



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 J-3-03**

**N° 82 du 6 MAI 2003**

DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES).  
REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS. AVOIR FISCAL. PRECOMPTE  
(ART. 18 ET 19 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2003).

(C.G.I., art. 158 bis et 223 sexies)

NOR : BUD F 03 10018 J

**Bureau B 1**

## PRESENTATION

La loi de finances pour 2003 (n° 2002-1575 du 30 décembre 2002, art. 18 et 19) a aménagé sur deux points le régime de l'avoir fiscal utilisé par les personnes morales.

- le taux de l'avoir fiscal utilisé par les fondations reconnues d'utilité publique est porté à 50 % du dividende net distribué ;

- le taux de l'avoir fiscal utilisé par les autres personnes morales est ramené à 10 % du dividende net distribué. Corrélativement, lorsque la distribution a donné lieu au paiement du précompte, l'avoir fiscal au taux de 10 % est majoré d'un montant égal à 80 % du précompte versé par la société distributrice.

Ces nouvelles dispositions sont applicables aux crédits d'impôts utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Les personnes morales bénéficiant du régime des sociétés mères qui utilisent l'avoir fiscal pour le paiement du précompte dû à raison de la distribution de dividendes prélevés sur leurs produits de participation exonérés (CGI, art. 146-2) continuent de bénéficier d'un avoir fiscal au taux de 50 %.

La présente instruction commente ces dispositions, notamment en ce qui concerne la situation des non-résidents.

•

- 1 -

6 mai 2003

3 507082 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 €TTC

Prix au N° : 3,50 €TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

**SOMMAIRE <SOMMAIRE>**

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE PREMIER : AUGMENTATION DU TAUX DE L'AVOIR FISCAL AU PROFIT DES FONDATIONS RECONNUES D'UTILITE PUBLIQUE</b>	<b>5</b>
<b>A. CHAMP D'APPLICATION</b>	<b>5</b>
<b>B. ENTREE EN VIGUEUR</b>	<b>8</b>
<b>CHAPITRE DEUXIEME : REDUCTION DU TAUX DE L'AVOIR FISCAL</b>	<b>9</b>
<b>A. CHAMP D'APPLICATION</b>	<b>11</b>
I. Dispositions générales	11
II. Situation des non-résidents	12
III. Situation de certains fonds de pension	15
<b>B. MAJORATION DU TAUX DE L'AVOIR FISCAL D'UNE FRACTION DU PRECOMPTE ACQUITTE PAR LA SOCIETE DISTRIBUTRICE</b>	<b>16</b>
<b>C. ENTREE EN VIGUEUR</b>	<b>18</b>
<b>Annexe : Articles 18 et 19 de la loi de finances pour 2003 (n° 2002-1575 du 30 décembre 2002)</b>	

---

<FINSOMMAIRE>

## INTRODUCTION

1. L'article 18 de la loi de finances pour 2003 (n° 2002-1575 du 30 décembre 2002) permet aux fondations reconnues d'utilité publique de bénéficier à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003 d'un avoir fiscal au taux de 50 %.

2. L'article 19 de cette même loi a abaissé le taux de l'avoir fiscal susceptible d'être utilisé par une personne autre qu'une personne physique ou une fondation reconnue d'utilité publique.

Le taux de cet avoir fiscal est désormais de 10 % pour les crédits d'impôt utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Cependant, l'avoir fiscal reste fixé à la moitié des sommes effectivement versées lorsque le dividende auquel cet avoir fiscal est attachée est exonéré en application du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts.

3. Parallèlement, l'avoir fiscal à 10 % est majoré d'un montant égal à 80 % du précompte versé par la société distributrice. Pour le calcul de ces majorations, il n'est pas tenu compte du précompte dû à raison d'un prélèvement sur la réserve des plus-values à long terme.

4. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

## CHAPITRE PREMIER : AUGMENTATION DU TAUX DE L'AVOIR FISCAL AU PROFIT DES FONDATIONS RECONNUES D'UTILITE PUBLIQUE

### A. CHAMP D'APPLICATION

5. En application de l'article 18 de la loi de finances pour 2003, le taux de l'avoir fiscal susceptible d'être utilisé par les fondations reconnues d'utilité publique est désormais fixé à 50 % du dividende net pour les avoirs fiscaux utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Jusqu'à présent, les fondations reconnues d'utilité publique étaient dans le champ d'application de l'avoir à taux réduit au même titre que les autres personnes morales.

6. Seules les fondations ayant été reconnues d'utilité publique par décret en conseil d'Etat peuvent bénéficier de l'avoir fiscal au taux de 50 % (article 18 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987). Dès lors, les fondations d'entreprise ne sont pas concernées par cette mesure.

Ce nouveau dispositif vise les fondations qui en vertu des dispositions du 3 de l'article 209 bis peuvent obtenir, dès lors qu'elles détiennent des titres ne représentant pas plus de 10 % du capital de la société émettrice, la restitution de l'avoir fiscal qu'elles n'ont pas pu imputer sur l'impôt sur les sociétés dont elles sont éventuellement redevables.

7. En revanche, les autres organismes sans but lucratif visés au 3 de l'article 209 bis (associations reconnues d'utilité publique, caisses de retraites et de prévoyance) ne sont pas concernés par cet élargissement du champ de l'avoir fiscal à 50 %. Par conséquent, elles continueront à relever du taux réduit de l'avoir fiscal (10 %).

### B. ENTREE EN VIGUEUR

8. La mesure de rétablissement du taux de l'avoir fiscal à 50 % au profit des fondations reconnues d'utilité publique s'applique aux avoirs fiscaux utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003. Dès lors, elle concerne les avoirs fiscaux dont l'imputation sur l'impôt sur les sociétés ou dont la restitution intervient, de manière effective, à compter de cette même date.

## CHAPITRE DEUXIEME : REDUCTION DU TAUX DE L'AVOIR FISCAL

9. Depuis 1999, le taux de l'avoir fiscal susceptible d'être utilisé par les personnes morales a régulièrement été abaissé. Il a ainsi été successivement réduit de 50 à 45 % pour les crédits d'impôts utilisés en 1999, à 40 % pour ceux utilisés en 2000, à 25 % pour ceux utilisés en 2001 et à 15 % pour ceux utilisés en 2002 (cf. instruction du 8 novembre 1999, B.O.I. 4 J-2-99, instruction du 21 mars 2001, B.O.I. 4 J-1-01 et instruction publiée au B.O.I. 4 J-1-02 du 3 janvier 2002).

10. En application de l'article 19 de la loi de finances pour 2003, le taux de l'avoir fiscal susceptible d'être utilisé par ces associés est abaissé à 10 % du dividende net pour les avoirs fiscaux utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

L'article 19 de la loi de finances pour 2003 ne modifie pas le taux de l'avoir fiscal susceptible d'être utilisé par une personne physique ou par une société mère dans les conditions prévues au 2 de l'article 146. Cet avoir fiscal reste égal à la moitié du dividende net mis en paiement par la société distributrice.

En outre, l'article 18 de la présente loi a rétabli les fondations reconnues d'utilité publique dans le champ d'application de l'avoir fiscal au taux de 50 % (cf. n<sup>os</sup> 5 et s.).

### A. CHAMP D'APPLICATION

#### I. Dispositions générales

11. Le champ d'application de l'avoir fiscal à 10 % est identique à celui de l'avoir fiscal à 45 %, 40 %, 25 % et 15 % (cf. instruction du 8 novembre 1999, B.O.I. 4 J-2-99, n<sup>os</sup> 6 à 27, instruction du 21 mars 2001, B.O.I. 4 J-1-01, n<sup>o</sup> 7 et instruction publiée au B.O.I. 4 J-1-02 du 3 janvier 2002, n<sup>o</sup> 7).

#### II. Situation des actionnaires non-résidents

12. Les paragraphes n<sup>os</sup> 12 à 15 de l'instruction du 8 novembre 1999 (BOI 4 J-2-99), n<sup>os</sup> 9 à 12 de l'instruction du 21 mars 2001 (BOI 4 J-1-01) et n<sup>os</sup> 7 à 19 de l'instruction publiée au BOI 4 J-1-02 du 3 janvier 2002 s'appliquent mutatis mutandis au transfert de l'avoir fiscal afférent aux dividendes perçus à compter de 2002 par les non-résidents, sous les réserves et précisions suivantes.

#### **Sociétés dont la participation est inférieure au seuil défini à l'article 145-1-b.**

13. Elles ont droit sous déduction de la retenue à la source prévue par la convention fiscale pertinente à un avoir fiscal égal à 10 % des dividendes payés en 2002. Cet avoir fiscal est majoré de 80 % du précompte versé au titre de chaque dividende par la société distributrice.

Il est précisé à cet égard que pour l'application des conventions fiscales, cette majoration calculée en fonction du précompte versé par la société distributrice forme partie intégrante de l'avoir fiscal.

Les dispositions des conventions fiscales relatives au remboursement du précompte sont donc inopérantes en la matière.

#### **Sociétés assimilées aux sociétés mères françaises.**

14. Il est rappelé que les sociétés étrangères ont droit, sous réserve du prélèvement de la retenue à la source prévue par la convention fiscale pertinente, à un avoir fiscal d'un montant égal à celui que leur serait attribué si elles étaient résidentes de France. Elles peuvent donc prétendre à un avoir fiscal égal à 50 % du montant des dividendes reçus, lorsqu'à la date de mise en paiement des dividendes reçus, leur participation dans le capital de la société distributrice remplit les conditions auxquelles est subordonné le bénéfice du régime des sociétés mères.

Il s'ensuit que les sociétés étrangères qui possèdent une participation d'au moins 5 % dans le capital des sociétés distributrices ont droit au transfert d'un avoir fiscal égal à 50 % du montant des dividendes reçus si elles remplissent par ailleurs l'ensemble des conditions fixées par les conventions fiscales pour bénéficier de ce transfert et notamment celles de ces conditions qui se rapportent au seuil de participation et à l'imposition des dividendes et de l'avoir fiscal lui-même (cf. instruction publiée au BOI 4 J-2-99 précité, n<sup>os</sup> 16 à 19).

Pour pouvoir être assimilées à des sociétés mères françaises, les sociétés étrangères doivent également remplir les conditions posées au c du 1 de l'article 145 relatives à la souscription à l'émission ou à la durée minimale de 2 ans de détention de la participation.

Depuis le 15 janvier 2001, il est toutefois permis aux sociétés étrangères concernées de bénéficier du transfert intégral de l'avoir fiscal au taux de 50 % sans attendre, comme auparavant, qu'une période de deux ans se soit écoulée depuis l'acquisition des titres.

Pour ce faire, ces sociétés doivent :

- prendre l'engagement de conserver, pendant un délai de deux ans au moins, leur participation d'un minimum de 5 % détenue directement dans la personne morale distributrice ;
- et désigner, comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, un représentant responsable du remboursement à l'administration de la fraction excédentaire de l'avoir fiscal perçu (différence entre l'avoir fiscal à 50 % et l'avoir fiscal égal à 10 % du montant des dividendes) en cas de non-respect de cet engagement.

Les modalités de souscription de l'engagement et de désignation des représentants sont analogues à celles qui figurent aux articles 46 quater 0-FB, 46 quater 0-FC et 46 quater 0-FD de l'annexe III. Pour plus de précisions, on se reportera utilement aux dispositions des n<sup>os</sup> 13 et suivants de l'instruction du 2 décembre 1997 (BOI 4 J-3-97) qui s'appliquent par analogie sous les réserves suivantes.

La prise de l'engagement et la désignation du représentant ne doivent être produites qu'auprès du centre des impôts des non-résidents, 9, rue d'Uzès, TSA 39203, 75 094 Paris cedex 02 et non plus également auprès de l'établissement payeur.

Elles doivent être jointes au formulaire prévu pour le transfert de l'avoir fiscal.

L'autorisation de ce transfert ne peut être effectuée que dans le cadre de la « procédure normale » exposée aux n<sup>os</sup> 16 à 19 de l'instruction du 13 mai 1994 (BOI 4 J-1-94).

### III. Situation de certains fonds de pension

**15.** En ce qui concerne les fonds de pension constitués au **Japon**, leur situation est inchangée : ils continuent à avoir droit, au titre des dividendes perçus à compter de l'année 2002 à un avoir fiscal net égal à la retenue à la source au taux de 15 % prévue par la convention conclue avec cet Etat (cf. instruction publiée au BOI 4 J-2-99 précité, n° 22).

S'agissant des fonds de pension des **Etats-Unis** ou des **Pays-Bas**, sous réserve de la majoration de l'avoir fiscal correspondant à une fraction du précompte, ces fonds ont droit, pour un dividende de 100 €, donnant lieu à un paiement de 85 € (après retenue à la source de 15 %), à une restitution de 3 € en 2003<sup>1</sup> (dividendes reçus en 2002). Il est par ailleurs rappelé que la fraction de précompte constituant une majoration d'avoir fiscal, seule une quote-part correspondant à  $30/85^{\text{èmes}}$  de cette majoration pourra, en conséquence, donner lieu à remboursement à ces fonds de pension.

Les fonds de pension de l'**Autriche** et du **Royaume-Uni** ont droit au transfert d'un avoir fiscal égal en 2003 (dividendes reçus en 2002) à 10 % des dividendes, sous déduction de la retenue à la source de 15 % sous réserve bien entendu d'une majoration éventuelle de 80 % du précompte par action acquitté par la société distributrice.

## B. MAJORATION DU TAUX DE L'AVOIR FISCAL D'UNE FRACTION DU PRECOMPTE ACQUITTE PAR LA SOCIETE DISTRIBUTRICE

**16.** L'avoir fiscal calculé au taux réduit de 10 % utilisé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003 est majoré d'un montant égal à 80 % du précompte versé au titre de chaque dividende par la société distributrice.

Le précompte sur lequel se sont imputés des crédits d'impôt ou des avoirs fiscaux, et qui n'a donc pas été versé par la société distributrice, ne peut majorer l'avoir fiscal au taux réduit. Il en est de même du précompte plafonné résultant d'une distribution prélevée sur la réserve des plus-values à long terme.

---

<sup>1</sup>  $10 \text{ € d'avoir fiscal} \times 30/85^{\text{èmes}}$ , moins une retenue à la source de 15 % sur ce montant. Soit un revenu global de 88 € après prélèvement de la retenue à la source et restitution de l'avoir fiscal.

**17. Exemple :****Hypothèses**

Soit une société A dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

Cette société A met en paiement le 1<sup>er</sup> juillet 2002 un dividende net de 5 000 € (par hypothèse, cette société n'est pas une PME).

Au titre du dernier exercice clos, la société A dispose d'un bénéfice fiscal net distribuable :

- de 1 000 € (correspondant à un bénéfice fiscal brut de 1 500 € diminué de l'impôt sur les sociétés) ;
- par ailleurs, elle a reçu, dans le cadre du régime des sociétés mères, un produit de participation de 800 € assorti d'un avoir fiscal de 400 €.

La société A ne possède pas d'autre capacité de distribution en franchise de précompte.

Le capital de la société A est réparti entre 3 catégories d'actionnaires :

Qualité des actionnaires	Proportion du capital de la société A détenue
Personnes physiques	60 %
Sociétés mères	30 %
Personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés <b>NB</b> : ces personnes morales n'ont pas non plus la qualité de fondations reconnues d'utilité publique. Leurs exercices coïncident avec l'année civile.	10 %

**Solutions**

La société A décide d'imputer sa distribution de dividende sur le plan fiscal de la façon suivante.

Postes d'imputation (montant net en €)	Précompte brut (en €)	Précompte net à payer (en €)
Résultat fiscal 2001 imposé à l'IS : 1000	0	0
Produits de participations reçus en 2001 : 800	$800 \times 50 \% = 400$	$400 - 400 = 0$ (imputation d'un avoir fiscal égal à 50 % du montant net reçu)
Autres produits : 3 200	$3\,200 \times 50 \% = 1\,600$	1 600
<b>Total (en €)</b>	<b>2 000</b>	<b>1 600</b>

Le montant de l'avoir fiscal susceptible d'être utilisé par chaque catégorie d'actionnaire est déterminé comme suit :

Qualité de l'actionnaire	Proportion du capital de la société A détenue	Avoir fiscal	Avoir fiscal complémentaire	Total
Personnes physiques	60 %	1 500 (5 000 x 60 % x 50 %)	–	1 500
Sociétés mères	30 %	750 <sup>1</sup> (5 000 x 30 % x 50 %)	–	750
Personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés	10 %	50 (5 000 x 10 % x 10 %)	128 (1 600 x 10 % x 80 %)	178
<b>Total</b>	<b>100 %</b>	<b>2 300</b>	<b>128</b>	<b>2 428</b>

**Nota** : Les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, visées par la mesure de réduction du taux de l'avoir fiscal, sont susceptibles d'imputer l'avoir fiscal attaché à la distribution réalisée par la société A le 1<sup>er</sup> juillet 2002 sur l'impôt sur les sociétés qu'elles doivent acquitter en 2003 au titre de l'exercice 2002. Ces actionnaires sont donc susceptibles d'utiliser un avoir fiscal à 10 %.

### C. ENTREE EN VIGUEUR

**18.** La mesure de réduction du taux de l'avoir fiscal à 10 % s'applique aux avoirs fiscaux utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003. Par conséquent, elle concerne les avoirs fiscaux dont l'imputation sur l'impôt sur les sociétés ou dont la restitution intervient, de manière effective, à compter de cette même date.

**19.** Toutefois, en cas de redressement, le taux de l'avoir fiscal est fixé par référence à la date où l'impôt sur les sociétés aurait dû normalement être acquitté si le bénéfice redressé avait été régulièrement déclaré.

**20.** Compte tenu de ces règles, une distribution mise en paiement en 2001 peut ouvrir droit à des avoirs fiscaux aux taux de 50 %, 25 % et 15 %. De même, une distribution mise en paiement en 2002 peut ouvrir droit à des avoirs fiscaux aux taux de 50 %, 15 % et 10 %.

#### **21. Exemple 1 :**

Une société S met en paiement un dividende le 15 mai 2001.

L'actionnaire A, personne physique, bénéficie d'un avoir fiscal égal à 50 % du dividende net.

L'actionnaire B, société mère, bénéficie d'un avoir fiscal égal à 50 % du dividende net (imputation de l'avoir fiscal sur le précompte dû en cas de redistribution).

L'actionnaire C, personne morale non mère qui a reçu le dividende au cours de son exercice clos le 31 mai 2001, bénéficie d'un avoir fiscal égal à 25 % du dividende net, qu'il impute sur l'impôt sur les sociétés au plus tard le 15 septembre 2001 (cet avoir fiscal sera, le cas échéant, majoré de 50 % du précompte versé par la société distributrice).

L'actionnaire D, personne morale non mère qui a reçu le dividende au cours de son exercice clos le 31 décembre 2001, bénéficie d'un avoir fiscal égal à 15 % du dividende net, qu'il impute sur l'impôt sur les sociétés au plus tard le 15 avril 2002 (cet avoir fiscal sera, le cas échéant, majoré de 70 % du précompte versé par la société distributrice).

<sup>1</sup> L'avoir fiscal est égal à 50 % du dividende net reçu par une société mère lorsque celle-ci bénéficie de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 216 et utilise l'avoir fiscal attaché au dividende concerné pour le paiement du précompte dû en cas de redistribution, conformément aux dispositions du 2 de l'article 146.

**22. Exemple 2 :**

La même société S met en paiement un dividende le 15 mai 2002.

La situation des actionnaires A et B est inchangée.

L'actionnaire C, personne morale non mère qui a reçu le dividende au cours de son exercice clos le 31 mai 2002, bénéficie d'un avoir fiscal égal à 15 % du dividende net qu'il impute sur l'impôt sur les sociétés au plus tard le 15 septembre 2002 (cet avoir fiscal sera, le cas échéant, majoré de 70 % du précompte versé par la société distributrice).

L'actionnaire D, personne morale non mère qui a reçu le dividende au cours de son exercice clos le 31 décembre 2002, bénéficie d'un avoir fiscal égal à 10 % du dividende net qu'il impute sur l'impôt sur les sociétés au plus tard le 15 avril 2003 (cet avoir fiscal sera, le cas échéant, majoré de 80 % du précompte versé par la société distributrice).

**23.** Le tableau suivant récapitule les taux susceptibles de s'appliquer aux crédits d'impôts utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000 par les personnes morales autres que celles qui sont autorisées à utiliser un avoir fiscal à taux plein.

Date de la mise en paiement de la distribution	Date d'utilisation de l'avoir fiscal	Taux réduit applicable (en % du dividende net)	Majoration de l'avoir fiscal en fonction du précompte versé par la société distributrice (en % du précompte versé)
2000	2000	40 %	20 %
2000	2001	25 %	50 %
2001	2001	25 %	50 %
2001	2002	15 %	70 %
2002	2002	15 %	70 %
2002	2003	10 %	80 %
2003	2003	10 %	80 %

Annoter : documentation de base 4 J 1312, 1322 et 1323 et 4 K 1122 ; B.O.I. 4 J-2-99, 4 J-1-01 et 4 J-1-02.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

•

**Annexe**

**Articles 18 et 19 de la loi de finances pour 2003 (n° 2002-1575 du 30 décembre 2002)**

**Article 18.** – La première phrase du premier alinéa du II de l'article 158 bis du code général des impôts est complétée par les mots :

« ou une fondation reconnue d'utilité publique ».

**Article 19.** – Le troisième alinéa du II de l'article 158 bis du code général des impôts est ainsi rédigé :

« Le taux du crédit d'impôt prévu au premier alinéa est fixé à 25 % pour les crédits d'impôt utilisés en 2001, à 15 % pour les crédits d'impôt utilisés en 2002 et à 10 % pour les crédits d'impôt utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003. La majoration mentionnée au deuxième alinéa est portée à 50 % pour les crédits d'impôt utilisés en 2001, à 70 % pour les crédits d'impôt utilisés en 2002 et à 80 % pour les crédits d'impôt utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003. ».