

Exemple 1 :

La filiale F entre dans le groupe au titre de l'exercice N-1.

Au cours de l'exercice N, la filiale F effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A, implantée en Allemagne, pour un montant de 200.

Au cours de l'exercice N+1, la société A effectue une distribution au profit de la société M pour un montant de 500.

La société M apporte la preuve que le dividende de 500 reçu de sa filiale A a pour origine, à hauteur de 200, la distribution effectuée antérieurement par la société F au profit de la société A et que ce montant n'a pas été utilisé pour justifier un autre retraitement du résultat d'ensemble : la quote-part de frais et charges afférente au dividende reçu par la société M est neutralisée à hauteur de 10 (200 x 5 %).

En outre, les quotes-parts de frais et charges afférentes aux distributions effectuées ultérieurement par la société A au profit de la société M ne pourront plus être neutralisées tant que la société A n'aura pas perçu de nouveaux dividendes de la part de sa filiale F.

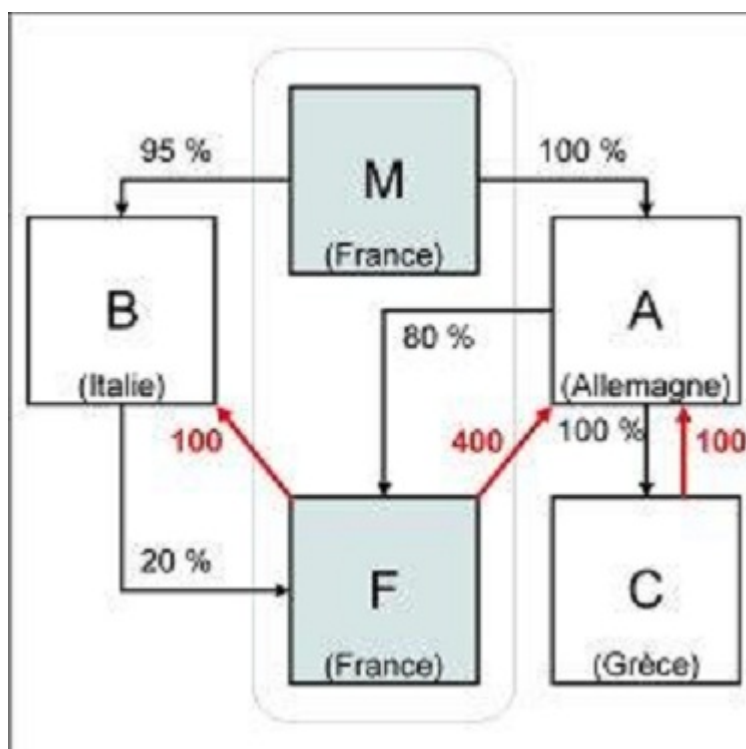
200

Exemple 2 :

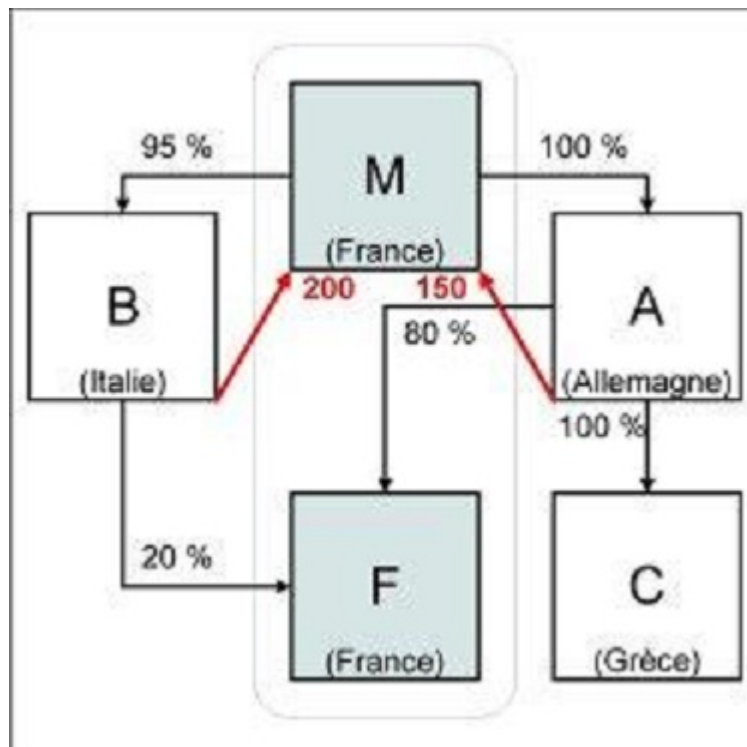
La filiale F entre dans le groupe au titre de l'exercice N-1.

La filiale F distribue au cours de l'exercice N des dividendes pour un montant de 500 : la société intermédiaire A reçoit ainsi 400 (80 % x 500) et la société intermédiaire B reçoit 100 (20 % x 500).

Par ailleurs, la société A reçoit d'une autre de ses filiales des dividendes d'un montant de 100.



Au cours de l'exercice N+1, la société A distribue 150 à la société M et la société B distribue 200 à la société M.



Le dividende versé par la société A est réputé provenir en priorité du dividende de 400 préalablement perçu par la société A en provenance de la société F : la quote-part de frais et charges, qui s'élève à 7,5 (5 % x 150) peut être entièrement neutralisée ; reste par ailleurs une « réserve » de dividendes de 250 provenant de la société F, qui pourra être utilisée ultérieurement pour neutraliser la quote-part de frais et charges afférente à d'autres distributions de la société A à la société M.

Le dividende versé à la société M par la société B provient quant à lui de la société F à hauteur de 95 (100 x 95 %) : la quote-part de frais et charges pourra être neutralisée à hauteur de 4,75 (5 % x 95) .

Le reliquat n'est pas neutralisé et il ne reste plus de « réserve » de dividendes qui pourrait être utilisée ultérieurement pour neutraliser la quote-part de frais et charges afférente aux distributions de la société B à la société M.

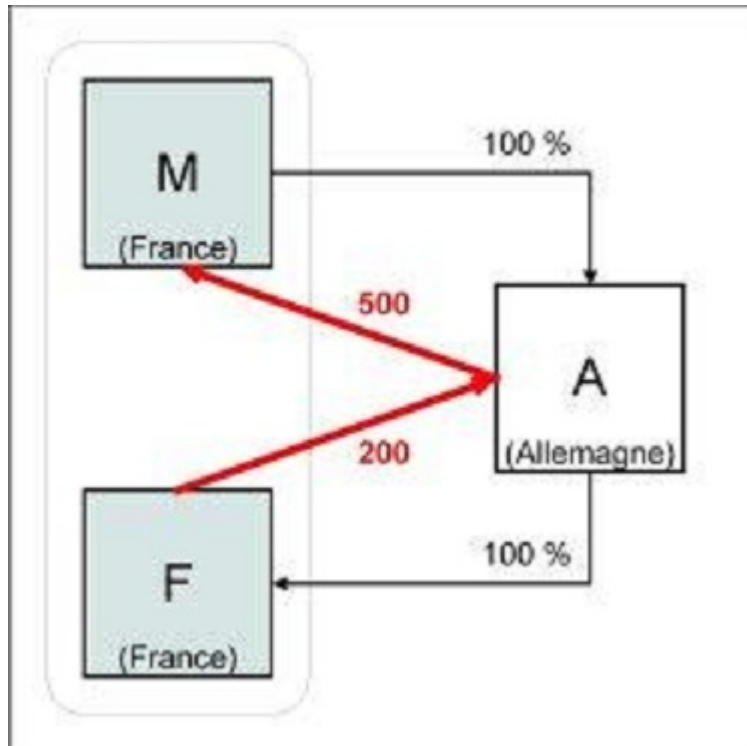
Pour l'application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI, il est précisé que les taux de détention des sociétés intermédiaires A et B dans le capital de la filiale distributrice F sont appréciés à la date de la distribution en N, et que les taux de détention de M dans le capital des sociétés intermédiaires A et B sont appréciés aux dates des redistributions reçues par M en N+1, quand bien même ces détentions auraient varié à la hausse ou à la baisse entre N et N+1. Cette détention s'entend de la détention des droits à dividende.

210

Exemple 3 :

La filiale F entre dans le groupe au cours de l'exercice N-1.

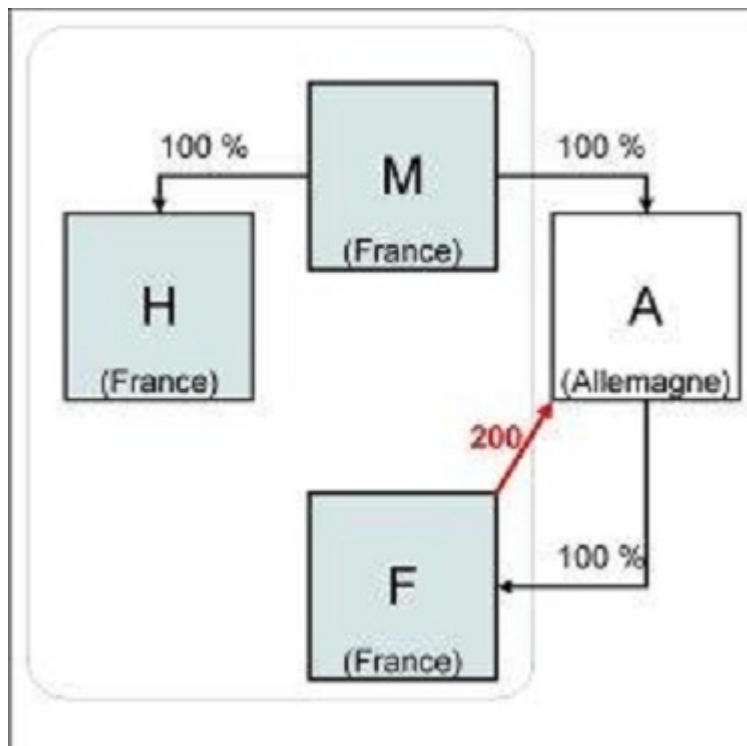
Au cours de l'exercice N, la filiale F effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A, implantée en Allemagne, pour un montant de 200. Au cours du même exercice, la société A effectue une distribution au profit de la société M pour un montant de 500, cette distribution ne correspondant pas à un acompte sur dividendes. Aucune neutralisation ne peut être effectuée.



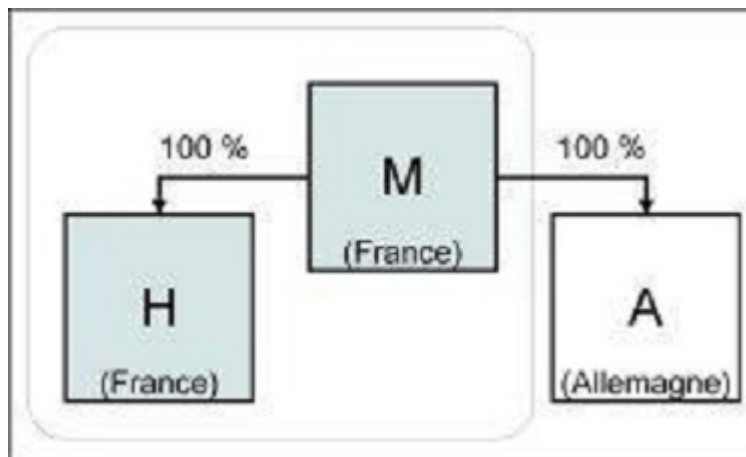
220

Exemple 4 :

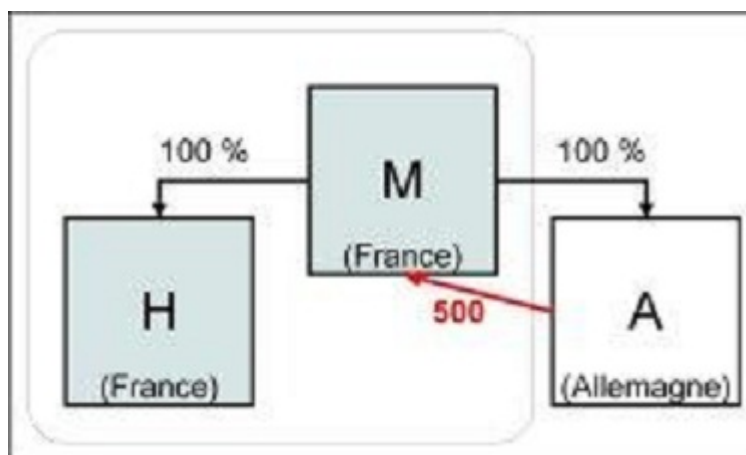
La filiale F entre dans le groupe au titre de l'exercice N-1.



Au cours de l'exercice N+1, la filiale F quitte le groupe et la société intermédiaire A n'effectue aucune distribution au profit de la société M.



Au cours de l'exercice N+2, la société A effectue une distribution au profit de la société M pour un montant de 500.



La société M apporte la preuve que le dividende de 500 reçu de sa filiale A a pour origine, à hauteur de 200, la distribution effectuée antérieurement par la société F au profit de la société A et que ce montant n'a pas été utilisé pour justifier un autre retraitement du résultat d'ensemble : la quote-part pour frais et charges afférente au dividende reçu par la société M est neutralisée à hauteur de 10 (200 x 5 %).

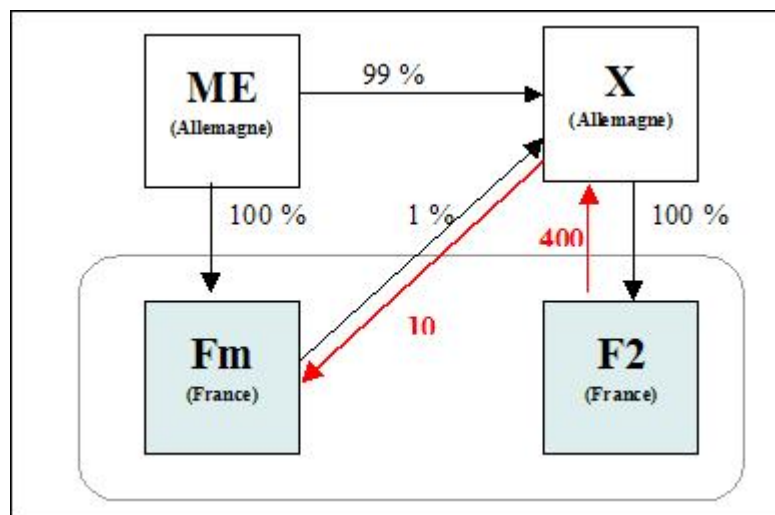
230

Exemple 5 :

Les sociétés Fm et F2 forment ensemble un groupe horizontal, à compter de l'exercice N. La société allemande ME est entité mère non résidente. La société ME détient directement à 100 % la société Fm, et elle détient directement à 99 % la société étrangère X, établie en Allemagne, et qui détient à 100 % la société F2. La société Fm détient 1 % du capital de la société X.

Au cours de l'exercice N+1, la société F2 effectue une distribution au profit de la société X pour un montant de 400.

Au cours de l'exercice N+2, la société X effectue une distribution au profit de la société Fm pour un montant de 10.



La distribution au profit de Fm est neutralisée pour déterminer le résultat d'ensemble de l'exercice N +2, à condition de démontrer qu'elle provient de la distribution de 400 par la société F2 à X en N+1.

Aussi, la distribution versée par la société X à la société Fm, en tant qu'elle provient de la société F2 à hauteur de 4 (400 x 1 %), sera neutralisée pour ce montant. Le reliquat de 6 n'est pas neutralisé et il ne reste plus de « réserve » de distributions qui pourrait être utilisée ultérieurement pour neutraliser les distributions de la société X à la société Fm.