RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-60-10-30-10-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012

IS – Base d'imposition – Dispositifs particuliers- Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié - Modalités d'imposition - Exercice d'imposition et proportion des résultats bénéficiaires à retenir

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Base d'imposition
Titre 6 : Dispositifs particuliers
Chapitre 1 : Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié
Section 3 : Modalités d'imposition
Sous-section 1 : Exercice d'imposition et proportion des résultats bénéficiaires à retenir

Sommaire :

I. Exercice d'imposition à l'impôt sur les sociétés des bénéfices ou des revenus de capitaux mobiliers taxables en application de l'article 209 B du code général des impôts
II. Proportion des résultats bénéficiaires à retenir
A. Principe
B. Exclusions
1. Droits financiers détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts
2. Droits détenus par d'autres personnes morales assujetties à l'article 209 B du CGI
a. Exemple 1
1° Situation de PM1
2° Situation de PM2
b. Exemple 2
1° Champ d'application
a° Situation de la société H
b° Situation de la société PM
2° Proportion des résultats bénéficiaires à retenir
a° Situation de PM
b° Situation de H
c° Conséquences

I. Exercice d'imposition à l'impôt sur les sociétés des bénéfices ou des revenus de capitaux mobiliers taxables en application de l'article 209 B du code général des impôts

1

Les bénéfices de l'entreprise ou les revenus de capitaux mobiliers de l'entité juridique établie hors de France sont réputés acquis par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de cette entreprise ou de cette entité juridique.

En l'absence d'exercice clos au cours de l'année par l'entité juridique établie hors de France, ces revenus sont réputés acquis à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France.

10

Ces bénéfices ou revenus de capitaux mobiliers sont imposables à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice de la personne morale au cours duquel ils sont réputés acquis. Ils doivent être déclarés en même temps que les propres résultats de la personne morale afférents à cet exercice.

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (article L169 du Livre des procédures fiscales (LPF)).

Ce droit de reprise est porté à dix ans lorsque l' obligation déclarative prévue au IV de l'article 209 B du code général des impôts (CGI), n'a pas été respectée et concerne un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires (art. L169 du LPF). L'obligation visée est celle de déclarer, en même temps que la déclaration de résultat, les entreprises ou entités juridiques établies ou constituées hors de France, bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, dans lesquelles le contribuable détient une participation directe ou indirecte de plus 50% (5% en cas de fractionnement des participations). Les modalités et le contenu de l'obligation déclarative sont fixées à l'article 102 Z de l'annexe II au CGI.

Exemple 1 :

Une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié clôt son exercice le 30 juin de l'année N; la personne morale française imposable à raison des bénéfices réputés distribués par cette société en application de l'article 209 B du CGI :

- clôt son exercice le 30 juin de l'année N (hypothèse 1) ;

- clôt son exercice le 31 décembre de l'année N (hypothèse 2) ;

- clôt son exercice le 31 mars de l'année N+1 (hypothèse 3).

Solution :

Dans les trois hypothèses, les revenus réputés distribués par la société étrangère sont réputés acquis par la personne morale française le 1er juillet de l'année N. La personne morale doit

déclarer la quote-part de revenus de capitaux mobiliers imposable au titre de l'article 209 B du CGI dans sa déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel elle est réputée acquérir ces revenus de capitaux mobiliers, c'est-à-dire :

- avant le 1er octobre de l'année N + 1 au titre de l'exercice clos le 30 juin N+1 (hypothèse 1) ;

- avant le 30 avril de l'année N + 1 au titre de l'exercice clos le 31 décembre N (hypothèse 2) ;

- avant le 1er juillet de l'année N + 1 au titre de l'exercice clos le 31 mars N+1 (hypothèse 3).

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'au 31 décembre de l'année N + 4 dans l'hypothèse 1, jusqu'au 31 décembre de l'année N + 3 dans l'hypothèse 2 et jusqu'au 31 décembre de l'année N + 4 dans l'hypothèse 3.

Exemple 2 :

Une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié clôt son exercice en cours d'année, par exemple le 30 avril. La personne morale française a acquis 51 % du capital de cette société étrangère le 1er juillet de l'année N ; son exercice coïncide avec l'année civile.

Solution :

Dans ce cas, la personne morale française est réputée acquérir le 1er mai de l'année N + 1 les revenus réputés distribués par la société étrangère au titre de l'exercice allant du 1er mai de l'année N au 30 avril de l'année N + 1.

Elle devra déclarer ces revenus de capitaux mobiliers avant le 30 avril de l'année N + 2 dans sa déclaration de résultats de l'exercice de l'année N + 1 et joindre à cette déclaration un bilan de départ retraçant le patrimoine de la société étrangère au 1er mai de l'année N.

Dans le cas où la société étrangère n'aurait clos aucun exercice au cours de l'année N, la personne morale française serait réputée acquérir au 1er janvier de l'année N + 1 les revenus réputés distribués par la société étrangère au titre de la période du 1er mai de l'année N - 1 au 31 décembre de l'année N (cf. article 37 du CGI). La déclaration et le bilan de départ seraient donc à déposer avant le 30 avril de l'année N + 2.

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'au 31 décembre de l'année N + 4.

II. Proportion des résultats bénéficiaires à retenir

A. Principe

20

En application du I de l'article 209 B du CGI et de l'article 102 T de l'annexe II au CGI, les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique, sont réputés constituer un résultat ou un revenu de capitaux mobiliers de l'entreprise ou de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

30

Si la structure soumise à un régime fiscal privilégié est une entreprise (cf. **BOI-IS-BASE-60-10-20-20**), la totalité de son résultat fait l'objet d'une imposition à l'impôt sur les sociétés dans le chef de la personne morale établie en France.

40

En revanche, si cette structure est une entité juridique , le bénéfice ou le revenu positif est réputé distribué dans une proportion qui correspond aux droits financiers détenus directement ou indirectement par la personne morale française sur l'ensemble des droits financiers émis par l'entité juridique à l'exclusion des droits détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts. Les droits de vote ne sont pas pris en compte pour le calcul de cette proportion.

50

Il est précisé à l'article 102 T de l'annexe II au CGI que la proportion de revenus réputés distribués est calculée conformément aux dispositions de l'article 102 SA de l'annexe II au CGI.

En conséquence, il y a lieu de retenir le pourcentage des droits financiers concernés détenus directement ou indirectement par la personne morale française à la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie hors de France ou, s'il est plus élevé, le pourcentage de ces droits détenus directement ou indirectement pendant au moins 183 jours au cours de cet exercice. En l'absence d'exercice clos au cours de l'année par l'entité juridique établie hors de France, ce pourcentage sera apprécié à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés.

B. Exclusions

1. Droits financiers détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts

60

Les droits financiers détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts unissant la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés à certaines personnes physiques ou morales sont retenus pour apprécier si cette personne morale entre dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI c'est-à-dire si elle atteint le seuil de détention de plus de 50 %, en termes d'actions, parts, droits de vote ou droits financiers.

70

Mais, ainsi qu'il est précisé au dernier alinéa du 2 du I de l'article 209 B du CGI, les actions, parts ou droits financiers détenus dans le cadre d'une communauté d'intérêts ne sont pas pris en compte pour le calcul du pourcentage de résultat de l'entité juridique, établie hors de France, qui est réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale.

2. Droits détenus par d'autres personnes morales assujetties à l'article 209 B du CGI

80

En application de l'article 102 T de l'annexe II au CGI, la proportion des résultats bénéficiaires à retenir pour l'imposition de la personne morale ne comprend pas les actions, parts, droits financiers détenus par l'intermédiaire d'autres personnes morales, assujetties à l'impôt sur les sociétés en France, au titre de l'article 209 B du CGI et à raison des mêmes bénéfices . Cette mesure exclut en fait du calcul de la proportion à retenir les droits financiers attachés à des actions ou parts, déjà pris en compte pour ce calcul, pour d'autres personnes morales soumises à raison des mêmes bénéfices ou revenus positifs à l'imposition prévue à l' article 209 B du CGI .

Dans une chaîne de participations, la première personne morale imposable au titre de l'article 209 B du CGI est celle qui est située à l'échelon le plus proche de la structure bénéficiant d'un régime fiscal privilégié.

a. Exemple 1

90

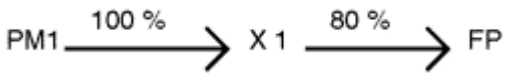
Soit au 30 juin de l'exercice N le schéma suivant dans lequel :

- PM1 est une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés : elle clôt son exercice le 31 décembre N ;

- X1 est une société étrangère soumise à un impôt comparable à l'impôt français ;

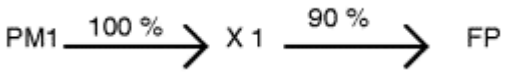
- FP est une société soumise à l'étranger à un régime fiscal privilégié et elle clôt également son exercice le 31 décembre N ;

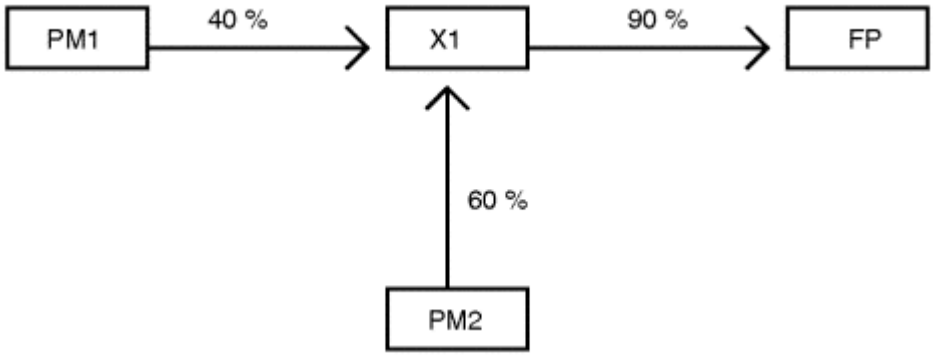
- les pourcentages indiqués ci-après correspondent à une détention conjointe des droits de vote et des droits financiers.



au cours de l'exercice ont lieu les opérations sur titres suivantes :

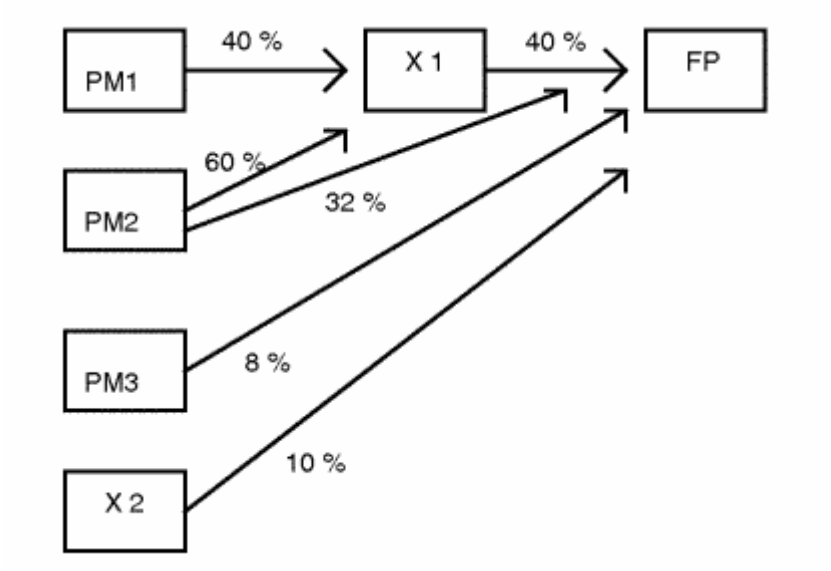
- au 30 septembre N, X 1 acquiert 10 % supplémentaires des titres FP.





- au 31 octobre N, PM1 cède 60 % des titres X 1 à une société PM2 soumise à l'impôt sur les sociétés et qui clôt son exercice le 31 décembre N.

- au 31 décembre N, X 1 cède 10% des titres FP à une société étrangère X 2, 32 % des titres FP à la société PM2 et 8 % des titres FP à une société française PM 3 qui clôt également son exercice le 31 décembre N.



100

Solution : La situation de PM1 et PM2, qui sont susceptibles d'être soumises aux dispositions de l' article 209 B du CGI, s'apprécie en déterminant la proportion des titres FP détenus directement ou indirectement par PM1 et PM2 :

- soit à la clôture de l'exercice N ;

- soit pendant une période d'au moins 183 jours au cours de cet exercice si la prise en compte de cette période de référence aboutit à retenir une proportion plus élevée.

La proportion détenue par chaque société est ensuite ajustée s'il y a lieu en fonction des cessions de titres à d'autres sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en application de l'article 209 B

du CGI.

1° Situation de PM1

110

Au 31 décembre de l'exercice N, PM1 détient indirectement : 40 % x 40 % = 16 % de FP.

Mais PM1 a détenu pendant au moins 183 jours au cours de l'exercice N les droits financiers suivants dans FP : 100 % x 80% = 80 %. PM1 est donc dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI.

Les 10 % supplémentaires acquis par X 1 dans FP le 30 septembre N ne sont pas pris en compte car PM1 les détient indirectement moins de 183 jours.

Ajustement en fonction de la cession de titres à d'autres sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés au titre de l'article 209 B du CGI.

Cet ajustement concerne la cession des titres X 1 à PM2 et des titres FP à PM 2 :

(100 % - 60 %) x (80% - 32 %) = 19,2%.

PM1 sera donc imposable à l'article 209 B du CGI à raison de 19,2 % des revenus réputés distribués de FP reconstitués au titre de l'exercice clos le 31 décembre N.

2° Situation de PM2

120

PM2 est dans le champ d'application des dispositions de l'article 209 B du CGI dès lors qu'au 31 décembre N, PM2 détient directement et indirectement 32 + (60 x 40 %) = 56 % des titres FP. Cette proportion est également celle qui est à retenir pour l'imposition de PM2 à raison des bénéfices de FP.

130

PM1 et PM2 devront déclarer leur quote-part des résultats de FP qui sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers avec leurs autres résultats déclarés au titre de l'exercice clos le 31 décembre N + 1 dès lors que les revenus de capitaux mobiliers de FP leur sont acquis le 1er janvier N + 1.

b. Exemple 2

140

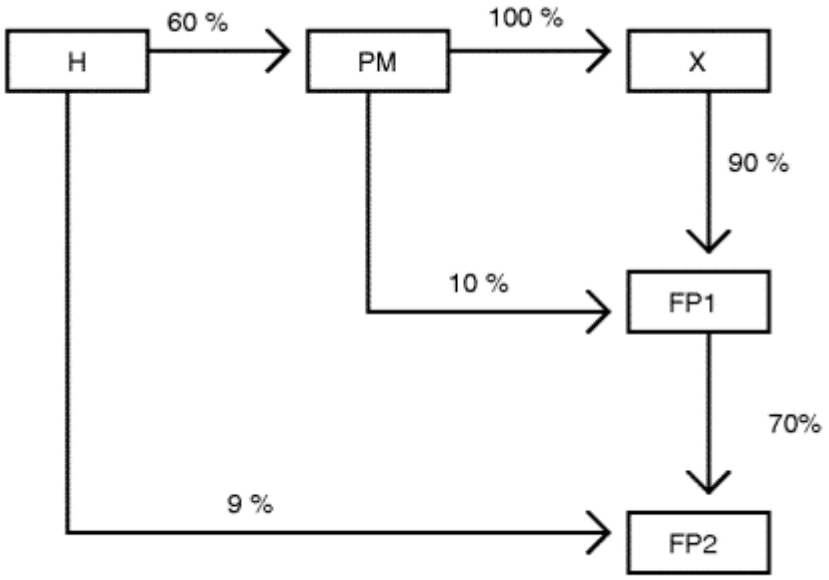
Exemple :

Soit la structure suivante dans laquelle :

- H et PM sont deux sociétés assujetties en France à l'impôt sur les sociétés ;

- X est une société étrangère qui n'est pas soumise à un régime fiscal privilégié ;

- FP1 et FP2 bénéficient à l'étranger d'un régime fiscal privilégié ;



- les pourcentages indiquent une détention conjointe des droits de vote et des droits financiers à la date de clôture des exercices de FP1 et FP2.

Solution :

1° Champ d'application

150

Calcul des droits détenus par les sociétés H et PM dans FP1 et FP2 :

a° Situation de la société H

160

- dans FP1 :

droits détenus indirectement : (60 % x 100 % x 90 %) + 60 % x 10 %..... 60 %

- dans FP2 :

- droits détenus directement :..... 9 %
- droits détenus indirectement par l'intermédiaire de FP1 (60 % x 70 %) :..... 42 %
- total des droits dans FP2 .... 51 %

La société H entre donc dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI à raison des droits détenus dans FP1 et FP2.

b° Situation de la société PM

170

- dans FP1 :

- droits détenus directement ..... 10 %
- droits détenus indirectement ..... 90 %
  (100 % X 90 %)
- total des droits dans FP1 ..... 100 %

- dans FP2 :

- droits détenus indirectement par l'intermédiaire de FP1 :100 % x 70 %.....70 %

La société PM entre donc dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI à raison des droits détenus dans FP1 et FP2.

2° Proportion des résultats bénéficiaires à retenir

a° Situation de PM

180

PM est assujettie à l'impôt, au titre de l'article 209 Bdu CGI, sur 100 % des bénéfices de FP1 et sur 70 % des bénéfices de FP2.

b° Situation de H

190

En application de l'article 102 T de l'annexe II au CGI, H n'est pas imposée en proportion des droits détenus indirectement par l'intermédiaire de PM, au titre desquels PM est soumise à l'imposition prévue à l'article 209 B du CGI, à raison des mêmes bénéfices.

c° Conséquences

200

Les droits de H dans FP1 et FP2 étant inférieurs à ceux à raison desquels PM est soumise à l'imposition prévue à l'article 209 B du CGI, H ne sera pas imposée à raison des droits qu'elle détient indirectement par l'intermédiaire de PM.

Toutefois, H étant située dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI sera imposée à raison des droits qu'elle détient directement dans FP2 (soit 9 %).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 26/04/2024