

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-20-20-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel - Dividendes et autres revenus assimilés- Définition et modalités d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Dispositions communes

Titre 2 : Droit conventionnel

Chapitre 2 : Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel

Section 2 : Dividendes et revenus assimilés

Sous-section 1 : Définition et modalités d'imposition

Sommaire :

I. Définition des dividendes

II. Modalités d'imposition

A. Dividendes et revenus assimilés de source française

B. Dividendes de source française transitant par une société de personnes étrangère

1. Associés non-résidents

2. Associés résidents

3. Modalités d'obtention des avantages conventionnels

C. Dividendes et revenus assimilés de source étrangère

1

Les conventions fiscales énoncent des règles propres aux dividendes. Les règles les plus courantes en la matière sont présentées dans le présent chapitre.

Toutefois, les développements qui suivent n'ont donc qu'un caractère indicatif. Ils doivent toujours être complétés par l'examen des stipulations relatives aux dividendes de la convention fiscale conclue par la France dont il est fait application (BOI-INT-CVB).

I. Définition des dividendes

20

Aux termes du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, le terme « dividendes » employé dans les conventions fiscales bilatérales désigne les « *revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident* ». Il est toutefois difficile de donner une définition aussi exhaustive que possible de ces revenus dans la mesure où les législations des États contractants sont très diverses.

Pour l'application de la Convention par un État à un moment donné, les conventions fiscales prévoient en général que, lorsqu'une notion n'est pas expressément définie par la convention, cette notion a le sens que lui attribue le droit de cet État (cf. article 3.2 de la Convention Modèle de l'OCDE).

Dès lors, pour l'application de la Convention par la France, la notion de dividendes s'entend de celle prévue par la législation fiscale interne.

Cette interprétation a été confirmée par la jurisprudence du Conseil d'État (CE 13 octobre 1999, n° 190083, 8^e et 9^e s.-s. Banque française de l'Orient, CE 26 février 2001 (n°219834, Ministre c./ Anzalone).

Dans ce contexte, le juge de l'impôt français a ainsi estimé que la référence au droit interne pour définir les revenus visés par l'article « dividendes » s'avérait insuffisante pour inclure l'ensemble des revenus soumis au régime fiscal des distributions en droit français.

Il en a aussi conclu que, lorsque la définition conventionnelle du terme « dividendes » reprenait celle du Modèle de Convention de l'OCDE précitée, laquelle ne couvrait pas par une disposition spécifique l'ensemble des revenus qui sont considérés comme des dividendes par la législation fiscale des États contractants, les revenus réputés distribués à une personne résidente de l'autre État ne pouvaient être soumis en France à une retenue à la source.

Dans le prolongement de cette Jurisprudence, la France a donc exprimé une réserve à la définition des « dividendes » figurant dans le Modèle de Convention de l'OCDE, afin de se réserver la possibilité de compléter cette définition de manière à couvrir tous les revenus soumis au régime fiscal des distributions.

Parallèlement, dans la mesure du possible, la France a introduit dans ses conventions fiscales une disposition explicite lui permettant de placer ces sommes dans la champ de l'article « dividendes », libellée de la manière suivante: « *les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'État contractant dont la société distributrice est un résident* ».

En conséquence, lorsque la définition des dividendes figurant dans la Convention est assortie de cette mention explicite, une retenue à la source peut être prélevée sur l'ensemble des revenus distribués visés aux articles 108 à 117 bis du code général des impôts, y compris les revenus réputés distribués.

II. Modalités d'imposition

30

En application des articles 119 bis 2 et 187-1, les revenus distribués par une personne morale française passible de l'impôt sur les sociétés donnent lieu à l'application d'une retenue à la source au taux de droit interne lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France

40

Les règles conventionnelles qui régissent l'imposition des dividendes reposent, en règle générale, sur le partage de l'imposition entre l'État de résidence du bénéficiaire et l'État de la source du revenu.

En cas d'imposition partagée, l'État de la source du revenu peut imposer les sommes par voie de retenue à la source à un taux inférieur au taux de droit interne applicable. En général, l'imposition conventionnelle n'excède pas 15 % du montant brut des dividendes lorsque la personne qui reçoit ces sommes est un

résident de l'autre État et en est le bénéficiaire effectif. Toutefois, ce taux peut être inférieur (5 %, exonération) pour les dividendes dont le bénéficiaire est une société autre qu'une société de personnes qui détient directement une fraction significative du capital de la société qui paie les dividendes (généralement au moins 25 %).

Les conventions fiscales peuvent néanmoins prévoir des dérogations applicables à certaines catégories de dividendes ou revenus assimilés. Il convient donc d'examiner la convention fiscale concernée afin de déterminer le traitement prévu pour ce type de revenus ([BOI-INT-CVB](#)).

A. Dividendes et revenus assimilés de source française

50

En générale, l'État de la source est fondé à prélever une retenue à la source, dont le taux peut être réduit.

Quelques conventions peuvent retirer totalement à l'État de la source le droit d'imposer les dividendes, soit de manière générale, soit dans certaines situations bien particulières .

Afin de bénéficier des avantages ainsi prévus par la convention, le bénéficiaire des dividendes doit présenter des justificatifs en vue notamment de démontrer qu'il est résident fiscal de l'autre État ou du territoire contractant et à ce titre éligible aux bénéfices de la convention.

60

Il est précisé que, dans certains cas, les autorités compétentes ont prévu des imprimés spéciaux pour définir les modalités d'application de la convention qu'elles ont conclue. Il convient alors d'utiliser ces imprimés. (cf. [BOI-INT-CVB](#)).

S'agissant de la démonstration de sa qualité de résident d'un Etat conventionné, par le bénéficiaire des dividendes de source française, celle-ci peut être établie grâce au [formulaire n° 5000-FR](#). mis en place par l'autorité française. Ce document est une attestation de résidence normalisée que l'utilisateur non-résident doit faire viser par les autorités fiscales de son Etat de résidence. Ce formulaire est disponible sur le site internet www.impots.gouv.fr.

Cependant, la justification du lieu de la résidence fiscale, à défaut de mise au point d'imprimé spécial dans un cadre bilatéral, peut être effectuée par tous les moyens appropriés : attestation délivrée par les services fiscaux de l'Etat ou du territoire concerné par exemple.

Par ailleurs, un [formulaire multi-pays n°5001-FR](#), également disponible sur le site internet www.impots.gouv.fr doit être joint au [formulaire n° 5000-FR](#) précité pour demander l'application des avantages conventionnels en matière de dividendes de source française.

La notice annexée au [formulaire n°5000-FR \(formulaire n°5000-FR NOT\)](#), disponible également sur le site www.impôts.gouv.fr, précise les modalités d'utilisation et de circuit de ces imprimés.

70

Les modalités d'octroi des avantages conventionnels en matière de dividendes de source française sont précisées au [BOI-INT-DG-20-20-20-20](#).

B. Dividendes de source française transitant par une société de personnes étrangère

80

La France applique désormais les taux de retenue à la source conventionnels sur les revenus passifs de source française (dividendes, intérêts et redevances) perçus par un non-résident via une société de

personne étrangère interposée et au titre desquels la France dispose d'un droit d'imposer en vertu des stipulations de la convention qui la lie à l'Etat de résidence de l'associé de la société de personnes étrangère. L'associé est considéré, à cet effet, comme le bénéficiaire des revenus de source française.

Aucune retenue à la source ou prélèvement n'est effectué sur la fraction de revenus de source française transitant par une société de personnes étrangère et revenant à un associé résident de France.

90

Il est rappelé que le bénéfice de ce régime est subordonné au respect des 4 conditions cumulatives suivantes :

- la société de personnes étrangère doit être située dans un Etat avec lequel la France est liée par une convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- les associés doivent être résidents de France ou d'un Etat avec lequel la France a conclu une convention assortie d'une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- les revenus de source française transitant par la société de personnes étrangère doivent être fiscalement considérés comme des revenus de ses associés tant dans l'Etat de situation de la société que dans celui de ses associés. Ces derniers doivent être passibles de l'impôt en qualité de résidents sans possibilité d'option et sans en être exonérés ;
- l'associé de la société de personnes étrangère transparente ne doit pas être lui-même une société de personnes transparente.

1. Associés non-résidents

100

L'article 78 de l'annexe II précise que « lorsque le domicile réel ou le siège social du bénéficiaire des revenus est situé hors de la France métropolitaine et des départements d'outre-mer, l'établissement payeur est tenu, sous réserve des dispositions des conventions internationales, de prélever sur les produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires et sur les revenus assimilés répartis par des sociétés françaises la retenue à la source visée au 2 de l'article 119 bis ».

Lorsque les conditions posées ci dessus sont remplies, l'associé non-résident de la société de personnes étrangère est réputé, pour l'application des conventions, être le bénéficiaire de la fraction des revenus perçus par la société de personnes étrangère lui revenant.

Par l'effet de la convention liant la France et l'Etat de résidence de l'associé, la retenue à la source peut donc être perçue à un taux réduit, voire être supprimée.

110

Pour l'application du taux conventionnel réduit prévu par la convention en cas de distribution d'une société résidente de France à une société étrangère membre d'une société de personnes étrangère, la quote-part de détention, par cet associé, du capital de la société distributrice française sera déterminée par transparence en proportion du pourcentage du capital de cette même société détenu par l'associé par l'intermédiaire de la société de personnes étrangère.

Lorsque la société de personnes étrangère n'a pas justifié de la résidence d'un associé auprès de la société distributrice avant la date de mise en paiement des dividendes, la fraction du dividende correspondant aux droits de l'associé dans la société de personnes est soumise à la retenue à la source au taux de droit commun prévu au 2 de l'article 119 bis du CGI.

Si néanmoins l'associé justifie de sa résidence a posteriori, le différentiel de retenue à la source entre le taux conventionnel et le taux de droit interne est restituable. Le remboursement du trop perçu de retenue

à la source s'effectue selon les modalités prévues au [BOI-INT-DG-20-20-20-20](#).

2. Associés résidents

120

L'article 77 de l'annexe II au CGI précise que « lorsque le domicile réel du bénéficiaire des revenus, ou son siège social s'il s'agit d'une personne morale, est situé en France métropolitaine ou dans un département d'outre-mer, l'établissement payeur n'a pas à opérer la retenue à la source mentionnée au 2 de l'article 119 bis du CGI sur les produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires et sur les revenus assimilés répartis par des sociétés françaises. ».

Lorsque les conditions posées ci-dessus sont remplies, l'associé résident de France de la société de personnes étrangère est réputé être le bénéficiaire de la fraction des revenus perçus par la société de personnes étrangère lui revenant pour l'application de la retenue à la source de droit interne prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI.

En conséquence, la retenue à la source mentionnée au 2 de l'article 119 bis du CGI précité n'est pas opérée sur la fraction des dividendes de source française qui revient à un tel associé résident de France.

130

Lorsque la société de personnes étrangère n'a pas justifié de la résidence française d'un associé auprès de la société distributrice avant la date de mise en paiement des dividendes, la fraction du dividende correspondant aux droits de l'associé résident de France dans la société de personnes est soumise à la retenue à la source au taux de droit commun prévu au 2 de l'article 119 bis du CGI.

Si néanmoins l'associé justifie de sa résidence a posteriori, la retenue à la source est imputable et, le cas échéant, restituable selon les modalités prévues au a du I de l'article 199 ter du CGI.

3. Modalités d'obtention des avantages conventionnels

140

Les associés peuvent désigner un mandataire pour effectuer la demande de réduction ou d'exonération de retenue à la source en leur nom. Dans cette hypothèse, le mandat, justifiant de la qualité de mandataire, doit être joint à la demande. Ce mandat peut être confié à la personne qui se trouve être le représentant légal de la société de personnes.

L'administration fiscale française doit disposer, pour que la demande soit recevable :

- d'un formulaire conventionnel pour chacun des associés non-résidents ;
- d'un justificatif de résidence ([imprimé 5000 \(Cerfa n°12816*01\)](#)) pour chaque associé résident, étant précisé que bien que non résidentes au sens de l'article 4 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, les structures françaises exonérées d'impôt ou dépourvues de personnalité morale pourront faire certifier ce document par le service territorialement compétent aux seules fins d'obtenir la restitution de retenue à la source sur des revenus de source française perçus via une société de personnes étrangère ;
- d'un document signé par le représentant légal de la société de personnes étrangère attestant du pourcentage des droits de l'associé dans la société et du régime de transparence fiscale dont bénéficie la société de personnes dans son Etat de situation ;
- d'un document attestant que l'associé est passible de l'impôt en qualité de résident sans possibilité d'option et sans en être exonéré dans son Etat de résidence.

A défaut, l'imposition doit être acquittée selon les règles de droit commun et le bénéfice des avantages conventionnels ne peut être accordé que par voie de remboursement du trop perçu.

C. Dividendes et revenus assimilés de source étrangère

150

Lorsque des résidents de France perçoivent des dividendes de source étrangère et qu'ils souhaitent obtenir le bénéfice des avantages conventionnels prévus en la matière, notamment le taux réduit de retenue à la source prévu par la convention, ils doivent utiliser en principe les formulaires mis à leur disposition par l'Etat avec lequel la France a signé une convention fiscale.

A défaut, ou lorsque l'administration fiscale de l'Etat avec lequel la France a signé une convention fiscale demande ou autorise la production d'un document établi par l'administration fiscale française, les bénéficiaires des revenus peuvent établir leur qualité de résident fiscal de France au sens de la convention au moyen du certificat de résidence disponible sur le site internet www.impots.gouv.fr en version franco-anglaise ([formulaire n°730-FR-ANG](#)) et franco-espagnole ([formulaire n°730-FR-ESP](#)).

160

La plupart des conventions conclues par la France en vue d'éviter les doubles impositions prévoient en faveur des bénéficiaires de revenus de valeurs mobilières étrangères (produits d'actions ou parts sociales, produits d'emprunts négociables) ayant en France leur domicile fiscal ou leur siège social, l'imputation sur l'impôt français (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés) exigible à raison de ces revenus d'un crédit d'impôt correspondant à l'impôt étranger perçu dans l'État de la source.

Une imputation analogue est effectuée en ce qui concerne la décote afférente aux produits d'actions ou parts sociales ayant leur source dans les territoires d'outre-mer ou dans les États de l'ex-Communauté ([articles 199 ter-I-b](#) et [220-1 b du code général des impôts](#)) (cf. [BOI-INT-CVB](#)).

Les modalités conventionnelles d'élimination de la double imposition sont étudiées plus précisément dans le [BOI-INT-DG-20-20-100](#) auquel il convient de se reporter.