



IGF

INTERGOVERNMENTAL FORUM
on Mining, Minerals, Metals and
Sustainable Development

PROTÉGER LES DROITS D'IMPOSITION DES REVENUS MINIERS :

La pratique des conventions fiscales dans les pays miniers



Secrétariat hébergé par



Secrétariat financé par

Canada



Kingdom of the Netherlands

Projet financé par



© 2022 International Institute for Sustainable Development
Publié par l'Institut international du développement durable

Cette publication est sous licence [Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

L'Institut international du développement durable (IISD) est un laboratoire d'idées indépendant et primé qui vise à accélérer le développement de solutions pour parvenir à un climat stable, à la gestion durable des ressources et à des économies équitables. Nos travaux inspirent de meilleures décisions et suscitent la prise de mesures concrètes pour aider les gens et la planète à prospérer. Nous mettons en lumière ce qui peut être réalisé grâce à la collaboration entre les gouvernements, les entreprises, les organismes sans but lucratif et les communautés. Le personnel de l'IISD fort de plus de 120 membres, et ses quelque 150 associé(e)s et consultant(e)s viennent du monde entier et leur formation couvre maintes disciplines. Avec des bureaux à Winnipeg, Genève, Ottawa et Toronto, notre travail touche des vies dans près de 100 pays.

L'IISD est un organisme de bienfaisance enregistré au Canada, et visé par l'alinéa 501(c)(3) de l'Internal Revenue Code des États-Unis. Il bénéficie de subventions de fonctionnement de base de la province du Manitoba. En outre, des fonds de projets lui sont accordés par divers gouvernements, tant au Canada qu'à l'étranger, des organismes des Nations Unies, des fondations, le secteur privé et des particuliers.



Le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF) appuie plus de 75 pays qui se sont engagés à mettre l'exploitation minière au service du développement durable afin que ses impacts néfastes soient contrôlés et que ses retombées financières soient partagées. Il a pour mission l'optimisation des gains tirés de l'exploitation minière en vue de réduire la pauvreté et de promouvoir une croissance inclusive, le développement social et une bonne gestion de l'environnement.

L'IGF centre son action sur l'amélioration de la gouvernance des ressources et de la prise de décisions par les gouvernements actifs dans le secteur. Il fournit un certain nombre de services à ses membres, parmi lesquels on relève des évaluations nationales, le renforcement des capacités et l'assistance technique individualisée, la préparation de documents d'orientation et l'organisation de rencontres portant sur les bonnes pratiques internationales et permettant de nouer le dialogue avec le secteur industriel et la société civile. L'Institut international du développement durable (IISD) assure les services de secrétariat de l'IGF depuis octobre 2015, et le financement de ses activités de base est assuré par les gouvernements du Canada et des Pays-Bas.



Protéger les droits d'imposition des revenus miniers : La pratique des conventions fiscales dans les pays miniers

Novembre 2022

Écrit par Alexandra Readhead et Jaqueline Taquiri

SIÈGE

111 Lombard Avenue
Suite 325
Winnipeg, Manitoba
Canada R3B 0T4

[IISD.org](https://www.iisd.org)

[@IISD_news](https://twitter.com/IISD_news)

IGF/IISD OTTAWA BUREAU

220 Laurier Avenue W.
Suite 1100
Ottawa, Ontario
Canada R3B 0T4

[IGFMining.org](https://www.igfmining.org)

[@IGFMining](https://twitter.com/IGFMining)



Cette note pratique conventionnelles en matière fiscale a été préparée dans le cadre du programme du Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF) destiné à aider les pays en développement à relever certains des défis auxquels ils sont confrontés pour augmenter les revenus qu'ils peuvent tirer de leur secteur minier. Elle vient en complément du travail de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales et d'autres initiatives qui produisent également des notes relatives aux pratiques sur les problématiques prioritaires en la matière que les pays en développement se doivent d'aborder.

Le programme de l'IGF visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans le secteur minier (le programme BEPS selon l'acronyme anglais), s'appuyant sur le Plan d'action sur le BEPS de l'OCDE, englobe en outre d'autres causes possibles de perte de revenus dans le secteur minier, et couvre aussi les points suivants :

1. Déductions d'intérêts excessives
2. Prix de transfert abusifs
3. Sous-évaluation des exportations de minéraux
4. Incitations fiscales
5. Stabilisation fiscale
6. Conventions fiscales internationales
7. Cessions indirectes d'actifs miniers à l'étranger
8. Ententes d'achat de production (streaming) des métaux
9. Accords de couverture abusifs
10. Délimitation inadéquate

IGF: <https://www.igfmining.org/beps/>

À PROPOS DES AUTEURS

Alexandra Readhead est cheffe de projet et Jaqueline Taquiri est conseillère en politique fiscale au département Fiscalité et industries extractives de l'IGF.



REMERCIEMENTS

L'IGF tient à remercier le Bureau des Affaires étrangères, du Commonwealth et du Développement du Royaume-Uni (FCDO), car cette recherche a pu être menée grâce à la subvention qu'il a versée à l'IGF. Toutefois, le contenu de cette publication ne représente pas la position officielle du FCDO.

Les auteures tiennent également à reconnaître la contribution importante de l'International Lawyers Project (ILP), et en particulier de Gabrielle Beran, Stephen Shay, et de Kirkland & Ellis International LLP. Elles sont également reconnaissantes des commentaires qui leur ont été transmis notamment par : les gouvernements membres de l'IGF ; Oxfam ; NRG (Natural Resource Governance Institute) ; le Fonds monétaire international ; le Centre international pour la fiscalité et le développement ; le Centre interaméricain des administrations fiscales ; le Forum africain d'administration fiscale (ATAF) ; le Centre pour le droit et la politique de l'énergie, du pétrole et des minéraux ; le Conseil international pour les mines et les minéraux ; le Centre de politique fiscale mondiale de WU ; la Fondation Ford ; et l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Veuillez noter que ce document ne doit pas être considéré comme représentant les points de vue officiels de l'OCDE ou de ses pays membres. En effet, les opinions exposées et les arguments utilisés sont proprement ceux des auteures.



TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
Introduction.....	2
À propos de cette note pratique.....	2
À qui s'adresse cette note pratique ?	3
Quelle lacune cette note pratique permet-elle de combler ?	4
PREMIÈRE PARTIE : LES CONVENTIONS FISCALES SONT DES ACCORDS ENTRE ÉTATS QUI DÉFINISSENT DES DROITS EN MATIÈRE D'IMPOSITION	6
Modèles de convention fiscale.....	8
Renégociation d'une convention fiscale.....	11
Dénonciation d'une convention fiscale	13
DEUXIÈME PARTIE : LES AVANTAGES ET LES COÛTS DES CONVENTIONS FISCALES DANS LE DOMAINE MINIER	14
Les avantages potentiels des conventions fiscales.....	16
Les coûts potentiels des conventions fiscales	19
La stabilisation des conventions fiscales.....	23
TROISIÈME PARTIE : DES CONVENTIONS FISCALES NÉGOCIÉES POUR PROTÉGER LE DROIT D'IMPOSER LES REVENUS MINIERS	24
Établir et conserver le droit de prélever un impôt sur les gains en capital liés aux transferts indirects d'actifs miniers	26
Établir une définition large de la notion de biens immobiliers en droit interne.....	34
Concevoir des critères élargis pour la notion d'établissement stable	39
Conserver le droit d'imposer les revenus provenant des services de gestion et des services techniques	56
QUATRIÈME PARTIE : CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS.....	64
Conclusion.....	65
Recommandations générales.....	65
Établir et conserver le droit de prélever un impôt sur les gains en capital liés aux cessions indirectes d'actifs miniers	66
Établir une définition exhaustive de la notion de biens immobiliers en droit interne.....	67
Concevoir des critères élargis pour la notion d'établissement stable	67
Conserver le droit d'imposer les revenus provenant des rémunérations pour services de gestion et services techniques	68
RÉFÉRENCES	69
LISTE DES CONVENTIONS FISCALES ÉCHANTILLONNÉES	73
LISTE DES CAS CITÉS.....	75
ANNEXE	76



LISTE DES ENCADRÉS

Encadré 1. Base de données relatives aux conventions fiscales de l'IGF : observation de la pratique dans le secteur des industries extractives	5
Encadré 2. La Colombie revoit son modèle de convention fiscale pour tenir compte des industries extractives.....	10
Encadré 3. Conseils pratiques sur la façon de renégocier avec succès une convention fiscale.....	12
Encadré 4. Le Malawi a perdu 27,5 millions de dollars US en retenues d'impôt du fait de la convention fiscale signée avec les Pays-Bas.....	22
Encadré 5. Le CCM d'Oyu Tolgoi stabilise les conventions fiscales applicables de la Mongolie...	23
Encadré 6. Her Majesty the Queen Canada c. MIL (Investments) S.A. (2006).....	27
Encadré 7. Banque Royale du Canada c. HMRC (2020).....	35
Encadré 8. Pratique conventionnelle : Inclusion des actifs ou des activités d'exploration dans l'article 6, paragraphe 2.....	37
Encadré 9. Définition des biens immobiliers au Canada.....	38
Encadré 10. Pratique conventionnelle : Ne pas séparer le droit d'exploration ou d'exploitation de là où se trouve la ressource.....	39
Encadré 11. PGS Geophysical AS (Cour suprême de la Norvège) 2004.....	42
Encadré 12. Pratique conventionnelle - Article limité aux activités offshore.....	46
Encadré 13. Pratique conventionnelle - Article concernant les activités terrestres et maritimes.....	47
Encadré 14. Liste de vérification des éléments à inclure dans un article spécifique concernant les industries extractives :	48
Encadré 15. Pratique conventionnelle : Disposition particulière relative à l'établissement stable lié aux industries extractives dans l'article 5.....	49
Encadré 16. Pratique conventionnelle - Inclure une disposition liée aux industries extractives à l'article 5, paragraphe 3.....	51
Encadré 17. Convention Cameroun-Afrique du Sud (2017)	57
Encadré 18. Pratique conventionnelle - Inclusion des services techniques dans l'article 12	59
Encadré 19. Pratique conventionnelle - Services techniques incorporés à l'article 12.....	60
Encadré 20. Mesures adoptées par l'administration fiscale de l'Afrique du Sud pour identifier les établissements stables	61

LISTE DES FIGURES

Figure 1. Fonctionnement d'une convention fiscale.....	7
Figure 2. Risques posés par les conventions fiscales dans le secteur des industries extractives : principales causes et ampleur de la perte de revenus.....	20
Figure 3. Le cas de Paladin Energy au Malawi	22
Figure 4. Her Majesty the Queen Canada c. MIL (Investments) S.A. (2006)	27
Figure 5. Comparaison entre transfert direct et transfert indirect.....	28
Figure 6. Royal Bank of Canada v. HMRC	35
Figure 7. PGS Geophysical en Côte d'Ivoire	42
Figure 8. Schématisation de l'interaction entre les différentes approches relatives à l'établissement stable et d'autres articles de la convention fiscale	55



LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1. Différences entre les modèles respectifs de l'OCDE, de l'ONU et de l'ATAF pertinentes pour le secteur minier.....	9
Tableau 2. L'IM permet-il d'aborder les principaux risques liés aux conventions fiscales eu égard au secteur minier ?.....	11
Tableau 3. Comparaison des avantages et des coûts liés à la conclusion d'une convention fiscale	15
Table 4. Comparing dispute resolution mechanisms under MCAs, tax treaties, and BITs	18
Tableau 5. Différents modèles d'établissement du droit d'imposer les cessions indirectes dans la législation nationale	29
Tableau 6. Conditions générales liées à l'existence d'un établissement stable.....	40
Tableau 7. Comparaison de l'article 5 des modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU sous l'angle du secteur minier	44
Tableau 8. Synthèse des quatre approches alternatives de la notion d'établissement stable dans le secteur extractif	54
Tableau 9. Avantages et risques liés à l'introduction d'un article spécifique sur les paiements pour services techniques	58
Tableau 10. Comparaison des trois approches en matière d'imposition des rémunérations pour services de gestion et services techniques	62
Tableau A1. Litiges liés à l'application des conventions fiscales dans le secteur des industries extractives au cours des 20 dernières années	76



ACRONYMES

ATAF	Forum sur l'administration fiscale africaine
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
CCM	Contrat de concession minière
DFR	Diamond Field Resources
ES	Établissement stable
FMI	Fonds monétaire international
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
ICTD	Centre international pour la fiscalité et le développement
IDE	Investissements directs étrangers
IM	Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Instrument multilatéral ou IM)
Modèles	Modèle de conventions fiscales
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ONU	Organisation des Nations Unies
PA	Procédure amiable
PCT	Platform for Collaboration on Tax (Plate-forme de collaboration sur les questions fiscales)
RBC	Banque Royale du Canada
TBI	Traité bilatéral d'investissement



INTRODUCTION

**INTRODUCTION****PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALES****AVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS****NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES****CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS**

INTRODUCTION

Dans les pays en développement, l'exploitation minière à grande échelle est souvent le fait d'investisseurs, de titulaires de permis, de prestataires de services et de fournisseurs qui n'y résident pas. Une telle situation est en fait le reflet de l'importance des investissements directs étrangers (IDE) qui sont requis afin de mener à bien un projet minier. Toutefois, ce contexte donne également lieu à toute une série d'opérations transfrontalières entre la compagnie, implantée dans le pays où se trouve le site minier, et des sociétés étrangères établies dans d'autres pays. Ces transactions peuvent inclure, sans s'y limiter, la vente indirecte à l'étranger d'actifs ou de permis miniers, le paiement d'intérêts sur les prêts contractés à l'étranger, ou des services prêtés entre entités d'un même groupe.

La question essentielle qui se pose ici est celle de savoir quel pays doit imposer les revenus en lien avec ces transactions, et dans quelle proportion, afin d'éviter que le même revenu ne soit soumis à une double imposition. Les conventions de double imposition, ou « conventions fiscales », telles qu'elles sont désignées dans la présente note pratique, visent à résoudre cette question en répartissant les droits relatifs à l'imposition des revenus provenant de transactions internationales entre les deux parties cocontractantes. Par conséquent, les conventions fiscales peuvent avoir un impact significatif sur le montant des impôts que les États prélèvent sur les transactions entre sociétés, en particulier si elles sont étrangères. Elles peuvent également influencer sur le montant des bénéfices que les investisseurs réalisent sur leurs investissements, après déduction des impôts dont ils sont redevables.

L'exploitation minière concerne une ressource limitée, non renouvelable. Les pays où se trouvent ces ressources n'ont donc qu'une seule chance d'imposer les revenus provenant de leur extraction. Ce facteur, ainsi que la prédominance des investissements de multinationales étrangères dans ce secteur, font que les conventions fiscales peuvent avoir une incidence critique sur le recouvrement des recettes minières par les pays en développement riches en ressources naturelles. À moins que les conventions soient préparées en tenant compte de l'impact potentiel sur la perception des recettes se rapportant à ce secteur, il est fort possible que les États finissent par recouvrer beaucoup moins que ce qu'ils escomptaient au départ de l'exploitation minière. En outre, les investisseurs miniers peuvent parfois tirer parti des conventions fiscales de façon à réduire le montant des impôts à payer, ou éviter d'en payer, et ce de manière indue.

À PROPOS DE CETTE NOTE PRATIQUE

Ce document a été rédigé à l'intention des gouvernements des pays en développement riches en ressources naturelles qui envisagent de négocier ou de renégocier une convention fiscale. Les lecteurs ne devraient pas déduire de cette note que les conventions fiscales sont nécessaires ou recommandées



INTRODUCTION

PROPOS DES CONVENTIONS FISCALES

AVANTAGES ET COÛTS DES CONVENTIONS

NÉGOCIER DES CONVENTIONS FISCALES

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

dans tous les cas. Les conventions fiscales présentent des avantages et des risques. Il appartient aux pays de les examiner attentivement avant de décider de conclure ce type de traités, en particulier s'ils touchent aux secteurs économiques les plus importants. Dans le secteur minier, par exemple, les conventions fiscales peuvent présenter moins d'attrait pour les investisseurs en raison du facteur lié à la localisation des ressources. Cela dit, les conventions fiscales ne s'appliquent pas seulement à l'industrie minière mais à tous les secteurs, et peuvent être pertinents pour les investisseurs en ce sens qu'ils créent plus de certitude en matière fiscale et instaurent des mécanismes de règlement des différends.

Les gouvernements des pays en développement riches en ressources naturelles qui décideraient que la signature de conventions fiscales pourrait leur procurer certains avantages, doivent en tous les cas se pencher sur les implications possibles eu égard au secteur minier, afin d'éviter tout risque de perte injustifiée de revenus. En fait, il existe de nombreux cas de pays en développement riches en ressources naturelles qui, pour avoir conclu des conventions fiscales, ont eu à renoncer à d'importants revenus miniers¹. Cette note axée sur la pratique a donc pour but de guider les autorités gouvernementales afin que de telles circonstances ne se reproduisent pas. L'objectif est spécifiquement de permettre aux gouvernements des pays en développement riches en ressources naturelles de décider, en meilleure connaissance de cause, si la conclusion de conventions fiscales est nécessaire et, le cas échéant, de s'y engager sans compromettre leur droit d'imposer les revenus miniers à toutes les étapes de la chaîne de valeur de ce secteur.

Cette note se divise en cinq parties :

1. Introduction
2. Première partie : Les conventions fiscales sont des accords entre États qui définissent des droits en matière d'imposition
3. Deuxième partie : Les avantages et les coûts des conventions fiscales dans le domaine minier
4. Troisième partie : Des conventions fiscales négociées pour protéger le droit d'imposer les revenus miniers
5. Quatrième partie : Conclusion et recommandations

À QUI S'ADRESSE CETTE NOTE PRATIQUE ?

La présente note est principalement destinée aux autorités gouvernementales chargées de la négociation de conventions fiscales ainsi qu'à d'autres responsables politiques. Elle a pour objet d'aider à la prise de décisions éclairées et bien fondées, en particulier en ce qui concerne la préparation du texte des conventions fiscales. Elle peut également être utile aux administrations fiscales qui chercheraient à comprendre les risques concernant l'assiette de l'impôt dans le secteur minier en raison de l'existence

¹ Voir Loeprick, J. & Beer, S. (2018).

**INTRODUCTION****PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALES****AVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS****NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES****CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS**

de conventions fiscales, ou à définir les priorités de contrôle fiscal qui en découlent. Enfin, cette étude pourra aider les organisations internationales à conseiller les pays en développement riches en ressources naturelles sur la question, et la société civile à mieux analyser ce type de conventions afin d'être en mesure d'exiger des comptes aux pouvoirs publics.

QUELLE LACUNE CETTE NOTE PRATIQUE PERMET-ELLE DE COMBLER ?

Il existe de nombreuses sources d'informations sur les conventions fiscales et le secteur des industries extractives. Les lecteurs sont invités à consulter au besoin les documents suivants : *International Taxation and the Extractive Industries*, Daniel et al. (2017) et le *Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement* (2017). En outre, des documents d'orientation plus généraux sont disponibles sur la conception et la négociation des conventions fiscales, en particulier : *Boîte à outils pour les négociations de conventions fiscales* (2020) de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (PCT) ; [l'Explorateur des conventions fiscales](#) du Centre international pour la fiscalité et le développement (CITD), avec le document de travail préparé par Martin Hearson (2016) qui expose les conclusions de l'étude descriptive faite sur la base de cet ensemble de données.

Cette note vise à combler deux lacunes identifiées dans ces documents de référence. La première concerne l'absence de lignes directrices destinées aux fonctionnaires des pays en développement riches en ressources naturelles, s'agissant de la rédaction et de l'application de dispositions spécifiques de conventions fiscales qui pourraient le cas échéant limiter le recouvrement des revenus miniers. La deuxième a trait au peu de connaissances disponibles sur ce que les pays concernés font dans la pratique — notamment pour modifier ou adapter leurs conventions fiscales en vue de mieux protéger leur droit d'imposer les revenus miniers. La plupart des orientations qui existent sur ces questions découlent des conventions types proposées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE, 2019) et par l'Organisation des Nations Unies (2018). Les auteures de cette étude pratique ne se sont pas contentées d'analyser ces modèles d'instruments et ont examiné également plus de 80 conventions fiscales et, dans certains cas, le droit interne des pays, pour fournir des exemples concrets de ce qui se fait en pratique — lesquels peuvent être particulièrement instructifs pour les pays en développement riches en ressources naturelles. La méthodologie qui a été utilisée pour examiner ces « pratiques en matière de conventions fiscales » est décrite ci-dessous.

**INTRODUCTION****PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALES****AVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS****NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES****CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS****ENCADRÉ 1. BASE DE DONNÉES RELATIVES AUX CONVENTIONS
FISCALES DE L'IGF : OBSERVATION DE LA PRATIQUE DANS LE
SECTEUR DES INDUSTRIES EXTRACTIVES**

L'enquête de l'IGF sur les pratiques en matière de conventions fiscales – en d'autres termes comment les pays riches en ressources naturelles, développés et en développement, ont réformé leurs conventions afin de mieux protéger leur droit d'imposition sur les revenus miniers – a constitué la principale source d'informations utilisée pour l'élaboration de ce document. C'est la base de référence de l'analyse et des orientations présentées dans la Troisième partie.

Cette enquête a porté sur 86 conventions fiscales signées par des pays riches en ressources naturelles. Le processus de sélection a permis d'obtenir un échantillon varié de pays et d'instruments internationaux, basé sur les paramètres suivants : pays riches ou pauvres en ressources naturelles, pays à revenu élevé ou faible, taux d'imposition élevés ou faibles, et répartition géographique. L'idée était de disposer d'un large éventail de situations afin de cerner toute tendance en corrélation avec ces facteurs.

Une fois opérée la sélection des conventions (ci-après dénommés les « conventions échantillonnées »), le texte des articles les plus pertinents pour le secteur extractif (articles 5, 6, 13 dans les modèles de l'OCDE et de l'ONU) a été transcrit dans un document Word. Toutes les parties de texte se rapportant aux industries extractives tirées des conventions échantillonnées ont été soulignées et comparées aux articles correspondants figurant dans les modèles susvisés de l'OCDE, de l'ONU et du Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF). Les dispositions des conventions s'écartant de ces modèles ont été triées puis analysées en fonction des différentes pratiques décrites dans la présente note.

Les lecteurs pourront clairement observer les différentes approches adoptées par les pays riches en ressources naturelles, lesquelles apparaissent comme les plus habituelles, et dans quelle mesure elles s'écartent des modèles. Cette analyse peut donc fournir une base empirique solide pour que d'autres pays riches en ressources naturelles puissent envisager de suivre des voies similaires lors de la négociation de conventions fiscales.

A close-up photograph of two hands shaking in a firm grip. The hands are positioned in the center of the frame, with the fingers interlaced. The background is blurred, showing various colors like red, orange, and green, suggesting a formal or international setting. The lighting is soft, highlighting the texture of the skin and the fabric of the sleeves.

PREMIÈRE PARTIE :

**LES CONVENTIONS
FISCALES SONT DES
ACCORDS ENTRE ÉTATS QUI
DÉFINISSENT DES DROITS
EN MATIÈRE D'IMPOSITION**



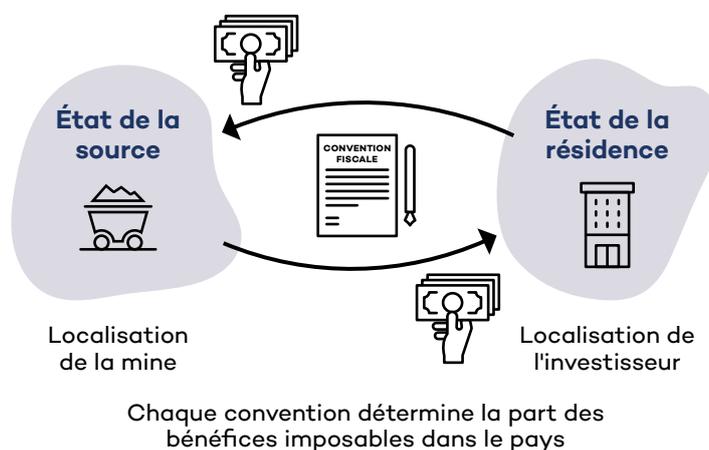
INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Les conventions fiscales sont des accords internationaux bilatéraux régis par la Convention de Vienne sur le droit des traités qui définissent les droits en matière d'imposition que les deux États contractants se répartissent concernant les revenus provenant des transactions internationales. Elles limitent la capacité de l'État de la source d'imposer le revenu gagné/produit par des non-résidents et la capacité de l'État de résidence d'imposer ses propres résidents sur les revenus qu'ils perçoivent dans le reste du monde. En outre, lorsque les droits fiscaux ne sont pas répartis entre l'un ou l'autre État, une convention fiscale permet d'éviter la double imposition qui pourrait résulter de cette absence de définition.

- L'«**État de la source**» est l'État où le revenu est gagné ou généré à l'origine (par exemple, là où un site minier est situé).
 - Les pays importateurs de capitaux sont généralement des États de la source. Les pays en développement sont souvent des pays importateurs nets de capitaux.
- L'«**État de résidence**» est l'État où l'investisseur est constitué en société, où il a son siège social, où il est établi, géré et contrôlé, ou répond à d'autres critères similaires indiquant une forte relation avec cet État.
 - Les pays exportateurs de capitaux sont généralement des États de résidence. Les pays développés et émergents sont le plus souvent exportateurs nets de capitaux.

FIGURE 1. Fonctionnement d'une convention fiscale



Les conventions fiscales, en général, ne peuvent pas créer d'obligations fiscales autres que celles qui existent en droit interne². Cela signifie que si, par exemple, un État n'a pas dans sa législation la possibilité d'imposer les intérêts débiteurs sur les prêts provenant de l'étranger, il ne pourra pas le faire en introduisant une telle norme par le biais d'une convention fiscale.

² Il existe néanmoins quelques exceptions. L'Australie et la France, par exemple, ont pour pratique de permettre que les conventions fiscales établissent certaines obligations de nature fiscale (ONU, 2017, p. 38).



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Toutefois, il est possible par voie conventionnelle de réduire le taux de la retenue d'impôt sur les intérêts par rapport au taux prévu dans la législation nationale. Le droit interne demeure une source importante d'interprétation des conventions, en particulier lorsqu'il est nécessaire de définir des termes spécifiques qui ne le sont pas dans une convention.

Une fois qu'une convention fiscale entre en vigueur, elle devient généralement, mais pas dans tous les cas, la norme qui prévaut en ce qui concerne les transactions transfrontalières intéressant les États parties à la convention. La question de savoir si une convention fiscale a rang de norme supérieure par rapport au droit interne est largement débattue, mais dépend en tout état de cause de chaque pays et de la façon dont les normes de droit international s'insèrent dans le droit national. Dans la plupart des cas, cependant, toute modification ultérieure de la loi fiscale d'un pays n'aura pas d'effet sur les conventions fiscales en vigueur, encore que cela dépende aussi du droit constitutionnel et de l'ordonnancement juridique de chaque pays. Le plus simple pour modifier une convention bilatérale est de le renégocier avec l'autre partie ou par le biais de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (connue sous le nom d'Instrument multilatéral, ou IM) (voir la partie Renégociation d'une convention fiscale, page 11). L'exception est ici la dérogation à certaines matières d'une convention fiscale, en vigueur ou future, pour les soumettre au droit national.

Enfin, les pays devraient tenir compte du fait que la plupart des investissements transfrontaliers ne revêtent pas un caractère strictement bilatéral mais impliquent de nombreuses entités et juridictions ayant chacune sa propre finalité. Les investisseurs peuvent se servir du réseau de conventions fiscales du pays hôte plutôt que d'une seule convention afin de structurer leurs investissements dans le pays hôte. En ce sens, l'assiette fiscale d'un pays n'offre que le niveau de sécurité fourni par sa convention la moins favorable (ou la plus favorable aux investisseurs). Par conséquent, bien que chaque négociation d'une convention soit théoriquement bilatérale, elle est en fait influencée par l'ensemble des conventions existantes.

MODÈLES DE CONVENTION FISCALE

Les pays s'inspirent souvent des Modèles de conventions fiscales qui existent lorsqu'ils décident d'engager des négociations pour conclure une convention fiscale. Les principaux modèles connus sont ceux de l'OCDE (OCDE, 2019) et de l'ONU (2018), quoique d'autres modèles existent aussi au niveau régional, comme celui de l'ATAF (« modèle ATAF », s.d.). Les articles proposés sont assortis de commentaires.

Il y a des similitudes claires entre ces trois modèles de textes. Toutefois, le modèle de l'OCDE a été élaboré exclusivement pour les pays développés, dont les priorités sont l'élimination de la double imposition et la réduction de l'imposition dans les pays de la source. Le modèle de l'ONU, qui est venu plus tard, concorde avec le premier objectif de l'OCDE, mais pas avec le second.



Par conséquent, les modèles de l'ONU et de l'ATAF sont en quelque sorte un compromis entre les intérêts économiques des pays développés et des pays en développement, car ils touchent moins aux droits fiscaux de l'État de la source (Whittaker, 2016). Sont présentées dans le tableau 1, les principales différences entre les trois modèles, particulièrement pertinentes pour le secteur minier.

TABLEAU 1. Différences entre les modèles respectifs de l'OCDE, de l'ONU et de l'ATAF pertinentes pour le secteur minier

Article	Modèle OCDE	Modèle ONU	Modèle ATAF
Article 5 – Établissement stable (ES)	L'État de la source a le droit d'imposer un bien immobilier ou un chantier de construction 12 mois après son démarrage.	L'État de la source a le droit d'imposer un bien immobilier ou un chantier de construction 6 mois après le début de la construction. Il a également le droit d'imposer un non-résident qui prête des services sur son territoire au-delà d'une certaine période définie (« ES de services »).	La période au-delà de laquelle s'applique le droit d'imposition d'un projet ou chantier de construction ou d'un bien immobilier est convenue entre les États. L'État de la source a le droit d'imposer les activités exercées par une entreprise en lien avec l'exploration et de l'exploitation des ressources naturelles situées dans cet État.
Article 12 – Redevances	Seul le pays de résidence a le droit d'imposer les redevances versées à des non-résidents ³ .	Le droit d'imposer les redevances est partagé par le pays de la source et le pays de résidence. La définition de la notion de redevances est plus large : elle comprend les paiements pour l'utilisation ou le droit d'utilisation du matériel industriel, commercial ou scientifique.	Le droit d'imposer les redevances est partagé par le pays de la source et le pays de résidence.
Article 12A – Rémunérations pour services techniques	Cet article n'y figure pas.	Le droit d'imposer les revenus perçus pour la prestation de services techniques est partagé par le pays de la source et le pays de résidence.	Identique au modèle de l'ONU.

³ Les redevances se réfèrent ici aux paiements effectués pour l'utilisation de droits de propriété intellectuelle, non pour l'extraction de minéraux.



Article	Modèle OCDE	Modèle ONU	Modèle ATAF
Article 12B – Revenus provenant des services numériques automatisés	Cet article n'y figure pas.	Le droit d'imposer les revenus provenant de services numériques automatisés est partagé par le pays de la source et le pays de résidence.	Cet article n'y figure pas.
Article 13 – Gains en capital	Seul le pays de résidence peut imposer les gains provenant de la vente d'actions, sauf lorsque la valeur des actions est liée à des biens immobiliers situés dans l'État de la source.	L'État de la source a le droit d'imposer la vente d'actions si elle dépasse un seuil convenu (participations importantes).	Identique au modèle de l'ONU.
Article 21 – Autres revenus	Seul le pays de résidence a le droit d'imposer les autres revenus.	Le droit d'imposer les autres revenus est partagé par le pays de la source et le pays de résidence.	Identique au modèle de l'ONU.

ENCADRÉ 2. LA COLOMBIE REVOIT SON MODÈLE DE CONVENTION FISCALE POUR TENIR COMPTE DES INDUSTRIES EXTRACTIVES

Entre 2013 et 2017, les industries extractives ont contribué en moyenne à 15 % des recettes publiques colombiennes. Avec l'appui de l'IGF, la Direction nationale des impôts et des douanes (DIAN) a revu le modèle de convention fiscale du pays pour prendre en compte la perspective des industries extractives.

1. Cette administration a tout d'abord examiné le rôle des conventions fiscales pour attirer les investissements extractifs en Colombie.
2. Elle a ensuite observé la chaîne de valeur de l'industrie extractive en Colombie et toute question pouvant découler de la convention fiscale en vigueur (par exemple, le rôle des sous-traitants dans le secteur pétrolier et gazier offshore).
3. Enfin, elle a comparé les articles de la convention les plus susceptibles d'impacter le secteur des industries extractives — les articles 5, 6, 12 et 13 — aux pratiques en matière de fiscalité découlant de telles conventions dans d'autres pays riches en ressources naturelles.

Ce processus a permis à la DIAN d'actualiser son modèle de convention afin de mieux protéger le droit de l'État colombien d'imposer ses ressources naturelles.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

RENÉGOCIATION D'UNE CONVENTION FISCALE

Les pays peuvent choisir de renégocier leurs conventions fiscales bilatéralement. Ils peuvent également mettre à jour leurs conventions par l'intermédiaire de l'Instrument multilatéral (IM). L'IM est un sous-produit du projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (BEPS) – un programme d'action à l'échelle mondiale visant à limiter l'évasion fiscale au niveau des sociétés. L'IM a pour but, entre autres choses, de limiter le risque de « chalandage » en matière de conventions fiscales. Les pays qui signent l'IM acceptent de mettre automatiquement à jour leurs conventions fiscales concernées, signées avec d'autres pays également parties à cet instrument, afin de refléter les normes minimales BEPS. Les « conventions fiscales concernées » sont les conventions fiscales en vigueur que chaque partie contractante a accepté de réformer conformément à l'IM.

TABLEAU 2. L'IM permet-il d'aborder les principaux risques liés aux conventions fiscales eu égard au secteur minier ?

Risque pour les revenus miniers	L'IM aborde-t-il ce risque ? ⁴
Impossibilité d'imposer la vente indirecte d'actifs miniers à l'étranger.	Oui. L'article 9, paragraphe 4, introduit le droit d'imposer les cessions indirectes de biens immeubles, mais il ne s'agit pas d'une norme minimale (disposition facultative).
Impossibilité d'imposer le revenu gagné par les sous-traitants miniers.	Partiellement. L'article 14 est une sorte de règle anti-abus qui traite du risque de fractionnement des contrats par les sous-traitants afin d'échapper à la condition de temps requise pour configurer un établissement stable.
Réduction de la retenue d'impôt à la source sur les revenus perçus par les sociétés étrangères qui fournissent des biens, des services, des prêts ou des droits de propriété intellectuelle à l'exploitant minier. Des taux d'imposition faibles ou nuls dans le pays de la source peuvent augmenter les risques de transfert des bénéfices.	Pas directement, bien que les articles 6 et 7 (normes minimales) visent à prévenir l'abus des dispositions des conventions, notamment les scénarios dans lesquels les multinationales tirent avantage de taux faibles ou nuls de retenue à la source dans les conventions fiscales par le biais de mécanismes de chalandage fiscal. En outre, les articles 12 à 15 contiennent un certain nombre de dispositions visant à empêcher l'évitement fictif du statut d'établissement stable (cf. le seuil déclenchant le droit d'imposition dans le pays de la source).

⁴ En supposant que toutes les conditions pour l'entrée en vigueur d'une disposition spécifique de l'IM soient remplies (articles 34, 35 et suivants).



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

La question de savoir si un pays choisira d'aborder le risque d'abus de conventions et d'autres questions BEPS en renégociant bilatéralement ou en souscrivant à l'IM dépendra de sa situation et de la position de ses partenaires. Les pays dont le réseau de conventions est important pourront trouver pratique de souscrire à l'IM, tandis que ceux qui ont conclu moins de conventions (ou si celles-ci sont plus anciennes) pourront préférer renégocier bilatéralement. L'autre considération qui entre en ligne de jeu est liée aux causes de BEPS qu'ils souhaitent aborder. Certains articles ne sont pas des normes a minima : l'article 9, par exemple, couvre le droit d'imposer les transferts indirects d'actifs à l'étranger. Seuls les articles regardés comme des normes minimales s'appliqueront automatiquement. Tous les autres articles, y compris l'article 9, sont facultatifs, ce qui laisse au pays la liberté de les négocier. L'IM ne mentionne pas non plus la question des taux maximaux de retenue à la source, d'autres aspects essentiels de la définition d'établissement stable, ni les dispositions relatives aux rémunérations pour services techniques. Le tableau 2 contient une brève analyse de la mesure dans laquelle l'IM permet d'aborder certains des principaux risques eu égard au secteur minier, identifiés dans la présente note pratique.

**ENCADRÉ 3. CONSEILS PRATIQUES SUR LA FAÇON DE RENÉGOCIER
AVEC SUCCÈS UNE CONVENTION FISCALE**

1. Adopter une politique conventionnelle cohérente fondée sur un solide modèle approuvé au niveau interministériel. Une approche claire et cohérente permettra de convaincre plus facilement les autres parties de renégocier et aux négociateurs de résister aux pressions politiques internes.
2. Identifier les articles spécifiques qu'il convient de renégocier. Un partenaire sera plus susceptible d'accepter de renégocier un ensemble prédéfini d'articles plutôt que de revoir en bloc l'ensemble de la convention. Mais il convient d'être prêt également si l'autre partie veut renégocier d'autres articles.
3. Expliquer au partenaire pourquoi il est important pour le pays demandeur de renégocier ces articles. Inclure des exemples spécifiques sur les revenus qui sont en jeu si le problème n'est pas résolu. Aider le partenaire à communiquer efficacement à ses mandants les raisons pour lesquelles la convention doit être modifiée, dans le cas où ces derniers seraient plus favorables à un statu quo.
4. Être prêt à dénoncer la convention s'il n'est pas possible d'obtenir les résultats escomptés, au cas contraire, le risque est grand de perdre tout pouvoir de négociation. S'assurer de bénéficier du soutien des autres ministères compétents (par exemple, le ministère des Affaires étrangères) au cas où il s'avérerait nécessaire de dénoncer la convention.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Certains membres de l'IGF ont exprimé leur intérêt à recevoir des conseils sur la façon de renégocier avec succès leurs conventions fiscales. De telles conseils dépassent bien entendu la portée de la présente note ; toutefois, certains conseils pratiques de négociateurs sont repris dans l'encadré 3 ci-dessous.

DÉNONCIATION D'UNE CONVENTION FISCALE

Parfois, l'État de la source peut choisir de dénoncer une convention fiscale. La pénalisation de l'imposition à la source peut s'avérer de taille. Par exemple, selon le gouvernement sénégalais, le pays aurait perdu quelque 257 millions de dollars US sur 17 ans du fait de la convention fiscale signée avec Maurice (Fitzgibbon, 2020). Si l'autre État partie à la convention refuse de l'amender ou de lui en substituer une nouvelle, l'État de la source pourra se voir obligé de le dénoncer unilatéralement. Récemment, plusieurs pays en développement – l'Argentine, le Kenya, la Mongolie, le Sénégal, et la Zambie⁵ – n'ont pas hésité à le faire. Certains pays développés suivent également le mouvement, la Russie par exemple. Néanmoins, les pays doivent savoir que s'ils recourent trop fréquemment à cette option, cela risque de décourager les investisseurs étrangers qui recherchent avant tout des environnements stables où faire fructifier leurs investissements.



Pour davantage de conseils permettant de savoir si les pays en développement devraient signer l'IM, veuillez consulter la publication du Centre pour le développement mondial (Oguttu, 2018) qui s'intitule *Should Developing Countries Sign the OECD Multilateral Instruments to Address Treaty Related Base Erosion and Profit Shifting Measures?* et la publication de la United Nations University Series on Regionalism Vol. 19 (Arias Esteban & Calderoni, 2021), *The Suitability of BEPS in Developing Countries (Emphasis on Latin America and the Caribbean)*.

⁵ L'Argentine a dénoncé ses conventions fiscales avec la Suisse, l'Espagne et le Chili. La Mongolie a mis fin à ses conventions avec le Koweït, le Luxembourg, les Pays-Bas et les Émirats arabes unis. Le Sénégal et la Zambie ont mis fin à leurs conventions avec Maurice.



DEUXIÈME PARTIE :

**LES AVANTAGES ET LES
COÛTS DES CONVENTIONS
FISCALES DANS LE
DOMAINE MINIER**



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Des avantages, autant que des coûts, sont associés à la conclusion d'une convention fiscale⁶. D'un côté, les conventions fiscales ont généralement pour effet de réduire le montant d'impôt qu'un État (à la source) peut appliquer aux entités non-résidentes comparativement à ce que permet la législation nationale. En outre, elles peuvent entraîner une aggravation des risques, ou la création de nouveaux risques liés aux transferts de bénéficiaires, en particulier lorsqu'une telle convention est conclue avec un pays à faible niveau d'imposition et ne contient pas de dispositions pour empêcher le chalandage fiscal. De l'autre côté, les pays peuvent avoir accès à des informations et recevoir l'assistance de pays parties à la convention, ce qui peut influencer positivement sur le respect des obligations fiscales des contribuables. Du point de vue de l'investisseur, il existe une réduction du risque de double imposition, une certitude accrue en matière fiscale, et il bénéficie d'options pour la résolution des différends se rapportant à

TABLEAU 3. Comparaison des avantages et des coûts liés à la conclusion d'une convention fiscale

Avantages	Coûts
<ol style="list-style-type: none"> 1. Réduction du risque de double imposition, ce qui <i>peut</i> éliminer certains obstacles et encourager l'investissement direct étranger, mais l'impact sur le secteur minier peut sembler plus limité en raison de la localisation spécifique des activités d'exploitation des ressources minières et de la souscription de contrats de concession minière dans la plupart des cas. 2. Prévention et règlement des litiges relatifs aux diverses formes de double imposition, bien que les pays en développement ne disposent pas de toutes les compétences et des ressources techniques nécessaires pour appliquer pleinement les normes internationales de procédure amiable (PA). 3. L'accès aux renseignements concernant les contribuables par les pays partenaires peut accroître la capacité des pays à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales au niveau international. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perte de recettes fiscales : la limitation de l'imposition à la source peut entraîner une perte directe de recettes par rapport à la perception de l'impôt en vertu de la législation nationale si les flux de capitaux et les transactions économiques entre les États contractants restent les mêmes après l'entrée en vigueur de la convention (<i>ceteris paribus</i>). La question de savoir si une telle perte est inévitable, mais nécessaire pour attirer les investissements, dépendra d'une analyse coûts-avantages. 2. Les conventions fiscales peuvent être utilisées de manière inappropriée pour la planification fiscale ; ce risque est particulièrement élevé lorsque la convention est passée avec un pays à faible taux d'imposition. Les pays doivent considérer si l'ensemble de leurs conventions fiscales ou leur législation nationale comportent des garanties suffisantes pour prévenir le BEPS, notamment par le biais de l'utilisation abusive des dispositions conventionnelles. 3. Il est coûteux de négocier et d'administrer les conventions ; de même, il est difficile de les modifier, de les remplacer ou de les dénoncer. Les pays doivent donc être sûrs de disposer des moyens requis pour s'engager dans des négociations complexes.

⁶ Voir la sous-section A2 sur les avantages et les coûts potentiels des conventions fiscales dans le document [Boîte à outils de la PCT pour la négociation de conventions fiscales](#).



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALES**AVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

l'application de la convention. Il est donc important de tenir compte des avantages et des coûts potentiels avant de conclure une convention fiscale.

Les pays en développement qui dépendent des recettes extractives, et minières en particulier, doivent tenir compte des coûts et des avantages liés à la conclusion de conventions fiscales eu égard à l'importance de leur secteur extractif, et à la nature de leurs contrats de concession minière. Certains coûts et avantages, de caractère plus général, ne sont pas abordés dans cette note (par exemple l'échange d'informations, les aspects administratifs). Seuls ceux qui soulèvent des questions spécifiques pour le secteur minier sont analysés ci-dessous.

LES AVANTAGES POTENTIELS DES CONVENTIONS FISCALES

1. ATTIRER DES INVESTISSEMENTS DIRECTS ÉTRANGERS

De nombreux pays en développement se servent des conventions fiscales pour attirer les investissements directs étrangers (IDE) en vue de stimuler le développement économique. Toutefois, il manque d'éléments probants à cet égard⁷. Des études universitaires, menées avant 2009, ont montré les effets positifs, neutres, ou dans certains cas négatifs des conventions fiscales sur les investissements. Mais depuis, des études utilisant des données plus complètes et plus granulaires ont révélé des effets plus positifs⁸. Il n'en reste pas moins que dans l'ensemble, il n'est pas établi avec certitude que les conventions fiscales aient entraîné de nouveaux investissements dans les pays en développement. Ce qui est clair, cependant, ce sont les risques liés à la conclusion de tels accords. La décision à cet égard résulte donc d'un compromis entre des risques certains et des avantages incertains eu égard aux investissements.

Le rôle des conventions fiscales dans l'attraction des investissements dans le secteur minier est particulièrement flou. L'exploitation minière, par définition, dépend de la localisation des ressources. Cela signifie que la concurrence en matière fiscale, notamment par l'effet des conventions fiscales – qui peuvent réduire la charge d'imposition à la source –, paraît un facteur moins déterminant dans les décisions d'investissement minier que dans des secteurs plus mobiles, comme le secteur manufacturier ou au regard des droits de propriété intellectuelle (et leur localisation). Selon les enquêtes menées auprès des investisseurs miniers, les données géologiques pèsent à hauteur de 60 % dans les décisions d'investissement, tandis que les politiques publiques et autres mesures, dont les conventions fiscales, ne représentent qu'une moindre part, de l'ordre de 40 % (Fraser Institute, 2019) – sauf à ce que les politiques publiques en place soient extrêmement préjudiciables pour les investisseurs potentiels. Bien entendu, les investisseurs considéreront l'effet des conventions fiscales, en

⁷ Pour un résumé de la discussion empirique sur la question, voir l'Annexe 5, FMI, 2014.

⁸ Barthel et al., 2010 ; Castillo-Murciego et López-Laborda, 2018 ; Davies et al., 2009 ; Millimet et Abdullah, 2007 ; Neumayer, 2007 ; Quak et Timmis, 2018.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

particulier les moindres taux d'imposition à la source, ce qui peut contribuer à diminuer le coût global de l'investissement⁹. Toutefois, dans l'ensemble, les taux d'imposition, et en particulier l'effet des conventions fiscales – comparativement à la qualité des ressources extractives – ne font pas partie des préoccupations majeures des investisseurs miniers (Fraser Institute, 2019).

Les contrats de concession minière (CCM) sont une autre donnée importante lorsqu'on considère le rôle des conventions fiscales dans l'attraction des investissements miniers. Ce sont les contrats passés entre un Etat hôte et un investisseur minier, plus précisément l'entité (ou les entités) prête à investir et à exploiter les ressources en question. Ils contiennent souvent des conditions fiscales « sur mesure », qui peuvent être plus favorables aux investisseurs que celles prévues par les conventions fiscales généralement applicables. Un CMM peut également offrir assez de souplesse pour que l'investisseur puisse choisir d'appliquer les avantages découlant d'une convention, s'ils s'avèrent plus favorables, nonobstant le principe de stabilité fiscale. Par conséquent, dans la mesure où les sociétés minières tiennent compte des taux d'imposition lorsqu'elles décident d'investir dans un pays (sous réserve des données géologiques, etc.), les conventions fiscales peuvent s'avérer moins déterminantes pour attirer l'investissement direct étranger minier dans un pays offrant des CCM comportant des clauses concernant la fiscalité.

2. RÉOLUTION DES LITIGES INTERNATIONAUX

La mondialisation se poursuivant, le nombre de transactions transfrontalières et les risques de litiges entre États concernant leur droit de taxer le commerce international et les investissements en vertu des conventions fiscales sont susceptibles d'augmenter en nombre et en portée. Les Etats et les investisseurs étrangers sont à juste titre préoccupés par la nécessité de disposer de mécanismes clairs et opportuns de règlement des différends.

En ce sens, les conventions fiscales sont le principal outil de résolution des litiges fiscaux internationaux. Cependant, des options supplémentaires peuvent être offertes aux investisseurs miniers pour le règlement des différends en vertu des CMM, des traités bilatéraux d'investissement (TBI) ou d'autres accords internationaux (par exemple le traité sur la Charte de l'énergie). Pour autant, là aussi les conventions fiscales peuvent être moins utiles pour les investisseurs miniers, du moins du point de vue de la résolution des différends. La comparaison des diverses options est présentée dans le tableau 4.

⁹ Voir Hearson, 2018, p. 251.

**TABLE 4.** Comparing dispute resolution mechanisms under MCAs, tax treaties, and BITs

	CMM	Convention fiscale	TBI
Partie introduisant la demande	En général, c'est l'investisseur qui intente une action contre l'État, bien que l'inverse soit aussi possible (par ex., pour non-paiement d'impôts). Mais cette distinction peut ne pas être aussi pertinente qu'à première vue, car un investisseur recherchant un règlement amiable aura normalement déjà fait objection à la procédure d'imposition engagée par le pays hôte.	Un investisseur peut engager une procédure amiable (PA) ; néanmoins, c'est l'État (administration fiscale) dont il dépend qui plaidera pour un allègement fiscal. La procédure sera engagée entre les autorités fiscales, sans associer l'investisseur. Celui-ci sera uniquement informé du résultat, et il se pourrait que la solution ne soit pas celle voulue ou même qu'aucune résolution ne soit trouvée. Nombreux sont les pays en développement qui ont peu ou pas d'expérience du tout en matière de PA ; il est donc clair que ce n'est pas une voie habituellement suivie par les investisseurs dans ces pays.	L'investisseur peut actionner le mécanisme de règlement des différends investisseurs-État (RDIE), à condition qu'il remplisse les conditions pour ce faire en vertu du TBI. Certains TBI excluent spécifiquement les questions fiscales.
Portée du litige	Législation nationale (c'est-à-dire les questions fiscales non couvertes par les conventions fiscales telles que les redevances minières), CMM et convention fiscale si applicable.	Litiges exclusivement liés à la convention fiscale.	Différends relatifs aux traités d'investissement, droit interne et/ou CMM.

AUTRES VOIES POUR TIRER AVANTAGE D'UNE CONVENTION FISCALE

D'autres moyens existent qui permettent de tirer avantage d'une convention fiscale, notamment par le biais d'autres instruments ou en négociant une « convention *light* », limité à (i) l'échange d'informations, (ii) au respect des principes sur les prix de transfert, et (iii) aux procédures de règlement des différends. Pour de plus amples renseignements sur les autres moyens d'atteindre les objectifs de politique fiscale par le biais d'accords, se reporter à la section A.3 de la *Boîte à outils de la PCT pour la négociation de conventions fiscales* (PCT, 2020b).



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

LES COÛTS POTENTIELS DES CONVENTIONS FISCALES

1. PERTE DE REVENUS FISCAUX

Selon la façon dont les conventions fiscales sont conçues, elles peuvent entraîner plusieurs risques pour la perception des recettes minières, les trois principaux étant les suivants :

- **L'imposition des transferts indirects d'actifs miniers à l'étranger.** Les conventions fiscales peuvent empêcher les États de la source d'imposer les bénéfices tirés de la vente d'actions ou de participations comparables dans des actifs miniers situés sur leur territoire.
- **L'imposition des sous-traitants miniers.** Les sous-traitants peuvent éviter de payer des impôts dans l'État de la source en restructurant leurs activités de façon à ne pas dépasser le temps de présence sur le territoire créant l'obligation d'être imposable en vertu de la convention fiscale.
- **L'imposition des rémunérations pour services techniques et de gestion.** Les conventions fiscales peuvent empêcher les États d'opérer un prélèvement à la source sur les paiements qu'un exploitant minier effectuée à des sociétés étrangères en échange de services techniques et de gestion.

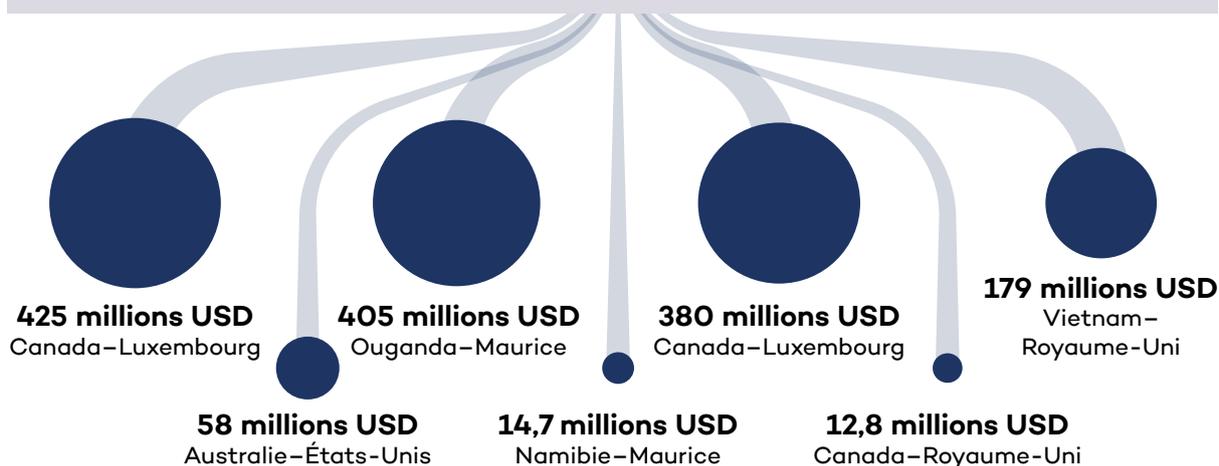
De tels risques ne sont pas hypothétiques. La figure 2 montre que des millions de dollars en recettes minières sont en jeu si les pays riches en ressources naturelles, développés et en développement, ne sont pas capables d'anticiper les risques lorsqu'ils négocient des conventions fiscales, signent des CMM ou qu'un projet de loi est en préparation touchant à la question. Les exemples montrent à quel point il est essentiel que les pays riches en ressources naturelles tiennent compte des implications pour le secteur minier lorsqu'ils négocient des conventions fiscales, pour éviter de renoncer inutilement à une partie des revenus qui en sont tirés. De plus amples informations sur les cas mentionnés ci-dessous figurent à l'annexe.



FIGURE 2. Risques posés par les conventions fiscales dans le secteur des industries extractives : principales causes et ampleur de la perte de revenus

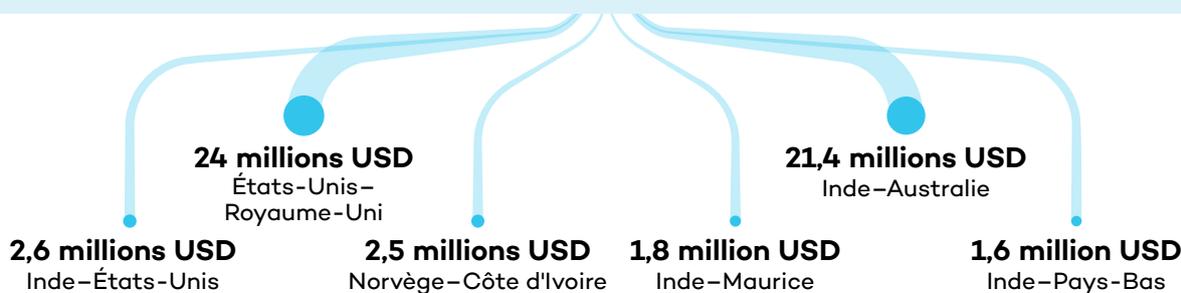
1 Risques liés à la perception des recettes : imposition des cessions indirectes d'actifs miniers

Les traités fiscaux peuvent priver les États de la source du droit d'imposer les gains tirés de la vente d'actions ou de participations assimilables dans des actifs miniers situés sur leur territoire.



2 Risques liés à la perception des recettes : imposition des sous-traitants du secteur minier

Les sous-traitants peuvent éviter de payer des impôts dans l'État de la source en restructurant leurs activités de manières à ne pas dépasser le seuil configurant une présence imposable en vertu de la convention fiscale.



3 Risques liés à la perception des recettes : imposition des rémunérations pour services techniques et de gestion

Les conventions peuvent priver les États de la source du droit d'appliquer une retenue d'impôt sur les honoraires versés par un exploitant minier à une société étrangère pour la prestation de services techniques et de gestion.



Note : Plus d'informations sur peuvent être trouvées dans l'annexe.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALES**AVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

2. CHALANDAGE FISCAL

Le chalandage fiscal (« treaty shopping » en anglais) se produit lorsque les investisseurs utilisent les dispositions de certaines conventions fiscales pour rediriger les flux d'investissement et de revenus, ce qui peut augmenter le risque de transfert des bénéficiaires. Par exemple, la société minière australienne Paladin a profité de la convention signée entre le Malawi et les Pays-Bas pour acheminer des paiements via une société néerlandaise et éviter ainsi une retenue d'impôt à la source au Malawi (voir encadré 4). Ce cas n'est pas isolé. En effet, une étude du FMI sur les conventions fiscales entre les pays de l'Afrique subsaharienne et les pays capteurs d'investissement (souvent appelés « paradis fiscaux » parce de nombreuses transactions n'y sont pas imposées, ou à des taux moindres) laisse entendre que non seulement elles n'ont pas pour effet d'attirer les IDE, mais qu'elles peuvent entraîner des pertes de revenus non négligeables dans les pays de la source (Loeprick & Beer, 2018). Par conséquent, outre le fait qu'elles accordent certains avantages fiscaux aux investisseurs, les conventions fiscales et le chalandage fiscal peuvent en même temps faciliter l'évasion fiscale.

Si l'IM aide à réduire certains de ces risques, il n'est pas adopté par tous les pays, et toutes les conventions ne sont pas couvertes. En outre, la principale disposition anti-chalandage fiscal de l'IM est la règle du critère des objets principaux. En vertu de cette règle, les avantages offerts par les conventions ne devraient pas être octroyés lorsque l'un des objets principaux de certaines opérations ou de certains arrangements est justement l'obtention de ces avantages. Une telle vérification dépendra des faits et des circonstances ce qui, pour les pays en développement ayant une expérience limitée de l'application des concepts généraux de lutte contre les abus, ne sera probablement pas très utile pour lutter contre le chalandage fiscal ; par conséquent, ce risque est encore réel aujourd'hui (de Mooij et al., 2021, p. 168).



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

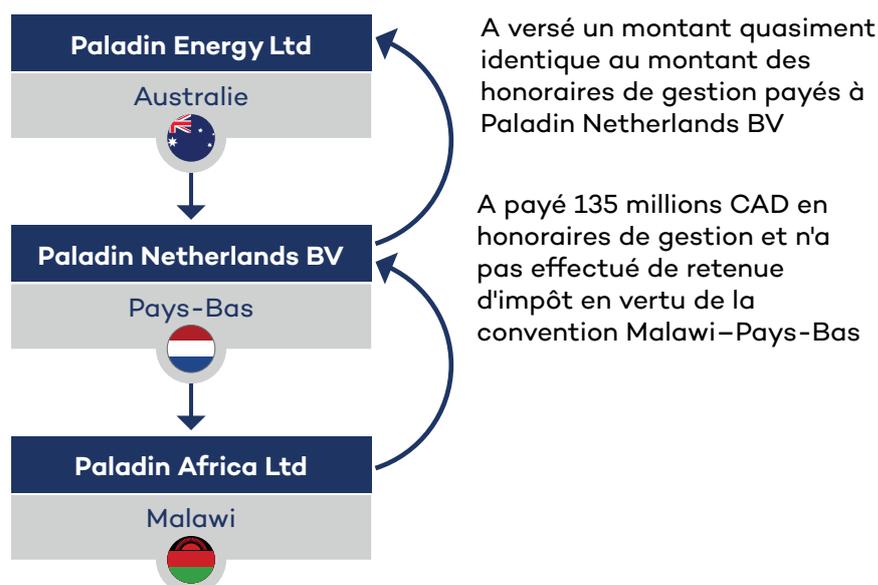
ENCADRÉ 4. LE MALAWI A PERDU 27,5 MILLIONS DE DOLLARS US EN RETENUES D'IMPÔT DU FAIT DE LA CONVENTION FISCALE SIGNÉE AVEC LES PAYS-BAS

En 2007, le gouvernement du Malawi a octroyé un permis d'exploitation minière à Paladin, une société australienne, pour la production d'uranium. Entre 2009 et 2014, la société Paladin Africa Ltd a versé des frais de gestion pour 134,55 millions USD et a payé des intérêts à hauteur de 48,95 millions USD à la société Paladin Netherlands BV (société liée). Cette entreprise, à son tour, a reversé une somme d'argent pratiquement identique au titre de frais de gestion et de paiements d'intérêts à sa société mère en Australie, Paladin Energy Ltd.

Normalement, le paiement de frais de gestion intra-entreprise et d'intérêts à l'extérieur du Malawi est assujéti à une retenue d'impôt de 15 %. Cependant, la transaction tombant sous le coup de la convention fiscale en vigueur entre le Malawi et les Pays-Bas, aucune retenue d'impôt n'a été faite sur le règlement des services et des intérêts. L'acheminement du paiement des frais de gestion et des intérêts via les Pays-Bas a facilité cette réduction d'impôt dans le pays d'origine, le Malawi. Cette convention fiscale ne prévoyait pas de mesures anti-abus susceptibles de diminuer le risque de chalandage fiscal.

Les Pays-Bas et le Malawi ont depuis renégocié leur convention fiscale et entre autres améliorations, il prévoit un taux de retenue d'impôt de 10 % sur le paiement d'intérêts et des dispositions anti-abus (gouvernement des Pays-Bas, 2015).

FIGURE 3. Le cas de Paladin Energy au Malawi



Source : Actionaid, 2015.



LA STABILISATION DES CONVENTIONS FISCALES

Dans le secteur minier, il existe aussi le risque que toute perte de recettes fiscales découlant d'une convention fiscale soit sous l'effet d'une clause de stabilisation. En l'occurrence, de nombreux pays en développement ont signé des CCM avec des investisseurs miniers contenant des conditions fiscales spécifiques qui sont stabilisées, ce qui signifie qu'elles sont gelées au moment de la signature d'un contrat. Dans certains cas, elles incluent la stabilisation des avantages de conventions fiscales, qui continuent de s'appliquer à l'investisseur même si l'État de la source renégocie ou dénonce la convention visée (voir encadré 5).

ENCADRÉ 5. LE CCM D'OYU TOLGOI STABILISE LES CONVENTIONS FISCALES APPLICABLES DE LA MONGOLIE

En Mongolie, par exemple, le contrat de concession de la mine de cuivre Oyu Tolgoi prévoit la stabilisation des conventions fiscales en vigueur à la date de sa signature. En 2014, ce pays a dénoncé les conventions fiscales signées avec le Luxembourg et les Pays-Bas, et en 2015 avec les Émirats arabes unis et le Koweït, en raison de la possibilité ouverte par certaines de ces conventions de permettre une planification fiscale et une réduction de recettes. En l'espèce, les conventions avec le Luxembourg et les Pays-Bas ne prévoyaient aucune retenue d'impôt sur les dividendes. Un tel avantage aurait eu un impact sur les dividendes futurs générés par le projet Oyu Tolgoi en Mongolie, car le contrat de concession visait à stabiliser les conventions fiscales en vigueur au moment de sa signature. Les autorités fiscales mongoles ont envoyé à la société exploitant le projet Oyu Tolgoi un avis de réévaluation sur un certain nombre de points, l'un étant la retenue d'impôt, qui est concernée par la stabilisation de la convention fiscale.

Les pays riches en ressources naturelles doivent veiller à limiter la durée et la portée des dispositions de stabilisation de la législation nationale et des CCM pour éviter de geler les avantages fiscaux financièrement non viables découlant des conventions fiscales. Ces questions seront abordées plus en détail dans la prochaine note pratique de l'IGF intitulée *Mettre en œuvre la nouvelle norme sur la stabilisation : Principes directeurs de l'OCDE sur les contrats extractifs durables, principes VII et VIII*.



Pour plus de conseils permettant de mieux s'y retrouver dans les coûts et avantages des conventions fiscales, veuillez consulter le paragraphe A2 de la publication de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (2020) intitulée *Boîte à outils pour les négociations de conventions fiscales* ; l'annexe 5 du document de politique du FMI (2014) intitulé *Spillovers in International Corporate Taxation* ; le rapport de Beer et Loeprick (2018) intitulé *The Cost and Benefits of Tax Treaties with Investment Hubs: Findings from Sub-Saharan Africa* ; et le manuel publié par l'Organisation des Nations Unies (2016), *Manual for Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*.



TROISIÈME PARTIE :

**DES CONVENTIONS
FISCALES NÉGOCIÉES
POUR PROTÉGER LE
DROIT D'IMPOSER LES
REVENUS MINIERES**



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Les pays qui dépendent de leurs ressources minières pour renflouer les finances publiques et générer de la croissance économique sont invités à se pencher attentivement sur les caractéristiques de l'industrie lors de la conception et de la négociation de conventions fiscales, s'agissant en particulier des risques fiscaux internationaux qu'elles peuvent entraîner. Dans trop de cas, les pays n'ont été en mesure d'apprécier pleinement l'impact des conventions fiscales sur les recettes minières qu'après leur signature, et dans certains cas, alors qu'elles sont stabilisées par les CCM. Mais à ce moment-là, il est généralement trop tard, ou il devient trop compliqué de modifier la convention fiscale, auquel cas le pays n'a pas d'autre choix que de renoncer à des revenus importants. Pour éviter de tels écueils à l'avenir, les pays riches en ressources naturelles devraient tâcher de sauvegarder les revenus miniers dans leurs nouvelles conventions fiscales.

La section qui suit offre des orientations aux fonctionnaires gouvernementaux sur la façon de concevoir certains articles de conventions fiscales afin de limiter les risques les plus cruciaux pour les revenus miniers. Elle est structurée comme suit :

- Établir et conserver le droit de prélever un impôt sur les gains en capital (plus-values) liés aux transferts indirects d'actifs miniers.
- Prévoir une définition exhaustive de la notion de biens immobiliers.
- Concevoir des critères élargis applicables à la notion d'établissement stable.
- Conserver le droit d'imposer les revenus provenant des services de gestion et des services techniques.

Chaque section suit le même format. Elle explique ce qu'est le concept, pourquoi il est important pour le secteur minier, quels sont les risques pour les revenus miniers auxquels les pays doivent veiller lors de la négociation de l'article ou des articles pertinents de la convention, et enfin, comment aborder ces risques.



Qu'est-ce que c'est ?



Pourquoi est-ce important ?



Quels sont les risques ?



Comment peut-on y faire face ?



ÉTABLIR ET CONSERVER LE DROIT DE PRÉLEVER UN IMPÔT SUR LES GAINS EN CAPITAL LIÉS AUX TRANSFERTS INDIRECTS D'ACTIFS MINIER



QU'EST-CE QUE L'IMPÔT SUR LA PLUS-VALUE ?

Lorsqu'une entreprise vend ou transfère un actif, elle peut réaliser une plus-value ou une moins-value. La plus-value, ou le gain sur la cession, est le montant total reçu de la vente ou du transfert, moins le prix d'achat. Il y a deux façons d'imposer la plus-value. L'une consiste à appliquer un impôt spécifique sur la plus-value, l'autre à incorporer la plus-value dans l'ensemble du revenu imposable soumis à l'impôt sur les sociétés. Ces options sont examinées dans le *Manuel sur certaines questions relatives à l'imposition des industries extractives par les pays en développement*, Nations Unies (2017).



POURQUOI L'IMPÔT SUR LES PLUS-VALUES EST-IL IMPORTANT DANS LE SECTEUR MINIER ?

La vente ou le transfert, de manière directe ou indirecte, d'un titre d'exploitation minière ou de tout autre droit, participation ou actif se rapportant aux activités minières peut générer d'importantes plus-values. Le pays où se trouve la mine a droit à une part de ces gains, généralement par l'impôt sur les plus-values qui peuvent être conséquentes (voir l'affaire *Her Majesty the Queen Canada c. MIL (Investments) S.A. [2006]*, dans l'encadré 6). Cet impôt est également important parce qu'une mine peut changer de mains plusieurs fois pendant la durée de vie de la mine, ce qui peut conduire à plusieurs faits générateurs de cet impôt.



QUELS SONT LES RISQUES QUE LES PAYS RICHES EN RESSOURCES NATURELLES DEVRAIENT PRENDRE EN CONSIDÉRATION LORS DE LA NÉGOCIATION DE L'ARTICLE 13 (GAINS EN CAPITAL) ?

Lorsqu'un actif minier local, un droit ou une participation dans cet actif est vendu(e), le pays où se trouve la ressource aura généralement le droit de percevoir un impôt sur la plus-value résultant de la vente, que ce soit tant en vertu de sa législation nationale ou de ses conventions fiscales. Il s'agit là d'une « cession directe ».

La situation devient plus complexe lorsque l'actif ou le permis est cédé indirectement par le biais d'une chaîne de propriétaires. On parle de « cession indirecte » lorsque les actions de la mine ou les actions de la société étrangère propriétaire de la mine sont cédées. La vente peut avoir lieu à l'étranger, y compris sans que le pays où se trouvent les ressources en ait connaissance. La figure 5 présente des schémas de transfert direct et de transfert indirect.

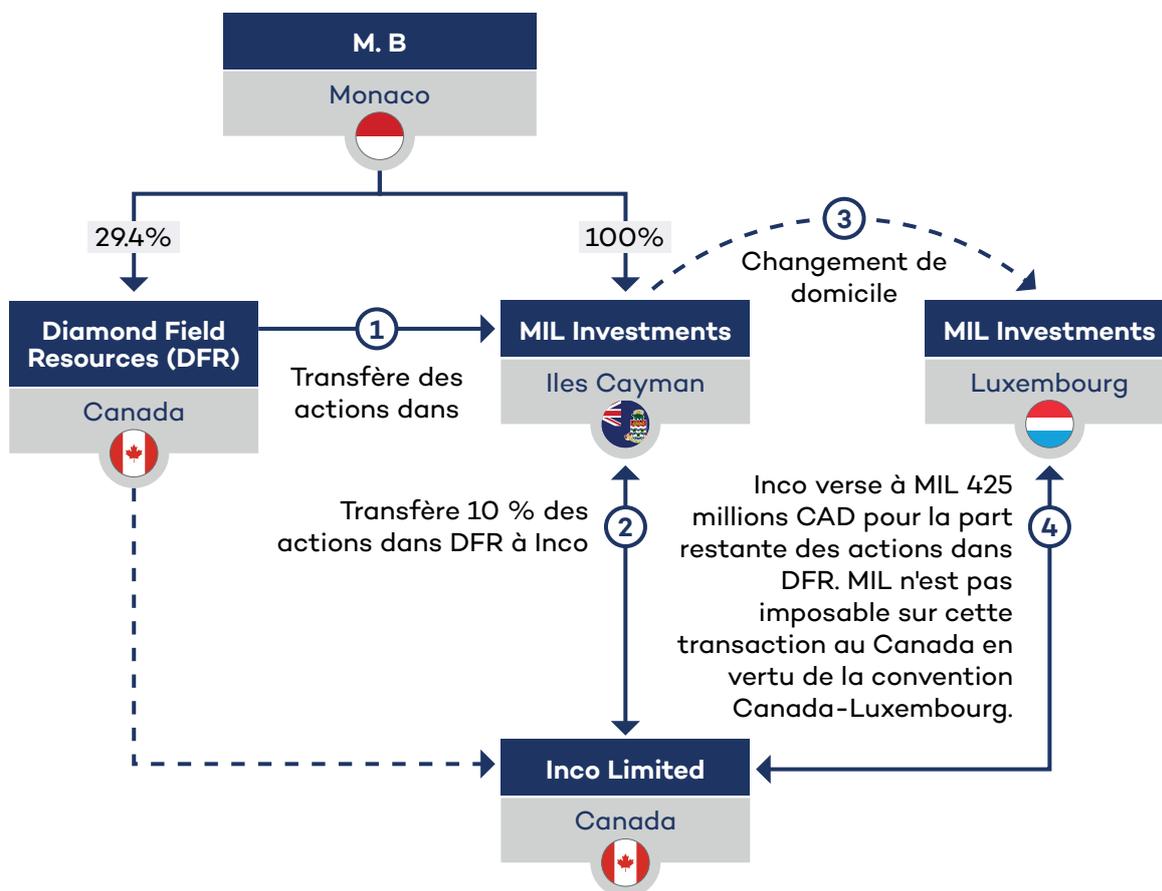


ENCADRÉ 6. HER MAJESTY THE QUEEN CANADA C. MIL (INVESTMENTS) S.A. (2006)

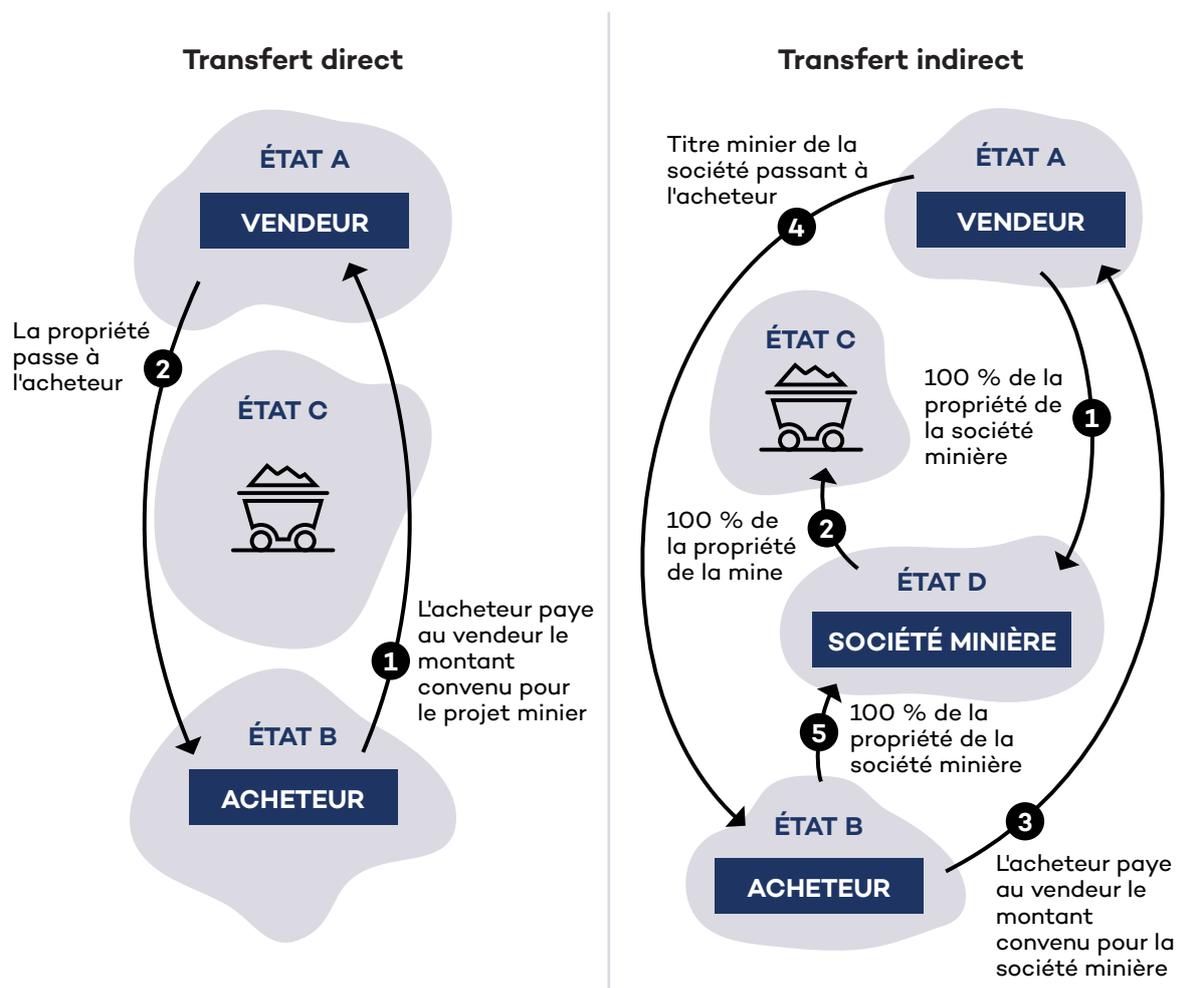
M. B, résidant à Monaco, a acquis une participation de 29,4 % dans Diamond Field Resources (DFR), une société canadienne dédiée à l'exploration minière. En 1993, M. B a transféré ses actions de DFR à MIL Investments, une société des îles Caïmans, lui appartenant à 100 %.

En 1995, MIL Investments a échangé des actions de DFR contre des actions d'Inco Limited (Inco), une autre société canadienne, laissant à MIL Investments moins de 10 % du capital de DFR. M. B a ensuite transféré MIL Investments des îles Caïmans au Luxembourg, pays possédant une convention fiscale avec le Canada exonérant l'impôt sur la plus-value. En 1996, Inco a acquis les actions restantes de MIL Investments dans DFR, et MIL Investments a réalisé un gain de 425 millions de dollars canadiens sur cette cession. MIL Investments a fait valoir que cette plus-value était exonérée de l'impôt canadien en vertu de la convention.

FIGURE 4. Her Majesty the Queen Canada c. MIL (Investments) S.A. (2006)



De son côté, l'Agence du revenu du Canada a soutenu que le bénéfice réalisé par MIL était dû à une utilisation abusive de la convention fiscale et qu'elle ne pouvait être permise en vertu de la règle générale anti-évitement du Canada. Toutefois, le tribunal n'a pu trouver aucune preuve à l'appui de l'argumentation de l'administration fiscale canadienne. Il apparaissait clairement que la participation de MIL dans DFR échappait à l'impôt en vertu de la convention.


FIGURE 5. Comparaison entre transfert direct et transfert indirect


Le droit d'imposer les cessions indirectes est l'objectif principal poursuivi par les pays riches en ressources naturelles en vertu de l'article 13 de leurs conventions fiscales. Or, en dépit de l'importance de l'enjeu, seulement 35 % des conventions fiscales incluent le droit d'imposer ces transferts d'actifs indirects. Il est encore plus rarement présent lorsque l'une des parties est un pays riche en ressources naturelles et à faible revenu, le pourcentage baissant alors de six points (PCT, 2020a, p. 33). Il est essentiel de veiller à ce que les pays riches en ressources naturelles aient le droit d'imposer les cessions indirectes dans leur droit interne et de conserver ce droit dans leurs conventions fiscales.

L'imposition des cessions indirectes soulève également plusieurs questions pratiques pour les administrations fiscales, par exemple, ayant trait à la façon de calculer la valeur d'un titre ou de l'actif cédé. Ces questions pratiques de mise en œuvre, ainsi que certaines considérations conceptuelles, seront abordées dans une note pratique à paraître de l'IGF et de l'OCDE sur *L'imposition des transferts indirects réalisés à l'étranger dans le secteur minier*.



COMMENT LES PAYS RICHES EN RESSOURCES NATURELLES PEUVENT-ILS FAIRE FACE À CES RISQUES ?

1. Établir une définition exhaustive de la notion de biens immobiliers en droit interne

L'article 13, paragraphe 1, des modèles de conventions fiscales stipule que l'État de la source ne peut imposer les transferts indirects à l'étranger que si l'actif ou le droit objet de la vente est considéré comme un bien immeuble ou immobilier. Selon l'article 6, le concept de « biens immobiliers » a le sens que lui donne le droit interne de l'État où le bien est situé. Il est donc essentiel que les pays riches en ressources naturelles disposent d'une définition exhaustive des biens immeubles (ou immobiliers) dans leur droit interne (voir Établir une définition large de la notion de biens immobiliers en droit interne, page 34).

2. Établir le droit d'imposer les cessions indirectes dans la législation nationale

Une convention fiscale ne peut créer un droit d'imposition sur les cessions indirectes : ce droit doit exister dans la législation du pays. Il existe deux façons d'établir un tel droit¹⁰ :

TABLEAU 5. Différents modèles d'établissement du droit d'imposer les cessions indirectes dans la législation nationale

Modèle	Description
Modèle 1 : Considérer qu'il s'agit d'une cession directe réalisée par une entité résidente	Ce modèle permet d'imposer la cession indirecte en l'assimilant à une cession directe d'actifs. Plus précisément, l'État de la source considère que l'entité locale qui détient directement l'actif en question a cédé ses actifs et les a rachetés pour leur valeur de marché.
Modèle 2 : Considérer la source du gain et que la plus-value est réalisée dans le pays où le bien est situé	Ce modèle permet d'imposer l'entité cédante non-résidente sur la cession d'actions ou d'une participation assimilable dans une société établie dans l'État de la source. Cela est possible directement ou implicitement selon la règle de la source du revenu, qui prévoit qu'un gain a son origine dans le pays où le bien est situé lorsque la valeur de la participation cédée est tirée, directement ou indirectement, principalement de biens immobiliers situés dans ce pays.
Combinaison des deux modèles avec des seuils différents et une règle de priorité	Ces deux modèles peuvent être combinés, le premier s'appliquant au-delà d'un certain pourcentage de participation cédée et la deuxième aux transactions en deçà de ce seuil.

¹⁰ Pour une analyse plus détaillée des avantages et des inconvénients de chaque modalité, consulter PCT, 2020 et Oxfam, 2020.

**INTRODUCTION****PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALES****AVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS****NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES****CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS**

Après avoir établi le droit d'imposer les cessions indirectes, le pays doit déterminer le pourcentage ou la valeur du gain réalisé sur les actifs sis dans l'État de la source pour que l'impôt s'applique et quelle proportion du gain sera imposée. Ces questions sont abordées ci-dessous.

DÉTERMINER LE SEUIL POUR QU'UN GAIN SOIT IMPOSABLE DANS L'ÉTAT DE LA SOURCE (« RÈGLE DE LA SOURCE »)

Le modèle 1 n'exige pas qu'une norme établisse l'imposition à la source, parce qu'il est estimé dans ce cas que la cession indirecte est opérée dans le pays. Toutefois, dans le modèle 2 les choses sont distinctes et l'on fait appel à la « règle de la source » : elle signifie que seuls les gains *substantiellement* liés aux actifs situés dans l'État de la source seront assujettis à l'impôt. Les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU, ainsi que l'IM, fixent la règle de l'origine à 50 %. En d'autres termes, les actions cédées doivent tirer 50 % ou plus de leur valeur d'actifs situés dans l'État de la source. Si ce seuil est atteint, le gain est imposable dans l'État de la source. S'il ne l'est pas, le gain n'est pas imposable dans l'État de la source.

La conséquence de cette règle qui fixe le seuil à 50 % est que les actifs sis dans le pays d'origine qui n'atteignent pas le seuil ne seront pas imposés ; l'État n'aura donc pas le droit d'imposer les plus-values sur les actifs miniers dont la valeur n'atteint pas ce seuil. Par exemple, si le seuil est de 50 % et que les actions cédées à l'étranger ne tirent que 40 % de leur valeur d'un actif minier, l'État de la source perd son droit d'imposition. Or de nombreux pays en développement pourraient avoir intérêt à imposer les plus-values réalisées sur les actifs miniers sis sur leur territoire, quel que soit le pourcentage de valeur que ceux-ci représentent dans le portefeuille de la multinationale.

La première alternative est d'adopter le modèle 1 afin d'éviter l'application de la règle de la source, que ce soit en vertu du droit interne ou de conventions fiscales. La deuxième, s'appuyant sur le modèle 2, consisterait à adopter un seuil moins élevé (par ex., 20 %), et à imposer uniquement la proportion du gain tiré de l'actif sis dans l'État de la source (cf. le point ii). C'est l'approche que le Kenya a adoptée pour son industrie extractive.

DÉTERMINER LA PROPORTION DU GAIN IMPOSABLE DANS L'ÉTAT DE LA SOURCE

En vertu du modèle 2, une fois que la règle de la source du revenu est vérifiée, la pratique en général est que l'État de la source impose la totalité du gain, indépendamment du fait que la société étrangère possède ou non également des actifs dans d'autres pays. En d'autres termes, la cession d'actions détenues dans une société étrangère qui tirent 50 % de leur valeur d'un site minier situé dans l'État de la source sera soumise à l'impôt, et cet impôt s'appliquera sur la totalité du gain réalisé, même si la société possède d'autres actifs ailleurs.

Sinon, si un pays décide d'adopter un seuil plus bas pour la cession indirecte d'actifs miniers (comme mentionné ci-dessus), il pourra être approprié



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

de n'imposer que la proportion du gain attribuable aux actifs situés sur son territoire, qui en est la source. Une telle approche peut permettre de maintenir un équilibre entre l'intérêt de l'État de la source qui est de percevoir un impôt sur les plus-values (gains en capital) sur un plus grand nombre de cessions indirectes et le risque de double imposition. Toutefois, bien qu'il puisse s'agir d'une approche fiscale plus équitable, elle introduit un degré de complexité car il faut pouvoir séparer la partie de la plus-value imputable, ce qui peut être difficile en l'absence de données complètes sur la valeur respective de tous les actifs d'une société.

Selon le modèle 1, seul le transfert d'actifs domestiques est imposable, il n'y a donc aucun risque que le pays de la source impose des plus-values sur des actifs étrangers. Toutefois, le modèle 1 (assimilation à une transaction nationale) est généralement déclenché lorsque le changement de propriété est de 50 % ou plus, ce qui peut conduire le pays de la source à imposer à la fois la plus-value réalisée et non réalisée.

Les pays souhaitant obtenir de plus amples orientations sur les cadres juridiques internes relatifs aux transferts indirects à l'étranger devraient se référer à la note pratique de l'IGF et de l'OCDE qui paraîtra prochainement sur *L'imposition des transferts indirects à l'étranger dans le secteur minier*.

3. Conserver le droit d'imposer les cessions indirectes dans les conventions fiscales

Partant du modèle 2, une fois que les pays riches en ressources naturelles ont établi le droit d'imposer les cessions indirectes d'actifs dans leur droit interne, ils doivent veiller à conserver ce droit dans leurs conventions fiscales ; au cas contraire, ils s'exposent au risque de chalandage fiscal. Ils peuvent y parvenir par le biais de l'article 13 ou de l'introduction d'un article spécifique concernant les industries extractives. Les dispositions se rapportant au modèle 1 devraient néanmoins s'appliquer dans la plupart des cas, indépendamment de la règle de la source des revenus ou des dispositions pertinentes des conventions fiscales.

NÉGOCIER LES CLAUSES DE L'ARTICLE 13 POUR Y INCLURE LE DROIT D'IMPOSER LES VENTES INDIRECTES

Les pays auront intérêt à négocier l'article 13 de façon qu'il reflète les aspects qui suivent :

- L'État de la source conserve le droit d'imposer les gains provenant de la vente d'« actions ou de participations assimilables ». Seulement 60 % des conventions incluses dans l'échantillon étudié mentionnent les actions, autres droits ou participations similaires.
- Une règle de la source des revenus fixant un seuil d'au moins 50 %. Les pays disposant d'un seuil inférieur dans leur droit interne devraient tenter de l'inclure dans leurs conventions, mais il est possible que les pays partenaires ne l'acceptent pas tous, créant ainsi un risque de chalandage fiscal. Les pays pourront donc considérer plus aisé de négocier un seuil inférieur, en l'introduisant dans une



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

clause indépendante se rapportant spécifiquement aux industries extractives (voir ci-dessous).

- Les actions peuvent tirer leur valeur principalement de biens immobiliers sis dans l'État de la source au cours d'une période quelconque au cours des 365 jours précédant l'aliénation. Il s'agit là d'une mesure de lutte contre l'évasion fiscale conçue pour s'assurer qu'un contribuable n'échappe pas à l'impôt (à la source) en vendant plusieurs petits lots d'actions qui, s'ils étaient regroupés, formeraient un volume substantiel. Elle vise à empêcher que la valeur ne soit « diluée » avant la cession de propriété.

 **ALERTE IM**
Article 9

L'article 9 de l'IM modifie l'article 13 du modèle OCDE. Pour les pays qui ne disposent pas de l'article 13, paragraphe 4 – droit d'imposer les transferts indirects – l'article 9, paragraphe 4, de l'IM incorpore cette disposition dans leurs conventions.

Pour les pays qui disposent déjà de l'article 13, paragraphe 4, l'IM offre deux options permettant de l'améliorer.

- L'article 9, paragraphe 1, introduit une période d'essai dans l'article 13, paragraphe 4. Étant entendu que le seuil de valeur pertinent (par exemple, 50 %) est atteint à un moment quelconque au cours des 365 jours précédant la vente, l'État de la source a le droit d'imposer la cession indirecte. Cela évite que les entreprises ne vendent une partie de leur participation globale (par exemple, 20 % à la fois) afin d'éviter le critère du seuil.
- L'article 9, paragraphe 1, élargit également le champ d'application de l'article 13, paragraphe 4, pour inclure des participations comparables à des actions, comme des participations dans un autre type de société commerciale ou une fiducie.

L'article 9 de l'IM n'est pas une norme minimale et doit donc être négocié.

NÉGOCIER UN ARTICLE SPÉCIFIQUE RELATIF À L'INDUSTRIE EXTRACTIVE

Certains pays ont choisi de s'appuyer sur un article spécifique applicable aux industries extractives pour garantir leur droit à l'impôt sur les cessions indirectes. L'avantage d'un tel article est qu'il permet d'inclure une référence explicite au transfert indirect d'*actifs extractifs*, y compris des définitions claires des droits d'exploration et d'exploitation (cette option est abordée en détail dans la partie Concevoir des critères élargis pour la notion d'établissement stable, page 39). Mais comme un article spécifique concernant les industries extractives représente un écart par rapport aux



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

modèles de conventions, un pays peut trouver plus simple de négocier une règle d'origine moins élevée pour la cession indirecte d'actifs miniers, conformément aux points 2(i) et (ii).

RECOMMANDATIONS

1. Il est recommandé aux pays riches en ressources naturelles d'inclure une définition assez large de la notion de biens immobiliers dans leur droit interne (voir les recommandations en ce sens dans la section correspondante).
2. Ils doivent également établir le droit d'imposer les cessions indirectes de ces biens. Les pays dont les capacités administratives sont plus limitées peuvent préférer le modèle 1 figurant dans le tableau 5 (c'est l'entité locale qui est réputée avoir vendu des droits ou des actifs), quoique le risque de double imposition soit plus élevé que dans le modèle 2.
3. Ces pays ont tout aussi intérêt à inclure dans leurs conventions fiscales le droit d'imposer la vente d'actions ou d'intérêts assimilables tirant au moins 50 % de leur valeur des actifs situés dans l'État de la source. Ils devraient également négocier une règle anti-abus en phase avec l'article 9, paragraphe 1, de l'IM.
4. En outre, les pays riches en ressources naturelles pourraient envisager l'adoption d'un article indépendant sur les industries extractives incluant le droit d'imposer les cessions indirectes spécifiquement dans le secteur extractif. Cet article pourrait prévoir une règle de la source des revenus moins élevée pour les actifs miniers, combinée à une imposition au prorata de la plus-value pour limiter le risque de double imposition.



Pour de plus amples renseignements sur la fiscalité des transferts indirects à l'étranger, veuillez consulter le document de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (2020) intitulé *The Taxation of Offshore Indirect Transfers – A Toolkit* ; le chapitre 4 du document de l'ONU (2017) intitulé *Manuel sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement*, et le guide de Toledano et coll. (2017) intitulé *Designing a Legal Regime to Capture Capital Gains Tax on Indirect Transfer of Mineral and Petroleum Rights: A Practical Guide*.



ÉTABLIR UNE DÉFINITION LARGE DE LA NOTION DE BIENS IMMOBILIERS EN DROIT INTERNE



QUE SONT LES BIENS IMMOBILIERS ?

Les biens immobiliers se réfèrent généralement à des terrains et aux constructions ou structures fixes qui s'y trouvent (par ex., un gisement de minéraux). Ils incluent également les équipements ou les accessoires attachés à ce bien immobilier (par exemple, un engin de forage). L'article 6 des modèles OCDE et ONU confère le droit d'imposer le revenu tiré des biens immobiliers au pays où ils sont situés, que les activités constituent ou non un établissement stable. Cela est justifié par le lien économique étroit qui existe entre la source des revenus et le pays où les actifs sont situés¹¹. L'article 6 dispose également que l'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit interne de l'État où les biens considérés sont situés.



POURQUOI LA NOTION DE BIENS IMMOBILIERS EST-ELLE IMPORTANTE POUR LE SECTEUR MINIER ?

Elle est importante pour deux raisons :

1. Le droit du pays disposant de ressources naturelles de percevoir un impôt sur les gains en capital provenant du transfert de titres d'exploration ou d'exploitation minière dépend de la définition des biens immobiliers dans sa législation interne, si les biens sont situés sur son territoire. Si la définition donnée par le droit interne est trop étroite, ce pays pourra subir un manque à gagner important en termes de recettes fiscales.
2. L'article 6 sur les biens immobiliers constitue un filet de sécurité par rapport à l'article 5 si le pays riche en question est incapable de prouver que les activités extractives ont donné lieu à un établissement stable. Étant entendu que le revenu perçu par une entité non-résidente est tiré d'une exploitation liée à des biens immobiliers, elle est assujettie à l'impôt dans le pays où se trouvent les activités extractives, qu'elle soit ou non établie de manière stable.



QUELS RISQUES LES PAYS RICHES EN RESSOURCES NATURELLES DOIVENT-ILS PRENDRE EN COMPTE LORSQU'ILS DÉCIDENT DE LA DÉFINITION DE BIENS IMMOBILIERS ?

L'article 6, paragraphe 2, énonce que la définition de « biens immobiliers » a le sens que l'État où les biens sont situés lui attribue dans son droit interne. Nonobstant, il comprend également une liste d'actifs et de droits qui, en tout état de cause, seront considérés comme tels. Celle-ci comprend « les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles (...) ». « L'exploitation d'une ressource » désigne le fait de retirer la ressource du bien foncier. Cette disposition signifie en règle générale que le pays riche en ressources naturelles a la faculté d'imposer les revenus provenant de l'extraction de la ressource.

¹¹ OCDE, 2019, Commentaire 1, article 6(1).

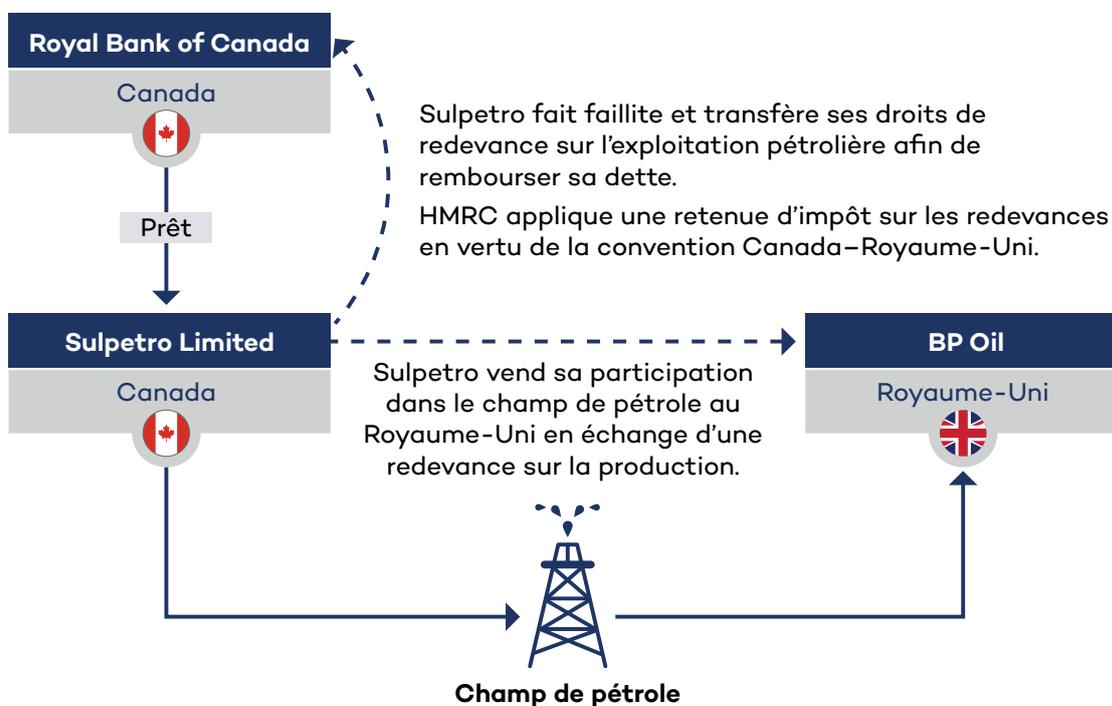


ENCADRÉ 7. BANQUE ROYALE DU CANADA C. HMRC (2020)

La Banque Royale du Canada (RBC) a prêté des fonds à une société canadienne d'hydrocarbures, Sulpetro Limited, pour l'aider à financer ses activités d'exploration et d'extraction pétrolières dans une zone de la mer du Nord, au large du Royaume-Uni. Par la suite, Sulpetro en difficultés financières, a vendu sa participation dans ce champ pétrolifère au groupe BP. L'opération prévoyait, en contrepartie de la vente, le droit de percevoir des redevances basées sur la valeur de la production pétrolière.

La société Sulpetro, ultérieurement, a été mise en redressement judiciaire. Après la vente du reste de ses actifs, elle devait encore à la RBC environ 185 millions de dollars canadiens, et son droit au versement de redevances sur la production future a été officiellement dévolu à la banque avec l'aval des tribunaux canadiens.

FIGURE 6. Royal Bank of Canada v. HMRC



L'administration fiscale britannique, Her Majesty Revenue and Customs (HMRC), a fait valoir que le versement des redevances était lié à des biens immobiliers situés au Royaume-Uni et qu'elles devaient donc être assujetties à l'impôt au Royaume-Uni. Le tribunal a donné droit à l'administration britannique (HMRC), affirmant qu'il n'y avait aucune raison de limiter la portée de l'article 6(2) de la convention entre le Royaume-Uni et le Canada pour ne couvrir que les versements directement faits au propriétaire des droits en échange de l'octroi d'un droit d'exploitation. La partie pertinente de la décision explique : « il serait irrationnel et incompatible avec le but apparent de la disposition qu'il soit possible d'éviter l'imposition locale de ce bénéfice, simplement en opposant une cession des droits sur des redevances après leur octroi (éventuellement même à une société associée établie dans un pays à faible imposition). » L'autorité fiscale britannique a finalement recouvré 12,8 millions de dollars US en impôts.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Toutefois, d'autres sources de revenu minier pourraient ne pas être imposables dans ledit pays, sauf si elles sont expressément incluses dans la définition de biens immobiliers qu'en donne le droit interne – par exemple, le revenu tiré de la vente du droit d'exploration, d'actifs amortissables (par ex., les installations et les machines), des études sismiques et autres informations non publiques relatives aux biens immobiliers. En outre, les droits liés à des paiements ne provenant pas de la vente d'un droit minier ou d'un bien corporel mais qui sont calculés par référence à la valeur du gisement minier peuvent ne pas être imposables (voir le cas présenté dans l'encadré 7, Banque Royale du Canada c. HMRC).

L'objectif pour les pays riches en ressources naturelles devrait donc être d'adopter une définition dans leur législation interne qui soit suffisamment large pour englober les revenus provenant de toutes les activités et de tous les actifs le long de la chaîne de valeur minière.



COMMENT LES PAYS RICHES EN RESSOURCES NATURELLES PEUVENT-ILS FAIRE FACE À CES RISQUES ?

Les pays disposant de ressources naturelles doivent disposer d'une définition solide de la notion de biens immobiliers en vertu de leur droit interne¹².

1. Inclure les actifs ou les droits d'exploration dans la notion de biens immobiliers

La définition de biens immobiliers doit couvrir les éléments suivants :

- La mine en elle-même (c'est-à-dire la terre sur laquelle se trouve un gisement) ;
- Toute construction ou partie de construction, y compris les installations, les machines, etc. ;
- Le droit sur la mine (soit le titre ou le permis) ;
- Le droit d'exploration.

Le droit d'exploration est particulièrement important. Si elle est lue de manière stricte, la partie de l'article 6 faisant référence au « droit d'exploitation de gisements minéraux » peut être entendue comme signifiant que seuls les actifs ou droits relatifs à la production ou à l'exploitation de minéraux peuvent être considérés comme des biens immobiliers. Par conséquent, les revenus provenant d'activités d'exploration perçus par une entité non-résidente pourraient ne pas être assujettis à l'impôt dans l'État de la source.

Dès lors, pour éviter toute ambiguïté, les pays riches en ressources naturelles doivent préciser dans leur droit interne que les biens immobiliers couvrent à la fois le « droit d'explorer » et le « droit d'exploiter », ainsi que le droit de percevoir des revenus tirés du « droit d'exploration ou d'exploitation »

¹² L'article 6(2) qui mentionne droit de l'État contractant, fait référence à l'ensemble du droit interne, et non pas seulement à la branche du droit fiscal (Vogel, 1997, p. 376).



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

des ressources naturelles. Par exemple, en Australie, les biens australiens imposables comprennent «le droit d'exploitation d'une mine, d'une carrière ou le droit de prospection de minéraux, de pétrole ou de matériaux de carrière en Australie» (Australian Taxation Office, s.d.). De même, au Chili, la définition des biens immobiliers en droit interne comprend les droits d'exploration et d'exploitation, ainsi que les constructions, les installations et les autres objets qui y sont attachés.

Là aussi, pour éviter toute ambiguïté concernant l'exploration en particulier, les pays auront intérêt à inclure le droit d'exploration dans l'article 6, paragraphe 2, dans leurs conventions (voir l'exemple de la convention entre la Nouvelle-Zélande et la Papouasie-Nouvelle-Guinée, 2012, dans l'encadré 8). Seulement 4 % des conventions fiscales incluses dans l'échantillon étudié reflètent le droit d'exploration dans la définition de biens immobiliers. En fait, il s'agit de celles où la Chine est partie contractante¹³, très probablement parce que le droit interne chinois mentionne le droit d'exploration dans sa définition des biens immobiliers.

**ENCADRÉ 8. PRATIQUE CONVENTIONNELLE : INCLUSION DES ACTIFS
OU DES ACTIVITÉS D'EXPLORATION DANS L'ARTICLE 6, PARAGRAPHE 2****Convention entre la Nouvelle-Zélande et la Papouasie-Nouvelle-Guinée
(2012)**

« 6(2), l'expression « biens immobiliers » (...) comprend en tout cas (...) les droits d'exploration ou d'exploitation des ressources naturelles (y compris les gisements de minéraux, de pétrole ou de gaz ou les carrières) (...), et le droit à des paiements variables ou fixes en contrepartie ou en ce qui concerne l'exploitation de, ou le droit d'explorer ou d'exploiter les ressources naturelles (y compris les gisements minéraux, de pétrole ou de gaz ou les carrières) ... ».

**2. Inclure les autres paiements calculés par référence à la
production minière**

Certains pays peuvent choisir d'adopter une définition encore plus large des biens immobiliers qui comprend les paiements calculés en fonction de la valeur de la production minérale (voir la définition de biens immobiliers du Canada, dans l'encadré 9).

¹³ Soit trois conventions fiscales sur les 86 étudiées.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS**ENCADRÉ 9. DÉFINITION DES BIENS IMMOBILIERS AU CANADA****Canada (Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôt sur le revenu. R.S.C., 1985, c. I-4)**

«*Biens immobiliers et biens immeubles, ...* Dans le cas des biens situés au Canada, s'appliquent :

- a. Au droit d'exploiter les gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles au Canada et au droit de faire de l'exploration relativement à ceux-ci ;
- b. **Au droit à un montant calculé sur la base de la production, y compris les bénéfiques, ou de la valeur de la production des gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles au Canada** (*biens immobiliers et biens immeubles*).

La Canada, à travers cette définition, reconnaît qu'il existe de multiples façons de tirer des revenus des gisements minéraux qui ne se limitent pas au droit d'explorer ou d'exploiter, par exemple les accords de financement en royalties. Il s'agit d'un mécanisme de financement dans le secteur minier qui donne au prêteur le droit à une royalty sur la production, souvent à perpétuité, en échange d'un paiement initial à l'exploitant minier. Selon la définition du Canada, le prêteur serait assujéti à la taxe sur les royalties liées à la production qu'il reçoit de la compagnie minière au Canada. Ces mécanismes deviennent de plus en plus courants, ce qui fait qu'il serait important pour les pays riches en ressources naturelles d'adopter une définition assez large, semblable à celle du Canada.

3. Préciser que le droit ou l'actif est indissociable de l'endroit où se trouvent les biens immobiliers

Certains pays riches en ressources naturelles précisent également dans leurs conventions fiscales que le droit visé dans la définition des biens immobiliers « doit être considéré comme situé là où les terrains, les gisements ou sources de minéraux, de pétrole ou de gaz, les carrières ou les ressources naturelles, selon le cas, sont situés, ou là où l'exploration peut avoir lieu » (voir l'exemple de la convention Chine – Nouvelle-Zélande, 2019, dans l'encadré 10). Ceci est particulièrement courant dans les conventions fiscales auxquelles l'Australie est partie. Un tel énoncé établit sans aucun doute que le revenu tiré de la vente d'un droit d'exploration ou d'exploitation minière est assujéti à l'impôt en Australie, ce qui est particulièrement pertinent lorsque le droit est indirectement détenu (et peut être vendu) par une société étrangère (voir l'article 13 des modèles OCDE et ONU).



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

ENCADRÉ 10. PRATIQUE CONVENTIONNELLE : NE PAS SÉPARER LE DROIT D'EXPLORATION OU D'EXPLOITATION DE LÀ OÙ SE TROUVE LA RESSOURCE

Convention entre la Chine et la Nouvelle-Zélande 2019

Article 6 – Revenus immobiliers

«Tout droit visé au paragraphe 2 du présent article doit être regardé comme situé là où le bien auquel il se rapporte est situé ou là où l'exploration ou l'exploitation peut être faite.»

RECOMMANDATIONS

1. Il est recommandé aux pays riches en ressources naturelles d'inclure les éléments suivants dans leur définition juridique interne de la notion de biens immobiliers :
 - i. Tout droit d'exploration ou d'exploitation des gisements minéraux dans l'État de la source.
 - ii. Tout droit à un montant calculé sur la base de la production, y compris le bénéfice, ou sur la base de la valeur de la production provenant de gisements minéraux situés dans l'État de la source.
 - iii. Préciser que l'actif ou le droit minier est situé à l'endroit où se trouve le bien immobilier : cela permettra d'écartier le moindre doute sur le droit de l'État de la source d'imposer le revenu tiré des activités minières ou des actifs liés à des biens immobiliers.
2. Les pays qui n'ont pas encore actualisé leur définition de la notion de biens immobiliers peuvent toujours négocier une définition plus large pour l'inclure dans leurs conventions fiscales, tant qu'elle ne limite pas ni ne déroge pas à la définition applicable en droit interne.

CONCEVOIR DES CRITÈRES ÉLARGIS POUR LA NOTION D'ÉTABLISSEMENT STABLE



QU'EST-CE QU'UN ÉTABLISSEMENT STABLE ?

Les bénéfices d'une entreprise domiciliée dans le pays A ne sont imposables dans le pays B que si l'entreprise possède un établissement stable dans le pays B, et uniquement dans la mesure où les bénéfices sont imputables à cet établissement. Pour qu'elle soit considérée comme un établissement stable, il lui faut remplir les conditions décrites dans le tableau 6. Il s'agit de la «règle générale» prévue à l'article 5, paragraphe 1, des modèles de convention.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIÉ DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS**TABLEAU 6.** Conditions générales liées à l'existence d'un établissement stable

Condition	Description
Disposer d'un lieu de travail, à disposition	Pouvoir effectif d'utilisation de ces locaux pendant une période suffisante, sans nécessité qu'ils soient sous contrôle constant – par ex. utilisation du bureau de la filiale par un superviseur de la société mère.
Disposer d'un centre/ lieu d'affaires fixe	Deux conditions doivent être réunies pour qu'il s'agisse d'un lieu fixe : un certain degré de permanence (« seuil ou critère temporel ») et un point géographique spécifique (« critère de localisation »).
Les activités doivent être conduites par le biais de l'établissement stable	Toute situation où les activités de l'entreprise sont (en tout ou en partie) exercées à un endroit particulier mis à sa disposition à cette fin.

La présente section porte sur la détermination des règles propres à un établissement stable applicables au secteur minier. Or la détermination du montant des bénéfices attribuables à un établissement stable, une fois qu'il est identifié, est une question tout aussi complexe et difficile à résoudre pour les autorités d'un pays. Pour plus d'informations à ce sujet, se reporter au document de l'OCDE (2018) *Instructions supplémentaires sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*.



POURQUOI LA NOTION D'ÉTABLISSEMENT STABLE EST-ELLE IMPORTANTE POUR LE SECTEUR MINIER ?

La complexité et la spécialisation sont telles dans le secteur extractif que ce sont des entreprises étrangères (disposant des moyens requis) qui le plus souvent exploitent un projet minier, à l'endroit même où se trouve le site exploitable. Il est donc important pour l'État d'avoir le droit d'imposer les bénéfices réalisés directement par les sociétés étrangères découlant des activités d'exploration et d'exploitation des ressources minérales non renouvelables, situées sur son territoire.



QUELS SONT LES RISQUES QUE LES PAYS DEVRAIENT PRENDRE EN CONSIDÉRATION LORS DE L'ÉLABORATION DE DISPOSITIONS RELATIVES À L'ÉTABLISSEMENT STABLE EU ÉGARD AU SECTEUR MINIER ?

Le titulaire d'un permis d'exploration ou d'exploitation minière disposera généralement d'un établissement stable dans l'État de la source. Dans les deux cas, l'activité est liée à un point géographique particulier (un « centre d'affaires fixe ») et dure généralement plus de 6 mois¹⁴, satisfaisant ainsi à l'un des critères de la règle générale.

¹⁴ En Afrique, la durée moyenne d'un permis d'exploration minière est de 3 ans (Gajigo et al., 2012).



Droit d'imposer les sous-traitants

Le principal risque lié à l'établissement stable eu égard au secteur minier a trait au droit d'imposer les sous-traitants. En effet, comparativement aux titulaires de permis d'exploration ou d'exploitation minière, ils auront davantage tendance à vouloir éviter la règle de l'établissement stable, afin de ne pas payer d'impôts dans l'État de la source.

- Les sous-traitants peuvent plus facilement structurer leurs activités afin d'éviter de dépasser le seuil temporel constitutif de l'établissement stable. Le risque est donc plus élevé pendant des activités d'exploration, qui se déroulent sur de plus courtes durées (voir PGS Geophysical AS 2004, encadré 11).
- Les sous-traitants sont plus susceptibles de changer d'emplacement, en particulier au cours de la phase d'exploration. Par exemple, les navires utilisés pour effectuer des relevés sismiques se déplacent continuellement dans la zone explorée.
- Les sous-traitants peuvent assumer des activités de supervision (par exemple, la planification et la gestion de la construction d'une mine) qui ne créent pas nécessairement un établissement stable, du moins selon le modèle de l'OCDE, encore qu'il soit indiqué dans les commentaires qu'une «partie effectuant la supervision sur place» possédera un établissement stable.

La facilité avec laquelle les sous-traitants peuvent éviter la création d'un établissement stable peut inciter les sociétés minières à utiliser des entreprises de sous-traitance affiliées situées dans des pays à faible taux d'imposition pour effectuer une partie des opérations, et ce faisant, transférer des bénéfices à l'étranger.

ALERTE IM

Article 14

L'article 14 de l'IM établit une règle contre les abus possibles s'agissant de la possibilité pour les sous-traitants de scinder leurs contrats pour éviter de passer le délai requis pour déclencher une obligation fiscale en tant qu'établissement stable. Il modifie en fait l'article 5 du modèle de l'OCDE. Lorsqu'une entreprise poursuit des activités sur un site de construction dans l'État de la source pendant plus de 30 jours et que des activités connexes sont exercées sur le même site de construction par une ou plusieurs entreprises étroitement liées, chacune pendant plus de 30 jours, le temps d'activité de ces entreprises étroitement liées sera alors cumulé au temps de la première entreprise pour déterminer la durée des activités totales sur le chantier.

L'article 14 n fait pas partie de la norme minimale et doit donc être négocié.



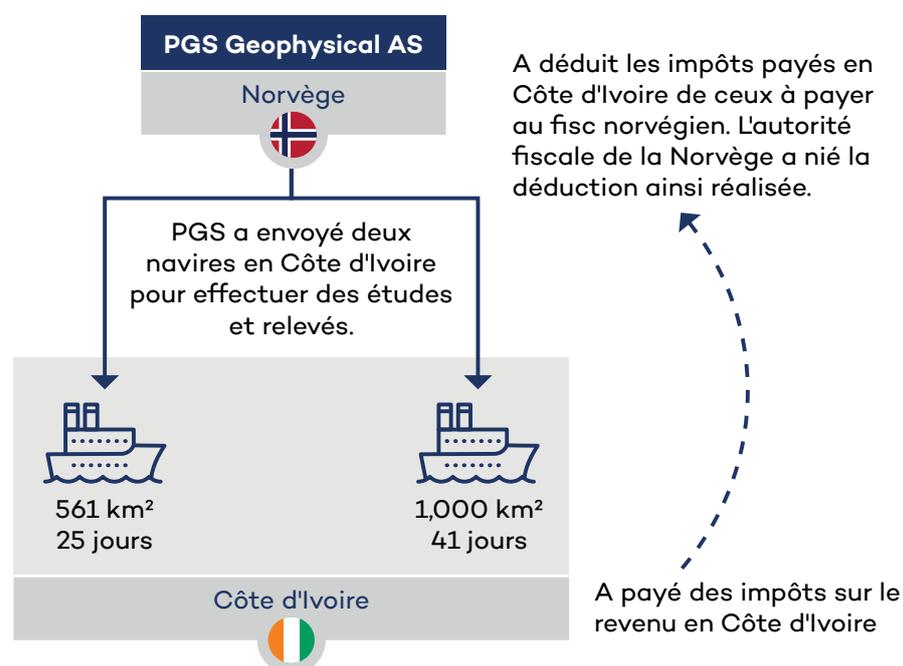
INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

ENCADRÉ 11. PGS GEOPHYSICAL AS (COUR SUPRÊME DE LA NORVÈGE) 2004

Une société norvégienne, PGS Geophysical AS (PGS), a réalisé des relevés sismiques pour deux sociétés étrangères sur le plateau continental de la Côte d'Ivoire. Un navire a effectué des études sismiques dans une zone sous concession de 561 km², et un autre dans une zone plus étendue de 1100 km². Les missions ont duré respectivement 25 jours et 41 jours.

FIGURE 7. PGS Geophysical en Côte d'Ivoire



PGS Geophysical a estimé que la présence de chaque navire en Côte d'Ivoire était imposable et a payé des impôts sur les revenus perçus. Elle a déduit l'impôt payé en Côte d'Ivoire de son impôt sur le revenu en Norvège, diminuant ainsi le montant de l'impôt dont elle était redevable dans cet État. L'autorité fiscale norvégienne a refusé le crédit d'impôt, arguant que PGS n'avait pas de présence imposable en Côte d'Ivoire.

La Cour suprême norvégienne a confirmé la position de l'autorité fiscale, statuant que les activités de PGS sur le plateau continental ivoirien étaient de trop courte durée pour déclencher une obligation fiscale en Côte d'Ivoire en vertu de la convention liant la Norvège et la Côte d'Ivoire. La société PGS a été forcée de payer le plein impôt sur les revenus de ses activités en Côte d'Ivoire à la Norvège.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIATION DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Opérations à distance : la mine du futur

L'exploitation et la prestation de service à distance sur les sites miniers constituent un risque grandissant au regard du critère de l'établissement stable. Il est probable qu'à l'avenir certaines mines soient presque entièrement exploitées depuis des salles de contrôle situées à l'étranger. Les entreprises technologiques joueront donc un rôle plus important dans la prestation de services miniers. Dans un tel scénario, le titulaire du titre minier continuera de disposer d'un établissement stable, indépendamment du fait que des travailleurs soient physiquement présents ou non sur le site – la mine constituant en elle-même un lieu fixe d'affaires, satisfaisant à la règle générale. Toutefois, les sous-traitants, y compris les entreprises technologiques fournissant des services à distance, demeurent moins susceptibles de disposer d'un établissement stable dans l'État de la source.

La définition d'établissement stable devra donc évoluer pour inclure les entreprises fournissant des biens et des services numériques. Un changement s'amorce déjà avec l'initiative OCDE-G20, *Cadre inclusif pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* (OCDE, 2020b). En outre, l'introduction de l'article 12B dans le modèle de l'ONU permet aux États de la source d'exiger une retenue d'impôt sur les « revenus tirés des services numériques automatisés ». La notion de *services numériques* se réfère à tout service fourni sur Internet ou sur un réseau électronique ne requérant qu'une intervention humaine minimale de la part du prestataire de services. Elle n'englobe pas les paiements pour « rémunération de services techniques » au sens de l'article 12A.

Bien qu'il s'agisse d'évolutions importantes, ni les réformes fiscales encouragées à l'échelle mondiale par l'OCDE et le G20 ni l'article 12B n'abordent la question des sous-traitants miniers opérant à distance. La meilleure option pour un pays préparant une convention est donc d'adopter l'article 12A du modèle de l'ONU, qui lui permettra de percevoir une retenue d'impôt sur les paiements des services techniques fournis par des entités non-résidentes. Dans ce cas, il n'y a aucune obligation pour le sous-traitant non-résident de disposer d'un établissement stable (cf. Conserver le droit d'imposer les revenus provenant des services de gestion et des services techniques, page 56).



Pour davantage de conseils portant sur l'établissement stable dans le secteur minier, veuillez vous reporter au chapitre 3 du manuel de l'ONU (2017) intitulé *Manuel sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement* et le rapport publié par le Colombia Center on Sustainable Investment (2018) intitulé *Understanding How the Various Definitions of Permanent Establishment Can Limit the Taxation Ability of Resource-Rich Source Countries*.



COMMENT LES PAYS RICHES EN RESSOURCES NATURELLES PEUVENT-ILS FAIRE FACE À CES RISQUES ?

Cette section offre tout d'abord une comparaison de l'article 5 des modèles de l'OCDE et de l'ONU sous l'angle du secteur minier. Dans l'ensemble, le modèle de l'ONU est plus favorable aux États de la source ; en particulier, la période nécessaire pour déclencher la règle de l'établissement stable est plus courte, ce qui facilite leur droit d'imposer les sous-traitants miniers.

TABLEAU 7. Comparaison de l'article 5 des modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU sous l'angle du secteur minier

	Description générale de la disposition	Modèle ONU	Modèle OCDE	Modèle ATAF
§ 2 - Exemples d'établissements stables (ES)	Opérations qui sont <ul style="list-style-type: none"> • De prime abord un établissement stable • Se soumettant à la règle générale • Liste non exhaustive 	Mine, puits de pétrole ou de gaz, carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles	Identique	Identique
§ 3	ES de construction <ul style="list-style-type: none"> • Projets de construction/ installation • Propre période, pouvant être plus courte que celle de la règle générale 	6 mois Incluant les activités de supervision	12 mois	Incluant aussi les activités de supervision Période convenue entre les États
	ES de services <ul style="list-style-type: none"> • Services fournis dans le pays de la source (incluant les services de consulting) 	Plus de 183 jours sur une période de 12 mois	Non inclus	Inclus Période convenue entre les États
	ES lié à l'industrie extractive <ul style="list-style-type: none"> • Activités liées à l'exploration /exploitation des ressources naturelles dans l'État de la source • Période convenue entre les États 	Non inclus	Non inclus	Inclus
§ 4	Activités préparatoires ou connexes, par ex. transport de pétrole brut.	La livraison de marchandises N'EST PAS considérée comme une activité préparatoire ou connexe	La livraison des marchandises EST considérée comme une activité préparatoire ou connexe	



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Seul le modèle de l'ATAF inclut une référence spécifique aux activités relatives au secteur minier à l'article 5(3) ; les modèles de l'OCDE et de l'ONU sont relativement silencieux s'agissant du secteur minier, qui n'est cité qu'à titre d'illustration dans la liste d'activités. En conséquence, certains pays riches en ressources naturelles ont cherché à s'écarter des modèles en adoptant des normes relatives aux établissements stables plus exigeantes pour le secteur extractif.

Dans la partie qui suit, quatre approches sont présentées relatives aux établissements stables dans le secteur minier, lesquelles sont tirées de la pratique suivie par certains pays riches en ressources naturelles¹⁵. L'ordre de présentation se rapporte au caractère plus ou moins protecteur du droit de l'État de la source d'imposer les revenus miniers.

Option 1 : Article spécifique concernant les industries extractives

La meilleure option pour les pays riches en ressources naturelles de sauvegarder leur droit d'imposer le revenu d'un établissement stable à toutes les étapes de la chaîne de valeur minière est d'introduire un article spécifique relatif aux industries extractives, couvrant l'exploitation minière ainsi que les activités pétrolières et gazières (terrestres et en mer).

L'idée d'un « article spécifique » fait référence à l'introduction d'une clause spéciale traitant uniquement la question des établissements stables dans le secteur minier. Mais il peut également inclure d'autres éléments liés aux revenus, comme les gains en capital découlant de l'aliénation des actifs miniers et des revenus du travail. C'est la pratique suivie par de grands producteurs de ressources extractives, notamment la Norvège et le Mexique (voir encadrés 12 et 13).

Les avantages de l'article spécifique sont les suivants :

- Il donne la primauté aux ressources naturelles non renouvelables. Cela peut être intéressant pour les pays qui souhaitent préserver leurs droits d'imposition à la source dans ce secteur.
- Il peut couvrir plusieurs catégories de revenu, par exemple les bénéfices des entreprises, les plus-values et les revenus du travail. En ce sens, un article dédié peut être plus englobant que les autres approches listées dans cette section.
- Il peut explicitement couvrir les activités en mer, pour lesquelles il est plus difficile de prouver qu'elles sont rattachées à un établissement stable en vertu de l'article 5 : il est question ici des activités pétrolières et gazières « offshore », qui pourraient être étendues aux activités minières sous-marines, dans les eaux territoriales et le plateau continental d'un État.

¹⁵ Certaines conventions offrent d'ailleurs plus d'une approche. Par exemple, certains incluent une référence à l'exploration à l'article 5, paragraphe 2, et une référence à l'ES dans l'industrie extractive à l'article 5, paragraphe 3, ou à l'une des autres approches.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIÉ DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS**ENCADRÉ 12. PRATIQUE CONVENTIONNELLE - ARTICLE LIMITÉ AUX
ACTIVITÉS OFFSHORE****Extraits de l'article 21 de la convention entre la Norvège et le Royaume-Uni (2013)**

Article 21. Règles diverses applicables à certaines activités offshore (dispositions sélectionnées)

2. Les activités offshore sont menées au large, en mer, dans le cadre de l'exploration ou de l'exploitation des fonds marins ou du sous-sol marin et de leurs ressources naturelles situés dans cet État.

3. Une entreprise menant des activités offshore dans l'autre État contractant est réputée disposer d'un établissement stable, sauf en vertu des paragraphes 4 et 5.

4. Le paragraphe 3 ne s'applique pas [si] :

a) Les activités offshore sont exercées sur une durée de moins de 30 jours ou plusieurs durées totalisant moins de 30 jours sur une période de 12 mois. Aux fins du présent paragraphe :

i) Lorsque deux entreprises associées mènent des activités offshore sensiblement similaires dans l'État contractant, le temps d'activité de chaque entreprise sera cumulé pour calculer le seuil temporel. Il s'agit d'une règle anti-évitement.

ii) Les entreprises sont considérées comme associées si l'une participe directement ou indirectement à la gestion, au contrôle ou détient une participation en capital dans l'autre, ou si la ou les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la gestion, au contrôle des deux entreprises ou détiennent une part dans leur capital.

5. Les bénéfices tirés des activités offshore de navires ou d'aéronefs conçus principalement pour le transport de fournitures ou de personnel, ou pour le remorquage ou l'ancrage, ne sont imposables que dans l'État de résidence.

6. Les traitements, salaires et autres rémunérations similaires perçus dans le cadre d'un emploi lié à des activités offshore peuvent, dans la mesure où les fonctions sont effectuées en mer dans l'État de la source, être imposés dans cet autre État contractant.

7. Les gains générés par une entité résidente d'un État contractant du fait de l'aliénation de droits d'exploration et d'exploitation de biens situés dans l'autre État contractant et utilisés dans le cadre d'activités offshore, ou les actions tirant leur valeur ou la plus grande partie de leur valeur directement ou indirectement de tels droits ou de tels biens, ou de ceux-ci pris ensemble, sont imposables dans cet autre État.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Les inconvénients liés à l'introduction d'un article spécifique sont les suivants :

- Il peut être difficile de convaincre certains partenaires, en particulier les pays développés, d'accepter une plus large imposition à la source. Pour rendre cette proposition plus acceptable, il est préférable de limiter la portée de l'imposition à la source aux activités de l'industrie extractive ou aux activités offshore.

ÉLARGISSEMENT DE LA PORTÉE POUR INCLURE LES ACTIVITÉS TERRESTRES

Les articles spécifiques à l'industrie extractive ciblent plus généralement les activités offshore. Cela est dû à la difficulté de surveiller les établissements stables en pleine mer ; de plus, un champ d'application étroit signifie que cet article sera moins susceptible d'interférer avec d'autres articles de la même convention. Cependant, il n'y a aucune raison pour laquelle un article spécifique ne pourrait pas couvrir à la fois les activités terrestres (nécessaires à l'exploitation minière) et en mer. Le Mexique a été le pionnier de l'option « activités terrestres » en matière de pétrole et de gaz (voir l'exemple de la convention Mexique–Argentine, 2015 dans l'encadré 13).

ENCADRÉ 13. PRATIQUE CONVENTIONNELLE - ARTICLE CONCERNANT LES ACTIVITÉS TERRESTRES ET MARITIMES

Extraits de l'article 21 de la convention entre le Mexique et l'Argentine (2015)

Article 21 – Hydrocarbures

2. L'entreprise qui mène des activités d'exploration, de production, de raffinage, de transformation, de transport, de distribution, de stockage ou de commercialisation d'hydrocarbures, ou s'y rapportant, pendant une ou plusieurs durées excédant au total 30 jours au cours d'une période de 12 mois est réputée disposer d'un établissement stable.

3. Lorsque deux entreprises associées exercent des activités identiques ou sensiblement similaires, ou lorsque ces activités relèvent du même projet, toutes seront prises en compte pour le calcul de la durée. L'expression « entreprises associées » aura le sens qui lui est donné par le droit interne de l'État contractant où les activités sont menées.

4. Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires reçus dans le cadre d'un emploi lié à aux activités d'exploration, de production, raffinage, transformation, transport, distribution, stockage ou commercialisation des hydrocarbures peuvent être taxés dans l'État où ces activités sont menées à bien. Toutefois, ces rémunérations ne sont imposables que dans l'État de résidence si l'emploi correspondant est pour le compte d'un employeur qui n'est pas une entité résidant dans l'autre État et s'il est exercé pour une durée qui, dans l'ensemble, ne dépasse pas 30 jours sur une période de 12 mois.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

La principale difficulté de mise en œuvre d'une disposition de ce type sera de déterminer quelles activités donnent lieu à l'application du concept d'établissement stable. Pour qu'une activité soit assimilable à un établissement stable, elle doit être réalisée « dans le cadre de l'exploration ou de l'exploitation des fonds marins ou du sous-sol marin et de leurs ressources naturelles situés dans cet État ». L'établissement d'un lien avec le travail d'exploration ou d'exploitation est moins problématique pour les activités offshore, pour des raisons évidentes, puisqu'elles sont relativement limitées. En revanche, la détermination est plus problématique pour les activités à terre — par exemple, une entreprise de restauration approvisionnant le site minier est-elle couverte par l'article spécifique ? La détermination d'un lien suffisant peut être complexe et susciter de l'incertitude pour les contribuables assujettis. Il est dès lors recommandé au pays d'émettre des directives définissant quelles activités extractives offshore sont susceptibles de constituer un établissement stable.

ENCADRÉ 14. LISTE DE VÉRIFICATION DES ÉLÉMENTS À INCLURE DANS UN ARTICLE SPÉCIFIQUE CONCERNANT LES INDUSTRIES EXTRACTIVES :

Un tel article doit se suffire à lui-même. Il doit indiquer par catégorie tous les éléments de revenu qu'il couvre, ainsi que les règles d'application, et tous les seuils correspondants applicables. Étant donné sa nature, l'article n'a donc pas à être aligné sur d'autres dispositions couvrant également le même type de revenu (par exemple, la règle d'origine pour les cessions indirectes à l'étranger d'actifs miniers peut prévoir dans un article spécifique un seuil inférieur à celui de l'article 13, paragraphe 4, de la convention).

- Préciser que l'article couvre l'exploration et l'exploitation des ressources naturelles non renouvelables, que les activités soient terrestres ou en mer.
- Inclure une disposition précisant que l'article relatif aux industries extractives a un caractère spécial par rapport aux autres dispositions de la convention.
- Considérer la règle de l'établissement stable dans le cas d'activités exercées par une entreprise non-résidente en lien avec l'exploration et l'exploitation des ressources naturelles dans l'État de la source ; inclure une durée (par ex., 30 jours au total sur une période de 12 mois).
- Inclure des règles anti-fragmentation supplémentaires (voir l'article 14 de l'IM).
- Considérer que les revenus salariés ou autres d'un non-résident en lien avec les activités d'exploration et d'exploitation des ressources naturelles dans l'État de la source sont imposables dans cet État ; inclure une durée (par ex., 30 jours au total sur une période de 12 mois).
- Préciser que la plus-value réalisée par une entité non-résidente du fait de l'aliénation de droits/permis d'exploration et d'exploitation, de biens et d'actions/participations est assujettie à l'impôt dans l'État de la source.
- Inclure la règle de la source des revenus, avec un pourcentage de 50 % ou moins, une telle disposition devant se rapporter spécifiquement à la vente d'actifs miniers.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Si un pays n'est pas en mesure de négocier l'introduction d'un article spécifique, l'alternative est de proposer une disposition particulière du type «établissement stable lié aux industries extractives» à l'article 5, comme précisé ci-après (et d'autres modifications relatives aux industries extractives aux articles 6, 13 et 15). Une telle combinaison peut avoir le même effet qu'un article spécifique aux industries extractives, tout en restant dans les limites des modèles OCDE et ONU.

Option 2 : Disposition particulière sur l'établissement stable liée à l'industrie extractive à l'article 5

La meilleure option, si l'introduction d'un article spécifique n'est pas négociable, est de prévoir une disposition se rapportant à la notion d'établissement stable lié aux industries extractives à inclure dans l'article 5. Elle permettra de considérer qu'un établissement stable est réputé exister dans le cas d'activités d'exploration et d'exploitation, menées à terre ou en mer (voir l'exemple de la convention entre l'Australie et l'Allemagne, 2015, dans l'encadré 15). Une telle disposition à inclure à l'article 5 peut être plus facile à négocier qu'un article supplémentaire spécifique aux industries extractives. Le seul inconvénient est qu'elle ne couvrira qu'une seule catégorie de revenus – les bénéfices des entreprises – et s'avère donc moins complète.

ENCADRÉ 15. PRATIQUE CONVENTIONNELLE : DISPOSITION PARTICULIÈRE RELATIVE À L'ÉTABLISSEMENT STABLE LIÉ AUX INDUSTRIES EXTRACTIVES DANS L'ARTICLE 5

Convention Australie–Allemagne (2015)

«4) Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, lorsqu'une entreprise d'un État contractant :

B) exerce dans l'autre État des activités d'exploration ou d'exploitation (y compris en opérant des équipements lourds) de ressources naturelles situées dans cet autre État pour une ou plusieurs périodes excédant au total 90 jours au cours d'une période de 12 mois ;

(...), ces activités seront réputées être exercées par le biais d'un établissement stable dont l'entreprise dispose dans cet autre État, à moins que les activités ne soient limitées à celles énumérées au paragraphe 6 et qu'elles soient, en relation avec l'entreprise, de caractère préparatoire ou connexe.»

Avantages d'une disposition sur l'établissement stable lié à l'industrie extractive par rapport aux modèles de conventions :

- Elle remplace effectivement la règle générale.
- Elle confère un droit d'imposition plus rapide à l'État source.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIATION DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

- Elle réduit le risque que les entreprises structurent leurs activités pour éviter de satisfaire au critère de l'établissement stable.
- Elle peut faire référence à la fois aux activités d'exploration et d'exploitation – les premières n'étant pas incluses dans la liste énonciative des établissements stables figurant à l'article 5, paragraphe 2, des modèles.

Les risques liés à une disposition sur l'établissement stable concernant les industries extractives :

- Le fait de configurer un établissement stable peut augmenter le risque de double imposition si l'État de résidence n'accorde pas de déduction correspondante.
- Cela peut entraîner des litiges concernant l'attribution de bénéfices à l'établissement stable.

En dépit de ces risques, certains pays riches en ressources naturelles, notamment l'Australie, ont appliqué ce type de disposition depuis de nombreuses années sans opposition significative de la part des autres États contractants. Présentement, les dispositions relatives à l'établissement stable dans les conventions fiscales sont également plus tournées vers le pays de la source, ce qui signifie que les conventions récentes élargissent les circonstances dans lesquelles les États de la source peuvent imposer les bénéfices réalisés des sociétés étrangères sur leur territoire.

PORTÉE POTENTIELLE D'UNE DISPOSITION PARTICULIÈRE RELATIVE À L'ÉTABLISSEMENT STABLE LIÉ AUX INDUSTRIES EXTRACTIVES

Il n'y a pas de limite à ce que les pays peuvent inclure dans ce type de disposition. Les commentaires au modèle de convention de l'OCDE mentionnent ce type de disposition particulière uniquement pour la phase d'exploration. Toutefois, comme dans le cas de la convention Australie-Allemagne, elle a été étendue aux phases d'exploitation et d'extraction. Une disposition spécifique aux industries extractives couvrira généralement les titulaires de licence et les sous-traitants, dans les cas où ces derniers effectuent des activités d'exploration et d'exploitation.

SEUIL TEMPOREL (LE CAS ÉCHÉANT)

La disposition en tant qu'elle est spécifique et autosuffisante signifie qu'il n'est pas nécessaire de définir un critère de durée pour déclencher la condition d'établissement stable dans le secteur extractif. Les pays qui optent pour un critère de durée utilisent généralement une durée inférieure à la règle générale (par exemple, 90 jours sur une période de 12 mois, comme c'est le cas dans les conventions fiscales australiennes) (cf. la discussion page 49).

Les pays doivent considérer que les activités tombant sous le coup de la disposition – par exemple celles effectuées par des sous-traitants – peuvent également déclencher un établissement stable de construction ou un établissement stable de services, selon le modèle sur lequel la convention s'appuie. Par exemple, si la durée pour la disposition spécifique sur les



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

industries extractives est inférieure à celle de l'établissement stable de construction, les sous-traitants peuvent être incités à réclamer l'application du critère d'établissement stable de construction afin d'éviter le cas échéant une obligation fiscale. Il existe deux voies pour limiter ce risque :

- Harmoniser tous les seuils temporels ou durées de l'article 5 – mais cela nuirait à l'objectif qui est de prévoir une disposition spécifique plus stricte pour les industries extractives.
- L'autre option est que les pays prévoient une règle de priorité pour la durée des activités minières, si la disposition spécifique est plus stricte. Cette option est préférable.

Option 3 : Disposition sur l'établissement stable liée aux industries extractives dans l'article 5, paragraphe 3

L'autre option la plus avantageuse pour les pays riches en ressources naturelles est d'inclure une disposition sur les industries extractives à l'article 5, paragraphe 3, comme dans le modèle de l'ATAF. À la différence d'une *disposition spécifique*, une disposition relative aux industries extractives complétant l'article 5, paragraphe 3, inclura un critère de temps. En dépit de cette limitation, un nombre croissant de pays optent pour cette approche. En fait, 20 % des conventions échantillonnées comprennent une disposition spéciale pour les industries extractives sous l'article 5, paragraphe 3¹⁶.

ENCADRÉ 16. PRATIQUE CONVENTIONNELLE - INCLURE UNE DISPOSITION LIÉE AUX INDUSTRIES EXTRACTIVES À L'ARTICLE 5, PARAGRAPHE 3

Convention Pérou–Japon (2021)

3. L'expression établissement stable comprend également : « Les activités menées dans un État contractant en rapport avec l'exploration ou l'exploitation de ressources naturelles situées dans cet État contractant, mais seulement si elles se déroulent sur plus de six mois. »

Convention Chili – États-Unis (2010)

« (3) Un établissement stable comprend également :

- a) Une installation qui est utilisée pour l'exploration des ressources naturelles sur terre pendant plus de trois mois, ou si l'activité se poursuit plus de trois mois ;
- b) Un chantier ou un projet de construction ou d'installation et les activités de surveillance qui s'y déroulent, ou un engin de forage ou un navire utilisé pour l'exploration des ressources naturelles, non visés au sous-paragraphe a), uniquement s'il est présent ou si l'activité se poursuit pendant plus de six mois ; (...).

Convention Cameroun–Afrique du Sud (2015)

« Lorsqu'une entreprise fournit des services ou offre des équipements et machines en location, ou qui sont destinés à l'exploration, l'extraction ou l'exploitation de ressources minérales. »

¹⁶ Au total, 17 conventions sur 86.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIATION DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS**CHAMP D'APPLICATION POTENTIEL D'UNE DISPOSITION LIÉE AUX INDUSTRIES EXTRACTIVES À L'ARTICLE 5, PARAGRAPHE 3**

Il n'y a aucune limite à ce que les pays souscrivant une convention fiscale peuvent inclure dans une telle disposition, laquelle devrait offrir la plus grande couverture possible concernant ce secteur. Il est fait référence aux secteurs exploration et exploitation/extraction dans pratiquement tous les exemples de conventions contenant une disposition spéciale à l'article 5, paragraphe 3. Certains pays incluent également une référence aux installations, engins de forage ou navires, en lien avec les activités offshore, vraisemblablement pour les faire entrer dans son champ d'application. D'autres choisissent de considérer qu'une entité non-résidente possède un établissement stable lorsqu'elle loue des équipements et des machines pour ses activités extractives ou lorsqu'une entreprise utilise du matériel lourd pour extraire des ressources. Ces deux cas de figure permettent en l'occurrence de couvrir les sous-traitants. L'encadré 16 contient quelques exemples.

SEUIL TEMPOREL

À la différence de la disposition spécifique relatives aux établissements stables liée aux industries extractives, la disposition introduite à l'article 5, paragraphe 3, doit inclure une référence temporelle. Cependant, celle-ci peut être différente de celle figurant dans la règle générale, créant ainsi une certaine marge de manœuvre et la fixation d'un seuil inférieur pour le secteur extractif. La plupart des conventions échantillonnées incluant une disposition relative à l'exploitation minière dans l'article 5, paragraphe 3, fixe le seuil à 6 mois ou parfois moins. Ceux qui ne mentionnent que l'exploration dans cet article prévoient généralement une durée de 3 mois, reflétant une durée d'opérations plus courte pour les sous-traitants. Mais dans les conventions récentes, la tendance est à la baisse concernant les seuils temporels.

Le choix du seuil de temps (ou bien la décision même d'en fixer un dans le cas d'une disposition spécifique) dépendra d'une analyse des coûts comparativement aux avantages :

- Est-ce que les recettes fiscales supplémentaires potentielles (et le risque corrélatif de manque à gagner) pouvant être tirées de la fixation d'un seuil inférieur d'application du critère d'établissement stable l'emportent sur les coûts administratifs supplémentaires liés à l'identification et au contrôle de ces établissements stables ?
- Ne serait-il pas plus facile et plus fiable de recouvrer l'impôt par le biais d'une retenue à la source sur les recettes brutes en vertu des articles 10, 11 et 12, ou d'un article distinct relatif aux services techniques ?

La réponse à ces questions variera en fonction des législations nationales et des moyens administratifs de chaque pays. En général, cependant, un seuil temporel inférieur protégera mieux le droit des pays riches en ressources naturelles d'imposer leurs revenus miniers, en particulier s'agissant des activités de sous-traitance.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIÉ DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

Option 4 : Inclure l'exploration dans la liste indicative des établissements stables à l'article 5, paragraphe 2

Au minimum, il est conseillé aux pays riches en ressources naturelles d'inclure les opérations d'exploration dans la liste indicative des établissements stables de l'article 5, paragraphe 2, par exemple, « une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'exploration ou d'extraction des ressources naturelles ». Bien que cela ne garantisse pas que les activités d'exploration seront dans chaque cas considérées comme un établissement stable (car elles doivent tout de même satisfaire à la règle générale, selon les commentaires aux modèles de conventions de l'OCDE et de l'ONU), une telle conclusion est plus probable que si la convention omettait leur mention.

SYNTHÈSE DES QUATRE APPROCHES ALTERNATIVES

Le tableau 8 résume les principales différences entre les quatre méthodes proposées précédemment pour l'application de la figure de l'établissement stable dans le secteur minier. L'option choisie par un pays aura des implications sur les autres articles de la convention (voir la figure 8).

Recommandations

1. La meilleure option pour les pays riches en ressources naturelles qui souhaitent préserver leur droit d'imposer le revenu d'un établissement stable, à toutes les étapes de la chaîne de valeur minière, est d'introduire dans leurs conventions un article indépendant relatifs aux industries extractives. Ils doivent veiller dans ce cas à couvrir l'ensemble de la chaîne de valeur minière. La définition d'« État contractant » à l'article 3 de la convention devra comprendre tous ses territoires, y compris les fonds marins et sous-sol sur lesquels il exerce sa souveraineté.
2. Toutefois, les pays qui ne souhaiteraient pas adopter un article spécifique ou qui ne seraient pas en mesure de le négocier, pourront envisager les modifications suivantes à l'article 5 (par ordre de priorité), ainsi que d'autres modifications ayant trait aux industries extractives à l'article 13 (gains en capital) :
 - i. Considérer qu'il existe un établissement stable dans tous les cas d'exploration et d'exploitation de ressources naturelles non renouvelables. Une disposition spécifique liée aux industries extractives n'aura pas à être subordonnée à la règle générale énoncée à l'article 5, paragraphe 1, et pourra être assortie d'un seuil temporel ou non. Le fait de ne pas prévoir une telle référence temporelle favorisera un droit de taxation plus rapide et plus fiable à la source ; toutefois, d'autres considérations peuvent entrer en ligne de compte, telles que le coût du contrôle de conformité des établissements plus stables.
 - ii. Inclure une disposition relative à l'établissement stable liée aux industries extractives à l'article 5, paragraphe 3. À la différence de la disposition spécifique, la disposition incluse à l'article 5,



paragraphe 3, n'a pas à prévoir le seuil temporel général, un seuil inférieur étant possible (par exemple, 3 mois ou moins).

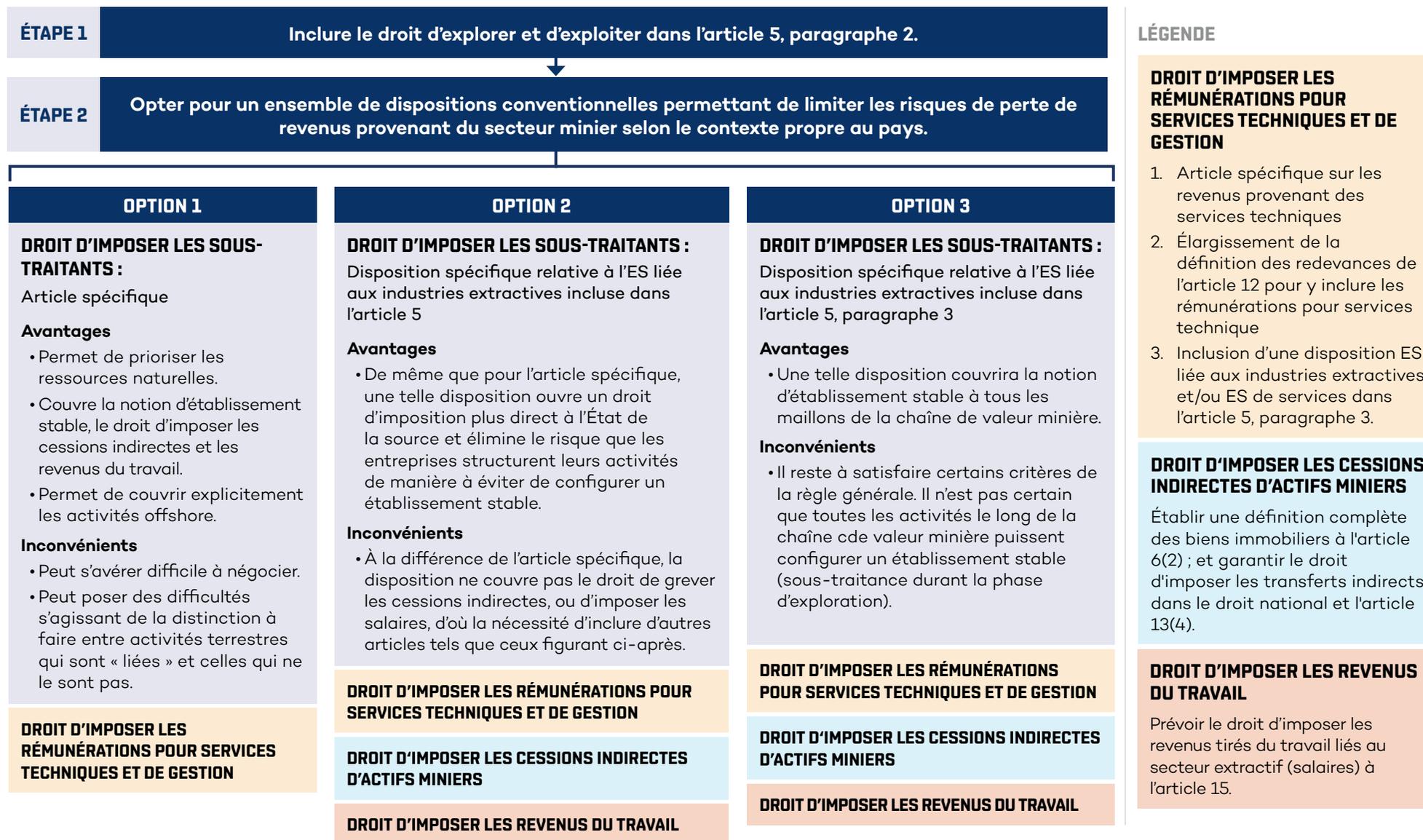
3. Tous les pays riches en ressources naturelles devraient au minimum inclure les activités d'exploration dans la liste énonciative de l'article 5, paragraphe 2. Cela permettra que la conduite d'activités d'exploration donne lieu à l'application du critère d'établissement stable, même si cela dépend aussi du respect de la règle générale de l'article 5, paragraphe 1.

TABLEAU 8. Synthèse des quatre approches alternatives de la notion d'établissement stable dans le secteur extractif

Article/ Disposition	Le droit de l'État de la source d'imposer les revenus miniers est-il renforcé ?	Sa négociation avec les États cocontractants est-elle aisée ?	Quels sont les maillons de la chaîne de valeur minière couverts ?	Pratique conventionnelle (% des conventions échantillonnées) ?
Article spécifique concernant les industries extractives	Très probablement	Difficultés possibles, s'agissant d'un article entièrement nouveau, mais cela dépendra de chaque négociation	De la phase d'exploration à la vente	6 % (5 conventions)
Disposition particulière relative à l'établissement stable liée aux industries extractives dans l'article 5	Probablement	Plus grande facilité que dans le cas d'un article spécifique, car contenue à l'article 5 ; toutefois, tout dépend de chaque négociation	Généralement, opérations d'exploration et d'exploitation	7 % (6 conventions)
Disposition relative à l'établissement stable liée aux industries extractives dans l'article 5, paragraphe 3	Probablement, parce qu'il n'est pas nécessaire de prévoir un seuil temporel, bien que d'autres aspects de la règle générale doivent être respectés	Plus de facilité, bien que tout dépende de divers facteurs, par ex. le seuil temporel	Généralement, opérations d'exploration et d'exploitation	20 % (17 conventions)
Référence à l'exploration à l'article 5, paragraphe 2	Peu probablement, car tous les critères de la règle générale doivent être respectés	Relative facilité	Généralement, opérations d'exploration et d'exploitation	33 % (28 conventions)



FIGURE 8. Schématisation de l'interaction entre les différentes approches relatives à l'établissement stable et d'autres articles de la convention fiscale





CONSERVER LE DROIT D'IMPOSER LES REVENUS PROVENANT DES SERVICES DE GESTION ET DES SERVICES TECHNIQUES



QUE SONT LES RÉMUNÉRATIONS POUR SERVICES DE GESTION ET SERVICES TECHNIQUES ?

Les filiales minières peuvent accéder aux services administratifs et techniques de leur société mère ou d'une société de services liée spécialisée. Les services de gestion sont généralement de type administratif (par exemple services comptables ou juridiques), tandis que les services techniques impliquent un soutien spécialisé aux opérations minières (par exemple, essais géologiques). La société mère ou la société de services facture habituellement à la filiale des frais de service qu'elle peut déduire de son revenu imposable, ce qui réduit l'assiette fiscale dans l'État de la source.



POURQUOI LE DROIT D'IMPOSER LES SERVICES DE GESTION ET SERVICES TECHNIQUES DANS LE SECTEUR MINIER EST-IL IMPORTANT ?

Les frais de gestion et de services techniques constituent un poste important de dépenses dans le secteur minier. Ces frais sont normalement assujettis à une retenue d'impôt dans le pays où se trouve la mine, ce qui constitue une source fiable et prévisible de recettes publiques. Les pays qui renoncent au droit de taxer ces services vertu de leur législation nationale ou de leurs conventions fiscales non seulement se privent de revenus, mais incitent éventuellement les entreprises à gonfler ces dépenses pour diminuer les bénéfices de la mine et les transférer à l'étranger, généralement dans un pays à faible imposition¹⁷ (voir l'affaire Paladin dans l'encadré 4).



QUELS RISQUES LES PAYS RICHES EN RESSOURCES NATURELLES DOIVENT-ILS PRENDRE EN CONSIDÉRATION LORSQU'ILS NÉGOCIENT LE DROIT D'IMPOSER LES RÉMUNÉRATIONS POUR SERVICES DE GESTION ET SERVICES TECHNIQUES ?

Les États de la source ont le droit en principe d'imposer les frais de services sur une base brute en vertu de leurs conventions fiscales. L'avantage de cette approche est qu'ils peuvent percevoir une retenue d'impôt sur les revenus tirés des services sans besoin d'appliquer la règle de l'établissement stable. Cela réduit le risque que les entreprises restructurent leurs activités de façon à éviter d'avoir un établissement stable dans l'État de la source, en même temps que les coûts administratifs liés au contrôle d'une multitude d'établissements stables.

¹⁷ L'OCDE (2015) dans son document *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11—Rapport final 2015* (supra note 23, 157), reconnaît que les retenues d'impôt peuvent « influencer les possibilités de planification fiscale internationale » et « décourager le transfert de bénéfices par l'attribution stratégique de la dette et des actifs incorporels ».



COMMENT LES PAYS RICHES EN RESSOURCES NATURELLES PEUVENT-ILS FAIRE FACE À CES RISQUES ?

Il est conseillé aux pays de faire explicitement référence aux paiements des services de gestion et des services techniques dans leurs conventions fiscales. La solution la plus sûre est d'inclure un article spécifique, identique à l'article 12A du modèle de l'ONU. Par ailleurs, certains pays ont élargi la définition des redevances à l'article 12, paragraphe 3, pour y inclure les services techniques. D'autres ont cherché à inclure une mention à l'établissement stable de services à l'article 5, paragraphe 3, ou à recourir à l'article 21 (Autres revenus). Chacune de ces options est examinée ci-dessous¹⁸. L'ordre selon lequel elles sont présentées prend en compte le degré de protection du droit de l'État de la source d'imposer les revenus tirés des services de gestion et des services techniques.

1. Adopter un article spécifique sur les rémunérations pour services techniques

L'option la plus fiable consiste à adopter un article spécifique sur les « rémunérations pour services techniques ». Elle a été introduite par le modèle des Nations Unies (2017), et ce en réponse aux préoccupations des pays en développement concernant leur capacité à imposer ces rémunérations. Cette approche donne à l'État de la source le droit d'imposer ces services sur une base brute, à condition qu'il dispose de ce même droit en vertu de sa législation nationale (voir l'exemple de la convention Cameroun-Afrique du Sud, 2017 dans l'encadré 17).

ENCADRÉ 17. CONVENTION CAMEROUN-AFRIQUE DU SUD (2017)

Article 14 – Rémunérations pour services techniques (résumé)

1. Droit partagé d'imposition des rémunérations pour services techniques entre l'État de la source et l'État de résidence.
2. L'impôt ainsi établi ne peut pas dépasser 10 % du montant brut.
3. L'expression « rémunérations pour services techniques » désigne les paiements de toute nature, versés à toute personne, autre qu'un employé de la personne effectuant les paiements, en échange de services de nature technique, de direction ou de conseil.
4. Les dispositions ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des rémunérations pour services techniques exerce ses activités (...) par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'État de la source, et que les services s'y rattachent effectivement.

¹⁸ Certaines conventions suivent plusieurs approches. Par exemple, certaines convention font à la fois référence aux services techniques à l'article 12 (Redevances) et aux ES de services /ES lié aux industries extractives à l'article 5.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

L'introduction d'un article spécifique est une innovation récente. Il n'est donc pas surprenant que seulement 7 % des conventions échantillonnées contiennent un tel type d'article¹⁹. Les avantages sont toutefois importants et les pays en développement sont encouragés à envisager cette option.

TABLEAU 9. Avantages et risques liés à l'introduction d'un article spécifique sur les paiements pour services techniques

Avantages	Risques
<ul style="list-style-type: none"> • Le pays de la source peut percevoir un impôt sur les revenus provenant de ces services sans nécessité de prouver l'existence d'un établissement stable. Cela réduit le risque que les entreprises structurent leurs activités de façon à éviter une obligation fiscale et en même temps les coûts administratifs liés à l'identification et au contrôle des établissements stables. Un tel article permet également à l'État de la source d'imposer les revenus des services fournis à distance (voir la discussion sur les opérations minières à distance à la page 43). • L'article 12A prévaut sur l'article 7, ce qui signifie que les paiements pour ces services ne généreront pas un bénéfice pour la société de services en vertu de l'article 7 (imposition sur une base nette) si la question est traitée à l'article 12 (imposition sur une base brute). La seule exception est si la société fournissant les services possède un établissement stable dans l'État de la source et que les services s'y rattachent effectivement, auquel cas l'article 7 prévaut. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le terme « services » n'est pas défini, ce qui peut entraîner des difficultés d'interprétation. • Certains pays de l'OCDE pourraient être réticents à accepter un nouvel article qui s'écarterait du modèle de l'OCDE, sans concessions sur d'autres questions.

Finally, Article 12A allows the contracting states to negotiate the rate of tax to be levied on services income. The rate should be the same as in domestic law to avoid the risk of treaty shopping.

2. Élargir l'article 12(3) pour y inclure les paiements pour services techniques

L'article 12 donne aux États de la source le droit de faire une retenue d'impôt sur les redevances pour l'utilisation (ou droit d'utilisation) de droits d'auteur

¹⁹ Six conventions fiscales sur 86.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

ou de propriété intellectuelle, d'équipement ou de savoir-faire – par exemple, les paiements pour l'utilisation de marques, de noms commerciaux, de droits d'auteur ou de propriété intellectuelle.

Certains pays ont élargi la définition des redevances pour y inclure les rémunérations pour services techniques. De façon plus importante encore, ils mentionnent les services techniques comme une source distincte de paiements de redevances, plutôt que de les faire figurer au même titre que d'autres services pour lesquels des redevances seraient payables (voir convention Argentine–Chili, 2015, dans l'encadré 18), en tant que services subsidiaires et connexes à l'utilisation de biens, de droits, d'équipements et d'informations par exemple (voir la convention Inde–États-Unis, 1989, dans l'encadré 19). Bien que cela puisse couvrir les situations où un non-résident prêterait des services techniques à un exploitant minier dans le cadre de son assistance à l'utilisation des équipements fournis en vertu de l'article 12, paragraphe 3, point b), il est peu probable que de nombreux services entrent dans ce cas de figure, ce qui laisse l'État de la source dans l'incapacité d'imposer les paiements qui y sont associés.

ENCADRÉ 18. PRATIQUE CONVENTIONNELLE - INCLUSION DES SERVICES TECHNIQUES DANS L'ARTICLE 12**Version résumée de l'article 12 de la convention fiscale entre l'Argentine et le Chili (2015)**

3. Le terme « redevances » désigne les paiements de toute nature reçus en contrepartie de l'utilisation ou du droit d'utilisation des informations, des droits d'auteur d'œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques (y compris les films cinématographiques), ou de films utilisés pour la télévision ou de bandes enregistrées pour la radiodiffusion, de tout brevet, marque, dessin ou modèle, plan, formule ou procédé secret, ou pour l'utilisation ou le droit d'utilisation d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, ou de l'information concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique, et les paiements pour la prestation d'une assistance technique.

Les pays qui incluent les services techniques dans l'article 12, paragraphe 3, auront également à clarifier de quelle façon il s'applique par rapport à l'article 14 – Honoraires pour services personnels. Le paragraphe 2 de l'article 14 de la convention Argentine–Chili définit les services personnels comme comprenant notamment les « activités indépendantes de nature scientifique, littéraire, artistique, éducative ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, des avocats, des ingénieurs, des architectes, des dentistes et des comptables ». Il est donc relativement clair que les services techniques fournis par les sous-traitants miniers et autres ne sont pas couverts par l'article 14 mais tombent sous le coup de l'article 12.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIÉ DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

ENCADRÉ 19. PRATIQUE CONVENTIONNELLE - SERVICES TECHNIQUES INCORPORÉS À L'ARTICLE 12

Version résumée de l'article 12 de la convention Inde – États-Unis (1989)

5. La définition du terme « redevances » couvre les « rémunérations pour les services inclus », en particulier les paiements pour la prestation de services techniques ou de conseil, si ces services :

- a. Sont subsidiaires et connexes au droit, au bien ou à l'information ;
- b. Mettent à disposition des connaissances techniques, de l'expérience, des compétences, du savoir-faire ou des procédés, ou consistent en l'élaboration et transfert d'un plan technique ou d'une conception technique.

3. Inclure une disposition relative à l'établissement stable liée aux industries extractives ou un établissement stable de service à l'article 5

L'autre option envisageable pour les pays est d'insérer une disposition relative à l'établissement stable dans le domaine extractif à l'article 5. Une telle disposition permet d'estimer qu'il existe un établissement stable dans le cas d'activités d'exploration ou d'exploitation (voir la convention Australie–Allemagne, 2015, dans l'encadré 15). Son principal avantage par rapport à un établissement stable de services, qui se trouve dans l'article 5(3) des modèles de l'ONU et de l'ATAF, est qu'elle remplace la règle générale, réduisant le risque que des entités non-résidentes puissent restructurer leurs activités dans le but d'éviter de constituer un établissement stable dans l'État de la source. En revanche, un établissement stable de services doit toujours respecter le seuil temporel général fixé, qui est généralement de 6 mois sur une période de 12 mois, ou, moins fréquemment, sur une période de 24 mois.

Il est possible d'inclure à la fois une référence à l'établissement stable de services et à l'établissement stable lié aux industries extractives à l'article 5. Toutefois, les pays qui le font devront préciser que l'application de cet établissement stable lié à l'industrie extractive prévaut lorsque des services sont fournis à une entité résidente se livrant à des activités d'exploration ou d'extraction de ressources naturelles. Au cas contraire, les entités non-résidentes pourront faire valoir la disposition relative aux établissements stables de services, assortie d'une condition de durée plus longue, ce qui facilite l'évitement.

Que les pays adoptent des dispositions relatives aux établissements stables de services ou aux établissements stables liés au secteur extractif, pour imposer les services techniques et de gestion, dans la mesure où ils s'appuient sur l'article 5, ils devront mettre en œuvre des mesures complémentaires permettant d'identifier les établissements stables. Voir l'exemple de l'Afrique du Sud, dans l'encadré 20.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

ENCADRÉ 20. MESURES ADOPTÉES PAR L'ADMINISTRATION FISCALE DE L'AFRIQUE DU SUD POUR IDENTIFIER LES ÉTABLISSEMENTS STABLES

- L'Afrique du Sud exige qu'une entité résidente qui est ou qui sera bénéficiaire des services prêtés par une entité non-résidente signale cet arrangement aux services fiscaux (South African Revenue Service) dans les 45 jours qui suivent la conclusion d'un accord avec ladite entité.
- Le défaut de déclaration peut entraîner une amende de 50 000 ZAR (environ 4 000 USD) pour le participant et de 100 000 ZAR (environ 8 000 USD) pour le promoteur, pour chaque mois de manquement, jusqu'à un maximum de 12 mois.
- Le montant des amendes est double si l'avantage fiscal possible en raison de l'accord dépasse 5 millions de ZAR (environ 35 000 USD) et triple si l'avantage dépasse 10 millions de ZAR (environ 70 000 USD).

Option de repli : l'article 21 (Autres revenus)

Les États parties à des conventions en vigueur basées sur le modèle de l'ONU qui ne contiennent aucune des trois options ci-dessus décrites peuvent toujours arguer de leur droit d'imposer les rémunérations pour services techniques en vertu de l'article 21 (« Autres revenus »). Le modèle de l'ONU donne à l'État de la source le droit d'imposer d'autres revenus pour autant qu'ils sont générés sur son territoire, alors que seul l'État de résidence a le droit d'imposer d'autres revenus aux termes du modèle de l'OCDE.

Étant entendu que l'État de la source dispose du droit d'imposer d'autres revenus, deux conditions doivent être remplies :

- Les revenus provenant des services à imposer ne sont pas visés dans d'autres articles de la convention.
- Le revenu est généré dans l'État de la source, autrement dit il tire sa source de cet État. Cette condition est fondamentale et le terme « source » tout autant. Dans le meilleur des cas, c'est la législation nationale de l'État de la source qui considérera que l'autre revenu en question, par exemple pour services de gestion, est généré dans cet État.

Il n'y a aucune garantie que les services de gestion et les services techniques entreront dans le champ de l'article 21, bien au contraire. Et la manière dont les tribunaux sont susceptibles d'interpréter la notion d'« autres revenus » est tout aussi incertaine. Les contribuables peuvent arguer du fait que le revenu des services est en fait un « bénéfice d'entreprise » en vertu de l'article 7, auquel cas il n'est pas imposable dans l'État de la source, à moins qu'il ne soit déterminé que l'entité non-résidente possède un établissement stable. Le résultat dépendra, entre autres choses, de la façon dont les revenus



tirés des services et les bénéfices des entreprises sont définis dans le droit interne des deux États contractants. Si certains pays ont réussi à s'appuyer sur l'article 21 pour imposer des revenus tirés de paiements pour gestion (voir *Copesul c. Autorité fiscale brésilienne, STJ, 2012*), cela reste un pari risqué qu'il convient d'éviter dans la mesure du possible.

SYNTHÈSE DES TROIS APPROCHES POUR L'IMPOSITION DES RÉMUNÉRATIONS POUR SERVICES DE GESTION ET POUR SERVICES TECHNIQUES

Le tableau 10 résume les principales différences entre les trois approches eu égard au secteur minier.

TABLEAU 10. Comparaison des trois approches en matière d'imposition des rémunérations pour services de gestion et services techniques

Article/ Disposition	Couverture d'une large gamme de services	Exigence pour le prestataire de services de disposer d'un ES dans l'État de la source	Facilité de négociation	Pratique conventionnelle (% des conventions échantillonnées)
Article spécifique sur les rémunérations pour services techniques	Oui	Non	Possible difficulté, s'agissant d'un article à part	7 % (6 conventions)
Disposition relative aux services techniques incluse dans l'article 12, paragraphe 3 (Redevances)	Oui, si les services techniques sont définis de manière large et ne dépendent pas d'autres opérations (par ex., la transmission du savoir-faire)	Non	Plus facile à négocier, car s'inscrivant dans l'article 12	19 % (16 conventions)
Insertion d'une disposition relative à l'ES liée aux industries extractives et/ou ES de service à l'article 5	Oui	Oui, bien qu'il soit plus facile de configurer un ES lié à l'industrie extractive, soumis à un seuil temporel inférieur, qu'un ES de services devant satisfaire au un seuil temporel généralement fixé.	Cela dépend de divers facteurs, cf. seuil temporel	62 % (53 conventions) ²⁰

²⁰ Cette approche est plus fréquente que l'adoption d'un article spécifique parce que c'est ce qu'il était le plus pratique de faire avant que l'ONU n'introduise l'article 12A en 2017, et non pas parce qu'elle est plus englobante ou plus fiable.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONS**NÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

RECOMMANDATIONS

1. Il est recommandé aux pays en développement riches en ressources naturelles d'adopter un article spécifique sur les « rémunérations pour services techniques », comme l'article 12-A du modèle de l'ONU. L'un des avantages de cette option est que l'État de la source peut aussi imposer les prestataires de services opérant à distance. Cela est d'importance si l'on considère que les mines seront de plus en plus automatisées et numérisées.
2. De manière alternative, les pays qui ne souhaiteraient pas adopter un article spécifique ou qui ne seraient pas en mesure de le négocier, pourront envisager les options suivantes par ordre de priorité :
 - i. Élargir l'article 12(3) pour y inclure les services techniques en tant que catégorie distincte de paiements de redevances, plutôt que de les faire figurer dans les « autres services ».
 - ii. Inclure une disposition relative à l'établissement stable liée aux industries extractives et/ou établissement stable de service à l'article 5. La disposition relative à l'établissement stable pour les industries extractives est préférable parce qu'elle remplacerait la règle générale, rendant difficile pour les entités non-résidentes d'éviter d'être imposables dans l'État de la source. Si un pays opte pour inclure les deux options, il lui faudra préciser clairement que la disposition relative à l'établissement stable pour les industries extractives est d'application prioritaire lorsque les services sont fournis à des entités résidentes se livrant à des activités d'exploration et d'extraction de ressources naturelles. Quoi qu'il en soit, dans les deux cas, l'une ou l'autre des dispositions (ou les deux), il conviendra de prévoir aussi une règle de non-fractionnement des contrats (voir l'article 14 de l'IM).



QUATRIÈME PARTIE : CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALES**CONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS**

CONCLUSION

Le fait pour les pays en développement de recourir aux conventions fiscales peut susciter des controverses. Dans l'hypothèse la plus favorable, ces instruments contribuent à attirer les investissements directs étrangers en réduisant le risque de double imposition. Toutefois, cette hypothèse est incertaine, en particulier dans le secteur minier, intimement lié au lieu de production. Dans l'hypothèse la moins favorable, ces instruments sont utilisés par les sociétés multinationales pour éviter l'impôt, entraînant un manque à gagner important pour les pays en développement.

Malgré les risques qui existent et qui sont amplement reconnus, de nombreux pays en développement considèrent qu'ils ont tout de même intérêt à signer des conventions fiscales en raison de certaines spécificités qui leur sont propres. Dans de tels cas, une compréhension des bonnes pratiques en matière de conventions fiscales – comment des pays dans une position similaire ont négocié, revu ou modifié leurs conventions pour mieux protéger leur base d'imposition – peut aider à jeter les bases de conventions fiscales plus équitables et plus durables.

Les pays en développement riches en ressources naturelles doivent accorder une attention particulière à la pratique en la matière, en particulier eu égard aux cessions indirectes à l'étranger, à la notion d'établissement stable et à l'imposition des revenus tirés des services de gestion et des services techniques. Il s'agit là de certains des principaux risques en relation avec les revenus du secteur minier, en particulier lorsque les conventions fiscales sont négociées sans tenir compte de ce secteur ou que des lacunes existent dans la législation nationale.

Pour faire face à ces risques, les Etats peuvent être amenés à s'écarter des conventions types. Non seulement de nombreux pays l'ont déjà fait, mais cela est tout à fait justifiable compte tenu de la nature finie et non renouvelable des ressources minérales. Les pays producteurs de ressources extractives sont en droit de prendre toutes les mesures qu'ils estiment nécessaires pour négocier (ou renégocier) des conventions fiscales qui protègent leur prérogative en matière d'imposition, et d'imposer les revenus miniers à toutes les étapes de la chaîne de valeur, sous réserve des autres objectifs de politiques publiques qu'ils poursuivent.

Les recommandations suivantes sont destinées à aider les gouvernements des pays en développement riches en ressources naturelles à prendre des décisions éclairées et fondées s'ils décident de négocier une convention fiscale et, dans ce cas, sur la meilleure façon de protéger leurs revenus miniers.

RECOMMANDATIONS GÉNÉRALES

1. Il est recommandé aux négociateurs de conventions fiscales d'analyser soigneusement d'un côté les avantages et de l'autre les coûts liés à la conclusion d'un tel accord, notamment dans le contexte du secteur minier. Ils ont également tout intérêt à examiner



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

si les objectifs de politique fiscale, sous-tendus par la convention, pourraient être atteints par d'autres moyens.

2. Il leur faut examiner leurs modèles de conventions fiscales, cette fois du point de vue du secteur minier, en analysant les articles les plus susceptibles d'avoir une incidence sur la perception des recettes minières.
3. Ces négociateurs auront à cartographier les transactions transfrontalières se rapportant à l'ensemble de la chaîne de valeur minière, en identifiant les principaux risques fiscaux internationaux qui pourraient être réduits, grâce à une conception minutieuse des dispositions des conventions fiscales.
4. Les pays producteurs de ressources extractives auront également intérêt à limiter la durée et la portée des dispositions de stabilisation fiscale en droit interne, ainsi que dans les contrats de concession minière. Plus particulièrement, l'adoption de mesures anti-évitement de bonne foi ou l'interprétation des lois en vigueur par les États hôtes pour protéger leurs bases de revenus et éviter les pratiques de BEPS, en accord avec les pratiques fiscales internationalement reconnues, ne devrait pas être considérée comme une modification de la loi contraire au principe de stabilisation.

ÉTABLIR ET CONSERVER LE DROIT DE PRÉLEVER UN IMPÔT SUR LES GAINS EN CAPITAL LIÉS AUX CESSIONS INDIRECTES D'ACTIFS MINIERES

1. Il est recommandé aux pays riches en ressources naturelles d'inclure une définition assez large de la notion de biens immobiliers dans leur droit interne (voir les recommandations en ce sens dans la section qui suit).
2. Ils doivent également établir le droit d'imposer les cessions indirectes de ces biens. Les pays dont les capacités administratives sont plus limitées peuvent préférer le modèle 1 figurant dans le tableau 5 (c'est l'entité locale qui est réputée avoir vendu des droits ou des actifs), quoique le risque de double imposition soit plus élevé que dans le modèle 2.
3. Ces pays ont tout aussi intérêt à inclure dans leurs conventions fiscales le droit d'imposer la vente d'actions ou d'intérêts assimilables tirant au moins 50 % de leur valeur des actifs situés dans l'État de la source. Ils devraient également négocier une règle anti-abus en phase avec l'article 9, paragraphe 1, de l'Instrument multilatéral.
4. En outre, les pays riches en ressources naturelles pourraient envisager l'adoption d'un article indépendant sur les industries extractives incluant le droit d'imposer les cessions indirectes spécifiquement dans le secteur extractif. Cette disposition pourrait prévoir une règle d'origine moins élevée pour les actifs miniers, combinée à une imposition au prorata de la plus-value pour limiter le risque de double imposition.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

ÉTABLIR UNE DÉFINITION EXHAUSTIVE DE LA NOTION DE BIENS IMMOBILIERS EN DROIT INTERNE

1. Il est recommandé aux pays riches en ressources naturelles d'inclure les éléments suivants dans leur définition juridique interne de la notion de biens immobiliers :
 - i. Tout droit d'exploration ou d'exploitation des gisements minéraux dans l'État de la source.
 - ii. Tout droit à un montant calculé sur la base de la production, y compris le bénéfice, ou sur la base de la valeur de la production provenant de gisements minéraux situés dans l'État de la source.
 - iii. Préciser que l'actif ou le droit minier est situé à l'endroit où se trouve le bien immobilier : cela permettra d'écartier le moindre doute sur le droit de l'État de la source d'imposer le revenu tiré des activités minières ou des actifs liés à des biens immobiliers.
2. Les pays qui n'ont pas encore actualisé leur définition de biens immobiliers peuvent toujours négocier une définition plus large pour l'inclure dans leurs conventions fiscales, tant qu'elle ne limite pas ni ne déroge pas à la définition applicable en droit interne.

CONCEVOIR DES CRITÈRES ÉLARGIS POUR LA NOTION D'ÉTABLISSEMENT STABLE

1. La meilleure option pour les pays qui souhaitent préserver leur droit d'imposer le revenu d'un établissement stable à toutes les étapes de la chaîne de valeur minière, est d'introduire dans leurs conventions un article indépendant relatifs aux industries extractives. À cet égard, ils doivent veiller à couvrir l'ensemble de la chaîne de valeur minière. La définition d'« État contractant » à l'article 3 de la convention doit comprendre tous ses territoires, y compris les fonds marins et sous-sols sur lesquels il exerce sa souveraineté.
2. Mais les pays qui ne souhaiteraient pas adopter un article spécifique ou qui ne seraient pas en mesure de le négocier, pourront envisager les modifications suivantes à l'article 5 (par ordre de priorité), ainsi que d'autres modifications ayant trait aux industries extractives à l'article 13 (gains en capital) :
 - i. Considérer qu'il existe un établissement stable dans tous les cas d'exploration et d'exploitation de ressources naturelles non renouvelables. Une disposition spécifique liée aux industries extractives n'aura pas à être subordonnée à la règle générale énoncée à l'article 5, paragraphe 1, et pourrait inclure un seuil temporel ou non. Le fait de ne pas inclure de seuil temporel favorisera un droit d'imposition plus rapide et plus fiable à la source ; toutefois, d'autres considérations peuvent entrer en ligne de compte, telles que le coût et la vérification fiscale des établissements stables.



INTRODUCTION

PROPOS DES
CONVENTIONS FISCALESAVANTAGES ET COÛTS
DES CONVENTIONSNÉGOCIER DES
CONVENTIONS FISCALESCONCLUSION ET
RECOMMANDATIONS

- ii. Inclure une référence à l'exploration et à l'exploitation des ressources naturelles ou aux structures et/ou installations utilisées pour ces activités d'exploration et d'exploitation à l'article 5, paragraphe 3. L'article 5, paragraphe 3 n'a pas à suivre le seuil temporel général, et il est possible d'adopter un seuil inférieur (par exemple, 3 mois ou moins).
- 3. Tous les pays riches en ressources naturelles devraient au minimum inclure les activités d'exploration dans la liste énonciative de l'article 5, paragraphe 2. Cela permettra que la conduite d'activités d'exploration donne lieu à l'application du critère d'établissement stable, même si cela dépend aussi du respect de la règle générale de l'article 5, paragraphe 1.

CONSERVER LE DROIT D'IMPOSER LES REVENUS PROVENANT DES RÉMUNÉRATIONS POUR SERVICES DE GESTION ET SERVICES TECHNIQUES

1. Il est recommandé aux pays en développement riches en ressources naturelles d'adopter un article spécifique sur les rémunérations pour services techniques, comme l'article 12-A du modèle de l'ONU. L'un des avantages de cette option est que l'État de la source peut aussi imposer les prestataires de services opérant à distance. Cela est d'importance si l'on considère que les mines seront de plus en plus automatisées et numérisées.
2. De manière alternative, les pays qui ne souhaiteraient pas adopter un article spécifique ou qui ne seraient pas en mesure de le négocier, pourront envisager les options suivantes par ordre de priorité :
 - i. Élargir l'article 12(3) pour y inclure les services techniques en tant que source distincte de paiements de redevances plutôt que de les faire figurer dans la catégorie « autres services ».
 - ii. Inclure une disposition relative à l'établissement stable liée aux industries extractives et/ou ES de services à l'article 5. La disposition relative à l'établissement stable pour les industries extractives est préférable parce qu'elle remplacerait la règle générale, rendant difficile pour les entités non-résidentes d'éviter d'être imposable dans l'État de la source. Si un pays opte pour inclure les deux options, il lui faudra préciser clairement que la disposition liée aux industries extractives est d'application prioritaire lorsque les services sont fournis à des entités résidentes se livrant à des activités d'exploration et d'extraction de ressources naturelles. Dans les deux cas, il conviendra de prévoir une règle de non-fractionnement des contrats (voir l'article 14 de l'IM).



RÉFÉRENCES

- ActionAid (2015). *An extractive affair: How one Australian mining company's tax dealing are costing the world's poorest country millions*. https://actionaid.org/sites/default/files/malawi_tax_report_updated_table_16_june.pdf
- ActionAid. (2018). *The impact of tax treaties on revenue collection: A case study of developing and least developed countries*. https://actionaid.org/sites/default/files/the_impact_of_tax_treaties.pdf
- Arias Esteban, I. G. & Calderoni, A. (2021). La pertinence du BEPS dans les pays en développement (focalisation sur l'Amérique latine et les Caraïbes). Dans I. J. Mosquera Valderrama, D. Lesage et W. Lips (Eds.), *Imposition, coopération internationale et Programme de développement durable à l'horizon 2030*. United Nations University Series on Regionalism (vol. 19) (p. 47–59). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-030-64857-2_3
- Australia Taxation Office (s.d.). *Biens imposables en Australie*. <https://www.ato.gov.au/Individuals/Capital-gains-tax/Foreign-residents-and-capital-gains-tax/Taxable-Australian-property/>
- Barthel, F., Matthias, B., & Neumayer, E. (2010). The impact of double taxation treaties on foreign direct investment: Evidence from large Dyadic Panel Data. *Contemporary Economic Policy*, 28. https://personal.lse.ac.uk/barthel/docs/dtt_fdi.pdf
- Beer, S. & Loeprick, J. (24 octobre 2018). *The cost and benefits of tax treaties with investment hubs: Findings from sub-Saharan Africa*. Fonds monétaire international. <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/10/24/The-Cost-and-Benefits-of-Tax-Treaties-with-Investment-Hubs-Findings-from-Sub-Saharan-Africa-46264>
- Brumby, J., & Keen, M. (16 novembre 2016). *Tax Treaties: Boost or bane for development?* Blogs de la Banque mondiale. <https://blogs.worldbank.org/governance/tax-treaties-boost-or-bane-development>
- Castillo-Murciego, A., & López-Laborda, J. (2018). *The effect of double taxation treaties and territorial tax systems on foreign direct investment: Evidence for Spain* (Discussion Papers, No 2018-21). Kiel Institute for the World Economy. <http://www.economics-ejournal.org/economics/discussionpapers/2018-21/>
- Centre international de la fiscalité et du développement. (2021). *Tax Treaties Explorer Dataset*. <https://www.ictd.ac/dataset/tax-treaties-explorer/>
- Daniel, P., Keen, M., Świstak, A., & Thuronyi, V. (Eds.). (2017). *International taxation and the extractive industries*. Routledge Studies in Development Economics.
- Davies, R. B., Norbäck, P.-J. & Tekin-Koru, A. (2009). The effect of tax treaties on multinational firms: New evidence from Microdata. *World Economy*, 32 (1), 77–110. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1334997
- de Mooij, R. A., Klemm, A. D., & Perry, V. J. (2021). *Corporate income taxes under pressure: Why reform is needed and how it could be designed*. Fonds monétaire international. <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/28329-9781513511771-en/28329-9781513511771-en-book.xml>



- Fitzgibbon, W. (2020). *Senegal nixes 'unbalanced' tax treaty with Mauritius*. International Consortium of Investigative Journalists. https://www.icij.org/investigations/mauritius-leaks/senegal-nixes-unbalanced-tax-treaty-with-mauritius/?utm_campaign=Sprout&utm_content=https://www.icij.org/inve&utm_medium=social&utm_source=facebook&fbclid=IwAR11E0s_crml5mAdtFkHSIBs7lZXfwhE1ooppwfQlZUOyhZTeoTjwI8kUUM
- Fonds monétaire international. (2014). *Spillovers in international corporate taxation* (Document de politique du FMI). <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>
- Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF) et Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). (2018). *Limiting the impact of excessive interest deductions on mining revenues*. Programme IGF-OCDE en réponse au BEPS dans le secteur minier. <https://www.oecd.org/tax/beps/limiting-the-impact-of-excessive-interest-deductions-on-mining-revenue-oecd-igf.pdf>
- Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF). (s.d.). *Modèle de convention fiscale de l'ATAF visant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu*. https://irp-cdn.multiscreensite.com/a521d626/files/uploaded/ATAF%20Model%20Tax%20Agreement_Highres.pdf
- Fraser Institute. (2019). *Annual survey of mining companies: 2019*. <https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/annual-survey-of-mining-companies-2019-execsum.pdf>
- Gajigo, O., Mutambatsere, E., & Ndiaye, G. (2012). *Gold mining in Africa: Maximizing economic returns for countries* (Document de travail 147). Banque africaine de développement. https://www.afdb.org/sites/default/files/documents/publications/wps_no_147_gold_mining_in_africa_maximizing_economic_returns_for_countries_120329.pdf
- Gouvernement des Pays-Bas. (23 mars 2015). *Netherlands concludes new tax treaty with Malawi*. <https://www.government.nl/latest/news/2015/04/20/netherlands-concludes-new-tax-treaty-with-malawi>
- Hearson, M. (2016). *Measuring tax treaty negotiations outcomes: The Action Aid Tax Dataset* (Document de travail 47). https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/11206/ICTD_WP47.pdf
- Hearson, M. (2018). When do developing countries negotiate away their corporate tax base? *Journal of International Development*, 30(2). <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1002/jid.3351>
- Hearson, M. & Kangave, J. (2016). *A review of Uganda's tax treaties and recommendations for action* (Document de travail 50). Institute of Development Studies, International Centre for Tax and Development. http://eprints.lse.ac.uk/67868/1/Hearson_A_Review_of_Uganda_Tax.pdf
- Initiative pour la transparence des industries extractives. (s.d.). *Données récapitulatives : Colombie (modèles 2013 à 2017)*. <https://drive.google.com/drive/folders/OBzRhrbXVAIKJalU4VEZXOWtITTO?resourcekey=0-NZW1BxkpBzXni-7wMVxBgA>
- Kiezebrink, V. & Ahlers, R. & Dugersure, S. (2018). *Mining taxes: The case of Oyu Tolgoi and profitable tax avoidance by Rio Tinto in Mongolia*. SOMO. https://www.somo.nl/wp-content/uploads/2018/01/Mining_taxes_V_1.2.pdf



- Loeprick, J., & Beer, S. (2018). *The costs and benefits of tax treaties with investment hubs: Findings from sub-Saharan Africa*. <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/10/24/The-Cost-and-Benefits-of-Tax-Treaties-with-Investment-Hubs-Findings-from-Sub-Saharan-Africa-46264>
- Loi sur l'interprétation des conventions fiscales en matière d'impôt sur le revenu. L.R.C. (1985), c.48, 1985. Canada. <https://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/l-4.pdf>
- Millimet, D., & Abdullah, K. (2007). Reassessing the effects of bilateral tax treaties on U.S. FDI activity. *Journal of Economic and Finance*, 42, 451–470. <https://link.springer.com/article/10.1007/s12197-017-9400-3>
- Neumayer, E. (2007). Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries? *Journal of Development Studies*, 43(8), 1501–1519. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00220380701611535>
- Oguttu, A. (2018). *Should developing countries sign the OECD Multilateral Instrument to address treaty-related base erosion and profit shifting measures?* Centre & Global Development. <https://www.cgdev.org/publication/should-developing-countries-sign-oecd-multilateral-instrument-address-treaty-related>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2015). *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 – Rapport final 2015*. Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base et le transfert de bénéfices. Publications de l'OCDE. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mesurer-et-suivre-les-donnees-relatives-au-beps-action-11-rapport-final-2015_9789264282711-fr#page1
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2018). *Instructions supplémentaires sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables. BEPS - Action 7. Cadre inclusif sur le BEPS*. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/instructions-supplementaires-sur-l-attribution-de-benefices-a-un-etablissement-stable-beps-action7.pdf>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2019). *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (version abrégée)*. Publications de l'OCDE. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr#page1
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2020a). *Principes directeurs pour des contrats extractifs durables* (Outils de politique de développement de l'OCDE). Publications de l'OCDE. <https://www.oecd.org/fr/dev/Principes-directeurs-pour-des-contrats-extractifs-durables.pdf>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2020b). *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du pilier 1 - Cadre inclusif sur le BEPS*. Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base et le transfert de bénéfices. Publications de l'OCDE. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-rapport-sur-le-blueprint-du-pilier-un_3585df0b-fr
- Organisation des Nations Unies. (2016). *Manual for negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries*. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/05/manual_btt.pdf



- Organisation des Nations Unies. (2017). *Manuel sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement*. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/Extractives-Handbook_2017.pdf
- Organisation des Nations Unies. (2018). *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement : Mise à jour 2017*, <https://doi.org/10.18356/cc8f6035-en>
- Oxfam. (2020). *Capital gains taxes and offshore indirect transfers*. <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/621031/rr-capital-gains-taxes-offshore-transfers-220720-en.pdf;jsessionid=D85DD1F52D111977844265E37374A48A?sequence=4>
- Pittman, R., & Toroskainen, K. (2020). *Beneath the surface: The case for oversight of extractive industries suppliers*. Natural Resources Governance Institute. https://resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/beneath_the_surface.pdf
- Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (PCT). (2020a). *The taxation of offshore indirect transfers – A toolkit*. https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_The_Taxation_of_Offshore_Indirect_Transfers.pdf
- Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (PCT). (2020b). *Boîte à outils pour les négociations de conventions fiscales*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/toolkit-on-tax-treaty-negotiations.htm>
- Quak, E., & Timmis, H. (2018). *Double taxation agreements and developing countries* (K4D Helpdesk Report). Institute of Development Studies. <https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/handle/20.500.12413/13839>
- Toledano, P., Bush, J., & Mandelbaum, J. (2017). *Designing a legal regime to capture capital gains tax on indirect transfer of mineral and petroleum rights: A practical guide*. Columbia Center on Sustainable Investment & International Senior Lawyers Project. https://scholarship.law.columbia.edu/sustainable_investment_staffpubs/13
- Vogel, K. (1997). *Klaus Vogel on double taxation conventions* (3e éd.). Kluwer Law International.
- Whittaker, D. R. (2016). An examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, provisions and application to U.S. foreign policy. *North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation*, 8(1), article 4. <https://core.ac.uk/download/pdf/151515676.pdf>



LISTE DES CONVENTIONS FISCALES ÉCHANTILLONNÉES

Convention entre l'Australie et la République fédérale d'Allemagne pour l'élimination des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et la prévention de l'évasion et de l'évitement en matière fiscale, 12 novembre 2015, <https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/GermanyDTA-1.pdf>

Convention entre le gouvernement de la Nouvelle-Zélande et le gouvernement de l'État indépendant de Papouasie-Nouvelle-Guinée en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, 29 octobre 2012, https://Taxpolicy.Ird.Govt.Nz/-/Media/Project/Ir/Tp/Tax-Treaties/Papua-New-Guinea/2012-Dta-Nz-Papua-New-Guinea-Pdf.Pdf?Sc_Lang=En&Modified=20200902034339&Hash=0d628dcc60a16605f441f62c688b4a00

Convention entre le gouvernement de la Nouvelle-Zélande et le gouvernement de la République populaire de Chine pour l'élimination des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la prévention de l'évasion et de l'évitement en matière fiscale, 1er avril 2019, https://taxpolicy.ird.govt.nz/-/media/project/ir/tp/tax-treaties/china/2019-dta-nz-china-pdf.pdf?sc_lang=en&modified=20200902034212&hash=7635847d5447ef25b0ba8491af7c366f

Convention entre le gouvernement de la République populaire de Chine et le gouvernement de l'Australie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, 1er novembre 1988, <https://can01.safelinks.protection.outlook.com/?url=http%3a%2f%2fwww.chinatax.gov.cn%2fn810341%2fn810770%2fc1152993%2f5026990%2ffiles%2f8ba8caea69c483c9741e9891f07c490.pdf&data=04%7c01%7ccareadhead%40iisd.org%7c59cf213a0f8642e7baf408d968d74305%7c01a20ec6cfd9471cb34bedc36161c3ce%7c1%7c0%7c637656096454038193%7cunknown%7ctwfpbgzsb3d8eyjwijoimc4wljawmdailcjqijoi2lumziilcjbtiidk1hawwilcixvci6mn0%3d%7c1000&data=fxhjaistxmhasgec55wh3nh40mal9ulbjglc9eqg6e4%3d&reserved=0>

Convention entre le Japon et la République du Pérou pour l'élimination des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la prévention de l'évasion et de l'évitement en matière fiscale, 18 novembre 2019, <https://www.mofa.go.jp/files/000539624.pdf>

Convention entre le gouvernement de la République d'Afrique du Sud et le gouvernement de la République du Cameroun en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, 20 mai 2015.

Convention entre le gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et le gouvernement de la République du Chili en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur les gains en capital, 12 juillet 2003, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/496657/chile_dtc_-_in_force.pdf

Convention entre le gouvernement des États-Unis d'Amérique et le gouvernement de la République du Chili en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, 4 février 2010, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Chile-2-4-2010.pdf>



Convention entre le gouvernement des États-Unis d'Amérique et le gouvernement de la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, 12 septembre 1989, https://mkOrofifiqa2w3u89nud.kinstacdn.com/wp-content/uploads/India_indiatax.pdf?_ga=2.45629156.1530566357.1630090385-725225394.1630090385

Convention entre le Royaume de Norvège et la République de Serbie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, 17 juin 2015.

Convention entre le Royaume de Norvège et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur les gains en capital, 22 mars 2013, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/281378/8801.pdf

Convention entre la République d'Argentine et les États-Unis du Mexique en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, 23 novembre 2016.



LISTE DES CAS CITÉS

- Adams Challenge (UK) LIMITED c. Commissioner of Internal Revenue. (2021). 156 T.C, n° 2. USTC. <https://casetext.com/case/adams-challenge-uk-ltd-v-commr-1>
- BHP Minerals International c. Deputy Director of Income Tax. (2007) Cour d'appel compétente en matière fiscale, Delhi. <https://indiankanoon.org/doc/972570/>
- Clough Projects International v. Department of Income Tax. (2009) Cour d'appel compétente en matière fiscale, Bombay. N° 2546. <https://indiankanoon.org/doc/16656054/>
- Commissioner of Taxation c. Lamesa Holdings BV. (1997). FCA 785. <https://jade.io/article/155279>
- ConocoPhillips et Perenco c. Viet Nam (2017). Pôle de la politique d'investissement. Nations Unies, CNUCED. <https://investmentpolicy.unctad.org/investment-dispute-settlement/cases/906/conocophillips-and-perenco-v-viet-nam>
- Fugro Engineers BV v. Assistant Commissioner of Income-Tax (OSD) (2008) Range-I, Cour d'appel compétente en matière fiscale <https://www.casemine.com/judgement/in/5d3163843321bc6e5935a1c2>
- Gil Mauritius Holding Ltd., New c. Deputy Director of Income Tax, Dehradun. (2018). Cour d'appel compétente en matière fiscale, Delhi. N° 2534. <https://indiankanoon.org/doc/142840829/>
- Her Majesty The Queen Canada c. MIL (Investments) S.A. (2007) DTC 5437, FCA 236. <https://taxinterpretations.com/content/356711>
- Her Majesty The Queen Canada c. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L. (2020) CAF 43. <https://taxinterpretations.com/content/537469>
- Heritage Oil and Gas Limited c. Uganda Revenue Authority (TAT Application-2010/26) (2011) UGTAT 8. <https://ulii.org/ug/judgment/tax-appeals-tribunal-uganda/2011/8>
- PGS Geophysical AS c. Norges Høyesterett (2004) HR-2004-01003-A. <https://www.domstol.no/Enkelt-domstol/hoyesterett/avgjorelser/2004/Sporsmal-om-fast-driftssted-etter-skatteavtale-basert-pa-OECDs-monsteravtale/>
- Resource Capital Fund III LP c. Commissioner of Taxation (2013) FCA 363. https://www.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/FCA/2013/363.html?context=1;query=RCF;mask_path=
- Royal Bank of Canada v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs. (2020) UKFTT 267 (TC). <https://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2020/TC07751.html>
- Subsea Offshore Ltd. c. Deputy Commissioner. (1998) Cour d'appel compétente en matière fiscale, 66 DII 296. Bombay. <https://indiankanoon.org/doc/260361/>



ANNEXE

TABLEAU A1. Litiges liés à l'application des conventions fiscales dans le secteur des industries extractives au cours des 20 dernières années

Affaire /Rapport public	Année	Sommes en jeu	Résultat pour l'État
Risque 1 : Imposition des ventes indirectes d'actifs miniers à l'étranger			
Alta Energy (Canada–Luxembourg)	2020	380 millions USD	Affaire perdue
Banque Royale du Canada (Canada–Royaume-Uni)	2020	12,8 millions USD	Affaire gagnée
ConocoPhillips, Perenco (Vietnam–Royaume-Uni)	2017	179 millions USD	En cours
Resource Capital Fund III LP (Australie–Etats-Unis)	2014	58 millions de USD*	Affaire perdue
Paladin Energy (Namibie–Maurice)	2014	14,7 millions USD	Affaire perdue
Heritage Oil and Gas Company (Ouganda–Maurice)	2010	405 millions USD	Affaire gagnée
MIL Investments (Canada–Luxembourg)	2006	425 millions USD	Affaire perdue
Risque 2 : Imposition des sous-traitants			
Adams Challenge (UK) Ltd. (2021) (États-Unis–Royaume-Uni)	2021	24 millions USD	Affaire gagnée
GIL Mauritius Holdings Ltd. (2018) (Inde–Maurice)	2018	1,8 million USD*	Affaire perdue
Clough Projects Intl.Pvt.Ltd. (2010) (Inde–Australie)	2010	21,4 millions USD*	Affaire perdue
Fugro Engineers BV (2008) (Inde–Pays-Bas)	2008	1,6 million USD*	Affaire gagnée
BHP Minerals Intl. Exploration Inc. (2007) (Inde–États-Unis)	2007	2,6 millions USD	Affaire perdue
PGS Geophysical AS (2004) (Norvège–Côte d'Ivoire)	2004	2,5 millions USD	Affaire perdue
Risque 3 : Imposition des services de gestion			
Oyu Tolgoi (2021) (Mongolie–Pays-Bas)	2021	288 millions USD ²¹	S/O
Paladin Energy (Malawi–Pays-Bas, renégocié en 2015)	2015	27,5 millions USD	S/O

Note : Un astérisque (*) signifie que le chiffre fait référence au total des bénéfices ou des gains et non pas au montant de l'impôt sur les plus-values réalisées.

²¹ Plusieurs questions sont couvertes par les procédures de redressement. L'une concerne une retenue d'impôt et donc la convention fiscale trouvée à s'appliquer.



IGF

INTERGOVERNMENTAL FORUM
on Mining, Minerals, Metals and
Sustainable Development