

Ministère de l'Europe
et des affaires étrangères

Projet de loi
autorisant l'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 et la 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

NOR : EAEJ2308213L/Bleue-1

ÉTUDE D'IMPACT

I. Situation de référence

a) Relations bilatérales avec le Danemark

Les relations franco-danoises sont anciennes, soutenues et confiantes. Le Grand Départ du Tour de France, organisé en 2022 à Copenhague, a donné un nouvel élan à l'amitié franco-danoise, suscitant beaucoup d'enthousiasme parmi la population danoise. Sur le plan politique, les deux pays sont des partenaires importants en raison notamment de leur appartenance commune à l'Union européenne et à l'Organisation du traité de l'Atlantique Nord (OTAN). Leurs analyses se rejoignent sur de nombreux dossiers de politique internationale et européenne, de coopération de sécurité et de défense. Ces liens étroits se sont fortement renforcés ces dernières années, comme en témoigne le nombre accru de rencontres de haut niveau depuis 2019. Ils sont appelés à se renforcer davantage alors que le Danemark a levé, le 1^{er} juin 2022 par référendum, la dérogation (« *opt-out* ») en matière de politique de sécurité et de défense commune (PSDC) européenne, ouvrant ainsi la voie à de nouvelles perspectives de coopération dans les cadres européen et bilatéral.

La France et le Danemark étaient liés jusqu'au 31 décembre 2008 par la convention 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. Par note diplomatique du 10 juin 2008, le Danemark a notifié à la France sa décision de dénoncer cette convention, dénonciation ayant pris effet au 1^{er} janvier 2009. Ainsi, il importait de signer une nouvelle convention avec ce partenaire européen de premier plan. Cette dénonciation trouvait son motif dans la volonté du Danemark de se voir attribuer un droit d'imposition des pensions de source danoise perçues par les retraités résidents de France, la convention en cause attribuant un tel droit exclusivement à la France.

L'objectif de la négociation était notamment pour la France de se doter d'un instrument juridique aux derniers standards qui répondra aux attentes des acteurs économiques.

Afin de ne pas pénaliser les contribuables des conséquences de cette dénonciation, la France et le Danemark ont adopté des règles de droit interne permettant d'éliminer la plupart des doubles impositions. Ainsi, du côté français, une instruction administrative de 2010¹ a été publiée dans ce

cadre. Toutefois, cette solution, conçue comme transitoire, n'offre pas la sécurité juridique d'une convention fiscale.

b) Relations bilatérales avec la Grèce

La France et la Grèce entretiennent une excellente relation bilatérale, comme en attestent le partenariat stratégique initié en 2015 à l'occasion de la visite à Athènes du Président de la République française, qui couvre de nombreux domaines de coopération (tourisme, économie agricole, économie numérique, migrations, coopération dans le domaine des réformes et en matière éducative et universitaire) ou encore l'accord de partenariat stratégique dans le domaine de la sécurité et de la défense, signé à Paris le 28 septembre 2021 à l'occasion du déplacement du Premier ministre Kyriakos MITSOTAKIS à Paris².

La France et la Grèce sont liées par la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signée à Athènes le 21 août 1963, qui n'avait pas été amendée depuis lors. Il convenait donc de moderniser cette convention en prenant notamment en compte l'ensemble des standards internationaux issus du projet BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* - érosion de la base d'imposition et transfert de bénéficiaires).

II. Historique des négociations

a) Négociations avec le Danemark

Compte tenu de l'importance des relations économiques entre les deux pays, des discussions ont été réengagées à la suite de la dénonciation de la convention fiscale de 1957 en vue de la conclusion d'une nouvelle convention fiscale. Après s'être entendus sur les modalités de taxation des pensions, point qui conditionnait l'ouverture des négociations, deux tours de négociation se sont tenus en avril et mai 2021, complétés par des échanges écrits ultérieurs. Les discussions avec la délégation danoise se sont conclues le 29 octobre 2021 et ont permis le paraphe du projet de convention le 23 novembre 2021.

b) Négociations avec la Grèce

À la demande de la France, des discussions en vue de la modernisation de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu de 1963 ont été ouvertes en juin 2019, lors d'un premier tour de négociation à Athènes.

À la suite de ces premières discussions, poursuivies en 2020, la France et la Grèce se sont accordées sur un projet de nouvelle convention.

III. Objectifs des conventions

Ces deux nouvelles conventions permettent à la France de se doter de deux instruments juridiques conformes aux derniers standards du projet BEPS visant à mieux lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires et répondront aux attentes des acteurs économiques.

¹ BOI-INT-CVB-DNK, consultable sur le site du [Bulletin officiel des finances publiques](#).

² Ministère de l'Europe et des Affaires étrangères

a) S'agissant de la convention avec le Danemark

La nouvelle convention comprend trente-deux articles tenant compte des derniers standards BEPS, en particulier les nouvelles définitions de l'agent dépendant et de l'agent indépendant, la clause anti-fragmentation des activités en matière d'établissement stable, la clause générale anti-abus (*Principal Purpose Test*) et un préambule conforme au standard contenu dans la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices signée par la France le 7 juin 2017. Ce préambule précise expressément que l'objet de la convention fiscale est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale.

En matière de pensions, dont les modalités de taxation constituaient un préalable indispensable à l'ouverture des négociations, les règles d'imposition contenues dans la nouvelle convention prévoient une imposition partagée tout en préservant intégralement les recettes fiscales de l'Etat de résidence des retraités par un mécanisme de « crédit d'impôt inversé » (mécanisme consistant pour l'Etat de source des revenus à accorder un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt acquitté dans l'Etat de résidence, ce qui constitue une situation inverse à celle habituellement pratiquée). La solution retenue satisfait pleinement les intérêts français, étant précisé que le nombre de résidents de France percevant des pensions de source danoise est estimé à environ 1 500 et que le Registre des français établis hors de France compte 200 personnes recensées comme retraitées établies au Danemark.

De même, les demandes françaises, concernant l'insertion d'une clause permettant aux organismes de placement collectifs de bénéficier, sous conditions, des taux réduits conventionnels en matière de dividendes et d'intérêts, ainsi que l'exonération dans l'Etat de séjour des indemnités de volontariat international en entreprise (VIE), ont été acceptées³.

En contrepartie, le Danemark a notamment obtenu que soient constitutifs d'un établissement stable, les installations, appareils ou navires de forage utilisés pour l'exploration de ressources naturelles pour une durée supérieure à 12 mois. La qualité de résident au sens conventionnel est par ailleurs expressément reconnue aux fonds de pension⁴, cette expression couvrant, du côté français, le Fonds de réserve pour les retraites. Cette qualité leur permettra de bénéficier de l'ensemble des avantages prévus par la convention, notamment des taux réduits applicables aux revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances).

La nouvelle convention contient également une clause large relative à l'imposition des bénéfices tirés du transport international, incluant notamment ceux provenant de la location de conteneurs, dans le pays du siège de direction effective de l'entreprise. Compte tenu de la présence d'acteurs français importants dans ce domaine, cette clause apparaît comme mutuellement bénéfique pour la France et pour le Danemark.

b) S'agissant de la convention avec la Grèce

La nouvelle convention tient compte des derniers standards BEPS, en particulier les nouvelles définitions de l'agent dépendant et de l'agent indépendant, la clause anti-fragmentation des activités en matière d'établissement stable, la clause générale anti-abus (*Principal Purpose Test*) et un préambule conforme au standard contenu dans la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices signée par la France le 7 juin 2017.

³ En janvier 2023, le Danemark compte 76 VIE établis dans 30 entreprises.

⁴ Au Danemark, l'expression recouvre une série de fonds de pension agréés : les fonds de pension autonome, les fonds de pension professionnels « multi-employeurs » danois et les compagnies d'assurance-vie. En 2021, le nombre de sociétés enregistrées en tant que fonds de pensions professionnels « multi-employeurs » était de 11 et le nombre de compagnies d'assurance-vie était de 15.

La France a obtenu l'insertion d'une clause permettant aux organismes de placement collectifs de bénéficier, sous conditions, des taux réduits conventionnels en matière de dividendes et d'intérêts, ce qui facilitera les investissements mutuels. Elle a également obtenu un traitement favorable pour le volontariat international en entreprise (VIE)⁵.

La nouvelle convention prévoit par ailleurs un abaissement des plafonds conventionnels de retenue à la source sur les dividendes (taux de 15 % dans le cas général et 0 % en cas de participation d'au moins 5 %, contre application des taux domestiques à l'heure actuelle) et les intérêts (taux de 5 % assorti de différents cas d'exonération de retenue à la source, contre 10 ou 12 % à l'heure actuelle). Ces concessions mutuelles permettront de développer les investissements directs réciproques de chaque Etat et favoriseront plus particulièrement, compte tenu du stock d'investissements directs à l'étranger (IDE) plus important côté français⁶, ceux des entreprises françaises en Grèce. Elles seront également favorables au Trésor français, qui aura un impôt étranger moindre à éliminer.

Par ailleurs, la France a obtenu la suppression des crédits d'impôt forfaitaires prévus dans la convention actuelle pour les dividendes et intérêts de source grecque. Cette méthode d'élimination des doubles impositions, à laquelle la France n'a désormais plus recours, oblige celle-ci à accorder un montant de crédit d'impôt fixe ne tenant pas compte de l'impôt réellement acquitté en Grèce, aboutissant à des conséquences peu satisfaisantes pour le contribuable (lorsque le crédit d'impôt fixe s'avère inférieur à l'impôt réellement acquitté) ou le Trésor public français (lorsque le crédit d'impôt fixe s'avère supérieur à l'impôt réellement acquitté).

En contrepartie, la Grèce a notamment obtenu que soient visés, parmi les installations d'affaires susceptibles de constituer des établissements stables, les lieux d'exploration et d'exploitation des ressources naturelles. Elle a également obtenu le maintien d'un droit d'imposition à la source sur les redevances. Toutefois, comme pour les intérêts, ce droit est limité par l'application de la directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 relative aux intérêts et redevances⁷.

Enfin, la nouvelle convention permet de répondre aux difficultés soulevées par l'application de la convention actuellement en vigueur pour les personnes physiques percevant des rémunérations publiques, qui ne seront plus régies par un partage d'imposition entre les deux pays, source de complexité, mais par une imposition exclusive à la source.

IV. Conséquences estimées de la mise en œuvre des conventions

Ces conventions emportent des conséquences économiques, financières, administratives et juridiques.

A. Conséquences économiques et financières

Les conventions permettront de renforcer les échanges économiques et les investissements entre la France et le Danemark et entre la France et la Grèce, tout en s'inscrivant dans la priorité donnée par le Gouvernement français à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

a) S'agissant de la convention avec le Danemark

La convention permettra de développer les échanges franco-danois en assurant un cadre favorable à la sécurité juridique des opérateurs économiques. Elle offrira un cadre conventionnel bilatéral à l'élimination des doubles impositions, vis-à-vis des opérations transfrontalières des entreprises comme des différents revenus propres aux particuliers. Cette convention fiscale constitue par conséquent une avancée importante dans la relation de confiance qu'entretiennent nos deux pays et contribuera à renforcer les liens sur le plan économique et financier.

⁵ En janvier 2023, 7 VIE effectuaient une mission en Grèce, pour le compte de 6 entreprises.

⁶ 1 104 millions d'euros d'IDE net de la France vers la Grèce en 2021 selon la Banque de France

⁷ [Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.](#)

Les liens économiques entre la France et le Danemark ont évolué très favorablement ces dernières années. Les échanges commerciaux avec le Danemark sont conséquents. Malgré la crise liée à la pandémie de coronavirus (-6 % en 2020), les échanges de biens et de services entre la France et le Danemark sont repartis à la hausse en 2021. En 2021, les échanges de biens entre la France et le Danemark ont progressé de 14 % pour atteindre 6,6 Mds€, soit leur plus haut niveau en dix ans. La hausse des exportations françaises vers le Danemark (+19 %), de loin supérieure à celle des importations (+9 %), permet à la France d'enregistrer un excédent record en 2021 d'environ 393 M€. Le Danemark est le seul pays de la zone nordique vis-à-vis duquel la France enregistre traditionnellement un solde commercial excédentaire.

La relation commerciale franco-danoise se caractérise par l'importance des échanges intra-branches. En 2021, les premiers postes d'exportations françaises vers le Danemark sont les produits pharmaceutiques (14 % des exportations totales) et chimiques (14 %), les véhicules automobiles (14 %), les machines et équipements d'usage général (8 %) ainsi que les boissons (6 %). Les principaux postes d'importations françaises sont les produits pharmaceutiques (16 % des importations totales), les machines et équipements d'usage général (11 %), le matériel électrique (7 %) ainsi que les véhicules automobiles (4 %). Après avoir enregistré un recul en 2020 (1,8 Md€), les exportations françaises de services vers le Danemark sont reparties à la hausse en 2021 (2,1 Mds€). La France exporte majoritairement des services de transport, d'information et de communication ainsi que des services aux entreprises.

Selon les données de la Banque de France, le Danemark constitue le 12^{ème} investisseur en France en 2020, avec un stock de 6,1 Mds€, et le 1^{er} investisseur nordique, devant la Suède (5,5 Mds€), la Norvège (3,1 Mds€) et la Finlande (1,9 Md€). Les premiers secteurs d'investissements danois en France (en stock) sont les services (76 %). Dans l'industrie manufacturière (21 % du stock d'investissements directs danois en France), les principaux secteurs représentés sont les industries pharmaceutique (11 %) et agroalimentaire (5 %).

Le Danemark emploie 40 000 personnes en France, dans 400 filiales. Le Danemark constitue ainsi le 2^{ème} employeur de la zone nordique en France, derrière la Suède (95 000 emplois). La plupart des grands groupes danois ont investi en France, notamment des acteurs majeurs des secteurs de la chimie-pharmacie, de l'agroalimentaire, de la construction ou encore du transport. Le premier employeur nordique en France est danois : il s'agit de l'entreprise ISS, acteur majeur du marché des services aux entreprises et aux collectivités, qui emploie plus de 18 000 personnes en France.

En 2021, 46 décisions danoises d'investissement ont permis la création de près de 700 emplois dans l'Hexagone, notamment dans les secteurs de la santé et de la distribution. Le Danemark a dépassé pour la première fois la Suède en tant que premier investisseur nordique en France en termes de nombre de projets. La France est d'ailleurs, comme en 2020, le premier pays d'accueil des projets d'investissements danois en Europe (près de 30 % des projets danois).

Selon les dernières données disponibles de l'Institut danois de la statistique (Danmarks Statistik), le stock d'investissements directs français au Danemark s'élève à 4,5 Mds€ en 2021. La France se place au rang de 10^{ème} investisseur au Danemark, derrière la Suède (19,9 Mds€), la Norvège (14,7 Mds€), la Grande-Bretagne (14,5 Mds€), les Pays-Bas (13,8 Mds€), le Luxembourg (13,2 Mds€), la Finlande (8,0 Mds€), l'Allemagne (7,5 Mds€), les Etats-Unis (6,6 Mds€) et l'Irlande (5,7 Mds€). Si l'on tient compte du pays qui contrôle finalement les investissements, la France est le 6^{ème} investisseur ultime au Danemark en 2021, avec un stock de 6,9 Mds€, devant les Etats-Unis, la Suède, la Norvège, le Royaume-Uni et la Finlande.

Près de 220 entreprises françaises sont implantées au Danemark, représentant 13 000 emplois, dans les secteurs financiers, des transports, de la construction et de l'énergie.

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.

En matière de pensions privées, l'imposition partagée que la nouvelle convention prévoit permettra la taxation de ces revenus dans les deux Etats et non dans le seul Etat de résidence, qui préservera néanmoins l'intégralité de ses recettes fiscales via le mécanisme du « crédit d'impôt inversé ». Ainsi, tout en préservant les recettes fiscales de chaque Etat, la nouvelle convention fera bénéficier les contribuables de l'élimination de la double imposition. En pratique, un retraité résidant en France y sera redevable de l'impôt normalement dû mais bénéficiera, en contrepartie, d'un crédit d'impôt au Danemark égal au montant de l'impôt français. À titre d'exemple, une pension de 100 € perçue par un retraité résidant en France, dont le taux d'imposition normal serait de 20 % en France et 30 % au Danemark, donnerait lieu à un impôt de 20 € en France et un impôt de 10 € au Danemark.

De plus, la nouvelle convention introduit une clause « grand-père » afin de maintenir la situation actuelle des pensionnés telle que résultant de la législation interne danoise prise à la suite de la dénonciation de l'ancienne convention fiscale. En vertu de ce dispositif, les pensions perçues par un bénéficiaire résident d'un Etat et qui sont exonérées par l'Etat de leur provenance, demeurent imposables exclusivement dans l'Etat de résidence, pour autant que le bénéficiaire demeure résident de celui-ci. En pratique, cette clause permet à la France de conserver un droit d'imposition exclusif sur les pensions privées de source danoise perçues par ses résidents à la date de signature de la convention, aussi longtemps que ces derniers restent résidents de France.

En dehors des pensions privées, la nouvelle convention retient, en matière d'élimination de la double imposition, la méthode de l'imputation, consistant à calculer l'impôt français sur l'intégralité des revenus du contribuable, y compris ceux imposables au Danemark, sous réserve toutefois d'accorder, selon le cas, une déduction égale au montant de l'impôt français ou étranger correspondant à ces revenus. Cette méthode d'élimination s'inscrit, hormis les pensions publiques, dans la continuité de celle prévue par l'instruction administrative de 2010, en ce qui concerne ses effets en matière de calcul du revenu fiscal de référence et de décote ainsi que sur le taux d'imposition des autres revenus imposables. Prévue par le modèle de convention OCDE, cette méthode est celle retenue dans toutes les conventions récentes conclues par la France.

En matière de dividendes, sur le modèle du régime applicable aux sociétés mères dans l'Union européenne⁸, la nouvelle convention prévoit une exonération de retenue à la source en cas de détention au moins égale à 10 % du capital de la société qui distribue ces dividendes. En cas de participation inférieure à ce seuil, le taux de retenue à la source est plafonné à 15 %.

En revanche, s'agissant des intérêts et redevances, la convention va plus loin que la directive de l'Union européenne afférente⁹ en accordant une exonération de retenue à la source indépendamment de tout lien de détention entre le bénéficiaire et le payeur de ces intérêts ou redevances. Pour mémoire, la directive restreint cet avantage aux sociétés associées, c'est-à-dire lorsqu'elles sont unies par un lien de détention capitalistique d'au moins 25 %. Ces stipulations conventionnelles sont toutefois conformes au modèle de convention fiscale de l'OCDE, lequel prévoit également une exonération de retenue à la source en matière d'intérêts et de redevances.

b) S'agissant de la convention avec la Grèce

La nouvelle convention fiscale permettra de développer davantage les liens économiques entre la France et la Grèce et d'assurer la sécurité juridique des opérateurs économiques. Elle offrira un cadre conventionnel bilatéral à l'élimination des doubles impositions, vis-à-vis des opérations transfrontalières des entreprises comme des différents revenus propres aux particuliers. Cette convention fiscale constitue par conséquent une avancée importante dans la relation de confiance qu'entretiennent nos deux pays et contribuera à renforcer les liens sur le plan économique et financier.

⁸ [Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.](#)

⁹ [Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.](#)

S'agissant des liens économiques entre nos deux pays, le total des échanges, s'élevant à 4,295 Mds€, a marqué en 2021 une augmentation marginale de 1,6 % par rapport à 2020. La Grèce représente 1,2 % des exportations françaises et 0,6 % des importations françaises depuis la zone euro. La part de marché de la France se maintient en 2021 à 4,1 % du total des importations grecques (contre 4,4 % en 2020), elle occupe ainsi le 7ème rang parmi les fournisseurs mondiaux de la Grèce, loin derrière l'Allemagne qui reste le principal fournisseur du pays (10,9 %), l'Italie (8,2 %), la Chine (8 %), la Russie (6,9 %), l'Irak (6,6 %) et les Pays-Bas (5,6 %). La France était en 2021 le 6ème client de la Grèce, avec une part de 4,7 % des exportations grecques (contre 5,8 % en 2020).

Avec 2,625 Mds€ d'exportations (+7,4 % en un an) et 1,670 Md€ d'importations de biens (-6,4 %), la France affiche encore cette année un excédent commercial bilatéral. Le solde s'est établi à 955 M€, contre 658 M€ en 2020 (+45 %) et 1,45 Md€ en 2019.

Les produits pharmaceutiques occupent le premier poste du commerce bilatéral tant pour nos exportations que pour nos importations, la Grèce étant en excédent de 568 M€ sur ce poste. Les trois principaux postes d'exportations françaises en 2021 concernent les produits pharmaceutiques (268,5 M€, soit 10,2 % du total des exportations vers la Grèce), la viande bovine (186,9 M€, 7,1 %) et les produits chimiques divers (167,1 M€, 6,4 %). Depuis la Grèce, la France a principalement importé des produits pharmaceutiques (837,2 M€, 50,1 %), des métaux non ferreux (227,9 M€, 13,7 %) et des fruits et légumes (62,5 M€, 3,7 %).

Dans un contexte de reprise post-pandémique, en 2021, les recettes touristiques en provenance de France ont progressé de 172 % par rapport à 2020, pour s'établir à 999,4 M€, derrière l'Allemagne (2,4 Mds€) et le Royaume-Uni (1,5 Mds€). Le nombre de touristes français s'est élevé à 1 174 000 voyageurs, représentant environ 8 % des touristes étrangers en Grèce.

En 2020, la France est passée du 7ème au 4ème rang des investisseurs en Grèce (8,1 % des IDE investis dans le pays en 2020), en hausse de 78 % par rapport à 2019, et à son plus haut niveau depuis 2012, année de désinvestissement en raison de la profonde crise grecque. La France se situe derrière l'Allemagne, premier investisseur du pays, le Luxembourg, les Pays-Bas, la Suisse, la Belgique et l'Italie. Les investissements grecs en France sont plus limités, le stock d'investissements s'élevant en 2020 à 247 M€.

Les données les plus récentes (2019) sur la présence française indiquent que la Grèce compte 194 entreprises, filiales de groupes ou joint-ventures françaises associant des entreprises grecques pour un chiffre d'affaires de 2,5 Mds€ et comptant 12 625 employés, présentes dans la quasi-totalité des secteurs, notamment l'industrie, l'énergie, les infrastructures, les transports, les produits de consommation et le secteur pharmaceutique.

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.

Elle aura également pour conséquence de permettre une imposition exclusive à la source des rémunérations et pensions publiques pour les personnes physiques possédant la nationalité de l'Etat débiteur, lorsque la convention actuelle en prévoit le partage dans l'hypothèse d'un résident de Grèce percevant de tels revenus de source française. Sur demande, ce principe d'imposition exclusive à la source s'applique de manière rétroactive (possibilité ouverte jusqu'aux périodes d'imposition commençant à compter du 1er janvier 2015).

S'agissant de l'élimination de la double imposition, la convention de 1963 actuellement en vigueur prévoit, côté français, une méthode d'exemption consistant, pour les revenus imposables en Grèce, à l'exception des dividendes, intérêts et redevances, à les exonérer de l'impôt français tout en conservant néanmoins le droit de les prendre en considération pour le calcul du taux effectif, c'est-à-dire de l'impôt à percevoir sur le reste du revenu imposable en France. La nouvelle convention retient, quant à elle, la méthode de l'imputation, consistant à calculer l'impôt français sur l'intégralité des revenus du contribuable, y compris ceux imposables en Grèce, sous réserve toutefois d'accorder, selon le cas, une déduction égale au montant de l'impôt français ou grec correspondant à ces revenus¹⁰. Le passage d'une méthode à l'autre n'est pas neutre et implique plusieurs changements pour les contribuables, s'agissant notamment des revenus immobiliers ainsi que des traitements et salaires publics et privés. Ainsi, en fonction des situations individuelles des contribuables concernés, ce changement de méthode emporte des incidences sur le taux d'imposition applicable aux autres revenus imposables, sur le mécanisme de la décote et sur le calcul du revenu fiscal de référence.

B. Conséquences administratives

La direction générale des finances publiques (DGFIP), responsable de l'application des conventions fiscales conclues par la France, sera chargée de l'application des présentes conventions.

Les modalités administratives d'application des présentes conventions seront identiques à celles de la centaine de conventions fiscales conclues par la France¹¹.

La direction des impôts des non-résidents (DINR), direction à compétence nationale de la DGFIP, sera ainsi compétente pour recevoir et contrôler les déclarations des personnes résidentes au Danemark et en Grèce.

La mise en œuvre des dispositifs d'échanges de renseignements prévus par ces conventions sera intégrée au sein d'un rapport annuel annexé au projet de loi de finances, le Rapport annuel du Gouvernement portant sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échange de renseignements¹².

Les personnes résidentes en France pourront utiliser les formulaires n° 2047 (impôt sur le revenu) et 2066 (impôt sur les sociétés)¹³ pour déterminer le montant des crédits d'impôt auxquels elles auront droit en application de ces conventions.

C. Conséquences juridiques

Les deux conventions renforcent la sécurité juridique des personnes morales et physiques en clarifiant les règles fiscales applicables aux opérations impliquant des résidents des deux Etats et qui entrent dans le champ d'application de ces conventions.

¹⁰ En soumettant *ab initio* l'intégralité des revenus du contribuable à l'impôt français, tout en empêchant la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt, la méthode de l'imputation garantit que les revenus de source française des foyers percevant par ailleurs des revenus de source grecque sont imposés au même taux que ceux des foyers qui, à revenus équivalents, ne disposent que de revenus de source française. Cette méthode permet ainsi de rétablir l'équité avec les contribuables qui ne perçoivent que des revenus de source française et d'assurer que les revenus de source grecque sont pris en compte de la même manière que les autres sources de revenu pour la détermination du taux marginal d'imposition. En outre, la méthode de l'imputation permet également d'éviter des situations de double exonération lorsque l'impôt dans l'Etat de source est nul. Prévue par le modèle de convention OCDE, la méthode de l'imputation est ainsi retenue dans toutes les conventions récentes conclues par la France.

¹¹ [Liste des conventions fiscales liant la France](#)

¹² [Rapport annuel du Gouvernement portant sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échange de renseignements](#)

¹³ Formulaires disponibles sur le [site des Impôts](#)

- Articulation avec les accords ou conventions internationales existantes

La convention fiscale avec le Danemark n'aura aucune conséquence sur les conventions internationales existantes.

La convention fiscale avec la Grèce se substituera à la convention fiscale franco-grecque actuellement en vigueur, signée à Athènes le 21 août 1963.

- Articulation avec le droit européen

En vertu du principe d'attribution prévu à l'article 5 du Traité sur l'Union européenne, la fiscalité directe est une compétence des Etats membres. Elle est exercée dans le respect du droit de l'Union européenne. Dans son arrêt Schumacker du 14 février 1995 (aff. C-279/93), la Cour de justice de l'Union européenne a rappelé que les Etats membres sont fondés à répartir entre eux les droits d'imposer par des conventions fiscales visant à prévenir les doubles impositions en suivant les recommandations internationales de l'OCDE.

A cet égard, les dispositions des deux conventions ont pour objet de répartir le pouvoir d'imposition entre la France et le Danemark et entre la France et la Grèce et sont donc pleinement compatibles au droit de l'Union européenne. La compatibilité est en particulier assurée concernant la directive relative au règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne¹⁴ du 10 octobre 2017, celle relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal du 15 février 2011¹⁵, celle relative au régime des sociétés mères du 30 novembre 2011¹⁶ et celle qui institue un régime fiscal commun aux intérêts et redevances du 3 juin 2003.

- Articulation avec le droit interne

L'ordonnancement juridique français n'est pas affecté par ces conventions. En effet, elles pourront être appliquées dès leur entrée en vigueur et ne nécessiteront pas de mesure d'application particulière.

La convention avec le Danemark s'appliquera aux départements métropolitains de la République française et aux collectivités territoriales d'outre-mer listées au Protocole, soit la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, la Réunion et Mayotte.

La convention avec la Grèce s'appliquera aux départements métropolitains de la République française et aux collectivités territoriales d'outre-mer listées au Protocole, soit la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, la Réunion et Mayotte.

- Transfert de données à caractère personnel

S'agissant des transferts de données à caractère personnel en application de l'article 25 de la Convention, ceux-ci sont appelés à s'inscrire dans le cadre des dispositions :

- du règlement 2016/679, du 27 avril 2016, relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (RGPD)¹⁷ ;
- de la loi modifiée n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés¹⁸ ;

¹⁴ [Directive \(UE\) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.](#)

¹⁵ [Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.](#)

¹⁶ [Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.](#)

¹⁷ [Règlement général sur la protection des données](#)

- la convention n°108 du Conseil de l'Europe, du 28 janvier 1981, pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel¹⁹.

Le Danemark et la Grèce étant membres de l'Union européenne, la protection des données y est encadrée par le règlement (UE) 2016/679 précité.

Enfin, s'agissant de la coopération administrative (l'échange de renseignements et l'assistance au recouvrement), les articles 25 et 26 de la convention avec le Danemark et les articles 24 et 25 de la convention avec la Grèce sont conformes aux standards internationaux, tels que définis par le modèle de convention fiscale de l'OCDE, et leur portée équivaut à celle prévue dans d'autres textes juridiques contraignants. Dans le cadre de cette coopération et sur le fondement de l'article 25, les autorités françaises pourront par exemple requérir des autorités danoises tout renseignement vraisemblablement pertinent pour appliquer les dispositions de droit interne portant sur les impôts de toute nature, y compris ceux qui ne sont pas visés par la convention, comme la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

D'une part, la directive n° 2011/16²⁰ UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal prévoit déjà une obligation d'échange de renseignements à des fins fiscales entre les différents Etats membres de l'UE dont la France et le Danemark et la France et la Grèce.

D'autre part, la directive n° 2010/24/UE²¹ du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures s'applique également déjà à l'assistance mutuelle entre la France et le Danemark et la Grèce.

En outre, le Danemark et la Grèce sont liés avec la France par la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAC)²² du 25 janvier 1988, de l'OCDE et du Conseil de l'Europe, amendée par le protocole du 27 mai 2010²³. Celle-ci prévoit toutes les formes possibles de coopération administrative entre Etats en vue de l'établissement et du recouvrement de l'impôt, et comporte notamment des dispositions relatives de l'échange d'information (dont des échanges automatiques) et au recouvrement de l'impôt à l'étranger.

Il s'ensuit que les conventions signées le 4 février 2022 et le 11 mai 2022 permettront à la France et au Danemark et à la Grèce de disposer d'un instrument bilatéral assurant, en matière d'échange de renseignements, une coopération administrative de portée équivalente aux instruments multilatéraux auxquels ils sont d'ores et déjà parties.

V. Etat des signatures et ratifications

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, complétée par un protocole faisant partie intégrante de la convention, a été signée à Paris le 4 février 2022 par Bruno LE MAIRE, ministre de l'économie, des finances et de la relance, et Nicolai WAMMEN, ministre des finances.

Le projet de loi d'approbation de la convention fiscale a été examiné en première lecture par le Parlement danois en février 2023.

¹⁸ [Loi modifiée n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés](#)

¹⁹ [Convention n°108 du Conseil de l'Europe, du 28 janvier 1981, pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel](#)

²⁰ [Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE](#)

²¹ [Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures](#)

²² Publiée par [décret n° 2005-1198 du 19 septembre 2005](#)

²³ Publié par [décret n° 2012-930 du 1er août 2012](#)

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 a été signée à Athènes le 11 mai 2022 par Patrick MAISONNAVE, ambassadeur de France en Grèce, et par Christos STAÏKOURAS, ministre des finances de la République hellénique.

La Grèce a informé la France le 10 novembre 2022 que la convention avait été ratifiée par la loi 4984/2022 et publiée au Journal officiel du 25 octobre 2022.