

Dernière mise à jour le 06 octobre 2016

# Intégration fiscale et régime mère et filiale

Afin de tenir compte de l'arrêt Stéria, la loi de finances rectificative pour 2015 (article 40) a modifié le traitement des dividendes dans le régime mère et filiale dans le ...

## Sommaire

- L'ancienne législation condamnée par la justice européenne
- De l'arrêt Stéria aux précisions de l'administration

Afin de tenir compte de l'arrêt Stéria, la loi de finances rectificative pour 2015 (article 40) a modifié le traitement des dividendes dans le régime mère et filiale dans le cadre de l'intégration fiscale. L'administration fiscale avait soumis ses commentaires du 4 mai 2016 à la consultation publique. À l'issue de cette procédure, elle vient de mettre à jour sa documentation sans modification de fond (actualité BOFiP du 5 octobre 2016).

## L'ancienne législation condamnée par la justice européenne

La CJUE (Cour de justice de l'Union européenne) saisie par la société Stéria a jugé le 2 septembre 2015 dans le cadre de l'arrêt Stéria que la différence de traitement en intégration fiscale entre les dividendes versés par les filiales françaises et ceux versés par d'autres sociétés était contraire au principe de la liberté d'établissement.

En effet, les sociétés qui optent pour le régime mère et filiale pour les dividendes qu'elles perçoivent de leurs filiales leur permettent d'être exonérés d'impôt sur les sociétés sur ces distributions à l'exception d'une quote-part de 5% pour frais et charges. Cependant, en cas d'option pour l'intégration fiscale (article 223A du CGI), avant la réforme adoptée dans la loi de finances rectificative pour 2015 (LFR 2015), les dividendes versés par les filiales intégrées bénéficiaient d'une neutralisation de la quote-part de 5% (soit une exonération totale d'impôt). À l'inverse, les dividendes des filiales implantées dans d'autres États d'UE ne peuvent bénéficier de ce traitement, car seules les sociétés implantées en France peuvent être intégrées fiscalement.

C'est cette différence de traitement qu'a condamné la CJUE. En conséquence, le Gouvernement français a modifié sa législation pour les dividendes versés à compter du 1er janvier 2016 pour se conformer au droit européen.

## De l'arrêt Stéria aux précisions de l'administration

L'article 40 de la LFR 2015 a, en conséquence, supprimé, en cas d'intégration fiscale, la neutralisation de la quote-part pour frais et charges. Le texte réduit en outre de 5 à 1 %, le taux de la quote-part réintégrée pour les dividendes perçus de filiales éligibles au régime des sociétés mères et intégrées fiscalement. Afin d'aligner le traitement fiscal, les dividendes perçus de sociétés établies dans un autre État de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen bénéficient également de la réintégration de la quote-part limitée à 1%, au lieu de 5% auparavant.

L'administration fiscale avait commenté ces nouvelles dispositions le 4 mai dernier. Suite à la consultation publique qui a suivi, elle a mis à jour sa documentation. 5 exemples sont désormais présentés (au lieu de 2).

Extrait BOFiP, BOI-IS-BASE-10-10-20-20161005, §190 à 230

### Exemple 1 :

La société M, établie en France, détient à 100 % la société F1, également établie en France. La société intermédiaire A, établie en Allemagne, est détenue directement à hauteur de 4 % par la société M et directement à hauteur de 91

% par la société F1. La société F2, établie en France, est détenue à 100 % par la société intermédiaire A. Depuis N-1, les sociétés M, F1 et F2 forment ensemble un groupe dont M est société mère.

Au cours de l'exercice N, la filiale F2 effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A, établie en Allemagne, pour un montant de 1 000. Au cours de l'exercice N+1, la société A effectue une distribution au profit de la société M pour un montant de 80, et une distribution au profit de la société F1 pour un montant de 1 820.

La distribution de 80 au profit de la société M n'est pas éligible au régime des sociétés mères. La société M apporte la preuve que cette distribution de 80 reçue de sa filiale A a pour origine, à hauteur de 40 (1 000 x 4 %) la distribution effectuée antérieurement par la société F2 au profit de la société A, et que ce montant n'a pas été utilisé pour justifier un autre retraitement du résultat d'ensemble : la distribution de 80 est neutralisée à hauteur de 40. Les distributions effectuées ultérieurement par la société A au profit de la société M ne pourront plus être neutralisées tant que la société A n'aura pas perçu de nouveaux produits de participation de sa filiale F2.

En revanche, la quote-part de 1 % afférente à la distribution de 1 820 au profit de la société F1 ne peut pas être neutralisée pour déterminer le résultat d'ensemble, car seules sont neutralisées les distributions qui n'ouvrent pas droit au régime des sociétés mères.

#### Exemple 2 :

La société M, établie en France, détient à 100 % la société F1, également établie en France. La société intermédiaire A, établie en Allemagne, est détenue directement par la société M à hauteur de 4 % et directement à hauteur de 96 % par la société F1. La société intermédiaire B, établie en Belgique, est détenue directement à hauteur de 4 % par la société M et directement à hauteur de 91 % par la société F1. La société F2, établie en France, est détenue directement à hauteur de 80 % par la société A et à hauteur de 20 % par la société B. La société A détient par ailleurs directement à 100 % la société C. Depuis N-1, les sociétés M, F1 et F2 forment ensemble un groupe dont M est société mère.

Au cours de l'exercice N, la filiale F2 effectue une distribution de 5 000 au profit de la société intermédiaire A, et la société C effectue une distribution de 1 000 au profit de la même société A. En N+1, la société intermédiaire A effectue une distribution de 150 au profit de la société M et une distribution de 3 600 au profit de la société F1.

La distribution de 150 au profit de la société M est réputée provenir en priorité de la distribution de 5 000, préalablement reçue par la société A en provenance de la société F2 et susceptible de justifier une redistribution à la société M à hauteur de 200 (5 000 x 4 %). La société M apporte la preuve que ce montant n'a pas été utilisé pour justifier un autre retraitement du résultat d'ensemble : le montant de 150 est neutralisé en totalité. Il reste une "réserve" de produits de participation de 50 (200 - 150) qui pourra être utilisée ultérieurement pour neutraliser d'autres distributions de la société A à la société M. Par ailleurs, la distribution de 3 600 que reçoit la société F1 de la société intermédiaire A ouvre droit au régime des sociétés mères : la quote-part de frais et charges de 1 % correspondante ne peut pas être neutralisée.

Au cours de l'exercice N, la filiale F2 effectue également une distribution de 1 250 au profit de la société intermédiaire B. En N+1, la société intermédiaire B effectue une distribution de 400 au profit de la société M et une distribution de 9 100 au profit de la société F1.

Cette distribution de 400 provient de la société F2 à hauteur de 50 (1 250 x 4%). L'excédent de 350 (400 - 50) n'est pas neutralisé, et il ne reste plus de "réserve" de produits de participation provenant de la société F2 utilisable pour justifier ultérieurement la neutralisation de distributions de la société B à la société M. Par ailleurs, la distribution de 9 100 que reçoit la société F1 de la société intermédiaire B ouvre droit au régime des sociétés mères : la quote-part de frais et charges de 1 % correspondante ne peut pas être neutralisée.

Pour l'application du deuxième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), il est précisé que les taux de détention des sociétés intermédiaires A et B dans le capital de la filiale distributrice F2 sont appréciés à la date de la distribution en N, et que les taux de détention de M dans le capital des sociétés intermédiaires A et B sont appréciés aux dates des redistributions reçues par M en N+1, quand bien même ces détentions auraient varié à la hausse ou à la baisse entre N et N+1. Cette détention s'entend de la détention des droits à dividende.

#### Exemple 3 :

La société M établie en France détient à 100 % la société F1 également établie en France. La société intermédiaire

A établie en Allemagne est détenue à hauteur de 4 % par la société M et à hauteur de 96 % par la société F1, et elle détient à 100 % la société F2 établie en France. Depuis N-1, les sociétés M, F1 et F2 forment ensemble un groupe fiscal, dont la société M est société mère.

Au cours de l'exercice N, la filiale F2 effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A pour un montant de 2 000. Au cours du même exercice, la société intermédiaire A effectue une distribution de 40 au profit de la société M et une distribution de 960 au profit de la société F1. Ces distributions ne correspondent pas à des acomptes sur dividendes.

La distribution de 40 au profit de la société M ne peut pas être neutralisée car la société A ne peut pas redistribuer dès l'exercice N le produit de participation reçu de F2 au cours du même exercice N. Par ailleurs, en tout état de cause la distribution de 960 au profit de la société F1 ouvre droit au régime des sociétés mères : la quote-part de frais et charges de 1 % correspondante ne peut pas être neutralisée.

#### Exemple 4 :

Reprise de l'exemple 3 au III § 210.

Au cours de l'exercice N+4, la filiale F2 effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A pour un montant de 4 000. Au cours de l'exercice N+5, la société F2 quitte le groupe et la société intermédiaire A n'effectue aucune distribution au profit des sociétés M et F1. Au cours de l'exercice N+6, la société A effectue une distribution de 80 au profit de la société M et une distribution de 1 920 au profit de la société F1.

La société M apporte la preuve que la distribution de 80 reçue de la société A a pour origine la distribution de 4 000 effectuée antérieurement par la société F2 au profit de la société A, qui n'a pas été utilisée pour justifier un autre retraitement du résultat d'ensemble (la distribution de 4 000 est susceptible de justifier la neutralisation d'une redistribution maximum de 160 par la société A à la société M) : la distribution de 80 au profit de la société M est neutralisée. S'agissant de la distribution de 1 920 au profit de la société F1, elle ne donne lieu à aucune neutralisation puisqu'elle ouvre droit au régime des sociétés mères.

#### Exemple 5 :

Les sociétés Fm et F2 forment ensemble un groupe horizontal, à compter de l'exercice N. La société allemande ME est entité mère non résidente. La société ME détient directement à 100 % la société Fm, et elle détient directement à 99 % la société étrangère X, établie en Allemagne, et qui détient à 100 % la société F2. La société Fm détient 1 % du capital de la société X.

Au cours de l'exercice N+1, la société F2 effectue une distribution au profit de la société X pour un montant de 400.

Au cours de l'exercice N+2, la société X effectue une distribution au profit de la société Fm pour un montant de 10.

La distribution au profit de Fm est neutralisée pour déterminer le résultat d'ensemble de l'exercice N+2, à condition de démontrer qu'elle provient de la distribution de 400 par la société F2 à X en N+1.

Aussi, la distribution versée par la société X à la société Fm, en tant qu'elle provient de la société F2 à hauteur de 4 (400 x 1 %), sera neutralisée pour ce montant. Le reliquat de 6 n'est pas neutralisé et il ne reste plus de "réserve" de distributions qui pourrait être utilisée ultérieurement pour neutraliser les distributions de la société X à la société Fm.