



# 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

Appel à commentaires

Janvier 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 document a été élaboré dans le cadre des travaux du Groupe de Travail N°9 du Comité des Affaires Fiscales sur les Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS et concerne spécifiquement l'imposition de la TVA/TPS aux échanges transfrontaliers de services et de biens incorporels.*

*Il résulte des travaux d'un Groupe technique consultatif composé de représentants des gouvernements et des entreprises. Il présente certains des fondements et des méthodes de base pour l'application des taxes sur la valeur ajoutée aux échanges internationaux de services et de biens incorporels.*

*Avant de poursuivre ses travaux, le Comité a considéré qu'il était nécessaire d'obtenir un apport plus large du monde des affaires et d'autres parties intéressées. C'est pourquoi, dans un premier temps, nous vous invitons à contribuer à ce projet de l'OCDE en nous faisant part de vos expériences et commentaires sur un certain nombre de questions de base qui ont été identifiées par le Groupe de Travail comme essentielles à la poursuite de ses travaux.*

*Sur la base de vos commentaires, le Groupe de Travail poursuivra ses travaux, notamment en ce qui concerne l'application des principes directeurs à des cas plus complexes. Un appel à commentaires sur ces questions plus complexes devrait être publié plus tard dans l'année.*

*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.*

*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](mailto:David.Holmes@oecd.org)) ou Stéphane Buydens, Administrateur ([Stephane.Buydens@oecd.org](mailto:Stephane.Buydens@oecd.org)).*

*Merci d'envoyer votre contribution par courrier, télécopie ou courrier électronique à l'adresse suivante avant le 30 avril 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](mailto:David.Holmes@oecd.org) avec copie à [Stephane.Buydens@oecd.org](mailto:Stephane.Buydens@oecd.org)*

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

## 1. Introduction et rappel des faits

1. La taxe sur la valeur ajoutée et la taxe sur les produits et services (ci-après désignées sous le nom de TVA/TPS) ont évolué d'une manière disparate, qui s'est traduite par l'application de ces impôts selon des principes différents d'un pays à l'autre. En soi, cela n'entraîne pas de tensions en matière fiscale et même lorsque des biens sont commercialisés au-delà des frontières, des principes se sont dégagés en vue de ne les imposer qu'une seule fois. La possibilité d'échanger des services au-delà des frontières constitue un fait plus récent qu'il n'est pas toujours facile d'intégrer dans les modèles actuels. Des principes d'imposition traditionnellement différents – notamment le principe de l'origine et le principe de destination – peuvent donner lieu à des cas de double imposition ou d'absence d'imposition.

2. Le cadre de cette note se limite à l'application de la TVA/TPS aux échanges internationaux de services et de biens incorporels. En tant que telle, elle ne cherche pas à modifier les dispositions régissant les échanges à l'intérieur d'un pays ou d'un système fiscal. Elle ne porte pas sur d'autres formes d'impôts sur la consommation tels que les taxes sur les ventes ou les taxes sur des services spécifiques.

3. Cette note s'appuie sur les principes suivants tels qu'ils ont été approuvés par le Comité des affaires fiscales en janvier 2006<sup>1</sup> :

- 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 ajoutée elles-mêmes ne doit pas reposer sur les entreprises assujetties, sauf lorsque cela est explicitement prévu par la législation.

4. En outre, il est admis que la définition du lieu d'imposition selon un critère de « consommation pure » serait dans la plupart des cas impraticable et que des substituts (ou « indicateurs de substitution ») devraient être utilisés en pratique pour déterminer le lieu de consommation. Dans la plupart des cas, le lieu d'imposition devrait être considéré comme le lieu où se trouve le client (« Règle générale »).

5. Il s'agit de déterminer la manière dont la règle générale d'imposition des services et biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux devrait être appliquée, de façon qu'ils ne soient pas soumis à la TVA/TPS dans plus d'une juridiction. En conséquence, c'est à la juridiction qui dispose du droit d'imposer la fourniture ou la prestation de décider si un impôt est dû ou non. Il est admis que, dans certains cas, la règle générale ne sera pas applicable ou risquerait de ne pas aboutir à un résultat logique. Dans ces cas, des règles spécifiques seront nécessaires mais elles devraient être limitées dans la mesure du possible. Dans de telles situations, l'entreprise cliente pourrait avoir à supporter la charge de la TVA/TPS dans un pays autre que celui où elle a une présence fiscale et, en conséquence, il sera nécessaire de prévoir des dispositions pour rembourser cette TVA/TPS et pour régler les différends portant sur la désignation du système fiscal habilité à percevoir la TVA/TPS.

### *Objet de cette note*

6. Cette note envisage d'étudier la manière dont la règle générale pourrait s'appliquer dans le cadre d'un certain nombre de scénarios de transactions relativement simples. Ce faisant, elle s'efforce de confirmer la manière dont la règle fonctionne pour les transactions entre entités juridiques distinctes

---

<sup>1</sup> Le Luxembourg a formulé une réserve sur le premier principe.

(qu'elles soient associées ou indépendantes du point de vue de la propriété). A ce stade, les exemples sont relativement simples pour permettre une compréhension approfondie du mode de fonctionnement de la règle générale. Les notes ultérieures examineront des cas plus complexes dans lesquels l'application de cette règle pourrait être plus difficile. Cette note adopte une approche graduelle, en partant de scénarios très simples pour y ajouter progressivement des éléments de complexité croissants. Elle admet que, pour assurer une compréhension et un accord communs, il faut éviter, à ce stade, d'envisager des situations trop complexes. Par conséquent, un certain nombre de conditions sont appliquées :

- dans chacun des scénarios, le paragraphe 2 et les principes qui figurent aux paragraphes 3 et 4 sont appliqués ;
- seules les transactions entre entreprises sont envisagées<sup>2</sup> ;
- dans tous les scénarios, les opérations sont basées et s'appuient sur des fondements économiques légitimes et sur la bonne foi ;
- 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.

7. Un certain nombre de points n'ont pas été traités à ce stade. Il s'agit par exemple de la fraude et de l'évasion fiscale, 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 exemples simples 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.

## **2. Les concepts sous-jacents**

8. La TVA/TPS est généralement perçue à tous les stades du processus économique, mais elle comporte un mécanisme qui permet aux entreprises de déduire la taxe qu'elles ont payé sur leurs propres achats de biens et services (taxes sur les intrants) de la taxe qu'elles appliquent à leurs ventes de biens et services (taxes sur les ventes). En conséquence, la plupart des entreprises peuvent récupérer la totalité ou la majeure partie de la taxe qu'elles ont payé sur leurs intrants en déduction de la taxe qu'elles appliquent sur leurs ventes. Toutefois, les clients qui ne sont pas immatriculés aux fins de la TVA/TPS ou qui ne sont pas tenus de l'être ni de déposer une déclaration (par exemple, les consommateurs privés ou, dans certains pays, les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à un seuil donné) ne peuvent pas récupérer la taxe. De plus, dans le cadre de la plupart des systèmes de TVA/TPS, même les entreprises immatriculées aux fins de cet impôt ou les opérateurs qui fournissent des biens ou des services exonérés de TVA/TPS ne peuvent récupérer la taxe sur les intrants que dans la mesure où elles fournissent également des biens ou services imposables. De même, pour des raisons de politique fiscale, certains systèmes refusent ou limitent la déduction de la taxe sur les intrants pour certaines dépenses particulières comme, par exemple, les automobiles ou les frais de représentation, qui sont considérés comme des dépenses non professionnelles ou privées. Cette impossibilité de déduire la taxe constitue un élément délibéré du système de TVA/TPS. Les clients auxquels la déduction de la taxe sur les intrants est refusée dans ces circonstances sont considérés comme des consommateurs finals.

9. La règle générale définit le lieu d'imposition sur la base de la localisation du client et, dans des conditions normales, elle doit s'appliquer pour déterminer ce lieu. La détermination de l'identité du client

---

<sup>2</sup> Les fournitures transfrontalières aux entreprises et organisations qui ne sont pas tenues de s'immatriculer et de déposer des déclarations aux fins de la TVA/TPS (dans les pays appliquant un système de TVA ou de TPS qui nécessite un système d'identification) seront envisagées ultérieurement car elles posent des problèmes spécifiques.

et de la juridiction dans laquelle la prestation lui est fournie ressort normalement de l'accord commercial concerné<sup>3</sup> dans la mesure où l'on s'attend à ce que les accords commerciaux reflètent généralement les transactions et les flux financiers sous-jacents. Ce n'est que dans des circonstances déterminées ou exceptionnelles que le lieu d'imposition ne serait pas déterminé d'après la règle générale.

10. Un certain nombre de conditions doivent être réunies pour que la TVA/TPS puisse être exigée en un lieu donné. Il faut qu'il y ait, par exemple, un fournisseur, un client, une fourniture ou une prestation et une règle définissant le lieu d'imposition afin de déterminer la juridiction à laquelle la taxe doit être éventuellement payée. Pour faire en sorte que les principes de base de neutralité, d'efficacité, de flexibilité, de certitude et de simplicité soient observés, il sera nécessaire de définir ces termes et quelques autres à un stade ultérieur, sur la base des enseignements tirés du développement de modèles commerciaux et d'exemples.

11. Dans un premier temps, il a été convenu que la mise au point d'orientations sur les modalités pratiques d'application de la règle générale devrait commencer par l'examen d'une série de concepts de base tels qu'ils sont énumérés ci-dessus (le fournisseur, le client, la fourniture ou la prestation) à partir d'exemples pratiques simples, faisant intervenir des prestations simples.

### **3. Mécanismes de recouvrement de l'impôt**

12. Il est recommandé que l'entreprise cliente s'acquitte de la TVA/TPS, lorsqu'elle est applicable, sur les transactions transfrontalières entre entreprises en utilisant le mécanisme de l'autoliquidation (ou d'autoévaluation ou transfert d'impôt), lorsque ce mécanisme est compatible avec la conception d'ensemble du système national d'impôt sur la consommation. Une fois que le lieu d'imposition est déterminé, le pays qui a le droit d'imposer la prestation ou la fourniture décide de l'application éventuelle de la taxe. Par exemple, des pays peuvent envisager de dispenser de l'obligation d'autoliquidation de la taxe dans les cas où le client aurait le droit de la récupérer entièrement sous forme de déductions ou de crédit d'impôt sur les intrants. Toutefois, les exemples qui suivent supposent que ce mécanisme est utilisé comme moyen de s'acquitter de la taxe. Il se peut que des problèmes liés à l'autoliquidation doivent être traités plus tard mais, pour le moment, l'hypothèse de travail est que ce mécanisme est approprié.

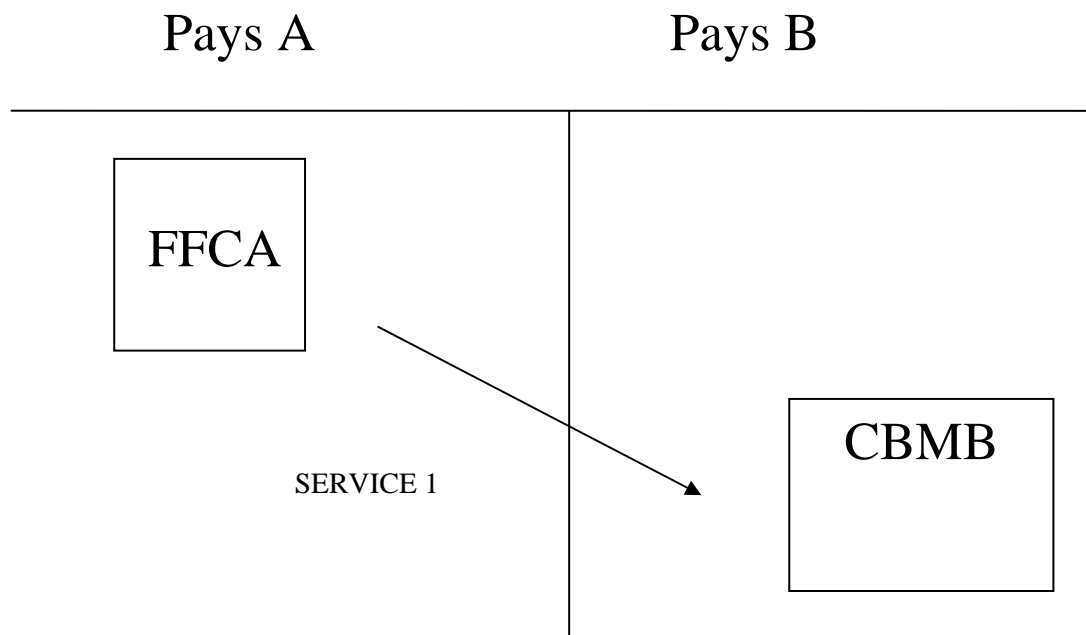
13. Dans ces conditions, le dispositif d'autoliquidation présente un certain nombre d'avantages majeurs. En premier lieu, les autorités fiscales du pays de consommation peuvent s'assurer du respect de la législation fiscale puisqu'elles ont autorité sur le client. En second lieu, la charge du respect des obligations fiscales est transférée du fournisseur au client et elle est réduite au minimum puisque celui-ci a parfaitement connaissance des modalités de la fourniture ou de la prestation. En troisième lieu, les coûts de la discipline fiscale sont également réduites pour les autorités fiscales dans la mesure où le fournisseur n'est pas tenu de se conformer à des obligations fiscales dans le pays du client (c'est-à-dire s'identifier à la TVA/TPS et subir des contrôles éventuels). Enfin, cela réduit les risques pour les recettes publiques liés au recouvrement de l'impôt par des fournisseurs non résidents, que les clients de ce fournisseur aient ou non le droit de déduire la taxe ou de la récupérer grâce à des crédits d'impôt sur les intrants.

---

<sup>3</sup> Aux fins de cette note et des exemples simples envisagés, un « accord commercial » est considéré comme désignant tout accord, quelle que soit sa forme, entre personnes habilitées à conclure de tels accords régissant la fourniture de biens ou de services (dans la plupart des cas, des documents feront apparaître l'existence de cet accord).

#### 4. Application des concepts à un cas pratique

*Étape 1 : Transaction entre 2 entités juridiques distinctes (avec ou sans lien en capital)*

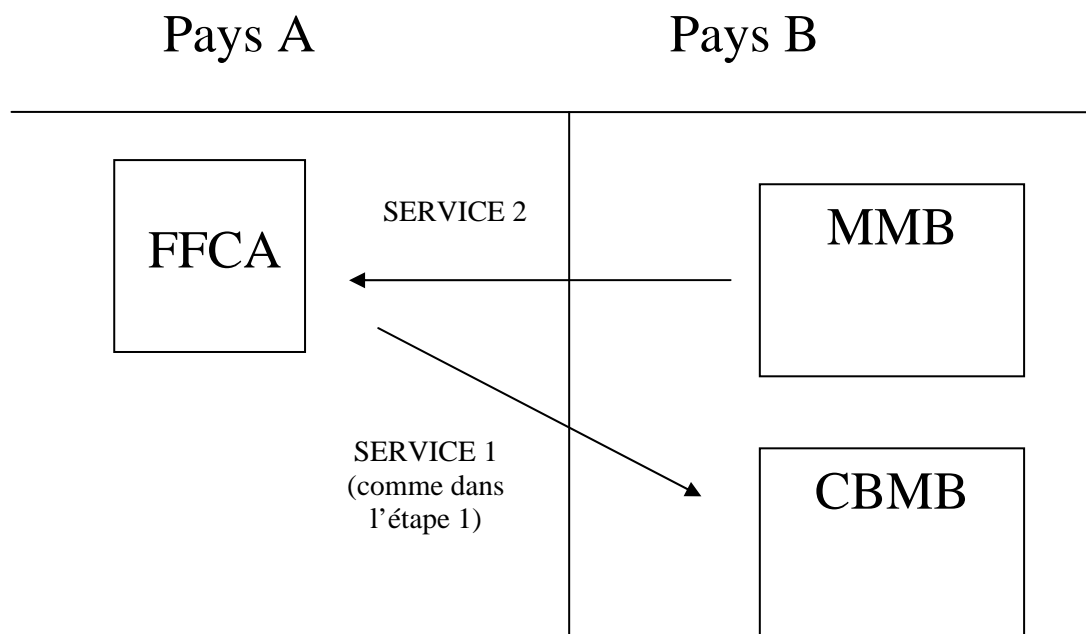


14. *FF Consultancy* (FFCA) est une entreprise établie dans le pays A et est spécialisée dans l'analyse du commerce de détail de produits alimentaires ; *CB Markets* (CBMB) est une entreprise de commerce de détail de produits alimentaires située dans le pays B. Ni FFCA ni CBMB ne disposent d'autres établissements assujettis à la TVA/TPS. CBMB envisage de développer ses activités de vente au détail en dehors du pays B et prend contact avec FFCA. Les deux sociétés concluent un accord en vertu duquel FFCA fournira à CBMB une analyse des conditions du marché dans le pays A. CBMB versera à FFCA une somme d'argent en règlement du service qu'elle lui rend, en application de l'accord commercial qui a été conclu entre ces entreprises.

15. En vertu de cet accord commercial, FFCA sera le fournisseur et CBMB sera le client. Un service sera rendu par le fournisseur au client contre rémunération. Conformément à la règle générale, le lieu d'imposition sera le pays B, qui est le pays où se trouve le client.

16. Sous réserve de problèmes éventuellement soulevés lors de travaux ultérieurs, le résultat ne se trouve pas modifié même si le fournisseur et le client sont deux entités juridiques distinctes ayant un lien en capital.

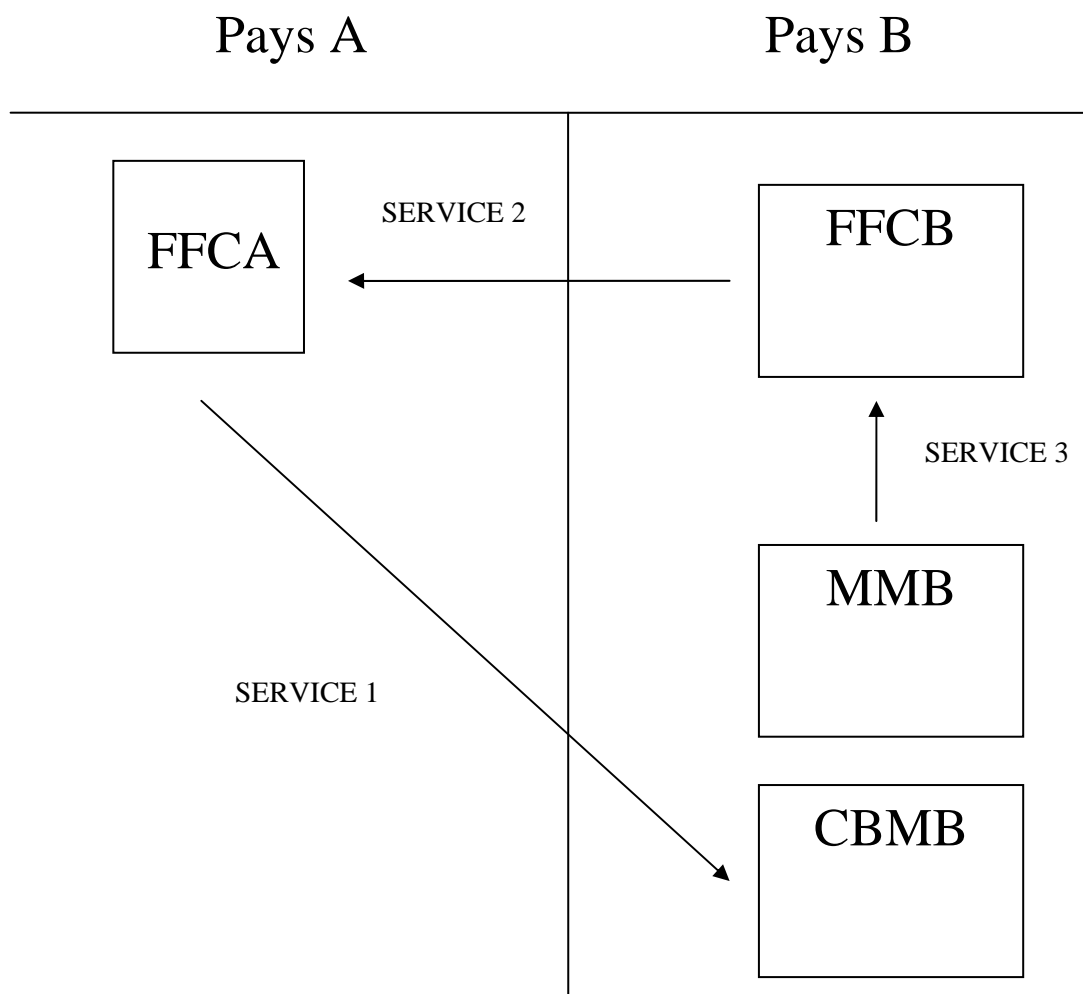
*Étape 2 : Deux transactions distinctes faisant intervenir trois entités juridiques distinctes*



17. FFCA décide de développer ses activités de consultant dans le pays B. À cette fin, elle a recours aux services d'une société de marketing du pays B – MMB, cette société n'ayant pas de lien en capital avec FFCA ni avec CBMB. MMB fournit des services de marketing à FFCA en vertu d'un accord commercial (service 2). La fourniture du service 1 entre FFCA et CBMB (comme l'indique l'étape 1 – analyse des conditions du marché dans le pays A) se poursuit comme précédemment.

18. Conformément à l'accord commercial, MMB est le fournisseur et FFCA le client. Il y a fourniture de services moyennant une rémunération. Par conséquent, conformément à la règle générale, la prestation de MMB fera l'objet d'une imposition dans le pays A, dans la mesure où c'est dans ce pays que se trouve le client. Il y a deux prestations indépendantes qui sont traitées en conséquence. Le résultat concernant le service 1 qui est exposé à l'étape 1 reste inchangé.

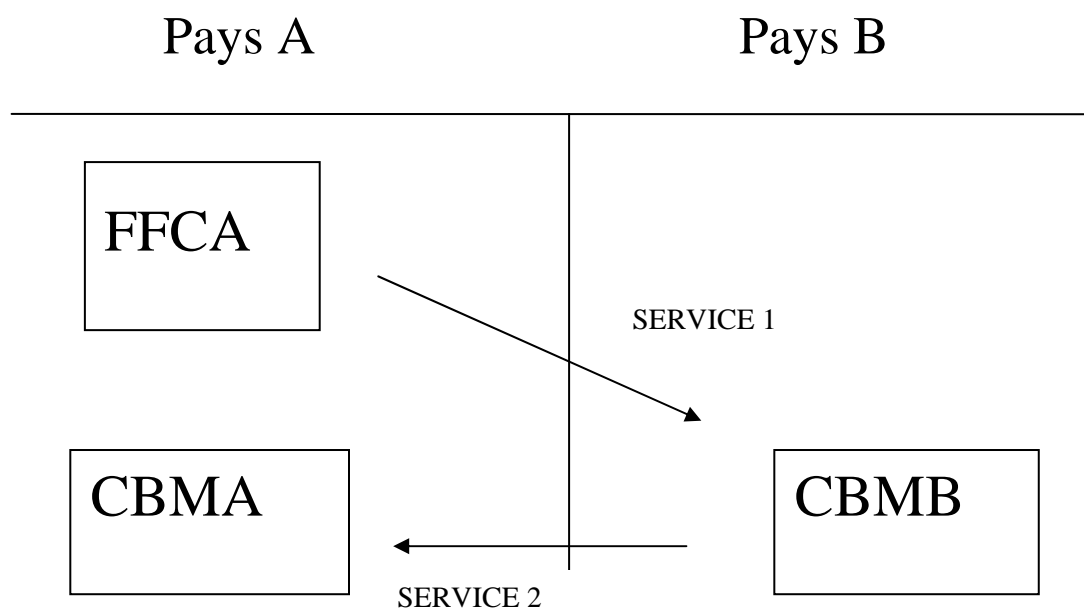
*Étape 3 : Transactions faisant intervenir un tiers*



19. Comme les activités de FFCA se développent dans le pays B, cette société décide de créer une filiale à 100% dans ce pays pour y exercer des activités de marketing (FFCB). Cependant, de temps en temps et afin de fournir ses services de marketing à sa société mère dans le pays A, FFCB décide d'acquérir certains services de marketing auprès de MMB (voir l'étape 2). Il existe un accord commercial entre FFCB et MMB concernant ces services. Il existe également un accord commercial entre FFCA et FFCB en vertu duquel FFCB fournit à FFCA tous les services de marketing à partir du pays B contre rémunération. La fourniture du service 1 entre FFCA et CBMB (telle qu'elle est décrite dans l'étape 1 – analyse des conditions du marché dans le pays A) se poursuit comme précédemment.

20. Il existe désormais trois prestations de services individuelles qui donnent toutes lieu à rémunération. Le service de MMB à FFCB (service 3) sera une prestation domestique dans le pays B et sera soumis à la taxe dans ce pays. En application de la règle générale, la prestation de services subséquente de FFCB à FFCA (service 2) sera soumise à la taxe dans le pays A. Ce lieu d'imposition ne subira pas l'influence d'une éventuelle prestation ultérieure ou de l'absence d'une telle prestation entre CBMB et FFCA. Le résultat du service 1 qui est décrit dans l'étape 1 reste inchangé.

*Étape 4 : Transactions faisant intervenir un groupe de clients*

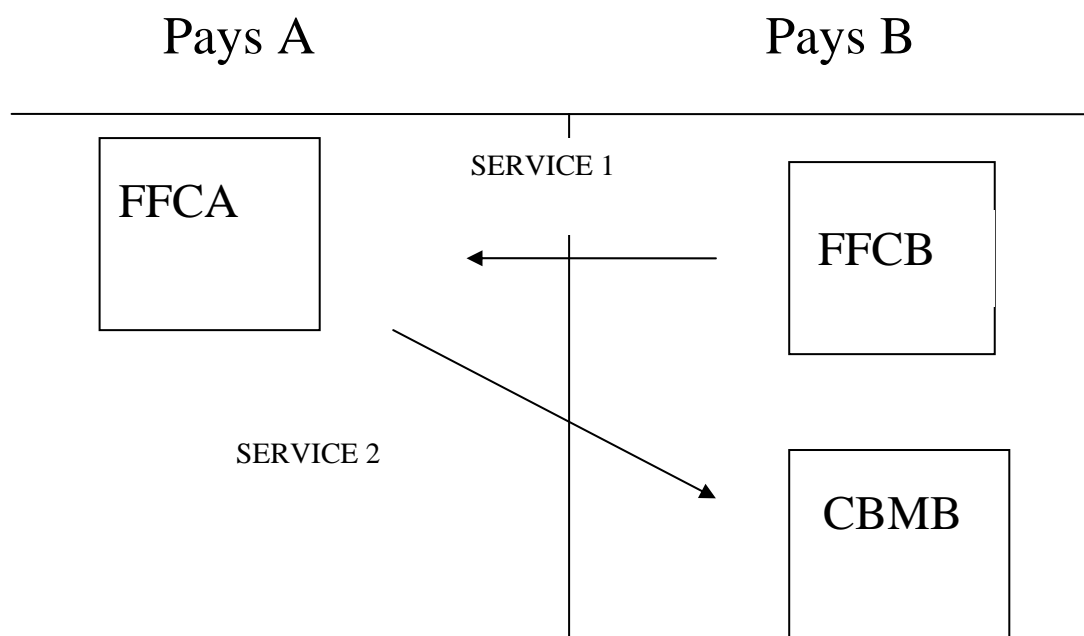


21. Les activités de CBMB se développent et elle décide de créer une nouvelle société (CB Markets A, une entité juridique distincte) dans le pays A. CB Markets A (CBMA) est une filiale à 100 % de la société CB Markets du pays B (CBMB). CBMA a besoin d'informations spécifiques pour mener ses activités et conclut un accord commercial avec CBMB, dans le cadre duquel cette dernière société accepte de fournir à CBMA un rapport reprenant les informations qui lui sont utiles. Le Groupe CBM a centralisé les activités analytiques et de collecte de données dans un site unique (chez CBMB) dans le pays B. En vertu de cet accord commercial, CBMA rémunérera CBMB pour ce service. Afin de remplir ses obligations à l'égard de CBMA, CBMB conclut un accord commercial avec FFCA, semblable à celui de l'étape 1, à l'exception du fait que cet accord précise désormais que CBMB est autorisée à divulguer ou à revendre le rapport. Il n'existe pas d'accords commerciaux entre FFCA et CBMA<sup>4</sup>.

22. Il y a deux accords commerciaux distincts dans cet exemple, chacun d'entre eux aboutissant à la prestation d'un service contre rémunération. FFCA est le fournisseur et CBMB est le client en vertu de l'un de ces accords (service 1) tandis que CBMB est le fournisseur et CBMA le client en vertu de l'autre accord (service 2). Le lieu d'imposition sera déterminé individuellement pour chaque prestation, de sorte que le lieu d'imposition du service 1 aux fins de la TVA/TPS ne subira pas l'influence d'une prestation subséquente ou d'une absence de prestation entre CBMB et CBMA. Conformément à la règle générale, le lieu d'imposition de la prestation du service 1 entre FFCA et CBMB sera le pays B, dans la mesure où c'est le pays du client. Conformément à la règle générale, le lieu d'imposition de la prestation du service 2 entre CBMB et CBMA sera le pays A dans la mesure où c'est le pays où se trouve le client.

<sup>4</sup> Les cas dans lesquels un lien intentionnel ou non est créé entre FFCA et CBMA (tel que la fourniture de rapports ou d'autres activités) seront traités ultérieurement dans le cadre de modèles plus complexes.

*Étape 5 : Transactions faisant intervenir un groupe de fournisseurs*



23. L'étape 4 faisait intervenir un groupe client (CBMA et CBMB) alors que dans cet exemple, il s'agit d'un groupe fournisseur (FFCA et FFCB). FFCA développe ses opérations et demande à FFCB d'entreprendre d'autres activités en plus des services de marketing. FFCB conclut un accord commercial avec FFCA, dans le cadre duquel elle fournit à cette dernière des services de collecte de données. Les données reçues de FFCB seront analysées par FFCA dans ses bureaux du pays A et seront utilisées par FFCA dans le cadre de la prestation de ses services généraux de consultant (analyse des conditions du marché dans le pays B) à l'entreprise CBMB en vertu de l'accord commercial conclu avec celle-ci. FFCA recevra un paiement de CBMB en rémunération des services de consultant que cette entreprise lui a rendus dans le cadre de l'accord commercial qu'elles ont conclu. FFCB recevra un paiement de FFCA en rémunération des services de collecte de données fournis dans le cadre de l'accord entre FFCA et FFCB<sup>5</sup>.

24. FFCB est le fournisseur et FFCA est le client dans le cadre de l'un de ces accords commerciaux (service 1) tandis que FFCA est le fournisseur et CBMB le client dans le cadre de l'autre accord (service 2). Il y a donc deux prestations de services distinctes, toutes deux contre rémunération. Conformément à la règle générale, le lieu d'imposition de la prestation de FFCB à FFCA sera le pays A, du fait que ce pays est celui où se trouve le client. Conformément à la règle générale, le lieu d'imposition de la prestation qui intervient entre FFCA et CBMB sera le pays B, du fait que c'est le pays où se trouve le client. Le lieu d'imposition sera déterminé individuellement pour chaque prestation. Le fait que CBMB sache que FFCB a collecté des données du pays B et a contribué à la fourniture du service final n'a pas d'incidence sur la détermination du lieu d'imposition : l'accord commercial doit être suivi.

<sup>5</sup> Les cas dans lesquels un lien intentionnel ou non est créé entre FFCB et CBMB (tel que la fourniture de rapports ou d'autres activités) seront traités ultérieurement dans le cadre de modèles plus complexes.

## Résumé des travaux effectués à ce jour

**25. 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.

## ANNEXE 1

### APPEL A COMMENTAIRES SUR LE LIEU D'IMPOSITION

#### Contacts pour le suivi:

Nom:

Organisation:

Pays:

Adresse Email:

Téléphone:

Fax:

Veillez indiquer si vous répondez à ce questionnaire en tant que :

- Comme universitaire ou étudiant
- Comme contribuable d'entreprise
- De la part d'autres imposés (ex. société de conseil, société juridique, association d'hommes d'affaires, etc.)
- Autre (veuillez préciser)

Lorsque vous répondez au nom d'autres parties, veuillez interpréter le terme « vous » pour signifier « votre organisation » ou « vos clients » comme appropriés.

Autorisez-vous l'OCDE à publier votre contribution sur notre site Internet ?

- Oui
- Non