



# Rencontre des groupements français, belge & luxembourgeois

Vendredi 3 et Samedi 4 juin 2016

Le Negresco - Nice

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger

---

- Introduction
- 1<sup>ère</sup> partie : Présentation des pratiques nationales avec exemples chiffrés et identification des situations d'imputation incomplète
- 2<sup>ème</sup> partie : Flux sortants et retenues à la source
- 3<sup>ème</sup> partie : Flux entrants : calcul du plafond d'imputation et sort de l'excédent de crédit d'impôt étranger
- Questions et discussion

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger

### Introduction

#### Exercice parallèle/partage du pouvoir d'imposition et élimination de la double imposition

- Retenues à la source sur le montant brut du revenu
- Imputation « normale » sur l'impôt dû à raison d'un revenu net

#### Exercice parallèle/partage du pouvoir d'imposition et neutralité fiscale des flux transfrontaliers

- *Capital import neutrality* dans l'Etat de la source du revenu
- *Capital export neutrality* dans l'Etat de résidence du bénéficiaire

#### Actualité du sujet : multiplication des cas d'absence d'imputation effective

- Causes économiques : mondialisation, crise économique, baisse des taux
- Causes juridiques : changements de législation, de pratique administrative ou de jurisprudence

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger

### 1<sup>ère</sup> partie : présentation des pratiques nationales – BELGIQUE

#### Retenues à la source de sortie (*outbound*)

- Prémcompte mobilier de 27 % sur dividendes, intérêts et redevances
- Principales exceptions dividendes: exonération directive mère-filiale (e.a. condition de participation de 10 %, condition de période de détention d'1 an, conditions de taxation); réductions à 15 % pour certaines PME (conditions)
- Principales exceptions intérêts:
  - Directive intérêts-redevances (e.a. condition de participation directe ou indirecte de 25 %, condition de période de détention d'1 an)
  - Intérêts sur obligations nominatives payés à des épargnants non-résidents (càd sans établissement belge/stable en Belgique)
  - Intérêts sur obligations dématérialisées détenues par les épargnants non-résidents auprès du système de liquidation de la banque nationale (système X/N)
- Principale exception redevances: directive intérêts-redevances (mêmes conditions)
- Voir aussi réductions/exonérations prévues par les conventions préventives de la double imposition (CPDI)  
! Exonération PrM intérêts payés entre sociétés (<25 % participation), art. 11, §3, 2° CPDI BE-LUX <> Directive intérêts-redevances

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des pratiques nationales - BELGIQUE

### Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*)

- Personnes physiques (gestion normale du patrimoine privé)
  - Crédit d'impôt : néant (validé par la jurisprudence de la CJUE)
  - Exonération : néant
  - Déduction : taxation du revenu net frontière (= déduction de la RàS étrangère de la base d'imposition en Belgique)
- Personnes physiques (professionnelles) : en principe, néant
- Sociétés :
  - Dividendes : déduction à 95 % des « revenus définitivement taxés », sous conditions (e.a. condition de participation de 10 % ou 2.500.000 EUR, condition de période de détention d'1 an, condition de taxation), appliquée sur le revenu net frontière (càd réduit de la RàS, le cas échéant) ; excédent RDT reportable indéfiniment (= assimilé à méthode d'exonération directive mère-filiale, nombreuses jurisprudences de la CJUE)
  - Intérêts : crédit d'impôt : quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE)
  - Redevances : crédit d'impôt : QFIE

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des pratiques nationales - BELGIQUE

### Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*)

- Sociétés : intérêts / redevances : QFIE
  - Crédit destiné à compenser la RàS supportée à l'étranger
  - 2 conditions cumulatives:
    - » Les revenus ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'ISOC
    - » Capitaux affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle
  - QFIE = 15/85 du RNF, càd après déduction de la RàS étrangère (à multiplier par le « facteur M » de l'année pour les intérêts)
  - Points d'attention:
    - » 2 étapes: (1) « Brutage » du revenu, (2) « crédit d'impôt »
    - » Excédent de QFIE non remboursable
    - » Excédent de QFIE non reportable
    - » Calcul pays par pays et éventuellement revenu par revenu (imputation globale)
  - !! Les CPDI prévoient des variations à l'application de la QFIE qui supplantent le droit interne (ex : art. 19, A.1, al. 2 CPDI BE-FR: « conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 p.c. dudit montant net »)
  - Mesures anti-abus (anti-channeling et anti-prêts de titres, gages ou « repos »)

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des pratiques nationales - BELGIQUE

### Exemples chiffrés

- Personnes physiques (GNPP) : taxation du RNF, pas de crédit d'impôt

|                       |              |
|-----------------------|--------------|
| Dividende brut        | 100          |
| Taux RàS étrangère    | 15,00%       |
| RàS étrangère         | <b>15</b>    |
| RNF                   | 85           |
| Taux IPP belge        | 27,00%       |
| IPP belge             | <b>22,95</b> |
| Taux effectif d'impôt | 37,95%       |

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des pratiques nationales - BELGIQUE

### Exemples chiffrés

- Sociétés : redevances : QFIE (caractère « **forfaitaire** » de la QFIE)

Soit une société belge qui accorde une licence à une société à Hong-Kong contre le paiement de redevances de 100 (au prix de marché), les conséquences fiscales et en terme de cash flow sont les suivantes :

|                          | <u>Fiscal</u> | <u>Cash flow</u> | <u>Commentaires</u>   |
|--------------------------|---------------|------------------|---|
| Redevance brute          | 100           | 100              | La QFIE compense plus que la double imposition juridique potentielle! |
| RàS HK                   | <5>           | <5>              |   |
| RNF                      | 95            | 95               |   |
| Brutage QFIE (DNA)       | <u>16,76</u>  |                  | $95 \times 15/85 = 16,76$   |
| Redevance imposable      | 111,76        |                  |   |
| 33,99% ISOC              | <37,99>       | <37,99>          | $117,76 \times 33,99\% = 37,99$                                       |
| QFIE (crédit)            | <u>16,76</u>  | <u>16,76</u>     |   |
| Impôt dû/redevance nette | <21,23>       | 73,77            | $95 - 37,99 + 16,76 = 73,77$  |

**Taux effectif d'impôt: 26,23% ( $37,99 - 16,76 + 5$ ) à comparer avec 33,99% en l'absence de RàS étrangère**

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des pratiques nationales - BELGIQUE

### Exemples chiffrés (*inbound*) – intérêts : QFIE

Multiplication de deux facteurs :

- **Première fraction :**

$$\text{Intérêt net} \times \frac{\text{RàS étrangère (max 15\%)}}{[100 - \text{RàS étrangère (max 15\%)}]}$$

- **Seconde fraction** (habituellement appelée « facteur M »)

$$\dots \times \frac{\text{Revenus totaux (hors plus-values) – intérêts et redevances payés}}{\text{Revenus totaux (hors plus-values)}}$$

- Voir slides suivants

IFA France /  
International Fiscal Association

### QFIE INTERETS – EXEMPLE 1 – Impact des charges des dettes

| <u>CALCUL DE LA PREMIERE FRACTION (avant impôt belge)</u> |   |                        |
|---|---|------------------------|
| Revenu d'intérêts brut                                    |   | 100.000,00             |
| RàS sur intérêts  |   | -20.000,00      20,00% |
| Revenu d'intérêts net                                     |   | 80.000,00              |
| <b>Première fraction (max 15/85):</b>                     | Soit potentiellement<br>14.117,65 de QFIE | <b>17,65%</b>          |
| Autres revenus  |   | 0,00                   |
| Charge des dettes   |   | -20.000,00             |
| Autres charges  |   | 0,00                   |
| Résultat comptable net                                    |   | 60.000,00              |
| <u>CALCUL DE LA DEUXIEME FRACTION</u>                     |   |                        |
| a) Dénominateur de la seconde fraction                    |   |                        |
| Revenus nets totaux (hors charge de dettes)               |   | 80.000,00              |
| Total du dénominateur                                     |   | 80.000,00              |
| b) Numérateur de la seconde fraction                      |   |                        |
| Différence positive (>0) entre:                           |   |                        |
| 1) Montant du dénominateur                                |   | 80.000,00              |
| 2) Charge de dettes                                       |   | -20.000,00             |
| Total numérateur  | QFIE réduite de 3.529,41                  | 60.000,00              |
| <b>Seconde fraction</b>                                   |   | <b>75,00%</b>          |
| <u>QFIE</u>   |   |                        |
| <b>Revenu net X Première fraction X Seconde fraction</b>  |   | <b>10.588,24</b>       |

**QFIE INTERETS – EXEMPLE 1 – Impact des charges des dettes**

| CALCUL D'IMPOT  |        |                  |
|---|--------|------------------|
| Revenus nets totaux                                     |        | 60.000,00        |
| Brutage QFIE (DNA)                                      |        | 10.588,24        |
| Déduction pertes fiscales reportées (stock / déduction) | 0      | 0,00             |
| <b>Base imposable</b>                                   |        | <b>70.588,24</b> |
| ISOC  | 33,99% | 23.992,94        |
| Imputation QFIE (crédit d'impôt)                        |        | -10.588,24       |
| <b>ISOC effectivement dû</b>                            |        | <b>13.404,71</b> |
| Résultat net après impôt belge                          |        | 46.595,29        |
| Impact sur les pertes                                   |        | 0,00             |

**Crédit d'impôt partiel encore réduit suite à la limitation du crédit par le Facteur M.**

| EFFET FISCAL NET DU MECANISME   |  |                  |
|---|--|------------------|
| ISOC théorique sans déduction impôt étranger  |  | 27.192,00        |
| ISOC avec déduction impôt étranger, mais sans QFIE (résultat comptable * Taux ISOC) |  | 20.394,00        |
| QFIE:   |  |                  |
| (1) Brutage * Taux ISOC   |  | 3.598,94         |
| (2) Imputation QFIE   |  | -10.588,24       |
| => Economie d'ISOC nette suite à QFIE   |  | -6.989,29        |
| <b>ISOC après QFIE</b>  |  | <b>13.404,71</b> |
| => Economie (-) d'ISOC nette théorique complète                                     |  | -13.787,29       |

Soit une économie d'ISOC réduite de 2.329,76

**Economie d'ISOC réduite pour cause de charge d'intérêts ≈ Refuser la déduction de charges d'intérêts de 6.854,27 (2.329,76 / 33,99%) soit 20.000 x 15/85( 1 – taux I Soc/taux I Soc)?**

**Cohérence du régime? Le potentiel de QFIE n'est pas transmis à un autre contribuable.**

**QFIE INTERETS – EXEMPLE 2 – Brutage supérieur à l'imputation (perte de pertes fiscales)**

| CALCUL D'IMPOT  |        |             | Const. 29/01/14 |
|---|--------|-------------|-----------------|
| Revenus nets totaux                                     |        | 60.000,00   | 60.000,00       |
| Brutage QFIE (DNA)                                      |        | 10.588,24   | 0,00            |
| Déduction pertes fiscales reportées (stock / déduction) | 80000  | -70.588,24  | -60.000,00      |
| <b>Base imposable</b>                                   |        | <b>0,00</b> | <b>0,00</b>     |
| ISOC  | 33,99% | 0,00        | 0,00            |
| Imputation QFIE (crédit d'impôt)                        |        | 0,00        | 0,00            |
| <b>ISOC effectivement dû</b>                            |        | <b>0,00</b> | <b>0,00</b>     |
| Résultat net après impôt belge                          |        | 60.000,00   | 60.000,00       |
| Impact sur les pertes (perte de pertes)                 |        | 10.588,24   | 0,00            |

**Crédit d'impôt partiel réduit à néant étant donné l'imputation de pertes fiscales reportées, (mais « brutage » néanmoins: annulé par Cour Constitutionnelle 29/01/14 n° 14/2014 → Brutage à concurrence du crédit uniquement).**

| EFFET FISCAL NET DU MECANISME  |  |           | Const. 29/01/14 |
|--|--|-----------|-----------------|
| => Economie (-) d'ISOC nette théorique complète (RàS – Brutage) * 33,99% |  | -3.199,06 | -6.798,00       |

La différence ente les deux situations étant liée à la « perte de pertes fiscales reportées » pour 10.588,24 dans le premier cas suite au « brutage » (valeur nette = 3.598,94)

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des pratiques nationales - BELGIQUE

### Situations d'absence d'imputation effective/totale

- Dividendes : néant
- Redevances : forfaitaire (positif ou négatif)
- Intérêts :
  - Limitation à 15/85<sup>ème</sup>
  - Facteur M
  - Pertes fiscales reportées (et autres latences fiscales e.a. excédents-RDT)
  - Anti-abus

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

- **Retenues à la source de sortie (*outbound*) :**
  - 20 % sur tantièmes (R & NR)
  - 15 % sur dividendes (R & NR) (sauf si exemption ou réduction sur base CDI)
  - 10 % sur recettes versées aux artistes et sportifs (NR)
  - 0 % sur intérêts
- **Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*) :**
  - Règles reprises à l'art. 134 bis LIR
  - RGD du 3 mai 1979 (règles applicables aux établissements stables de contribuables non-résidents en ce qui concerne les revenus de capitaux mobiliers)
  - RGD du 26 mai 1979 (détermination de la fraction imputable et déductible)
  - RGD du 26 mai 1979 (méthode d'imputation globale réservée aux RAS sur revenus de capitaux mobiliers)
  - Circulaire LIR n°77 du 18 juillet 1980

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

### Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*) :

#### Principes :

- Imputation des impôts étrangers limitée à la fraction de l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers
- Calcul de la limite d'imputation effectué séparément par l'Etat de provenance des revenus
  - revenus étrangers et impôts étrangers sont totalisés par l'Etat de provenance des revenus. Revenus étrangers d'un Etat = revenus ayant subi un impôt dans l'Etat de même que ceux n'ayant pas été soumis à l'impôt dans cet Etat. P.ex. addition des dividendes ayant été soumis à RAS et des intérêts n'ayant pas subi de RAS.
  - un impôt étranger non imputable relatif à l'Etat A ne peut pas être imputé sur un excédent d'impôt luxembourgeois relatif à l'Etat B (voir toutefois méthode d'imputation globale)

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

### Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*) :

#### Principes :

- Impôts étrangers imputables = impôts étrangers similaires à l'impôt luxembourgeois sur le revenu.
  - Doit s'agir d'un impôt sur le revenu
  - Supplément pour paiement tardif, intérêts de retard, amendes fiscales ne sont pas imputables
  - Doit s'agir d'un impôt prélevé sur l'ensemble du territoire de l'Etat étranger. Impôts perçus par les collectivités locales (provinces, cantons, communes, ...) non imputables sauf si assimilés à l'IR luxembourgeois par RDG (RGD du 30 août 1982 a assimilé l'impôt cantonal suisse à l'IR luxembourgeois)
- Impôts étrangers en rapport avec des revenus exonérés sur base du droit interne (p.ex. RAS sur dividende exonéré) sont imputables
- Seuls les impôts ayant été payés peuvent être imputés

IFA France /  
International Fiscal Association



## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

### Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*) :

#### Principes :

- L'impôt établi et payé à l'étranger est à imputer sur l'impôt luxembourgeois de l'année d'imposition pendant laquelle les revenus de source étrangère donnent lieu à imposition au Luxembourg
- Le contribuable doit apporter la preuve de la fixation et du paiement de l'impôt étranger

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

### Exemple :

LuxCo réalise les revenus nets suivants :

- Revenus indigènes : 1.000.000
- Revenus provenant Etat A : 200.000 supportant un impôt de 60.000
- Revenus provenant Etat B : 100.000 supportant un impôt de 10.000
- Solution
  - Ventilation impôt étranger payé à l'Etat A
    - $R = 200.000 - 60.000 = 140.000$
    - Limite d'imputation :  $i = R * t / (1 - t) = 140.000 * 22,47\% / (1 - 22,47\%) = 40.575,26$
    - Impôt étranger imputable : 40.575,26
    - Impôt étranger déductible :  $60.000 - 40.575,26 = 19.424,74$
  - Ventilation impôt étranger payé à l'Etat B
    - $R = 100.000 - 10.000 = 90.000$
    - Limite d'imputation :  $i = R * t / (1 - t) = 90.000 * 22,47\% / (1 - 22,47\%) = 49.924,74$
    - Impôt étranger imputable : 10.000
    - Impôt étranger déductible :  $10.000 - 10.000 = 0$

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

### Exemple :

#### Vérification

|                              | Pays A      | Pays B      |
|------------------------------|-------------|-------------|
| Revenu net étranger          | 200 000,00  | 100 000,00  |
| Impôts étrangers déductibles | - 19 424,74 | -           |
| Revenu imposable             | 180 575,26  | 100 000,00  |
| IRC                          | 22,47%      | 22,47%      |
| Cote d'impôt (IRC)           | 40 575,26   | 22 470,00   |
| Impôts étrangers imputables  | - 40 575,26 | - 10 000,00 |
| IRC dû                       | -           | 12 470,00   |

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

### Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*) :

- Méthode d'imputation globale (méthode optionnelle)
  - Principes de base restent les mêmes que ceux de la méthode pays par pays sauf que la limite d'imputation n'est pas déterminée pays par pays mais globalement pour l'ensemble des pays où le contribuable a subi une retenue à la source qui est imputable
  - Régime de l'imputation globale introduit des limites et restrictions :
    - Limitée aux revenus de capitaux mobiliers
    - Ne permet pas l'imputation d'impôts fictifs étrangers
    - Tous les revenus de capitaux mobiliers de pays sans CDI sont obligatoirement à prendre en considération. Lorsqu'il existe une CDI, pour chaque pays, choix entre méthode pays par pays et méthode globale. Néanmoins, une seule méthode par pays (par ex. pas possible d'opter pour la méthode globale pour les intérêts et la méthode pays par pays pour les dividendes). Possibilité de changer annuellement d'option.
    - Lorsque impôt étranger > 20%, la partie excédentaire est déductible et non pas imputable (limite qui s'applique distinctement à chaque revenu)
    - Limitation des impôts étrangers imputables à 7,5% de l'impôt luxembourgeois :
 
$$i = (Q - b + i) * 7,5\% * t$$
 où Q = revenu imposable  
b = impôts étrangers

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

### Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*) :

- Méthode d'imputation globale (méthode optionnelle)
  - Possibilité pour le secteur bancaire de déterminer de manière simplifiée le revenu net étranger du fait de la difficulté à établir la relation économique de certaines charges (revenus étrangers ou luxembourgeois)
  - Détermination du revenu net d'après le rapport entre les recettes brutes étrangères et les recettes brutes totales
$$i = (Q * A / T - b) * t / (1 - t)$$
où Q = Revenu imposable  
A = recettes brutes étrangères  
T = recettes brutes totales

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

### Situations d'absence d'imputation effective/totale :

- Impôts étrangers non imposables sont déductibles (art. 13 LIR)
- Impôts étrangers en relation avec des revenus exonérés ne sont pas déductibles (art. 13 LIR / art. 45 LIR)
- Impôts fictifs (clause de *tax sparing* dans CDI) non imposables ne sont pas déductibles

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie: présentation des situations nationales - LUXEMBOURG

### Non imputation des crédits d'impôts sur l'ICC :

- Rappel
  - Bénéfice commercial soumis à l'IR et à l'ICC
  - Pour les sociétés :
    - IRC + impôt de solidarité = 22,47%
    - ICC : 6,75% (Luxembourg-ville)
  - Droit interne prévoit l'imputation des crédits d'impôt uniquement sur l'IRC/IRPP majoré de l'impôt de solidarité. Pas d'imputation sur l'ICC.
- CDI :
  - « Le Luxembourg accorde sur l'impôt dont il frappe les revenus de ce résident une déduction d'un montant égal à l'impôt payé au Pays A. La somme ainsi déduite ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant la déduction, correspondant aux revenus reçus du Pays A »
  - « Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont : en ce qui concerne le Luxembourg : (i) l'impôt sur le revenu des personnes physiques ; (ii) l'impôt sur le revenu des collectivités ; (...) et (v) l'impôt commercial communal ; (ci-après dénommés « impôt luxembourgeois ») ».

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - FRANCE

### Retenues à la source de sortie (*outbound*) :

- intérêts (non sauf exception)
- dividendes : 30 %, 21 % ou 15 %, réduit à 5 ou 15 % selon les CDI
- redevances : 33 %, réduit à 0 %, 5 % ou 10 % selon les CDI
- prestations de service : 33 %, généralement exclue par les CDI en l'absence d'établissement stable mais maintenue pour les artistes et sportifs
- tantièmes et jetons de présence : 30 % (éventuellement réduit selon les CDI)
- Excédent de RàS par rapport à l'IR remboursable pour PP européennes sur prestation de service et jetons de présence

### Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*) :

- aucune disposition législative ou réglementaire
- pratique et jurisprudence d'application directe des conventions internationales : règle du « butoir » et son application évolutive

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - FRANCE

### Règles d'imputation des crédits d'impôt étranger (*inbound*) :

#### Exemple chiffré

|  | Personne morale            | Personne physique         |
|--|----------------------------|---------------------------|
| Dividende de source étrangère  | 100                        | 100                       |
| RàS étrangère  | 15                         | 15                        |
| Net reçu   | 85                         | 85                        |
| Crédit d'impôt   | $15/85 \times 85 = 15$     | $15/85 \times 85 = 15$    |
| Charges déductibles (y compris coût de financement du titre et moins-value de cession) | 80                         | 1                         |
| Revenu net imposable en France   | $100 - 80 = 20$            | $100 - 1 = 99$            |
| Impôt français sur le revenu net   | $20 \times 33,33 \% = 6,7$ | $99 \times 33,33 \% = 33$ |
| Crédit d'impôt imputable   | 6,7                        | 15                        |
| Crédit d'impôt non imputable   | $15 - 6,7 = 8,3$           | 0                         |

Pour les personnes morales, la règle du « butoir » équivaut à plafonner la déduction des charges à proportion du revenu étranger :  $1 - (t \text{ RàS} / t \text{ IS})$  soit, dans l'exemple, 55% du dividende brut, c'est-à-dire à refuser la déduction de  $80 - 55 = 25$

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 1<sup>ère</sup> partie : présentation des situations nationales - FRANCE

### Situations d'absence d'imputation effective/totale :

- Report des crédits non imputés ?
- Pas de déduction de la base en l'absence d'imputation

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 2<sup>ème</sup> partie : flux sortants et retenues à la source

### 1<sup>ère</sup> question :

**RàS de sortie et imposition du contribuable national**

**Non discrimination et *capital import neutrality***

**Incidence de la jurisprudence de la CJUE, effet sur les taux et base de RS**

Principales décisions de la CJCE / CJUE :

- Dividendes (*Denkavit, Santander, Tate & Lyle, Miljoen, etc.*)
- Prestations de service (*Gerritse*)
- Intérêts (*Commission c/ Portugal, Brisal et KBC Finance Ireland à venir*)

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 2<sup>ème</sup> partie : flux sortants et retenues à la source

### 1<sup>ère</sup> question :

**RàS de sortie et imposition du contribuable national**

**Non discrimination et *capital import neutrality***

**Incidence de la jurisprudence de la CJUE, effet sur les taux et base de RS**

- Belgique
  - Fonds d'investissement (*Commission c/ Belgique*):  
Taxation à la RàS v. exonération pure et simple
  - Holdings (*Tate & Lyle*):  
Taxation à la RàS v. base imposable réduite par déduction extra-comptable (RDT)
  - Compagnie d'assurance en Branche 23, càd assurance vie dont le risque de placement est supporté par l'assuré (litiges pendants):  
Taxation à la RàS v. base imposable réduite par déduction comptable (provisions techniques)

IFA France /  
International Fiscal Association

**Discrimination – Compagnie d'assurance en Branche 23, càd assurance vie dont le risque de placement est supporté par l'assuré (litiges pendants)**

|  |   | Assurance Branche 23 |            |
|--|---|----------------------|------------|
|  |   | BE                   | EU         |
| Société distributrice<br>(1 <sup>er</sup> niveau)                  | Résultat avant impôt de la société qui distribue le dividende   | 1.515                |            |
|  | ISoc de la société distributrice (@33,99%)  | (515)                |            |
| <b>Résultat après impôt (dividende brut)</b>                       |   | <b>1.000</b>         |            |
| Société d'assurance<br>(2 <sup>ème</sup> niveau)                   | Dividende brut  | 1.000                | 1.000      |
|  | PrM (supposant un taux de 25%)  | (250)                | (250)      |
|  | Contribution du dividende reçu à la base imposable  | 1.000                | N/A        |
|  | Déduction des provisions techniques (frais professionnels)  | (1.000)              | N/A        |
|  | ISoc sur le dividende reçu  | 0                    | N/A        |
|  | Crédit et remboursement du PrM sur base du droit fiscal interne belge   | 250                  | N/A        |
|  | Remboursement du PrM sur base de la CDI   | N/A                  | 100        |
| <b>Résultat du produit d'assurance de la Branche 23 après ISoc</b> |   | <b>1.000</b>         | <b>850</b> |
| Assuré PP<br>(3 <sup>ème</sup> niveau)                             | Résultat du produit d'assurance de la Branche 23 après ISoc   | 1.000                | 850        |
|  | PrM sur la liquidation en cas de vie : N/A (contrat de + de 8 ans ou avec capital décès équivalent à 130% des primes versées) | 0                    | 0          |
|  | <b>Résultat final du produit d'assurance de la Branche 23</b>   | <b>1.000</b>         | <b>850</b> |

- Rem. : historiquement PrM de 25 % vers la compagnie d'assurances (sauf réduction conventionnelle)
- Déduction des provisions techniques (correspondance, sur le plan comptable, entre dividendes perçus et provisions techniques)
- Litiges pendants
- Extension de la question à d'autres types de sociétés et à d'autres coûts ?

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger

### 2<sup>ème</sup> partie : flux sortants et retenues à la source

#### 1<sup>ère</sup> question :

**Ràs de sortie et imposition du contribuable national  
non discrimination et *capital import neutrality*  
incidence de la jurisprudence de la CJUE, effet sur les taux et base de RS**

- Luxembourg
  - RAS sur tantièmes / revenus d'artistes / revenus de sportifs vaut imposition définitive dans le chef des non résidents
    - Quelques exceptions, notamment (i) lorsque bénéficiaire est salarié au Luxembourg ou (ii) tantièmes > € 100.000 (ensemble des tantièmes luxembourgeois)
    - Possibilité pour le contribuable de demander une imposition par voie d'assiette
      - Imposition sur le revenu net (déduction des charges)
      - Imposition sur base du barème progressif de l'IRPP
  - RAS sur dividendes vaut imposition dans le chef des non-résidents
    - Pas de possibilité de demander une imposition par voie d'assiette

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 2<sup>ème</sup> partie : flux sortants et retenues à la source

### 1<sup>ère</sup> question :

**RàS de sortie et imposition du contribuable national  
non discrimination et *capital import neutrality*  
incidence de la jurisprudence de la CJUE, effet sur les taux et base  
de RS**

- France
  - RàS sur dividendes (sociétés mères à 5%, OPCVM, OSBL)
  - RàS sur revenus d'artistes et sportifs (*Fischella*)
  - RàS sur tantièmes et jetons de présence (remboursement possible de l'excédent de RàS sur les jetons de présence)
  - Prélèvements sur plus-values

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger 2<sup>ème</sup> partie : Flux sortants et retenues à la source

### 2<sup>ème</sup> question :

**RàS de sortie et absence d'imputation effective dans l'Etat de la  
résidence  
Impact sur la liquidation de la RàS de sortie ?**

- Belgique : non
- Luxembourg : non, dans le chef d'un contribuable résident la RàS sur dividendes luxembourgeois n'est plus sujette à restitution (art. 154 (6a) LIR)
- France : non, jurisprudence *GBL* et *Kermadec*
- Autres situations ?

IFA France /  
International Fiscal Association



## Retenues à la source et crédit d'impôt étranger

### 3<sup>ème</sup> partie : Flux entrants, plafond d'imputation et excédent

**Quelles charges sont prises en compte pour déterminer le plafond d'imputation?**

**La jurisprudence *De Groot/Beker* de la CJUE est-elle transposable aux entreprises?**

- Belgique : voir ci-avant pour les principales règles applicables dans le cadre de la QFIE Réduction proportionnelle des charges de dettes déductibles en application du facteur M, selon la formule:  $t \text{ R}\grave{\text{a}}\text{S} (1 - t \text{ ISoc} / t \text{ ISoc})$
- Luxembourg : dans la formule  $i = R * t / (1 - t)$ 
  - R = Revenu net – impôt étranger imputable
  - Revenu net = revenu brut diminué des frais déductibles qui s'y rapportent
  - En pratique, les frais généraux ne sont généralement pas pris en considération en cas d'utilisation de la méthode pays par pays.
- France : plafonnement des charges déductibles, frais généraux exclus, mais coût du financement inclus (le récent arrêt *CIC*) selon la formule  $C \leq R(1 - t \text{ R}\grave{\text{a}}\text{S} / t \text{ IS})$

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédit d'impôt étranger

### 3<sup>ème</sup> partie : Flux entrants, plafond d'imputation et excédent

**Quelle base de calcul du revenu net pour déterminer le plafond d'imputation? Par pays de source des revenus ? Globalement ? Revenu par revenu?**

- Belgique : Taxation du RNF (corrigé du « brutage » de la QFIE), suivi de l'imputation de la QFIE; Calcul de la QFIE pays par pays et éventuellement revenu par revenu (si taux de RàS différents), mais avec un Facteur M annuel global et imputation globale
- Luxembourg : choix entre méthode « pays par pays » et méthode d'imputation globale
- France : calcul global admis pour les intérêts perçus par les établissements de crédit ; incertitude pour le reste

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédit d'impôt étranger

### 3<sup>ème</sup> partie : flux entrants, plafond d'imputation et excédent

---

#### Crédit d'impôt imputable et absence d'imposition effective

- Report ou perte de l'excédent de crédit d'impôt étranger?
  - Belgique: Excédent de QFIE non remboursable, non reportable
  - Luxembourg
    - Si pas d'IRC dû, pas d'imputation des impôts étrangers
    - Absence de report des impôts étrangers non imputés
  - France : doctrine administrative défavorable ; pas de jurisprudence
- Solution de repli: déduction de l'impôt étranger non imputable de la base d'imposition?
  - Belgique: limitation du « brutage » = déduction de l'impôt étranger pour partie
  - Luxembourg : oui (sauf pour les impôts fictifs)
  - France: non

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédit d'impôt étranger

### Questions et discussion avec la salle

---

IFA France /  
International Fiscal Association

## Retenues à la source et crédits d'impôt étranger

---

Merci de votre attention

Philippe Derouin  
philippe.derouin@cabinet-derouin.com

Philippe van Clooster  
philippe.vanclooster@be.pwc.com

Gerdy Roose  
gerdy.roose@bdo.lu

IFA France /  
International Fiscal Association