RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-10-10-20-20150401
Date de publication : 01/04/2015
Date de fin de publication : 04/05/2016

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 - Définition des produits en cause et modalités de prise en compte des charges y afférentes

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 2 : Définition des produits en cause et modalités de prise en compte des charges afférentes

Sommaire :

I. Définition des produits bénéficiant du régime spécial
A. Principe
B. Produits exclus du régime spécial
C. Cas particulier des produits perçus à raison des titres transférés dans un patrimoine fiduciaire
II. Réintégration d'une quote-part de frais et charges soumise à l'impôt sur les sociétés
A. Principe
B. Distributions effectuées entre sociétés membres d'un même groupe fiscal
1. Neutralisation de la quote-part pour la détermination du résultat d'ensemble
2. Réintégration de la quote-part de frais et charges neutralisée en cas de sortie du groupe
C. Cas particuliers
1. Répartition du boni de liquidation de la filiale
2. Rachat par une filiale de la participation détenue par la société mère.

1

En droit commun, les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés doivent comprendre les revenus des titres qu'elles possèdent dans leurs résultats d'ensemble servant de base à l'impôt. Toutefois, le crédit d'impôt attaché à ces revenus mobiliers est imputé sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elles sont redevables (BOI-IS-RICI).

10

Par dérogation à ces règles, lorsque les conditions requises pour qu'une société puisse bénéficier du régime des sociétés mères sont remplies, les produits des actions ou parts d'intérêt de la filiale perçus par la société mère au cours de l'exercice peuvent être retranchés de son bénéfice net total défalcation faite d'une quote-part de frais et charges (code général des impôts (CGI), art. 216).

20

Il n'existe aucune limitation à la déduction du montant net des produits des filiales pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Aussi bien, rien ne s'oppose à ce que cette déduction rende les résultats de l'exercice déficitaires et à ce que le déficit correspondant soit reporté dans les conditions prévues à l' article 209 du CGI (BOI-IS-DEF-10).

I. Définition des produits bénéficiant du régime spécial

A. Principe

30

Le régime spécial est applicable à tous les produits que la société mère reçoit de sa filiale en sa qualité d'actionnaire ou de porteur de parts.

Il y a lieu de prendre ainsi en considération non seulement les bénéfices proprement dits, mais également :

- le boni de liquidation, les distributions de réserves, de droits sociaux d'autres personnes morales, de droits de souscription ;

- les sommes allouées à titre de partage partiel ou de rachat de droits sociaux, lorsqu'elles sont considérées comme des revenus distribués en application des dispositions du 1° de l'article 112 du CGI ;

- les avances, prêts ou acomptes consentis aux associés, lorsque les sommes correspondantes sont considérées comme des revenus distribués en vertu des dispositions du a de l'article 111 du CGI ;

- les intérêts excédentaires versés à la société mère et réintégrés dans le bénéfice imposable de la filiale en vertu des dispositions du 3° du 1 de l'article 39 du CGI.

40

En revanche, les intérêts qui ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat de la filiale du fait de l'absence de libération de son capital, conformément au deuxième alinéa du 3° du 1 de l'article 39 du CGI, n'ouvrent pas droit à ce régime.

B. Produits exclus du régime spécial

50

Les revenus autres que les produits des participations n'ouvrent pas droit à l'application du régime spécial.

Il en est ainsi notamment :

- des jetons de présence qui rémunèrent des fonctions d'administrateur ;

- des sommes allouées aux parts bénéficiaires ou aux parts de fondateur ;

- des produits des obligations ;

- de l'avantage retiré par une société mère de la cession par une filiale, à un prix inférieur à leur valeur vénale des titres d'une tierce société qu'elle détenait en portefeuille (CE, arrêt du 6 juin 1984, n°s 35415 et 36733).

60

Par ailleurs, les produits de certaines participations sont expressément exclus du bénéfice du régime de faveur par l'article 145 du CGI.

Sont ainsi visés :

- les produits des actions des sociétés d'investissement et des sociétés de développement régional (CGI, art. 145, 6-a) ;

- les produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice (CGI, art. 145, 6-b ter) ;

- les dividendes distribués aux actionnaires des sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie visés au dixième alinéa du 3° quater de l'article 208 du CGI et prélevés sur les bénéfices exonérés visés au neuvième alinéa du 3° quater de l'article 208 du CGI (CGI, art. 145, 6-d) ;

- les dividendes distribués aux actionnaires des sociétés agréées pour le financement des télécommunications visées à l'article 1er de la loi n° 69-1160 du 24 décembre 1969 de finances rectificative pour 1969 et des sociétés qui redistribuent les dividendes d'une société immobilière pour le commerce et l'industrie en application du huitième alinéa du 3° quinquies de l'article 208 du CGI (CGI, art. 145, 6-e) ;

- les produits et plus-values nets distribués par les sociétés de capital-risque exonérés en application du 3° septies de l'article 208 du CGI (CGI, art.145, 6-g) ;

- les bénéfices distribués aux actionnaires des sociétés d'investissements immobiliers cotées et de leurs filiales visées à l'article 208 C du CGI et prélevés sur les bénéfices exonérés en application du premier alinéa du II de l'article 208 C du CGI et non réintégrés en application du IV de ce même article (CGI, art. 145, 6-h-1°) ;

- les bénéfices distribués aux actionnaires des sociétés étrangères ayant une activité identique à celles mentionnées à l'article 208 C du CGI et qui sont exonérées, dans l'État où elles ont leur siège de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet État (CGI, art. 145, 6-h-2°) ;

- les revenus et profits distribués aux actionnaires de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 du CGI et à ceux de leurs filiales ayant opté pour le régime prévu au II de l'article 208 C du CGI (CGI, art. 145, 6-i) ;

- les produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 145, 6-j) ;

- les produits des parts de sociétés immobilières inscrites en stock à l'actif de sociétés qui exercent une activité de marchand de biens au sens du 1° du I de l'article 35 du CGI (BOI-BIC-CHAMP-20-10-10) (CGI, art. 145, 6-k) :

Cette exclusion s'applique aux produits distribués au cours des exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

65

Sont exclus du régime du régime spécial les produits des titres d'une société dans la proportion où les sommes ainsi distribuées sont déductibles du résultat imposable de cette société (CGI, art. 145, 6-b). Cette exclusion vise à imposer les produits financiers considérés comme des revenus de capitaux propres en France et donnant lieu à une déduction fiscale du résultat de la filiale qui verse les sommes.

Deux types d'instruments sont concernés :

- les titres qui présentent les caractéristiques de capitaux propres en France mais d'un prêt dans l'État étranger, où ils donnent lieu à la constatation d'une charge (instruments dits "hybrides") ;

- les titres qui présentent les caractéristiques de capitaux propres du point de vue de la mère comme de la filiale lorsque la législation applicable à la société distributrice autorise la déduction fiscale des dividendes y afférents.

Il est précisé que la mesure d'exclusion prévue au b du 6 de l'article 145 du CGI s'applique au regard des règles d'assiette appliquées par l'Etat étranger au versement lui-même et non au regard du traitement fiscal du bénéfice sur lequel est prélevé ce versement.

En cas de distribution "mixte", en partie déduite et en partie non déduite du résultat de l'exercice de distribution de la filiale, seul le montant des sommes distribuées qui a été déduit du résultat fiscal sera exclu du régime de faveur.

Exemple 1 : Une société mère française est actionnaire à 50% d'une société étrangère. Cette dernière distribue un dividende global de 100, ayant donné lieu localement à une déduction fiscale de 20, au titre d'une règle locale particulière autorisant la déduction fiscale d'une fraction des dividendes versés.

Le dividende perçu par la société mère française, soit 50% x 100 = 50 est exclu du régime de faveur à hauteur de 50% x 20 = 10.

Exemple 2 : Une société mère française est actionnaire à 50% d'une société étrangère. Cette dernière distribue un dividende ordinaire de 100, non déductible du résultat imposable, ainsi qu'un second dividende de 50 attaché à une autre catégorie de titres et ayant donné lieu à une déduction du résultat fiscal de la filiale à due concurrence, cette seconde catégorie de titres étant considérée dans l'État de la filiale comme des titres de dette, dont la rémunération est versée sous forme d'intérêts déductibles.

Le dividende ordinaire perçu par la société mère, soit 50% x 100 = 50 ouvre droit au régime mère-filles. En revanche, le second dividende perçu par la société mère, soit 50% x 50 = 25, n'en bénéficie pas.

Il appartient à la société qui souhaite exonérer des distributions en application du régime des sociétés mères de justifier, à la demande de l'administration, que ces produits n'ont pas été déduits du résultat de la société distributrice. Cette justification peut être apportée par tout moyen, notamment par tout document comptable, juridique ou fiscal pertinent concernant sa filiale, et par exemple par une attestation délivrée par la société distributrice certifiant que les sommes en cause n'ont pas été déduites du résultat fiscal de la société.

Cette exclusion s'applique aux produits distribués, c'est-à-dire comptabilisés, chez la société mère au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2015.

70

La même exclusion s'applique aux produits des actions des sociétés immobilières d'investissement régies par l'article 33-I de la loi n° 63-254 du 15 mars 1963 et des sociétés immobilières de gestion régies par l'article 1er du décret n° 63-683 du 13 juillet 1963 (CGI, art. 145, 7).

C. Cas particulier des produits perçus à raison des titres transférés dans un patrimoine fiduciaire

Les commentaires contenus au I-C § 75 du présent document font l'objet d'une consultation publique du 1er avril 2015 au 22 avril 2015 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.

75

L'article 238 quater F du CGI prévoit que le constituant d'une fiducie demeure personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part de bénéfice correspondant à ses droits représentatifs de biens ou de droits transférés dans le patrimoine fiduciaire (y compris les titres de participation). Ainsi, les dividendes provenant des titres transférés dans le patrimoine fiduciaire sont inclus dans le bénéfice de la fiducie, imposé entre les mains du constituant à hauteur des droits de ce dernier.

La fiducie n'étant pas elle-même soumise à l'impôt sur les sociétés, les dividendes inclus dans le bénéfice de la fiducie ne sont en principe pas éligibles au régime des sociétés mères, même lorsque le constituant est une société elle-même soumise à l'impôt sur les sociétés (CE, arrêt du 19 octobre 1983, n°33816 et CE, arrêt du 24 novembre 2014, n°363556, ECLI:FR:CESSR:2014:363556.20141124, Sté Artémis SA).

Toutefois, en application du dernier alinéa du 1 de l'article 145 du CGI et du dernier alinéa du I de l'article 216 du CGI, la part de bénéfice du constituant déterminée dans les conditions prévues à l'article 238 quater F du CGI correspondant aux produits nets des titres de participation ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères est exonérée sous réserve de l'imposition d'une quote-part de 5% correspondant aux frais et charges.

Pour les conditions dans lesquelles les titres transférés dans un patrimoine fiduciaire peuvent ouvrir droit au régime des sociétés mères, il convient de se reporter au II-C-3 § 205 du BOI-IS-BASE-10-10-10-20.

Le régime des sociétés mères s'applique aux produits afférents à des titres transférés dans un patrimoine fiduciaire pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2014.

Exemple : Soit une société A détenant des titres d'une société B.

Au cours de l'exercice N, la société A transfère tous les titres de la société B qu'elle détient dans un patrimoine fiduciaire.

Le bénéfice réalisé par la fiducie au titre de l'exercice N s'élève à 1 000 000 €. La moitié de ce bénéfice correspond aux produits nets des titres de la société B transférés par la société A.

Les conditions posées par l'article 145 du CGI étant respectées, la part de bénéfice du constituant (A) déterminée dans les conditions prévues à l'article 238 quater F du CGI correspondant aux produits nets des titres de participation ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères est exonérée d'impôt, soit 1 000 000 x 50 % = 500 000 €, à l'exception d'une quote-part de 5 % correspondant aux frais et charges qui s'élève à 500 000 € x 5 % = 25 000 €.

II. Réintégration d'une quote-part de frais et charges soumise à l'impôt sur les sociétés

A. Principe

80

L'article 216 du CGI prévoit que, pour la détermination du résultat imposable, les sociétés mères doivent réintégrer un montant forfaitaire réputé correspondre aux charges afférentes aux produits de participation qu'elles ont perçus et extournés du résultat fiscal.

90

Cette réintégration est déterminée par application du taux fixé par l'article 216 du CGI au produit total des participations, crédit d'impôt compris.

Ce crédit d'impôt correspond, pour les filiales étrangères ayant leur siège dans un pays lié à la France par une convention fiscale, au crédit d'impôt étranger.

100

La réintégration prévue à l'article 216 du CGI est obligatoire pour la société mère, en ce sens qu'elle ne peut substituer au forfait légal un autre mode de calcul des frais afférents à la gestion des participations ouvrant droit au régime de faveur.

Il fixe un mode de calcul pour la réintégration des charges afférentes à des produits qui ne sont pas imposés et ne peut s'analyser comme conduisant à l'imposition d'une partie des dividendes.

110

En pratique, le montant de la quote-part est indiqué dans une case réservée à cet effet sur la ligne XA du tableau **2058-A** (CERFA n° 10951) «détermination du résultat fiscal». Il vient en diminution des produits de participation ouvrant droit au régime des sociétés mères qui peuvent être retranchés du bénéfice sur la ligne XA.

Ce tableau **2058-A** est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

B. Distributions effectuées entre sociétés membres d'un même groupe fiscal

1. Neutralisation de la quote-part pour la détermination du résultat d'ensemble

120

Conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI, les effets de la réintégration de la quote-part de frais et charges sont neutralisés en ce qui concerne les produits de participations versés par une société membre d'un groupe fiscal à une autre société du groupe.

130

Toutefois, la quote-part relative aux distributions versées au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice n'est pas neutralisée. Elle est réintégrée au niveau du résultat fiscal de la société bénéficiaire et membre du même groupe et ne doit plus être déduite du résultat d'ensemble de ce même exercice.

140

Ainsi, pour la détermination du résultat, la société mère d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI est autorisée à déduire du résultat d'ensemble le montant de la quote-part de frais et charges comprise dans son résultat ou dans celui d'une autre société du groupe, dès lors que cette quote-part correspond à des produits de participations distribués entre sociétés membres du même groupe. Cette déduction est portée dans la case CI de l'imprimé n° **2058-ER** (CERFA n° 10931) de la liasse fiscale groupe souscrite par la société mère.

Cet imprimé **2058-ER** est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

2. Réintégration de la quote-part de frais et charges neutralisée en cas de sortie du groupe

150

La quote-part de frais et charges relative à des dividendes distribués pendant la période d'appartenance au groupe mais portant sur des résultats réalisés avant l'entrée dans le groupe de la société distributrice ne doit pas être réintégrée au résultat d'ensemble en cas de sortie du groupe de l'une des deux sociétés, distributrice ou bénéficiaire des distributions ou lors de la cessation du régime de groupe.

Les neutralisations des quote-parts de frais et charges effectuées pendant la période d'appartenance au groupe sont donc définitives, même si elles sont afférentes à des dividendes prélevés sur des bénéfices antérieurs à l'entrée dans le groupe.

(160)

C. Cas particuliers

1. Répartition du boni de liquidation de la filiale

170

En cas de distribution du boni de liquidation de la filiale, la base à laquelle s'applique le taux fixé par l'article 216 du CGI comprend le montant des sommes et valeurs reçues de la filiale qui présente, pour la société mère, le caractère de revenu distribué au sens des dispositions de l'article 109 du CGI à l'article 117 du CGI.

180

Toutefois, dans le cas où la société mère avait acquis les titres de participation pour un prix supérieur à leur valeur nominale correspondant aux apports réels ou assimilés, ledit montant serait réduit à la valeur du bénéfice résultant de l'opération, c'est-à-dire à l'excédent de la valeur de remboursement des titres sur le prix d'acquisition (CE, arrêt du 10 juillet 1947 n° 86517, RO, p. 265 et du 17 juin 1957 n°s 19274, 33867 et 34099, RO, p. 362).

185

Exemples :

Les exemples ci-après permettent d'apprécier la portée de cette règle pour l'application de l' article 216 du CGI.

La société A détient les titres d'une filiale française B pour leur valeur nominale globale de 10 000 € (correspondant à des apports réels ou assimilés).

Elle reçoit de sa filiale B, à la suite des opérations de liquidation de cette dernière, une somme de 25 000 €.

Elle réalise ainsi un boni de liquidation de : 25 000 € - 10 000 € = 15 000 €

Aux termes de l'article 216 du CGI, ce boni de liquidation est exonéré d'impôt sur les sociétés, entre les mains de la société A, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges crédit d'impôt compris.

Si la société A avait acheté les titres de sa participation 20 000€, le boni de liquidation
soit 25 000 € - 10 000 € = 15 000 € ne serait retenu pour le calcul de la quote-part de frais et charges qu'à concurrence de : 25 000 € - 20 000 € = 5 000 €

Si la société A avait acheté les titres de sa participation 8 000 €, il en serait résulté :

- d'une part, un boni de liquidation, entraînant l'application des règles suivies ci-dessus (a) ;

- et d'autre part, une plus-value de 2 000 € soumise à l'impôt suivant les règles prévues par les articles 39 duodecies et suivants du CGI.

2. Rachat par une filiale de la participation détenue par la société mère.

190

Les règles tracées au **II-C-1 § 170** sont également applicables en cas de rachat en cours de société, par la filiale, de la participation de la société mère.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 06/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1926-PGP.html/identifiant=BOI-IS-BASE-10-10-20-20150401