

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DNK-28/07/2016

Date de publication : 28/07/2016

INT - Convention fiscale entre la France et le Danemark

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Conventions bilatérales
Danemark

Sommaire :

- I. Date de prise d'effet de la dénonciation
- II. Conséquences de la dénonciation
 - A. Revenus de source française des résidents du Danemark
 - 1. Régime d'imposition
 - 2. Élimination des éventuelles doubles impositions
 - B. Revenus de source danoise des résidents de France
 - 1. Ouverture d'un droit à crédit d'impôt
 - 2. Modalités de mise en œuvre du dispositif
 - 3. Assistance entre États

1

Une convention a été signée à Paris le 8 février 1957 entre la France et le Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune et d'établir des règles d'assistance administrative réciproque.

La [loi n° 58-184 du 21 février 1958](#) (JO du 22 février 1958, p. 1924) a autorisé la ratification de cette convention qui a été publiée par le [décret n° 58-702 du 7 août 1958](#) (JO du 10 août 1958, p. 7519).

Par note diplomatique du 10 juin 2008, le Danemark a notifié à la France sa décision de mettre fin à la convention fiscale franco-danoise du 8 février 1957. Cette dénonciation a été publiée par le [décret n° 2009-46 du 13 janvier 2009](#) (JO du 15 janvier 2009, p.793).

I. Date de prise d'effet de la dénonciation

10

Conformément aux stipulations de l'article 28 de la Convention, chacun des deux États 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 1er janvier de l'année suivant la date de notification.

La notification par le Danemark de la dénonciation de la Convention est intervenue par voie diplomatique le 10 juin 2008. La Convention a donc cessé de produire ses effets à compter du 1er janvier 2009.

20

La dénonciation de la Convention produit 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 trouve plus à s'appliquer à l'imposition des revenus dont la mise en paiement intervient à compter du 1er janvier 2009. A contrario, la Convention reste applicable à l'imposition des revenus des capitaux mobiliers 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'applique plus à l'imposition des revenus afférents aux années 2009 et suivantes, ou aux exercices clos à compter du 1er janvier 2009 ;

Toutefois, restent couverts par la Convention les revenus dont le fait générateur est intervenu antérieurement au 1er janvier 2009, quand bien même l'imposition de ces revenus interviendrait après cette date. Cette dernière disposition ne s'applique pas aux revenus qui sont rattachés à un exercice clos postérieurement au 31 décembre 2008, même si leur fait générateur est antérieur ;

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

30

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 ([BOI-ANNX-000297](#)) entre les gouvernements français et danois mentionné par le paragraphe 2 de l'article 6 de la convention fiscale précitée reprend pleinement ses effets à partir du jour où la convention cesse de produire les siens, soit le 1er janvier 2009. Dès lors, les entreprises de navigation ayant leur siège de direction effective en France sont exonérées d'impôts au Danemark sur les bénéfices provenant de la navigation réalisée au Danemark. Cette exonération s'applique de manière réciproque aux bénéfices réalisés en France par des entreprises de navigation ayant leur siège de direction effective au Danemark. Un échange de lettres ([BOI-ANNX-000296](#)) entre les autorités compétentes française et danoise précise que les stipulations de cet accord s'appliquent aux activités de navigation tant maritime qu'aérienne.

II. Conséquences de la dénonciation

A. Revenus de source française des résidents du Danemark

1. Régime d'imposition

40

Dès lors que les stipulations 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 dans le présent document.

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

50

Ainsi, l'absence de convention fiscale n'affecte pas l'imposition 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 du Danemark, 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 du I de l'[article 209 du CGI](#).

60

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, en matière d'impôt sur le revenu, les sommes visées à l'[article 182 A du CGI](#) perçues par des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France donnent lieu à l'application de la retenue à la source prévue par cet article. De même, lorsqu'elles sont payées par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés ne disposant pas en France d'installation professionnelle permanente, les sommes visées à l'[article 182 A bis du CGI](#) et à l'[article 182 B du CGI](#) sont soumises sans restriction à la retenue à la source prévue par ces articles, sous réserve des précisions apportées au **II-A-2 § 130**.

70

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 sont désormais imposables en France selon les dispositions de l'[article 182 A du CGI](#), de l'[article 197 A du CGI](#) et de l'[article 197 B du CGI](#).

80

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 au 2 de l'[article 119 bis du CGI](#) et à l'[article 119 ter du CGI](#), à l'[article 125 A du CGI](#), à l'[article 119 quater du CGI](#), à l'[article 131 quater du CGI](#), à l'[article 182 B du CGI](#) et à l'[article 182 B bis du CGI](#).

90

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'État de résidence du cédant, à savoir le Danemark. Du fait de la dénonciation de la Convention, les cessions réalisées à compter du 1er 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 du CGI](#).

Les entreprises danoises propriétaires de biens immobiliers en France qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés français ou qui deviennent pour la première fois redevables de cet impôt doivent établir un bilan fiscal d'ouverture faisant apparaître leurs immeubles pour leur valeur d'origine telle que définie à l'[article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#). Devront également figurer à ce bilan fiscal les amortissements qui auraient dû être constatés depuis la date d'acquisition de ces immeubles, en application des dispositions du 2° du 1 de l'[article 39 du CGI](#). Enfin, devront également figurer au bilan fiscal d'ouverture les éventuelles provisions afférentes aux biens immobiliers dans les conditions édictées au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

100

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 du CGI](#) (participation substantielle dans des sociétés françaises), la Convention en attribuait l'imposition à l'État de résidence du cédant, à savoir le Danemark. Du fait de la dénonciation de la Convention, de telles cessions, réalisées à compter du 1er janvier 2009 par des résidents danois, sont imposables en France conformément aux dispositions prévues à l'article 244 bis B du CGI.

110

Il est rappelé que lorsqu'une personne n'est pas domiciliée fiscalement en France au sens de l'[article 4 B du CGI](#), les revenus de source française qu'elle perçoit 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).

2. Élimination des éventuelles doubles impositions

120

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 d'un résident du Danemark soumis à l'impôt sur les sociétés en France ne sont en principe pas imposables au Danemark. Dans l'hypothèse où une divergence d'appréciation d'une situation de fait par les administrations fiscales française et danoise aboutirait néanmoins à une double imposition, il appartiendrait au contribuable résident du Danemark de consulter les autorités fiscales danoises.

Par ailleurs, tout contribuable résident du Danemark peut demander aux autorités locales le bénéfice des dispositions prévues par la législation interne danoise, notamment celle relative à l'imputation des crédits d'impôts.

130

Enfin, il est précisé que lorsqu'un contribuable résident du Danemark est imposé au titre des dispositions de l'[article 182 B du CGI](#) et apporte la preuve :

- que la mise en œuvre des dispositions prévues à cet effet par la législation danoise ne lui a pas permis d'imputer l'intégralité 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, (y compris, le cas échéant, les contributions et prélèvements sociaux).

Il peut demander par voie contentieuse le reversement de la fraction de l'impôt payé en France qui excède celui auquel il aurait été soumis s'il avait été résident de France. Ce remboursement est limité à la fraction non imputée sur l'impôt dû au Danemark (cas d'un contribuable considéré comme domicilié fiscalement en France au sens de l'[article 4 B du CGI](#))

140

Pour déterminer le montant de l'éventuel reversement prévu au paragraphe précédent, il convient de déterminer le montant théorique de l'impôt qu'aurait acquitté un résident de France sur les revenus de source française concernés. Dans l'hypothèse où ces revenus auraient été imposés par application d'un barème progressif, l'impôt théorique sera constitué par le produit du montant des revenus nets considérés par le taux résultant du rapport entre l'impôt qui aurait été dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française et le montant de ce revenu net global.

Ce reversement d'impôt peut être sollicité par le bénéficiaire des revenus ou, lorsqu'il en est ainsi convenu, par l'établissement payeur. La demande de reversement, qui doit être accompagnée des documents permettant d'apprécier si les conditions prévues au **II-A-2 § 130** sont satisfaites, doit être formulée auprès du service en charge du traitement des contentieux afférents à la retenue à la source considérée. Il peut s'agir de la DRESG, de la Direction des grandes entreprises, ou du Service des impôts des entreprises dont dépend le débiteur des revenus.

150

Exemple : La règle décrite au **II-A-2 § 130** peut être illustrée par l'exemple qui suit.

Une société danoise D réalise une prestation de service au profit d'une société française pour une somme de 100 000 €.

Des charges déductibles d'un montant de 20 000 € se rattachent à cette prestation de service d'un montant brut de 100 000 €. Le revenu net de source française correspondant à ces prestations de service réalisées par D pour le compte d'une société française s'élève donc à un montant de 80 000 € .

Le taux de l'impôt danois s'élève par hypothèse à 25%.

Ce revenu de source française est imposé dans les conditions suivantes :

- en France : ce revenu est soumis à la retenue à la source prévue par l'article 182 B appliquée sur une base brute, au taux de 33,1/3%, soit $100\,000\text{ €} \times 33,1/3\% = 33\,333\text{ €}$;
- au Danemark : ce revenu est soumis à l'impôt danois au taux de 25% appliqué sur une base nette, soit $80\,000\text{ €} \times 25\% = 20\,000\text{ €}$.

La société D bénéficie au Danemark d'un crédit d'impôt égal à l'impôt payé en France, dans la limite de l'impôt acquitté au Danemark sur ces mêmes revenus, soit 20 000 €. Elle ne peut donc pas imputer dans son intégralité l'impôt payé en France sur l'impôt dû au Danemark.

L'impôt qu'elle aurait supporté si elle avait été résidente de France et imposable sur ce territoire aux termes des dispositions du I de l'article 209 du CGI, aurait été de 26 667 € correspondant au taux de 33,1/3% appliqué au revenu net de source française de 80 000 €.

Pour l'application des dispositions prévues au **II-A-2 § 130**, le montant de la restitution à laquelle D pourra prétendre sera déterminé selon les modalités suivantes :

- retenue à la source payée par D en France (1): 33 333 € ;
- imposition que D aurait supportée en France si elle avait été résidente de France (2): 26 667 € ;
- différentiel d'imposition lié à la qualité de non-résident : (1) - (2) 6 666 € ;
- fraction de l'impôt français non imputée sur l'impôt dû au Danemark : (33 333 € - 20 000 €) 13 333 €.

D peut donc se prévaloir des dispositions du **II-A-2 § 130** pour demander une restitution d'impôt français d'un montant de 6 666 €.

B. Revenus de source danoise des résidents de France

160

Les autorités danoises ont prévu un régime d'exonération au Danemark de certaines pensions versées à des résidents de France.

Les règles de territorialité restreinte définies par le I de l'article 209 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. Dans l'hypothèse où une divergence d'appréciation d'une situation de fait par les administrations fiscales française et danoise aboutirait néanmoins à une double imposition, il appartiendrait au contribuable résident de France de consulter les autorités fiscales françaises.

Pour limiter les risques de doubles impositions susceptibles de 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 des

revenus de source danoise perçus par un résident de France, une mesure exceptionnelle de tolérance administrative est instaurée et est décrite ci-après.

1. Ouverture d'un droit à crédit d'impôt

170

L'impôt prélevé au Danemark sur les revenus de source danoise, autres que les pensions, perçus par les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'[article 4 B du CGI](#) 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 de l'[article 8 du CGI](#), de l'[article 8 bis du CGI](#) et de l'[article 8 ter du CGI](#) et dont le siège social est situé en France, ouvre droit, à compter du 1er 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.

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 des-dits revenus majorés du montant de l'impôt prélevé au Danemark, dans la limite de l'impôt français dû au titre de ces revenus.

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

2. Modalités de mise en œuvre du dispositif

180

Cette imputation d'un crédit d'impôt au titre de l'impôt danois suit, sauf indication contraire dans le présent document, 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.

Des précisions sont apportées sur les points suivants.

Le dispositif ainsi mis en place est applicable en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés.

Sont concernés les impôts danois équivalents à l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés : l'impôt sur les sociétés, l'impôt d'État sur le revenu, l'impôt communal sur le revenu, la contribution nationale de santé.

190

L'imputation de l'impôt sur le revenu danois est effectuée sur la cotisation d'impôt sur le revenu français, incluant le montant dû au titre des contributions et prélèvements sociaux.

Dans l'assiette des revenus permettant de déterminer la cotisation d'impôt français, les revenus de source danoise faisant l'objet de la double imposition sont pris en compte pour leur montant brut, c'est-à-dire incluant l'impôt prélevé au Danemark : ce dernier n'est pas déductible des revenus de

source danoise.

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.

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

200

Par ailleurs, cette imputation est déterminée séparément pour chaque catégorie de revenus de source danoise.

Aucun excédent de crédit d'impôt afférent à une catégorie de revenus non totalement utilisé ne peut être imputé sur l'impôt français afférent à une autre catégorie de revenus.

Bien entendu, le bénéficiaire des revenus peut, lorsque le droit commun applicable en l'absence de convention fiscale le prévoit, préférer déduire l'impôt danois des revenus auxquels cet impôt se rapporte.

S'agissant des modalités pratiques d'obtention du crédit d'impôt :

- les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent utiliser la déclaration d'impôts sur les sociétés et contributions n° **2066** (CERFA n° 11087, avec report sur la déclaration d'impôts sur les sociétés et contributions n° **2065** - CERFA n° 11084),

- les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu mentionnent ce crédit d'impôt sur leur déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10330, à laquelle est jointe, selon le cas, une déclaration des revenus encaissés hors de France n° **2047** (CERFA n° 11226) lorsque les revenus concernés sont encaissés hors de France ou le justificatif bancaire imprimé fiscal unique (IFU) n° **2561 ter** (CERFA n° 11428) lorsque l'établissement payeur des revenus concernés est établi en France.

Ces imprimés sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

Remarque : Les établissements payeurs de revenus de capitaux mobiliers de source danoise sont, en application de l'[article 242 ter du CGI](#), tenus de mentionner, sur la déclaration des opérations sur valeurs mobilières et revenus de capitaux mobiliers (imprimé fiscal unique ou IFU), le montant du crédit d'impôt représentatif de l'impôt danois prélevé à la source et imputable dans les conditions de la présente instruction.

Il sera admis que les actionnaires ou porteurs de parts d'OPCVM français percevant des revenus de source danoise (dividendes et intérêts) puissent imputer l'éventuel crédit d'impôt représentatif de l'impôt danois dans les mêmes conditions que s'ils avaient perçu directement ces revenus ([CGI, art. 199 ter, II](#) et [art. 199 ter A](#)).

3. Assistance entre États

210

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 États. A compter du 1er janvier 2009, les demandes d'assistance administrative adressées à l'administration danoise seront formulées sur ces fondements.

De même, en matière de correction des bénéfices 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 la division "dispositions générales de la présente série.

L'application de certaines dispositions du code général des impôts ou de certains dispositifs doctrinaux est subordonnée à une condition de localisation au sein d'un État ayant conclu avec la France une convention comportant une clause d'assistance administrative permettant de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Dès lors que la France et le Danemark continuent à se prêter une telle assistance, il est admis de considérer que les conditions requises pour bénéficier de ces dispositions de droit interne sont satisfaites.

La justification de la localisation au Danemark pourra être apportée par le demandeur par tout moyen (attestation visée par l'administration fiscale danoise, avis d'imposition, ...).