



NOTE D'ANALYSE LEGISLATIVE

A L'ATTENTION DES MEMBRES DU GROUPE SER

Version **APRES** l'examen en commission

Projets de loi

- Approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du **Royaume du Danemark** pour **l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales**
- Ratification de la convention entre la République française et la **République hellénique** pour l'élimination **de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales**

ASSEMBLEE

Rapporteur

Sans objet

Chefs de file groupe

Sans objet

CALENDRIER

Commission

Mercredi 18 octobre

Séance

Jeudi 26 octobre

NB : pas d'amendement

SENAT

Rapporteur

Vincent DELAHAYE

Cheffe de file groupe

Florence BLATRIX

Rédacteur : Brice GAILLARD
Version 2 – Mercredi 18 octobre 2023

1. Présentation synthétique de la problématique politique

Ces [projets de loi](#) examinés conjointement portent d'une part sur l'approbation d'une convention avec le Danemark et d'autre part sur la ratification d'une convention avec la Grèce.

Il s'agit de textes « classiques », du moins pour la France, qui découlent des travaux de l'OCDE¹ sur cette problématique et de la montée en puissance de la démarche dite BEPS conduite par cette dernière, même si, on le verra, il existe une limite dans la reprise des apports de la démarche BEPS dans la convention avec la Grèce.

Cela découle du souhait de modernisation des conventions et de les rendre conforme au modèle BEPS de l'OCDE porté par la France. Par exemple, la notion d'établissement stable est mieux définie. De plus, ces textes incluent une clause générale anti-abus.

Notons qu'il s'agit d'une nouvelle convention avec le Danemark après la dénonciation effective 2009 de la convention précédente, datant de 1957, par le Danemark, et d'un renouvellement d'une convention datant de 1963 avec la Grèce, ce qui explique par ailleurs la différence d'appellation de la procédure (approbation pour le premier cas et ratification pour le second cas).

Eu égard à l'actualité en matière de fiscalité internationale, notons que la taxe minimale de 15% qui est traitée dans l'article 4 du projet de loi de finances ne correspond pas à la même problématique puisque ces conventions traitent de l'imposition sur le revenu et non de l'imposition des entreprises.

Définition de la démarche BEPS ([site de l'OCDE](#))

L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) fait référence aux stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire « disparaître » des bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle. Le cadre inclusif rassemble plus de 100 pays et juridictions qui travaillent en collaboration pour mettre en œuvre les mesures BEPS et lutter contre l'érosion de la base fiscale et les transferts de bénéfices.

NB : le journal suisse Le Temps avait publié en 2015 une synthèse du programme BEPS [consultable ici](#).

Enfin, notons qu'en matière de conventions internationales, le Parlement ne dispose pas du droit d'amendement et peut simplement voter ou rejeter le texte conformément à l'article 53 de la Constitution. Le rôle des parlementaires est ainsi assez contraint et il s'agit en pratique davantage d'une information des parlementaires que d'un exercice d'un examen des textes, quoiqu'il soit toujours possible de rejeter les conventions soumises au vote. A cet égard le rapporteur général a d'ailleurs évoqué qu'il souhaitait renforcer le contrôle de l'application des textes à l'avenir. L'exemple de la convention

¹ Pour consulter le modèle des conventions BEPS établi par l'OCDE, [cliquez ici](#)

fiscale avec le Luxembourg est à cet égard mentionné car des problématiques parfois lourdes peuvent subsister dans l'application des textes.

Le groupe CRCE-K a indiqué qu'il ne voterait pas ces conventions pour une question de principe et du fait de la lenteur de la transmission de ces textes au Parlement. Il devrait être le seul groupe sur cette ligne.

Sur le plan politique, il est difficile d'être opposé au principe de ces textes qui permettent d'établir une coopération fiscale positive entre les pays, tant d'ailleurs pour lutter contre l'évasion et l'optimisation fiscale que pour protéger les contribuables. Il existe en effet que des difficultés qui peuvent frapper les ressortissants français travaillant dans des pays avec lesquels la France ne dispose pas de convention fiscale portant sur l'impôt sur le revenu.

Toutefois, sur le plan méthodologique, ces avenants aux conventions fiscales se succèdent à un rythme soutenu sans que la situation ne change véritablement à l'échelle internationale, ce qui met en exergue les limites de l'approche actuelle et l'utilité qu'aurait une approche multilatérale qui, il est vrai, reste sans doute inatteignable à ce jour. Il s'agit en effet depuis 2018 du septième et huitième texte similaire. Suite à une question de Florence Blatrix-Contat, il est indiqué que nous n'avons aucune vision d'ensemble sur les avancées de la modernisation de nos conventions fiscales avec différents pays. Il est simplement indiqué que des discussions sont en cours avec la Moldavie.

2. Contenu de l'avenant

Convention avec le Danemark

Le texte comporte un préambule et trente-deux articles. Il est, assez classiquement, complété par un protocole.

Le préambule précise que l'objet de la convention est notamment d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscales.

Parmi les articles, notons l'article 4 qui définit la notion de résidence, laquelle constitue un critère essentiel tant pour bénéficier des avantages prévus par la convention que pour la répartition des droits d'imposer entre les deux États, et précise que les personnes morales de droit public sont également résidentes. Les fonds de pension se voient reconnaître expressément, sous conditions, la qualité de résident au sens conventionnel.

De même, l'article 5 définit la notion d'établissement stable, selon les derniers standards du modèle de convention fiscale de l'OCDE, et contient une clause d'anti-fragmentation permettant d'empêcher une entreprise de fragmenter des activités dans le but de faire obstacle à la caractérisation d'un établissement stable.

De plus, l'article 7 précise les règles d'attribution et de détermination des bénéfices des entreprises qui seront imposables uniquement dans l'État de résidence de l'entreprise qui les réalise, exception faite des bénéfices rattachables à un établissement stable dont l'imposition revient à l'État dans lequel cet établissement stable est situé. Ces stipulations correspondent au dernier standard du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Sur le plan plus pratique, l'article 22 règle les modalités d'élimination de la double imposition. La France élimine la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français.

Le Danemark quant à lui prévoit, en cas d'imposition partagée en vertu de la convention, une déduction sur l'impôt dû d'un montant égal à l'impôt payé en France.

Notons que la dénonciation en 2009 de la convention découlait d'une problématique d'imposition des pensions de retraite des résidents danois en France. Ce point est bien entendu traité dans la nouvelle convention. L'accord de 2022 intègre un mécanisme de crédit d'impôt inversé. Les retraités danois seront assujettis à l'impôt français mais ils seront également imposables au Danemark à hauteur de la différence de ce qu'ils auraient payés au Danemark. Cela n'a donc pas de conséquence sur les recettes fiscales françaises. Cela ne concernera que les nouveaux retraités selon la clause dite du « grand-père ».

Convention avec la Grèce

La convention avec la Grèce comporte 30 articles et un préambule, qui précise que l'objet de la convention est notamment d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscales.

Parmi les articles, l'article 4 définit la notion de résidence, laquelle constitue un critère essentiel tant pour bénéficier des avantages prévus par la convention que pour la répartition des droits d'imposer entre les deux États et précise que les personnes morales de droit public sont également résidentes. Les sociétés de personnes françaises sont par ailleurs considérées comme résidentes pour l'application de la convention.

Tout comme pour la convention avec le Danemark, l'article 5 définit la notion d'établissement stable selon les derniers standards du modèle de convention fiscale de l'OCDE et contient une clause d'anti-fragmentation permettant d'empêcher une entreprise de fragmenter des activités dans le but de faire obstacle à la caractérisation d'un établissement stable. A l'instar de ce que prévoit la convention actuelle, la durée au-delà de laquelle un chantier de construction peut être considéré comme un établissement stable est fixée à 12 mois.

A la demande de la Grèce, la convention retient les dispositions du modèle de l'OCDE dans sa version antérieure à la mise à jour de 2010. Cependant, elle se réfère bien aux lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert. L'article 8, non conforme au dernier modèle de l'OCDE, conserve, en l'actualisant, la distinction en matière de

navigation maritime et aérienne internationale opérée dans la convention actuelle de 1963. Ainsi, les profits tirés de l'exploitation en trafic international de navires ne sont imposables que dans l'État d'immatriculation des navires ou de délivrance des papiers de bord. Les bénéfices provenant de l'exploitation d'aéronefs en trafic international ne sont, quant à eux, imposables que dans l'État où se situe le siège de direction effective de l'entreprise.

En revanche, contrairement à la convention de 1963, les rémunérations payées pour l'usage ou le droit à l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ne sont pas incluses dans la définition des redevances, conformément au dernier modèle de l'OCDE.

Enfin, l'article 21 règle les modalités d'élimination de la double imposition. La France élimine la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. La Grèce, quant à elle, prévoit, en cas d'imposition partagée en vertu de la convention, une déduction sur l'impôt grec dû d'un montant égal à l'impôt payé en France.

Deux types de difficultés sont traitées. Les contributions exceptionnelles n'étaient pas incluses et donc les Grecs résidant en France devaient payer ces contributions exceptionnelles grecques nonobstant l'acquittement de l'impôt en France. Ce point est désormais traité.

Concernant l'imposition des rémunérations publiques, elle était depuis 1963 partagée. Ce principe est resté inappliqué jusqu'en 2020 avant que les Grecs imposent les revenus des résidents français en déduisant l'impôt français. Cela a donné lieu à des rattrapages d'imposition qui posaient des difficultés (les sommes demandées pouvant se chiffrer à plusieurs dizaines de milliers d'euros). Désormais, une imposition exclusive avec clause rétroactive jusqu'en 2015 est appliquée pour sécuriser la situation des contribuables.

3. Enseignements de l'étude d'impact

[L'étude d'impact](#), de onze pages, détaille sommairement la relation entre la France et le Danemark d'une part, et la Grèce d'autre part en retraçant l'historique des relations bilatérales.

Elle se centre principalement sur les relations commerciales entre les pays, malgré le centrage de ces textes sur l'imposition sur le revenu. Selon le gouvernement, il s'agira de sécuriser les opérateurs économiques.

En ce qui concerne la convention avec le Danemark, le gouvernement avance que : *« La nouvelle convention mettra par ailleurs fin aux règles actuellement organisées par le droit interne respectif des Etats, à savoir l'instruction administrative de 2010 côté français, en leur substituant des modalités d'élimination des doubles impositions clarifiées, modernisées et pérennes, puisque de niveau conventionnel. »* On peut donc constater qu'il n'y a pas de plus-value fiscale macroéconomique générale. Cependant,

l'exposé des motifs prend notamment l'exemple des pensions pour démontrer l'intérêt de la convention pour les résidents danois vivant en France et percevant des pensions de retraite, qui paieront moins d'impôts.

En ce qui concerne la convention avec la Grèce, le gouvernement avance que « *la nouvelle convention permet de préserver au mieux l'assiette fiscale française avec notamment la suppression des crédits d'impôts forfaitaires et l'abaissement des seuils de retenue à la source pour les dividendes et intérêts, étant précisé que les investissements directs de la France vers la Grèce sont nettement supérieurs à ceux de la Grèce vers la France* ».

Le rapporteur estime à cet égard que l'impact fiscal de ces conventions est négligeable en pratique mais que la sécurisation des contribuables concernés est utile.