



L.I.R. – n° 115/8

Objet : Imputation et déduction des impôts étrangers en cas d'application de l'article 115/15a (exemption de 50% des revenus de capitaux mobiliers)

La loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects a modifié la disposition de l'article 115, numéro 15a dans le sens d'étendre l'exonération de 50% au profit des revenus de capitaux mobiliers spécifiés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 et alloués par une société de capitaux qui est un résident d'un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions ou par une société qui est un résident d'un Etat membre de l'Union européenne et visée par l'article 2 de la directive 90/435/CEE.

L'exonération de la moitié de ces revenus comporte également la non-déductibilité de la moitié des frais d'obtention en relation directe avec ledit revenu comme par exemple les frais de financement ou les impôts personnels étrangers. Par contre, l'imputation de l'impôt étranger peut se faire jusqu'à concurrence de la fraction de l'impôt luxembourgeois correspondant au revenu étranger, donc le cas échéant, sans limitation dans la mesure où l'impôt retenu par un Etat en vertu d'une convention fiscale ne dépasse pas le montant prévu par la convention. Ainsi, si le taux d'impôt appliqué est supérieur à celui prévu par l'article correspondant de la convention fiscale et que le contribuable n'a pas effectué une demande de remboursement auprès de l'autre Etat, l'imputation et la déduction, non seulement comme frais d'obtention, mais aussi dans le cadre des dépenses d'exploitation de l'impôt au Luxembourg, se limitent à l'impôt que l'autre Etat aurait pu prélever d'après les dispositions de la convention fiscale.

Exemple:

dividendes bruts: 100

taux prévu par la convention fiscale: 15%

retenue effectuée par l'autre Etat: 25%

aucune demande de remboursement n'a été effectuée par le contribuable afin de récupérer la retenue effectuée à raison de 10% (25% - 15%)

montants à prendre en considération pour les besoins de l'imposition au Luxembourg:

- dividendes: 100
- impôt pouvant être déduit ou imputé: 15

Il s'ensuit qu'en raison de l'interaction entre l'article 134bis L.I.R. qui régit l'imputation de l'impôt étranger, et l'article 13 L.I.R. qui traite de la déductibilité des impôts personnels étrangers dans la mesure où ceux-ci ne sont pas imputables, des calculs complexes sont requis pour déterminer finalement la part des impôts étrangers non déductibles comme se rapportant économiquement à la moitié du revenu étranger exempté, ceci surtout en présence d'un tarif à taux progressif, comme en témoigne l'exemple suivant:

Exemple:

Soit une personne physique rangeant dans la classe d'impôt 1 qui réalise les revenus suivants au titre de l'année d'imposition 2007:

dividendes étrangers bruts:	5.000	impôt retenu (suivant convention):	750
dividendes luxembourgeois brut:	1.000	impôt retenu:	150
autres revenus nets indigènes:	40.000		
dépenses spéciales:	2.500		

Solution:

- a) détermination du revenu imposable ajusté en vue du calcul du taux global à appliquer au revenu étranger:

autres revenus nets indigènes:			40.000
dividendes étrangers:	5.000 x 50% =	2.500	
- impôt étranger susceptible de déduction:	750/2 =	-375	
		<hr/>	
		2.125	
dividendes luxembourgeois:	1.000 x 50% =	500	
		<hr/>	
		2.625	
- tranche exonérée:		-1.500	
		<hr/>	
		1.125	1.125
			<hr/>
total des revenus nets:			41.125
- dépenses spéciales:			-2.500
			<hr/>
revenu imposable ajusté arrondi:			38.600

impôt sur le revenu (classe 1): 7.178 (y compris fonds pour l'emploi)

d'où taux global par rapport au total des revenus nets: 17,45%

- b) ventilation de l'impôt étranger en une partie imputable et une partie déductible:

$$i = [R/2 - b/2 - (1.500 \times 2.125/2.625) + i/2] \times 17,45/100$$

$$i - 0,08725 i = 910,72 \times 0,1745$$

$$i = 174,11$$

$$\text{d'où } d = (750 - 174,11) / 2 = 287,95$$

où R= revenu étranger avant déduction des impôts étrangers

b = impôts étrangers

i = impôts étrangers imputables

d = impôts étrangers déductibles en appliquant la formule: **d = (b-i) / 2**

c) imposition:		
autres revenus nets indigènes:		40.000
revenus de capitaux:	$(5.000 \times 50\%) - 287,95 =$	2.212,05
	$1.000 \times 50\% =$	500
- tranche exonérée:		-1.500
		<hr/>
		1.212,05
		<hr/>
total des revenus nets:		41.212,05
- dépenses spéciales:		-2.500
		<hr/>
revenu imposable ajusté arrondi:		38.700
impôt sur le revenu (classe 1):		7.217
- retenue sur revenus de capitaux:	$150 + 174,11 =$	-324,11
Impôt dû:		6.892,89

Le Directeur des Contributions,

