

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

### DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-10-10-10-10-20160607

Date de publication : 07/06/2016

Date de fin de publication : 05/10/2016

## IS - Base d'imposition - Produits de participation reçus dans le cadre du régime fiscal des sociétés mères et filiales - Conditions relatives aux sociétés éligibles

---

### Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Base d'imposition

Titre 1 : Produits

Chapitre 1 : Produits de participation reçus de filiales et abandons de créances reçus de la mère dans le cadre du régime fiscal des sociétés mères et filiales

Section 1 : Conditions d'application du régime spécial

Sous-section 1 : Conditions relatives aux sociétés éligibles

### Sommaire :

I. Définition du régime fiscal des sociétés mères et filiales

II. Conditions relatives aux sociétés mères et aux sociétés filiales

A. Conditions de forme relatives à la société mère

B. Condition d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés de la société ou de l'organisme qui détient les participations

C. Conditions de forme relatives à la société émettrice

III. Clause anti-abus

A. Montages visés par la règle anti-abus

B. Articulation avec la procédure de l'abus de droit fiscal

## I. Définition du régime fiscal des sociétés mères et filiales

1

En application des dispositions menées à l'article 205 du code général des impôts (CGI), l'impôt sur les sociétés est établi sur l'ensemble des bénéfices de toute nature réalisés par chaque société.

Afin d'éviter la double imposition qui résulterait d'une stricte application de cette règle aux produits des participations, lesquels ont déjà supporté l'impôt sur les sociétés lors de leur réalisation par des sociétés filiales, l'article 216 du CGI prévoit que les produits de participations ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères, prévu à l'article 145 du CGI ne sont pas pris en compte

dans le résultat imposable de la société qui perçoit ces produits, à l'exception d'une quote-part de frais et charges.

Cette quote-part est égale à 5 % du montant de ces produits, crédit d'impôt compris. Ce taux est ramené à 1 % pour les produits de participations perçus par les sociétés membres d'un groupe mentionné à l'[article 223 A du CGI](#) ou de l'[article 223 A bis du CGI](#), soit d'autres sociétés membres de ce groupe, soit de sociétés soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui, si elles étaient établies en France, rempliraient les conditions pour être membres de ce groupe, en application de l'article 223 A du CGI ou de l'article 223 A bis du CGI, autres que celle d'être soumise à l'impôt sur les sociétés en France. Les dispositions concernant la quote-part de frais et charges sont commentées aux [II-A et B § 80 à 160 du BOI-IS-BASE-10-10-20](#).

## 10

Cette participation, par son importance -en pourcentage de capital et la durée de sa détention- doit permettre à la société ou à l'organisme qui en bénéficie d'exercer une certaine influence sur la gestion de sa filiale.

## 20

Dans de nombreuses situations, il est indifférent d'appliquer le régime des sociétés mères ou le régime de droit commun.

## 30

La loi a donc prévu que le régime des sociétés mères est optionnel.

L'option :

- concerne tous les titres d'une société distributrice : elle doit être exercée pour l'ensemble des titres détenus par une société participante dans une même société distributrice ;

- est annuelle : elle peut être exercée au titre de chaque exercice ou période d'imposition ;

- n'est soumise à aucune obligation déclarative particulière.

## 40

Par ailleurs, les conditions d'application du régime spécial en ce qui concerne la redistribution des produits des filiales sont étudiées au [BOI-RPPM-30-30-20-50](#).

## 50

Le régime fiscal des sociétés mères, tel qu'il est défini à l'[article 216 du CGI](#), est applicable aux sociétés et autres organismes, soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, qui détiennent des participations satisfaisant aux conditions mentionnées aux a, b, c du 1 de l'[article 145 du CGI](#).

## II. Conditions relatives aux sociétés mères et aux sociétés filiales

## A. Conditions de forme relatives à la société mère

---

### 60

Toutes personnes morales ou organismes, quelle que soit leur nationalité, soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés au taux normal sur tout ou partie de leur activité et quelle que soit la nature de celle-ci, peuvent bénéficier du régime des sociétés mères.

### 70

Elles sont constituées sous la forme de sociétés par actions (sociétés anonymes ou en commandite par actions) ou de sociétés à responsabilité limitée.

### 80

Mais aussi :

- des établissements publics nationaux et des régies nationales qui sont assujettis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;

- des sociétés mentionnées au 2 de l'[article 206 du CGI](#) : sociétés à forme civile se livrant à une exploitation ou à des opérations industrielles ou commerciales au sens de l'[article 34 du CGI](#) et de l'[article 35 du CGI](#) qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux normal ;

- des sociétés ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés qu'il s'agisse des sociétés visées au 3 de l'article 206 du CGI (sociétés en nom collectif, en commandite simple ou en participation ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'[article 239 du CGI](#)) ou des sociétés à forme et objet civils admises à se prévaloir des mêmes dispositions ;

- des sociétés d'assurance mutuelle.

### 90

Ainsi que :

- les personnes morales et organismes obligatoirement assujettis à l'impôt sur les sociétés en application de l'[article 206 du CGI](#), à l'exception de ceux soumis à l'impôt sur les sociétés en application des 5 et 5 bis de l'article 206 du CGI, et dont les résultats ne sont pas, en totalité, exonérés en vertu d'une disposition spécifique ;

- les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation pour la part des commanditaires et celles des coparticipants qui ne sont pas indéfiniment responsables ou dont les noms sont inconnus de l'administration ;

- les collectivités publiques ou privées se livrant à une exploitation ou à des activités de caractère lucratif (établissements publics, associations, fondations, syndicats professionnels, congrégations religieuses, etc.) ;

- les sociétés coopératives et leurs unions qui ne sont pas totalement exonérées de l'impôt sur les sociétés.

*Il en est de même pour les établissements stables ou succursales en France de sociétés étrangères, sous réserve que les titres de participation figurent à l'actif du bilan fiscal de l'établissement stable et que celui-ci soit effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés. À cet égard, l'application du régime aux établissements stables en France de sociétés étrangères n'est pas subordonnée à la condition que la société étrangère soit établie dans un État avec lequel la France est liée par une clause de non-discrimination relative aux établissements stables, comme le prévoyait antérieurement la jurisprudence (CE, arrêt du 18 novembre 1985 n°50643; CJCE, arrêt du 28 janvier 1986, affaire 270/83) ;*

## 100

Le régime spécial n'a toutefois pas pour effet de permettre une redistribution, aux associés ou membres des sociétés ou organismes admis au régime des sociétés mères, des produits reçus des filiales, lorsque les dispositions légales ou réglementaires qui les régissent s'y opposent.

## **B. Condition d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés de la société ou de l'organisme qui détient les participations**

---

### 110

Le 1 de l'article 145 du CGI précise que le régime fiscal des sociétés mères est applicable aux sociétés et autres organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

**Remarque :** A cet égard, le régime fiscal des sociétés mères est applicable aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 15 % prévu au b du I de l'article 219 du CGI, qui constitue le taux d'imposition normal, dans la limite de 38 120 € de bénéfice imposable par période de douze mois, applicable aux entreprises remplissant la condition de chiffre d'affaires et de détention du capital prévu à cet article.

### 120

Pour l'application de ce dispositif, la société ou l'organisme peut être assujetti partiellement à l'impôt sur les sociétés.

Il en est ainsi, notamment :

- des sociétés coopératives mentionnées au 1 de l'article 207 du CGI, qui sont exonérées d'impôt sur les sociétés, mais qui demeurent imposées à cet impôt à raison des excédents dégagés par certaines opérations. Il s'agit, en particulier, des opérations faites avec les non-sociétaires et de la perception de dividendes ;

- des sociétés implantées dans une des zones d'entreprises prévues à l'article 1<sup>er</sup> de l'ordonnance n° 86-1113 du 15 octobre 1986 et qui, conformément au II de l'article 208 quinquies du CGI, ne bénéficient pas de l'exonération de l'impôt sur les sociétés mentionnée au I du même article à raison de leurs produits tirés de leur participation dans d'autres sociétés ;

- des sociétés situées dans un département d'outre-mer et qui peuvent être affranchies en partie de l'impôt sur les sociétés pendant une durée de dix ans en application des dispositions de l'article 208 quater du CGI ;

- des sociétés en commandite simple (cf. **II-A § 90**) ;
  
- des sociétés de capital risque, exonérées d'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 3 septies de l'[article 208 du CGI](#), qui demeurent imposées à cet impôt à raison des dividendes provenant de titres non compris dans le portefeuille exonéré ;
  
- des sociétés agréées pour le financement des télécommunications, exonérées d'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 3° quinquies de l'article 208 du CGI qui demeurent imposées à cet impôt à raison des dividendes provenant d'une SICOMI dans les conditions prévues à l'[article 75 de la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 2009](#) et de ceux provenant éventuellement d'autres filiales ;
  
- des organismes sans but lucratif qui sont effectivement imposés à l'impôt sur les sociétés de droit commun sur tout ou partie de leur activité. Il est précisé à cet égard que la détention par un organisme de cette nature d'une fraction du capital d'une société égale à 10 % au moins est de nature à caractériser l'exercice d'une activité lucrative qui entraîne l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés de l'organisme à raison des dividendes perçus ;
  
- des établissements publics et des autres organismes publics mentionnés à l'[article 1654 du CGI](#), qui sont imposés à l'impôt sur les sociétés de droit commun.

### 130

Seuls restent exclus du dispositif, les sociétés ou organismes, totalement exonérés de l'impôt sur les sociétés au taux normal ou dont aucune activité y compris la perception des dividendes en cause n'est imposable à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

## C. Conditions de forme relatives à la société émettrice

---

### 140

Conformément au 1 de l'[article 145 du CGI](#), la forme juridique sous laquelle est constituée la société filiale est sans incidence au regard de l'application du régime des sociétés mères.

### 150

Il s'ensuit que ce régime est, d'une manière générale, susceptible de s'appliquer à l'ensemble des dividendes perçus par une société mère, quelle que soit la forme juridique de la société émettrice, dès lors qu'ils sont afférents à une participation répondant aux conditions mentionnées au 1 de l'[article 145 du CGI](#) sous réserve des exclusions prévues au 6 de l'article 145 du CGI.

Bien entendu, ne peuvent constituer des filiales au sens de ce régime, les sociétés de personnes dont les résultats sont soumis à l'application des dispositions de l'[article 8 du CGI](#).

### 160

Par ailleurs, dans la [RM Pen n° 23396, JO Sénat du 14 janvier 1993, p. 74](#), il a été précisé que le régime des sociétés mères et filiales prévu à l'[article 145 du CGI](#) s'applique aux sociétés mères qui détiennent des participations répondant aux conditions mentionnées à cet article, quel que soit le lieu d'implantation du siège des filiales. Il en est donc ainsi des sociétés mères françaises soumises à l'impôt

sur les sociétés qui détiennent 10 % (seuil actuel de 5 %) au moins du capital d'une société dont le siège est situé à Saint-Pierre-et-Miquelon.

## 170

En outre, le service dispose de la faculté de s'opposer, sur le fondement de l'[article L. 64 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), à l'application du régime des sociétés mères toutes les fois que la création d'une filiale intermédiaire est purement fictive ou a pour seul objet de transformer des produits qui auraient été soumis en France à une imposition au taux normal en dividendes susceptibles de bénéficier du régime prévu à l'[article 145 du CGI](#).

## III. Clause anti-abus



**Les commentaires contenus au "III. Clause anti-abus" du présent document font l'objet d'une consultation publique du 07/06/2016 jusqu'au 07/07/2016 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie [bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr](mailto: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.**

## 180

Le k du 6 de l'[article 145 du CGI](#), par renvoi au 3 de l'[article 119 ter du CGI](#), exclut du bénéfice du régime des sociétés mères et filiales les "dividendes distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité [du régime fiscal des sociétés mères], n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties."

Pour l'application de cette règle, "un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique."

Cette clause anti-abus reprend à l'identique les termes des 2 à 4 de l'article premier de la [directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011](#) telle que modifiée par la [directive 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015](#), concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents. Cette règle anti-abus minimale vise à écarter tout usage détourné de la directive mères et filiales, selon des modalités cohérentes entre Etats membres de l'Union européenne.

La règle est applicable, au-delà du champ de la transposition de la directive, à l'ensemble des distributions couvertes par l'[article 145 du CGI](#).

## 190

L'application de cette clause nécessite la réunion de deux conditions :

- le montage, ou la série de montages, est mis en place avec pour but principal l'exonération des dividendes reçus par une société mère de sa filiale à l'encontre de l'objectif poursuivi par le régime des sociétés mères ;

- le montage, ou la série de montages, n'est pas considéré comme "authentique" ce qui signifie qu'il ne repose pas sur une justification économique.

## A. Montages visés par la règle anti-abus

---

### 200

La règle anti-abus s'applique indifféremment à une opération ou un acte isolé ou à des opérations ou actes pris dans leur ensemble.

Par ailleurs, un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties, et la règle anti-abus peut ne s'appliquer qu'à l'une de ces étapes ou parties : en effet la directive ne remet en cause le régime d'exonération que "dans la mesure où" le montage n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables.

### 210

La notion d'objectif principal est plus large que la notion de but exclusivement fiscal au sens de l'[article L. 64 du LPF](#), qui définit la procédure de l'abus de droit fiscal (se reporter au [BOI-CF-IOR-30](#)).

Lorsqu'un montage est mis en place avec plusieurs objectifs différents, l'analyse du caractère principal d'un des objectifs résulte d'une appréciation de fait tenant notamment compte de l'évaluation de l'avantage fiscal qui serait obtenu à l'encontre de la finalité du régime d'exonération des dividendes, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature obtenus par le montage considéré.

Il est précisé que, conformément aux termes de la [directive 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015](#), un même montage peut entrer dans le champ de la clause anti-abus même s'il poursuit plusieurs objectifs concurrents.

### 220

Selon les termes de la directive repris dans la loi, un montage est considéré comme "non authentique dans la mesure où" il "n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique."

Pour l'application de cette disposition, la notion de motifs commerciaux s'entend au sens large de toute justification économique même si elle n'est pas liée à l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'[article 34 du CGI](#). Sont donc susceptibles d'être considérées comme présentant des motifs valables au sens de la clause des structures de détention patrimoniale, d'activités financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel.

### 230

Dans le cas où un montage procure des avantages à la fois d'ordre économique et fiscal, mais où l'avantage d'ordre économique est très marginal par rapport à l'avantage fiscal obtenu, le motif économique est susceptible d'être considéré comme non valable.

*Voir en ce sens : (CJUE, arrêt du 10/11/2011, aff. C-126/10 Foggia-SGPC ).*

Il est ainsi souligné que l'analyse du caractère valable du motif économique résulte d'une appréciation au cas par cas, au regard tant des objectifs que des effets du montage.

### 240

La clause est applicable si les deux conditions décrites aux **III-A § 210 à 230** sont réunies.

On peut considérer que les montages qui ne sont pas "authentiques" au sens de la directive précitée et qui poursuivent un objectif principalement fiscal méconnaissent la finalité du régime des sociétés mères et filiales qui est d'éliminer la double imposition des revenus distribués par une société filiale au niveau de la société mère.

Si le montage n'est pas complètement dépourvu de tout effet économique, il convient alors de vérifier si son objectif principal ou l'un de ses objectifs principaux est l'exonération des dividendes et si les effets économiques du montage apparaissent comme une justification valable de ce dernier.

## **B. Articulation avec la procédure de l'abus de droit fiscal**

---

### **250**

La clause anti-abus est une règle d'assiette de l'impôt sur les sociétés, insérée en tant que telle à l'[article 145 du CGI](#) qui fixe les conditions d'accès au régime des sociétés mères et filiales. Elle est distincte de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'[article L. 64 du LPF](#) qui prévoit les sanctions applicables en cas de montages abusifs.

*Elle constitue une condition supplémentaire d'application du bénéfice du régime des sociétés mères et filiales ne modifiant pas les dispositions de l'[article L. 64 du LPF](#) (Conseil constitutionnel, décision du 29 décembre 2015, n° 2015-726, DC, ECLI:FR:CC:2015:2015.726.DC).*

### **260**

En pratique, l'administration peut dans un premier temps remettre en cause le bénéfice du régime des sociétés mères sur le fondement de la clause anti-abus, puis dans un second temps, appliquer les pénalités prévues en cas d'abus de droit si les conditions de celui-ci sont réunies selon la définition qui est fixée à l'[article L. 64 du LPF](#) et sous réserve dans ce cas du respect de l'ensemble des garanties et règles de procédure requises pour l'application de la procédure de l'abus de droit fiscal.