



SouthViews

N° 220, 28 juin 2021

www.southcentre.int

Twitter : [@South_Centre](https://twitter.com/South_Centre)

Améliorer des règles du nexus pour une répartition équitable des droits d'imposition pour les pays en développement

Par Radhakishan Rawal

L'une des questions posées dans le Premier Pilier sur les discussions sur l'imposition de l'économie numérique est le seuil du nexus, c'est-à-dire le lien de rattachement au pays, qui déterminerait quelles entreprises multinationales (EMN) ont une présence imposable. Les grandes économies développées ainsi que les petites économies en développement peuvent être privées de droits d'imposition en raison des seuils des nexus tels que décrits actuellement dans la proposition du Premier Pilier. De plus, même si des seuils plus petits sont adoptés, certains pays peuvent encore se voir refuser des droits d'imposition. Un seuil financier n'a jamais été un paramètre de répartition des droits d'imposition entre les pays. Un ajustement mineur dans le processus de certitude fiscale pourrait résoudre le problème.

Cet article préconise d'accorder le droit d'imposition sur le montant A du Premier Pilier, qui couvre la portion principale des bénéfices imposables de l'économie numérique, à toutes les juridictions du marché, mais d'accorder les droits destinés aux juridictions fiscales concernées uniquement aux pays atteignant les seuils du nexus. Cette approche se traduira par une répartition équitable des droits d'imposition et garantira également qu'il n'y ait pas de charge supplémentaire dans le processus de la certitude fiscale, ce qui sera plus facile pour les pays en développement.

1. Contexte

Le Groupe des Sept (G7) a publié le 5 juin¹ un communiqué indiquant leur accord sur divers aspects du Premier et Deuxième Pilier. La réunion du Cadre Inclusif est prévue les 30 juin et 1er juillet où divers aspects de ces piliers seront âprement discutés et négociés. Il y a un certain nombre de questions sur lesquelles différentes parties prenantes ont des points de vue différents.

¹ Disponible sur <https://www.gov.uk/government/publications/g7-finance-ministers-meeting-june-2021-communiqué/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communiqué>.

L'une de ces questions ouvertes est le « nexus ». Cet article explique le problème et tente de donner une solution qui pourrait être acceptable pour toutes les parties. Prima facie, il peut sembler qu'un seuil de nexus plus élevé implique un traitement injuste à l'endroit des petites économies. Cependant, dans certaines situations, cela pourrait priver des droits d'imposition, même pour les grandes économies.

2. Nexus

Le chapitre 3 du plan directeur² du Premier Pilier traite du nexus. Le nexus indique essentiellement que l'entreprise multinationale (EMN) a un engagement important et soutenu avec la juridiction du marché. En l'absence d'un tel engagement, la juridiction du marché (pays hors-nexus) ne se verra pas allouée des droits d'imposition sur le montant A³.

Le plan directeur envisage différentes exigences de nexus pour les services numériques automatisés (ADS) et les entreprises en relation étroite avec des consommateurs (CFB). Pour les ADS, le nexus serait perçu uniquement à partir des revenus provenant de la juridiction du marché, disons 1 million d'euros. Si les revenus du champ d'application provenant de l'entreprise multinationale, conformément aux règles de provenance des revenus, d'un pays particulier (juridiction du marché) dépassent ce seuil, ce pays sera éligible pour l'allocation du montant A. L'exigence pour le nexus pour les CFB serait plus élevée. Il s'agirait d'un seuil monétaire (disons 2 millions d'euros) et d'un « facteur additionnel ». Le facteur additionnel pourrait être la présence physique ou simplement un seuil de revenus plus élevé.

L'application de cette règle du nexus peut être expliquée sur la base de l'exemple suivant :

Exemple 1

Les faits :

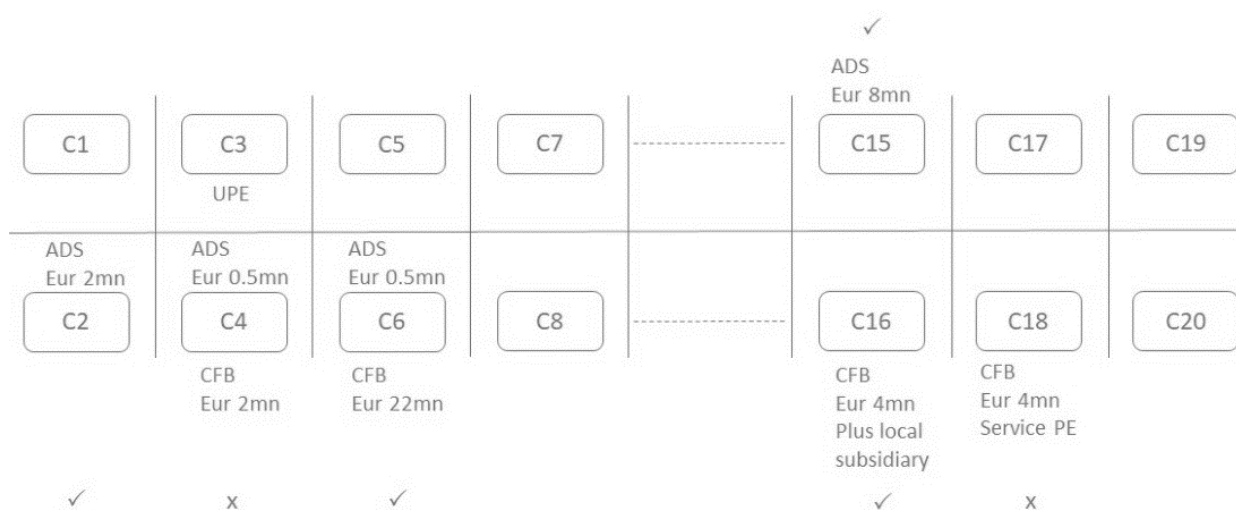
Le groupe EMN A est présent dans / tire des revenus de vingt pays [du pays 1 (C1) au pays 20 (C20)]. Le Groupe remplit les conditions à la fois pour le seuil de chiffre d'affaires global et le seuil de chiffre d'affaires du champ d'application étranger.

L'exigence de nexus et d'autres données concernant la présence et les revenus dans le champ d'application, conformément aux règles de provenance des revenus, dans certains pays sont présentées ci-dessous :

² Organisation de Coopération et de Développement Economiques, *Tax Challenges Arising from Digitalization-Report on Pillar One Blueprint* (Paris, 2020). Disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en.

³ Le montant A est une fraction convenue des bénéfices résiduels du groupe EMN qui sera réparti entre les juridictions de marché et les juridictions de marché pourront prélever un impôt sur le montant ainsi alloué même s'il n'y a pas d'établissement permanent dans ce pays ou cette juridiction. Conformément à la proposition actuelle du G7, 20 % des bénéfices résiduels du groupe EMN seront traités comme montant A. Les bénéfices supérieurs à 10 % de marge de rentabilité seront traités comme des bénéfices résiduels.

| Exigence Nexus (supposée) | Pays | Revenu ADS (M Euro) | Revenu CFB (M Euro) | Présence physique |
|---|------|---------------------|---------------------|-------------------|
| <i>Exigence pour l'ADS</i> Revenu de 1M Euro <i>Exigence pour les CFB</i> Revenu de 2.5M Euro Facteur additionnel - Présence physique [PE, article 5, paragraphe1, par ex. siège social ou filiale locale] ou revenu de 20M d'euros | C2 | 2 | 0 | |
| | C4 | 0.5 | 2 | |
| | C6 | 0.5 | 22 | |
| | C15 | 8 | | |
| | C16 | | 4 | Filiale |
| | C18 | | 4 | NA |



Évaluation du Nexus

| Pays | Nexus | Remarques |
|------|-------|--|
| C2 | Oui | Les revenus ADS dépassent le seuil |
| C4 | Non | Ni le seuil de revenus ADS ni celui CFB n'ont été atteints |
| C6 | Oui | Les revenus des CFB dépassent le seuil et le « facteur additionnel » est trouvé |
| C15 | Oui | Les revenus ADS dépassent le seuil |
| C16 | Oui | Les revenus CFB dépassent le seuil et le « facteur additionnel » est trouvé |
| C18 | Non | Les revenus CFB dépassent le seuil mais le « facteur additionnel » n'est pas trouvé. L'EP des services ne doit pas être traité comme une « présence physique » |

On peut observer que bien que la multinationale tire des revenus du C4 et C18, en l'absence de nexus, ces pays n'obtiendront pas de droits d'imposition sur le montant A.

3. Les règles de nexus pour les petites économies et les économies en développement

Le plan directeur du Premier Pilier reconnaît que pour les petites économies en développement, des seuils de nexus inférieurs seraient envisagés. Le paragraphe en question est ci-dessous :

213. Selon l'endroit où les seuils de revenus sont fixés, il faudra peut-être également envisager d'utiliser une règle de nexus plus bas pour les petites économies et les économies en développement. Compte tenu de la taille de leurs économies dans le contexte de la détermination d'un engagement important et soutenu sur le marché, et de la complexité supplémentaire dans l'application et la vérification des facteurs additionnels pour les administrations fiscales aux ressources souvent très limitées, les principes et les aspects pratiques pourraient justifier une réflexion plus approfondie. Cela peut également nécessiter des considérations relatives aux simplifications des mesures de conformité et des coûts administratifs, y compris pour d'autres juridictions.

Il convient de noter que même si des seuils de revenus inférieurs étaient fixés, cela entraînerait toujours une situation où certains pays vont être privés de droits d'imposition.

4. Est-ce que le nexus permet-il à une répartition équitable des droits d'imposition ?

En vertu des conventions fiscales existantes, la répartition des droits d'imposition ne dépend d'aucun seuil financier. Le pays source est en mesure d'exercer ses droits d'imposition en vertu de la convention fiscale, même pour un seul dollar. Si on en arrive à un nexus, il serait certainement injuste que le pays d'origine/la juridiction du marché ne soit pas autorisé à imposer des droits à moins que la multinationale ne tire un certain revenu minimum de ce pays.

Il faut également noter que ce traitement semble encore injuste pour le fait que le lien est exprimé en termes monétaires. Pour les droits d'imposition sur les bénéficiaires des entreprises, l'établissement stable est un « nexus » en vertu des conventions fiscales. Cependant, par rapport à d'autres sources de revenus, par exemple les intérêts, les redevances, etc., le pays source a la capacité d'imposer même un seul dollar. Par conséquent, l'iniquité ne peut pas être complètement exclue. De plus, l'établissement permanent lui-même a échoué en tant que lien dans le cas de l'économie numérique.

5. Justification du refus des droits d'imposition

Le Premier Pilier accorde des droits d'imposition lorsque la multinationale a un engagement important et soutenu avec la juridiction du marché et refuse le droit d'imposition lorsque cet engagement n'existe pas. Cela est facilement accepté lorsqu'un établissement permanent est traité comme un nexus. Cependant, des doutes surgissent lorsque le nexus est simplement exprimé sous la forme de revenus provenant d'un pays conformément aux règles de provenance des revenus.

Il est intéressant de noter que le paragraphe 188 du plan directeur du Premier Pilier semble également donner une dimension différente. Cela peut être lu ci-dessous :

La conception des règles nexus vise à protéger les intérêts des petites juridictions, et en particulier les économies en développement, et leur désir de bénéficier du

nouveau droit d'imposition. Elle reconnaît la nécessité de coûts de mise en conformité faibles et proportionnés.

Cela suggère que les petites juridictions et les pays en développement peuvent trouver les coûts de mise en conformité plus élevés. Compte tenu des complications engendrées dans le processus d'évaluation de groupe, via l'approche basée sur le tableau décrit au chapitre 9 du Plan directeur, il peut être très difficile pour les petites économies émergentes de participer à de tels processus en raison de la capacité limitée de l'administration et des coûts associés. Néanmoins, il peut être difficile de comprendre comment la conception d'une règle de nexus « *protège les intérêts des petites juridictions et des économies émergentes* » en refusant les droits d'imposition.

6. Est-ce que l'absence de nexus peut-elle priver les grandes économies de droits d'imposition ?

Alors que le plan directeur suggère que le nexus est un problème pour les petites économies, il pourrait également refuser des droits d'imposition aux pays développés en fonction des faits dans une situation donnée.

Dans l'exemple 1 analysé ci-dessus, les hypothèses supplémentaires suivantes peuvent être formulées :

- Le C4 est une grande économie, un pays du G7.
- Le produit ADS lancé par la MNE n'est pas encore complètement introduit à C4.
- L'EMN teste le marché dans le C4 et introduira son produit dans le pays dans quelques années.

Le C4 se verra refusé les droits d'imposition sur le montant A parce qu'il ne satisfait pas au seuil de nexus. Cependant, le C4 est l'un des plus grands pays/économies au monde et dispose de toutes les ressources et capacités pour participer aux processus d'évaluation de groupe décrits au chapitre 9 du plan directeur.

7. Approche suggérée – Attribution du montant A sans «affecter» les droits « des administrations fiscales »

7.1 Concept et rôle de l'administration fiscale concernée

Les administrations fiscales des autres juridictions où le groupe multinational a une entité constitutive et celles où il a un marché qui correspond au seuil applicable sont conjointement dénommées « administrations fiscales concernées » dans le plan directeur. Le plan directeur envisage l'implication des juridictions fiscales concernées à divers processus de certitude fiscale, y compris :

- Échange de la déclaration d'auto-évaluation originale / corrigée et du dossier de documentation avec les juridictions fiscales concernées
- Possibilité pour les administrations fiscales concernées d'examiner les données et de s'opposer à la position prise par l'EMN
- Inclusion des administrations fiscales concernées dans le réseau global d'échange d'informations

- Les administrations fiscales concernées insistent sur la mise en place d'un comité d'examen
- Inclusion des administrations fiscales concernées dans le comité d'examen
- Une administration fiscale touchée ne faisant pas partie du comité, identifiant un problème potentiel avec l'allocation du montant A d'un groupe EMN et le soulevant auprès de l'administration fiscale responsable
- Soumission des conclusions du comité d'examen aux administrations fiscales concernées ne faisant pas partie du comité pour approbation.
- Possibilité qu'une ou plusieurs administrations fiscales concernées en désaccord avec la conclusion du comité d'examen puisse aller vers le comité de détermination
- Implication de la juridiction concernée au comité de détermination

Les administrations fiscales ont besoin d'un niveau requis de capacité pour participer à ces processus. En outre, l'implication d'un grand nombre de juridictions dans les processus rend également les processus compliqués et lents, car il pourrait y avoir plus d'objections de la part des administrations fiscales concernées.

7.2 Aucun droit de participer aux processus de certitude fiscale en absence d'un nexus

Une approche simple pour protéger les droits d'imposition des pays hors-nexus pourrait consister à allouer le montant A mais à refuser le droit de participer aux processus de certitude fiscale. Sous cette approche :

- L'allocation du montant A va concerner tous les pays où l'EMN tire des revenus conformément aux règles de provenance des revenus (par ex. y compris les pays où l'EMN n'a pas de nexus).
- Les pays où l'EMN a un nexus, sont traités comme des juridictions fiscales concernées et autorisés à participer au processus de certitude fiscale tel que défini dans le plan directeur.
- Les pays où l'EMN n'a pas de nexus ne seront pas autorisés à participer au processus de certitude fiscale. Les documents pertinents seraient toutefois partagés avec l'administration fiscale de ces pays.

Cela garantira que tous les pays recevront une allocation du montant A et que le processus de certitude fiscale ne sera pas alourdi.

7.3 Administrateur pour protéger les droits des pays hors-nexus

Pour s'assurer que les droits des pays sans nexus soient protégés pendant les processus de certitude fiscale, un administrateur pourrait être impliqué dans ces processus. Le concept d'administrateur doit être développé à cette fin. Alternativement, le représentant du pays en développement au sein des Comités peut être traité comme un Administrateur à cette fin.

7.4 Conclusion

L'approche suggérée dans la partie 7.2 ci-dessus est évaluée sur divers paramètres.

- Du point de vue des pays hors-nexus, ils n'auront rien à dire dans le processus de certitude fiscale et ils vont devoir se contenter de ce que les autres décident.

Cependant, étant contre l'absence de droits d'imposition sur le montant A ou l'absence de consensus sur le Premier Pilier, ce serait un bien meilleur résultat d'avoir des droits d'imposition sur le montant A.

- Du point de vue des pays hors-nexus, l'approche suggérée ne pèsera pas sur les capacités limitées de l'administration fiscale ni n'entraînera une augmentation des coûts pour l'administration fiscale.
- Du point de vue de la facilité du processus de certitude fiscale, il n'y aurait pas de complexité ou de fardeau supplémentaire. Cela n'entraînerait que des calculs supplémentaires sur des feuilles Excel ou le partage de documents pertinents avec plus de pays (par ex. des pays hors-nexus) sans que ces pays aient la possibilité de participer ou de s'opposer aux processus.
- Du point de vue de l'EMN, l'EMN obtiendrait un crédit pour les impôts payés dans les pays hors-nexus et il n'y aurait pas de double imposition. Il semble que dans cette approche, l'EMN devrait faire une mise en conformité supplémentaire dans les pays hors-nexus. Cependant, au niveau politique, il semble déraisonnable de refuser des droits d'imposition aux petits pays simplement parce que l'EMN devra se livrer à une conformité supplémentaire. Lorsque la multinationale tire des revenus de ces pays et a des clients et des utilisateurs dans ces pays, le respect des lois locales serait justifié.
- Du point de vue de la répartition des droits d'imposition, il semble déraisonnable que certains pays se voient refuser des droits d'imposition parce que l'EMN n'a pas perçu de revenus suffisants de ce pays. Le montant des recettes n'a jamais été un paramètre de répartition des droits d'imposition dans les conventions fiscales. Même si des seuils inférieurs étaient adoptés pour les petites économies, certains pays seront toujours exclus du montant A. La règle de répartition des droits d'imposition ne peut pas discriminer des pays de cette manière.

Auteur : Radhakishan Rawal est un expert-comptable basé en Inde.

*** Les opinions contenues dans cet article sont attribuables à l'auteur et personnelles, et ne représentent pas les opinions institutionnelles de Centre Sud ou de ses États membres.**

SOUTHVIEWS est un service du Centre Sud fournissant des opinions et des analyses de questions d'actualité du point de vue du Sud.

Pour voir d'autres articles dans SouthViews, veuillez [cliquer ici](#).

Pour voir la version précédente de SouthViews, veuillez [cliquer ici](#).

Pour plus d'informations, veuillez contacter Anna Bernardo de Centre Sud : E-mail bernardo@southcentre.int, ou téléphoner au +41 22 791 80 50.