

L'APPLICATION DE LA TVA/TPS AUX TRANSACTIONS INTERNATIONALES PORTANT SUR LES SERVICES ET LES BIENS INCORPORELS

CONCEPTS EMERGENTS EN MATIÈRE DE LIEU D'IMPOSITION - DEUXIEME DOCUMENT DE CONSULTATION

Appel à commentaires

Juin 2008

Comité des affaires fiscales
Groupe de travail N°9 sur les impôts sur la consommation



CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES

AVERTISSEMENT IMPORTANT

Ce deuxième document pour consultation publique fait suite au premier document destiné à la consultation du public diffusé sur le site Internet de l'OCDE en janvier 2008 (disponible sur <http://www.oecd.org/dataoecd/42/11/39874228.pdf>). Les commentaires reçus à l'issue de cette première consultation ont été favorables aux approches proposées par l'OCDE (le résumé est disponible sur XXX). Dès lors, aucune modification importante n'est considérée comme nécessaire.

Ce second document pour consultation contient des exemples de fourniture transfrontalière de services et biens incorporels qui sont plus complexes que dans le premier document, dans la mesure où ils font intervenir des fournitures entre entreprises multinationales dans le cadre d'accords globaux. Comme dans le cas du premier rapport, ces exemples sont soumis aux conditions indiquées aux paragraphes 1 et 2 de ce document.

L'attention des participants est attirée sur le fait que ce document ne reflète que des travaux en cours et que les solutions ou conclusions qui y sont présentées ne peuvent pas être considérées, à ce stade, comme faisant partie des principes directeurs. Un projet de principes directeurs sera présenté plus tard pour consultation publique, à l'issue des travaux du Comité.

Le présent document ne reflète pas nécessairement le point de vue de l'OCDE ni de ses pays membres.

Lorsque vous nous envoyez vos commentaires, nous vous demandons de vous identifier dans un questionnaire en annexe au présent document car nous pourrions avoir besoin de vous contacter pour le suivi de vos réponses. Sous réserve de l'accord préalable des commentateurs, nous pourrions publier certaines des contributions reçues sur notre site Internet.

Les commentaires peuvent être adressés soit sur une base individuelle, soit sur une base collective par des organisations professionnelles ou des cabinets de conseil. Si vous souhaitez davantage d'information n'hésitez pas à contacter David Holmes, Chef de l'Unité des Impôts sur la consommation (David.Holmes@oecd.org) ou Stéphane Buydens, Administrateur (Stephane.Buydens@oecd.org).

Merci d'envoyer votre contribution par courrier, télécopie ou courrier électronique à l'adresse suivante avant le 17 octobre 2008:

*David Holmes
Chef de l'unité des Impôts sur la consommation
CTP/TAE
OCDE Centre de Politique et d'Administration fiscales
2, rue André Pascal 75775 Paris Cedex 16
France*

*Télécopie : +33(0)1.44.30.61.36
Courriel : David.Holmes@oecd.org avec copie à Stephane.Buydens@oecd.org*

PRINCIPES EMERGENTS POUR LA DÉFINITION DU LIEU D'IMPOSITION DES FOURNITURES TRANSFRONTALIÈRES DE SERVICES ET DE BIENS INCORPORELS

DEUXIEME DOCUMENT DE CONSULTATION

1. Les conditions suivantes sont appliquées dans les exemples.

Dans chacun des scénarios, la règle générale du lieu où se trouve le client est appliquée ;

Seules les transactions entre entreprises sont envisagées ;

Dans le cadre de tous les scénarios, les opérations ont des fondements économiques légitimes et de bonne foi et s'appuient sur ces fondements ;

Les scénarios se basent sur un environnement réglementaire idéal ; les législations et pratiques existantes sont laissées de côté ; et

Tous les scénarios font intervenir des entités juridiques distinctes qu'elles soient ou non liées entre elles par une propriété commune.

2. Un certain nombre de points n'ont pas été traités à ce stade. Il s'agit par exemple du risque de fraude et d'évasion fiscales, des distorsions de concurrence, et des situations faisant intervenir des entreprises qui possèdent des établissements dans différents pays. Ces questions seront examinées par la suite lorsque les concepts fondamentaux qui se dégagent des modèles et des exemples auront été compris et approuvés. Il se peut que certaines des conclusions de cette note ne soient pas applicables dans toutes les situations, par exemple en cas de fraude, de double imposition ou d'absence involontaire d'imposition.

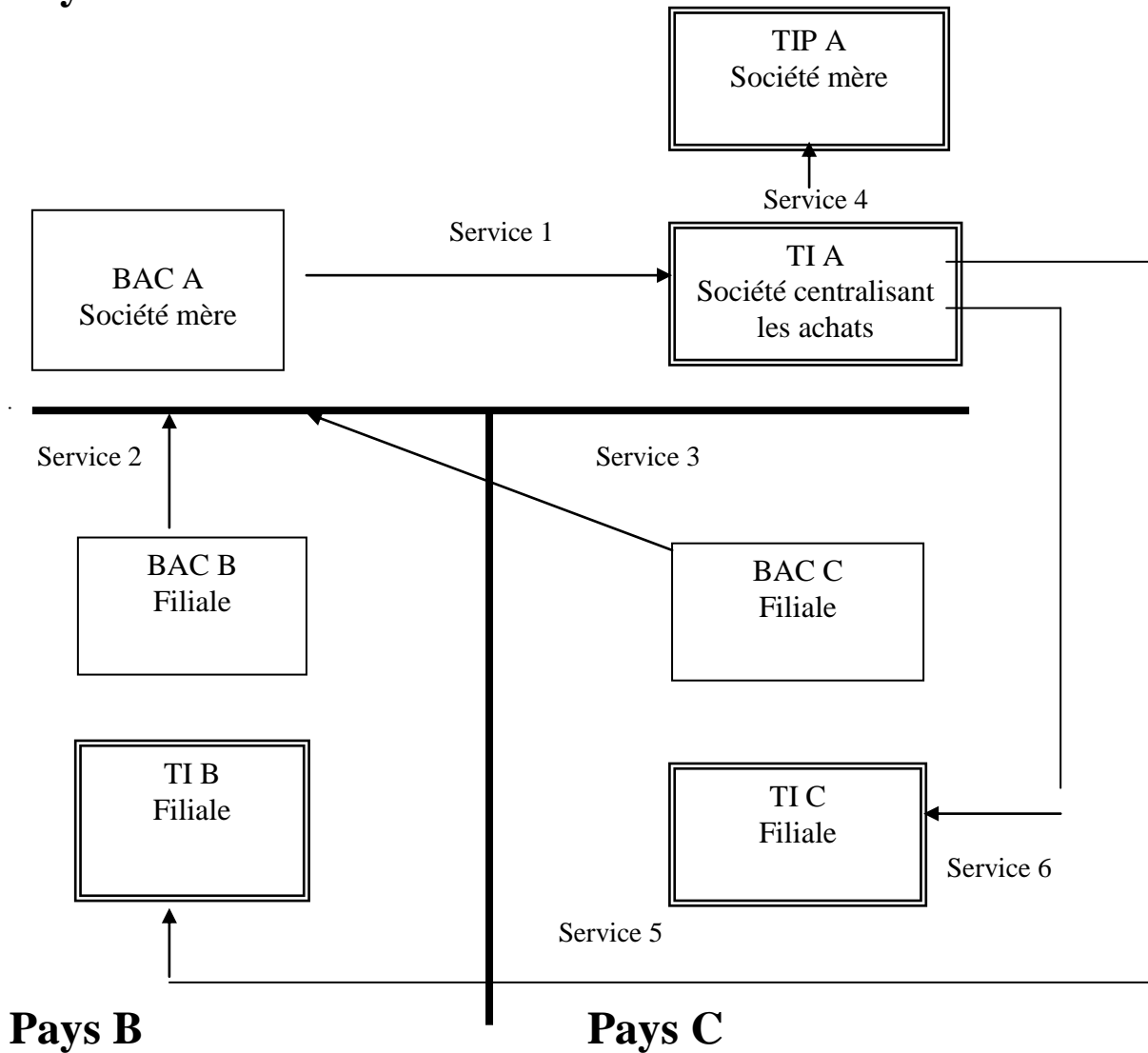
3. Dans une économie de plus en plus mondialisée, les modes de fonctionnement des entreprises ont évolué au niveau international de manière à faciliter l'organisation des approvisionnements de la manière la plus efficiente en termes de coûts et d'assurer la prestation de services à un groupe d'entreprises situées dans plusieurs pays différents conformément à une norme globale cohérente. Ces modes de fonctionnement des entreprises résultent de divers types d'accords globaux, y compris des accords cadres (parfois qualifiés d'accords « de coordination ») et d'accords de centralisation des achats. Les exemples qui suivent illustrent certaines des catégories d'accords globaux qui surviennent. Le lieu de l'imposition des services fournis dans le cadre de ces accords est déterminé selon les circonstances de chaque prestation individuelle. Il est admis que d'autres types d'accords internationaux (par exemple régionaux) existent mais ils ne sont pas utilisés comme exemples dans cette note.

4. Il est admis que cette note porte sur les fournitures transfrontalières. Afin de déterminer l'existence d'une fourniture transfrontalière, il est nécessaire, selon la Règle générale, de déterminer la localisation du client. Dans certains cas, l'application de la Règle générale amènera à conclure que le client est situé dans la même juridiction que le fournisseur. L'imposition est donc soumise à la législation de cette juridiction.

Exemple 1 : un accord global

Cet exemple fait apparaître les prestations fournies lorsqu'un accord global prévoyant la prestation de services d'audit est conclu entre la société mère du groupe d'audit et une société centralisant les achats du groupe qui commande des services d'audit pour le compte d'autres membres du groupe situés dans divers pays.

Pays A



5. TI A est une société centralisant les achats établie dans le pays A. Elle appartient à un groupe multinational qui possède des filiales dans le monde entier, par exemple dans le pays B, TI B et dans le pays C, TI C. TIP A est la société mère également située dans le pays A. BAC A est une société mère située dans le pays A qui appartient à un groupe multinational d'audit ayant des filiales dans le monde entier, par exemple dans le pays B, BAC B ; et dans le pays C, BAC C¹.

6. TI Group commande un service global d'audit afin de répondre aux obligations légales des sociétés du pays A et des filiales des pays B et C. Le service global d'audit est acquis par TI A (pour l'ensemble du groupe) qui conclut par conséquent un accord de centralisation des achats avec BAC A pour fournir des services d'audit à l'ensemble du groupe TI (y compris TIP A, TI A, TI B et TI C). Les paiements suivront chaque accord commercial conclu par ces entreprises.

7. Le service global d'audit est fourni par BAC A à TI A contre paiement. Ce service comporte la fourniture de l'ensemble des éléments de l'accord global. BAC A n'est en mesure de fournir effectivement qu'une partie des services en question elle-même. Les services rendus à TI A et TIP A, qui sont situés dans le pays A, sont fournis directement par BAC A. Toutefois, pour être en mesure d'exécuter le reste de l'accord, BAC A conclut des accords commerciaux avec ses deux filiales, BAC B et BAC C, dans le cadre desquels celles-ci fournissent des services d'audit à BAC A. Toutefois, BAC B et BAC C fournissent directement les services aux filiales de TIP A (TI B et TI C). Les filiales de TIP A concernées, TI B et TI C, sont situées dans les mêmes pays que les filiales de BAC A qui participent aux transactions. TI A conclut des accords commerciaux séparés avec TIP A et les filiales TI B et TI C dans le cadre desquels TI A fournit des services d'audit à TIP A et aux filiales TI B et TI C.

8. Il existe six accords commerciaux distincts dans cet exemple, et chacun d'entre eux aboutit à la prestation d'un service en échange d'un paiement. BAC A est le fournisseur et TI A est le client dans le cadre de l'accord de centralisation des achats (service 1). BAC B et BAC C sont les fournisseurs et BAC A est le client en vertu de deux accords commerciaux différents (service 2 et service 3). TI A est le fournisseur et TIP A est le client dans le cadre d'un accord différent (service 4). TI A est le fournisseur et TI B et TI C sont les clients dans le cadre de deux accords commerciaux différents (service 5 et service 6). Le lieu d'imposition sera déterminé individuellement pour chaque prestation.

9. Conformément à la règle générale, le lieu d'imposition de la prestation du service 1 entre BAC A et TI A sera le pays A car TI A est située dans le pays A. Le lieu d'imposition de la prestation des services 2 et 3 entre BAC B et BAC C en tant que fournisseurs et BAC A en tant que client est le pays A pour les deux prestations. Le lieu d'imposition pour la prestation du service 4 entre TI A et TIP A sera le pays A du fait que TIP A est située dans le pays A. Le lieu d'imposition de la prestation du service 5 entre TI A et TI B sera le pays B du fait que c'est le pays où se trouve le client. Le lieu d'imposition pour la fourniture du service 6 entre TI A et TI C sera le pays C du fait que c'est le pays où se trouve le client.

10. Il y a lieu cependant de noter que, comme on l'a indiqué ci-dessus, ces services d'audit (qui sont rendus par BAC B et BAC C à BAC A) sont fournis physiquement à TI B et TI C. Le fait que ces services soient rendus à une personne (BAC A et ensuite TI A) différente de celle (TI B et TI C) à laquelle les services sont physiquement fournis n'est pas pertinent dans cet exemple pour déterminer le lieu d'imposition car ce lieu dépendra encore de la localisation du client telle qu'elle est confirmée par l'accord commercial et non du lieu où les services sont fournis ni de la personne à laquelle ils sont rendus.

¹ Aux fins de ces exemples, et en particulier dans un souci de simplicité et de clarté, on admet que le groupe d'audit est structuré selon le modèle société mère/filiale bien qu'il soit admis que ce n'est pas normalement le cas dans ce secteur.

11. Cela s'explique par le fait qu'à chaque stade de cet exemple, l'ensemble des prestations sera soumis aux règles d'imposition de la juridiction où se trouve le client et où les services sont utilisés conformément à la règle générale. Il n'y a ni double imposition ni absence involontaire d'imposition dans les pays A, B et C. En particulier, l'impôt qui revient aux pays B et C correspond à la consommation des services dans ces pays. Il n'y a pas de raison de s'écarter des accords commerciaux, par exemple en suivant l'interaction entre BAC B et TI B ou entre BAC C et TI C.

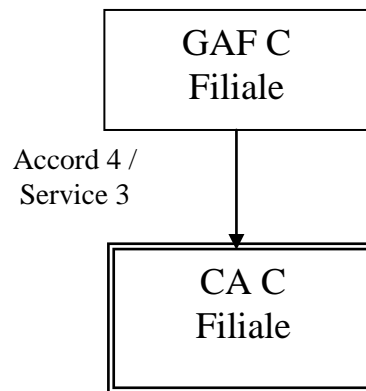
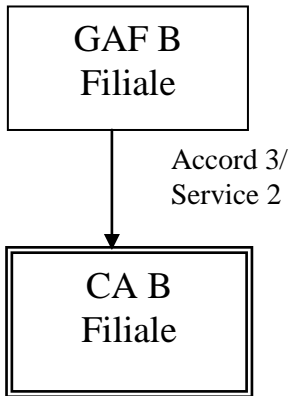
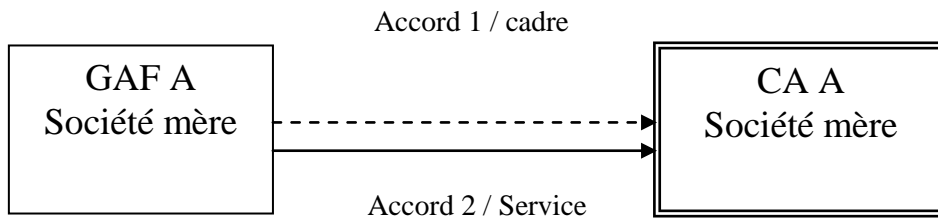
12. Dans l'élaboration de cet exemple, on a veillé à éviter tout problème de gestion qui pourrait se poser en ce qui concerne TIP A. En d'autres termes, TIP A, en tant que société mère, peut également être considérée comme tirant profit des activités d'audit exercées dans les pays A, B et C, par exemple parce que ces audits comportent un examen additionnel des états financiers conformément aux normes comptables du pays de la société mère, et non pas seulement selon les normes comptables du pays de la filiale locale. Les problèmes de gestion² ne se posent pas dans l'exemple 1 en raison de l'inclusion du service 4, dans le cadre duquel TI A fournit des services d'audit à TIP A. En outre, toutes les questions concernant la définition de la valeur des services aux fins de la TVA/TPS et l'identification éventuelle de prestations autres que celles qui sont indiquées sont également laissées de côté.

² Les dépenses de gestion sont dans l'ensemble les coûts supportés par la société mère du groupe au titre des services administratifs et autres qu'elle fournit aux diverses filiales et autres sociétés apparentées au profit de la société mère en tant qu'actionnaire plutôt qu'au profit individuel de la filiale ou autre société apparentée. Ces coûts peuvent être supportés directement par la société mère ou par la filiale et répercutés sur la société mère. En général, ils sont considérés comme des dépenses qui doivent être absorbées par la société mère du fait qu'elles doivent être considérées comme des dépenses de gestion ou des dépenses effectuées au profit de l'actionnaire ou du groupe dans son ensemble et non pas d'une filiale ou autre société apparentée individuelle.

Exemple 2 : accord global alternatif

Dans cet exemple, la société mère du groupe qui commande des services d'audit conclut un accord global désigné sous le nom d'« accord cadre » avec la société mère du groupe d'audit (les deux sociétés étant situées dans le même pays) afin de fournir des services d'audit dans un certain nombre de pays³.

Pays A



Pays B

Pays C

13. CA A est une société mère située dans le pays A. Elle appartient à un groupe multinational ayant des filiales dans le monde entier, par exemple dans le pays B, CA B et dans le pays C, CA C. GAF A est une société mère située dans le pays A qui appartient à un groupe multinational d'audit ayant des filiales dans le monde entier, par exemple dans le pays B, GAF B ; et dans le pays C, GAF C.

³ L'expression « accord cadre » est utilisée uniquement pour le distinguer de l'accord commercial distinct conclu en vue de la prestation de services d'audit à la société mère commerciale. Ce rapport n'a pas pour objet de définir de quelque manière que ce soit ce que devrait être un « accord cadre ».

14. CA Group commande un service d'audit global afin de répondre aux obligations légales des sociétés du pays A et des filiales des pays B et C. CA A conclut un accord (c'est-à-dire un accord cadre) avec GAF A (Accord 1). L'accord cadre couvre les définitions, les obligations relatives à la confidentialité, aux garanties, aux dates d'exigibilité des paiements et aux limitations de responsabilité qui ne s'appliqueraient que dans les cas où les membres de GAF A et CA A concluent des accords distincts se référant à cet accord cadre. L'accord prévoit aussi que les sociétés qui sont affiliées à CA A et les sociétés d'audit qui sont affiliées à GAF A peuvent conclure des accords commerciaux incluant les dispositions de l'accord cadre qui servira de référence. Toutefois, cet accord n'oblige aucun membre du groupe CA A ni du groupe GAF A à conclure de tels accords commerciaux.

15. CA A conclut un accord commercial séparé avec GAF A pour un audit la concernant (Accord 2) ; CA B conclut un accord commercial avec GAF B (accord 3) ; et CA C conclut un accord commercial avec GAF C (accord 4). Dans chacun de ces trois accords distincts (c'est-à-dire les accords 2-4), figure un article dans lequel les parties conviennent d'inclure les clauses qui figurent dans l'accord cadre (accord 1). Le paiement suivra chaque accord commercial.

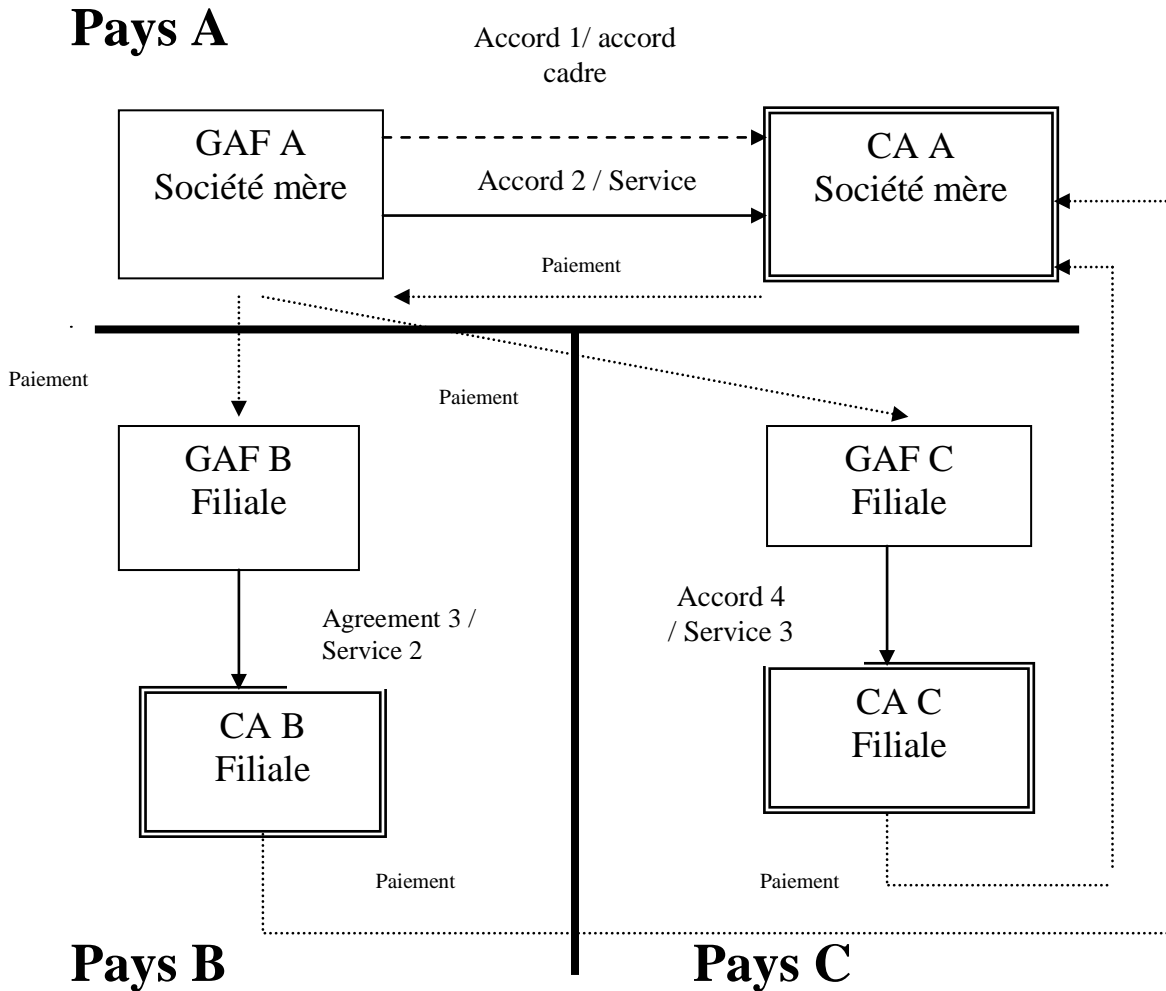
16. Il existe quatre accords commerciaux distincts dans cet exemple, dont trois seulement aboutissent à la prestation d'un service contre règlement. Le premier accord (accord 1) ne porte pas sur une transaction, ne donne pas lieu à un règlement ni à la fourniture d'une prestation. L'accord 1 stipule des clauses et conditions qui n'entrent en vigueur que lorsque les parties concluent des accords commerciaux distincts dans les conditions précisées par l'accord cadre. Dans le cadre du second accord (accord 2), GAF A est le fournisseur et CA A est le client (service 1). Dans le cadre du troisième accord (accord 3), GAF B est le fournisseur et CA B est le client (service 2). Dans le cadre du quatrième accord (accord 4), GAF C est le fournisseur et CA C est le client (service 3). Le lieu d'imposition sera déterminé individuellement pour chaque prestation.

17. Conformément à la Règle générale, le lieu d'imposition pour la fourniture du service 1 entre GAF A et CA A sera le pays A car CA A se trouve dans ce pays. Le lieu d'imposition pour la fourniture du service 2 entre GAF B et CA B sera le pays B car CA B se trouve dans ce pays. En outre, et toujours conformément à cette Règle, le lieu d'imposition pour la fourniture du service 3 entre GAF C et CA C sera le pays C car CA C se trouve dans ce pays.

18. Ces trois prestations sont soumises aux règles d'imposition de la juridiction où se trouve le client et où les services sont utilisés conformément à la règle générale. Il n'y a ni double imposition ni absence involontaire d'imposition dans les pays A, B ou C. Il n'y a pas de raison de s'écarter des accords commerciaux. En particulier, aucune transaction n'intervient conformément à l'accord cadre (accord 1) lui-même dans cet exemple. En conséquence, aucune prestation n'est fournie conformément à cet accord et aucun problème de lieu d'imposition ne se pose.

Exemple 3 : accord global alternatif – flux de paiement différents

Cet exemple développe l'exemple 2 en introduisant des flux de paiement qui sont différents des flux de services tels qu'ils étaient définis dans l'accord commercial sous-jacent.



19. Cet exemple est similaire à l'exemple 2 excepté le fait que le groupe CA a mis en place un système de règlement des transactions entre sociétés membres du groupe. De ce fait, le groupe CA décide de réduire les coûts liés aux flux de trésorerie en désignant CA A comme organe de paiement du groupe⁴. Dans cet exemple, l'Accord cadre est similaire à l'exemple 2 à l'exception du fait qu'il précise que les paiements au titre des services fournis en application des accords commerciaux fournis localement seront directement gérés par CA A avec GAF A pour l'ensemble du groupe CA.

⁴ Il est admis que dans certains cas, la fonction de responsable des paiements peut donner lieu à la fourniture d'une ou plusieurs prestations distinctes entre CA A et ses filiales. Aux fins de cet exemple, ce n'est pas le cas.

20. En ce qui concerne les services d'audit fournis en application des trois accords commerciaux, GAF A, GAF B et GAF C suivront le processus général de facturation et adresseront respectivement des factures à CA A, CA B et CA C. Toutefois, en vue des paiements, GAF A transmettra un relevé collectif (dont des copies seront jointes aux factures établies au titre des services fournis) à CA A. Sur la base du relevé collectif, CA A paiera le montant demandé à GAF A et collectera le même jour les sommes correspondantes auprès de CA B et CA C. De même, GAF A transférera ces sommes à GAF B et GAF C le jour même où il reçoit le paiement de CA A.

21. Les flux de paiement sont de simples décaissements ou écritures comptables. Le paiement que CA A effectue au profit de GAF A représente le règlement des services fournis par GAF A à CA A, par GAF B à CA B et par GAF C à CA C.

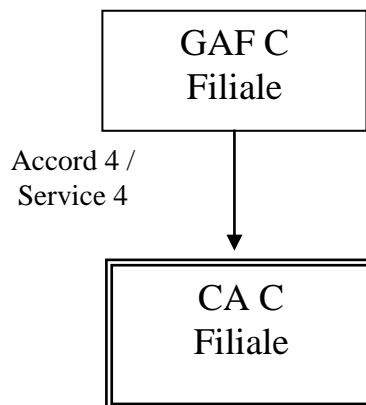
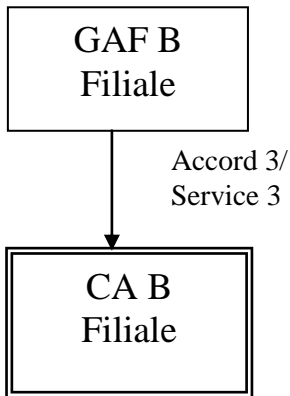
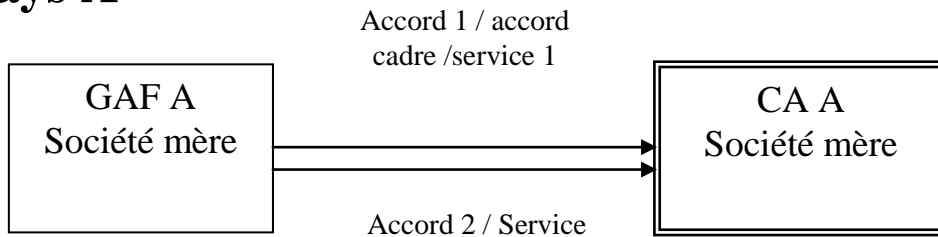
22. Les conclusions auxquelles aboutit l'exemple 2 concernant le lieu d'imposition des prestations fournies en vertu des accords commerciaux (accords 2, 3 et 4) restent valables. Le fait que les paiements soient transférés via CA A et GAF A n'a pas d'incidence sur ces conclusions.

23. Toutes les fournitures effectuées en vertu des accords commerciaux sont soumises aux règles d'imposition de la juridiction où est établi le client conformément à la Règle générale. Il n'y a ni double imposition ni absence involontaire d'imposition dans les pays A, B ou C. Il n'y a pas de raison de déroger aux accords commerciaux, par exemple en s'appuyant sur les flux de trésorerie. Les flux de trésorerie entre les filiales de CA et CA A, entre CA A et GAF A, et entre GAF A et les filiales de GAF, constituent des règlements de services fournis en application des accords commerciaux, mais ils ne créent pas en eux-mêmes de prestations additionnelles ni ne modifient ces prestations, ni ne permettent d'identifier le client ou de le localiser.

Exemple 4 : accord global alternatif – prestations fournies en vertu d'un accord cadre

Cet exemple développe l'exemple 2 en introduisant la fourniture d'une prestation en vertu de l'accord cadre.

Pays A



Pays B

Pays C

24. Cet exemple est similaire à l'exemple 2 à l'exception du fait qu'il fait apparaître en outre ce qu'il advient lorsque la société mère conclut un contrat en vertu de l'accord cadre pour la fourniture de services sur la base des clauses de cet accord. Outre les prestations fournies au niveau local déjà envisagées dans l'exemple 2, CA A paie une commission de coordination à GAF A. L'accord cadre précise donc que GAF A a une fonction de coordination et l'exerce vis-à-vis de ses filiales, GAF B et GAF C, de sorte que les clauses concernant la qualité, la fixation des prix et les procédures utilisées qui sont fixées dans l'accord cadre soient respectées dans les accords commerciaux. Cette fonction est exercée au seul profit de CA A et cette dernière entreprise verse une commission à ce titre à GAF A.

25. En application de l'accord cadre (accord 1), GAF A fournit un service à CA A contre règlement. Conformément à la Règle générale, le lieu d'imposition applicable à la fourniture de cette prestation (service 1) correspondra à celui d'une prestation locale effectuée dans le pays A car les deux sociétés se trouvent dans le pays A.

26. Les conclusions auxquelles aboutit l'exemple 2 quant au lieu d'imposition des prestations fournies en application des accords commerciaux (accords 2, 3 et 4) restent valables.

Résumé

27. Le paragraphe 25 du rapport intitulé *Concepts émergents en matière de lieu d'imposition* expose quelques observations succinctes sur des exemples de transactions transfrontalières relativement simples :

« Les exemples montrent qu'en termes pratiques, le résultat de la règle générale est que c'est la juridiction dans laquelle se trouve le client, tel que cela ressort normalement de l'accord commercial, qui dispose du droit d'imposer les fournitures transfrontalières de services ou de biens incorporels. Ce principe doit s'appliquer de la manière suivante :

- Le lieu d'imposition doit être déterminé individuellement pour chaque prestation de sorte que la détermination du lieu d'imposition d'un service ou d'un bien incorporel aux fins de la TVA/TPS ne soit pas influencée par une prestation ultérieure ou par l'absence d'une telle prestation ;
- Cela reste normalement le cas, que les deux parties à une transaction aient ou non des liens en capital et qu'elles soient ou non soumises à un contrôle commun ;
- Le fait qu'une entreprise se trouvant dans la juridiction du client ait avec le fournisseur des liens en capital n'a pas d'incidence sur ces conclusions dès lors que cette entreprise ne fournit rien à ce client ;
- De même, le fait qu'une entreprise située dans la juridiction du fournisseur ait avec le client des liens en capital n'a pas d'incidence sur ces conclusions dès lors que le fournisseur ne fournit rien à cette entreprise ».

28. Les exemples plus complexes de services fournis en application d'accords globaux qui figurent dans cette note confirment et complètent à la fois ces observations :

- (1) Les exemples 1 à 4 font intervenir des chaînes d'approvisionnement plus complexes, des structures d'entreprise différentes et des accords globaux différents. Des services peuvent être acquis par une entreprise et fournis par celle-ci au-delà des frontières pour des raisons indépendantes des considérations de TVA/TPS. Néanmoins, la localisation du client telle qu'elle est confirmée par l'accord commercial, continue à donner un résultat satisfaisant pour la détermination du lieu d'imposition. En particulier, les exemples donnent de nouvelles confirmations de l'application du principe général de la note sur les *Concepts émergents* en ce que le lieu d'imposition doit être déterminé pour chaque prestation prise individuellement de sorte que la détermination du lieu d'imposition d'un service aux fins de la TVA/TPS ne soit pas influencée par une prestation ultérieure ou par l'absence d'une telle prestation.
- (2) Selon la règle générale, la prestation matérielle d'un service par le fournisseur à une entreprise autre que le client dans le cadre de l'accord commercial n'affecte pas en elle-même les observations formulées ci-dessus de sorte que c'est la localisation du client conforme à l'accord commercial qui détermine le lieu d'imposition.
- (3) La localisation du client, telle qu'elle est confirmée par l'accord commercial, aboutit à un résultat logique lorsqu'elle s'applique aux circonstances particulières de chaque exemple. Par conséquent,

toutes les prestations sont soumises à l'impôt dans la juridiction dans laquelle les services sont consommés conformément à la règle générale et il n'y a ni double imposition ni absence involontaire d'imposition dans aucun des pays concernés. Ce résultat n'est pas affecté par la structure de l'entreprise, la complexité de la chaîne d'approvisionnement, le type d'accord, le pays où la prestation de service a lieu physiquement ou l'orientation des flux de trésorerie. Cela renforce l'utilisation du lieu où se trouve le client comme indicateur approprié du lieu de consommation.

29. Comme on l'a noté au paragraphe 2 il y a des cas, tels que la fraude et l'évasion fiscales potentielles et les transactions entre les éléments d'une entité juridique unique, où ces conclusions peuvent ne pas être appropriées. D'autres travaux seront entrepris pour tester ces conclusions dans de tels cas.

ANNEXE 1

APPEL A COMMENTAIRES SUR LE LIEU D'IMPOSITION

IDENTIFICATION DU COMMENTATEUR

Personne à contacter en cas de suite à donner:

Nom:

Organisation:

Pays:

Adresse électronique:

Téléphone:

Fax:

Autorisez-vous l'OCDE à publier votre contribution sur le site Internet www.oecd.org/taxation?

Oui

Non