

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-RICI-30-10-10-01/02/2017

Date de publication : 01/02/2017

IS - Réductions et crédits d'impôt - Dispositif général d'imputation - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Réductions et crédits d'impôts

Titre 3 : Dispositifs d'imputation des réductions et crédits d'impôt

Chapitre 1 : Dispositif général d'imputation

Section 1 : Champ d'application

Sommaire :

I. Sociétés et collectivités concernées

II. Revenus mobiliers donnant lieu à imputation

A. Revenus des obligations et autres titres d'emprunt négociables

B. Produits des bons de caisse

C. Produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués à des personnes morales dont le siège est situé hors de France

III. Revenus mobiliers ne donnant pas lieu à imputation

A. Revenus mobiliers non soumis à la retenue à la source

B. Revenus mobiliers non compris dans les bénéfices imposables en France

1

Après avoir défini les personnes morales pouvant bénéficier du régime de l'imputation, nous examinerons successivement les différents revenus mobiliers qui peuvent donner lieu à imputation d'un crédit d'impôt et ceux qui n'ouvrent pas droit à une telle imputation.

I. Sociétés et collectivités concernées

10

En vertu de l'article 220 du code général des impôts (CGI) et de l'article 135 de l'annexe II au CGI, les personnes morales et associations admises à demander l'imputation de la retenue opérée à la source doivent être assujetties à l'impôt sur les sociétés par application de l'article 206 du CGI à l'exception de celles désignées au 5 de l'article 206 du CGI.

20

Ce sont notamment :

- les sociétés par actions (sociétés anonymes, sociétés par actions simplifiées, sociétés en commandite par actions) ou à responsabilité limitée (à l'exception des sociétés à responsabilité limitée de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes) ;
- les associations et les organismes privés ou publics se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ;
- les sociétés civiles se livrant à une exploitation ou à des opérations visées à l'[article 34 du CGI](#) et à l'[article 35 du CGI](#) ;
- les sociétés de personnes et les sociétés en participation ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;
- même à défaut d'option, les sociétés en commandite simple (à l'exception des sociétés en commandite simple de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes) et les sociétés en participation y compris les syndicats financiers à concurrence de la part des bénéficiaires correspondant aux droits des commanditaires et à ceux des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration.

30

Les établissements publics, associations et collectivités soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu du 5 de l'[article 206 du CGI](#) ne peuvent pas bénéficier de l'imputation au titre des revenus de valeurs mobilières françaises.

Cette situation tient au fait que les collectivités en cause ne doivent pas comprendre dans les bases de l'impôt dont elles sont redevables les revenus mobiliers entrant dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'[article 119 bis du CGI](#), ou exonérés d'impôt.

Mais bien entendu, lorsque lesdits revenus se rattachent à une exploitation commerciale, industrielle ou non commerciale, ils sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal et peuvent donner lieu à l'imputation du crédit d'impôt dans les conditions de droit commun.

40

Il est précisé, en outre, que les collectivités visées au 5 de l'[article 206 du CGI](#) sont susceptibles de bénéficier, en vertu des conventions internationales, des crédits d'impôt attachés à leurs revenus de valeurs mobilières étrangères à raison desquels elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés au taux de 24 % ou de 15 % (cf. [II-A-3-a § 210 du BOI-IS-RICI-30-10-20-10](#)).

50

D'autre part, le 4 de l'[article 220 du CGI](#) précise que les dispositions relatives à l'imputation « impôt sur impôt » ne sont pas applicables aux produits des participations ouvrant droit à l'application du régime spécial des sociétés mères, prévu à l'[article 145 du CGI](#) et à l'[article 216 du CGI](#). Ces revenus mobiliers font en effet l'objet, sous certaines conditions, d'une déduction « revenu sur revenu ».

II. Revenus mobiliers donnant lieu à imputation

60

D'une façon générale, donnent lieu à imputation dans les conditions prévues au 1 de l'[article 220 du CGI](#)

tous les revenus mobiliers et revenus assimilés compris dans les bénéfices retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés et qui ont donné lieu à la retenue à la source prévue à l'[article 119 bis du CGI](#) aux taux prévus à l'[article 187 du CGI](#).

Parmi les revenus soumis à la retenue à la source et dont le régime fiscal est exposé au [BOI-RPPM-RCM](#), il convient de distinguer trois catégories.

A. Revenus des obligations et autres titres d'emprunt négociables

70

Entrent dans cette catégorie :

- les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, titres participatifs, effets publics et tous autres titres d'emprunt négociables émis par l'État, les départements, communes et établissements publics français, les associations de toute nature et les sociétés, compagnies et entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles françaises ;

- les lots et primes de remboursement payés aux porteurs des mêmes titres.

Toutefois, les revenus de ces titres émis à compter du 1^{er} janvier 1987 sont placés hors du champ d'application de la retenue à la source.

Par ailleurs, les produits des emprunts d'État sont dispensés de la retenue à la source ([CGI, art. 132 bis ; cf. III-A § 180](#)).

80

Sont considérés comme négociables, tous les titres cotés en bourse ou susceptibles de l'être. À cet égard, il est rappelé que pour être coté, un titre doit, non seulement, être transmissible par simple tradition, endossement ou inscription sur le registre des transferts de la collectivité émettrice, mais il doit encore faire partie de séries de titres identiques entre eux quant à leur montant, leur durée et la date de jouissance de leurs revenus, c'est-à-dire qu'ils doivent être interchangeables et ne se distinguer que par leur numéro.

90

Sous réserve de certaines exceptions (emprunts d'État notamment), les produits des obligations et autres titres d'emprunt négociables sont soumis à une retenue à la source opérée par la collectivité débitrice au taux de :

- 10 % pour les produits des obligations, titres d'emprunt négociables et titres participatifs visés au 1^o de l'[article 118 du CGI](#) et émis à compter du 1^{er} janvier 1965 ainsi que pour les lots et primes de remboursement visés au 2^o de l'[article 118 du CGI](#) et afférents à des valeurs émises à compter du 1^{er} janvier 1986 ;

- 12 % pour les intérêts de mêmes emprunts émis avant le 1^{er} janvier 1965 et pour les lots et primes de remboursement afférents à des valeurs émises avant le 1^{er} janvier 1986.

100

Le 2^o du 1 de l'[article 1672 bis du CGI](#) interdit à l'organisme émetteur de prendre à sa charge le montant de la retenue à la source afférente aux intérêts des obligations et autres titres d'emprunt négociables émis à compter du 1^{er} janvier 1965.

L'interdiction ne vise ni les lots et primes de remboursement qui peuvent être attachés à ces mêmes emprunts quelle que soit leur date d'émission, ni les intérêts des emprunts émis avant le 1^{er} janvier 1965.

110

Le montant de la retenue s'élève par suite :

- à 12/100, ou 12/88 du net perçu, pour les intérêts des emprunts émis avant le 1^{er} janvier 1965, selon que la retenue a été ou non prise en charge par la société émettrice ;
- à 10/90 du net perçu pour les intérêts des emprunts émis à compter du 1^{er} janvier 1965 ;
- à 12/100, ou 12/88 de la somme nette perçue, pour les lots et primes de remboursement selon que la retenue a été ou non prise en charge par la société émettrice.

120

Par ailleurs, aux termes du 2 de l'[article 131 ter du CGI](#) les obligations que les organismes étrangers ou internationaux émettent en France avec l'autorisation du ministre sont assimilées à des obligations françaises pour l'application de la retenue à la source.

B. Produits des bons de caisse

130

Aux termes de l'[article 1678 bis du CGI](#), les intérêts des bons de caisse émis par les entreprises industrielles et commerciales et par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ou exonérées dudit impôt, donnent lieu, au moment de leur paiement, et même lorsque ces bons ne présentent pas le caractère de titres négociables, à l'application de la retenue à la source visée au 1 de l'[article 119 bis du CGI](#). Les bons émis à compter du 1^{er} janvier 1966 sont soumis à cette retenue d'après le même taux que les revenus des obligations négociables (cf. **II-A § 90 et suivants**).

Ces règles s'appliquent sous réserve des dispositions de l'[article 125 A du CGI](#).

On rappelle que l'option pour le prélèvement prévu à cet article est réservée aux personnes physiques. Toutefois, le prélèvement est obligatoirement applicable (sous réserve des conventions internationales) notamment aux produits des bons de caisse qui sont payés à l'étranger ou à des personnes morales dont le siège social est situé hors de France. Mais il est admis que le prélèvement n'est pas exigé lorsque l'entreprise étrangère possède un établissement en France dans les recettes duquel les produits encaissés se trouvent compris et que, par suite, ces produits sont imposés dans notre pays dans les conditions de droit commun.

C. Produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués à des personnes morales dont le siège est situé hors de France

140

Les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés versés par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, ainsi que les jetons de présence et autres rémunérations alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes, donnent lieu, sous réserve de l'application des conventions internationales, à une retenue à la source au taux fixé par le 1 de l'[article 187 du CGI](#) du montant brut de ces distributions, lorsque celles-ci bénéficient à des personnes morales qui n'ont pas leur siège en France ([CGI, art. 119 bis, 2](#) et [CGI, art. 187, 1](#)).

150

Il avait été précisé à cet égard que l'expression « siège en France » devait être entendue comme signifiant siège social en France. Par suite, les dividendes perçus par un établissement ou une exploitation situé en France d'une société étrangère devaient supporter la retenue à la source. Celle-ci pouvait être imputée, dans les conditions prévues au 1 de l'article 220 du CGI, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont la société étrangère était redevable lorsque les produits soumis à ladite retenue devaient être compris dans son bénéfice imposable.

Toutefois, dans un arrêt du Conseil d'Etat du 19 décembre 1975 n^{os} 84 774 et 91 895, ce dernier a considéré que les dispositions du 2 de l'article 119 bis du CGI ont pour objet d'exclure du champ d'application de la retenue les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés qui bénéficient à des personnes soumises à l'impôt sur les sociétés à raison d'un revenu comprenant, notamment, lesdits produits. Par suite, ne sont pas passibles de la retenue à la source les dividendes perçus d'une société française par un établissement (situé en France) d'une société étrangère et qui sont régulièrement compris dans les résultats dudit établissement pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du CGI. Un tel établissement doit, en effet, être assimilé à un siège en France pour l'application du 2 de l'article 119 bis du CGI. Il est précisé qu'il appartient aux sociétés étrangères qui entendent se prévaloir de cette jurisprudence d'apporter la preuve que les revenus mobiliers dont il s'agit sont compris dans les résultats d'établissements imposés en France. À cet égard, la non-perception de la retenue à la source est subordonnée, préalablement à l'encaissement des revenus, au visa par le service des impôts d'une attestation établie en double exemplaire dont l'un doit être remis à l'établissement payeur.

160

Bien entendu, les personnes morales étrangères qui ne seraient pas en mesure de justifier de la non-exigibilité de la retenue à la source préalablement à l'encaissement des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués par des sociétés françaises et qui auraient effectivement supporté ladite retenue, seraient fondées, comme par le passé, à l'imputer dans les conditions prévues au 1 de l'article 220 du CGI sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elles seraient redevables, à condition que les titres productifs des revenus figurent à l'actif du bilan d'établissements français ou que lesdits revenus se rattachent, par leur nature ou en raison des conditions dans lesquelles ils ont été acquis ou souscrits, à l'activité de ces établissements.

Lorsqu'au contraire, les revenus de l'espèce ne sont pas compris dans les résultats d'un établissement imposable en France, la retenue à la source visée au 1 de l'article 187 du CGI revêt le caractère d'une imposition définitive n'ouvrant droit, en conséquence, à aucun crédit d'impôt.

III. Revenus mobiliers ne donnant pas lieu à imputation

170

Conformément au principe général exposé au II § 60, ne donnent lieu à aucune imputation les différents revenus mobiliers :

- qui n'ont supporté aucune retenue à la source et qui, dès lors, ne peuvent justifier d'un crédit d'impôt à valoir sur l'impôt sur les sociétés ;

- ou qui, bien qu'ayant supporté une telle retenue, ne sont pas compris dans le bénéfice passible en France de l'impôt sur les sociétés.

A. Revenus mobiliers non soumis à la retenue à la source

180

Entrent dans cette catégorie, notamment :

- les revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants (CGI, art. 124) ;
- les sommes mises à la disposition des associés des personnes morales soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes, et imposables en vertu des dispositions du a de l'article 111 du CGI (CGI, art. 119 bis, 2-al. 6) ;
- les produits des obligations, effets publics et autres titres d'emprunt négociables émis par l'État (CGI, art. 132 bis) ;
- les revenus des titres émis à compter du 1^{er} janvier 1987, tels qu'ils sont définis à l'article 118 du CGI, à l'article 119 du CGI et à l'article 238 septies B du CGI (cf. II-A § 70), ceux-ci étant désormais placés hors du champ d'application de la retenue à la source (CGI, art. 119 bis, 1) ;
- les produits des titres de créances négociables sur un marché réglementé en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés et les primes de remboursement visées à l'article 238 septies A du CGI (CGI, art. 119 bis, 1) ;
- les revenus de valeurs mobilières étrangères encaissés à l'étranger ou en France et les revenus assimilés visés à l'article 120 du CGI, à l'article 121 du CGI, à l'article 122 du CGI et à l'article 123 du CGI. Toutefois, en application des conventions internationales, ces revenus bénéficient généralement d'un crédit d'impôt représentatif de l'impôt étranger et imputable sur l'impôt français des sociétés (BOI-IS-RICI-30-10-20-10 au II-A § 60 et suivants) ;
- les intérêts, arrérages et tous autres produits des emprunts émis en France par les organisations internationales (CGI, art. 131 ter A).

190

L'article 131 sexies du CGI exonère en outre de la retenue à la source ou du prélèvement sur les produits de placements à revenus fixe, sous certaines conditions, les produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires distribués par des sociétés françaises, ainsi que les produits mentionnés à l'article 118 du CGI qui bénéficient à des organisations internationales, à des États souverains étrangers ou aux banques centrales de ces États.

Sur agrément ministériel, la retenue à la source ou le prélèvement peuvent de même être réduits ou supprimés en ce qui concerne, d'une part, les produits visés ci-dessus et qui bénéficient à des institutions publiques étrangères, et d'autre part, les produits afférents à des placements constituant des investissements directs en France qui bénéficient à des organisations internationales, à des États souverains étrangers, aux banques centrales de ces États ou à des institutions financières publiques étrangères.

200

Par ailleurs, en application des dispositions des septième à dixième alinéas du 2 de l'article 119 bis du CGI, la retenue à la source ne s'applique pas aux distributions des sociétés de capital-risque qui fonctionnent dans les conditions prévues à l'article 1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier modifiée lorsque :

- la distribution entre dans les prévisions du 5 de l'[article 39 terdecies du CGI](#) ;
- le bénéficiaire effectif est une personne morale qui a son siège de direction effective dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative pour l'application du droit interne ;
- la distribution est comprise dans des bénéfices déclarés dans cet État mais bénéficie d'une exonération d'impôt.

B. Revenus mobiliers non compris dans les bénéfices imposables en France

210

Les revenus mobiliers, qu'ils aient ou non supporté en France la retenue à la source, ne peuvent donner lieu à aucune imputation, dès lors qu'ils ne sont pas pris en compte pour la détermination des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés.

Tel est le cas des revenus de valeurs mobilières se rattachant aux résultats d'une exploitation située à l'étranger et non imposables en France, en vertu des dispositions du premier alinéa du I de l'[article 209 du CGI](#).

(220 à 630)