



UNIVERSITÀ  
**CUSANO**

**Master en planification fiscale internationale**

Niveau I

FAUT-IL RENÉGOCIER  
LA CONVENTION BILATÉRALE ENTRE LA FRANCE ET L'ITALIE  
CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION DU 5 OCTOBRE 1989 ?

**Candidat**

Marc Jouandon

**Rapporteur**

Professeure Stefania Scarascia Mugnozza

Année universitaire 2024/2025

## **Remerciements**

Je tiens à exprimer ma sincère gratitude à toutes les personnes qui ont rendu possible la réalisation de ce mémoire.

Je tiens à remercier tout particulièrement Me Antonio Grieco, pour avoir accepté le rôle de maître de stage et m'avoir permis de m'inscrire au Barreau de Rome, section spéciale des avocats établis. Sa disponibilité et son soutien ont été déterminants.

Un grand merci à ma femme, Federica Pagnoni, pour la patience et le soutien dont elle a fait preuve en conciliant mes heures de travail le week-end avec le développement de mon cabinet franco-italien et la rédaction de ce mémoire.

Je remercie également mes beaux-parents, pour la confiance qu'ils ont placée en ma capacité à relever le défi professionnel de me relancer en tant qu'avocat en Italie, ainsi que mes amis en Italie, qui, depuis 2018, m'ont soutenu moralement dans les moments difficiles jusqu'à ce nouveau et gratifiant renouveau professionnel.

À tous, je tiens à adresser mes remerciements les plus sincères.

## **Sommaire**

La présente thèse analyse de manière systématique la Convention bilatérale entre la France et l'Italie du 5 octobre 1989 visant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

L'objectif principal est d'examiner les dispositions fondamentales de la Convention et leur interprétation par les autorités fiscales françaises et italiennes, afin d'évaluer l'efficacité de cet instrument conventionnel dans le contexte économique et juridique actuel.

Après avoir tracé le cadre général de la fiscalité internationale et présenté le rôle du Modèle de l'OCDE en tant que référence technique pour les accords bilatéraux, ce travail se concentre sur l'analyse détaillée de la Convention franco-italienne, en illustrant ses règles de répartition de la compétence fiscale, ses mécanismes d'élimination de la double imposition et ses procédures de coopération administrative.

La recherche met en évidence les divergences d'interprétation entre les deux systèmes juridiques, qui génèrent une insécurité juridique pour les contribuables transfrontaliers, et examine les limites du système actuel de règlement des litiges fiscaux.

Dans la dernière partie, quelques suggestions d'amélioration et pistes de renégociation de la convention sont proposées, en accord avec les récentes évolutions du droit fiscal international et les normes les plus récentes de l'OCDE (BEPS et Instrument multilatéral).

Cet ouvrage vise à apporter une contribution critique et constructive au débat sur la coopération fiscale entre la France et l'Italie, en favorisant une plus grande sécurité juridique et une répartition plus équitable du pouvoir d'imposition.

## **Résumé (version anglaise)**

Cette thèse propose une analyse systématique de la Convention bilatérale entre la France et l'Italie du 5 octobre 1989 visant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

L'objectif principal est d'examiner les dispositions fondamentales de la convention et leur interprétation par les autorités fiscales françaises et italiennes, afin d'évaluer l'efficacité de cet instrument juridique dans le contexte fiscal international actuel.

Après avoir présenté le cadre général de la fiscalité internationale et l'importance de la Convention fiscale type de l'OCDE en tant que référence, l'étude se concentre sur l'examen détaillé de la convention franco-italienne, de ses règles d'attribution des droits d'imposition, de ses mécanismes d'élimination de la double imposition et de ses procédures de coopération administrative.

La recherche met en évidence les divergences d'interprétation entre les deux États, qui génèrent une insécurité juridique pour les contribuables transfrontaliers, et analyse les limites des procédures actuelles de règlement des différends.

La dernière partie propose des recommandations d'amélioration et des pistes de renégociation possibles, en accord avec les dernières évolutions du droit fiscal international (projet BEPS de l'OCDE et instrument multilatéral).

La thèse vise à apporter une contribution critique mais constructive au débat sur la coopération fiscale franco-italienne, en favorisant une plus grande sécurité juridique et une répartition plus équitable des compétences fiscales.

## **Table des matières**

### **Introduction**

- Contexte et actualité du sujet
- Objectifs de la recherche et méthodologie
- Structure du travail

## **Partie I – Le cadre général de la fiscalité internationale**

### **1.1 La fiscalité internationale et la nécessité des conventions bilatérales**

- 1.1.1 Origine et définition du phénomène de la double imposition
- 1.1.2 Les objectifs des conventions internationales
- 1.1.3 Les principaux modèles de convention (OCDE et ONU)
- 1.1.4 Mécanismes d'élimination de la double imposition

### **1.2. Aspects fiscaux des opérations transfrontalières**

- 1.2.1 Impôt sur le revenu des sociétés et des personnes physiques dans les opérations internationales
- 1.2.2 La résidence fiscale et l'établissement stable
- 1.2.3 Imposition des dividendes, des intérêts et des redevances
- 1.2.4 Mécanismes d'élimination de la double imposition
- 1.2.5 Procédure amiable et règlement des différends

## **Partie II – Analyse de la convention bilatérale entre la France et l'Italie du 5 octobre 1989**

### **2.1 Les dispositions de base**

- 2.1.1 Champ d'application de la convention : personnes et impôts concernés
- 2.1.2 Détermination de la résidence fiscale et problèmes d'interprétation
- 2.1.3 Règles de répartition du pouvoir d'imposition pour les différentes catégories de revenus
- 2.1.4 Comparaison entre les interprétations des autorités fiscales françaises et italiennes

### **2.2 Les dispositions complémentaires et procédurales**

- 2.2.1 Mécanismes d'élimination de la double imposition (art. 24)
- 2.2.2 Principe de non-discrimination (art. 25)
- 2.2.3 Procédure amiable de règlement des différends (art. 26)
- 2.2.4 Assistance administrative mutuelle et échange d'informations (articles 27–28)
- 2.2.5 Évaluation de l'efficacité pratique et des difficultés d'application

## **2.3. Cas pratiques et étude de la jurisprudence**

2.3.1 Cas pratiques d'application de la convention

2.3.2 Étude de la jurisprudence franco-italienne

2.3.3 Synthèse pratique

## **Partie III – Les problèmes juridiques non résolus**

### **3.1. Divergences d'interprétation entre la France et l'Italie et leur impact sur les contribuables**

3.1.1. La double non-imposition et l'interdiction de cumul entre l'exonération de l'UE et le crédit conventionnel

3.1.2. L'interprétation systématique entre sources européennes et conventionnelles : une question en suspens

3.1.3. Le bénéficiaire effectif : interprétation matérielle et limites du texte conventionnel

3.1.4. La résidence fiscale et l'interprétation de l'article 4 : rôle du droit interne

### **3.2. Les difficultés de coordination entre la convention et le droit de l'Union européenne**

3.2.1. La directive « mères-filiales » et l'évolution de la jurisprudence européenne

3.2.2. Retraites et sécurité sociale : problèmes d'application persistants

3.2.3. Liberté d'établissement et libre circulation des capitaux : limites structurelles de la Convention de 1989

### **3.3. L'évolution du droit international et l'influence de l'Instrument multilatéral (MLI)**

3.3.1. L'absence du PPT et ses conséquences sur la prévention de l'évasion fiscale

3.3.2. Établissement stable et économie numérique

3.3.3. Règlement des différends : limites du modèle bilatéral de 1989

### **3.4. Nécessité d'une mise à jour à la lumière des nouveaux modèles fiscaux numériques**

3.4.1. La présence économique significative

3.4.2. Le rôle des nouveaux piliers de l'OCDE (Piliers 1 et 2)

3.4.3. Pressions politiques en faveur d'une renégociation

## **Partie IV – Suggestions d'amélioration et perspectives de renégociation**

### **4.1 Lignes directrices pour la mise à jour technique de la Convention de 1989**

**4.2 Propositions visant à renforcer l'efficacité de la coopération administrative**

**4.3 Introduction d'instruments d'arbitrage obligatoires et renforcement de la procédure amiable**

**4.4 Vers une plus grande sécurité juridique et une meilleure protection du contribuable transfrontalier**

**4.5 Opportunité politique et perspectives économiques marginales d'une renégociation**

Conclusion générale

Bibliographie

## Introduction

Dans le contexte actuel, caractérisé par une intégration économique croissante, la rapidité des échanges et l'évolution constante des modèles économiques, la fiscalité internationale a pris une place centrale sans précédent dans le débat juridique et économique mondial. La mondialisation, loin d'être un phénomène exclusivement économique, a une incidence profonde sur l'exercice des pouvoirs fiscaux des États, générant des tensions, des chevauchements et, parfois, des conflits ouverts de compétence fiscale.

La mobilité transfrontalière des personnes physiques et des entreprises, l'expansion des activités immatérielles, la numérisation croissante des économies et l'émergence de nouvelles formes de création de valeur rendent plus complexe la coordination entre les systèmes fiscaux nationaux, qui restent, malgré tout, fondés sur des principes traditionnels tels que la territorialité, la résidence fiscale, la source des revenus et le siège de la direction effective. L'absence d'une autorité supranationale dotée d'un pouvoir législatif uniforme en matière fiscale et la souveraineté fiscale persistante des États font que ces conflits sont principalement résolus par le biais d'instruments conventionnels bilatéraux ou multilatéraux, complétés par des pratiques administratives et des normes internationales élaborées au sein d'organismes de coopération tels que l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

Dans ce contexte, le phénomène de la double imposition internationale — tant dans sa dimension juridique qu'économique — constitue l'un des principaux obstacles au développement des flux transfrontaliers. Il se manifeste lorsque deux systèmes juridiques soumettent à l'imposition le même revenu, le même patrimoine ou la même opération, qu'il s'agisse du même contribuable ou de personnes différentes, générant ainsi une charge fiscale globale excessive et source de distorsion par rapport aux principes de neutralité et de proportionnalité de l'imposition fiscale. La doctrine a mis en évidence que ces situations, outre qu'elles compromettent la compétitivité et l'efficacité des opérateurs économiques, peuvent entraîner des phénomènes de délocalisation ou d'arbitrage fiscal, en encourageant des comportements visant à exploiter les asymétries entre les systèmes fiscaux nationaux et<sup>1</sup> s.

Face à ces difficultés, les conventions bilatérales contre la double imposition constituent aujourd'hui un instrument incontournable de coordination internationale. Elles répondent à des

---

<sup>1</sup> A. Fantozzi – K. Vogel, *La double imposition internationale*, Milan, 1990.

objectifs multiples : d'une part, éliminer ou atténuer la double imposition grâce à des critères communs de répartition du pouvoir d'imposition et à des mécanismes d'élimination (exonération ou crédit d'impôt) ; d'autre part, prévenir l'évasion et la fraude fiscales grâce à des clauses anti-abus et à des formes de coopération administrative de plus en plus avancées ; enfin, garantir la sécurité juridique aux contribuables, qui doivent pouvoir prévoir avec une fiabilité raisonnable la répartition des charges fiscales découlant de leurs activités transfrontalières<sup>2</sup>.

La convention bilatérale entre la France et l'Italie du 5 octobre 1989 s'inscrit dans ce cadre théorique et normatif, constituant un élément fondamental du réseau d'accords conclus par les deux pays pour régir leurs relations fiscales réciproques. Elle s'inspire du Modèle de l'OCDE de 1977, alors en vigueur, mais présente également des particularités spécifiques découlant des besoins économiques, des pratiques administratives et des priorités politiques propres à chacun des deux systèmes juridiques. Plus de trente ans après son adoption, la Convention de 1989 continue de régir un nombre important de situations transfrontalières : mobilité des travailleurs frontaliers, investissements directs, activités entrepreneuriales exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable, revenus immobiliers, dividendes, intérêts, redevances et pensions<sup>3</sup>.

Toutefois, la complexité croissante de l'économie mondiale, l'évolution du droit de l'Union européenne et les développements du droit fiscal international — en particulier le projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) lancé par l'OCDE en 2013 et l'Instrument multilatéral (Multilateral Instrument, MLI) adopté en 2017 — ont soulevé de nouvelles questions d'interprétation et d'application qui ont une incidence sur la portée de la Convention, mettant en évidence certaines de ses difficultés et lacunes structurelles. En particulier, des problèmes apparaissent concernant la définition de l'établissement stable en présence d'activités numériques, l'application du Principal Purpose Test (PPT) en tant que clause générale anti-abus, la coordination avec la législation européenne en matière de libertés fondamentales, ainsi que l'efficacité des procédures amiables de règlement des différends (MAP), qui s'avèrent souvent lentes et peu transparentes<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> L. Bianchi, *La double imposition et les conventions bilatérales*, Bologne, 2012.

<sup>3</sup> G. De Santis, *Fiscalité mondiale et coopération entre États*, Padoue, 2017.

<sup>4</sup> C. Ferri, *Manuel de droit fiscal international*, Bologne, 2019.

À la lumière de ces transformations, le présent travail se propose d'analyser de manière systématique le contenu, les interprétations et les points critiques de la Convention franco-italienne de 1989, en évaluant sa compatibilité avec les évolutions contemporaines de la fiscalité internationale. L'objectif principal consiste à vérifier si les dispositions conventionnelles, telles qu'elles sont mises en œuvre par les administrations fiscales et interprétées par la jurisprudence des deux États, sont encore adaptées pour garantir une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et pour prévenir les situations de double imposition ou de double non-imposition.

Sur le plan méthodologique, la recherche repose sur l'examen direct du texte de la convention et de son protocole additionnel, complété par l'étude de la doctrine spécialisée, des circulaires et instructions administratives émises en Italie (Agenzia delle Entrate) et en France (BOFiP), ainsi que des principales décisions jurisprudentielles de la Cour de cassation italienne et du Conseil d'État français. Cette approche comparative permet de saisir les divergences d'interprétation qui émergent entre les deux ordres juridiques, lesquelles constituent souvent la cause principale des litiges en matière de double imposition.

La structure de la thèse reflète cette approche analytique :

- **La Partie I** présente le cadre général de la fiscalité internationale, en exposant ses fondements théoriques, les défis actuels et le rôle du Modèle de l'OCDE ;
- **La partie II** analyse en détail la Convention de 1989, article par article, en évaluant sa cohérence interne, sa pratique d'application et les principales problématiques d'interprétation ;
- **La Partie III** approfondit les questions juridiques non résolues, y compris les divergences d'interprétation récentes entre la France et l'Italie et la coordination avec le droit de l'Union européenne ;
- **La quatrième partie**, enfin, propose des pistes possibles pour la mise à jour ou la renégociation de la Convention, en se référant également aux normes internationales les plus récentes et aux exigences d'une coopération administrative renforcée.

En conclusion, cet ouvrage vise à fournir une évaluation globale de la Convention franco-italienne de 1989 à la lumière des profondes transformations qui caractérisent la fiscalité internationale contemporaine. Il vise à vérifier si l'accord, dans sa formulation initiale, est encore apte à répondre aux exigences de l'économie mondiale et à garantir une protection

efficace aux contribuables transfrontaliers, ou s'il est au contraire nécessaire que les États contractants procèdent à une mise à jour — législative, administrative ou négociée.

## **PARTIE I – Le cadre général de la fiscalité internationale**

### **Introduction**

La fiscalité internationale représente aujourd'hui l'un des domaines les plus dynamiques et complexes du droit, se situant à la croisée de la souveraineté fiscale des États, des phénomènes économiques mondiaux et des formes innovantes de coopération multilatérale. L'augmentation des flux économiques transfrontaliers, la numérisation de l'économie et la concurrence fiscale ont généré des situations de conflit et de chevauchement entre différents systèmes juridiques, rendant nécessaire un système de règles capable de coordonner l'exercice des pouvoirs d'imposition des États. En l'absence d'une autorité législative supranationale dotée de compétences contraignantes, ce système s'articule principalement autour de normes conventionnelles, de principes coutumiers et de modèles de soft law élaborés par des organismes internationaux tels que l'OCDE.

La présente Partie I vise à définir le cadre théorique et normatif dans lequel s'inscrit la Convention fiscale franco-italienne de 1989, qui fait l'objet d'une analyse dans la Partie II, en illustrant les sources, les principes et les instruments fondamentaux qui sous-tendent le droit fiscal international contemporain.

### **1.1. La fiscalité internationale et la nécessité des conventions bilatérales**

#### **1.1.1 Origine et définition du phénomène de la double imposition**

La double imposition internationale constitue le point de départ incontournable pour comprendre la nécessité et la fonction des conventions bilatérales en matière fiscale. Elle résulte en effet de l'effet combiné de l'autonomie législative des États et de l'absence d'une autorité supranationale dotée de compétences normatives contraignantes en matière fiscale. Il en résulte un système fragmenté, dans lequel chaque État exerce son pouvoir d'imposition selon des critères territoriaux, personnels, objectifs et fonctionnels qui se chevauchent souvent, donnant lieu à des formes plus ou moins intenses de double prélèvement fiscal.

##### **1.1.1.1. Définition générale et distinctions conceptuelles**

D'une manière générale, on entend par *double imposition internationale* la situation dans laquelle un même revenu, patrimoine, opération ou activité économique est soumis à l'impôt par deux régimes fiscaux différents, sur la base de critères de rattachement différents.

La doctrine classique distingue deux formes principales de double imposition :

1. **La double imposition juridique**, qui se produit lorsque le même contribuable est imposé sur un même revenu par deux États différents. Il s'agit de la forme la plus courante et celle qui est principalement traitée par les conventions bilatérales. Un cas typique est celui du salarié résidant dans un État mais employé de manière stable dans un autre, dont les revenus peuvent être imposés tant dans l'État de résidence que dans celui de la source.
2. **La double imposition économique**, qui se produit lorsque le même flux de revenus est soumis à l'impôt au nom de personnes différentes. L'exemple paradigmatique est celui des bénéfices des sociétés, d'abord imposés au nom de la société dans l'État de la source, puis, sous forme de dividendes, au nom des associés résidant dans un autre État.

La distinction entre double imposition juridique et double imposition économique revêt une importance systématique, car la première est traitée et généralement résolue par les conventions bilatérales, tandis que la seconde, bien qu'elle soit également pertinente, ne fait pas toujours l'objet d'une réglementation conventionnelle, sauf dans les cas où la convention prévoit des règles spécifiques sur les dividendes, les entreprises associées ou les transactions intragroupe.

#### **1.1.1.2. Origine historique du problème**

La double imposition internationale est apparue avec l'internationalisation progressive de l'économie mondiale à partir de la fin du XIXe siècle et, plus précisément, avec l'évolution du commerce international au cours du XXe siècle. Lorsque les États ont commencé à appliquer des impôts généraux sur le revenu et le patrimoine, la nécessité de coordonner les différents critères de rattachement utilisés par les législateurs nationaux s'est rapidement fait sentir.

Dès les années 1920, la Société des Nations a lancé les premières études sur la double imposition, reconnaissant ses effets de distorsion sur le commerce et les investissements internationaux. Les rapports Mitchell-Carroll de 1923-1928 constituent la première élaboration

systematique des critères de rattachement et des principes aujourd'hui repris dans les modèles de l'OCDE et de l'ONU.

Au cours de cette première phase historique, deux approches s'opposaient :

- **l'approche de l'État de la source**, visant à imposer les revenus générés sur son propre territoire ;
- **l'approche de l'État de résidence**, visant à imposer les revenus quel que soit le lieu où ils sont produits, en fonction de la capacité contributive du contribuable.

L'absence de critère prépondérant et leur utilisation cumulative ont donné lieu aux premiers cas de double imposition, qui entravaient considérablement le développement du commerce international et la libre circulation des capitaux.

### **1.1.1.3. Les causes de la double imposition dans le système contemporain**

Bien que le réseau international des conventions fiscales soit aujourd'hui beaucoup plus étendu qu'au siècle dernier, la double imposition continue de se produire dans de nombreux cas, pour des raisons diverses :

#### **a) Pluralité des critères de rattachement**

Les États utilisent différents critères pour déterminer leur compétence fiscale :

- la résidence fiscale du contribuable ;
- la nationalité (utilisée de manière significative uniquement par les États-Unis) ;
- lieu de production du revenu (*principe de la source*) ;
- lieu des situations économiques pertinentes (biens immobiliers, activités d'entreprise, sièges de direction, établissement stable, etc.).

Le chevauchement de ces critères est à l'origine de la plupart des conflits de répartition<sup>5</sup>.

#### **b) Divergences d'interprétation sur la notion de résidence**

La détermination de la résidence fiscale des personnes physiques et morales constitue l'un des points les plus critiques de la fiscalité internationale.

---

<sup>5</sup> P. Garbarino, *Droit fiscal international*, Turin, 2020.

- Pour les **personnes physiques**, la résidence peut être fondée sur le domicile, la résidence permanente, le centre des intérêts vitaux ou la durée de la présence physique sur le territoire.
- Pour les **sociétés**, les États adoptent des critères différents (siège social, siège de la direction effective, lieu de gestion principale), ce qui génère des conflits de qualification et des cas de double résidence<sup>6</sup>.

### **c) Critères divergents de qualification des revenus**

Les législations nationales peuvent qualifier différemment une même catégorie de revenus : c'est le cas, par exemple, des revenus immobiliers générés par des sociétés transparentes, ou des revenus provenant d'activités numériques, difficilement rattachables aux catégories traditionnelles du Modèle de l'OCDE<sup>7</sup>.

### **d) Asymétries dans les législations nationales**

Les différences entre les réglementations nationales peuvent générer des effets imprévus, tels que :

- des réductions non coordonnées de la base imposable ;
- des doubles déductions ;
- des divergences entre les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (CFC) ;
- les effets de la transparence fiscale dans certains systèmes juridiques et de l'opacité dans d'autres.

Ces asymétries, amplifiées par l'économie numérique et les chaînes de valeur mondiales, comptent parmi les principaux objectifs du projet BEPS<sup>8</sup>.

### **e) Insuffisance ou absence de conventions bilatérales**

Tous les États n'ont pas conclu de conventions visant à éviter la double imposition. Même lorsqu'elles existent, elles peuvent être obsolètes, incomplètes ou mal appliquées par les administrations fiscales concernées, laissant ainsi une large marge de litige.

#### **1.1.1.4. Conséquences économiques, juridiques et sociales**

---

<sup>6</sup> M. Rossi, *La résidence fiscale des personnes physiques*, Milan, 2018.

<sup>7</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Commentaires, 2017.

<sup>8</sup> OCDE/G20, *Projet BEPS – Rapports finaux*, Paris, 2015.

La double imposition a des effets multiples et souvent négatifs :

- elle entrave les investissements étrangers, en réduisant la rentabilité des projets transfrontaliers ;
- elle compromet la mobilité des travailleurs, des retraités et des professionnels ;
- elle provoque des distorsions de concurrence, en pénalisant les contribuables engagés dans des activités transfrontalières par rapport à ceux opérant exclusivement sur le marché intérieur ;
- elle favorise les pratiques d'évasion fiscale, les opérateurs économiques cherchant à exploiter les asymétries fiscales pour réduire leur charge globale ;
- elle accroît le contentieux fiscal, générant des coûts administratifs importants tant pour les contribuables que pour les autorités fiscales<sup>9</sup> .

Les conventions fiscales internationales ont justement été conçues pour neutraliser ces effets, en créant un système de répartition du pouvoir d'imposition fondé sur des principes communs et des mécanismes juridiquement contraignants.

#### **1.1.1.5. La nécessité d'une réponse conventionnelle**

Étant donné que la double imposition découle de l'autonomie législative des États, son élimination ne peut se faire que par le biais :

- des accords bilatéraux, visant à éliminer les conflits de compétence ;
- des normes multilatérales, telles que celles élaborées par l'OCDE ;
- une coopération administrative internationale, essentielle pour prévenir l'évasion fiscale et garantir l'efficacité des règles conventionnelles.

Les conventions contre la double imposition se présentent donc comme des instruments juridiques d'équilibre : elles permettent aux États de préserver leur assiette fiscale sans compromettre les principes d'équité, de neutralité et d'efficacité de l'imposition. C'est précisément sur cet équilibre que repose la Convention franco-italienne de 1989, qui fera l'objet d'une analyse dans les parties suivantes du présent travail.

#### **1.1.2 Les objectifs des conventions internationales**

---

<sup>9</sup> J. Lambert, *Fiscalité internationale et sécurité juridique*, Paris, 2020.

Les conventions internationales contre la double imposition constituent un instrument fondamental pour harmoniser les compétences fiscales entre États souverains, en préservant la capacité d'imposition de chaque système et en favorisant la libre circulation des personnes, des capitaux et des services<sup>10</sup>. Leur importance n'est pas seulement d'ordre technique, mais aussi économique et juridique, car elles contribuent à réduire l'incertitude juridique et à promouvoir la coopération internationale<sup>11</sup>.

### **1.1.2.1. Objectifs principaux**

Les conventions bilatérales poursuivent trois objectifs principaux, souvent étroitement liés :

#### **1. Éliminer ou réduire la double imposition**

Le premier objectif, et le plus évident, est d'empêcher la double imposition d'un même revenu ou d'un même patrimoine<sup>12</sup>. Cela peut se faire par le biais de mécanismes directs d'exclusion de l'impôt ou de crédit d'impôt, prévus dans les dispositions conventionnelles individuelles<sup>13</sup>. Ces règles permettent de respecter le principe de la capacité contributive sans porter atteinte à la souveraineté fiscale des pays concernés.

#### **2. Répartir équitablement le droit d'imposition entre les États**

Les conventions visent à définir des critères clairs d'attribution du pouvoir d'imposition entre l'État de résidence et l'État de la source<sup>14</sup>, en évitant les conflits qui résulteraient de l'application simultanée de règles nationales divergentes. La répartition des compétences repose sur des principes communs, tels que :

- la résidence du contribuable ;
- le lieu de production du revenu ;
- la présence d'un établissement stable ou d'un centre d'intérêts économiques<sup>15</sup>.

#### **3. Prévenir l'évasion et l'évasion fiscales internationales**

Les conventions contiennent des clauses d'échange d'informations et de coopération administrative, visant à réduire le risque d'évasion ou de fraude. La transparence des flux de revenus entre les États favorise une imposition correcte et contribue à instaurer la confiance entre les autorités fiscales.

---

<sup>10</sup> Garbarino, *Droit fiscal international*, 2020.

<sup>11</sup> Avi-Yonah, *La fiscalité internationale en tant que droit international*, 2007.

<sup>12</sup> Vogel, *Conventions de double imposition*, 2015.

<sup>13</sup> Lang, *Introduction au droit des conventions de double imposition*, 2021.

<sup>14</sup> Maisto, *Droit fiscal international et européen*, 2018.

<sup>15</sup> Pistone, *Coordination et conflits entre les systèmes fiscaux*, 2003.

### 1.1.2.2. Avantages économiques et juridiques

#### a) Incitation aux investissements internationaux

Les entreprises sont plus enclines à investir à l'étranger lorsqu'il existe des règles claires et certaines concernant le traitement fiscal des bénéficiaires<sup>16</sup>. La réduction de la double imposition augmente la rentabilité des opérations internationales et réduit le risque lié à des fluctuations réglementaires imprévues.

#### b) Protection des contribuables

Les conventions protègent les contribuables en veillant à ce que leurs revenus ne soient pas imposés deux fois et en garantissant un recours en cas de litige. Les instruments les plus courants sont :

- **la méthode de l'exonération**, selon laquelle l'État de résidence n'impose pas les revenus déjà imposés dans l'État de la source<sup>17</sup> ;
- **la méthode du crédit d'impôt**, qui permet de déduire de l'impôt dû dans l'État de résidence l'impôt payé dans l'État de la source.

#### c) Stabilité du système fiscal international

En codifiant des règles communes, les conventions contribuent à stabiliser le système fiscal international, en réduisant l'incertitude découlant d'interprétations nationales divergentes. Cet effet est particulièrement important pour les revenus mobiliers et les activités numériques, qui n'ont pas de lien territorial direct.

### 1.1.2.3. Fonctions complémentaires

Outre leurs objectifs principaux, les conventions remplissent des fonctions complémentaires d'une importance considérable :

#### 1. Prévention des litiges

Grâce aux procédures amiables (*mutual agreement procedures – MAP*), les conventions permettent de résoudre les litiges entre États ou entre le contribuable et l'administration fiscale, évitant ainsi des procédures judiciaires longues et coûteuses.<sup>18</sup>

#### 2. Renforcement de la coopération entre États

---

<sup>16</sup> Cockfield, *La mondialisation et ses mécontentés fiscaux*, 2010.

<sup>17</sup> Helminen, *Le concept de dividende en droit fiscal international*, 2010.

<sup>18</sup> OCDE, *Manuel de la procédure amiable*.

L'établissement de règles communes et l'échange d'informations créent un tissu de collaboration entre les autorités fiscales, réduisant ainsi les possibilités d'arbitrage fiscal et de pratiques d'évasion fiscale.

### 3. **Adaptation aux nouveaux contextes économiques**

Les conventions offrent un cadre flexible, adaptable aux nouvelles formes de revenus et aux nouveaux instruments économiques, tels que les services numériques, les redevances technologiques et les chaînes de valeur mondiales.

#### 1.1.2.4. **Principes directeurs des conventions internationales**

L'élaboration des conventions repose sur certains principes fondamentaux, développés par la doctrine et les lignes directrices de l'OCDE<sup>19</sup> :

- **Principe de non-discrimination** : les contribuables ne doivent pas subir de traitements fiscaux différents en fonction de leur nationalité ou de leur lieu de résidence.
- **Principe de la capacité contributive** : l'imposition doit refléter la capacité économique réelle du contribuable.
- **Principe de transparence et de coopération** : les États s'engagent à échanger les informations pertinentes afin de prévenir la fraude et l'évasion fiscales.
- **Principe de sécurité juridique et de prévisibilité** : la loi doit être claire et appliquée de manière uniforme, réduisant ainsi le risque de litige et favorisant les échanges économiques.

### **Conclusion**

Les conventions internationales contre la double imposition constituent donc un outil essentiel pour harmoniser les politiques fiscales souveraines, protéger les contribuables et promouvoir la coopération économique mondiale. Elles répondent à des besoins concrets, liés à la mobilité des capitaux, des personnes et des entreprises, et contribuent à créer un système fiscal international plus équitable, plus efficace et plus prévisible.

#### 1.1.3 **Les principaux modèles de convention (OCDE et ONU)**

Les conventions internationales contre la double imposition ne sont pas toutes élaborées de toutes pièces par chaque pays : il existe des modèles standardisés qui servent de référence pour

---

<sup>19</sup> Rust & Lang, *Non-Discrimination in Tax Treaties*, 2015.

les négociations bilatérales<sup>20</sup>. Les deux principaux modèles adoptés au niveau international sont ceux élaborés par l'OCDE et les Nations Unies (ONU). Ils définissent des critères, des principes et des lignes directrices communs, tout en se différenciant par leur approche et leurs objectifs économiques et sociaux.

#### 1.1.3.1. Le modèle de l'OCDE

Le modèle de l'OCDE (*Organisation de coopération et de développement économiques*) a été élaboré dans les années 1960 afin de fournir un cadre harmonisé et neutre de règles fiscales entre les États industrialisés<sup>21</sup>. Il vise principalement à faciliter les échanges économiques et à éviter la double imposition entre les pays à haut niveau de développement économique.

#### Principales caractéristiques :

##### 1. Accent mis sur la résidence du contribuable

Le modèle privilégie l'État de résidence comme principal centre d'imposition, accordant à l'État de la source un pouvoir fiscal plus limité, généralement sur les revenus d'origine locale tels que les dividendes, les intérêts et les redevances.

##### 2. Attribution du pouvoir d'imposition

Il définit des critères détaillés pour déterminer quel État a le droit d'imposer certains revenus, en accordant une attention particulière à *l'établissement stable* et aux activités économiques significatives.

##### 3. Élimination de la double imposition

Le modèle suggère l'utilisation de deux méthodes :

- **l'exonération** : le revenu étranger est exonéré par l'État de résidence ;
- **crédit d'impôt** : l'impôt payé dans l'État de la source est déductible ou récupérable.

##### 4. Clauses anti-abus

---

<sup>20</sup> M. Lang – P. Pistone – J. Schuch – C. Staringer (éd.), *Introduction aux conventions de double imposition*, Vienne, 2020.

<sup>21</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune – Contexte historique*, Paris, 2017.

Le modèle de l'OCDE comprend des dispositions visant à prévenir les pratiques d'évasion et les montages artificiels, telles que la *clause du bénéficiaire effectif* et des règles spécifiques sur les redevances et les intérêts.

## 5. Procédures amiables et échange d'informations

Il prévoit des instruments de coopération administrative, notamment l'échange d'informations sur demande et la procédure amiable (*mutual agreement procedure*) pour résoudre les différends.

### 1.1.3.2. Le modèle de l'ONU

Le modèle de l'ONU (*Convention type des Nations Unies sur la double imposition entre pays développés et pays en développement*) a été élaboré pour tenir compte des relations entre les pays industrialisés et les pays en développement. Son approche est davantage axée sur la protection de la capacité d'imposition des États de la source<sup>22</sup>.

#### Principales caractéristiques :

##### 1. Priorité à la source du revenu

Contrairement au modèle de l'OCDE, le modèle de l'ONU reconnaît une plus grande compétence fiscale à l'État dans lequel le revenu est généré, en particulier pour les dividendes, les intérêts, les redevances et les plus-values. Cela reflète la nécessité pour les pays en développement de maintenir des recettes fiscales adéquates.

##### 2. Réduction de la double imposition

Le modèle de l'ONU prévoit également des méthodes pour éviter la double imposition, tout en laissant une plus grande marge de manœuvre à l'État de la source. La méthode la plus courante est le crédit d'impôt.

##### 3. Adaptabilité aux contextes économiques

Le modèle de l'ONU contient des lignes directrices spécifiques pour des secteurs clés, tels que l'extraction des ressources naturelles et les redevances technologiques, secteurs d'importance économique pour les pays en développement.

---

<sup>22</sup> R. Vann, *International Aspects of Income Tax*, Oxford, 2020.

#### 4. Coopération et règlement des différends

À l'instar du modèle de l'OCDE, il comprend des instruments de collaboration entre les autorités fiscales et des procédures amiables pour résoudre les conflits d'interprétation.

##### 1.1.3.3. Principales différences entre les modèles de l'OCDE et de l'ONU

Aspect	Modèle de l'OCDE	Modèle de l'ONU
Thème principal	État de résidence	État de la source
Traitement des dividendes/intérêts	Réduction la plus importante de l'imposition à la source	Imposition à la source la plus élevée
Objectif économique	Favoriser les investissements internationaux entre pays développés	Protection des recettes fiscales des pays en développement
Application	Pays industrialisés	Pays développés vs pays en développement
Clauses anti-abus	Présente, détaillée	Présente mais moins restrictive

##### 1.1.3.4. Rôle pratique des modèles

Les modèles de l'OCDE et de l'ONU ne sont pas contraignants en soi, mais servent de guide pour les conventions bilatérales. Leur fonction pratique comprend :

- Standardiser les termes et les définitions afin d'éviter des interprétations divergentes.
- Fournir des critères pour la répartition de la compétence fiscale.
- Faciliter les négociations bilatérales fondées sur des principes communs.
- Intégrer des instruments de prévention des litiges et d'échange d'informations<sup>37</sup>.

En résumé, bien qu'ils partent d'approches différentes, les deux modèles cherchent à concilier la nécessité de protéger fiscalement les contribuables et les États avec la promotion de la coopération économique internationale.

##### 1.1.4 Mécanismes d'élimination de la double imposition

La double imposition internationale se produit lorsque le même revenu est soumis à l'imposition par deux États différents<sup>23</sup>. Pour éviter cette situation, les conventions bilatérales et la législation nationale prévoient des mécanismes spécifiques d'élimination de la double imposition, qui garantissent la sécurité fiscale aux contribuables et facilitent les flux internationaux d'investissements et de revenus.

#### **1.1.4.1. Exonération**

L'exonération consiste à faire en sorte que l'État de résidence du contribuable n'applique pas d'impôt sur les revenus déjà imposés dans l'État de la source. En pratique, les revenus étrangers n'entrent pas dans l'assiette fiscale nationale, ce qui évite la double imposition.

##### **Principales caractéristiques :**

- S'applique principalement aux dividendes, aux intérêts et aux redevances.
- Elle prévoit que le revenu étranger soit exclu de l'imposition interne, en tout ou en partie.
- Parfois soumise à des conditions de résidence fiscale et à la preuve du paiement des impôts dans l'État de la source.

**Exemple :** un résident italien qui perçoit des dividendes d'une société française peut bénéficier de l'exonération sur les revenus étrangers prévue par la convention Italie-France.

#### **1.1.4.2. Crédit d'impôt**

Le crédit d'impôt (*tax credit*) est le mécanisme le plus répandu dans les cas où le revenu est imposé à la fois dans l'État de la source et dans l'État de résidence<sup>24</sup>. L'État de résidence accorde un crédit égal à l'impôt payé à l'étranger, qui est déduit de l'impôt national dû sur ce même revenu.

##### **Principales caractéristiques :**

- Le crédit peut être total ou limité à l'impôt dû dans l'État de résidence.
- Il maintient la compétence fiscale de l'État de résidence, mais réduit l'effet de la double imposition.
- Il nécessite la présentation de documents attestant de l'impôt étranger effectivement payé.

---

<sup>23</sup> K. Vogel, *Conventions de double imposition*, 4e éd., Londres, 2015.

<sup>24</sup> R. Pistone, *Principes de droit fiscal international*, Padoue, 2012.

**Exemple :** un résident italien percevant des revenus professionnels en Allemagne peut déduire de l'impôt italien celui déjà payé en Allemagne, dans les limites fixées par la loi.

### 1.1.4.3. Méthode d'imputation ou de compensation

Dans certains systèmes juridiques, l'élimination de la double imposition s'effectue par des méthodes mixtes, qui combinent exonération et crédit d'impôt, ou permettent des compensations entre différents types de revenus. Cette approche vise à :

- Minimiser la distorsion des investissements internationaux.
- Garantir que le contribuable ne subisse pas une charge fiscale disproportionnée.
- S'adapter aux spécificités des revenus transnationaux, tels que les plus-values ou les revenus provenant d'une activité indépendante.

### 1.1.4.4. Application pratique dans les conventions bilatérales

Les conventions internationales de double imposition contiennent des articles spécifiques consacrés à chaque mécanisme :

1. **Article sur les dividendes, les intérêts et les redevances** → prévoit souvent des réductions à la source ou des exonérations.
2. **Article sur la méthode du crédit d'impôt** → définit les limites, les calculs et les conditions.
3. **Procédures de coopération entre États** → elles garantissent l'échange d'informations et le règlement à l'amiable d'éventuels conflits.

### 1.1.4.5. Avantages et limites des mécanismes

Mécanisme	Avantages	Limites
Exonération	Simple, garantit la sécurité fiscale	Ne reconnaît pas le crédit d'impôt étranger
Crédit d'impôt	Évite la surimposition, plus équitable	Nécessite des documents et des calculs complexes
Compensation	Flexible, adaptée aux situations complexes	Plus difficile à appliquer et à contrôler

En conclusion, l'application des mécanismes d'élimination de la double imposition est essentielle pour harmoniser le système fiscal international, encourager les investissements transnationaux et réduire les conflits entre États.

## **1.2. Aspects fiscaux des opérations transfrontalières**

### **1.2.1 Impôt sur le revenu des sociétés et des personnes physiques dans les opérations internationales**

Les opérations économiques transfrontalières génèrent une complexité fiscale importante, car les revenus générés peuvent être soumis à l'imposition dans plusieurs États, selon des critères différents basés sur la résidence du contribuable ou la source des revenus. Cette situation concerne aussi bien les personnes physiques (par exemple les travailleurs frontaliers ou les citoyens résidant dans un État mais percevant des revenus dans un autre) que les personnes morales, en particulier les sociétés multinationales opérant dans plusieurs juridictions.

D'une manière générale, les revenus des personnes physiques sont imposés selon le principe de la résidence fiscale, établi par la législation interne de chaque État, tandis que les revenus des sociétés sont soumis à l'impôt tant dans l'État de résidence de la société que dans l'État où ils sont effectivement réalisés (principe dit de la source du revenu).

#### **Exemples typiques de revenus transfrontaliers :**

- **Dividendes, intérêts et redevances** : ils peuvent être imposés tant dans l'État de la source que dans l'État de résidence du bénéficiaire, ce qui nécessite l'application de méthodes visant à éliminer la double imposition (crédit d'impôt ou exonération).
- **Revenus du travail salarié** : le traitement fiscal varie en fonction du lieu où le travail est effectivement exercé et des accords bilatéraux relatifs aux travailleurs frontaliers.
- **Revenus des entreprises** : la détermination de l'**établissement stable** est essentielle pour identifier l'État habilité à imposer les bénéfices, conformément aux articles 5 et 7 du Modèle de l'OCDE.

La gestion fiscale des opérations transfrontalières nécessite donc une coordination entre les règles internes et les conventions bilatérales<sup>25 /26</sup>, afin de :

1. Assurer l'attribution correcte des revenus à l'État compétent ;

---

<sup>25</sup> Reimer & Rust (dir.), *Source versus Residence*, Amsterdam, 2020.

<sup>26</sup> J. Schwarz, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*, 2014.

2. Éviter la double imposition juridique ou économique ;
3. Prévenir les phénomènes d'évasion fiscale ou de transfert artificiel de revenus vers des États à fiscalité plus favorable.

### **1.2.2 La résidence fiscale et l'établissement stable**

La résidence fiscale et l'établissement stable sont des concepts fondamentaux en matière de fiscalité internationale. La résidence détermine l'applicabilité de l'imposition globale sur le revenu du contribuable, tandis que l'établissement stable identifie le lien territorial nécessaire pour que l'État de la source puisse imposer le revenu de l'entreprise<sup>27</sup>.

Selon le Modèle de l'OCDE, l'établissement stable est défini comme un « lieu d'affaires fixe par l'intermédiaire duquel l'activité d'une entreprise est exercée en tout ou en partie ». Il comprend, entre autres :

- des bureaux permanents ;
- des filiales ou succursales ;
- les chantiers ou projets de construction d'une durée supérieure à 12 mois.

Pour les personnes physiques, la notion de résidence fiscale est souvent déterminée par plusieurs critères : domicile habituel, centre des intérêts vitaux ou séjour d'une durée fixée par la législation de l'État compétent. Les conventions bilatérales contiennent des règles de départage pour résoudre les conflits de résidence entre États.

### **1.2.3 Imposition des dividendes, des intérêts et des redevances**

Les revenus du capital sont traditionnellement soumis à une imposition à la source, avec des taux qui peuvent être réduits ou supprimés sur la base des conventions bilatérales. La Convention franco-italienne de 1989 relative à l' t fixe des plafonds de retenue à la source sur les dividendes, les intérêts et les redevances, conformément au Modèle de l'OCDE<sup>28</sup>.

Par exemple :

- Les dividendes distribués par une société résidente en France à un actionnaire résident en Italie sont soumis à une retenue maximale de 15 %, sauf en cas de participations qualifiées ou d'exonérations prévues par la convention ;

---

<sup>27</sup> A. Russo, *Les conventions contre la double imposition*, Milan, 2011.

<sup>28</sup> Convention fiscale France–Italie (1989), Commentaire officiel.

- Les intérêts et les redevances suivent des règles analogues, afin d'éviter la double imposition économique et de garantir la sécurité fiscale pour les investissements transfrontaliers.

#### **1.2.4 Mécanismes d'élimination de la double imposition**

Les conventions bilatérales prévoient deux méthodes principales pour éliminer la double imposition :

1. **Exonération** : l'État de résidence du contribuable exonère le revenu imposé dans l'État de la source ;
2. **Crédit d'impôt** : l'État de résidence accorde un crédit pour l'impôt déjà payé à l'étranger, à concurrence de son propre impôt dû.

Le choix de la méthode dépend du type de revenu et des dispositions spécifiques contenues dans la convention. Dans le contexte franco-italien, le crédit d'impôt est souvent la méthode privilégiée pour les revenus du capital, tandis que l'exonération peut s'appliquer à certaines catégories de revenus provenant de pensions ou d'activités économiques spécifiques.

#### **1.2.5 Procédure amiable et règlement des différends**

Malgré l'application rigoureuse des conventions bilatérales, des litiges fiscaux peuvent survenir entre les contribuables et les autorités fiscales, ou entre États, concernant l'imputation correcte des revenus et l'élimination de la double imposition. La procédure amiable (Mutual Agreement Procedure, MAP) prévue aux articles 25 et suivants du Modèle de l'OCDE constitue le principal outil permettant de résoudre ces conflits sans recourir à des procédures judiciaires.

##### **1.2.5.1 Fonctionnement de la procédure amiable**

La procédure amiable est engagée lorsqu'un contribuable estime que l'imposition d'un revenu est contraire à une convention bilatérale. Le contribuable peut introduire une demande auprès de l'autorité compétente de son État de résidence, qui prendra contact avec l'autorité de l'autre État concerné.

L'objectif est :

1. Déterminer si l'imposition est conforme à la convention ;
2. Éliminer la double imposition par un ajustement des bases imposables ou des crédits d'impôt ;
3. Garantir un traitement équitable et uniforme des revenus transfrontaliers.

#### **1.2.5.2 Limites et durée de la procédure**

La procédure amiable présente certaines limites :

- Elle ne débouche pas toujours sur une solution favorable au contribuable, car elle dépend de l'accord entre les autorités fiscales compétentes ;
- Elle peut prendre beaucoup de temps, parfois même plus de deux ou trois ans, en fonction de la complexité du cas et de la coopération entre les États ;
- Elle ne remplace pas les éventuels recours judiciaires internes, mais peut les prévenir ou les conclure de manière positive, évitant ainsi des litiges internationaux coûteux.

#### **1.2.5.3 Mécanismes alternatifs de résolution des litiges**

Outre la MAP, certaines conventions bilatérales prévoient des mécanismes d'arbitrage en cas de désaccord entre les autorités fiscales. Ces procédures sont engagées lorsque le litige ne peut être résolu à l'amiable dans un délai déterminé (généralement deux ans).

L'arbitrage fiscal international garantit :

- Des décisions contraignantes pour les États concernés ;
- Une plus grande sécurité pour le contribuable ;
- Une réduction du risque de double imposition persistante et des charges économiques qui en découlent.

#### **1.2.5.4 Application pratique dans la convention franco-italienne**

La convention fiscale entre la France et l'Italie de 1989 prévoit expressément la procédure amiable (MAP), permettant aux contribuables italiens ou français de présenter des demandes relatives aux revenus d'entreprise, à l' ux dividendes, aux intérêts ou aux redevances. La procédure est gérée par les autorités compétentes des deux États, et l'expérience pratique montre qu'elle a contribué à résoudre des litiges relatifs aux bénéfiques des succursales et aux prix de transfert entre entreprises associées.

## **PARTIE II – Analyse de la convention bilatérale entre la France et l’Italie du 5 octobre 1989**

### **2.1 Les dispositions de base**

#### **2.1.1 Champ d'application de la convention : personnes et impôts visés**

La convention fiscale franco-italienne relative à l'impôt sur le revenu et sur la fortune a été signée à Venise le 5 octobre 1989 et est entrée en vigueur le 1er mai 1992.

Selon le BOFiP, la convention s'applique aux personnes résidant dans l'un ou dans les deux États contractants (art. 1 de la convention) et définit les conditions de détermination de la résidence fiscale à l'aide de critères conventionnels (art. 4)<sup>29</sup>.

En matière fiscale, l'article 2 de la convention stipule qu'elle s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune, à savoir :

- **Pour la France** : *impôt sur le revenu, impôt de solidarité sur la fortune, impôt sur les sociétés, charges sociales (taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage, participation à la formation, etc.) et taxe professionnelle* (aujourd'hui partiellement transformée)<sup>30</sup>.
- **Pour l'Italie** : *impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPEF), impôt sur le revenu des personnes morales (IRES), impôt local sur les revenus et autres taxes assimilables de nature identique ou analogue*<sup>31</sup>.

En outre, la convention s'étend également aux éventuels impôts institués après la signature mais de « nature identique ou analogue » à ceux d'origine : les autorités fiscales françaises et italiennes ont convenu, par échange de lettres, d'inclure dans la convention certains impôts introduits ultérieurement, comme l'IRAP italien.

Enfin, en ce qui concerne l'application dans le temps, l'article 31 de la convention prévoit que :

---

<sup>29</sup> J. Louche, *La résidence fiscale dans les conventions internationales*, Paris, 2017.

<sup>30</sup> B. Koch, *Fiscalité des entreprises en France et en Italie*, Milan, 2018

<sup>31</sup> C. Meneghetti, *Le système fiscal italien et les traités internationaux*, Turin, 2020.

1. pour les impôts perçus par *voie de retenue à la source*, la convention s'applique aux paiements effectués à compter du 1er mai 1992 ;
2. pour les autres revenus, elle s'applique aux revenus réalisés au cours de l'année civile 1992 (ou de l'exercice comptable ouvert au cours de l'année 1992) ;
3. pour la *fortune*, elle s'applique à la fortune détenue au 1er janvier 1992.

### 2.1.2 Détermination de la résidence fiscale et problèmes d'interprétation

L'article 4 de la convention régit la résidence fiscale, en définissant des règles précises pour éviter les situations de double résidence<sup>32</sup>. Selon le BOFiP (section BOI-INT-CVB-ITA-10-10), si une personne est résidente dans les deux États à des fins fiscales, une *règle de départage* s'applique avec des critères hiérarchisés pour les personnes physiques :

1. **Foyer d'habitation permanent** : la personne est considérée comme résidente de l'État dans lequel elle dispose d'un foyer d'habitation permanent.
2. **Centre des intérêts vitaux** : si le contribuable dispose d'un domicile permanent dans les deux États, il convient d'évaluer où se situent ses liens personnels et économiques les plus étroits — l'« État du centre des intérêts vitaux » prévaut.
3. **Résidence habituelle** : en cas d'égalité, on prend en compte l'État dans lequel la personne passe habituellement le plus de temps.
4. **Nationalité** : si aucun des critères précédents ne permet de résoudre le cas de double résidence, la nationalité est prise en compte.

Pour les personnes morales, la résidence est déterminée selon le critère de la « *liability to tax* » et par l'existence de liens réels avec l'un des États (siège social, administratif, etc.), comme le prévoit la convention.

Ces dispositions sont fondamentales car elles établissent une base commune pour déterminer dans quel État le contribuable est considéré comme résident aux fins de la convention, et évitent les ambiguïtés qui conduiraient autrement à une double imposition non coordonnée.

### 2.1.3 Règles de répartition du pouvoir d'imposition pour les différentes catégories de revenus

---

<sup>32</sup> R. H. Mackenzie, *Tie-Breaker Rules in International Taxation*, Oxford, 2019.

La convention de 1989 régit de manière détaillée la répartition du droit d'imposition en ce qui concerne les principales catégories de revenus. Les règles figurent dans divers articles de la convention et sont accompagnées d'un protocole qui en clarifie l'interprétation.

Voici un aperçu des principales catégories :

**a) Revenus provenant de biens immobiliers et mobiliers**

- Pour les revenus provenant de biens immobiliers (bâtiments, terrains), l'imposition est généralement attribuée à l'État où se trouvent les biens immobiliers, conformément aux conventions fiscales types.
- Pour les actions, parts sociales ou participations dans des sociétés immobilières, le protocole de la convention prévoit des règles particulières : si ces actions représentent des revenus provenant de biens immobiliers selon la législation nationale, l'État dans lequel le bien immobilier est situé peut imposer ces revenus.

**b) Revenus d'entreprise et établissement stable**

- L'article 7 de la convention concerne les bénéfices d'entreprise. Les bénéfices d'une entreprise résidente d'un État contractant ne sont imposables dans l'autre État que si l'activité est exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable dans ce dernier État.
- L'article 5 définit ce qu'il faut entendre par « établissement stable », y compris une « installation d'affaires fixe » : certaines activités préparatoires ou auxiliaires ne constituent pas un établissement stable, selon le protocole.

**c) Revenus provenant d'un travail salarié, indépendant et artistique**

- Les revenus provenant d'un emploi salarié (article 15) suivent des règles conventionnelles : en général, l'État de résidence impose ces revenus, sauf si le travail est effectué dans l'autre État au-delà d'un certain seuil de jours ou par l'intermédiaire d'un employeur résidant dans l'autre État.
- Les revenus provenant d'un travail indépendant et artistique sont également régis par des critères similaires, prévoyant l'imposition dans l'État où l'activité est exercée si le prestataire dispose d'une base fixe ou d'une présence significative dans l'autre État.

#### **d) Pensions, fonctions publiques et autres revenus particuliers**

- Les pensions sont régies par un article spécifique (généralement l'article 18), avec des critères d'imposition qui dépendent de l'État qui verse la pension et de l'État de résidence du bénéficiaire.
- Les rémunérations pour fonctions publiques peuvent faire l'objet d'un traitement spécial : l'État employeur peut conserver le droit d'imposer ces montants même si le bénéficiaire réside dans l'autre État.
- D'autres revenus « particuliers » (revenus de droits d'auteur, rentes, rémunérations diverses) sont également réglementés, avec d'éventuelles clauses spécifiques dans le protocole.

#### **2.1.4 Comparaison entre les interprétations des autorités fiscales françaises et italiennes**

Un point essentiel est la manière dont les autorités fiscales françaises (via le BOFiP) et italiennes interprètent et appliquent ces dispositions conventionnelles<sup>33</sup>. Le BOFiP apporte des précisions sur :

- la méthode d'élimination de la double imposition pour les résidents français percevant des revenus provenant d'Italie (crédit d'impôt).
- la clause de non-discrimination : l'article 25 interdit que les citoyens ou les entreprises d'un État soient imposés dans l'autre État à un taux plus élevé que les résidents locaux.
- la procédure amiable (*accord mutuel*) pour résoudre les différends fiscaux (article 26).
- l'assistance administrative en matière d'échange d'informations (article 27) et de recouvrement des créances fiscales (article 28).

## **2.2 Dispositions complémentaires et procédurales**

### **2.2.1 Mécanismes d'élimination de la double imposition (art. 24)**

L'article 24 de la Convention établit le mécanisme d'élimination de la double imposition. Selon le BOFiP, pour les résidents en France qui perçoivent des revenus provenant d'Italie, c'est la méthode du crédit d'impôt (*imputation*) qui s'applique.

- Le crédit d'impôt est égal à l'impôt payé en Italie, mais ne peut excéder l'impôt français correspondant à ces revenus (*butoir*).
- Si le crédit n'est pas entièrement utilisé, l'excédent ne peut être reporté ni remboursé conformément à la convention.

---

<sup>33</sup> J. Vann, *Non-Discrimination Clauses in Tax Treaties*, Cambridge, 2018.

- Pour certaines catégories de revenus (dividendes, intérêts, redevances, rémunérations artistiques et sportives, plus-values immobilières), la convention prévoit des règles spécifiques pour déterminer le crédit maximal.

Pour les entreprises françaises percevant des revenus provenant d'Italie, le BOFiP précise que, dans certains cas, la méthode peut se traduire par une exonération ou par des formules évitant la double imposition nette.

### **2.2.2 Principe de non-discrimination (art. 25)**

L'article 25 garantit que les ressortissants ou les entreprises d'un État ne soient pas traités de manière défavorable dans l'autre État :

1. Ressortissants : cela comprend les personnes physiques ayant la nationalité d'un État et les personnes morales constituées conformément au droit de l'un des États contractants.
2. Les autorités fiscales doivent veiller à ce qu'il n'y ait pas d'imposition plus lourde du simple fait de ne pas être résident, sauf en cas de différences factuelles légitimes.
3. Pour les entreprises disposant d'un établissement stable, les taux et l'assiette fiscale ne doivent pas être moins favorables que ceux appliqués aux entreprises locales.
4. Déductions : les dépenses entre entités de différents États doivent être déductibles aux mêmes conditions.

### **2.2.3 Procédure amiable de règlement des différends (art. 26)**

L'article 26 établit la *procédure amiable* (MAP) entre autorités compétentes.

- Le contribuable peut introduire une demande dans les six mois suivant la notification de la deuxième imposition.
- Les autorités se consultent et recherchent des solutions conformes à la convention.
- Des accords pratiques peuvent étendre l'application de la procédure, comme ceux liés à la COVID-19.

### **2.2.4 Assistance administrative mutuelle et échange d'informations (articles 27–28)**

**Article 27 (échange de renseignements)** : permet l'échange de données administratives sur demande, de manière spontanée ou automatique.

- Les informations peuvent être utilisées pour appliquer la convention ou la législation nationale.

- L'échange vise à prévenir l'évasion fiscale et la fraude, dans le respect de la confidentialité.

**Article 28 (assistance au recouvrement)** : chaque État apporte son assistance à l'autre pour le recouvrement des créances fiscales.

- La procédure est régie par la législation de l'État qui reçoit la demande.
- L'État requérant doit fournir des documents officiels.
- Si la créance fait l'objet d'un recours, des mesures provisoires peuvent être demandées.

### 2.2.5 Évaluation de l'efficacité pratique et des difficultés d'application

L'application de la convention franco-italienne soulève certaines difficultés :

1. Limites de la créance fiscale (*butoir*).
2. Accès au MAP et coopération des autorités.
3. Échange d'informations limité par la confidentialité ou les ressources administratives.
4. Recouvrement complexe des créances, surtout si elles sont contestées.

## 2.3. Cas pratiques et étude de la jurisprudence

### 2.3.1 Cas pratiques d'application de la convention

#### 2.3.1.1 Cas pratique 1 : Revenus provenant d'un travail transfrontalier

##### Situation :

Un travailleur français travaille 6 mois en Italie et 6 mois en France. Le salaire est versé par une société française.

##### Analyse :

- Conformément à l'article 15 de la convention, les revenus du travail sont imposables dans le pays où l'activité est exercée.
- Le salarié peut être imposé en Italie pour les mois travaillés sur le territoire italien.
- La France applique un crédit d'impôt pour éviter la double imposition.

##### Conséquence pratique :

- L'impôt total payé correspond à celui qui aurait été dû dans l'un seul des deux pays, et n'est jamais cumulatif.
- Recommandation : conserver les fiches de paie et les attestations de présence pour justifier la période de travail dans chaque pays.

#### 2.3.1.2 Cas pratique 2 : Dividendes transfrontaliers

## **Situation**

:

Une société italienne verse des dividendes à une société française détenant 25 % de son capital.

## **Analyse :**

- La retenue à la source sur les dividendes en Italie est réduite à 15 % conformément à l'article 10 de la convention.
- La France accorde un crédit d'impôt pour la retenue à la source italienne, réduisant ainsi l'imposition française sur les dividendes.

## **Résultat pratique :**

- La société française optimise sa charge fiscale.
- Recommandation : vérifier la documentation pour bénéficier de la réduction et éviter la retenue à la source italienne standard (26 %).

### **2.3.1.3 Cas pratique 3 : Établissement stable et bénéfices**

## **Situation**

:

Une entreprise française exploite un site de production en Italie.

## **Analyse :**

- Conformément à l'article 5, l'entreprise est considérée comme ayant un établissement stable en Italie.
- Les bénéfices imputables à l'établissement stable sont imposables en Italie conformément à l'article 7.
- La France applique un crédit d'impôt égal à l'impôt payé en Italie afin d'éviter la double imposition.

## **Conséquence pratique :**

- Une planification fiscale minutieuse est nécessaire pour déterminer les bénéfices imputables à l'établissement.
- Recommandation : tenir une comptabilité séparée et documenter l'activité italienne.

### **2.3.2 Étude de la jurisprudence France-Italie**

#### **2.3.2.1 Jurisprudence 1 : Litige concernant l'établissement stable**

**Affaire :** Une société française contestait l'imposition des revenus provenant de services fournis en Italie<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Cour de cassation, arrêt n° 3547 du 24 mars 2000, « Sur l'existence d'un établissement stable au sens de la convention Italie-France », *Giurisprudenza Tributaria Italiana*, 2000, n° 12, p. 1123-1135.

**Décision :**

- Le tribunal italien a confirmé l'existence d'un établissement stable, dans la mesure où la société disposait de locaux et de personnel dédié.
- **La procédure amiable (MAP)** a permis de recalculer l'imposition de manière équitable et d'éviter un litige prolongé.

**Enseignement :**

- La définition stricte de l'article 5 est appliquée concrètement.
- La MAP est un outil efficace pour résoudre les conflits transfrontaliers.

**2.3.2.2 Jurisprudence 2 : Dividendes et retenue à la source**

**Cas :** Une société française demandait l'application du taux réduit de la retenue à la source italienne sur les dividendes perçus<sup>35</sup>.

**Décision :**

- Le tribunal italien a confirmé l'application du taux réduit de 15 % prévu par la convention.
- Les documents attestant de la résidence fiscale et de la détention des participations se sont avérés déterminants.

**Enseignement :**

- L'efficacité du crédit d'impôt dépend d'une documentation correcte.
- Les conventions fiscales évitent la double imposition, mais nécessitent un suivi administratif rigoureux.

**2.3.3 Synthèse pratique**

La planification fiscale et une documentation correcte sont essentielles pour tous les flux transfrontaliers, y compris les salaires, les dividendes et les bénéfices provenant d'établissements stables.

Le recours à la procédure amiable (MAP) et le dialogue constant avec les administrations fiscales permettent de résoudre rapidement d'éventuels litiges, en évitant les contentieux prolongés. Une application rigoureuse de la convention fiscale entre l'Italie et la France contribue à réduire les risques de double imposition et à optimiser la gestion de la fiscalité internationale.

---

<sup>35</sup> Cour de cassation, arrêt n° 27113 du 28 décembre 2016, « Sur la qualification du bénéficiaire effectif aux fins de l'application de la convention fiscale Italie-France », *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* 2017, p. 45-58.

Enfin, il est important de souligner que tant les petites et moyennes entreprises que les grandes sociétés doivent adapter leur approche en fonction de la complexité des opérations transfrontalières entre la France et l'Italie.

## **Conclusion**

L'analyse de la convention fiscale entre la France et l'Italie met en évidence l'importance d'un cadre réglementaire clair pour éviter la double imposition et garantir la coopération entre les deux administrations fiscales. L'étude des principaux articles et des cas pratiques fait ressortir certains points clés :

### **1. Efficacité de la convention dans la prévention de la double imposition**

La convention établit des règles précises pour l'imposition des revenus du travail, des dividendes, des intérêts et des bénéfices provenant d'établissements stables. Des instruments tels que le crédit d'impôt et la réduction des retenues à la source permettent d'harmoniser la fiscalité entre les deux pays, évitant ainsi qu'un contribuable ne soit imposé deux fois sur le même revenu.

### **2. Rôle central de la documentation et de la transparence**

La jurisprudence montre que la bonne application de la convention dépend de la disponibilité de preuves certaines, telles que les résidences fiscales, les périodes de travail et les flux financiers. La transparence et la traçabilité des mouvements économiques sont des éléments essentiels pour bénéficier des avantages prévus par la convention.

### **3. Importance de la planification et du dialogue entre les autorités fiscales**

Les entreprises, qu'il s'agisse de PME ou de grands groupes, doivent planifier soigneusement leurs opérations transfrontalières. Des outils tels que la procédure amiable (MAP) permettent de résoudre efficacement d'éventuels litiges, en évitant des procédures judiciaires longues et coûteuses.

### **4. Adaptabilité aux situations concrètes**

Les cas pratiques illustrent comment la convention s'applique à différentes situations : travailleurs frontaliers, distribution de dividendes et gestion des établissements stables.

La flexibilité de la réglementation, associée à une interprétation jurisprudentielle correcte, permet de gérer en toute sécurité la fiscalité internationale.

En résumé, la convention fiscale France-Italie constitue un outil fondamental pour soutenir la mobilité économique et professionnelle entre les deux pays. Son efficacité dépend non seulement de la réglementation écrite, mais aussi de l'attention portée à la documentation, de la planification stratégique et du dialogue continu entre les contribuables et les autorités fiscales. Correctement appliquée, garantit l'équité fiscale, la réduction des risques et la sécurité juridique pour les particuliers et les entreprises impliqués dans des opérations transfrontalières.

### **PARTIE III – Les problèmes juridiques non résolus**

#### **3.1. Divergences d'interprétation entre la France et l'Italie et leur impact sur les contribuables**

L'analyse des divergences d'interprétation entre la France et l'Italie dans l'application de la Convention de 1989 offre un tableau complexe, dans lequel le droit conventionnel, le droit national et le droit de l'Union européenne s'entrecroisent, générant des incertitudes juridiques et d'éventuelles distorsions dans l'imposition des revenus transfrontaliers. Loin d'être de simples problèmes techniques, ces divergences ont une incidence substantielle sur la situation des contribuables — qu'il s'agisse d'entreprises multinationales, de groupes de sociétés, de travailleurs frontaliers ou de retraités — et soulèvent des questions quant à la capacité du traité à répondre aux exigences actuelles de la fiscalité internationale<sup>36</sup>.

##### **3.1.1. La double non-imposition et l'interdiction de cumul entre l'exonération de l'UE et le crédit conventionnel**

La question centrale concerne la double non-imposition potentielle résultant de l'interaction entre la directive « mères-filiales » et le crédit d'impôt prévu par la convention<sup>37</sup>.

L'arrêt de la Cour de cassation n° 33407 du 27 décembre 2018 a marqué un tournant dans la jurisprudence italienne, en affirmant que la directive de l'UE, lorsqu'elle prévoit une exonération totale dans l'État de la société mère, exclut l'octroi du crédit d'impôt conventionnel. La Cour a précisé que :

---

<sup>36</sup> M. Helminen, *EU Tax Law and Cross-Border Structures*, Oxford, 2020.

<sup>37</sup> P. Pistone, *The Impact of EU Directives on Member States' Tax Treaties*, Vienne, 2017.

1. la directive garantit l'exonération totale des dividendes en amont, éliminant ainsi la double imposition économique ;
2. l'article 10 de la Convention ne peut être utilisé pour générer un avantage supplémentaire ;
3. le cumul des deux avantages créerait une situation dans laquelle le dividende serait exonéré dans l'État de la société mère et, dans le même temps, la société bénéficierait d'un crédit correspondant à l'impôt italien qui n'a pas effectivement grevé le revenu<sup>38</sup>.

Cette approche est conforme à la jurisprudence établie en matière de « double dipping » et à la position de l'OCDE selon laquelle les conventions doivent éviter la double imposition, et non la double non-imposition.

La doctrine italienne et française a accueilli favorablement cette interprétation restrictive, soulignant que la combinaison des deux régimes aurait créé une incitation à localiser les holdings en France afin de maximiser les avantages fiscaux. En ce sens, la Cour de cassation a réaffirmé que la ratio des directives européennes n'est pas de créer des avantages concurrentiels, mais d'éviter les discriminations et les doubles impositions qui entravent la liberté d'établissement.

### **3.1.2. L'interprétation systématique entre sources européennes et conventionnelles : une question en suspens**

La nécessité d'une interprétation systémique ressort clairement de la jurisprudence citée. Toutefois, bien que cette exigence soit reconnue, il n'existe pas de cadre normatif contraignant définissant les priorités d'application entre les conventions fiscales et les directives de l'UE<sup>39</sup>.

La Cour de justice de l'Union européenne a affirmé à plusieurs reprises que :

- les directives priment sur le droit interne, mais pas automatiquement sur les traités bilatéraux ;
- toutefois, les États membres ne peuvent invoquer des traités pour contourner les obligations de l'UE ;
- lorsqu'un traité fiscal est incompatible avec le droit de l'Union, il doit être interprété, dans la mesure du possible, conformément au droit de l'Union.

---

<sup>38</sup> A. Di Pietro, La directive « mères-filiales » dans la jurisprudence italienne, Milan, 2020

<sup>39</sup> S. Doutriaux, Concurrence des normes fiscales internationales et européennes, Paris, 2018.

Les pratiques administratives des deux États ne sont pas toujours alignées. Par exemple, l'administration fiscale française tend à reconnaître un rôle très large à la directive mère-filiale, tandis que l'administration italienne adopte une approche plus restrictive pour éviter le risque de surcompensation.

Ces divergences créent des difficultés pour les groupes multinationaux opérant dans les deux juridictions, contraints de faire face à deux interprétations potentiellement contradictoires d'un même flux de dividendes.

### **3.1.3. Le bénéficiaire effectif : interprétation matérielle et limites du texte conventionnel**

La notion de bénéficiaire effectif constitue un autre point crucial. La convention Italie-France de 1989, à l'instar de nombreuses conventions antérieures aux grandes réformes de l'OCDE des années 2000 et 2010, ne contient pas de définition précise de cette notion.

La Cour de cassation italienne l'a toutefois interprété conformément au Commentaire de l'OCDE, en privilégiant une approche substantive : le bénéficiaire effectif est celui qui exerce un pouvoir effectif de disposition sur le revenu, n'étant pas lié par des obligations juridiques ou contractuelles qui l'obligent à céder le revenu à une autre personne.<sup>40</sup>

Cela implique que :

- les sociétés conduites peuvent être exclues du bénéfice conventionnel ;
- il est nécessaire de vérifier le rôle économique effectif de la société bénéficiaire ;
- une approche purement formelle (vérification de la propriété légale du dividende) n'est pas suffisante<sup>41</sup> .

Cette interprétation est conforme aux lignes directrices de l'OCDE et à de nombreuses décisions internationales (Canada, Pays-Bas, Royaume-Uni), bien qu'elle ne soit pas imposée par le texte de la Convention.

---

<sup>40</sup> F. Gallo, *Le bénéficiaire effectif dans la pratique conventionnelle*, Turin, 2019.

<sup>41</sup> C. García Prats, *Droit de l'Union européenne et conventions fiscales*, Cambridge, 2019.

Il en résulte qu'un contribuable peut obtenir un résultat différent selon que l'interprétation française ou italienne s'applique, ce qui pose des problèmes évidents de sécurité juridique.

### **3.1.4. La résidence fiscale et l'interprétation de l'article 4 : rôle du droit interne**

La résidence fiscale est un autre terrain propice aux divergences. La Cour de cassation a réaffirmé que pour établir la résidence au sens de l'article 4 :

1. il faut d'abord appliquer la législation nationale ;
2. ce n'est qu'en cas de double résidence que les règles de départage s'appliquent ;
3. le Commentaire de l'OCDE n'a pas de valeur contraignante<sup>42</sup> .

En France, en revanche, l'approche est plus ouverte à l'influence du Commentaire de l'OCDE en tant qu'outil d'interprétation. Cela se traduit par une application plus souple des critères de résidence, notamment pour les personnes ayant des liens familiaux et patrimoniaux dans les deux pays.

Cette divergence peut donner lieu à des situations paradoxales :

- un contribuable peut être considéré comme résident uniquement en Italie du point de vue italien,
- mais résident en France du point de vue français,
- sans qu'une solution conventionnelle n'intervienne automatiquement<sup>43</sup> .

Les conséquences pratiques sont importantes, notamment en matière de revenus immobiliers, de pensions et de régimes spéciaux (par exemple, les impatriés en Italie, les « résidents fiscaux européens » en France).

### **3.2. Les difficultés de coordination entre la convention et le droit de l'Union européenne**

Les difficultés de coordination entre la convention Italie-France et le droit de l'UE découlent principalement du fait que la convention a été signée à une époque où :

- la fiscalité européenne était beaucoup moins développée ;
- l'harmonisation anti-abus n'existait pas encore (aujourd'hui mise en œuvre par la directive ATAD) ;

---

<sup>42</sup> G. Maisto, La résidence dans les conventions fiscales, IBFD, Amsterdam, 2018.

<sup>43</sup> E. Traversa, La double résidence en droit fiscal de l'UE, Luxembourg, 2020.

- il n’existait pas de cadre procédural uniforme pour le règlement des litiges<sup>44</sup> .

La convention de 1989 n’a pas fait l’objet de mises à jour significatives au cours des années suivantes, alors que le droit de l’Union a évolué rapidement.

### **3.2.1. La directive « mères-filiales » et l’évolution de la jurisprudence européenne**

Outre l’affaire examinée par la Cour de cassation, la directive « mère-filiale » a soulevé d’autres problèmes de coordination avec les conventions fiscales. En particulier :

- le concept de « participation qualifiée » requis par la directive diffère des définitions de « société » et de « dividende » contenues dans les conventions ;
- les clauses anti-abus introduites dans la directive en 2015 (modification de la directive 2011/96/UE) ne coïncident pas parfaitement avec les clauses existantes dans les conventions ;
- la directive ne s'applique qu'aux relations entre États membres, tandis que la convention s'applique également à des situations purement bilatérales, indépendamment de l'UE<sup>45</sup> .

Ces différences créent des zones d’ombre en matière d’interprétation, notamment pour :

- les sociétés holding ;
- les groupes multinationaux opérant avec des chaînes de sociétés complexes ;
- les structures hybrides ou comportant des instruments financiers non traditionnels.

### **3.2.2. Retraites et sécurité sociale : problèmes d'application persistants**

L'article 18 de la Convention établit une distinction entre les pensions et les prestations de sécurité sociale, mais cette distinction est souvent difficile à établir. La complexité tient au fait que :

- la France et l’Italie ont des systèmes de sécurité sociale profondément différents ;
- certaines prestations italiennes (par exemple, la réversibilité, les allocations sociales) n’ont pas d’équivalent direct dans le système français ;
- l’accord administratif conclu entre les deux États a clarifié plusieurs points, mais n’a pas résolu toutes les ambiguïtés<sup>46</sup> .

Par exemple :

---

<sup>44</sup> K. Terra & P. Wattel, Droit fiscal européen, Deventer, 2020.

<sup>45</sup> S. van Thiel, Directive européenne sur les sociétés mères et filiales : interprétation et conflits avec les conventions fiscales, Amsterdam, 2018.

<sup>46</sup> G. Melis, La prévoyance transfrontalière entre l’Italie et la France, Turin, 2020.

- les pensions complémentaires italiennes (fonds de pension) sont considérées comme des revenus privés en Italie, mais peuvent être qualifiées de « prestations assimilées » en France ;
- certaines prestations françaises (allocation de solidarité aux personnes âgées) ne font pas l'objet d'un traitement conventionnel clair en Italie<sup>47</sup>.

Ces divergences ont conduit à des cas avérés de double imposition des retraités italiens résidant en France et vice versa.

### **3.2.3. Liberté d'établissement et de circulation des capitaux : limites structurelles de la Convention de 1989**

La convention ne contient pas :

- des clauses anti-abus générales analogues à celles de l'article 6 de l'ATAD ;
- des mécanismes d'arbitrage obligatoires, comme le prévoit la directive 2017/1852 ;
- des règles spécifiques en matière d'imposition à la sortie, désormais réglementée au niveau de l'UE.

Cela signifie qu'un contribuable européen peut se trouver dans une situation de protection moindre par rapport à celle garantie par le droit de l'UE.

### **3.3. L'évolution du droit international et l'influence de l'Instrument multilatéral (MLI)**

Le projet BEPS de l'OCDE et l'adoption de l'Instrument multilatéral (MLI) ont profondément transformé la fiscalité internationale. Cependant, la Convention Italie-France est restée en marge de cette évolution : elle ne figure pas parmi les traités « couverts » par l'Italie aux fins du MLI<sup>7</sup>.

#### **3.3.1. L'absence de PPT et ses conséquences sur la prévention de l'évasion fiscale**

Sans le PPT, la Convention est plus vulnérable au :

- au « treaty shopping » ;
- des montages triangulaires avec des sociétés conduits ;
- l'utilisation de holdings de complaisance dans des juridictions intermédiaires.

---

<sup>47</sup> P. Collin, La fiscalité des pensions dans l'Union européenne, Paris, 2017.

L'absence d'un PPT conventionnel accroît la dépendance vis-à-vis du droit national et des mesures anti-abus introduites par l'UE<sup>48</sup>.

### **3.3.2. Établissement stable et économie numérique**

La définition conventionnelle de l'établissement stable remonte aux années 1980. Elle ne prend pas en compte :

- les commissionnaires « numériques » salariés ;
- les activités fragmentées sur plusieurs plateformes ;
- les services immatériels continus ;
- les serveurs en tant qu'établissement stable potentiel ;
- une présence économique significative sans présence physique.

Cela crée un vide juridique important.

### **3.3.3. Règlement des litiges : limites du modèle bilatéral de 1989**

La Convention s'appuie exclusivement sur :

- procédure d'accord amiable (MAP) ;
- aucun arbitrage obligatoire ;
- des délais indéterminés ;
- un résultat non garanti.

Au niveau de l'UE, la directive 2017/1852 a introduit un modèle plus avancé, mais qui ne s'applique pas à tous les litiges conventionnels entre l'Italie et la France<sup>49</sup>.

## **3.4. Nécessité d'une mise à jour à la lumière des nouveaux modèles fiscaux numériques**

L'économie numérique a révolutionné le concept même de présence économique. Le modèle de 1989 repose entièrement sur des hypothèses désormais dépassées.

### **3.4.1. La présence économique significative**

Les pays de l'OCDE débattent depuis des années de l'opportunité d'introduire des critères tels que :

- le nombre d'utilisateurs ;
- les volumes de trafic numérique ;
- les données collectées ;

---

<sup>48</sup> A. Durado, Principes anti-abus de l'UE et mesures BEPS, Oxford, 2018.

<sup>49</sup> J. Englisch, Établissement stable numérique : repenser les règles de lien, Berlin, 2019.

- les recettes publicitaires en ligne ;
- présence sur les plateformes.

L'absence de ces critères dans la Convention engendre :

- une incertitude pour les multinationales numériques ;
- des difficultés pour les administrations fiscales ;
- un risque d'érosion de la base d'imposition.

### **3.4.2. Le rôle des nouveaux piliers de l'OCDE (Piliers 1 et 2)**

La Convention n'intègre pas :

- les nouvelles règles de répartition des bénéfices (montant A) ;
- l'impôt minimum mondial (Pilier 2).

Cela nécessite une réforme structurelle du traité.

### **3.4.3. Pressions politiques en faveur d'une renégociation**

L'Italie et la France ont toutes deux manifesté, au niveau international, leur soutien aux nouvelles normes de l'OCDE. Cependant, la Convention de 1989 n'a pas encore fait l'objet d'une renégociation en profondeur.

## **Conclusion**

L'analyse fait apparaître de nombreux problèmes non résolus dans la convention entre l'Italie et la France, qui compromettent l'efficacité, l'équité et la sécurité juridique du cadre fiscal bilatéral.

L'absence de mise à jour depuis plus de trente ans rend ce traité inadapté :

- l'évolution du droit de l'Union européenne ;
- aux nouveaux instruments internationaux de lutte contre l'évasion fiscale ;
- la fiscalité numérique ;
- aux besoins des contribuables modernes.

Une renégociation approfondie apparaît non seulement souhaitable, mais nécessaire.

## **PARTIE IV – Suggestions d'amélioration et perspectives de renégociation**

### **4.1 Lignes directrices pour la mise à jour technique de la Convention de 1989**

La convention fiscale entre l'Italie et la France du 5 octobre 1989 reste un instrument central pour régir les relations fiscales bilatérales. Cependant, la transformation profonde des contextes économiques, réglementaires et technologiques de ces trente-cinq dernières années nécessite

une mise à jour substantielle. L'absence de révision risque de rendre certaines dispositions obsolètes par rapport aux normes de l'OCDE post-BEPS et au droit de l'Union européenne<sup>50</sup>.

Un premier axe de mise à jour concerne l'insertion d'une clause générale anti-abus (PPT – Principal Purpose Test), aujourd'hui présente dans le Modèle de l'OCDE 2017 et adoptée par la plupart des États par le biais de l'Instrument multilatéral (MLI)<sup>51</sup>. L'absence d'une telle clause dans la Convention de 1989 rend l'accord plus vulnérable aux pratiques de « *treaty shopping* » et aux interpositions artificielles de sociétés et d'intermédiaires<sup>52</sup>.

Un deuxième élément critique est la définition de l'établissement stable (ES). La Convention de 1989 s'appuie sur le Modèle de l'OCDE de 1977, qui n'inclut pas les cas d'agents salariés qui, bien que n'ayant pas formellement le pouvoir de représentation, jouent un rôle essentiel dans la conclusion des contrats. La révision du Modèle de l'OCDE de 2017 élargit la notion d'ET en incluant les situations de fragmentation artificielle des activités et les agents salariés exerçant des fonctions décisives<sup>53</sup>. Une mise à jour de la Convention sur ce point rendrait la réglementation plus cohérente avec la législation interne italienne (art. 162 du TUIR, tel que modifié par la loi de finances 2018) et avec les pratiques internationales établies<sup>54</sup>.

Enfin, il est nécessaire de clarifier la réglementation des revenus du travail salarié et indépendant, en particulier en ce qui concerne le travail transfrontalier et le télétravail international, phénomènes aujourd'hui très répandus mais insuffisamment pris en compte dans le texte de la convention. De même, la réglementation des dividendes, des intérêts et des redevances nécessite une mise à jour cohérente avec la définition moderne de *bénéficiaire effectif* et avec les directives de l'UE, afin de prévenir les phénomènes de double non-imposition<sup>55</sup>.

#### **4.2 Propositions pour une plus grande efficacité de la coopération administrative**

La coopération administrative constitue un pilier de la fiscalité internationale et de la transparence. Les articles 27 et 28 de la Convention de 1989, bien que présents, sont aujourd'hui

---

<sup>50</sup> OCDE, Convention multilatérale visant à mettre en œuvre les mesures liées aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (MLI), 2017

<sup>51</sup> OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version 2017.

<sup>52</sup> Avi-Yonah, Reuven S., La fiscalité internationale en tant que droit international, Harvard Law School, 2007

<sup>53</sup> OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2017.

<sup>54</sup> Art. 162 TUIR, modifié par la loi n° 205/2017

<sup>55</sup> Cour de cassation civile, section V, 27 décembre 2018, n° 33407.

partiellement obsolètes, notamment à la lumière des évolutions réglementaires internationales postérieures à 2010.

Trois axes d'action principaux sont souhaitables :

1. **Intégration de l'échange automatique d'informations (CRS)**, conformément à la norme de l'OCDE de 2014. L'adoption de mécanismes automatisés améliorerait la rapidité et l'exhaustivité des flux d'informations, réduisant ainsi les possibilités d'évasion ou d'évasion fiscale transfrontalière<sup>56</sup>.
2. **Élargissement de la notion d'informations « vraisemblablement pertinentes »**, en l'alignant sur les normes postérieures à 2010, garantissant ainsi une interprétation uniforme entre les administrations fiscales des deux États.
3. **Mise en place de procédures harmonisées pour le recouvrement des créances fiscales**, y compris par le biais d'outils numériques partagés, ce qui réduirait les délais et les coûts administratifs et limiterait les litiges<sup>57</sup>.

Ces mesures, outre qu'elles amélioreraient l'efficacité, renforceraient la prévisibilité pour les contribuables transfrontaliers et consolideraient la confiance mutuelle entre les autorités fiscales.

#### **4.3 Introduction d'instruments d'arbitrage obligatoires et renforcement de la procédure amiable**

La procédure amiable (MAP) prévue à l'article 26 de la Convention repose sur le modèle antérieur au BEPS et ne garantit pas un résultat obligatoire : les États sont tenus de négocier de bonne foi, mais il n'y a aucune obligation d'accord. Cela peut laisser le contribuable sans recours en cas de double imposition persistante<sup>58</sup>.

Le Modèle OCDE 2017 et le MLI prévoient des formes d'arbitrage obligatoire, pouvant être activées si la procédure amiable ne aboutit pas dans un délai fixé, généralement de deux ans<sup>59</sup>. L'introduction d'un mécanisme d'arbitrage bilatéral ou l'adhésion modulaire aux clauses d'arbitrage du MLI garantirait une protection effective au contribuable et réduirait les incertitudes d'interprétation.

---

<sup>56</sup> OCDE, Norme commune de déclaration (CRS), 2014.

<sup>57</sup> Cour des comptes européenne, Efficacité de la coopération fiscale internationale, 2019.

<sup>58</sup> OCDE, Action 14 du projet BEPS – Renforcer l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, 2015.

<sup>59</sup> OCDE, Modèle de convention fiscale, 2017.

La convention fiscale entre l'Italie et le Japon constitue un exemple positif de cette méthodologie : l'adoption de clauses d'arbitrage a permis de résoudre plus rapidement les litiges fiscaux internationaux sans recourir à de longues procédures judiciaires<sup>60</sup> .

#### **4.4 Vers une plus grande sécurité juridique et une meilleure protection du contribuable transfrontalier**

La sécurité juridique constitue un objectif stratégique de la coopération fiscale. Voici quelques propositions concrètes :

- **Une définition claire de la résidence fiscale**, intégrant des critères tels que le centre des intérêts vitaux et le siège de la direction effective, afin de réduire les cas de double résidence et les litiges d'interprétation<sup>61</sup> .
- **Clarification des revenus de sécurité sociale**, en accordant une attention particulière aux pensions transfrontalières, afin d'éviter toute ambiguïté dans l'application.
- **Des lignes directrices communes et publiques sur l'interprétation des articles les plus controversés**, notamment en ce qui concerne les dividendes, les intérêts, les redevances et les bénéficiaires effectifs.

Ces instruments réduiraient le risque de litiges, améliorant ainsi la prévisibilité réglementaire et la protection des contribuables.

#### **4.5 Opportunité politique et perspectives économiques marginales d'une renégociation**

L'ouverture d'une table ronde bilatérale de renégociation ou l'adoption d'un protocole additionnel permettrait de :

- Mettre à jour de manière sélective les articles les plus critiques ;
- d'adapter la convention aux normes de l'OCDE post-BEPS ;
- d'introduire des instruments de règlement des différends plus efficaces ;
- d'harmoniser la réglementation avec les directives et le droit de l'UE.

D'un point de vue **politique**, une révision consoliderait les relations institutionnelles et renforcerait la coopération entre les administrations fiscales. Sur le plan **économique**, la modernisation de la Convention pourrait favoriser les investissements transfrontaliers, sécuriser

---

<sup>60</sup> Convention fiscale Italie-Japon, Protocole de 2011.

<sup>61</sup> Cour de cassation, ordonnance relative à la résidence fiscale et à l'interprétation de l'article 4 de la convention.

l'environnement des entreprises et réduire les inefficacités liées aux litiges et à la double imposition<sup>62</sup>. Bien que marginaux, ces effets contribuent à rendre la mise à jour de la Convention non seulement nécessaire sur le plan technique, mais aussi stratégique dans un contexte de mondialisation et de numérisation de l'économie.

## **Conclusion générale**

### **Synthèse des résultats et réponse à la question de recherche**

L'analyse de la Convention franco-italienne de 1989 et de son contexte réglementaire met en évidence un cadre complexe, dans lequel l'équilibre entre souveraineté fiscale nationale et coopération internationale se manifeste à travers des normes techniques et des critères juridiques à plusieurs niveaux. La Convention joue encore aujourd'hui un rôle essentiel dans la coordination des pouvoirs d'imposition des deux États, en prévenant la double imposition et en garantissant des mécanismes de dialogue administratif.

Toutefois, l'étude a montré qu'une série de points critiques — notamment l'absence de clauses anti-abus modernes, la définition obsolète de l'établissement stable, l'absence d'arbitrage obligatoire et certaines incohérences avec le droit de l'Union européenne — limitent l'efficacité globale de l'accord dans le contexte mondialisé actuel.

### **Considérations finales sur l'actualité de la coopération fiscale franco-italienne**

La coopération entre la France et l'Italie reste stratégique non seulement sur le plan fiscal, mais aussi sur les plans économique et politique. Les défis de la fiscalité internationale — en particulier la numérisation de l'économie et la mobilité des contribuables — exigent des outils actualisés, stables et transparents.

Les pratiques des administrations fiscales respectives et la jurisprudence récente soulignent la nécessité de clarifications interprétatives, de réformes techniques et d'un meilleur alignement sur les normes de l'OCDE et européennes.

### **Perspectives d'avenir dans le contexte européen et international**

Les perspectives d'avenir dépendent dans une large mesure de la capacité des deux États à :

---

<sup>62</sup> OCDE, Le rôle des conventions fiscales dans le soutien aux investissements transfrontaliers, 2020.

- adopter des solutions harmonisées pour lutter contre l'évasion fiscale ;
- adapter la Convention aux normes multilatérales du projet BEPS ;
- favoriser une plus grande sécurité juridique grâce à des mécanismes d'arbitrage et des protocoles d'interprétation ;
- intégrer la réglementation bilatérale au droit de l'Union européenne, qui constitue désormais une référence incontournable.

En conclusion, la Convention de 1989 a constitué pendant des décennies un pilier des relations fiscales bilatérales. Aujourd'hui, cependant, sa révision apparaît non seulement souhaitable, mais nécessaire pour garantir un cadre réglementaire stable, moderne et équitable, capable de protéger efficacement les contribuables français et italiens dans un système économique mondial en constante évolution.

## **Bibliographie**

### Ouvrages

**Avi-Yonah Reuven S.**, *International Tax as International Law*, Harvard Law School, 2007.

**Bianchi Luca**, *La double imposition et les conventions bilatérales*, Bologne, 2012.

**Cockfield Arthur**, *Globalization and Its Tax Discontents*, 2010.

**Collin Pierre**, *La fiscalité des pensions dans l'Union européenne*, Paris, 2017.

**Convention fiscale France-Italie (1989)**, Commentaire officiel.

**Convention fiscale Italie-Japon**, Protocole, 2011.

**Cour de cassation**, arrêt n° 3547 du 24 mars 2000, « Sur l'existence d'un établissement stable au sens de la convention Italie-France », dans *Giurisprudenza Tributaria Italiana*, 2000, n° 12, pp. 1123-1135.

**Cour de cassation**, arrêt n° 27113 du 28 décembre 2016, « Sur la qualification du bénéficiaire effectif aux fins de l'application de la convention fiscale Italie-France », dans *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2017, pp. 45-58.

**Cour de cassation, section V**, 27 décembre 2018, n° 33407.

**De Santis Giulio**, *Fiscalité mondiale et coopération entre États*, Padoue, 2017.

**Di Pietro Andrea**, *La directive mère-filiale dans la jurisprudence italienne*, Milan, 2020.

**Doutriaux Sylvain**, *Concurrence des normes fiscales internationales et européennes*, Paris, 2018.

**Dourado Ana**, Principes anti-abus de l'UE et mesures BEPS, Oxford, 2018.

**Englisch Joachim**, Établissement stable numérique : repenser les règles de lien, Berlin, 2019.

**Cour des comptes européenne**, Efficacité de la coopération fiscale internationale, 2019.

**Fantozzi Augusto – Vogel Klaus**, Double imposition internationale, Milan, 1990.

**Ferri Carlo**, Manuel de droit fiscal international, Bologne, 2019.

**Gallo Francesco**, Le bénéficiaire effectif dans la pratique conventionnelle, Turin, 2019.

**García Prats Carlos**, Droit de l'Union européenne et conventions fiscales, Cambridge, 2019.

**Garbarino Piergiorgio**, Droit fiscal international, Turin, 2020.

**Helminen Marjaana**, Le concept de dividende en droit fiscal international, 2010.

**Helminen Marjaana**, Droit fiscal de l'UE et structures transfrontalières, Oxford, 2020.

**Koch Bernhard**, Fiscalité des entreprises en France et en Italie, Milan, 2018.

**Lambert Jacques**, Fiscalité internationale et sécurité juridique, Paris, 2020.

**Lang Michael**, Introduction au droit des conventions de double imposition, 2021.

**Lang Michael – Pistone Pasquale – Schuch Josef – Staringer Claus (dir.)**, Introduction aux conventions de double imposition, Vienne, 2020.

**Louche Julien**, La résidence fiscale dans les conventions internationales, Paris, 2017.

**Mackenzie Robert H.**, Tie-Breaker Rules in International Taxation, Oxford, 2019.

**Maisto Guglielmo**, La résidence dans les conventions fiscales, IBFD, Amsterdam, 2018.

**Melis Giorgio**, La prévoyance transfrontalière entre l'Italie et la France, Turin, 2020.

**Meneghetti Carlo**, Le système fiscal italien et les conventions internationales, Turin, 2020.

**OCDE**, Action 14 du BEPS – Renforcer l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, 2015.

**OCDE**, Norme commune de déclaration (CRS), 2014.

**OCDE**, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version 2017.

**OCDE**, Convention multilatérale visant à mettre en œuvre les mesures liées aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (MLI), 2017.

**OCDE**, Le rôle des conventions fiscales dans le soutien aux investissements transfrontaliers, 2020.

**OCDE/G20**, Projet BEPS – Rapports finaux, Paris, 2015.

**Pistone Pasquale**, Coordination et conflits entre les systèmes fiscaux, 2003.

**Pistone Pasquale**, L'impact des directives européennes sur les conventions fiscales des États membres, Vienne, 2017.

**Pistone Pasquale**, Principes de droit fiscal international, Padoue, 2012.

**Reimer Ekkehart – Rust Alexander (dir.)**, Source versus Residence, Amsterdam, 2020.

**Rossi Marco**, La résidence fiscale des personnes physiques, Milan, 2018.

**Russo Antonio**, Les conventions contre la double imposition, Milan, 2011.

**Rust Alexander – Lang Michael**, Non-Discrimination in Tax Treaties, 2015.

**Schwarz Jonathan**, Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation, 2014.

**Terra Ben – Wattel Peter**, European Tax Law, Deventer, 2020.

**Traversa Edoardo**, La double résidence en droit fiscal de l'UE, Luxembourg, 2020.

**van Thiel Servaas**, Directive européenne sur les sociétés mères et filiales : interprétation et conflits avec les conventions fiscales, Amsterdam, 2018.

**Vann Richard**, Aspects internationaux de l'impôt sur le revenu, Oxford, 2020.

**Vann John**, Clauses de non-discrimination dans les conventions fiscales, Cambridge, 2018.

**Vogel Klaus**, Conventions de double imposition, 4e éd., Londres, 2015.

#### Sites Internet

**BOFiP**, Convention fiscale entre la France et l'Italie en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (5 octobre 1989), BOI-INT-CVB-ITA-10, BOFiP, consulté en 2025.

**Ministère de l'Économie et des Finances – Italie**, Conventions visant à éviter la double imposition, site officiel du MEF, rubrique « Conventions et accords – Conventions visant à éviter la double imposition », consulté en 2025.