



**PROJET RÉVISÉ DE MODIFICATION DES COMMENTAIRES
SUR LE PARAGRAPHE 2 DE L'ARTICLE 15**

Appel à commentaires sur le projet révisé

12 mars 2007



12 mars 2007

**PROJET RÉVISÉ DE MODIFICATION DES COMMENTAIRES
SUR LE PARAGRAPHE 2 DE L'ARTICLE 15**

Appel à commentaires sur le projet révisé

En avril 2004, le Groupe de travail n°1 sur les conventions fiscales et les questions connexes¹ a diffusé pour commentaires le projet de modification des Commentaires sur le paragraphe 2 de l'Article 15 qu'un petit groupe de délégués avaient rédigé afin de clarifier le champ d'application du paragraphe lorsque des services sont fournis par des intermédiaires.

Le Groupe de travail souhaite remercier les personnes et les organisations qui ont adressé des commentaires sur ce projet. Il a examiné avec soin tous les commentaires reçus et chargé un petit groupe de rédaction de réexaminer ce projet compte tenu de ces commentaires.

A la suite d'une suggestion de ce groupe, une réunion de consultation avec des représentants des entreprises et d'autres parties intéressées a été tenue le 30 janvier 2006. Les administrations fiscales de 9 pays (Australie, Autriche, Belgique, Allemagne, Grèce, Hongrie, Norvège, Suisse et Royaume-Uni) ainsi que des participants de Belgique, de France, d'Allemagne, d'Inde, d'Italie, du Luxembourg, des Pays-Bas, de Suède, du Royaume-Uni et des États-Unis étaient présents à la réunion. L'objet de la réunion était de mieux expliquer les modifications proposées, d'examiner des cas pratiques à la lumière des pratiques actuelles dans divers pays et de permettre aux participants de faire part de leurs vues.

Après cette réunion, des propositions révisées ont été établies compte tenu des commentaires écrits qui ont été reçus et des discussions qui ont eu lieu lors de la réunion. A ses réunions suivantes de février et septembre 2006, le Groupe de travail a examiné ces propositions révisées, y a apporté un certain nombre de modifications et décidé qu'elles seraient diffusées pour commentaires en vue de poursuivre l'examen de ces propositions compte tenu des commentaires des parties intéressées.

Les propositions révisées figurent ci-dessous. Une version annotée de ces propositions qui indique les modifications apportées au projet diffusé en avril 2004 est incluse en annexe.

Le Groupe de travail invite les parties intéressées à envoyer leurs commentaires **avant le 1^{er} juillet 2007** sur ces propositions révisées, dont il a l'intention de compléter l'examen à sa réunion de septembre 2007. Les commentaires doivent être envoyés à :

Jeffrey Owens
Directeur, CTPA
OCDE
2, rue André Pascal
75775 Paris
FRANCE
e-mail: jeffrey.owens@oecd.org

Veillez noter qu'en l'absence d'indication contraire lors de l'envoi de commentaires, tous les commentaires soumis à l'OCDE en réponse à cette invitation pourront être reproduits sur le site web de l'OCDE.

1. Ce Groupe de travail est le sous-groupe du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE responsable de la mise à jour du Modèle de convention fiscale.

PROJET RÉVISÉ DE MODIFICATION DES COMMENTAIRES SUR LE PARAGRAPHE 2 DE L'ARTICLE 15

Propositions de modifications des Commentaires sur l'article 15

1. Remplacer le paragraphe 1 actuel des Commentaires sur l'Article 15 (les additions au texte actuel du paragraphe figurent en *italiques gras*)

« 1. Le paragraphe 1 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées, à l'exception des pensions, selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. ***La question de savoir si des services sont ou non fournis dans le cadre de l'exercice d'un emploi salarié peut parfois donner lieu à des difficultés qui sont examinées aux paragraphes 8.1 et suivants.*** L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Ceci implique notamment qu'un résident d'un État contractant qui perçoit une rémunération, au titre d'un emploi salarié, de source située dans l'autre État contractant, ne peut être imposé dans cet autre État en raison de cette rémunération du seul fait que les résultats de ce travail sont exploités dans ce dernier État ».

2. Remplacer le paragraphe 8 actuel des Commentaires sur l'article 15 par les nouveaux paragraphes suivants :

"8. Il existe une relation directe entre les principes qui sous-tendent l'exception décrite au paragraphe 2 et l'article 7. L'article 7 repose sur le principe qu'une entreprise d'un État contractant n'est imposable dans l'autre État que si la présence qu'elle y maintient est suffisante pour constituer un établissement stable. L'exception énoncée au paragraphe 2 de l'article 15 étend ce principe à l'imposition des salariés d'une telle entreprise lorsque leur travail est effectué dans l'autre État pendant une période relativement brève. Il ressort clairement des alinéas *b)* et *c)* que cette exception ne doit pas s'appliquer pas lorsque le travail est effectué pour le compte d'une entreprise dont les bénéfices sont imposables dans un État soit parce qu'elle est exploitée par un résident de cet État, soit parce qu'elle y dispose d'un établissement stable auquel ces services sont imputables.

8.1 Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer si les services fournis dans un État par un individu résident d'un autre État pour le compte d'une entreprise du premier État (ou y disposant d'un établissement stable), sont fournis au titre d'un emploi salarié et relèvent donc de l'article 15, ou s'il s'agit plutôt de services fournis par une entreprise distincte couverts par l'article 7 ou, d'une manière plus générale, si l'exception s'applique. Dans sa version précédente, le Commentaire traitait de dispositifs mis en place essentiellement pour bénéficier de l'exemption prévue au paragraphe 2 de l'article 15, mais on a constaté que le même problème pouvait se poser dans d'autres cas où il n'y avait pas de transaction destinée à obtenir un avantage fiscal. Le Commentaire a donc été modifié pour traiter ces questions de façon plus exhaustive.

8.2 Dans certains États, une relation contractuelle formelle n'est pas remise en question pour fins fiscales sauf s'il existe des éléments indiquant une manipulation, et ces États considèrent, en droit interne, qu'il n'y a un emploi salarié que s'il existe une relation de travail au sens formel.

8.3 Si ces États craignent qu'il puisse en résulter une application de l'exception du paragraphe 2 dans des situations où cela n'est pas voulu (dans les cas de ce que l'on appelle « location de main-d'œuvre », par exemple), ils sont libres d'adopter bilatéralement une disposition rédigée d'après le modèle suivant :

Le paragraphe 2 de cet article ne s'applique pas aux rémunérations reçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant et payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de cet État si :

- a) le bénéficiaire fournit, dans le cadre de cet emploi, des services à une autre personne que l'employeur et cette autre personne, directement ou indirectement, supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces services sont fournis ; et
- b) ces services font partie intégrante des activités d'entreprise exercées par cette personne.

8.4 Toutefois, dans de nombreux États, un certain nombre de règles et de critères législatifs ou jurisprudentiels (par exemple la règle de la primauté du fond sur la forme) ont été élaborés pour distinguer les cas où les services fournis par un individu pour une entreprise doivent être considérés comme relevant d'une relation de travail (contrat de travail) et les cas où il doit être considéré comme un contrat de fourniture de services entre deux entreprises distinctes (contrat d'entreprise). Cette distinction conserve toute sa pertinence dans le cadre de l'application des dispositions de l'article 15, et en particulier des alinéas *b*) et *c*) du paragraphe 2. Sous réserve de la limite indiquée au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une interprétation différente, c'est au droit interne de l'État de la source qu'il appartient de déterminer si les services fournis par un individu dans cet État sont fournis au titre d'une relation de travail ; de cette détermination découle la manière dont cet État applique la convention.

8.5 Dans certains cas, les services fournis par un individu à une entreprise peuvent être considérés comme relevant d'un emploi salarié aux fins d'application du droit fiscal interne même si ces services sont fournis dans le cadre d'un contrat formel de fourniture de services entre, d'une part, l'entreprise qui se procure les services, et, de l'autre, soit l'individu lui-même soit une autre entreprise dont il est formellement salarié ou avec laquelle il a formellement conclu un contrat d'entreprise.

8.6 Dans ce cas de figure, le droit interne pertinent peut ne pas tenir compte de la qualification des services qui résulte des contrats formels. Il peut privilégier la nature des services fournis par l'individu et leur intégration à l'activité de l'entreprise qui acquiert les services pour conclure qu'il existe une relation de travail entre l'individu et cette entreprise.

8.7 Comme la notion d'emploi salarié à laquelle renvoie l'article 15 doit être déterminée en fonction du droit interne de l'État qui applique la convention (sous réserve de la limite indiquée au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une interprétation différente), il s'ensuit qu'un État qui considère que ces services relèvent d'un emploi salarié appliquera en conséquence l'article 15. Dès lors, il conclura en toute logique que l'entreprise à laquelle les services sont fournis entretient une relation d'emploi avec l'individu et

constitue son employeur aux fins des alinéas 2 *b*) et *c*). Cette conclusion est conforme à l'objet et au but du paragraphe 2 de l'article 15, car, dans ce cas, on peut considérer que les services rendus dans le cadre d'un emploi sont fournis à un résident de l'État dans lequel ces services sont exécutés.

8.8 Dans d'autres États, les résultats sont les mêmes malgré une analyse différente. L'interprétation de ces États s'appuie sur le libellé même des conditions à remplir pour que l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 s'applique. Selon eux, quel que soit le sens donné au terme employeur en droit interne, ce terme doit, dans le contexte des alinéas *b*) et *c*) du paragraphe 2 de l'article 15, être interprété en fonction de l'objet et du but du paragraphe 2. Selon ces États, il serait contraire à cet objet et à ce but de permettre à ce qui constitue en substance la main-d'oeuvre d'entreprises de ces États de bénéficier d'une exemption fiscale.

8.9 Par conséquent, ces États considèrent que le terme employeur, tel qu'il est utilisé aux alinéas *b*) et *c*), ne saurait s'appliquer à une personne qui n'est l'employeur qu'au sens formel, alors que les principales fonctions incombant d'ordinaire à l'employeur sont exercées par une entreprise exploitée par un résident (ou une entreprise exploitée par un non-résident qui possède un établissement stable par l'intermédiaire de laquelle ces fonctions sont exercées). Cette approche n'influe pas sur (et n'est pas influencée par) la manière dont le droit interne considère la relation entre un individu fournissant des services et l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. Elle a pour objet d'empêcher que le terme employeur soit interprété d'une façon qui permettrait l'application de l'exception du paragraphe 2 dans des situations non voulues, c'est-à-dire dans lesquelles les services fournis par le salarié sont plus intégrés dans les activités d'une entreprise exploitée par un résident que dans celles de son employeur au sens formel.

8.10 Les deux approches décrites ci-dessus font en sorte que l'allègement de double imposition sera assuré dans l'État de résidence de la personne concernée même si cet État ne considère pas, en vertu de sa législation interne, que cette personne exerce un emploi salarié dans l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Dans la mesure où l'État de résidence reconnaît que la notion d'emploi salarié de la législation de l'État de la source ou l'approche adoptée aux paragraphes 8.8 et 8.9 permet à cet État d'imposer les salaires d'une personne conformément à la convention, il doit accorder un allègement de la double imposition en vertu des obligations qui découlent des articles 23A et 23B (voir paragraphes 32.1 à 32.7 des Commentaires sur ces articles).

8.11 Les deux approches doivent toutefois être appliquées selon des critères objectifs. Selon la première approche, par exemple, un État ne peut pas soutenir que des services sont réputés, dans son droit interne, relever d'un emploi salarié alors que, compte tenu des faits et circonstances, il est manifeste que ces services sont fournis au titre d'un contrat de fourniture de services entre deux entreprises distinctes. De même, dans ce cas, un État ne peut pas invoquer l'interprétation décrite aux paragraphes 8.8 et 8.9 ci-dessus pour refuser, aux fins des alinéas 2 *b*) et *c*), le statut d'employeur à l'entreprise qui est l'employeur formel de l'individu par l'intermédiaire de qui ces services sont fournis. L'allègement accordé en vertu du paragraphe 2 de l'article 15 deviendrait vide de sens si les États pouvaient considérer que certains services relèvent d'un emploi salarié lorsqu'il est clair qu'il n'y a pas de relation de travail ou dénier la qualité d'employeur à une entreprise exploitée par un non résident lorsqu'il est clair que cette entreprise fournit des services avec son propre personnel à une entreprise exploitée par un résident. Inversement, lorsque les services rendus par une personne peuvent être considérés à juste titre par un État comme rendus dans le cadre d'une activité salariée et non d'un contrat de fourniture de services conclu entre deux entreprises, cet État doit également considérer en toute logique que l'individu en question n'exerce pas ces activités pour le compte de l'entreprise qui est son employeur formel ; ceci

pourrait être pertinent, par exemple, afin de déterminer si cette entreprise dispose d'un établissement stable au lieu où l'individu exerce ses activités.

8.12 Il n'est cependant pas toujours facile de déterminer si les services rendus par un individu peuvent légitimement être considérés par un État comme se rapportant à une relation de travail ou comme relevant d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises. Tout désaccord entre États sur ce point doit être réglé à la lumière des principes et exemples suivants (en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable).

8.13 La nature des services fournis par l'individu est un facteur important, car il est logique de considérer qu'un salarié fournit des services qui font partie intégrante des activités d'entreprise de son employeur. Il sera donc important de déterminer si les services rendus par l'individu font partie intégrante des activités de l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. A cette fin, un facteur important sera la détermination de l'entreprise qui assume la responsabilité ou les risques des résultats obtenus du fait du travail de l'individu. Cependant, il est clair que cette analyse ne sera pertinente que si les services sont rendus directement par l'individu à l'entreprise. Lorsque, par exemple, un individu fournit des services à un fabricant à façon ou à une entreprise sous-traitante, les services de cet individu ne sont pas rendus aux entreprises qui obtiendront les produits ou services en question.

8.14 Lorsqu'une comparaison de la nature des services rendus par l'individu avec les activités exercées par son employeur formel et par l'entreprise à laquelle les services sont fournis fait apparaître une relation de travail qui diffère de la relation contractuelle formelle, les critères qui suivent peuvent aider à déterminer si c'est réellement le cas :

- qui est habilité à donner au salarié des instructions sur la manière dont les travaux doivent être effectués ;
- qui contrôle le lieu où le travail est effectué et qui en a la responsabilité ;
- la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis (voir paragraphe 8.15 ci-dessous) ;
- qui met à la disposition du salarié le matériel et l'outillage nécessaires à l'exécution du travail ;
- qui détermine le nombre des salariés effectuant le travail et les compétences requises de ceux-ci.

8.15 Lorsqu'un individu qui est formellement salarié d'une entreprise fournit des services à une autre entreprise, les arrangements financiers conclus entre les deux entreprises seront évidemment pertinents mais pas nécessairement déterminants pour savoir si la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Par exemple, si les honoraires facturés par l'entreprise qui emploie formellement l'individu représentent la rémunération, les avantages accessoires et autres coûts salariaux de cet individu pour les services qu'il a fournis à l'autre entreprise, sans élément de bénéfice ou avec un élément de bénéfice qui est calculé en pourcentage de cette rémunération, des avantages accessoires et autres coûts salariaux, cela indiquerait que la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Cependant, on ne devrait pas conclure en ce sens si les honoraires facturés au titre des services rendus n'ont pas de lien avec la rémunération de l'individu ou si cette rémunération ne constitue que l'un des nombreux facteurs pris en compte dans la détermination des honoraires facturés au titre de ce qui constitue réellement un contrat de services (par exemple, lorsqu'une entreprise de consultants facture un client sur la base d'un tarif horaire pour le temps passé par l'un de ses

salariés pour l'exécution d'un contrat particulier et que ce tarif horaire tient compte des différents coûts de l'entreprise), sous réserve que cela soit conforme au principe de pleine concurrence si les deux entreprises sont associées. Il est cependant important de noter que la question de savoir si la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis ne constitue que l'un des facteurs subsidiaires à prendre en compte pour rechercher si les services rendus par cet individu peuvent être considérés à bon droit par un État comme fournis dans le cadre d'une relation de travail et non pas dans le cadre d'un contrat de services conclu entre deux entreprises.

8.16 *Exemple 1* : Aco, une société résidente de l'État A, conclut un contrat avec Bco, une société résidente de l'État B, pour la fourniture de services de formation. Aco est spécialisée dans la formation des personnels à l'utilisation de différents programmes informatiques et Bco souhaite faire former son personnel à des logiciels dont elle a récemment fait l'acquisition. X, salarié de Aco et résident de l'État A, est envoyé dans les locaux de Bco, dans l'État B, pour fournir des services de formation dans le cadre de ce contrat.

8.17 Dans ce cas, l'État B ne peut pas faire valoir que X a une relation de travail avec Bco ni que Aco n'est pas l'employeur de X aux fins de la convention entre les États A et B. X est salarié au sens formel de Aco, et les services qu'il fournit, envisagés compte tenu des facteurs figurant aux paragraphes 8.13 et 8.14, font partie intégrante des activités de Aco. Les services qu'il fournit à Bco sont exécutés pour le compte d'Aco en vertu du contrat conclu entre les deux entreprises. Par conséquent, si X n'est pas présent sur le territoire de l'État B durant plus de 183 jours pendant la période de 12 mois en question, et si Aco ne possède pas dans l'État B un établissement stable qui supporte la charge de la rémunération de X, l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 s'appliquera à la rémunération de X.

8.18 *Exemple 2* : Cco, une société résidente de l'État C, est la société mère d'un groupe dont l'une des filiales, Dco, est résidente de l'État D. Cco a mis au point une nouvelle stratégie mondiale de commercialisation des produits du groupe. Pour faire en sorte que cette stratégie soit bien comprise et suivie par Dco, qui vend les produits du groupe, Cco envoie X, l'un de ses salariés qui a participé à l'élaboration de la stratégie, travailler au siège de Dco pendant quatre mois afin de conseiller cette entreprise dans le domaine de la commercialisation et de faire en sorte que le département de la communication de Dco comprenne bien la stratégie de commercialisation menée au niveau mondial et s'y conforme.

8.19 Dans cette situation, l'activité de Cco comprend la gestion des activités mondiales de commercialisation du groupe et les services rendus par X font partie intégrante de cette activité. On pourrait soutenir que Dco aurait facilement pu recruter un salarié pour exercer des activités de conseil en matière de commercialisation, mais il est clair que cette fonction peut aussi être remplie par un consultant, surtout lorsque des connaissances particulières sont requises pendant une période relativement courte. Par ailleurs, la fonction de suivi de la conformité avec la stratégie de commercialisation du groupe au niveau mondial relève des activités de Cco plutôt que de celles de Dco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer sous réserve que les autres conditions de cette exception soient remplies.

8.20 *Exemple 3* : Une entreprise multinationale possède et gère des hôtels au niveau mondial par l'intermédiaire d'un certain nombre de filiales. Eco, l'une de ces filiales, réside dans l'État E où elle détient et gère un hôtel. X est salarié de Eco et travaille dans cet hôtel. Fco, autre filiale du groupe, possède et gère un hôtel dans l'État F où l'on manque de salariés ayant des compétences en langues étrangères. Pour cette raison, X est affecté pendant cinq mois à la réception de l'hôtel de Fco. Fco paye les frais de déplacement de X, qui reste formellement employé et rémunéré

par Eco, et verse à Eco des honoraires de gestion qui sont fonction de la rémunération de X, ses cotisations sociales et autres avantages accessoires pendant la période considérée.

8.21 Dans ce cas, le travail à la réception de l'hôtel dans l'État F, s'il est envisagé à la lumière des facteurs mentionnés aux paragraphes 8.13 et 8.14, peut être considéré comme faisant partie intégrante des activités de Fco qui opère cet hôtel plutôt que faisant partie des activités d'entreprise de Eco. Selon l'approche décrite aux paragraphes 8.4 à 8.7 ci-dessus, si en vertu de la législation interne de l'État F, les services de X sont considérés comme ayant été rendus à Fco dans le cadre d'une relation de travail, l'État F pourrait logiquement considérer que Fco est l'employeur de X et l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'appliquerait pas. Par ailleurs, selon l'autre approche décrite aux paragraphes 8.8 et 8.9, l'État F pourrait considérer que l'employeur, pour les fins de l'exception du paragraphe 2 de l'article 15, n'est pas Eco et que par conséquent cette exception ne s'applique pas.

8.22 *Exemple 4* : Gco est une société résidente de l'État G dont l'activité est de répondre aux besoins des entreprises en personnel hautement spécialisé. Hco est une société résidente de l'État H qui fournit des services d'ingénierie sur les chantiers. Pour exécuter l'un de ses contrats dans l'État H, Hco a besoin d'un ingénieur pendant une période de 5 mois. Elle contacte Gco à cette fin. Gco recrute X, ingénieur résident de l'État X, et l'embauche dans le cadre d'un contrat de travail de 5 mois. En vertu d'un contrat distinct entre Gco et Hco, Gco s'engage à fournir les services de X à Hco pendant cette période. Les contrats stipulent que la rémunération de X, les cotisations sociales, les frais de déplacement et autres charges incombent à Gco.

8.23 Dans ce cas, X fournit des services d'ingénierie alors que l'activité de Gco consiste à répondre à des besoins professionnels à court terme. Par leur nature, les services fournis par X ne font pas partie intégrante de l'activité de son employeur formel. En revanche, ces services font partie intégrante des activités de Hco, société d'ingénierie. Compte tenu des facteurs indiqués aux paragraphes 8.13 et 8.14, l'État H devrait donc considérer que selon les deux approches décrites aux paragraphes 8.4 à 8.9 ci-dessus, l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas en ce qui concerne la rémunération des services qui seront rendus par l'ingénieur dans cet État.

8.24 *Exemple 5* : Ico est une société résidente de l'État I spécialisée dans la fourniture de services d'ingénierie. Ico emploie un certain nombre d'ingénieurs à temps complet. Jco, entreprise d'ingénierie de plus petites dimensions résidente de l'État J, a besoin à titre temporaire des services d'un ingénieur pour terminer l'exécution d'un contrat sur un chantier dans l'État J. Ico convient avec Jco que l'un de ses ingénieurs, résident de l'État I, qui n'est momentanément affecté à l'exécution d'aucun contrat conclu par Ico, travaillera pendant 4 mois dans le cadre d'un contrat conclu avec Jco et sous la supervision et le contrôle direct de l'un des ingénieurs en chef de Jco. Jco paiera à Ico une somme égale à la rémunération, aux cotisations sociales, aux frais de déplacement et autres charges sociales de cet ingénieur pendant la période en question, ainsi qu'une commission de 5 %. Jco accepte également d'indemniser Ico pour toutes réclamations éventuelles concernant les travaux de cet ingénieur au cours de cette période.

8.25 Dans ce cas, même si Ico exerce des activités de prestation de services d'ingénierie, il est clair que les travaux effectués par l'ingénieur sur le chantier situé dans l'État J sont exercés pour le compte de Jco et non d'Ico. La supervision et le contrôle directs exercés par Jco sur le travail de l'ingénieur, le fait que Jco assume la responsabilité de ces travaux et supporte le coût de la rémunération de l'ingénieur pendant la période en question sont des facteurs qui pourraient amener à conclure que l'ingénieur a une relation de travail avec Jco. Selon les deux approches décrites aux paragraphes 8.4 à 8.9 ci-dessus, l'État J pourrait donc considérer que l'exception du

paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas à la rémunération des services de l'ingénieur qui seront rendus dans cet État.

8.26 *Exemple 6* : Kco, société résidente de l'État K et Lco, société résidente de l'État L, font partie du même groupe multinational de sociétés. Une grande partie des activités de ce groupe sont organisées selon des critères fonctionnels, selon lesquels les salariés des différentes sociétés du groupe coopèrent sous la supervision de dirigeants qui sont situés dans des pays différents et employés par d'autres sociétés du groupe. X est une résidente de l'État K employée par Kco ; elle est directrice chargée de la gestion des ressources humaines au sein du groupe multinational. Puisque X est employée par Kco, Kco fait fonction de centre de coûts en ce qui concerne les coûts de gestion des ressources humaines du groupe ; périodiquement, ces coûts sont facturés à chacune des sociétés du groupe sur la base d'une formule qui tient compte de divers facteurs tels que le nombre de salariés de chaque société. X est tenue de se rendre souvent dans d'autres pays où d'autres sociétés du groupe disposent de bureaux. Au cours de la dernière année, X a passé 3 mois dans l'État L afin de traiter des problèmes de gestion des ressources humaines de la société Lco.

8.27 Dans ce cas, les travaux effectués par X font partie des activités que Kco exerce pour son groupe multinational. Ces activités, comme d'autres telles que la communication d'entreprise, la stratégie, la finance et la fiscalité, la trésorerie, la gestion de l'information et les services juridiques, sont souvent centralisées au sein des grands groupes. Le travail de X fait donc partie intégrante des activités de Kco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer à la rémunération obtenue par X au titre de ses travaux dans l'État L sous réserve que les autres conditions de cette exception soient satisfaites.

8.28 Lorsque, conformément aux principes et exemples ci-dessus, un État estime à juste titre que les services rendus sur son territoire par un particulier ont été effectués dans le cadre d'une relation de travail et non d'un contrat de services conclu entre deux entreprises, les entreprises en question risquent d'être tenues de prélever l'impôt à la source dans deux juridictions sur la rémunération de cet individu même si en définitive la double imposition doit être évitée (voir paragraphe 8.10 ci-dessus). Cette difficulté pourrait être en partie réduite si les administrations fiscales s'assuraient que leurs réglementations et pratiques nationales en matière d'emploi sont claires, bien comprises par les employeurs et facilement accessibles. Par ailleurs, le problème peut être atténué si l'État de résidence permet aux entreprises d'ajuster rapidement le montant d'impôt à prélever pour tenir compte de tout allègement de la double imposition dont le salarié serait susceptible de bénéficier. »

ANNEXE

MODIFICATIONS APPORTEES AU DOCUMENT DE TRAVAIL D'AVRIL 2004

Toutes les modifications apportées à la version précédente des modifications proposées, diffusée en avril 2004, figurent en *italiques gras* pour les additions et sont ~~raturées~~ pour les suppressions

1. Remplacer le paragraphe 1 actuel des Commentaires sur l'Article 15 (les additions au texte actuel du paragraphe figurent en *italiques gras*)

« 1. Le paragraphe 1 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées, à l'exception des pensions, selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. *La question de savoir si les services sont ou non fournis dans le cadre de l'exercice d'un emploi salarié peut parfois donner lieu à des difficultés qui sont examinées aux paragraphes 8.1 et suivants.* L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Ceci implique notamment qu'un résident d'un État contractant qui perçoit une rémunération, au titre d'un emploi salarié, de source située dans l'autre État contractant, ne peut être imposé dans cet autre État en raison de cette rémunération du seul fait que les résultats de ce travail sont exploités dans ce dernier État ».

2. Remplacer le paragraphe 8 actuel des Commentaires sur l'Article 15 par les nouveaux paragraphes suivants :

Remplacer le paragraphe 8 actuel des Commentaires sur l'article 15 par les paragraphes suivants :

"8. Il existe une relation directe entre les principes qui sous-tendent l'exception décrite au paragraphe 2 et à l'article 7. L'article 7 repose sur le principe qu'une entreprise relevant d'un État contractant n'est imposable dans l'autre État que si la présence qu'elle y maintient est suffisante pour constituer un établissement stable. L'exception énoncée au paragraphe 2 de l'article 15 étend ce principe à l'imposition des salariés d'une telle entreprise lorsque leur travail est effectué dans l'autre État pendant une période relativement brève. Il ressort clairement des alinéas (b) et (c) que cette exception ne s'applique pas lorsque le travail est effectué pour le compte d'une entreprise *dont les bénéfices* sont imposables dans un État soit parce qu'elle *est exploitée par un résident de cet État* ~~— y est résidente~~, soit parce qu'elle y dispose d'un établissement stable auquel ces services sont imputables.

8.1 Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer si les services fournis dans un État par ~~une personne résidente~~ *un particulier résident* d'un autre État pour le compte d'une entreprise ~~résidente~~ du premier État (ou y disposant d'un établissement stable), sont fournis au titre d'un emploi salarié et relèvent donc de l'article 15, ou s'il s'agit *plutôt* de services fournis par une entreprise distincte, ~~auquel cas e est~~ *couverts par* l'article 7 ~~— qui s'applique~~, ou, d'une manière

plus générale, si l'exception s'applique. Dans sa ~~précédente~~ *précédente*, le Commentaire traitait de dispositifs ~~en~~ *mis en place* essentiellement pour bénéficier de l'exemption *prévue* ~~énoncée~~ au paragraphe 2 de l'article 15, mais on a constaté que le même problème *pouvait se poser* ~~posait~~ dans d'autres cas *où il n'y avait pas de transaction destinée à obtenir un avantage fiscal* ~~qui n'étaient pas liés à des transactions à finalités fiscales~~. Le Commentaire a *donc* été modifié pour traiter ces questions de façon plus exhaustive.

8.2 Dans certains ~~pays~~ *États*, une relation contractuelle formelle n'est, ~~en principe,~~ pas remise en question ~~dans une optique~~ *pour fins* fiscales, sauf s'il existe des éléments *indiquant* ~~attestant~~ d'une manipulation, et leur ~~légalité~~ *ces États considèrent, en droit interne,* ~~considère~~ qu'il n'y a *un* emploi salarié que s'il existe une relation de travail au sens formel.

8.3 ~~Les autorités de ces pays, si elles~~ *Si ces États* craignent qu'il ~~en puisse en~~ *résulter* une application ~~abusive~~ de l'exception du paragraphe 2 dans des situations où cela n'est pas voulu (dans les cas de *ce que l'on appelle* « location de main-d'œuvre », *par exemple*), *ils* sont libres d'adopter bilatéralement une disposition rédigée d'après le modèle suivant :

Le paragraphe 2 de cet article ne s'applique pas aux rémunérations *reçues* ~~perçues~~ par un résident d'un État contractant, ~~dans le cadre~~ *au titre* d'un emploi exercé dans l'autre État contractant et ~~versées par~~ *payées par un employeur*, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas résident de cet État si :

(a) ~~Le salarié-réциpiendaire~~ *Le salarié-réциpiendaire* fournit, *dans le cadre de cet emploi*, des services à l'occasion de ~~cet emploi pour~~ une autre personne que l'employeur *et cette autre personne*, laquelle, directement ou indirectement, supervise, dirige ou contrôle la manière dont *ces services sont fournis* ~~est réalisé ce travail~~;

(b) l'employeur n'est pas responsable de la réalisation des objectifs pour lesquels les services ~~sont exécutés~~ *ces services font partie intégrante des activités d'entreprise exercées par cette personne*.

8.3 Toutefois, dans de nombreux *États* ~~pays~~, un certain nombre de règles et de critères législatifs ou jurisprudentiels (par exemple, la règle de la primauté du fond sur la forme) ont été élaborés pour distinguer les cas où les services fournis par un individu pour une entreprise doivent être considérés comme relevant d'une relation de travail (contrat de travail) et les cas où il doit être considéré comme un contrat de fourniture de services entre deux entreprises *distinctes* ~~separées~~ (contrat d'entreprise). Cette distinction conserve toute sa pertinence dans le cadre de l'application des dispositions de l'article 15, et en particulier ~~de son paragraphe 2,~~ *des* alinéas (b) et (c) *du paragraphe 2. Sous réserve de la limite indiquée au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige un interprétation différente,* c'est au droit interne ~~du pays~~ *de l'État* de la source qu'il appartient de déterminer si les services fournis *par un individu* dans cet État ~~le sont~~ *fournis* au titre d'une relation de travail ~~ou s'ils relèvent d'un contrat d'entreprise entre deux entreprises séparées~~ ; de cette détermination découle la manière dont cet État applique la ~~Convention~~.

8.45 Dans certains cas, les services fournis par un individu à une entreprise peuvent être considérés comme relevant d'un emploi salarié aux fins d'application du droit fiscal interne, même si ces services sont fournis dans le cadre d'un contrat formel de fourniture de services entre, d'une part, l'entreprise qui se procure les services, et, de l'autre, soit l'individu lui-même, soit une autre entreprise dont il est formellement salarié ou avec laquelle il a formellement conclu un contrat d'entreprise.

8.56 Dans ce cas de figure, le droit interne pertinent peut, ~~par exemple,~~ ne pas tenir compte de la qualification des services qui résulte des contrats formels. Il peut privilégier la nature des services fournis par l'individu et leur intégration à l'activité de l'entreprise qui acquiert les services pour conclure qu'il existe une relation de travail entre cet individu et cette entreprise.

8.67 Comme la notion d'emploi salarié à laquelle renvoie l'article 15 doit être déterminée en fonction du droit interne de l'État qui applique la Convention (*sous réserve de la limite indiquée au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une interprétation différente*), il s'ensuit qu'un État qui considère que ces services relèvent d'un emploi salarié appliquera en conséquence l'article 15. Dès lors, il conclura en toute logique que l'entreprise à laquelle les services sont fournis entretient une relation de travail avec l'individu et constitue son employeur aux fins des alinéas 2 (b) et (c). Cette conclusion est conforme à l'objet et à la finalité ~~au but~~ du paragraphe 2 de l'article 15, car, dans ce cas, on peut considérer que les services *rendus dans le cadre d'un emploi* sont fournis à un résident de l'État dans lequel *ces services* ~~ils sont~~ exécutés.

8.78 Dans d'autres ~~pays~~ *États*, les résultats sont les mêmes malgré une analyse différente. ~~L'leur~~ *interprétation de ces États* s'appuie sur le libellé même des conditions à remplir pour que l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 s'applique. Selon eux, quel que soit le sens donné au terme employeur ~~dans le~~ droit interne, *ce terme doit*, dans le contexte des alinéas b) et c) du paragraphe 2 de l'article 15, ~~il doit~~ être interprété en fonction de l'objet et *du but de la finalité* du paragraphe 2. ~~Or, notent-ils~~ *Selon ces États*, il serait contraire à cet objet et ~~à ce but~~ *à cette finalité* de permettre à ~~des salariés ordinaires~~ ce qui constitue en substance la main-d'œuvre d'entreprises *de ces États* ~~résidentes~~ de bénéficier d'une exemption fiscale.

8.89 Par conséquent, ces ~~pays~~ *États* considèrent que le terme employeur, tel qu'il est utilisé aux alinéas b) et c), ne saurait s'appliquer à une personne qui n'est l'employeur qu'au sens formel, alors que les principales fonctions incombant d'ordinaire à l'employeur sont exercées par une entreprise *exploitée par un* résidente (ou une entreprise *exploitée par un* non-résidente qui possède un établissement stable par l'intermédiaire de laquelle ces fonctions sont exercées). Cette approche n'influe pas sur (et n'est pas influencée par) la manière dont le droit interne considère la relation entre un individu fournissant des services et l'entreprise ~~à~~ *pour* laquelle ces services sont fournis. Elle a pour objet d'empêcher que le terme employeur soit interprété d'une façon qui permettrait l'application de l'exception du paragraphe 2 dans des situations non voulues, c'est-à-dire dans lesquelles les services fournis par le salarié sont plus intégrés dans les activités d'une entreprise *exploitée par un* résidente que dans celles de son employeur au sens formel.

8.10 *Les deux approches décrites ci-dessus font en sorte que l'allègement de double imposition sera assuré dans l'État de résidence de la personne concernée même si cet État ne considère pas, en vertu de sa législation interne, que cette personne exerce un emploi salarié dans l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Dans la mesure où l'État de résidence reconnaît que la notion d'emploi salarié de la législation de l'État de la source ou l'approche adoptée aux paragraphes 8.8 et 8.9 permet à cet État d'imposer les salaires d'une personne conformément à la convention, il doit accorder un allègement de la double imposition en vertu des obligations qui découlent des articles 23A et 23B (voir paragraphes 32.1 à 32.7 des Commentaires sur ces articles).*

8.110 *Les deux approches* doivent toutefois être appliquées selon des critères objectifs. ~~Dans~~ *Selon* la première approche, par exemple, un État ne peut pas soutenir que des services sont réputés, dans son droit interne, relever d'un emploi salarié alors que, ~~étant donné le~~ *compte tenu* des faits et circonstances, il est manifeste que ces services sont fournis au titre d'un contrat de

fourniture de services entre deux entreprises distinctes. De même, dans ce cas, un État ne peut pas invoquer l'interprétation décrite aux paragraphes 8.78 et 8.89 ci-dessus pour refuser, aux fins des alinéas 2 b) et c), le statut d'employeur à l'entreprise qui est l'employeur formel de l'individu ~~fournissant par l'intermédiaire de qui~~ ces services *sont fournis*. ***L'allégement accordé en vertu du paragraphe 2 de l'article 15 deviendrait vide de sens si les États-pays pouvaient considérer que certains services relèvent d'un emploi salarié lorsqu'il est clair qu'il n'y a pas de relation de travail ou dénier la qualité d'employeur à une entreprise ou dénier la qualité d'employeur à une entreprise exploitée par un non résident lorsqu'il est clair que cette entreprise fournit des services avec son propre personnel à une entreprise exploitée par un résident. Inversement, lorsque les services rendus par une personne peuvent être considérés à juste titre par un État comme rendus dans le cadre d'une activité salariée et non d'un contrat de fourniture de services conclu entre deux entreprises, cet État doit également considérer en toute logique que l'individu en question n'exerce pas ces activités pour le compte de l'entreprise qui est son employeur formel ; ce pourrait être pertinent, par exemple, afin de déterminer si cette entreprise dispose d'un établissement stable au lieu où l'individu exerce ses activités.***

8.124 Il n'est cependant pas toujours facile de déterminer si les services rendus par un individu peuvent légitimement être considérés par un État comme se rapportant à une relation de travail ou comme relevant d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises. Tout désaccord entre États sur ce point doit être réglé à la lumière des principes et exemples suivants (en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable).

8.132 La nature des services fournis par l'individu est un facteur important, car il est logique de considérer qu'un salarié fournit des services qui ~~entrent dans le cadre~~ ***font partie intégrante*** des activités d'entreprise de son employeur. ~~Lorsque ce facteur fait apparaître une relation de travail qui diffère de la relation contractuelle formelle, il y a peut être lieu de tenir compte des facteurs suivants pour déterminer si c'est vraiment le cas : [la suite est maintenant incluse au paragraphe 8.14]~~ ***Il sera donc important de déterminer si les services rendus par l'individu font partie intégrante des activités de l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. A cette fin, un facteur important sera la détermination de l'entreprise qui assume la responsabilité ou les risques des résultats obtenus du fait du travail de l'individu. Cependant, il est clair que cette analyse ne sera pertinente que si les services sont rendus directement par l'individu à l'entreprise. Lorsque, par exemple, un individu fournit des services à un fabricant à façon ou à une entreprise sous-traitante, les services de cet individu ne sont pas rendus aux entreprises qui obtiendront les produits ou services en question.***

8.14 Lorsqu'une comparaison de la nature des services rendus par l'individu avec les activités exercées par son employeur formel et par l'entreprise à laquelle les services sont fournis fait apparaître une relation de travail qui diffère de la relation contractuelle formelle, les critères qui suivent peuvent aider à déterminer si c'est réellement le cas :

- qui est habilité à donner au salarié des instructions ***sur la manière dont les travaux doivent être effectués ;***
- qui contrôle le lieu où le travail est effectué et qui en a la responsabilité ;
- ~~– qui supporte, au sens économique du terme, le coût de la rémunération versée à l'individu.~~
- ***la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis (voir paragraphe 8.15 ci-dessous) ;***

- qui met à la disposition du salarié le matériel et l’outillage nécessaires à l’exécution du travail ;
- qui détermine le nombre des salariés effectuant le travail et les compétences requises de ceux-ci.

8.15 *Lorsqu’un individu qui est formellement salarié d’une entreprise fournit des services à une autre entreprise, les arrangements financiers conclus entre les deux entreprises seront évidemment pertinents mais pas nécessairement déterminants pour savoir si la rémunération de l’individu est directement facturée par l’employeur formel à l’entreprise à laquelle les services sont fournis. Par exemple, si les honoraires facturés par l’entreprise qui emploie formellement l’individu représentent la rémunération, les avantages accessoires et autres coûts salariaux de cet individu pour les services qu’il a fournis à l’autre entreprise, sans élément de bénéfice ou avec un élément de bénéfice qui est calculé en pourcentage de cette rémunération, des avantages accessoires et autres coûts salariaux, cela indiquerait que la rémunération de l’individu est directement facturée par l’employeur formel à l’entreprise à laquelle les services sont fournis. Cependant, on ne devrait pas conclure en ce sens si les honoraires facturés au titre des services rendus n’ont pas de lien avec la rémunération de l’individu ou si cette rémunération ne constitue que l’un des nombreux facteurs pris en compte dans la détermination des honoraires facturés au titre de ce qui constitue réellement un contrat de services (par exemple, lorsqu’une entreprise de consultants facture un client sur la base d’un tarif horaire pour le temps passé par l’un de ses salariés pour l’exécution d’un contrat particulier et que ce tarif horaire tient compte des différents coûts de l’entreprise), sous réserve que cela soit conforme au principe de pleine concurrence si les deux entreprises sont associées. Il est cependant important de noter que la question de savoir si la rémunération de l’individu est directement facturée par l’employeur formel à l’entreprise à laquelle les services sont fournis ne constitue que l’un des facteurs subsidiaires à prendre en compte pour rechercher si les services rendus par cet individu peuvent être considérés à bon droit par un État comme fournis dans le cadre d’une relation de travail et non pas dans le cadre d’un contrat de services conclu entre deux entreprises.*

8.165 *Exemple 1 : Aco, ~~une société~~entreprise résidente de l’État A, conclut un contrat avec Bco, ~~une société~~entreprise résidente de l’État B, pour la fourniture de services de formation. Aco est spécialisée dans la formation des personnels à l’utilisation de différents programmes informatiques et Bco souhaite faire former son personnel à des logiciels dont elle a récemment fait l’acquisition. X, salarié de Aco et résident de l’État A, est envoyé dans les locaux de Bco, dans l’État B, pour fournir des services de formation dans le cadre ~~de ce~~ d’un contrat.*

8.176 Dans ce cas, l’État B ne peut pas faire valoir que X a une relation de travail avec Bco ni que Aco n’est pas l’employeur de X aux fins de la convention entre les États A et B. X est salarié au sens formel de Aco, et les services qu’il fournit, envisagés compte tenu des facteurs figurant aux paragraphes ~~8.11~~ **8.13 et 8.14**, font partie intégrante des activités de Aco. Les services qu’il fournit à Bco sont exécutés pour le compte d’Aco en vertu du contrat conclu entre les deux entreprises. Par conséquent, si X n’est pas présent sur le territoire de l’État B durant plus de 183 jours pendant la période de 12 mois en question, et si Aco ne possède pas dans l’État B un établissement stable qui supporte ~~la charge~~ le coût de la rémunération de X, l’exception du paragraphe 2 de l’article 15 s’appliquera à la rémunération de X.

8.178 *Exemple 2 : Cco, ~~une société~~entreprise résidente de l’État C, est la société mère d’un groupe dont l’une des filiales, Dco, est résidente de l’État D. Cco a mis au point une nouvelle stratégie mondiale de commercialisation des produits du groupe. Pour faire en sorte que cette*

stratégie soit bien comprise et suivie par Dco, qui vend les produits du groupe, Cco envoie X, l'un de ses salariés qui a participé à l'élaboration de la stratégie, travailler au siège de Dco pendant quatre mois afin de conseiller cette entreprise dans le domaine de la commercialisation et de faire en sorte que le département de la communication de Dco comprenne bien la stratégie de commercialisation menée au niveau mondial et s'y conforme.

8.189 Dans cette situation, l'activité de Cco comprend la gestion des activités mondiales de commercialisation du groupe et les services rendus par X font partie intégrante de cette activité. On pourrait soutenir que Dco aurait facilement pu recruter un salarié pour exercer des activités de conseil en matière de commercialisation, mais il est clair que cette fonction peut aussi être remplie par un consultant, surtout lorsque des connaissances particulières sont requises pendant une période relativement courte. Par ailleurs, la fonction de suivi de la conformité avec la stratégie de commercialisation du groupe au niveau mondial relève des activités de Cco plutôt que de celles de Dco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer sous réserve que les autres conditions requises soient remplies.

8.1920 *Exemple 3* : Une entreprise multinationale possède et gère des hôtels au niveau mondial par l'intermédiaire d'un certain nombre de filiales. Eco, l'une de ces filiales, réside dans l'État E où elle détient et gère un hôtel. X est salarié de Eco et travaille dans cet hôtel. Fco, autre filiale du groupe, possède et gère un hôtel dans l'État F où l'on manque de salariés ayant des compétences en langues étrangères. Pour cette raison, X est affecté pendant cinq mois à la réception de l'hôtel de Fco. Fco paye les frais de déplacement de X, qui reste formellement employé et rémunéré par Eco, et verse à Eco ~~des honoraires de gestion~~ ~~une redevance fondée sur~~ **qui sont fonction** de la rémunération de X, ses cotisations sociales et autres avantages accessoires pendant la période considérée.

8.201 Dans ce cas, le travail à la réception de l'hôtel de l'État F, s'il est envisagé compte tenu des facteurs mentionnés aux paragraphes ~~8.11~~ **8.13 et 8.14**, peut être considéré comme faisant partie intégrante des activités de ~~gestion de cet hôtel~~ de Fco **qui opère cet hôtel** plutôt que **faisant partie des activités d'entreprise** de celles de Eco. Selon l'approche décrite aux paragraphes 8.34 à 8.67 ci-dessus, si en vertu de la législation interne de l'État F, les services de X sont considérés comme ayant été rendus à Fco dans le cadre d'une relation de travail, l'État F ~~devrait~~ **pourrait logiquement** considérer ~~logiquement~~ que Fco est l'employeur de X et l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne ~~devrait pas~~ s'appliquerait **pas**. Par ailleurs, selon l'autre approche décrite aux paragraphes 8.78 et 8.89, l'État F pourrait considérer que l'employeur, en vertu de l'exception du paragraphe 2 de l'article 15, n'est pas Eco et que par conséquent cette exception ne s'applique pas.

8.242 *Exemple 4* : Gco est une société résidente de l'État G dont l'activité est de répondre aux besoins des entreprises en personnel hautement spécialisé. Hco est une société résidente de l'État H qui fournit des services d'ingénierie sur les chantiers. Pour exécuter l'un de ses contrats dans l'État H, Hco a besoin d'un ingénieur pendant une période de 5 mois. Elle contacte Gco à cette fin. Gco recrute X, ingénieur résident de l'État X, et l'embauche dans le cadre d'un contrat de travail de 5 mois. En vertu d'un contrat distinct entre Gco et Hco, Gco s'engage à fournir les services de X à Hco pendant cette période. Les contrats stipulent que la rémunération de X, les cotisations sociales, les frais de déplacement et autres charges incombent à Gco.

8.223 Dans ce cas, X fournit des services d'ingénierie ~~alors que~~ l'activité de Gco consiste à répondre à des besoins professionnels à court terme. Par leur nature, les services fournis par X ne font pas partie intégrante de l'activité de son employeur ~~au sens formel du terme~~. En revanche, ces services font partie intégrante des activités de Hco, société d'ingénierie. Compte tenu des

facteurs indiqués aux paragraphes 8.11 **8.13 et 8.14**, l'État H devrait donc considérer que selon les deux approches décrites aux paragraphes 8.34 à 8.89 ci-dessus, l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas en ce qui concerne la rémunération des services qui seront rendus par l'ingénieur dans cet État.

8.234 Exemple 5 : Ico est une société résidente de l'État I spécialisée dans la fourniture de services d'ingénierie. Ico emploie un certain nombre d'ingénieurs à temps complet. Jco, entreprise d'ingénierie de plus petites dimensions résidente de l'État J, a besoin à titre temporaire des services d'un ingénieur pour terminer l'exécution d'un contrat sur un chantier dans l'État J. Ico convient avec Jco que l'un de ses ingénieurs, résident de l'État I, qui n'est momentanément affecté à l'exécution d'aucun contrat conclu par Ico, travaillera pendant 4 mois dans le cadre d'un contrat conclu avec Jco et sous la supervision et le contrôle direct de l'un des ingénieurs en chef de Jco. Jco paiera à Ico une somme égale à la rémunération, aux cotisations sociales, aux frais de déplacement et autres charges sociales de cet ingénieur pendant la période en question, ainsi qu'une commission de 5 %. Jco accepte également d'indemniser Ico pour toutes réclamations éventuelles concernant les travaux de cet ingénieur au cours de cette période.

8.245 Dans ce cas, même si Ico exerce des activités de prestation de services d'ingénierie, il est clair que les travaux effectués par l'ingénieur sur le chantier situé dans l'État J sont exercés pour le compte de Jco et non d'Ico. La supervision et le contrôle directs exercés par Jco sur le travail de l'ingénieur, le fait que Jco assume la responsabilité de ces travaux et supporte le coût de la rémunération de l'ingénieur pendant la période en question sont des facteurs qui pourraient amener à conclure que l'ingénieur a une relation de travail avec Jco. Selon les deux approches décrites aux paragraphes 8.34 à 8.89 ci-dessus, l'État J pourrait donc considérer que l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas à la rémunération des services de l'ingénieur qui seront rendus dans cet État.

8.26 Exemple 6 : *Kco, société résidente de l'État K et Lco, société résidente de l'État L, font partie du même groupe multinational de sociétés. Une grande partie des activités de ce groupe sont organisées selon des critères fonctionnels, selon lesquels les salariés des différentes sociétés du groupe coopèrent sous la supervision de dirigeants qui sont situés dans des pays différents et employés par d'autres sociétés du groupe. X est une résidente de l'État K employée par Kco ; elle est directrice chargée de la gestion des ressources humaines au sein du groupe multinational. Puisque X est employée par Kco, Kco fait fonction de centre de coûts en ce qui concerne les coûts de gestion des ressources humaines du groupe ; périodiquement, ces coûts sont facturés à chacune des sociétés du groupe sur la base d'une formule qui tient compte de divers facteurs tels que le nombre de salariés de chaque société. X est tenue de se rendre souvent dans d'autres pays où d'autres sociétés du groupe disposent de bureaux. Au cours de la dernière année, X a passé 3 mois dans l'État L afin de traiter des problèmes de gestion des ressources humaines de la société Lco.*

8.27 *Dans ce cas, les travaux effectués par X font partie des activités que Kco exerce pour son groupe multinational. Ces activités, comme d'autres telles que la communication d'entreprise, la stratégie, la finance et la fiscalité, la trésorerie, la gestion de l'information et les services juridiques, sont souvent centralisées au sein des grands groupes. Le travail de X fait donc partie intégrante des activités de Kco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer à la rémunération obtenue par X au titre de ses travaux dans l'État L sous réserve que les autres conditions de cette exception soient satisfaites.*

8.28 *Lorsque, conformément aux principes et exemples ci-dessus, un État estime à juste titre que les services rendus sur son territoire par un particulier ont été effectués dans le cadre*

d'une relation de travail et non d'un contrat de services conclu entre deux entreprises, les entreprises en question risquent d'être tenues de prélever l'impôt à la source dans deux juridictions sur la rémunération de cet individu même si en définitive la double imposition doit être évitée (voir paragraphe 8.10 ci-dessus). Cette difficulté pourrait être en partie réduite si les administrations fiscales s'assuraient que leurs réglementations et pratiques nationales en matière d'emploi sont claires, bien comprises par les employeurs et facilement accessibles. Par ailleurs, le problème peut être atténué si l'État de résidence permet aux entreprises d'ajuster rapidement le montant d'impôt à prélever pour tenir compte de tout allègement de la double imposition dont le salarié serait susceptible de bénéficier. »