



# ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

TREIZIÈME LÉGISLATURE

---

---

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 2 octobre 2007.

## RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES SUR LE PROJET DE LOI, adopté par le Sénat, *autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Japon en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu,*

PAR M. JEAN-PAUL DUPRÉ,

Député

---

---

**Voir les numéros :**

*Sénat* : 435, 449 et T.A. 146 (2006-2007)

*Assemblée nationale* : 185



## SOMMAIRE

---

|   | Pages |
|---|-------|
| <b>INTRODUCTION</b> .....   | 5     |
| <b>I – L’INTENSITÉ DES RELATIONS ÉCONOMIQUES FRANCO-JAPONAISES ET LE RÉCENT ACCORD DE SÉCURITÉ SOCIALE RENDENT NÉCESSAIRE UNE ADAPTATION DE LA CONVENTION FISCALE</b> ..... | 7     |
| A – DES RELATIONS ÉCONOMIQUES BILATÉRALES TRÈS INTENSES, BIEN QUE DÉSÉQUILIBRÉES .....  | 7     |
| B – L’ENTRÉE EN VIGUEUR DE L’ACCORD DE SÉCURITÉ SOCIALE .....   | 8     |
| <b>II – L’AVENANT VISE À CONSOLIDER LES ÉCHANGES ENTRE LES ÉCONOMIES FRANÇAISE ET JAPONAISE</b> .....   | 9     |
| A – DES FLUX D’INVESTISSEMENTS ENTRE LES DEUX ETATS FAVORISÉS .....   | 9     |
| B – DES MOYENS DE PRÉVENTION CONTRE L’ÉVASION ET LA FRAUDE FISCALES RENFORCÉS .....   | 10    |
| C – DES COTISATIONS SOCIALES SALARIALES DÉDUCTIBLES POUR LES SALARIÉS DÉTACHÉS .....  | 11    |
| <b>CONCLUSION</b> .....   | 13    |
| <b>EXAMEN EN COMMISSION</b> .....   | 15    |



Mesdames, Messieurs,

En février dernier, notre collègue Roland Blum <sup>(1)</sup>, rapporteur du projet de loi visant à autoriser la ratification de l'accord de sécurité sociale franco-japonais, regrettait que le Parlement n'ait pas été saisi simultanément de ce projet de loi et de celui visant à autoriser la ratification de l'avenant à la convention fiscale entre la France et le Japon. Une partie des stipulations de cet avenant, signé le 11 janvier 2007, est en effet la conséquence de l'accord de sécurité sociale. C'est en fait la nécessité de réviser la convention fiscale à la suite de celui-ci qui a conduit à des négociations portant sur celle-là, lesquelles ont fourni l'occasion d'une actualisation plus globale de la convention fiscale du 3 mars 1995 <sup>(2)</sup>.

Les deux accords bilatéraux se complètent donc et visent tous les deux à soutenir l'essor des échanges économiques, déjà denses, entre les deux pays : l'accord de sécurité sociale simplifie la vie des hommes et des femmes dont la carrière professionnelle alterne entre la France et le Japon, tandis que l'avenant à la convention fiscale favorisera les mouvements de capitaux, tout en luttant contre certains abus et en renforçant la coopération entre les administrations fiscales.

Le Sénat a autorisé le gouvernement à ratifier l'avenant à la convention fiscale le 25 septembre dernier, tandis que, au Japon, le Sénat et la Chambre des députés ont fait de même, respectivement le 11 avril et le 7 juin 2007.

Après avoir brièvement rappelé l'intensité des relations économiques franco-japonaises et le problème fiscal posé par l'entrée en vigueur de l'accord de sécurité sociale, votre Rapporteur présentera les avancées contenues par l'avenant à la convention fiscale de 1995.

---

(1) *Rapport fait au nom de la commission des affaires étrangères sur le projet de loi n° 3678, autorisant l'approbation de l'accord de sécurité sociale entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Japon, fait par M. Roland Blum, Assemblée nationale, XIIème législature, n° 3692, du 13 février 2007.*

(2) *Cette convention est en vigueur depuis le 24 mars 1996.*



## **I – L'INTENSITÉ DES RELATIONS ÉCONOMIQUES FRANCO-JAPONAISES ET LE RÉCENT ACCORD DE SÉCURITÉ SOCIALE RENDENT NÉCESSAIRE UNE ADAPTATION DE LA CONVENTION FISCALE**

Une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôt sur le revenu, telle celle en vigueur depuis plus de dix ans entre la France et le Japon, a toujours pour objectif principal de faciliter les activités économiques et financières entre deux pays. Notre pays est partie à plusieurs dizaines de conventions de ce type, mais seul un petit nombre d'entre elles porte sur des flux économiques aussi importants que ceux qui lient la France et le Japon.

### **A – Des relations économiques bilatérales très intenses, bien que déséquilibrées**

Avec une croissance de 2,8% en 2005 et d'environ 3 % en 2006, la deuxième puissance économique mondiale offre une destination de choix à nos entreprises. Les acteurs économiques français ont peu profité de cette embellie en 2005 puisque la hausse des exportations françaises vers le Japon a été limitée à 1,2 % (contre une progression de 4,1 % au niveau mondial et 15 % vers la Chine), mais en ont davantage bénéficié en 2006, année où, en partie sous l'effet de la livraison de deux appareils Airbus, les exportations françaises ont progressé de 5,2 % (3,7 % si on exclut « l'effet Airbus ») – taux qui reste néanmoins en deçà de la hausse de 9 % de nos exportations au niveau mondial.

Cette amélioration s'est traduite par une réduction de 10 % du solde négatif de nos échanges fin 2006 (il s'établissait alors à 4,6 milliards d'euros), lequel occupe désormais la sixième place, au lieu de la quatrième, de nos principaux déficits bilatéraux.

Le succès des investissements croisés tempère cette persistance du déficit courant. La réussite de l'alliance entre Renault et Nissan, pari au départ très risqué, a levé tous les doutes qui existaient, au Japon, sur le bien-fondé de l'opération. Les mesures d'ouverture du marché prises par les autorités nippones profitent aux investisseurs français. Avec un stock de 12,5 milliards de dollars américains fin 2003 (14 % du stock total et 670 entreprises françaises contre 200 seulement en 1980), la France est passée de la neuvième à la troisième place (après les Etats-Unis et les Pays-Bas) parmi les investisseurs étrangers au Japon. Plus de 400 entreprises françaises sont installées au Japon, où elles emploient 86 000 salariés, dont environ 600 Français expatriés. Dans l'autre sens, le stock des investissements japonais en France se monte aujourd'hui à 11 milliards d'euros, ce qui nous place au deuxième rang des pays d'accueil en Europe derrière le Royaume-Uni. 400 entreprises japonaises sont implantées en France, dont les 140 premières emploient 37 000 personnes, soit plus de la moitié du total des effectifs des filiales françaises d'entreprises nippones (60 000 au total).

## **B – L'entrée en vigueur de l'accord de sécurité sociale**

L'intensité des relations économiques bilatérales et l'augmentation du nombre de Français installés au Japon et de Japonais vivant en France ont rendu nécessaire l'élaboration d'un accord bilatéral de sécurité sociale. Ce dernier a été signé le 25 février 2005 et est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2007, après que la loi autorisant son approbation a été publiée le 7 mars 2007.

Près de 8 000 de nos compatriotes étaient immatriculés auprès des autorités consulaires françaises au Japon en 2006, soit près de 50 % de plus qu'en 2000. Ce sont des actifs pour la moitié d'entre eux. Inversement, 5 000 Japonais sont résidents permanents dans notre pays, dont 3 500 actifs.

Sans revenir dans le détail sur les stipulations de l'accord de sécurité sociale<sup>(1)</sup>, l'une des mesures les plus attendues par les salariés expatriés et les entreprises qui les emploient est la mise en place, par l'article 6 de l'accord, du statut de salarié détaché. Celui-ci stipule que, par dérogation aux principes posés par l'accord, les travailleurs salariés détachés demeurent placés sous les législations de leur pays d'origine, si la durée prévisible du détachement ne dépasse pas cinq ans. Cette disposition dérogatoire n'est applicable en France qu'aux salariés qui bénéficient au Japon d'une couverture contre les risques d'accidents du travail et l'article 11 écarte aussi du bénéfice de la dérogation les personnes dont l'employeur est installé au Japon mais qui ne sont pas affiliées à l'un des régimes japonais de pensions visés à l'article 2 de l'accord.

Au cours des négociations qui devaient conduire à la signature de la convention de sécurité sociale, notre Parlement a adopté le projet de loi de finances rectificative pour 2003 qui a prévu d'exonérer de l'impôt sur le revenu en France, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004, les cotisations de sécurité sociale versées dans leur pays par les ressortissants des Etats qui sont liés à lui par une convention de sécurité sociale. Cette disposition implique que, dès l'entrée en vigueur de l'accord de sécurité sociale entre la France et le Japon, les salariés des entreprises japonaises détachés en France peuvent bénéficier de cette exonération.

Or, la réciproque n'existait pas pour les détachés des entreprises françaises au Japon, faute d'une équivalence de la législation fiscale japonaise. C'est pour résoudre cette asymétrie pénalisante pour les salariés français détachés au Japon que les discussions visant à amender la convention fiscale de 1995 ont été lancées.

---

(1) Cf. pp. 12 à 15 du rapport de M. Roland Blum précité.

## II – L’AVENANT VISE À CONSOLIDER LES ÉCHANGES ENTRE LES ÉCONOMIES FRANÇAISE ET JAPONAISE

Profitant des négociations visant à tirer les conséquences de l’accord de sécurité sociale, les deux gouvernements ont décidé d’apporter des modifications aux autres dispositions de la convention fiscale afin de tenir compte de l’évolution du modèle OCDE et des mutations récentes des échanges économiques franco-japonais.

### A – Des flux d’investissements entre les deux Etats favorisés

L’article 3 de l’avenant s’inspire des stipulations préconisées par l’OCDE en matière de « *partnership* » afin de reconnaître la transparence des « *partnerships* » japonais. Son objectif est d’éviter les doubles impositions comme les doubles exonérations : les revenus de source japonaise des sociétés de personnes françaises continueront de bénéficier des avantages conventionnels, tandis que les revenus de source française provenant d’une société japonaise transparente conféreront les mêmes avantages conventionnels aux membres de celle-ci que s’ils avaient été perçus directement.

L’avenant allège le régime fiscal des revenus passifs. Les stipulations de son article 5 réduisent non seulement le taux de retenue à la source de droit commun sur les **dividendes** de 15 % à 10 %, mais étendent aussi les champs d’application du taux réduit de 5 % et de l’exonération, cette dernière s’appliquant désormais aux dividendes versés par les sociétés françaises détenant directement ou indirectement plus de 25 % des droits de vote de la société japonaise qui les distribue. Compte tenu du déséquilibre des flux constatés en faveur de la France sur ce type de revenus, ces dispositions sont très favorables à notre pays.

L’article 6 de l’avenant maintient le taux de 10 % de retenue à la source sur les **intérêts**, mais il étend les cas d’exonération aux revenus perçus par les établissements financiers (banques, assurances, sociétés de courtage). Cette extension a peu d’impact sur le budget français dans la mesure où de larges exonérations existent déjà en droit interne pour ce type de revenus. Les investissements réalisés par les fonds de pension japonais en France (et par les éventuels futurs fonds de pension français au Japon) bénéficieront des taux conventionnels de retenue à la source en matière de dividendes comme d’intérêts.

Par ailleurs, l’article 7 de l’avenant exonère les **redevances** de retenue à la source, alors que cette retenue est actuellement de 10 % : compte tenu de l’importance des redevances en provenance du Japon encaissées par les entreprises

françaises en comparaison de celles en provenance de France encaissées par des entreprises nippones, cette évolution se fait au bénéfice de notre pays, qui a enregistré dans ce domaine un solde positif de 450 millions d'euros en 2003.

L'avenant à la convention tient compte des spécificités de certaines entités particulières au Japon : les « *pay-through entities* »<sup>(1)</sup>, qui sont redevables d'un impôt sur les sociétés réduit, ne bénéficieront pas de l'ensemble des avantages conventionnels et seront soumises à la retenue à la source de 10 % sur les dividendes (article 5 de l'avenant) ; les revenus des *Tokumei Kumiai*<sup>(2)</sup> seront taxés à hauteur de 20 % au moment de leur distribution, conformément au droit fiscal japonais, alors que, en l'absence de mention expresse dans la convention, ils sont actuellement considérés comme exclusivement imposables par l'Etat de résidence des bénéficiaires des distributions, ce qui conduit à une double exonération pour les non-résidents au Japon.

## **B – Des moyens de prévention contre l'évasion et la fraude fiscales renforcés**

L'avenant introduit dans la convention des clauses qui en limitent la portée afin d'éviter certains abus.

Un double dispositif anti-abus, inspiré des commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE, est inséré s'agissant des revenus passifs et des « autres revenus ». Destiné à lutter contre l'usage abusif de la convention (« *treaty shopping* »), il reprend à la fois le modèle japonais fondé sur des critères objectifs, mais dont l'inconvénient est d'être trop restrictif, et le modèle privilégié par la France, fondé sur le critère d'intentionnalité.

Une clause limitant l'octroi de plusieurs avantages conventionnels (exonération en matière de dividendes et d'intérêts, régime des redevances...) aux résidents satisfaisant à certaines conditions a été ajoutée. Si les particuliers, certaines personnes morales de droit public (gouvernements, collectivités territoriales...), les sociétés cotées et toute structure détenue à plus de 50 % par les résidents précités y sont éligibles d'office, les autres résidents ne pourront se prévaloir de ces dispositions s'ils satisfont à l'un des « tests » prévus par la clause.

Par ailleurs, l'avenant inclut, dans son article 18, des dispositions relatives à l'échange de renseignements, issues du dernier modèle de convention fiscale de l'OCDE, tendant à une collaboration accrue entre les Etats. Il reconnaît néanmoins que le secret professionnel incombant aux professions juridiques – en

---

(1) Il s'agit de sociétés qui déduisent de leur revenu imposable au Japon les dividendes versés à leurs membres.

(2) Il s'agit d'une forme de société de personnes constituée en vertu de l'article 535 du code de commerce japonais, et qui repose sur des contrats d'associés passifs.

particulier aux avocats – peut en atténuer la portée. Le Japon n’a en revanche pas souhaité l’introduction de clauses d’assistance au recouvrement.

### **C – Des cotisations sociales salariales déductibles pour les salariés détachés**

C’est l’article 12 de l’avenant qui résout le problème de l’asymétrie fiscale entre la France et le Japon en ce qui concerne la déductibilité des cotisations sociales. Un échange de lettres, datées du 11 janvier 2007 et annexées au texte de l’avenant, explicite la portée de ces dispositions, qui figureront à l’article 18 de la convention amendée.

Les cotisations versées aux régimes obligatoires de sécurité sociale d’un Etat contractant, par un salarié détaché dans l’autre Etat contractant en application des stipulations de l’accord de sécurité sociale franco-japonais précité, seront déductibles de son revenu imposable dans ce dernier Etat.

Le champ d’application de la déductibilité a été calqué sur celui de l’accord de sécurité sociale : seuls les régimes obligatoires qui y sont cités sont concernés (retraite et maladie) ; le régime est applicable pendant la durée du détachement, limitée à soixante mois consécutifs.

Toutefois, la déductibilité des cotisations salariales au Japon est soumise à un plafond. En effet, selon l’avis de l’OCDE, la déductibilité fiscale des cotisations doit être soumise aux limitations prévues par le droit interne de l’Etat d’accueil du salarié détaché. Or, au Japon, le montant des cotisations obligatoires est plafonné par le droit social auquel le droit interne fiscal fait référence pour en autoriser la déduction. La France n’impose, quant à elle, aucune limite.

Le Japon consent néanmoins à cumuler les divers plafonds applicables à chacun de ses régimes de sécurité sociale. De plus, afin de compenser le fait que le bénéfice de la déductibilité est refusé aux non-résidents (situation fréquente durant la première année de détachement), ces derniers ne seront plus taxés à hauteur de la fraction de leurs revenus correspondant au montant des cotisations considérées comme déductibles pour les résidents.



## CONCLUSION

Négocié une dizaine d'années après l'entrée en vigueur de la convention qu'il modifie, cet avenant tient compte de l'expérience acquise dans sa mise en œuvre. En plus de corriger l'asymétrie relative à la déductibilité des cotisations sociales des salariés détachés, il renforce donc l'efficacité de la convention et l'adapte aux évolutions enregistrées au cours des dernières années tant par le modèle de l'OCDE que dans les relations économiques entre la France et le Japon.

Bien que cet avenant ait été signé il y a seulement quelques mois, il convient d'autoriser sans attendre son approbation par le Gouvernement car la convention de sécurité sociale qu'il complète est entrée en vigueur en juin dernier. Tant que cet avenant n'est pas lui-même entré en vigueur les salariés français détachés au Japon sont privés d'un avantage fiscal auquel, au nom de la réciprocité, ils devraient avoir droit.

Votre Rapporteur est donc favorable à l'adoption du présent projet de loi.



## EXAMEN EN COMMISSION

La commission a examiné le présent projet de loi au cours de sa réunion du mardi 2 octobre 2007.

Après avoir présenté le contenu de l'avenant, le rapporteur a signalé qu'un grand groupe français s'était inquiété auprès de lui de l'interprétation que l'administration fiscale française était susceptible de faire des dispositions introduites dans la convention par l'avenant et relatives aux contrats de sociétés en participation (*Tokumei Kumiai*) ou à d'autres contrats similaires, interprétation qui pourrait conduire à la double imposition d'un revenu versé par une entreprise française à un fournisseur constitué sous la forme d'une société japonaise en participation. Selon les informations fournies au rapporteur par le ministère des affaires étrangères et européennes, un tel risque est exclu.

**M. Jacques Remiller** a souhaité connaître le nombre d'expatriés français au Japon et celui des expatriés japonais en France susceptibles de bénéficier du statut de salariés détachés.

**M. Jean-Paul Dupré, rapporteur**, a indiqué qu'environ six cents Français travaillaient dans des filiales d'entreprises françaises implantées au Japon, et que quelques milliers de Japonais étaient salariés détachés en France.

Suivant les conclusions du rapporteur, *la commission a adopté le projet de loi (n° 185)*.

\*

\* \*

La commission vous demande donc d'*adopter*, dans les conditions prévues à l'article 128 du Règlement, le présent projet de loi.