RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-10-10-10-10-20190703
Date de publication : 03/07/2019
Date de fin de publication : 15/04/2020

IS - Base d'imposition - 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 - Conditions d'application du régime spécial - 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

Actualité liée : 03/07/2019 : IS - RPPM - Clause générale anti-abus applicable en matière d'impôt sur les sociétés (loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 108)

I. Définition du régime fiscal des sociétés mères et filiales

1

En application des dispositions de 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 165 du BOI-IS-BASE-10-10-20 .

(10 et 20)

30

La loi a 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 et 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 1er 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 (**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 à chaque 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

180

Le k du 6 de l'article 145 du CGI, par renvoi au 3 de l'article 119 ter du CGI, excluait du bénéfice du régime des sociétés mères et filiales les dividendes distribués dans le cadre d'un montage mis en place dans un but principalement fiscal.

Cette clause anti-abus spécifique au régime des sociétés mères et filiales a été abrogée et remplacée à compter du 1er janvier 2019 par une clause anti-abus générale applicable en matière d'impôt sur les sociétés et prévue à l'article 205 A du CGI.

Pour plus de précisions sur les montages visés par la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés, applicable notamment pour le régime des sociétés mères et filiales, ainsi que sur son articulation avec les différents dispositifs anti-abus, il convient de se reporter au BOI-IS-BASE-70.

(190 à 260)