

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-20-20-20160504

Date de publication : 04/05/2016

Date de fin de publication : 05/10/2016

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. Quote-part de frais et charges visée à l'article 216 du code général des impôts (CGI)

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

III. Précisions quant à la charge de la preuve

AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus au présent document font l'objet d'une consultation publique du 4 mai 2016 au 4 juin 2016 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ces commentaires sont susceptibles d'être révisés à l'issue de la consultation. Ils sont néanmoins opposables dès leur publication.

(1 à 80)

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.

I. Quote-part de frais et charges visée à l'article 216 du code général des impôts (CGI)

110

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, 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 ne peut plus être neutralisée.

II. 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 ([BOI-IS-GPE-20-20-20-10 au II § 70](#)) et que ces produits n'ont pas déjà justifié des retraitements du résultat d'ensemble afférents aux produits de participation.

III. 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 (il convient de se reporter en particulier à l'[exemple 2 au III § 200](#) et à l'[exemple 5 au III § 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 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 § 190 et suivants**.

(180)

190

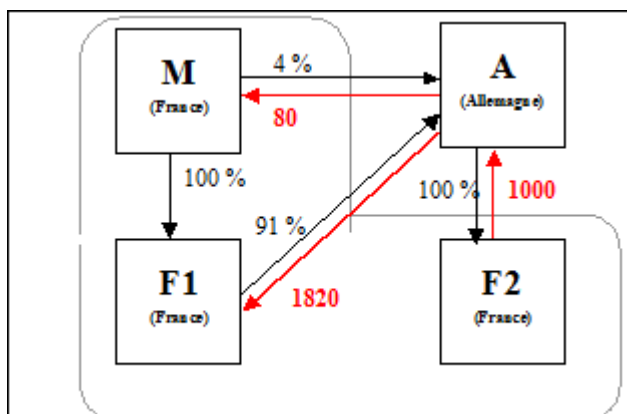
Exemple 1 :

La société M, établie en France, détient à 100 % la société F1, également établie en France. La société intermédiaire A, établie en Allemagne, est détenue directement à hauteur de 4 % par la société M et directement à hauteur de 91 % par la société F1. La société F2, établie en France, est détenue à 100 % par la société intermédiaire A. Depuis N-1, les sociétés M, F1 et F2 forment ensemble un groupe dont M est société mère.

Au cours de l'exercice N, la filiale F2 effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A, établie en Allemagne, pour un montant de 1 000. Au cours de l'exercice N+1, la société A effectue une distribution au profit de la société M pour un montant de 80, et une distribution au profit de la société F1 pour un montant de 1 820.

La distribution de 80 au profit de la société M n'est pas éligible au régime des sociétés mères. La société M apporte la preuve que cette distribution de 80 reçue de sa filiale A a pour origine, à hauteur de 40 (1 000 x 4 %) la distribution effectuée antérieurement par la société F2 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 distribution de 80 est neutralisée à hauteur de 40. Les 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 sa filiale F2.

En revanche, la quote-part de 1 % afférente à la distribution de 1 820 au profit de la société F1 ne peut pas être neutralisée pour déterminer le résultat d'ensemble, car seules sont neutralisées les distributions qui n'ouvrent pas droit au régime des sociétés mères.



200

Exemple 2 :

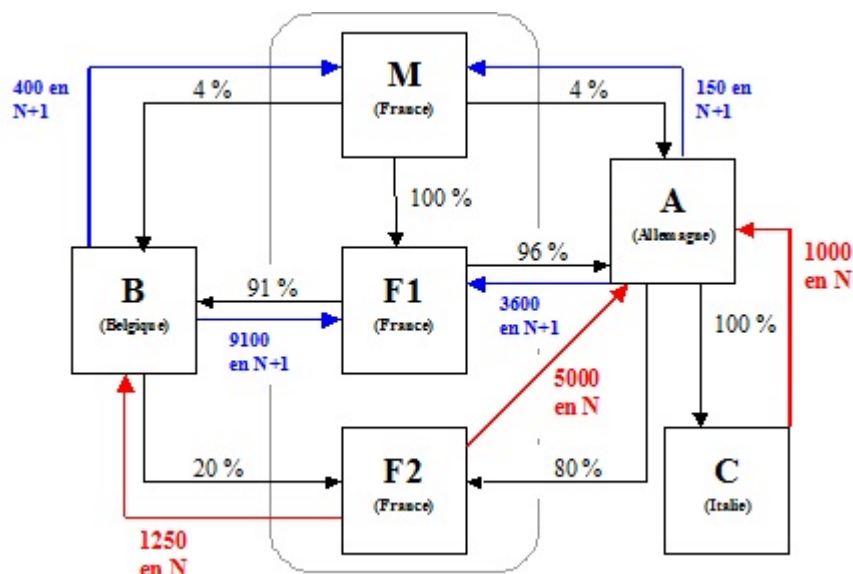
La société M, établie en France, détient à 100 % la société F1, également établie en France. La société intermédiaire A, établie en Allemagne, est détenue directement par la société M à hauteur de 4 % et directement à hauteur de 96 % par la société F1. La société intermédiaire B, établie en Belgique, est détenue directement à hauteur de 4 % par la société M et directement à hauteur de 91 % par la société F1. La société F2, établie en France, est détenue directement à hauteur de 80 % par la société A et à hauteur de 20 % par la société B. La société A détient par ailleurs directement à 100 % la société C. Depuis N-1, les sociétés M, F1 et F2 forment ensemble un groupe dont M est société mère.

Au cours de l'exercice N, la filiale F2 effectue une distribution de 5 000 au profit de la société intermédiaire A, et la société C effectue une distribution de 1 000 au profit de la même société A. En N+1, la société intermédiaire A effectue une distribution de 150 au profit de la société M et une distribution de 3 600 au profit de la société F1.

La distribution de 150 au profit de la société M est réputée provenir en priorité de la distribution de 5 000, préalablement reçue par la société A en provenance de la société F2 et susceptible de justifier une redistribution à la société M à hauteur de 200 (5 000 x 4 %). La société M apporte la preuve que ce montant n'a pas été utilisé pour justifier un autre retraitement du résultat d'ensemble : le montant de 150 est neutralisé en totalité. Il reste une "réserve" de dividende de 50 (200 - 150) qui pourra être utilisée ultérieurement pour neutraliser d'autres distributions de la société A à la société M. Par ailleurs, la distribution de 3 600 que reçoit la société F1 de la société intermédiaire A ouvre droit au régime des sociétés mères : la quote-part de frais et charges de 1 % correspondante ne peut pas être neutralisée.

Au cours de l'exercice N, la filiale F2 effectue également une distribution de 1 250 au profit de la société intermédiaire B. En N+1, la société intermédiaire B effectue une distribution de 400 au profit de la société M et une distribution de 9 100 au profit de la société F1.

Cette distribution de 400 provient de la société F2 à hauteur de 50 (1 250 x 4%). L'excédent de 350 (400 - 50) n'est pas neutralisé, et il ne reste plus de "réserve" de dividende provenant de la société F2 utilisable pour justifier ultérieurement la neutralisation de distributions de la société B à la société M. Par ailleurs, la distribution de 9 100 que reçoit la société F1 de la société intermédiaire B ouvre droit au régime des sociétés mères : la quote-part de frais et charges de 1 % correspondante ne peut pas être neutralisée.



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 F2 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.

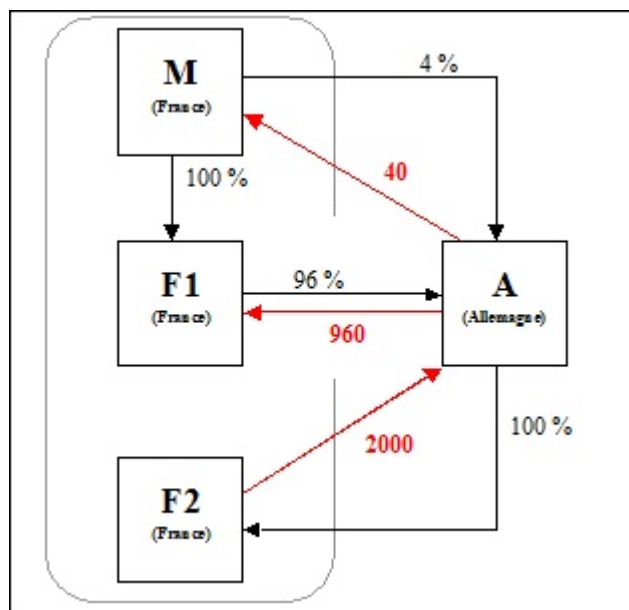
210

Exemple 3 :

La société M établie en France détient à 100 % la société F1 également établie en France. La société intermédiaire A établie en Allemagne est détenue à hauteur de 4 % par la société M et à hauteur de 96 % par la société F1, et elle détient à 100 % la société F2 établie en France. Depuis N-1, les sociétés M, F1 et F2 forment ensemble un groupe fiscal, dont la société M est société mère.

Au cours de l'exercice N, la filiale F2 effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A pour un montant de 2 000. Au cours du même exercice, la société intermédiaire A effectue une distribution de 40 au profit de la société M et une distribution de 960 au profit de la société F1. Ces distributions ne correspondent pas à des acomptes sur dividendes.

La distribution de 40 au profit de la société M ne peut pas être neutralisée car la société A ne peut pas redistribuer dès l'exercice N le dividende reçu de F2 au cours du même exercice N. Par ailleurs, en tout état de cause la distribution de 960 au profit de la société F1 ouvre droit au régime des sociétés mères : la quote-part de frais et charges de 1 % correspondante ne peut pas être neutralisée.



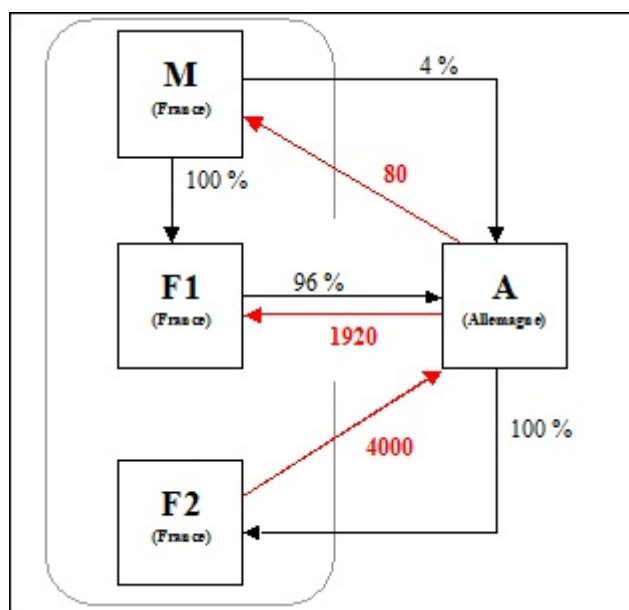
220

Exemple 4 :

Reprise de l'exemple 3 au III § 210.

Au cours de l'exercice N+4, la filiale F2 effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A pour un montant de 4 000. Au cours de l'exercice N+5, la société F2 quitte le groupe et la société intermédiaire A n'effectue aucune distribution au profit des sociétés M et F1. Au cours de l'exercice N+6, la société A effectue une distribution de 80 au profit de la société M et une distribution de 1 920 au profit de la société F1.

La société M apporte la preuve que la distribution de 80 reçue de la société A a pour origine la distribution de 4 000 effectuée antérieurement par la société F2 au profit de la société A, qui n'a pas été utilisée pour justifier un autre retraitement du résultat d'ensemble (la distribution de 4 000 est susceptible de justifier la neutralisation d'une redistribution maximum de 160 par la société A à la société M) : la distribution de 80 au profit de la société M est neutralisée. S'agissant de la distribution de 1 920 au profit de la société F1, elle ne donne lieu à aucune neutralisation puisqu'elle ouvre droit au régime des sociétés mères.



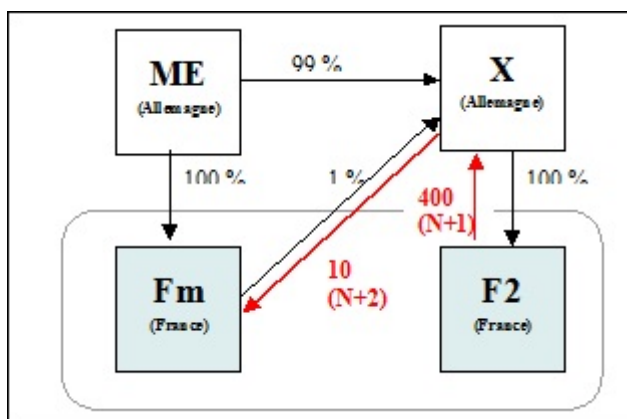
230

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 ($400 \times 1\%$), 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.