



PRINCIPES DIRECTEURS INTERNATIONAUX POUR L'APPLICATION DE LA TVA/TPS

Février 2006

PRINCIPES DIRECTEURS INTERNATIONAUX POUR L'APPLICATION DE LA TVA/TPS

PREFACE

1. La généralisation de la taxe sur la valeur ajoutée (également appelée taxe sur les produits et services – TPS) constitue le fait le plus marquant intervenu dans le domaine de la fiscalité au cours du dernier demi-siècle. Alors qu'elle se limitait à moins de dix pays à la fin des années 60, elle est désormais appliquée par près de 136 pays ; dans ces pays (notamment dans les pays Membres de l'OCDE) elle représente généralement le cinquième du total des recettes fiscales. La prise en compte des possibilités offertes par la TVA de collecter des recettes dans des conditions de neutralité et de transparence a amené tous les pays membres de l'OCDE (à l'exception des Etats-Unis) à adopter cet impôt sur la consommation à large assiette. Sa neutralité théorique à l'égard des échanges internationaux en a fait également l'alternative la plus prisée aux droits de douane dans le contexte de la libéralisation des échanges.
2. En parallèle avec le développement de la TVA au niveau mondial, les échanges internationaux de biens et de services ont connu une expansion rapide dans le contexte de la mondialisation, sous l'impulsion de la déréglementation, de la privatisation et de la révolution des technologies des communications. De ce fait, les interactions entre les systèmes de taxe sur la valeur ajoutée appliqués par les différents pays ont fait l'objet d'un examen plus minutieux à mesure que les risques de double imposition et de non imposition involontaire se sont renforcés.
3. Lorsque les échanges internationaux portaient essentiellement sur des produits, le recouvrement des impôts était en général assuré par les autorités douanières et lorsque les services étaient essentiellement échangés dans le cadre des marchés intérieurs, il n'était pas nécessaire d'étudier au niveau mondial les interactions entre les réglementations nationales des impôts sur la consommation. Cette situation s'est modifiée d'une manière spectaculaire au cours des dernières années et l'absence de consensus international sur les approches à adopter, que l'on peut expliquer par cette absence de nécessité, aboutit à présent à des difficultés considérables aussi bien pour les entreprises que pour les administrations, en particulier pour les échanges internationaux de services et de biens incorporels, mais aussi de plus en plus pour les échanges de biens.
4. Bien que la question reste délicate – et parfois controversée – pour les échanges entre États dans le cadre de fédérations ou dans le cadre de zones économiques intégrées, le principe de destination (c'est-à-dire l'imposition dans la juridiction de consommation par l'application d'un taux zéro aux exportations et par l'imposition des importations) constitue la norme internationale. Les problèmes résultent donc principalement de la difficulté pratique de déterminer, pour chaque transaction (c'est-à-dire la vente d'un produit, d'un droit ou d'un service) la juridiction dans laquelle la consommation est considérée comme ayant lieu et par conséquent où elle doit être imposée. En outre, il faut tenir compte du fait que les systèmes de taxe sur la valeur ajoutée ont pour objet d'imposer la consommation finale et, de

ce fait, dans la plupart des cas seuls les consommateurs doivent effectivement supporter la charge fiscale. En fait, l'impôt est prélevé en dernier ressort sur la consommation et non sur les transactions intermédiaires entre entreprises, dans la mesure où l'impôt applicable à ces achats est en principe totalement déductible. Cela constitue la principale caractéristique de neutralité de cet impôt dans la chaîne de valeur et du point de vue du commerce international.

5. Néanmoins, bien que la plupart des pays aient adopté des principes similaires pour l'application de leurs systèmes de taxe sur la valeur ajoutée, il reste de nombreuses différences dans la manière dont ces systèmes sont mis en œuvre, et notamment entre les pays membres de l'OCDE. Ces différences résultent non seulement de la persistance d'exemptions et de dispositions spécifiques pour répondre à des objectifs particuliers de politique économique, mais aussi de différences d'approches dans la définition de la juridiction de consommation et par conséquent d'imposition. En outre, il existe un certain nombre de différences dans l'application des taxes sur la valeur ajoutée, et d'autres impôts sur la consommation, et notamment des différences d'interprétation des mêmes notions ou de notions similaires; des approches différentes dans la détermination du moment où une transaction est effectuée et de ses interactions avec le lieu de prestation ; des définitions différentes des services et biens incorporels et des incohérences dans le traitement des livraisons hétérogènes.

6. Depuis la fin des années 90, les travaux menés par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE en coopération avec les entreprises ont montré que le contexte international actuel des impôts sur la consommation, notamment en ce qui concerne les échanges de services et de biens incorporels, crée des obstacles à l'activité économique, entrave la croissance et fausse la concurrence. Le Comité des affaires fiscales a reconnu que ces problèmes, en particulier ceux que posent la double imposition et la non-imposition involontaire, étaient suffisamment importants pour qu'il soit nécessaire d'y remédier. Cette situation pose des problèmes de plus en plus graves aussi bien aux entreprises qu'aux administrations fiscales elles-mêmes, dans la mesure où les réglementations locales ne peuvent être envisagées isolément mais doivent être abordées au niveau international.

7. Les entreprises ont de plus en plus à faire face à des distorsions de concurrence qui favorisent parfois les importations par rapport à la production locale ou les empêchent de sous-traiter des activités pour améliorer leur compétitivité. Les entreprises multinationales sont soumises à des législations et à des dispositions administratives qui peuvent être contradictoires selon les pays. Cela entraîne des charges et des incertitudes injustifiées, en particulier lorsque certaines fonctions se trouvent spécialisées ou regroupées dans une juridiction particulière, comme dans le cas des centres communs de services, des fonctions centralisées de vente et d'achat, des centres d'appels, du traitement des données et de l'assistance dans le domaine des technologies de l'information. Les entreprises peuvent subir une double imposition lorsque deux juridictions différentes imposent la même prestation, la première parce qu'il s'agit de la juridiction où le fournisseur est établi et la seconde parce que le destinataire y est établi. Par exemple, dans le cas de la location de biens, une troisième juridiction, c'est-à-dire celle où les biens sont situés, peut également prétendre percevoir l'impôt. Des incertitudes surviennent aussi dans les cas où, par exemple, le siège d'une société établie dans un pays est le fournisseur de clients établis dans un autre pays où elle dispose d'une succursale (force d'attraction). Bien que certains pays aient mis en place des systèmes de remboursement de l'impôt supporté par les entreprises étrangères ou des procédures d'enregistrement en vue d'aboutir au même résultat afin de remédier en partie à certaines conséquences de ces différences de méthodes, ces dispositifs sont, lorsqu'ils existent, souvent contraignants, en particulier pour les petites et moyennes entreprises.

8. Les administrations fiscales doivent souvent faire face à des problèmes de non-imposition involontaire qui sont la contrepartie des situations de double imposition mentionnées ci-dessus. Normalement, les impôts sur la consommation reposent sur le principe selon lequel les entreprises ont la responsabilité de recouvrer les recettes fiscales et de les transférer à l'administration. La complexité, le

manque de clarté ou l'incohérence des réglementations applicables dans les différentes juridictions sont difficiles à gérer pour les administrations fiscales et donnent lieu à des incertitudes ainsi qu'à des charges administratives élevées pour les entreprises, ce qui peut aboutir à un recul de la discipline fiscale. En outre, un tel contexte peut également favoriser la fraude et l'évasion fiscales.

9. Depuis longtemps, l'OCDE joue un rôle moteur dans le traitement des aspects internationaux de la fiscalité directe. L'Organisation a mis au point des instruments reconnus au niveau international tels que le *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* et les *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. Jusqu'à présent, aucun instrument de ce genre n'est disponible dans le domaine des impôts sur la consommation. Seuls les *Conditions-cadres d'Ottawa* (1998), les *Principes directeurs sur les impôts sur la consommation applicables aux services transfrontaliers et aux biens incorporels dans le contexte du commerce électronique* (2001) et la *Série des orientations en matière d'impôts sur la consommation* (2003) ont été publiés. Le Comité des affaires fiscales a donc entamé des travaux sur une série de principes de base concernant l'application des impôts sur la consommation aux échanges internationaux de services et de biens incorporels. Ces principes constituent la première partie des Principes directeurs de l'OCDE en matière de TVA/TPS. Ils seront développés de manière que les pays membres et non membres de l'OCDE puissent les appliquer dans leurs législations. La table des matières évoluera à la lumière de l'expérience acquise et sera modifiée et complétée au fil du temps.

TABLE DES MATIERES

PREFACE

GLOSSAIRE

CHAPITRE I PRINCIPES DE BASE

I.A. Introduction

I.B. Application aux transactions internationales

I.B.1. Services et biens incorporels

(i) Principes du lieu de consommation

I.B.2. Biens

I.C. Interaction entre la TVA/TPS et les taxes sur les ventes, les droits d'accise et autres impôts sur les transactions

CHAPITRE II APPLICATION DES PRINCIPES DU LIEU DE CONSOMMATION

II.A. Introduction

II.B. Application des Principes aux services et aux biens incorporels pour aboutir à une meilleure compatibilité

II.B.1. Définition du lieu de consommation

(i) Utilisation d'indicateurs auxiliaires

- Lieu d'exécution
- Localisation du client
- Autres

II.B.2. Régime spécifique applicable aux transactions entre entreprises et consommateurs

II.B.3. Problèmes posés par la localisation des clients

Annexe : Cadre (graphique de décision) pour la détermination du lieu d'imposition

II.C. Méthodes de recouvrement de l'impôt

II.D. Problèmes posés par la qualification des services

II.D.1. Qualification/définition des services

II.D.2. Prestations hétérogènes et groupées

II.E. Application aux biens

CHAPITRE III IMPOSITION DES SERVICES DANS CERTAINS SECTEURS SPECIFIQUES

III.A. Introduction

III.B. Télécommunications

III.C. Commerce électronique

III.D. Services financiers

III.E. Transports internationaux

III.F. Jeux

CHAPITRE IV DATE D'APPROVISIONNEMENT ET REGLES D'ATTRIBUTION

IV.A. Introduction

IV.B. Problèmes posés

CHAPITRE V VALEUR DES APPROVISIONNEMENTS

V.A. Introduction

V.B. Problèmes posés

CHAPITRE VI PROBLEMES DE DISCIPLINE FISCALE

VI.A. Introduction

VI.B. Recouvrement automatique de l'impôt

VI.B.1. Critères

VI.B.2 Application

VI.C. Procédures administratives simplifiées

VI.C.1. Facturation transfrontalière

VI.C.2 Enregistrement simplifié

VI.D. Coopération fiscale internationale

VI.D.1. Echanges de renseignements

VI.D.2. Assistance administrative mutuelle

VI.D.3. Problèmes juridiques

VI.D.4. Méthodologies pratiques pour les échanges de renseignements

CHAPITRE VII MOYEN D'ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION

VII.A. Introduction

VII.B. Mécanismes de remboursement

VII.C. Règlement des différends

VII.D. Echanges de renseignements [coopération mutuelle]

VII.E. Instruments possibles

VII.E.1. Convention distincte concernant la TVA

VII.E.2. Nouvel article dans le Modèle de convention fiscale

VII.E.3. Modèle de convention de l'OCDE et du Conseil de l'Europe sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

CHAPITRE I - PRINCIPES DE BASE¹

I.A. INTRODUCTION

1. Il existe de nombreuses différences dans la manière dont les taxes sur la valeur ajoutée sont mises en oeuvre dans le monde et dans les pays membres de l'OCDE. Néanmoins, il existe un certain nombre de principes communs qui peuvent être décrits de la manière suivante :

- Les taxes sur la valeur ajoutée sont des impôts sur la consommation qui sont payés, en dernière instance, par les consommateurs finaux.
- C'est un impôt qui repose sur une large base d'imposition (à la différence des accises, par exemple, qui ne couvrent que des produits spécifiques);
- En principe, les entreprises ne doivent pas avoir à supporter la charge de la taxe elle-même, dans la mesure où il existe des mécanismes qui leur permettent de récupérer l'impôt qui grève les opérations intermédiaires entre elles.
- Le système est basé sur un paiement fractionné, dans lequel les assujettis sont autorisés à déduire la taxe d'amont ayant grevé leurs achats de la taxe due sur leurs ventes. Chaque entreprise dans la chaîne des transactions participe au processus de contrôle et de perception de l'impôt et paie la proportion de taxe correspondant à sa marge, c'est-à-dire la différence entre la TVA payée à ses fournisseurs et la TVA reçue de ses clients. En général, les pays de l'OCDE qui possèdent une taxe sur la valeur ajoutée imposent la taxation à chaque étape de la chaîne de production et ouvrent un droit à déduction immédiat des taxes d'amont pour tous les opérateurs, à l'exception du consommateur final.

2. Ces principes confèrent aux taxes sur la valeur ajoutée leur principale caractéristique économique: la neutralité. Le droit à déduction intégral de la taxe d'amont tout au long de la chaîne des transactions, à l'exception du consommateur final, assure la neutralité de la taxe quelle que soit la nature du produit, la structure du réseau de production ou de distribution ou les moyens techniques mis en oeuvre pour sa fourniture (magasins, livraison à domicile, Internet).

3. Les normes internationales en matière de taxes sur la valeur ajoutée leur confèrent également une neutralité à l'égard du commerce international, dans la mesure où elles sont basées sur la taxation au lieu de destination (même si cette règle peut être différente pour les transactions effectuées à l'intérieur de fédérations ou de zones d'intégration économiques). Ceci signifie que les exportations sont exonérées de la taxe (application du taux zéro) et que les importations sont taxées sur la même base d'imposition et au même taux que la production intérieure. La plupart des règles actuellement en vigueur visent dès lors à imposer la consommation des biens et services dans la juridiction dans laquelle celle-ci a lieu. En pratique cependant, les moyens mis en oeuvre à cette fin diffèrent d'un pays à l'autre, ce qui conduit, dans certains cas à des doubles impositions ou à des non-impositions involontaires ainsi qu'à des incertitudes à la fois pour les entreprises et les administrations fiscales.

¹ L'Allemagne a exprimé une réserve sur ces principes. Le Luxembourg a exprimé une réserve sur le premier principe mentionné au paragraphe 14 (« *Pour l'application des impôts sur la consommation, les échanges internationaux de services et de biens incorporels doivent être taxés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation* »)

4. Les systèmes de taxes de vente (*sales taxes*), bien qu'ils fonctionnent différemment en pratique, visent à la taxation des biens, et dans certains cas des services, dans la juridiction de consommation. Leur mise en œuvre vise dès lors également à conserver leur neutralité à l'égard du commerce international. Toutefois, dans la plupart des systèmes de taxes de vente, les entreprises supportent une part irrécupérable de la taxe et, en cas d'exportation, elle reste incluse dans le prix de vente.

I.B. APPLICATION AUX TRANSACTIONS INTERNATIONALES

5. Pour le commerce international des biens, on applique généralement le principe de l'exonération des exportations et de la taxation des importations. Ce principe est relativement simple à mettre en œuvre, même si, y compris dans ce cas, la complexité induite par la mondialisation peut créer certains problèmes. Par contre, pour le commerce international des services et des biens incorporels, il n'existe pas de tels principes communs. Dès lors, les différences dans l'application des taxes sur la valeur ajoutée par les différents gouvernements à cette forme de commerce en pleine croissance ont conduit à dresser des obstacles à l'activité des entreprises et à des distorsions de concurrence suffisamment importantes pour justifier la conception de principes communs. A la fois les gouvernements et les entreprises partagent l'idée selon laquelle le principe de neutralité décrit ci-dessus doit être maintenu en tant qu'objectif pour la création et la mise en œuvre de principes directeurs pour la TVA/TPS. Les principes qui suivent visent principalement à assurer que chaque transaction ne soit taxée qu'une seule fois et dans une juridiction clairement définie de manière à éviter les incertitudes, les doubles impositions et les non-impositions involontaires.

6. Le développement du commerce électronique à la fin des années 1990 a conduit les gouvernements à adopter un certain nombre de principes dans le domaine des impôts sur la consommation². Bien qu'ils aient été conçus dans le contexte de la taxation du commerce électronique, ils restent valables plus généralement pour l'interaction entre les systèmes d'impôts sur la consommation et reflètent globalement la philosophie des règles en vigueur dans la plupart des pays. De plus, les Conditions cadres d'Ottawa précisent que les principes de taxation qui guident les gouvernements dans le domaine du commerce conventionnel ne doivent pas être différents de ceux qui s'appliquent au commerce électronique. Ces principes peuvent être résumés de la manière suivante:

- **Neutralité** : la fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce. Les décisions des entreprises devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.
- **Efficienc**e : les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.
- **Certitude et simplicité** : les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date, le lieu et le mode d'évaluation de l'impôt.
- **Efficacité et équité** : l'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.

² Les conditions cadres d'Ottawa ont été adoptées par les Ministres en octobre 1998

- **Flexibilité** : les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

7. Les règles pour l'imposition à la consommation du commerce international doivent conduire à la taxation dans la juridiction où la consommation a lieu. Il faut dès lors rechercher un consensus au niveau international pour définir les circonstances dans lesquelles les services sont considérés comme étant consommés dans une juridiction.

8. En ce qui concerne les taxes sur la valeur ajoutée, un principe supplémentaire peut être déduit de leur fonctionnement général : sauf lorsque cela est expressément prévu, c'est-à-dire pour certaines opérations explicitement exemptées (taxées sur les intrants) comme par exemple les services financiers, ou exclues de l'application des taxes sur la valeur ajoutée, comme les opérations qui ne sont pas effectuées à titre onéreux, la charge de l'impôt ne doit pas reposer sur les entreprises assujetties mais sur le consommateur final.

I.B.1. SERVICES ET BIENS INCORPORELS

9. Les principes généraux décrits ci avant peuvent être transposés de la manière suivante pour les échanges internationaux de services et de biens incorporels tant pour les opérations entre entreprises que pour les opérations entre les entreprises et les consommateurs finaux :

- **Pour l'application des impôts sur la consommation, les échanges internationaux de services et de biens incorporels doivent être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation;**
- **La charge des taxes sur la valeur ajoutées elles-mêmes ne doit pas reposer sur les entreprises assujetties, sauf lorsque cela est explicitement prévu par la législation.**

10. Dans ce contexte, l'expression "sauf lorsque cela est explicitement prévu" signifie que les pays peuvent légitimement faire reposer la charge de la taxe sur la valeur ajoutée sur les entreprises. C'est en effet souvent le cas, comme le montrent les exemples ci-dessous :

- Lorsque la base d'imposition des opérations effectuées par l'assujetti est difficile à définir (par exemple pour beaucoup de services financiers) ou pour des raisons politiques (services de santé, éducation, culture).
- La législation fiscale peut aussi faire reposer la charge de l'impôt sur les entreprises aux fins d'assurer la taxation effective de la consommation finale. Ce sera notamment le cas lorsque l'assujetti effectue des transactions qui tombent hors du champ de la taxe (par exemple des opérations à titre gratuit) ou lorsque la taxe ayant grevé les opérations à l'entrée concerne des achats qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la poursuite de l'activité taxable de l'entreprise.
- Les pays prévoient également des dispositions qui interdisent le droit à déduction lorsque certaines obligations administratives explicites ne sont pas remplies (par exemple insuffisance de preuves à l'appui du droit à déduction de la taxe).

11. Pour l'application de ces principes cependant, une telle imposition de la taxe sur la valeur ajoutée aux entreprises doit faire l'objet de dispositions légales claires et explicites.

12. Comme c'est le cas pour beaucoup d'autres impôts, les taxes sur la valeur ajoutée imposent des coûts de discipline fiscale aux entreprises. L'intention de ces principes n'est pas de suggérer que les entreprises ne doivent pas supporter ces coûts de discipline fiscale, mais plutôt qu'elles ne doivent pas supporter de taxe sur la valeur ajoutée non récupérable (sauf à titre d'exception dans le type de situations décrites au paragraphe 10)

CHAPITRE III IMPOSITION DES SERVICES DANS CERTAINS SECTEURS SPECIFIQUES

III.C. Commerce électronique

A. Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation

Introduction

1. En 1998, les Ministres de l'OCDE ont accueilli favorablement un certain nombre de conditions cadres sur la fiscalité concernant les impôts sur la consommation applicables au commerce électronique dans un contexte d'échanges transfrontières ; ces conditions étaient notamment les suivantes :

- i. Afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire, les règles d'imposition de la consommation dans le cadre des échanges transfrontières doivent aboutir à l'application de l'impôt sur le territoire où la consommation a lieu.
- ii. Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
- iii. Lorsque les entreprises acquièrent des services et des biens incorporels auprès d'un vendeur non résident, il y a lieu d'envisager le recours à l'auto-liquidation, à l'auto-évaluation ou à d'autres mécanismes équivalents.

2. Les principes directeurs ci-dessous ont pour objet de permettre l'application pratique des conditions cadres sur la fiscalité afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire, en particulier dans le cadre du commerce électronique transfrontières. Les pays Membres sont invités à réexaminer leurs législations nationales existantes afin de rechercher si elles sont compatibles avec ces principes directeurs et à examiner les réformes législatives nécessaires pour aligner cette législation sur les objectifs des principes directeurs. En même temps, les pays Membres devraient examiner les mesures de contrôle et d'exécution nécessaires à leur mise en œuvre.

Transactions entre entreprises

3. Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à une entreprise destinataire non-résidente³ doit être la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale⁴.

3. Ce terme désignera normalement un « assujetti à l'impôt » ou une entité qui est enregistrée ou tenue de s'enregistrer et d'être redevable de l'impôt. Il peut aussi désigner une autre entité qui est identifiée à des fins fiscales.

4. La « présence commerciale » est en principe l'établissement (par exemple le siège social, un bureau principal ou une succursale de l'entreprise) du destinataire auquel la fourniture est effectuée.

4. Dans certaines circonstances, les pays peuvent cependant utiliser un critère différent pour déterminer le lieu effectif de consommation lorsque l'application de l'approche visée au paragraphe 3 aboutirait à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale⁵.

Transactions entre entreprises et consommateurs privés

5. Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à un destinataire privé non-résident⁶ doit être le pays dans lequel le destinataire a sa résidence habituelle⁷.

Application⁸

6. Dans le contexte des systèmes de taxe sur la valeur ajoutée ou d'autres impôts généraux sur la consommation, ces principes directeurs ont pour objet de définir le lieu de consommation (et par conséquent le lieu d'imposition) en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels par des vendeurs/fournisseurs non-résidents qui ne sont pas par ailleurs enregistrés ni tenus de s'enregistrer dans le pays de destination en vertu des dispositifs existants.^{9,10}

7. Ces principes s'appliquent à la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels, qui sont susceptibles d'être fournis à distance, en particulier dans le contexte du commerce électronique transfrontières.

8. Les principes directeurs ne s'appliquent donc pas aux services qui ne sont pas susceptibles d'être fournis directement à distance (par exemple, l'hébergement à l'hôtel, les transports ou la location de véhicules). Ils ne sont pas non plus applicables dans les cas où le lieu de consommation peut être déterminé directement, comme c'est le cas lorsqu'un service est rendu en présence physique du fournisseur et du client (par exemple dans le cas de la coiffure) ou lorsque le lieu de consommation peut être déterminé d'une manière plus appropriée par référence à un critère particulier (par exemple, les services liés à des

5. Une telle approche ne devrait normalement s'appliquer que dans le contexte d'un mécanisme d'auto-liquidation ou d'auto-évaluation.

6. En d'autres termes, une « personne non imposable » ou une entité non enregistrée et **non** tenue de s'enregistrer et d'être redevable de l'impôt.

7. Il est admis que l'application de ce principe directeur n'aboutira pas toujours à l'imposition au lieu réel de consommation. Selon un critère « pur » du lieu de consommation, les services immatériels sont consommés au lieu où le client les utilise effectivement. Cependant, la mobilité des communications est telle que l'application d'un critère pur du lieu de consommation entraînerait pour les vendeurs de lourdes charges pour se conformer à la législation fiscale.

8. Conformément aux conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité, des dispositions spécifiques, adoptées en matière de lieu d'imposition par un groupe de pays lié par un cadre juridique commun pour leurs systèmes d'impôts sur la consommation, peuvent bien entendu s'appliquer aux transactions entre ces pays.

9. Bien que ces principes directeurs ne soient pas destinés à s'appliquer aux taxes sur la valeur ajoutée ni aux taxes générales sur la consommation au niveau infranational, il y aura lieu d'examiner les problèmes qui se posent dans le cadre international en ce qui concerne ces impôts.

10. L'objectif est d'assurer la certitude et la simplicité pour les entreprises et les administrations fiscales, ainsi que la neutralité sous la forme d'un traitement fiscal équivalent pour les mêmes produits sur le même marché (c'est-à-dire d'éviter les distorsions de concurrence qui résulteraient d'une non-imposition involontaire).

biens ou produits immobiliers particuliers). Enfin, il est admis que certains types spécifiques de services, comme par exemple certains services de télécommunications, peuvent nécessiter des approches plus spécifiques pour déterminer leur lieu de consommation¹¹.

B. Méthodes recommandées pour l'application pratique des principes directeurs pour la définition du lieu de consommation

Introduction

9. Trois mécanismes de recouvrement de l'impôt sont généralement utilisés dans les systèmes d'impôts sur la consommation : l'enregistrement, l'auto-liquidation/auto-évaluation et le recouvrement d'impôts par les autorités douanières sur l'importation de biens corporels. Dans le cadre d'un système d'enregistrement, le vendeur de biens et services s'enregistre auprès des autorités fiscales et, selon le dispositif fiscal applicable, il doit soit payer l'impôt dû sur la transaction aux administrations fiscales, soit recouvrer l'impôt dû par le client et le remettre aux administrations fiscales. Dans le cadre du système d'auto-liquidation/d'auto-évaluation, le client paie directement l'impôt aux administrations fiscales. La troisième approche, qui consiste à faire recouvrer l'impôt sur l'importation de biens corporels par les autorités douanières est commune à presque tous les systèmes nationaux d'impôts sur la consommation, lorsqu'il existe des frontières nationales qui sont soumises à un contrôle douanier.

10. Comme les mécanismes d'enregistrement et d'auto-évaluation/auto-liquidation sont actuellement utilisés dans la majorité des systèmes d'impôts sur la consommation, ils représentent un point de départ logique dans la détermination des méthodes dont l'application serait la plus appropriée dans le contexte des transactions du commerce électronique pour la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels.

11. Bien que les nouvelles technologies promettent de favoriser la mise au point de méthodes novatrices pour le recouvrement de l'impôt et, qu'en raison de la nature mondiale du commerce électronique, les méthodes fondées sur une collaboration entre les administrations fiscales soient appelées à prendre une importance croissante, les pays Membres conviennent qu'à court terme les deux approches traditionnelles du recouvrement de l'impôt restent les plus prometteuses. Toutefois, les pays Membres conviennent que leur application varie selon le type de transaction.

Méthodes recommandées

Transactions entre entreprises

12. Dans le contexte des transactions transfrontières entre entreprises (du type mentionné dans les principes directeurs), il est recommandé d'appliquer un mécanisme d'auto-évaluation ou d'auto-liquidation, dans les cas où l'entreprise qui fournit les biens ou services n'est pas enregistrée et n'est pas tenue de s'enregistrer au titre de l'impôt sur la consommation dans le pays de l'entreprise destinataire, lorsque ce mécanisme est compatible avec la conception d'ensemble du système national d'impôt sur la consommation.

13. Dans le contexte des transactions transfrontières entre entreprises portant sur des services et des biens incorporels, le mécanisme d'auto-évaluation/d'auto-liquidation présente un certain nombre

11. Lorsque de telles approches spécifiques sont utilisées, le Groupe de travail reconnaît que de nouveaux travaux devraient être entrepris et qu'une coordination internationale de ces accords est nécessaire pour éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire.

d'avantages majeurs. En premier lieu, il peut être rendu effectif du fait que les administrations fiscales du pays de consommation peuvent le vérifier et le faire appliquer. En second lieu, étant donné qu'il s'applique au client, la charge que la discipline fiscale fait peser sur le vendeur ou le fournisseur du service ou bien incorporel est minime. Enfin, il réduit les risques que comporte pour les recettes publiques le recouvrement de l'impôt par des vendeurs non-résidents, que les clients de ce vendeur soient ou non habilités à déduire l'impôt sur les intrants ou à le récupérer dans le cadre de crédits d'impôt.

14. Les pays Membres pourraient aussi envisager l'exemption de l'auto-évaluation ou de l'auto-liquidation de l'impôt lorsque le client bénéficierait d'un droit à récupération intégral de celui-ci sous forme de déduction ou de crédit d'impôt.

Transactions entre entreprises et consommateurs

15. La recherche d'un dispositif efficace de recouvrement de l'impôt dans le cas de transactions transfrontières entre entreprises et consommateurs portant sur des services et des biens incorporels présente des défis particuliers. Les pays Membres reconnaissent que parmi les options examinées dans le cadre des débats internationaux, aucune n'est sans présenter des difficultés importantes. A moyen terme, les options fondées sur la technologie sont susceptibles de contribuer dans une large mesure à faciliter l'application des nouvelles méthodes de recouvrement de l'impôt. Les pays Membres s'engagent expressément à poursuivre l'examen détaillé de ces possibilités afin de se mettre d'accord sur les meilleurs moyens de faciliter leur application et leur développement.

16. En attendant, lorsque les pays l'estiment nécessaire (par exemple à cause du risque de distorsions de concurrence ou de pertes de recettes importantes présentes ou futures), un système d'enregistrement (lorsqu'il est compatible avec la conception d'ensemble du système national d'impôts sur la consommation) devrait être envisagé pour assurer le recouvrement de l'impôt sur les transactions entre entreprises et consommateurs.

17. Lorsque les pays jugent souhaitable de mettre en œuvre un système d'enregistrement pour les vendeurs de services et de biens incorporels non-résidents, qui ne sont pas encore enregistrés et ne sont pas tenus de s'enregistrer auprès de leurs autorités fiscales, il est recommandé de tenir compte d'un certain nombre de considérations. En premier lieu, dans le souci d'assurer un recouvrement efficace et efficient de l'impôt, les pays devraient s'assurer que la charge potentielle de la discipline fiscale est réduite au minimum. Par exemple, les pays pourraient souhaiter envisager des régimes d'enregistrement comportant des obligations simplifiées en matière d'enregistrement pour les fournisseurs non-résidents (y compris les procédures électroniques d'enregistrement et de déclaration), combinées éventuellement avec des limitations de la récupération de l'impôt sur les intrants afin de réduire les risques pour les autorités fiscales. En second lieu, les pays devraient s'efforcer d'appliquer les seuils d'enregistrement d'une manière non discriminatoire. Enfin, les pays Membres devraient envisager des mesures de contrôle et d'exécution appropriées pour assurer le respect des obligations fiscales et admettre dans ce contexte la nécessité d'un renforcement de la coopération administrative internationale.