

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

**14 B- -08**

N° du 2008

CONVENTIONS DESTINEES A EVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS  
EN MATIERE D'IMPOTS SUR LE REVENU ET SUR LA FORTUNE.  
CONVENTION FISCALE FRANCO-DANOISE DU 8 FEVRIER 1957.  
DENONCIATION PAR LE DANEMARK.

NOR :

Bureau E 1

## PRESENTATION

Le Danemark a notifié à la France par note diplomatique du 10 juin 2008 sa décision de mettre fin à la convention fiscale franco-danoise du 8 février 1957. Cette dénonciation prendra effet au 1<sup>er</sup> janvier 2009.

La présente instruction a pour objet de préciser les conséquences de cette dénonciation et d'apporter des solutions visant à atténuer les éventuels frottements fiscaux susceptibles d'en résulter.

## INTRODUCTION

1. Par note diplomatique du 10 juin 2008, le Danemark a notifié à la France sa décision de mettre fin à la convention existant entre les deux Etats tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et la fortune signée à Paris le 8 février 1957 (ci après, « la Convention»). Cette dénonciation a fait l'objet du décret n°2009-46 du 13 janvier 2009 publié au Journal Officiel de la République française n°00 12 du 15 janvier 2009 page 793.

2. Remarque : sauf mention contraire, les articles cités dans cette instruction sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

### CHAPITRE PREMIER : DATE DE PRISE D'EFFET DE LA DENONCIATION

3. Conformément aux stipulations de l'article 28 de la Convention, chacun des deux Etats peut notifier à l'autre partie, dans le premier semestre de chaque année, son intention de mettre fin à la Convention. Dans ce cas, la Convention cesse de produire ses effets à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant la date de notification.

4. La notification par le Danemark de la dénonciation de la Convention par voie diplomatique est intervenue le 10 juin 2008. La Convention cesse donc de produire ses effets à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

5. La dénonciation de la Convention produira des effets différents selon les impositions et les revenus concernés :

- en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers, la Convention ne trouvera plus à s'appliquer à l'imposition des revenus dont la mise en paiement interviendra à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009. A contrario, la Convention reste applicable à l'imposition des revenus dont la mise en paiement est intervenue au cours de l'année de dénonciation de la Convention, à savoir l'année 2008.

- en ce qui concerne les impôts sur les autres revenus, la Convention ne s'appliquera plus à l'imposition des revenus afférents aux années 2009 et suivantes, ou aux exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 ;

- en ce qui concerne l'impôt sur la fortune, la Convention cessera de produire ses effets pour l'imposition de la fortune à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

6. Dès lors, resteront couverts par la Convention les revenus relatifs à l'année 2008, année de dénonciation de la Convention, quand bien même l'imposition de ces revenus interviendrait au cours d'une année ultérieure. Inversement, les revenus générés au cours de l'année 2008 mais se rapportant à un exercice clos postérieurement au 31 décembre 2008 ne seront pas couverts par la Convention.

7. S'agissant du cas particulier de l'imposition des bénéfices réalisés par les entreprises de navigation, l'accord par échange de notes du 28 janvier 1930 entre les gouvernements français et danois mentionné par le paragraphe 2 de l'article 6 de la convention fiscale précitée reprendra ses effets à partir du jour où la convention cessera de produire les siens, soit le 1<sup>er</sup> janvier 2009. Dès lors, les entreprises de navigation françaises (respectivement danoises) seront exonérées d'impôts sur les bénéfices au Danemark (respectivement en France) provenant de la navigation réalisée au Danemark (respectivement en France). Cet accord figure en annexe.

### CHAPITRE DEUXIEME : CONSEQUENCES DE LA DENONCIATION

#### Section 1 : Revenus de source française des résidents du Danemark

##### Sous-section A : Régime d'imposition

8. Dès lors que les dispositions de la Convention ne trouvent plus à s'appliquer, les règles de droit interne sont applicables sans restriction, sous réserve des dispositions plus favorables prévues par la présente instruction.

9. Les conséquences diffèrent selon la nature des revenus concernés. Les principales d'entre elles sont évoquées ci-après.

10. Ainsi, l'absence de convention fiscale n'affecte pas la taxation en France des revenus pour lesquels la Convention attribuait à la France un droit illimité d'imposition. S'agissant des revenus d'entreprise réalisés en France par un résident danois, ceux-ci sont imposables en France dans les conditions de droit commun dès lors

qu'ils sont constitutifs d'une exploitation autonome, d'un cycle commercial complet d'activité ou d'une activité d'agent dépendant au sens des dispositions de l'article 209-I.

**11.** En revanche, l'imposition de tous les revenus au titre desquels la Convention prévoyait une exonération ou une modulation est affectée par la dénonciation de la Convention. Ainsi, lorsqu'ils sont payés par un débiteur exerçant son activité en France à des personnes ou sociétés ne disposant pas en France d'installation professionnelle permanente, les revenus visés à l'article 182 B entrent désormais dans le champ de la retenue à la source prévue par cet article, sous réserve des précisions apportées au point 21 ci-dessous.

**12.** S'agissant des intérêts, redevances et dividendes de source française perçus par des résidents danois, la Convention prévoyait des exonérations de retenues à la source. En l'absence de Convention, ces revenus sont imposables selon les conditions de droit commun, notamment celles prévues aux articles 119 bis 2, 119 ter, 125 A, 119 quater, 131 quater, 182 B et 182 bis et les instructions administratives s'y rapportant.

**13.** L'application de certaines dispositions du code général des impôts est subordonnée à une condition de localisation au sein de l'Union Européenne ou au sein d'un Etat conventionné disposant d'une clause d'assistance administrative permettant de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Dès lors que la France et le Danemark continueront à se prêter une assistance administrative effective sur le fondement de la directive 77/799/CEE relative à l'échange de renseignement (voir section 3), il est admis que les conditions requises pour bénéficier de l'ensemble des dispositions de droit interne visées au paragraphe précédent seront réputées satisfaites, que la condition requise pour leur application se réfère à une localisation au sein de l'Union européenne ou à l'existence d'une convention comportant une clause d'assistance administrative.

**14.** Pour l'application de la tolérance visée au point 13, la justification de la localisation géographique au sein de l'Union pourra être apportée par le demandeur par tous moyens, par exemple une attestation visée par l'administration fiscale danoise, un avis d'imposition...

Le contribuable engagera sa responsabilité sur l'exactitude des informations produites, lesquelles devront nécessairement comprendre les nom et prénom ou raison sociale de la personne ou de l'organisme dont la justification de la localisation est apportée, l'adresse du domicile ou du siège social et le service fiscal du ressort duquel il dépend.

**15.** S'agissant de l'imposition des plus-values réalisées par des résidents du Danemark au titre de la cession d'immeubles situés sur le territoire français, la Convention en attribuait l'imposition à l'Etat de résidence du cédant, à savoir le Danemark. Du fait de la dénonciation de la Convention, les cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 par des résidents danois afférentes à des immeubles situés sur le territoire français sont imposables en France sans restriction, conformément aux dispositions prévues à l'article 244 bis A.

**16.** S'agissant de l'imposition des plus-values réalisées par des personnes physiques ou morales résidant fiscalement au Danemark lors de cessions de droits sociaux mentionnés à l'article 244 bis B (participation substantielle dans des sociétés françaises), la Convention en attribuait l'imposition à l'Etat de résidence du cédant, à savoir le Danemark. Du fait de la dénonciation de la Convention, de telles cessions, réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 par des résidents danois, sont imposables en France conformément aux dispositions prévues à l'article 244 bis B.

**17.** Jusqu'au 31 décembre 2008, les résidents du Danemark bénéficiaires de pensions privées de source française étaient exemptés d'impôt en France. En l'absence de convention, quelle que soit la nature de la pension versée (publique ou privée), les personnes physiques résidentes du Danemark bénéficiaires de ces revenus supportent désormais la retenue à la source prévue à l'article 182 A.

**18.** Lorsque les résidents du Danemark ne sont pas domiciliés fiscalement en France au sens de l'article 4B, les revenus de source française qu'ils perçoivent ne sont pas soumis aux contributions et prélèvements sociaux sur le territoire français (CSG et CRDS pour les revenus d'activité et de remplacement, CSG, CRDS, prélèvement social de 2 % et contributions additionnelles à ce prélèvement pour les revenus du patrimoine et les produits de placement).

## Sous-section B : Elimination des éventuelles doubles impositions

**19.** Du fait de la combinaison des principes de territorialité restreinte prévus tant par la législation danoise que par la législation française relative à l'impôt sur les sociétés, les revenus d'entreprise des résidents du Danemark soumis à l'impôt sur les sociétés dans cet Etat ne sont en principe pas imposables en France. Il appartient, le cas échéant, au contribuable résident du Danemark de consulter les autorités fiscales locales en cas de double imposition.

**20.** Lorsque le contribuable relève dans cet Etat de l'impôt sur le revenu, il lui appartient de demander aux autorités locales le bénéfice des dispositions prévues par la législation interne danoise, notamment celle relative à l'imputation des crédits d'impôts, aux fins d'élimination de la double imposition.

**21.** En matière d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu, y compris les contributions et prélèvements sociaux<sup>1</sup>, lorsqu'un contribuable résident du Danemark apporte la preuve :

- qu'il lui est impossible d'imputer tout ou partie de l'imposition subie en France sur l'impôt dû au Danemark, et
- qu'il a subi en France une imposition plus lourde que celle à laquelle il aurait été soumis s'il avait été résident de France et soumis à ce titre à une obligation fiscale illimitée,

il peut demander par voie contentieuse le reversement de la fraction non imputée de l'impôt payé en France qui excède celui auquel il aurait été soumis s'il avait été résident de France et imposé dans les conditions de droit commun.

**22.** Les dispositions du paragraphe précédent ne sont pas applicables aux cas visés par la convention européenne d'arbitrage relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices d'entreprises associées du 23 juillet 1990.

## Sous section C : Difficultés transitoires de paiement

**23.** Certaines personnes imposées en France jusqu'au 31 décembre 2008 sous l'empire de la Convention seront imposées au Danemark à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009. Elles supporteront au titre de l'année 2009 l'imposition française due au titre de leurs revenus 2008 et l'imposition danoise par voie de retenue à la source due au titre de leurs revenus 2009. En cas de difficultés liées à la simultanéité de ces deux impositions, les contribuables sont invités à se rapprocher du service comptable français territorialement compétent pour l'imposition de leurs revenus 2008 afin d'examiner avec lui les différentes facilités de paiement pouvant lui être offertes.

## Section 2 : Revenus de source danoise des résidents de France

**24.** Les règles de territorialité restreinte définies par l'article 209-I du CGI pour les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés préviennent en principe toute double imposition des revenus réalisés par ces personnes au titre d'une activité déployée au Danemark.

**25.** Des doubles impositions peuvent toutefois résulter, en l'absence de convention fiscale et de dispositif d'élimination de la double imposition prévu par la législation interne française, de l'application concurrente de la législation fiscale danoise et de la législation fiscale française à d'autres revenus de source danoise perçus par un résident de France.

**26.** Pour tenir compte du caractère exceptionnel de cette situation, la présente instruction instaure une mesure de tolérance administrative décrite ci-après.

---

<sup>1</sup> Un contribuable résident du Danemark répondant aux critères de la législation interne française pour être considéré comme domicilié fiscalement en France au sens de l'article 4B est passible des contributions et prélèvements sociaux, notamment de la CSG et de la CRDS.

#### Sous-Section A : Ouverture d'un droit à crédit d'impôt

27. Afin d'éliminer les doubles impositions susceptibles d'être subies au titre des revenus de source danoise perçus par les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B, et les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés en France, soit directement, soit indirectement au prorata des droits détenus dans des sociétés ou groupements relevant des articles 8 à 8 ter et dont le siège social est situé en France, l'impôt prélevé au Danemark sur ces revenus ouvre droit, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, à un crédit d'impôt, sous réserve toutefois que l'impôt danois prélevé à la source soit un impôt comparable à l'impôt dû en France par le contribuable.

28. Le montant de ce crédit est égal au montant de l'impôt effectivement acquitté au Danemark conformément à la législation danoise sur les revenus concernés. Il est imputable sur l'impôt dû en France au titre desdits revenus majorés du montant de l'impôt prélevé au Danemark, dans la limite de l'impôt français dû au titre de ces revenus.

#### Sous-Section B : Modalités de mise en œuvre du dispositif

29. Cette mesure est instaurée à titre provisoire. Il y sera mis fin au jour de l'entrée en vigueur d'une nouvelle convention en vue d'éliminer les doubles impositions liant la France et le Danemark.

30. Cette imputation d'un crédit d'impôt au titre de l'impôt danois suit, sauf indication contraire dans la présente instruction, les règles habituellement applicables dans le cadre de la méthode d'élimination de la double imposition par imputation telle qu'elle figure dans les conventions fiscales signées par la France.

31. Des précisions sont apportées sur les points suivants :

32. Le dispositif d'élimination de la double imposition mis en place par la présente instruction est applicable en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés. Il concerne tout impôt danois équivalent à l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

33. L'imputation de l'impôt sur le revenu danois réalisée par la personne domiciliée en France au sens de l'article 4B est effectuée sur la cotisation d'impôt sur le revenu français, incluant le montant dû au titre des contributions et prélèvements sociaux.

34. L'assiette des revenus permettant de déterminer la cotisation d'impôt français comprend l'ensemble des revenus perçus par la personne domiciliée en France. Les revenus de source danoise faisant, le cas échéant, l'objet de la double imposition, sont pris en compte pour leur montant brut, c'est-à-dire incluant l'impôt prélevé au Danemark. L'impôt prélevé au Danemark n'est pas déductible des revenus de source danoise.

35. Le montant de l'imputation est limité à l'impôt effectivement acquitté au Danemark, conformément à la législation danoise, dans la limite de l'impôt français acquitté au titre du même exercice ou de la même année civile et au titre des mêmes revenus. L'excédent éventuel n'est pas restitué.

36. Cette imputation est effectuée sur la cotisation d'impôt due au titre de l'année au cours de laquelle ces revenus sont imposés.

37. Par ailleurs, cette imputation est déterminée séparément pour chaque catégorie de revenu de source danoise. Aucun excédent de crédit d'impôt afférent à une catégorie de revenu non totalement utilisé ne peut être imputé sur l'impôt français afférent à une autre catégorie de revenu.

38. Toutefois la quote-part de l'impôt danois n'ayant pu être imputée sur l'impôt français est admise, le cas échéant, en déduction du revenu en cause, dans les limites et conditions prévues par le code général des impôts.

39. S'agissant des modalités pratiques d'obtention du crédit d'impôt, les contribuables peuvent utiliser l'imprimé n°2066 (s'ils sont soumis à l'impôt sur les sociétés) ou n°2047 (s'ils sont soumis à l'impôt sur le revenu).

### Section 3 : Assistance entre Etats

40. Les directives 77/799/CEE relative à l'échange de renseignements et 76/308/CEE relative à l'assistance au recouvrement restent applicables entre les deux Etats.

41. De même, en matière de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 (Convention 90/436/CEE) relative aux doubles impositions en cas de corrections des

bénéfices des entreprises associées reste applicable, offrant aux entreprises concernées la garantie d'une élimination des éventuelles doubles impositions.

Sur le champ d'application et les modalités d'application de la convention d'arbitrage, il convient de se reporter à l'instruction BOI 14 F-1-06 du 23 février 2006.

Supprimer :

B.O.C.D : 1958-I-174  
1958-II-675  
1959-II-787  
1960-II-1067  
B.O.E.D : 1958-I-7775  
1959-I-7871  
B.O.D.G.I. : 14 B-4-70

PROJET