

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-RCM-30-30-30-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 15/07/2013

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier, gains et profits assimilés - Modalités particulières d'imposition - Régime fiscal des revenus distribués par les sociétés françaises à des non-résidents - Retenue à la source applicable aux produits distribués par les sociétés étrangères exerçant une activité en France - Régime de droit commun

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés

Titre 3 : Modalités particulières d'imposition

Chapitre 3 : Régime fiscal des revenus distribués par les sociétés françaises à des non-résidents

Section 3 : Retenue à la source applicable aux produits distribués par les sociétés étrangères exerçant une activité en France

Sous-section 1 : Régime de droit commun

Sommaire :

I. Exigibilité de la retenue

A. Présentation générale

B. Situations particulières

1. Précision sur le régime applicable aux dividendes relevant du régime des sociétés-mères perçus par les établissements stables en France de sociétés étrangères

2. Précision sur le cas particulier des bénéfices réalisés en France par des sociétés de personnes françaises dont les associés sont non résidents

II. Assiette et liquidation provisoire de la retenue

A. Base de calcul de la retenue

B. Liquidation de la retenue

III. Révision de la liquidation de la retenue

A. Révision sur la base du montant des distributions

B. Révision en fonction du domicile des bénéficiaires des distributions

C. Dispense conditionnelle de versement de la retenue à la source

1

Conformément aux dispositions de l'[article 115 quinquies du CGI](#), les bénéfices que les sociétés étrangères réalisent en France sont réputés distribués à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France et doivent donc être soumis de ce fait à la retenue à la source de 30 % à compter du 1^{er} janvier 2012 (25 % antérieurement) prévue à l'[article 119 bis-2 dudit code](#), sous réserve de l'application des conventions internationales tendant à éviter les doubles impositions.

10

La retenue à la source est liquidée provisoirement sur la base des résultats français disponibles. Ceux-ci s'entendent de la somme des bénéfices et des plus-values soumis à l'impôt sur les sociétés, déduction faite de cet impôt, et des profits de toute nature qui bénéficient d'une exonération ou dont l'imposition est différée.

20

Elle doit être versée au Trésor dans le délai qui est imparti à la société pour la déclaration de ses résultats et faire l'objet d'une déclaration spéciale.

30

Mais la présomption légale de distribution souffre la preuve contraire. La liquidation provisoire peut être ultérieurement révisée si la base de la retenue excède le montant total des revenus que la société a distribués au cours de la période de douze mois suivant la clôture de l'exercice.

40

D'autre part, la retenue peut être restituée dans la mesure où la société justifie avoir transféré les sommes correspondantes à des bénéficiaires qui ont leur domicile fiscal ou leur siège social en France.

On examinera successivement les règles d'exigibilité de la retenue, sa base de calcul provisoire et sa révision éventuelle.

I. Exigibilité de la retenue

A. Présentation générale

50

En vertu de l'[article 115 quinquies-1, al. 1 du CGI](#), les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont réputés distribués, au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France.

Corrélativement, ces bénéfices doivent être soumis à la retenue à la source prévue à l'[article 119 bis-2 du même code](#), sous réserve de l'application des conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions.

60

Il découle de la présomption ainsi instituée :

- qu'une société étrangère n'est pas passible de la retenue à la source, du chef d'un exercice ou d'une période d'imposition, si les résultats de ses activités exercées en France sont nuls ou déficitaires, alors même qu'elle procéderait à une distribution de dividendes ou produits assimilés au titre dudit exercice ou de ladite période ;

- qu'inversement, si les résultats des activités exercées en France sont bénéficiaires pour un exercice ou pour une période d'imposition, la société étrangère en cause est en principe redevable de la retenue à la source, alors même qu'elle ne procéderait à aucune distribution au titre dudit exercice ou de ladite période. Dans ce cas, elle est fondée à solliciter la révision de la perception opérée.

70

Dans un arrêt du 18 mars 1985 le Conseil d'État a considéré qu'une société étrangère dont le siège est au Liechtenstein et qui met gratuitement à la disposition de tiers un immeuble sis en France, est passible de l'impôt sur les sociétés à raison des loyers qu'elle aurait dû normalement percevoir dans le cadre d'une gestion commerciale normale(CE, arrêt du 18 mars 1985 n° 38105).

Jugé qu'en l'absence de convention, les revenus distribués, correspondant aux rehaussements de bénéfices ainsi pratiqués et soumis à l'impôt sur les sociétés, sont réputés effectués à l'étranger et sont, en conséquence passibles de la retenue à la source prévue aux [articles 115 quinquies](#) et [119 bis-2 du CGI](#).

B. Situations particulières

1. Précision sur le régime applicable aux dividendes relevant du régime des sociétés-mères perçus par les établissements stables en France de sociétés étrangères

80

Il est précisé qu'en cas de redistribution, au sens de l'[article 115 quinquies du CGI](#), de dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés en application du régime des sociétés-mères, par un établissement stable d'une société étrangère, ces revenus sont soumis à la retenue à la source ([CGI, art. 119 bis-2](#)) dans les conditions prévues par ce même [article 115 quinquies](#) et les conventions fiscales. Les dividendes effectivement perçus par l'établissement stable et exonérés d'impôt sur les sociétés en vertu du régime des sociétés-mères sont pris en compte pour le calcul de la base de la retenue à la source.

2. Précision sur le cas particulier des bénéfices réalisés en France par des sociétés de personnes françaises dont les associés sont non résidents

90

Les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité fiscale distincte de celle de leurs associés ou membres. En conséquence, ces sociétés ou groupements constituent des sujets d'imposition et, s'ils ont leur siège en France, ont la qualité de résident de France au sens des conventions fiscales conclues par la France lorsque les conditions requises par les dispositions pertinentes de ces conventions sont remplies.

Cette doctrine a été confirmée par le Conseil d'État ([CE, arrêt du 4 avril 1997, n° 144211, « société KINGROUP INC »](#) et [CE, arrêt du 9 février 2000, n° 178389, « société suisse HUBERTUS AG »](#)).

Il en résulte que ce sont les sociétés de personnes elles-mêmes qui réalisent les bénéfices tirés de l'exploitation de leurs activités exercées en France et non leurs associés ou membres.

Dans ces conditions ces associés ou autres membres ne peuvent pas être assujettis à la retenue à la source de 30 %, à compter du 1^{er} janvier 2012 (25 % antérieurement) prévue aux [articles 115 quinquies et 119 bis-2 du CGI](#).

Ils demeurent, bien entendu, redevables en France de l'impôt sur les sociétés pour le résultat de la société de personnes se rapportant à leurs droits.

Les retenues à la source qui ont été prélevées en contradiction avec les principes ci-dessus exposés devront être restituées aux intéressés sur demande contentieuse de leur part sous réserve des délais de réclamation prévus aux [articles R* 196-1 à R* 196-6 du livre des procédures fiscales](#).

Les instances en cours devant les juridictions administratives seront par ailleurs réglées conformément aux mêmes principes.

Par ailleurs, les comptables de la Direction générale des finances publiques s'abstiendront de recouvrer les retenues à la source qui seraient à l'avenir spontanément déclarées sur ce fondement.

II. Assiette et liquidation provisoire de la retenue

A. Base de calcul de la retenue

100

La retenue à la source due par les sociétés étrangères qui réalisent des bénéfices en France est liquidée sur une base provisoire, susceptible d'être révisée ultérieurement à la demande des sociétés intéressées.

110

La base provisoire est constituée par le montant des bénéfices réalisés en France, lequel s'entend du montant total des résultats imposables ou exonérés, après déduction de l'impôt sur les sociétés :

- il convient donc de retenir pour point de départ du calcul de la base provisoire les résultats fiscaux de l'exercice (ou de la période d'imposition) en cause, c'est-à-dire les sommes retenues au titre dudit exercice ou ladite période pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, tant comme bénéfices que comme plus-values, quel que soit le tarif applicable ;

- de ces divers résultats, il y a lieu de déduire le montant de l'impôt sur les sociétés effectivement acquitté, afin d'obtenir le total des résultats fiscaux disponibles ;

- à ce total viennent s'ajouter les divers profits, bénéfices ou produits quelconques, réalisés en France et exonérés de l'impôt sur les sociétés ;

- enfin, à titre de correctif, sont retranchés des résultats ainsi obtenus ceux qui, bien qu'imposés au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cause, se rattachent à des exercices antérieurs en raison de leur date de réalisation. Tel est notamment le cas des sommes prélevées sur la réserve spéciale des plus-values à long terme et rapportées aux résultats en vertu de l'[article 209 quater-2 du CGI](#).

120

Cas particulier : lorsque la différence entre le montant total des résultats, imposables ou exonérés, et l'impôt sur les sociétés fait apparaître au titre d'un exercice un montant négatif, il est admis que l'excédent éventuel de déficit soit distrait de la base de calcul de la retenue des exercices ultérieurs, si et dans la mesure où, pour les cinq années précédentes, la société étrangère n'a pas sollicité et obtenu la révision de la base provisoire de la retenue en fonction du montant des distributions effectives.

B. Liquidation de la retenue

130

La retenue à la source liquidée au taux de 30 % à compter du 1^{er} janvier 2012 (25 % antérieurement) sur la base provisoire ainsi calculée doit être versée au Trésor par la société étrangère elle-même dans le délai qui lui est imparti pour souscrire la déclaration de ses résultats (CGI, art. 1673 bis). Toutefois, dans la pratique, le versement pourra être effectué sans pénalité jusqu'au 15 du mois suivant l'expiration de ce délai.

140

À l'appui de son versement, la société doit déposer une déclaration souscrite en un seul exemplaire sur une formule imprimée fournie par l'Administration, déclaration qui contient, exprimés en euros, les éléments nécessaires à l'assiette de la retenue, à savoir :

- montant des bénéfices et plus-values à retenir pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ;
- montant de l'impôt correspondant ;
- montant des bénéfices et plus-values réalisés en France et exonérés dudit impôt (CGI, ann. II, art. 379-2).

Cette déclaration est faite sur l'imprimé 2754 (CERFA n° 11110).

150

Le service compétent pour recevoir la déclaration et encaisser le montant de la retenue est le même que pour l'impôt sur les sociétés.

160

En cas de redressement ultérieur affectant le montant des bénéfices ou plus-values imposables, il pourra en résulter un redressement corrélatif portant sur la base de la retenue ou, au contraire, une atténuation de cette base pour tenir compte du complément d'impôt sur les sociétés reconnu exigible.

170

Si le redressement consiste à ranger dans la catégorie des bénéfices ou plus-values imposables des résultats qui avaient été considérés à tort comme exonérés, ou à assujettir à l'impôt au taux normal des produits classés à tort dans une catégorie relevant d'un taux réduit, la masse des « résultats imposables ou exonérés » ne s'en trouve pas affectée mais, du fait de la déduction d'un impôt plus élevé, l'assiette de la retenue est réduite à due concurrence. Sur réclamation régulière de la société, l'excédent de la retenue acquittée sur celle finalement reconnue exigible lui sera alloué en dégrèvement.

180

Si, au contraire, le redressement tend, par voie de majoration des recettes ou de minoration des dépenses et charges déductibles, à augmenter les résultats imposables sans influencer sur le montant des résultats exonérés, l'assiette de la retenue se trouve élargie, et il est dû un complément de retenue sur le montant du redressement diminué de l'impôt sur les sociétés s'y rapportant.

III. Révision de la liquidation de la retenue

190

La liquidation provisoire de la retenue à la source sur la base des bénéfices réalisés en France procède d'une double présomption légale, à savoir :

- que les bénéfices et plus-values réalisés en France par la société étrangère sont distribués en totalité ;

- que cette distribution est faite au profit de personnes ayant leur domicile fiscal ou leur siège social hors de France.

200

Cette double présomption admet la preuve contraire.

L'[article 115 quinquies-2 du CGI](#), dont les conditions et modalités d'application sont fixées par les [articles 380, 381, 382 de l'annexe II au CGI](#), prévoit en effet la possibilité de procéder à une nouvelle liquidation de la retenue et de restituer, en conséquence, les excédents de perception dégagés par cette nouvelle liquidation, dans les deux cas suivants :

- la société peut tout d'abord demander que la retenue à la source précédemment acquittée fasse l'objet d'une nouvelle liquidation sur la base de ses distributions effectives :
- en outre, la retenue peut également être restituée, dans la mesure où la société justifie que tout ou partie des distributions effectives a bénéficié à des personnes ayant leur domicile fiscal ou leur siège social en France.

A. Révision sur la base du montant des distributions

210

Les distributions à prendre en considération, pour la révision de la retenue à la source exigible du chef d'un exercice ou d'une période d'imposition, s'entendent des produits d'actions ou de parts sociales et des revenus assimilés, au sens des [articles 109 à 115 quinquies, 116 à 117, et 117 bis du CGI](#), qui ont été répartis par la société au cours de la période de douze mois suivant la clôture dudit exercice ou de ladite période ; les distributions ainsi définies sont considérées, du point de vue fiscal, comme prélevées sur les résultats de l'exercice ou de la période en cause, quelle que soit, en fait leur imputation comptable.

220

Pour obtenir le bénéfice de cette révision, la société étrangère doit déposer, à la recette des impôts compétente, dans les trois mois qui suivent la période de douze mois dont les distributions sont en cause :

- une demande sur papier libre, faisant apparaître la date et le montant de chaque distribution opérée au cours de ladite période de douze mois ; le montant est exprimé en euros d'après le cours des changes au jour de la mise en paiement ;
- des copies - accompagnées s'il y a lieu de traductions en langue française - des décisions ou délibérations relatives à ces distributions, ainsi que des procès-verbaux ou comptes rendus des assemblées générales d'actionnaires ou d'associés qui ont approuvé les comptes de l'exercice pour lequel la révision est demandée.

230

Le montant des distributions ainsi décrites et justifiées sert de base - sous réserve, bien entendu, du contrôle ultérieur de l'administration - à la nouvelle liquidation de la retenue. Aux termes de l'[article 1672 bis du CGI](#), celle-ci ne peut être prise en charge par la société distributrice et doit donc être calculée en appliquant le taux de 30/70 à compter du 1^{er} janvier 2012 (25/75 antérieurement) au montant des sommes mises en distribution.

La somme restituable est égale à l'excédent de la perception initiale sur la retenue ainsi liquidée. Il n'est pas tenu compte des majorations ou pénalités qui ont pu être acquittées en raison du paiement tardif de la retenue, du retard dans le dépôt de la déclaration ou de l'insuffisance de la base déclarée ([CGI, ann. II, art. 382](#)).

240

Exemple : Révision opérée en application de ces dispositions :

Bénéfices et plus-values réalisés en France au cours d'un exercice déterminé et restant disponibles après paiement de l'impôt sur les sociétés : 168 000 €

Retenue effectivement acquittée : $168\ 000 \times 30/100 = 50\ 400$ €

Distributions opérées au cours des douze mois suivant la clôture dudit exercice :

- dividendes : 110 000 €

- autres rémunérations : 5 000 €

- ensemble : 115 000 €

Retenue liquidée sur la base des distributions effectives : $115\ 000 \times (30 / 100) = 34\ 500$ €

À restituer : $50\ 400$ € - $34\ 500$ € = $15\ 900$ €

B. Révision en fonction du domicile des bénéficiaires des distributions

250

La société étrangère peut également faire échec à la présomption légale de distribution, en justifiant que les revenus distribués, définis ci-dessus, ont été encaissés par des personnes dont le domicile réel ou le siège social est situé en France.

260

Aux termes du dernier alinéa de [l'article 381 de l'annexe II au CGI](#), la restitution effective de la retenue est subordonnée à la condition que la société justifie avoir transféré les sommes, correspondant à la retenue, aux bénéficiaires ayant leur domicile réel ou leur siège en France.

Le transfert dont il s'agit revêt pour les bénéficiaires qu'il concerne le caractère d'une répartition supplémentaire à prendre en compte pour l'assiette de l'impôt dont ils sont personnellement redevables.

270

Pour obtenir le bénéfice de cette restitution la société étrangère doit déposer à la recette des impôts compétente :

- une demande de révision, établie sur papier libre ;

- une liste nominative des bénéficiaires de la distribution domiciliés ou ayant leur siège en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer. La liste dont il s'agit mentionne, pour chacun desdits bénéficiaires :

- ses nom et prénoms (personne physique) ou sa raison sociale (personne morale) ;
- l'adresse de son domicile réel ou de son siège social ;
- le montant en monnaie française, et la date de mise en paiement du principal de la distribution ;

- le montant, en monnaie française, des sommes que la société étrangère se propose de lui transférer au titre de la restitution de la retenue à la source.

280

Pour tenir compte des difficultés qu'éprouveraient les sociétés par actions à produire la liste nominative prévue ci-dessus (n° 270), du fait que les banques chargées de leur service financier, liées par le secret professionnel, ne leur indiqueraient pas le nom des actionnaires au porteur, il est admis que les sociétés étrangères peuvent y substituer, à l'appui de leur demande de remboursement, une attestation globale délivrée par une banque française. Une liste nominative sera toutefois fournie directement par les banques à l'Administration si celle-ci l'exige pour exercer son contrôle.

290

La demande de révision accompagnée de la liste des bénéficiaires des distributions peuvent être déposées jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en paiement des produits ([CGI, ann. II, art. 381](#)).

L'administration doit faire connaître, dans les trois mois suivant le dépôt de la demande, la suite qu'elle entend lui réserver.

Le cas échéant, la décision de rejet précise les conditions et délais dans lesquels une nouvelle demande pourra être prise en considération.

Toute demande à laquelle il n'a pas été répondu dans le délai de trois mois susvisé est réputée acceptée. Toutefois ce délai ne peut être opposé au service toutes les fois que la demande de révision n'a pu être accompagnée de la liste détaillée visée à [l'article 381 de l'annexe II au CGI](#) dans le cas prévu au [n° 10](#) ci-dessus.

L'acceptation expresse ou tacite vaut engagement, de la part de l'administration, de restituer les sommes qui seront effectivement transférées aux actionnaires, dans la limite de celles portées sur la liste nominative.

La restitution est opérée, en une seule fois, dès que les opérations de transfert sont terminées, étant entendu, qu'il appartient à la société de conserver à la disposition de l'administration les pièces justificatives correspondantes.

300

Le montant des sommes restituables est liquidé en appliquant le taux de 30/70 à compter du 1^{er} janvier 2012 (25/75 antérieurement) au montant brut, avant déduction de l'impôt étranger perçu à la source, des distributions nettes opérées au profit de personnes domiciliées en France (abstraction faite de la répartition supplémentaire que représente pour les intéressés le transfert à leur profit de la retenue à la source. Ce revenu supplémentaire doit bien entendu être pris en compte pour la détermination de leur revenu imposable).

En tout état de cause, la restitution globale ne peut excéder, en valeur absolue, le montant de la retenue effectivement supportée par la société étrangère.

Enfin, elle ne peut porter que sur le principal de la retenue à la source à l'exclusion des majorations ou pénalités qui auraient sanctionné, le cas échéant, les infractions commises par la société.

310

Exemple : Révision opérée en fonction du domicile des bénéficiaires des distributions :

Bénéfices et plus-values réalisés en France au cours d'un exercice déterminé et restant disponibles après paiement de l'impôt sur les sociétés (cf. ci-dessus, [n° 240](#)) : 168 000 €

Retenue effectivement acquittée : $168\ 000 \times 30/100 = 54\ 400$ €

Distributions opérées, au cours des douze mois suivant la clôture dudit exercice, au profit de bénéficiaires de France = 90 000 €

À restituer : $90\,000 \times 30/70 = 38\,565$ € (sous la condition de transfert indiquée au n° 300 ci-dessus).

C. Dispense conditionnelle de versement de la retenue à la source

320

La procédure légale de liquidation de la retenue à la source sur une base provisoire, suivie d'une double révision, risque d'être gênante pour les sociétés étrangères qui ont en France une partie importante de leur activité et dont les titres sont détenus en majorité par des personnes ayant leur domicile fiscal ou leur siège social dans notre pays. Dans cette hypothèse, en effet, ces sociétés sont généralement tenues de verser des sommes importantes au Trésor à titre d'avances à valoir sur un impôt, qui peut ne pas être dû en définitive, ou dont le montant est nécessairement très inférieur à celui du versement provisoire de la retenue à la source.

330

Pour éviter cet inconvénient, il a été décidé d'autoriser les sociétés étrangères exerçant une activité en France à limiter le versement de la retenue à la source, auquel elles sont légalement tenues en application de l'[article 115 quinquies du CGI](#), au montant de l'impôt qui leur paraît définitivement exigible, compte tenu des perspectives de distributions et du domicile de leurs actionnaires.

Les sociétés intéressées qui useraient de cette faculté doivent en faire expressément la demande en se référant à la présente décision. Cette demande est accompagnée de la [déclaration 2754 \(CERFA n° 11110\)](#) prévue à l'[article 379-1 de l'annexe II au CGI](#).

Au cas où le versement ainsi effectué se révélerait ultérieurement insuffisant eu égard à l'importance des sommes mises en distribution ou au domicile réel des bénéficiaires, les sociétés intéressées seraient tenues d'acquitter le complément de retenue à la source et l'intérêt de retard prévu aux [articles 1727 et 1729 du CGI](#).

340

En toute hypothèse, la régularisation de la situation doit être opérée un an, au plus tard, à compter de l'expiration du délai imparti pour le dépôt de la [déclaration 2754 \(CERFA n° 11110\)](#), c'est-à-dire avant l'expiration de la période de quinze mois ouverte après la clôture de l'exercice ou de la période dont les résultats ont servi de base pour le calcul du versement provisoire de la retenue.

IV. Conséquences diverses

350

Compte tenu de la procédure de révision instituée en fonction du domicile des bénéficiaires des distributions, les revenus distribués par les sociétés étrangères à des personnes domiciliées ou ayant leur siège en France échappent finalement à la retenue à la source de 30 % à compter du 1er janvier 2012 (25 % antérieurement) prévue à l'[article 119 bis-2 du CGI](#). Une telle conséquence est d'ailleurs conforme au principe général énoncé par ce dernier texte, et d'après lequel la nouvelle retenue ne doit frapper que les sommes distribuées à des bénéficiaires domiciliés hors de France.