

DOCUMENT DE CONSULTATION PUBLIQUE

Disposition relative aux activités liées à l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles extractibles

16 novembre 2023 - 4 janvier 2024



Document de consultation publique

**Disposition relative aux activités liées à
l'exploration et l'exploitation de ressources
naturelles extractibles**

Instructions pour la consultation publique

L'article 5 du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (le Modèle de l'OCDE) porte sur la définition d'un établissement stable.

Le Groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales et les questions associées (qui est le sous-groupe du Comité des affaires fiscales de l'OCDE chargé du Modèle de l'OCDE) a récemment entrepris des travaux concernant les Commentaires sur l'article 5, en vue d'élaborer une disposition alternative relative aux activités liées à l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles extractibles et des commentaires correspondants.

Les modifications proposées dans ce document devraient être intégrées à la prochaine mise à jour du Modèle de l'OCDE et de ses Commentaires.

Le Comité invite les parties intéressées à envoyer leurs commentaires sur ce projet de document pour consultation avant le **4 janvier 2024**. Les commentaires seront examinés lors de la réunion suivante du Groupe de travail n° 1.

Les commentaires relatifs à ce projet de document devront être envoyés par courrier électronique (au format Word) à taxtreaties@oecd.org, à l'attention de:

L'Unité des conventions fiscales et de la coopération internationale (OCDE/CPAF)

Veillez noter que tous les commentaires écrits reçus seront rendus publics. Les commentaires soumis à titre collectif au nom d'un « groupement » ou d'une « coalition » ou par une personne agissant au nom d'une autre personne ou d'un groupe de personnes devront mentionner les noms de toutes les entreprises ou de tous les individus qui sont membres de ce groupe, ou de la personne ou des personnes au nom desquelles le ou les commentateurs s'expriment.

Le présent document est un document de travail publié dans le but d'inviter les parties intéressées à formuler des commentaires. Il ne reflète pas nécessairement l'avis final du Groupe de travail n° 1.

Table des matières

1 Considérations d'ordre général	4
2 Modifications proposées aux Commentaires relatifs à l'article 5.....	5

1 Considérations d'ordre général

Le Groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales et les questions associées (l'organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales de l'OCDE chargé du Modèle de Convention de l'OCDE) a récemment entrepris des travaux en vue de modifier les Commentaires sur l'article 5 afin d'inclure une disposition alternative relative aux activités liées à l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles et des commentaires correspondants.

Les parties intéressées sont invitées à soumettre des commentaires sur tous les aspects de la proposition ci-dessous. Le Comité apprécierait en particulier de recevoir des observations sur les questions suivantes :

1. La disposition alternative proposée couvre uniquement les activités liées à les ressources naturelles extractibles (pétrole, gaz et minerais), comme l'explique le paragraphe 187. Est-il judicieux d'élargir le champ d'application de la disposition afin qu'elle s'applique aussi à l'exploitation de ressources renouvelables telles que l'énergie hydroélectrique, éolienne, houlomotrice, marémotrice ou solaire ?
2. Cette disposition entraînerait-elle des difficultés particulières d'attribution de bénéfices aux établissements stables de courte durée ? Quelles sont-elles et comment les résoudre ?
3. Le paragraphe relatif aux gains en capital de la nouvelle disposition (paragraphe 4) s'inspire largement des règles énoncées à l'article 13 du Modèle de l'OCDE. Néanmoins, l'alinéa c) autorise l'agrégation de biens mobiliers et immobiliers aux fins de déclencher la règle inspirée de l'article 13(4). Cette possibilité soulève-t-elle des difficultés particulières ?
4. La disposition exclut l'exploitation de navires et d'aéronefs *conçus ou modifiés* et utilisés dans le but principal de (i) transporter des fournitures ou du personnel, ou (ii) d'effectuer des opérations de remorquage ou d'ancrage. Les qualificatifs « conçus ou modifiés » sont-ils pertinents et leur application s'accompagnerait-elle de difficultés pratiques ?
5. Les navires cités en tant qu'exemples de navires couverts et non couverts par la disposition au paragraphe 184 sont-ils bien choisis ?

2 Modifications proposées aux Commentaires relatifs à l'article 5

1. Les paragraphes suivants seraient ajoutés après le paragraphe 169 des Commentaires sur l'article 5 (en apportant les modifications appropriées aux numéros de paragraphe) :

Imposition des activités liées à l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles extractibles

170. Cette section des Commentaires contient une disposition alternative que les États pourraient utiliser pour régir l'imposition des entreprises appartenant aux industries extractives. L'élément central de cette disposition est un seuil plus bas déclenchant l'existence d'un établissement stable, qui serait franchi dès lors qu'une entreprise non résidente a exercé des activités dans un État pendant plus de 30 jours. Cette disposition est similaire à celle figurant dans quelque 200 conventions fiscales bilatérales en vigueur, et les États adeptes d'une telle approche pourraient l'appliquer avec un degré élevé de confiance, ce qui contribuerait à accroître la cohérence et la certitude d'interprétation. Elle est rédigée sous la forme d'un article autonome pouvant être intégré dans toute convention fiscale bilatérale basée sur la Convention.

171. Les pays qui disposent de ressources naturelles extractibles (pétrole, gaz et minerais) abondantes sont confrontés à des choix stratégiques concernant leur exploitation. Les répercussions sur l'emploi et sur l'environnement font partie des enjeux à prendre en compte. Quoi qu'il en soit, ces pays chercheront sans doute à contrôler une part adéquate de la valeur des ressources qu'ils possèdent et qui provient, au moins en partie, de leur nature finie. La stratégie suivie pour contrôler cette part de la valeur est une question complexe qui dépendra de facteurs propres à chaque pays, aux entreprises non résidentes et à la ressource en question. En général, les pays auront recours à plusieurs instruments pour optimiser les bénéfices tirés de l'exploitation de ces ressources – par exemple, des contrats de partage de la production, le paiement d'acomptes, le paiement continu de redevances, ainsi que les impôts sur les bénéfices des sociétés (éventuellement dans le cadre d'un régime cantonné assorti d'un taux plus élevé).

172. Ces Commentaires ne donnent pas d'instructions sur le déploiement de ces instruments ou d'autres instruments possibles. Le point de départ de cette section des Commentaires est l'accord bilatéral conclu entre les États, en tenant compte de tous les facteurs pertinents, pour étendre le droit d'imposition de l'État de la source aux bénéfices tirés de l'exploitation de ses ressources naturelles extractibles par des entreprises non résidentes au-delà de ce que prévoit une convention inspirée du Modèle de l'OCDE, et ce en abaissant le seuil déclenchant l'existence d'un établissement stable.

173. Certains de ces facteurs, mis en avant par des États qui ne sont pas favorables à cette disposition, sont l'augmentation de la charge administrative et de conformité due à la présence d'un plus grand nombre d'établissements stables, avec les difficultés d'attribution de bénéfices (ou de pertes) qui en découlent, surtout si la durée d'existence de l'établissement stable n'est que de 30 jours. C'est dans le cadre des négociations bilatérales qu'il faudra concilier les intérêts de l'État de la source et de l'État de la résidence. Néanmoins, les États de la source doivent être conscients que l'extraction de ressources naturelles est un

processus parfois difficile, risqué et techniquement avancé, et que l'entreprise à l'origine de l'investissement peut exiger un rendement plus élevé qu'une entreprise opérant dans un secteur moins risqué. Il est donc important de veiller à ce que l'attribution de droits d'imposition plus importants en faveur de l'État de la source n'entraîne pas une diminution excessive de ce taux de rendement après impôt pour l'entreprise, surtout pour des investissements préexistants.

174. Toutefois, la disposition alternative présentée ici reconnaît que certains États choisissent, et que d'autres États acceptent, d'adopter un régime d'imposition des bénéfices des industries extractives qui est plus favorable à l'État de la source – surtout lorsque les activités sont menées en mer – et le font le plus souvent en fixant un seuil de l'établissement stable plus bas qu'en application des dispositions de l'article 5. De fait, en vertu de l'article 7, un État peut imposer les bénéfices d'entreprises non résidentes (qui sont souvent très impliquées dans les industries extractives, surtout dans les petits pays) uniquement si ces entreprises exercent une activité dans cet État par l'intermédiaire d'un établissement stable. Cette condition sera probablement satisfaite pour les activités d'exploitation terrestres – une mine, par exemple, constituera généralement un établissement stable – ainsi que pour les activités d'exploitation en mer proprement dites. Néanmoins, les activités d'exploration en mer et diverses activités de service liées à l'exploration ou à l'exploitation en mer peuvent être de courte durée et ne pas se dérouler dans une installation fixe d'affaires (voir également le paragraphe 48 ci-dessus), ce qui signifierait qu'elles ne sont pas exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable au sens du paragraphe 1 de l'article 5.

175. Certains États estiment qu'une disposition limitée aux activités en mer est suffisante parce que, comme on vient de le voir, le site principal des activités terrestres – une mine, par exemple – sera généralement un établissement stable pour une entreprise non résidente qui exploite la mine. En outre, les services mobiles et de courte durée peuvent être plus fréquents dans le secteur des activités en mer. Ces services peuvent être très rentables et les lieux où ils sont rendus peuvent échapper à la définition d'un établissement stable au sens du paragraphe 1 de l'article 5.

176. D'autres États peuvent juger nécessaire d'élaborer une disposition qui couvre à la fois les activités sur terre et en mer afin de capter une fraction supérieure de la valeur de ces ressources terrestres. À défaut, les activités de certaines entreprises en lien avec des ressources naturelles terrestres finies – telles que des services d'ingénierie ou de conseil ou des études sismiques – peuvent ne pas atteindre le seuil applicable aux établissements stables. Par exemple, une opération minière peut faire intervenir les services de personnes résidentes dans un pays voisin dont les activités, en l'absence de cette disposition, ne constitueraient pas un établissement stable au sens du paragraphe 1 de l'article 5 ou de la disposition alternative applicable aux services contenue dans le paragraphe 144 ci-dessus. Une autre caractéristique d'une disposition couvrant les activités terrestres serait d'appliquer le même traitement aux prestataires de services non résidents qui effectuent des tâches similaires sur terre et en mer. Toutefois, le fait d'inclure les activités terrestres dans le champ de la disposition pourrait instaurer une différence de traitement à l'égard d'une entreprise qui, par exemple, accomplit des travaux techniques sophistiqués similaires à la fois dans une mine et dans une usine. Les États ne manqueront pas de prendre en compte tous ces facteurs lorsqu'ils définiront la portée géographique de la disposition.

177. Compte tenu de la diversité des dispositions bilatérales existantes qui régissent l'imposition des activités en relation avec l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles, qui pour certaines ne produisent pas les résultats attendus, le Comité a estimé qu'il serait utile d'élaborer une disposition type que les États qui souhaitent appliquer un traitement fiscal différent à ces activités pourraient utiliser dans leurs conventions bilatérales. Ci-dessous figure un exemple d'une telle disposition. Elle s'appuie en grande partie sur la pratique existante et reflète donc certains choix stratégiques faits par les États.

Activités liées à l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles extractibles

1. Les dispositions de cet article s'appliquent nonobstant les dispositions des articles 5 et 13.

En mer uniquement

2. Aux fins du présent article, l'expression « activités pertinentes » désigne des activités exercées en mer dans le cadre de l'exploration et de l'exploitation du lit de la mer, du sous-sol marin et de leurs ressources naturelles.

En mer et sur terre

2. Aux fins du présent article, l'expression « activités pertinentes » désigne des activités exercées dans le cadre de l'exploration ou de l'exploitation du lit de la mer, du sous-sol marin et de leurs ressources naturelles. L'expression englobe également l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles terrestres finies, et d'autres activités spécialisées exercées dans ce cadre.

Toutefois, l'exploitation de navires ou d'aéronefs conçus ou modifiés, et utilisés, dans le but principal de (i) transporter des fournitures ou du personnel, ou (ii) d'effectuer des opérations de remorquage ou d'ancrage, ou l'exploitation d'autres navires qui sont accessoires à l'exploration ou à l'exploitation du lit de la mer, du sous-sol marin et de leurs ressources naturelles, ne constitue pas une activité pertinente.

3. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce des activités pertinentes dans l'autre État contractant pendant une ou plusieurs périodes qui, au total, excèdent 30 jours au cours de toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, les activités pertinentes exercées dans l'autre État sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet autre État.

4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation :

a) d'un bien immobilier visé à l'article 6 (y compris de droits d'exploration ou d'exploitation) relativement à des ressources naturelles situées dans l'autre État contractant ; ou

En mer uniquement

b) d'un bien mobilier faisant partie de l'actif d'un établissement stable que ce résident détient dans cet autre État et qui est utilisé dans le cadre de l'exploration ou de l'exploitation du lit de la mer, du sous-sol marin et de leurs ressources naturelles situés dans cet autre État ; ou

En mer et sur terre

b) d'un bien mobilier faisant partie de l'actif d'un établissement stable que ce résident détient dans cet autre État et qui est utilisé dans le cadre de l'exploration ou de l'exploitation du lit de la mer, du sous-sol marin et de leurs ressources naturelles, ou de ressources naturelles terrestres finies, situés dans cet autre État ; ou

c) d'actions ou de participations similaires, tels que des intérêts dans une société de personnes ou une fiducie (ou un trust) si, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation, ces actions ou participations similaires tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens mentionnés à l'alinéa a) ou b), ou de tels biens considérés globalement,

peuvent être imposés dans cet autre État.

Paragraphe 1 de la disposition

178. Ce paragraphe indique que la disposition s'applique nonobstant les dispositions des articles 5 et 13 de la Convention, qui à défaut pourraient empêcher un État doté de ressources naturelles finies d'imposer certains revenus et gains tirés de l'exploration et de l'exploitation de ces ressources par un non-

résident. À l'inverse, lorsque l'État de la source maintient son droit d'imposition en vertu des articles 5 ou 13 mais pas en vertu de cette disposition, ce droit d'imposition continue de s'appliquer.

Paragraphe 2 de la disposition

179. Ce paragraphe définit l'expression « activités pertinentes » et comporte deux versions : l'une destinée aux États qui souhaitent restreindre le champ d'application de l'article aux activités en mer, et l'autre à ceux qui souhaitent inclure les activités terrestres.

180. La référence aux activités exercées « en mer » signifie, pour un État contractant, les activités exercées dans les limites de ses eaux intérieures ou de ses eaux archipélagiques, de sa mer territoriale et de toute zone située au-delà de sa mer territoriale dans lesquelles, conformément au droit international, il peut exercer ses droits souverains concernant le lit de la mer, le sous-sol marin et leurs ressources naturelles.¹ Les termes ci-dessus ont le sens que leur attribue la Convention des Nations Unies sur le droit de la mer de 1982, qui codifie cet aspect de ce qui est aujourd'hui généralement considéré comme le droit international coutumier. Ce paragraphe est sans incidence sur le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 3, qui indique que : « En plus des définitions contenues dans l'article, les États contractants sont libres de convenir, bilatéralement, d'une définition des expressions "un État contractant" et "l'autre État contractant". En outre, les États contractants sont libres de convenir, bilatéralement, d'inclure une référence au plateau continental dans la définition des "États contractants" ».

181. Dans les deux cas, grâce à l'utilisation de l'expression « dans le cadre de », les termes « activités pertinentes » incluent non seulement les activités d'exploration et d'exploitation proprement dites, mais aussi la prestation de certains services connexes. Les paragraphes ci-dessous expliquent comment ces services sont généralement rendus dans les domaines de l'exploration et de l'exploitation.

182. Pour les activités en mer, les activités de certains navires sont spécifiquement exclues. Néanmoins, pour le reste, les activités pertinentes englobent toutes les activités liées à l'exploration et à l'exploitation de ressources naturelles. En pratique, compte tenu de l'éloignement et de la difficulté des activités en mer, des services rendus en mer (plongée en saturation sur le lit de la mer et pose de conduites, par exemple) sont fréquemment associés exclusivement à l'exploration et à l'exploitation de ressources naturelles.

183. Concernant les activités sur terre, l'utilisation du qualificatif « spécialisés » restreint la portée des services connexes à ceux qui sont spécifiquement adaptés aux activités terrestres d'exploration et d'exploitation. On peut citer à titre d'exemples l'assemblage, l'installation et la maintenance d'infrastructures et d'équipements spécialisés pour l'exploitation minière, la prestation de services d'ingénierie et de conseil et la réalisation d'études sismiques. Néanmoins, la fourniture d'électricité, d'eau ou d'une connexion Internet à un exploitant minier – ou même une livraison mensuelle par la route de matériels par un fournisseur étranger – constitue un service générique (non spécialisé) qui n'est pas couvert par la disposition.

184. Dans le même ordre d'idées, la mention figurant à la fin de la disposition qui s'applique aux deux versions exclut spécifiquement les navires de transport, de remorquage, d'ancrage et d'autres navires auxiliaires. Les services de remorquage incluent les services rendus par des remorqueurs, et englobent les services d'assistance au transport de navires océaniques à l'entrée et à la sortie des ports et entre des postes de mouillage, le remorquage de barges et l'acheminement des pilotes de port jusqu'aux navires qui attendent de pénétrer dans un chenal ou dans un port. Les navires auxiliaires incluent ceux utilisés pour lutter contre l'incendie et pour le sauvetage. Néanmoins, les types de navires suivants exercent des

¹ L'Argentine ne souscrit pas à cette définition et considère que les États peuvent se définir eux-mêmes dans leurs conventions bilatérales conformément à leur législation interne.

activités essentielles à l'exploitation de ressources naturelles et ne sont donc pas couverts par l'exemption : navires de production de pétrole ; installations de forage ; plateformes de forage ; plateformes de service stationnaires ; barges pour la pose de conduites ; navires d'études sismiques ; et barges de transport lourd.

185. L'article 8 indique déjà que les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet État. Aussi, bien que certains navires de transport puissent déjà être exclus de fait de la portée de cette disposition parce que leurs déplacements correspondent à la définition du « trafic international », cette exclusion spécifique du champ d'application de la disposition alternative est de portée plus large. Néanmoins, les bénéfices tirés de l'exploitation de ces navires exclus sont néanmoins soumis aux règles ordinaires de l'article 5 et de l'article 7.

186. La formule « dans le cadre de » est également employée dans un sens temporel, et englobe les activités équivalentes à chaque stade du processus d'extraction de ressources naturelles : prospection (lorsque des études préliminaires sont menées, les droits de prospection sont acquis et la prospection proprement dite commence) ; développement (lorsque les infrastructures nécessaires sont construites) ; production (lorsque les ressources sont extraites, transformées, transportées, commercialisées et vendues - processus qui s'apparentent à « l'exploitation ») et déclassement (lorsque les infrastructures sont démantelés et les sites sont remis en état).

187. En mentionnant le « lit de la mer, le sous-sol marin et leurs ressources naturelles » ou « des ressources naturelles terrestres finies », la disposition englobe l'extraction de produits de base tels que les hydrocarbures, les métaux précieux, les minerais métalliques, les terres rares et autres minerais. Dans la logique du paragraphe 171, elle ne couvre pas, par exemple, la valorisation de ressources renouvelables telles que l'énergie hydroélectrique, éolienne, houlomotrice, marémotrice ou solaire.

188. Certaines conventions qui contiennent un article similaire à cette disposition excluent de leur champ les activités mentionnées au paragraphe 4 de l'article 5. Conformément à la pratique plus courante, et dans l'intérêt de la simplicité, sachant que ces activités peuvent être à forte valeur ajoutée, cette disposition s'abstient de le faire ; il semble également peu approprié d'inclure une telle disposition pour des activités qui peuvent déjà être d'une durée beaucoup plus courte que celles qui sont habituellement menées par l'intermédiaire d'un établissement stable. Il ne semble pas non plus probable que les activités couvertes par cette disposition (en mer et sur terre) soient de caractère préparatoire ou auxiliaire. Néanmoins, les États qui souhaitent prévoir de telles exemptions pourraient le faire, par exemple en ajoutant à la fin du paragraphe 3 les termes : « à moins que les activités de cette entreprise ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 de l'article 5 qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires (autre qu'une installation fixe d'affaires à laquelle le paragraphe 4.1 de l'article 5 s'appliquerait), ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe. »

Paragraphe 3 de la disposition

189. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce des activités pertinentes dans l'autre État contractant pendant plus de 30 jours, ce paragraphe considère que ces activités sont exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable qui est situé dans cet autre État. Des activités exercées partout ailleurs ne sont pas pertinentes pour déterminer si un établissement stable est réputé exister dans cet autre État. Par exemple, l'analyse des données d'imagerie par satellite ou d'autres données géophysiques effectuée dans l'État R par une entreprise qui est résidente de l'État R n'est pas pertinente pour la question de savoir si l'entreprise a un établissement stable dans l'État S, même si c'est dans cet État que se situent les gisements à prospecter.

190. Dès lors qu'un établissement stable est présumé exister, l'État de la source peut imposer les bénéfices d'une entreprise non résidente attribuables à l'établissement stable présumé conformément à l'article 7, et l'État de résidence devra éliminer la double imposition conformément à l'article 23. Il n'est pas obligatoire que les activités se rattachent au même projet ou soient exercées pour le même client ; le critère est uniquement un critère de durée dans l'État de la source. Les règles habituelles de l'article 7 s'appliqueront à l'attribution de bénéfices à cet établissement stable présumé.

191. L'application d'un seuil de l'établissement stable de 30 jours reflète la durée la plus fréquemment retenue dans les conventions bilatérales qui contiennent ces dispositions. Toutefois, les États dont la principale préoccupation est que les activités (et notamment celles exercées en mer) sont mobiles par nature et, par conséquent, ne peuvent jamais être exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, mais qui estiment que le seuil de 30 jours est par ailleurs trop court, peuvent préférer appliquer un seuil de 183 jours ou toute autre période.

192. Le paragraphe 3 fait référence aux activités « dans l'autre État contractant ». Pour préserver leurs droits d'imposition sur des activités au-delà de leurs eaux territoriales, une pratique établie veut que les États définissent eux-mêmes cette expression en adoptant une formulation qui comprend (par exemple) la zone dans laquelle, conformément au droit international, ils peuvent exercer leurs droits relativement au lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles. (Voir les commentaires sur l'article 3.)²

193. Le paragraphe 3 ne contient pas de règle anti-fractionnement de contrat, pour les raisons exposées au paragraphe 52 ci-dessus. Néanmoins, certains États peuvent souhaiter traiter ces abus de manière spécifique, notamment ceux qui n'incluent pas dans leurs conventions le critère des objets principaux visé au paragraphe 9 de l'article 29. Cette disposition pourrait être rédigée de la manière suivante :

À la seule fin de déterminer si le seuil de 30 jours visé au paragraphe 3 a été dépassé, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce des activités pertinentes dans l'autre État contractant et lorsque des activités pertinentes, qui sont substantiellement identiques, sont exercées dans cet autre État pendant des périodes différentes par une ou plusieurs entreprises étroitement liées à la première, au sens du paragraphe 8 de l'article 5, ces périodes différentes sont ajoutées à la période pendant laquelle la première entreprise a exercé les activités pertinentes.

Cette règle n'impose pas que les activités pertinentes soient exercées au même endroit, mais uniquement que les activités pertinentes exercées par une ou plusieurs entreprises étroitement liées soient « substantiellement identiques » (plutôt que « liées », comme indiqué dans la disposition du paragraphe 52). L'expression « substantiellement identiques » s'appliquerait au même type de ressources et à la même méthode d'exploration ou d'extraction. Aussi, par exemple, il ne serait pas possible d'agrèger des activités de forage menées sur le plateau continental avec des activités de prospection et d'exploitation minière terrestres, ou l'analyse du champ magnétique terrestre en mer avec l'exploration sismique sur terre. Il n'y aurait pas de période minimale durant laquelle les activités fragmentées doivent se dérouler pour que la règle se déclenche. Cela reflète le fait que la période de 30 jours indiquée au paragraphe 3 de la disposition est beaucoup plus courte que la période de 12 mois visée au paragraphe 3 de l'article 5.

194. La règle anti-fractionnement de contrat ci-dessus fait référence à une ou plusieurs entreprises étroitement liées à la première « au sens du paragraphe 8 de l'article 5 ». En effet, la Convention y définit le terme aux fins des paragraphes 4.1 et 6 de l'article 5. Les États qui adoptent la règle pourraient préférer déplacer la définition du paragraphe 8 de l'article 5 au paragraphe 1 de l'article 3 - auquel cas la mention « au sens du paragraphe 8 de l'article 5 » ci-dessus serait supprimée.

² L'Argentine ne souscrit pas à cette définition et considère que les États peuvent se définir eux-mêmes dans leurs conventions bilatérales conformément à leur législation interne.

Paragraphe 4 de la disposition

195. Ce paragraphe concerne l'imposition des gains et attribue à l'État de la source le droit principal de taxer les gains provenant de l'aliénation de certains actifs (biens immobiliers, certains biens mobiliers, actions et participations similaires). Le droit de l'État de la source d'imposer ces gains sera généralement préservé par l'application des paragraphes 1, 2 ou 4 de l'article 13. Toutefois, le paragraphe 4 de la disposition rassemble les règles applicables au traitement de chaque catégorie de revenus et de gains liés aux industries extractives, dans un but de transparence et de clarté. Les alinéas a), b) et c) décrivent les actifs en question. L'alinéa c) est un prolongement potentiel du droit d'imposition visé par le paragraphe 4 de l'article 13.

196. L'alinéa a) confirme qu'aux fins de l'application du paragraphe 4, les droits d'exploration et d'exploitation relativement aux ressources naturelles entrent dans la définition du bien immobilier. Ces droits entrent dans le champ de la définition du bien immobilier à l'article 6 (soit explicitement, soit par exemple en tant que bien accessoire à un bien immobilier), et donc dans le champ du paragraphe 1 de l'article 13. Il n'est pas jugé nécessaire de donner une définition d'un droit d'exploration ou d'exploitation. Étant donné qu'un droit partiel est un droit en soi, le terme englobe aussi les mécanismes tels que les accords d'affermage et d'amodiation en vertu desquels, par exemple, le propriétaire d'une participation dans un actif pétrolier ou gazier (l'amodiateur) cède une partie de sa participation (et non la totalité) à une autre personne (l'amodiataire) en contrepartie de certaines obligations – par exemple, le partage du coût d'un chantier, l'accomplissement d'un service ou simplement un paiement en espèces.

197. L'alinéa b) est en deux parties (en mer uniquement, et en mer et sur terre) et englobe un gain qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable et qui sont utilisés dans le cadre de l'exploration ou de l'exploitation mentionnée au paragraphe 2 de la disposition. Aussi, l'alinéa cadre avec la disposition du paragraphe 2 de l'article 13.

198. L'alinéa c) concerne les actions ou participations similaires qui, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent leur aliénation, ont tiré directement ou indirectement plus de 50 % de leur valeur de biens mentionnés aux alinéas a) et b). Cette disposition s'inspire de celle figurant au paragraphe 4 de l'article 13, mais va au-delà en autorisant l'agrégation de la valeur des biens mentionnés aux alinéas a) et b) pour l'application du critère de valeur de 50 %. Cette disposition autoriserait par exemple l'État de la source à imposer les gains tirés de l'aliénation d'actions dans une entreprise dès lors que 30 % de leur valeur provient de droits d'extraction et 30 % d'une plateforme mobile qui exploite ces droits.

Revenu d'emploi

199. La disposition traite exclusivement de l'imposition de l'entreprise qui exerce des activités pertinentes. Toutefois, les dispositions de certaines conventions bilatérales étendent le droit d'imposition de l'État de la source au revenu d'un emploi au-delà de ce que l'article 15 autorise. L'article 15 proprement dit préserverait le droit de l'État de la source d'imposer le revenu d'emploi perçu par un non-résident dans la plupart des cas. Mais lorsqu'un salarié non résident a accompli plusieurs contrats consécutifs avec différents employeurs non résidents – et que la rémunération n'a pas été supportée par un établissement stable (y compris un établissement stable réputé exister en vertu du paragraphe 3 de la disposition) –, l'article 15 ne prévoirait pas l'imposition en faveur de l'État de la source (sauf si le salarié non résident a séjourné dans l'État de la source pendant une période ou des périodes excédant 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant pendant l'année fiscale considérée). En fonction des faits et des circonstances, la relation contractuelle formelle entre le salarié et l'employeur pourrait être remise en cause dans le but de déterminer « l'employeur » aux fins de l'article 15 (voir les paragraphes 8.1 à 8.28 des Commentaires sur l'article 15), si nécessaire en invoquant le critère des objets principaux prévu par le paragraphe 9 de l'article 29. Mais si cette situation demeure problématique, une disposition du type de celle figurant ci-dessous pourrait être insérée après le paragraphe 2 de l'article 15 :

Nonobstant les dispositions précédentes de cet article, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant, et associés à des activités pertinentes au sens de l'article [X] exercées dans cet autre État, peuvent être taxés dans cet autre État si l'emploi est exercé dans ces conditions pendant une période ou des périodes excédant au total 30 jours au cours de toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée.

200. En vertu de cette disposition, l'État dans lequel l'emploi a été exercé pourrait imposer la rémunération d'un salarié non résident, même si l'employeur n'y a pas d'établissement stable, à condition que cet emploi ait été exercé pendant plus de 30 jours au cours de la période de douze mois considérée. Néanmoins, que la disposition soit ou non appliquée, l'article 15 préserve le droit de l'État dans lequel un non-résident exerce un emploi d'imposer la rémunération de cet emploi, quelle qu'en soit la durée, si cette rémunération est supportée par un établissement stable (y compris un établissement stable réputé exister en vertu du paragraphe 3 de la disposition) dont l'employeur dispose dans cet État parce que la condition énoncée à l'alinéa c) du paragraphe 2 de l'article 15 n'est pas réunie.

201. Une autre façon d'étendre les droits d'imposition de l'État de la source concernant les revenus d'emploi serait de modifier l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 15 comme suit :

*a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours **(ou, lorsque l'emploi est exercé en lien avec des activités pertinentes au sens du paragraphe 3 de l'article [X], 30 jours)** durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et*

Avec cette approche, le critère de 30 jours renvoie à des jours de présence, plutôt qu'à la période durant laquelle l'emploi est exercé, conformément à la logique de l'article 15.

202. Les États qui envisagent d'utiliser cette version plus détaillée de la disposition sur le revenu d'emploi doivent se souvenir que, comme l'expliquent les Commentaires sur l'article 15, l'une des raisons qui sous-tendent la règle générale énoncée dans cet article est d'éviter l'imposition à la source des contrats de travail de courte durée dans la mesure où la rémunération n'est pas admise comme une dépense déductible dans l'État de la source. Les États qui adoptent cette disposition peuvent être amenés à prendre en considération l'augmentation potentielle de la charge administrative lorsque l'employeur n'est pas résident de cet État ou n'y détient pas d'établissement stable.