

Rapport

L'APPLICATION DES IMPÔTS SUR LA CONSOMMATION AUX ÉCHANGES DE SERVICES ET DE BIENS INCORPORELS INTERNATIONAUX

PRÉFACE

Les gouvernements doivent mettre en place des conditions générales d'imposition de la consommation qui facilitent le bon fonctionnement du secteur des services, tout en protégeant la base d'imposition. Or, les conditions internationales actuelles d'imposition de la consommation risquent de plus en plus de ne pas répondre à ces deux critères. Le Comité des affaires fiscales (CFA) a décidé de lancer, en coopération avec les milieux d'affaires et des pays non membres de l'OCDE, un programme de travail qui vise à lever ces obstacles au bon fonctionnement du secteur des services et à rechercher des solutions réalistes qui puissent être mises à œuvre à court, voire à moyen terme.

Le CFA a décidé que la première étape de ce programme doit porter sur la création d'un ensemble de principes cadres pour l'application des impôts sur la consommation aux services et aux biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux. Ces principes cadres devront être complétés par des orientations précises sur leur application. Ces orientations constitueront la seconde partie de ce projet.

Ce rapport, qui a été approuvé et mis en diffusion générale par le CFA le 30 juin 2004, identifie les obstacles fiscaux et présente une première analyse des problèmes. Il est publié en vue d'encourager un large débat sur ces questions. Les commentaires sur cette analyse peuvent être transmis à Jeffrey Owens (jeffrey.owens@oecd.org) avant le 1^{er} octobre 2004.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction.....	4
Synthèse des propositions en vue de travaux futurs.....	5
Application des impôts sur la consommation aux échanges de services et de biens incorporels internationaux – synthèse de la situation actuelle	5
Analyse et approche préconisée	7
I. Identification et présentation des problèmes.....	8
Exemples	9
Les phénomènes symptomatiques influant sur les entreprises et les recettes.....	13
Double imposition ou imposition inappropriée	13
Non-imposition involontaire	14
Incertitudes - difficultés d'accès à des marchés - manque d'efficience de la chaîne de l'offre.....	15
Coûts de conformité élevés - non-respect des obligations fiscales	15
Distorsion de la concurrence.....	15
Importance des symptômes	16
II. Les causes.....	17
III. Les solutions.....	17
IV. Le programme de travail proposé : motifs, objet, méthode et calendrier	21
Motifs des travaux	21
Objet des travaux.....	21
La méthode	21
Le calendrier.....	22

Introduction

1. L'effet conjugué de la mondialisation, de la déréglementation et des évolutions technologiques, a profondément modifié le volume et le schéma des échanges de services et de biens incorporels. Les technologies, combinées aux autres mutations affectant la chaîne de l'offre des entreprises, ont stimulé les échanges transnationaux de services et de biens incorporels. Les entreprises d'envergure internationale cherchent fréquemment à se spécialiser ou à regrouper certaines fonctions dans un pays donné afin de tirer parti d'économies d'échelle, d'efficacités de la chaîne de l'offre ou d'autres gains d'efficacité à travers des centres de services partagés, des fonctions d'achat et de vente centralisées, des centres d'appels ou encore une assistance en matière de traitement de données et de technologies de l'information. En conséquence de quoi, les échanges internationaux de services et de biens incorporels se développent rapidement et représentent une part importante et croissante des échanges internationaux.¹

2. Avant cette accélération des mutations, l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou de la taxe sur les produits et services (TPS) aux transactions internationales sur les services et les biens incorporels soulevait moins de difficultés, car le fournisseur et le destinataire étaient habituellement implantés dans le même pays et la consommation se faisait en règle générale dans le même pays. La croissance rapide des échanges de services et de biens incorporels internationaux a également coïncidé avec la généralisation, à l'échelle mondiale, des impôts sur la consommation comme la TVA et la TPS. Dans le sillage de ces évolutions, on perçoit mieux les difficultés d'application de tels impôts et les comptes rendus se multiplient sur des cas où ils constituent un obstacle à l'activité de l'entreprise et à la croissance économique, notamment en raison d'un phénomène important de double imposition et de non-imposition involontaire des services et des biens incorporels.

3. Un rapport du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation² publié au cours de l'été 2003 (disponible à l'adresse <http://www.oecd.org/dataoecd/38/42/5594899.pdf>) a soulevé un certain nombre de questions à propos des difficultés rencontrées dans l'application des impôts sur la consommation aux services et aux biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux. L'une des questions essentielles ainsi identifiée – sans que ce soit forcément la seule – est celle de la double imposition ou de la non-imposition involontaire.

4. Le Comité des affaires fiscales (CFA) a donc recommandé, lors de sa réunion de juillet 2003, que de nouveaux travaux soient menés pour identifier les problèmes, leurs causes et leur ampleur, avant qu'un programme de travail ne soit lancé pour y remédier. Tout au long de l'automne 2003, une étude de cadrage a été réalisée auprès des gouvernements des pays membres et un questionnaire adressé aux entreprises, notamment, a été établi et placé sur le site web de l'OCDE.

5. Les résultats de ces enquêtes montrent qu'il existe un certain nombre de problèmes, dont la double imposition, mais que ces problèmes sont divers et complexes. Le Comité a donc estimé qu'avant de pouvoir établir un programme de travail détaillé sur ces questions, il fallait redoubler d'efforts pour mieux comprendre les conséquences, les causes et l'ampleur des problèmes soulevés. Cette analyse complémentaire a été réalisée en tenant compte des informations transmises en permanence par des entreprises, des universitaires et certaines économies non membres de l'OCDE et elle a été examinée par le

¹ Voir par exemple, OCDE et Eurostat (2003), *Statistiques de l'OCDE sur les échanges internationaux de services: Volume I : tableaux détaillés par catégories de services - 1992-2001*, OCDE, Paris.

² Ce Groupe technique consultatif se composait de représentants de gouvernements de pays membres et non membres de l'OCDE ainsi que des milieux d'affaires.

Comité en janvier 2004. Le Comité a également pris note des travaux plus généraux de l'OCDE commencés en 2003 afin d'améliorer les performances du secteur des services et il y contribuera par l'intermédiaire des travaux sur les impôts sur la consommation relatifs aux services et aux biens incorporels internationaux.

6. En résumé, le Comité a mené ses travaux durant le printemps 2004 de la manière suivante :

- Analyse des problèmes soulevés par les gouvernements et les entreprises ;
- Implication en amont des entreprises, entre autres, dans la rédaction d'un programme de travail spécifique ;
- Appréciation de l'opportunité d'adopter une approche par secteurs d'activité tenant compte des intérêts à la fois des administrations fiscales et des entreprises ;
- Nouvelles consultations avec les pays non membres de l'OCDE.

7. Le Comité a demandé que le Groupe de travail n°9 sur les impôts sur la consommation procède à une analyse plus détaillée de ces problèmes et qu'un programme de travail structuré soit établi. Cette analyse a servi de référence aux discussions du Comité lors de sa réunion de juin 2004.

Synthèse des propositions en vue de travaux futurs

8. L'analyse des problèmes a été abordée au moyen de divers débats et documents de référence. Les 3 et 4 mars 2004 s'est tenue une réunion rassemblant un large éventail de représentants des milieux d'affaires et de nouveaux éléments sur ces questions ont été recueillis à cette occasion. Des économies non membres de l'OCDE et des représentants des milieux d'affaires ont été conviés à cette réunion, à laquelle participaient des représentants des gouvernements marocain et sud-africain. Cette réunion a permis de recueillir un nombre considérable d'informations supplémentaires, et donc de faire évoluer l'analyse et l'élaboration d'un programme de travail détaillé destiné à résoudre ces problèmes. L'analyse complémentaire est exposée aux paragraphes 19-52 et une proposition de programme de travail aux paragraphes 53-63. On s'est également demandé s'il serait souhaitable ou non d'adopter une approche par secteurs d'activité, par opposition à une approche générale. En définitive, il semble qu'une approche générale serait plus adaptée, même s'il ne fait pas de doute que certaines questions présentent de telles spécificités sectorielles qu'il faudra peut-être faire des exceptions à cette approche de base. Ce point sera abordé aux paragraphes 59 et 60.

Application des impôts sur la consommation aux échanges de services et de biens incorporels internationaux – synthèse de la situation actuelle

Le principe général qui régit les impôts sur la consommation comme la TVA et la TPS est que l'impôt final est imputé au consommateur. Les entreprises, bien que responsables du recouvrement de l'impôt à chaque étape de la chaîne de l'offre, ne doivent pas le supporter en tant que charge. Pour ce faire, on autorise les entreprises entièrement imposables à récupérer l'intégralité des taxes en amont dont elles s'acquittent dans l'exercice de leurs activités commerciales. La principale exception à ce principe concerne les sociétés qui fournissent des biens ou des services exonérés d'impôt, auquel cas le prestataire peut être soumis à des taxes en amont non récupérables. Nonobstant cette exception, le principe fondamental selon lequel la charge de l'impôt incombe au consommateur final s'applique de la même manière aux échanges de produits, de services et de biens incorporels, et il convient de veiller au maintien de ce principe, que l'échange se fasse au niveau national ou international.

9. En ce qui concerne les échanges avec l'extérieur, il existe un principe internationalement accepté selon lequel les produits doivent se voir en fait appliquer un taux d'imposition nul à l'exportation et une taxe dans le pays d'importation (principe de la destination). Cela permet, en théorie du moins, que les produits soient taxés sur le lieu de consommation. Cela étant, les principes sont moins tranchés pour de nombreux services et biens incorporels, très certainement en raison de leur nature immatérielle. Il existe à l'échelle internationale diverses approches de l'imposition des services et des biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux, probablement conçus pour la plupart avec l'intention d'imposer les biens et services sur le lieu de consommation, mais qui pour autant n'aboutissent pas toujours à la symétrie nécessaire pour éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire.

10. À un premier niveau, les droits d'imposition invoqués par chaque pays dépendent de l'utilisation ou non, par le pays, d'un système d'imposition fondé sur *l'origine* ou *la destination*, ou un compromis entre les deux.

11. Avec la méthode de « l'origine », les services et les biens incorporels sont taxés dans le pays où le fournisseur est établi, sauf s'ils sont expressément taxés ailleurs. Les pays qui recourent à cette méthode pratiquent un grand nombre d'exceptions à ce principe de base pour tenter d'obtenir l'imposition dans le pays de consommation. Dans bien des cas, ces exceptions sont si nombreuses que seules quelques fournitures de services ou de biens incorporels demeurent effectivement taxées selon la méthode de l'origine. Ces exceptions doivent faire l'objet de dispositions législatives ou réglementaires pour échapper à la règle de base. Or, un grand nombre de services ayant un caractère immatériel, il n'est pas facile de les définir et il n'est pas rare que les tribunaux soient saisis pour déterminer le lieu d'imposition. Souvent, ce qui est en jeu dans ces affaires, c'est la façon plus ou moins précise dont la législation ou la réglementation est rédigée.

12. D'autres pays pratiquent la méthode « de la destination », les services et les biens incorporels étant taxés là où se trouve le client. Selon cette méthode, on taxe les services et les biens incorporels consommés dans le pays et on exonère les services et les biens incorporels fournis par un prestataire se trouvant dans le pays pour consommation à l'étranger. Cette méthode peut paraître plus adaptée à notre époque de mondialisation, surtout compte tenu des Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité concernant le commerce électronique, mais elle soulève elle aussi certaines difficultés. Par exemple, il n'est pas simple dans la pratique de recouvrer l'impôt sur le lieu de consommation, pour les fournitures concernant tant les entreprises que les consommateurs. Avec cette méthode, on s'appuie sur un certain nombre d'indicateurs pour définir les services et les biens incorporels considérés comme étant fournis à des fins de consommation à l'étranger et échappant donc à la taxation interne.

13. Au niveau mondial, on constate donc que certains pays taxent selon l'origine (mais avec de nombreuses exceptions) et d'autres selon la destination (là aussi avec des exceptions). Ces deux approches, avec leurs exceptions, semblent avoir pour objectif d'imposer les services et les biens incorporels sur le lieu de consommation.

14. À un second niveau, ces deux approches se fondent souvent sur des indicateurs pour définir le lieu exact d'imposition. Parmi ces indicateurs figurent, par exemple, la résidence ou l'établissement stable/fixe du fournisseur ou du destinataire, le lieu matériel d'exécution et le lieu d'utilisation et d'exploitation. Ces indicateurs, lorsqu'ils sont appliqués par différents pays, peuvent s'avérer contradictoires, d'autant qu'il existe également des incertitudes quant à leur interprétation et à leur application.

15. De plus, il y a plusieurs autres variantes dans l'application des impôts sur la consommation dans le contexte des services et des biens incorporels internationaux, comme:

- des différences d'interprétation de notions identiques ou similaires ;
- des différences d'appréciation du moment de la livraison et de son interaction avec le lieu de livraison ;
- des différences de définition des services et des biens incorporels ;
- et des incohérences dans le traitement de fournitures liées.

16. Les impôts sur la consommation comme la TVA et la TPS ont fait leur entrée assez récemment dans le monde de la fiscalité. Bien qu'ils aient été mis en place il y a une cinquantaine d'années, ils se sont réellement développés ces vingt dernières années. À l'époque où les échanges internationaux se caractérisaient dans une large mesure par la vente de marchandises, il n'était guère nécessaire de s'intéresser, à l'échelle mondiale, aux services et aux biens incorporels qui, comme on l'a vu précédemment, faisaient avant tout l'objet d'échanges nationaux. La situation s'est profondément modifiée ces dernières années et l'absence d'approches internationales consensuelles, qui résulte de cette absence de raisons de s'y intéresser jusqu'ici, est aujourd'hui porteuse de difficultés importantes à la fois pour les entreprises et pour les pouvoirs publics. Rien n'a été mis en place, par exemple, pour faire face aux conséquences des différentes approches exposées précédemment, comme la double imposition et la non-imposition involontaire. Il n'y a pas non plus de dispositif permettant de régler les différends internationaux sur la double imposition de la consommation.

17. Il existe en revanche des dispositifs de remboursement de la TVA ou de la TPS acquittée par des entreprises étrangères, ou des procédures d'enregistrement dans certains pays pour parvenir à ce même objectif. Ces dispositifs ou procédures sont destinés en partie à pallier certaines des conséquences des différentes approches (double imposition et manque de neutralité externe). De tels dispositifs, toutefois, sont applicables dans une trentaine de pays (la plupart, mais pas la totalité des économies de l'OCDE et quelques pays non membres de l'OCDE). Certains pays, mais pas tous, exigent la réciprocité pour accorder un remboursement et cette réciprocité semble être régie par la législation nationale plutôt que par des traités. De plus, quelques pays appliquent un allègement unilatéral lorsqu'une transaction est imposée dans un autre pays. Plusieurs conventions bilatérales mentionnent les taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des navires ou des avions participant au trafic international. Dans plusieurs pays, des dispositions relatives aux échanges de renseignements couvrent également les taxes sur la valeur ajoutée, en s'inspirant de l'article 26 du Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune. Enfin, certaines conventions contiennent des dispositions sur la non-discrimination qui couvrent la taxe sur la valeur ajoutée.

18. Dans l'ensemble, donc, on constate sur le plan mondial un manque de cohérence et de cohésion dans l'application des impôts sur la consommation comme la TVA ou la TPS aux services et aux biens incorporels internationaux.

Analyse et approche préconisée

19. Sur le plan de l'analyse, l'approche adoptée a été la suivante :

- I. Identifier les problèmes, à travers des exemples réels, fournis par des entreprises et des gouvernements, de phénomènes symptomatiques de difficultés ayant un impact sur les entreprises et les recettes fiscales.

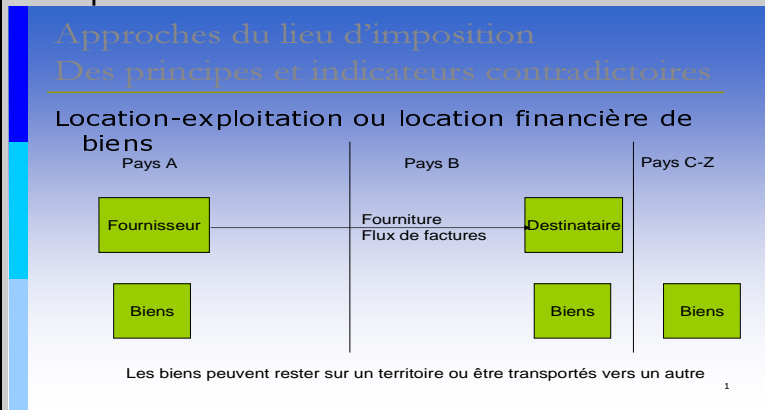
- II. Lors de l'analyse de ces problèmes, établir leurs causes et leur ampleur.
- III. Mettre en évidence des solutions permettant de résoudre ces problèmes.
- IV. Lors de la préconisation d'un programme de travail pour résoudre les problèmes, proposer des solutions paraissant réalistes à court ou moyen terme et tenir compte du fait qu'au fil du temps, d'autres solutions pourraient être envisagées.

I. Identification et présentation des problèmes

20. Comme on l'a vu aux paragraphes 3-8, pendant toute une période, les problèmes ont été identifiés en s'appuyant sur des travaux antérieurs du GTC sur le commerce électronique, des études de cadrage, divers documents de référence et la récente réunion avec les milieux d'affaires. En outre, l'OCDE reçoit ponctuellement des contributions informelles de la part d'entreprises par le biais de conférences, de réunions et de lettres. C'est ainsi que la Chambre de commerce internationale (CCI) a récemment transmis au Secrétariat général de l'OCDE sa Déclaration de politique générale de 2004 intitulée « Deficiencies in VAT systems ». Pour identifier et exposer ces problèmes, le Comité s'est donc appuyé sur diverses sources plus ou moins directement liées au déroulement de ses travaux. Les exemples suivants visent à illustrer, à mettre en évidence et à synthétiser la complexité, les symptômes et les causes de la plupart des problèmes identifiés.

Exemples

Exemple I



Selon les pays concernés, les situations suivantes peuvent se présenter :

1. La location est imposée dans le pays A parce que le fournisseur y est établi ou parce que les biens s'y trouvent ou y sont importés
2. La location est imposée dans le pays B parce que destinataire y est établi ou parce que les biens s'y trouvent ou y sont importés
3. La location est imposée dans le pays A parce que le fournisseur y est établi, dans le pays B parce que le destinataire y est établi et dans le pays C-Z parce que les biens s'y trouvent physiquement ou y sont importés.
4. La location n'est imposée nulle part parce que le pays A considère que le lieu d'imposition est soit le pays où le destinataire est établi soit celui où se trouvent les biens et que le pays B considère que le lieu d'imposition est soit le pays où le fournisseur est établi soit celui où se trouvent les biens. Le pays où se trouvent les biens considère que le lieu d'imposition est le pays où est établi soit le fournisseur, soit le destinataire.

21. Cet exemple révèle les symptômes (non-imposition, double ou triple imposition) liés aux différentes approches du principe de l'origine ou de la destination et il est d'autant plus complexe qu'il existe différentes interprétations, et pas de hiérarchisation des indicateurs correspondants du lieu d'établissement, ainsi que de l'utilisation et de l'exploitation. En outre, on se trouve dans l'incertitude dans la mesure où l'incidence fiscale va dépendre de la classification de la location comme fourniture de biens ou de services, ainsi que du type de bien faisant l'objet de l'accord de location.

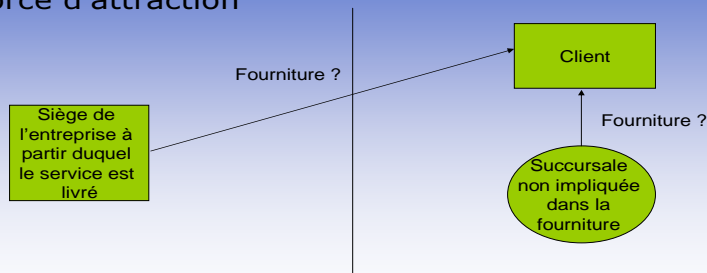
Selon le Comité, cet exemple illustre bien le fond du problème :

- i) l'absence de grands principes convenus au plus haut niveau concernant le lieu d'imposition ;*
- ii) la contradiction entre les indicateurs correspondants ;*
- iii) les interprétations divergentes de concepts identiques ou similaires.*

Exemple II

Problèmes liés à l'établissement

Force d'attraction



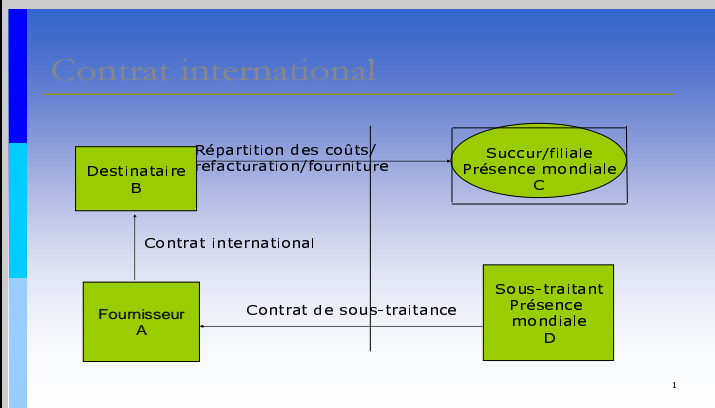
Le graphique ci-dessus n'est qu'un exemple des incertitudes liées aux problèmes d'établissement. Cet exemple particulier pose la question de savoir si *seules les fournitures imputables* à une succursale donnent lieu à la perception de la TVA ou de la TPS par cette succursale ou si toutes les fournitures destinées à des clients dans le pays où la succursale est établie sont soumises à la TVA, même lorsque la succursale n'est pas impliquée dans la fourniture (source/force d'attraction). Globalement, il semble y avoir plusieurs incertitudes concernant le concept d'établissement pour ce qui est de la TVA ou de la TPS. On trouvera ci-après quelques exemples des incertitudes actuelles, et de cas où les approches semblent diverger.

1. Terminologie (établissement, établissement stable, établissement fixe, installation d'affaires, installation fixe d'affaires, etc.) ;
2. Définition plus précise de l'établissement stable (ES) pour la TVA et la TPS ;
3. Dans quelle mesure les définitions tirées de conventions fiscales ou le droit fiscal national en matière d'impôt sur le revenu sont-ils pertinents ou instructifs pour interpréter le concept d'ES pour la TVA et la TPS ?
4. L'existence d'un ES au titre d'un impôt donné implique-t-il l'existence d'un ES pour un autre impôt ou constitue-t-il au contraire un signal d'alarme ?
5. Un ES aux termes du droit fiscal ou d'une convention fiscale doit-il être enregistré aux fins de la TVA ou de la TPS ?
6. L'existence d'un ES est-elle requise aux fins de la TVA ou de la TPS, et dans quelles conditions, pour qu'un résident étranger puisse être enregistré, assujéti à facturer la TVA et à bénéficier d'un crédit de TVA sur les frais encourus (lien) ?
7. Un enregistrement au titre de la TVA ou de la TPS peut-il être obtenu en l'absence d'ES aux fins de l'impôt sur le revenu ?
8. Un enregistrement aux seules fins de la TVA ou de la TPS peut-il être réputé, dans certaines circonstances, donner lieu à l'existence d'un ES aux fins de la TVA ?
9. En cas d'établissements multiples (et si la fourniture doit être imputée à l'ES), quelles sont les règles ou les lignes directrices existantes pour l'imputation ? Autrement dit, quel établissement constitue l'origine ou le destinataire de la fourniture ?
10. Pour ce qui est des fournitures entre succursales ou entre le siège et une succursale :
 - a) Les transactions au sein d'une même personne morale sont-elles ou devraient-elles être des fournitures (réputées) imposables ?
 - b) Les critères du parcours du contrat ou du lieu principal d'utilisation et d'exploitation sont-ils ou devraient-ils être appliqués (une déduction devrait-elle être accordée à la succursale destinataire partie au contrat lorsque le lieu d'utilisation et d'exploitation est une succursale à l'étranger ?)
 - c) Le régime de l'autoliquidation est-il ou devrait-il être utilisé pour taxer une fourniture (réputée telle) dans le cadre d'une transaction entre succursales ?
 - d) L'évaluation (Applique-t-on ou devrait-on appliquer l'évaluation des prix de transfert aux fins de l'impôt sur le revenu ou la contrepartie subjective effective devrait-elle être déterminante).

22. Les conséquences signalées des précédentes considérations sont des incertitudes, une double imposition, une imposition inappropriée ou une non-imposition, le non-respect de la législation, des coûts de conformité élevés, une restructuration et un obstacle au développement de différents modèles d'entreprise, ainsi que des restrictions à l'entrée sur les marchés.

Le Comité estime que les incertitudes actuelles ne sont pas satisfaisantes et qu'une clarification serait souhaitable dans ce domaine. Cette question devrait prendre des proportions très importantes, car elle touche tous les secteurs (et éventuellement la fourniture de biens)

Exemple III



A souhaite conclure un contrat avec B pour fournir des services à B, ainsi qu'à ses filiales et ses succursales dans le monde (C). A achèterait des services auprès de ses filiales ou de tiers (D) afin d'honorer le contrat conclu avec B. A souhaite ainsi s'assurer un marché avec un gros client en proposant un point de contact unique et un rabais. B est intéressée parce qu'elle disposerait d'un point de contact unique pour le service après-vente et les prix. Avant de conclure l'affaire, l'incidence de la TVA ou de la TPS est évaluée et elle est telle qu'elle est susceptible de créer des obstacles suffisamment importants pour primer sur les gains d'efficacité recherchés au niveau de la chaîne de l'offre. Du fait des incertitudes ou des coûts indirects liés à la TVA ou la TPS, le contrat perd de son intérêt pour les deux parties. Les raisons sont les suivantes :

1. A facturerait la TVA ou la TPS à B.
- 2.1 B peut demander le remboursement de la TVA ou de la TPS.
- 2.2 B ne peut pas demander le remboursement de la totalité de la TVA parce que (i) une partie du service est utilisée par une succursale à l'étranger ou (ii) B est une entreprise partiellement exonérée bénéficiant d'un remboursement partiel.
3. B refacturerait le service à C qui, selon la nature du service et le pays concerné, pourrait être ou non tenu de verser la TVA à B. Si C doit s'acquitter de la TVA, C risque de ne pas pouvoir obtenir le remboursement de la TVA payée dans le pays de B.
4. C peut être redevable ou non de la TVA sur le service acquis, ce qui dépend de plusieurs critères : la nature du service ; l'application ou non par le pays concerné d'un régime d'autoliquidation ou d'une TVA à l'importation pour les services ; et, si C est une succursale, si elle est elle-même redevable de la TVA ou de la TPS selon les règles en vigueur pour les succursales. Selon le type d'entreprise dont il s'agit, C pourrait ne récupérer qu'une partie de la TVA. En outre, il peut y avoir des incertitudes quant à l'évaluation de la refacturation.
5. D peut facturer ou non la TVA à A, en fonction de la nature du service et de la question de savoir si l'utilisation et l'exploitation par C interviennent dans son pays.

Dans la mesure où A n'est pas certaine du coût de la transaction en termes de TVA ou de TPS, A est préoccupée et souhaite inclure la clause suivante dans le contrat négocié avec B : « toutes les sommes dues à A dans le cadre du présent contrat s'entendent hors TVA ou TPS, et tout autre impôt, taxe ou frais applicables ou introduits dans les pays couverts par le Contrat seront payés par B ».

B ne souhaite pas s'engager dans un contrat dans lequel le prix total toutes taxes comprises n'est pas connu. Le contrat n'est pas signé et A et B ne sont pas en mesure d'exploiter un gain d'efficacité potentiel de la chaîne de l'offre.

23. Les entreprises considèrent les contrats internationaux comme un domaine où des gains d'efficacité sensibles peuvent être obtenus au niveau de la chaîne de l'offre. Cela étant, les problèmes et les incertitudes concernant l'application d'impôts sur la consommation sont tels que, souvent, ces contrats ne sont pas conclus ou leur portée est restreinte, ce qui réduit le potentiel de gains d'efficacité. Cette situation est susceptible d'affecter la compétitivité d'une entreprise et constitue un obstacle à l'expansion de l'économie des services à l'échelle internationale. Pour les contrats conclus, les coûts de conformité peuvent être élevés, ce qui n'encourage pas au respect de la législation.

Le Comité reconnaît l'importance croissante des contrats internationaux, mais il est conscient que l'application de la TVA ou de la TPS peut constituer un obstacle à leur développement. Les entreprises multinationales cherchent à transformer les opérations commerciales actuelles en relations nouvelles ou plus étendues, à augmenter leur chiffre d'affaires et leur efficacité, ainsi qu'à tirer parti des synergies au sein de l'entreprise. Or, ces avantages seraient perdus si ces initiatives débouchent sur un surcroît d'impôts et de coûts de conformité supérieurs à l'accroissement du chiffre d'affaires ou aux économies réalisées.

Les phénomènes symptomatiques influant sur les entreprises et les recettes

24. Les résultats de l'analyse des problèmes identifiés permettent de synthétiser comme suit les phénomènes symptomatiques de problèmes qui influent sur les entreprises et les recettes fiscales :

Double imposition ou imposition inappropriée	Non-imposition involontaire
Manque d'efficacité de la chaîne de l'offre	Incapacité à entrer sur des marchés
Distorsion de la concurrence	Coûts de conformité élevés
Non-respect des obligations fiscales	Incertitude

Double imposition ou imposition inappropriée

25. Contrairement aux impôts directs, il n'existe pas de définition commune de la double imposition pour les impôts sur la consommation. Une imposition double ou inappropriée peut résulter des situations suivantes :

- des contribuables distincts (c'est-à-dire à la fois le fournisseur et le destinataire) sont soumis à l'impôt sur la contrepartie de la même transaction;
- la même personne morale est imposée deux fois sur la contrepartie d'une transaction car on considère qu'il s'agit de contribuables distincts (à la fois le fournisseur et le destinataire, dans le cas d'une fourniture entre succursales, par exemple) ;
- une entreprise est taxée en amont sur une acquisition (dans la mesure où elle ne bénéficie que d'un remboursement partiel ou doit s'acquitter d'une TVA ou d'une TPS étrangère, qui n'est pas remboursable), et en aval sur les biens et services qu'elle fournit.

26. En l'occurrence, la définition d'un point de vue conceptuel de ce qu'est la double imposition – et de ce qu'elle n'est pas – présente, selon le Comité, un intérêt secondaire. L'important, c'est qu'il faudra sans doute remédier aux symptômes précédemment évoqués, que ces problèmes répondent ou non aux définitions classiques de la double imposition. Ce qui semble relever de la double imposition n'aboutit pas nécessairement à une double imposition dans les faits, même si le fournisseur et le destinataire sont soumis à la TVA. Par exemple, si un service de gestion est soumis à la TVA à la fois dans le pays A où le fournisseur est établi et dans le pays B où le client est établi, le client du pays B peut être remboursé par le pays A et, dans le même temps, être autorisé à déduire la TVA payée dans le pays B. Dans ce cas, la TVA ne représente pas une charge (de TVA) pour les entreprises bénéficiant de plein droit du remboursement de la TVA et on peut supposer que la TVA joue le rôle prévu, même si un tel mode de fonctionnement peut engendrer des coûts de conformité plus élevés.

27. Cela étant, des mécanismes de remboursement n'existent actuellement que dans une trentaine de pays et on peut penser qu'il y a un risque de double imposition économique dès lors que d'autres pays sont impliqués.³ Ensuite, si le fournisseur du pays A ne facture pas de TVA sur la transaction (ce qui peut être autorisé ou non par la législation nationale), il peut être submergé par un redressement par l'administration du pays A. Les coûts que représentent cette TVA, les intérêts et la pénalité doivent souvent être assumés par l'entreprise du pays A. Celle-ci peut répercuter le montant de la seule TVA (hors pénalité et intérêts) en émettant de nouvelles factures à l'intention du client. Ce qui semble relever de la double imposition n'aboutit pas nécessairement à une double imposition dans les faits, même si le fournisseur et le destinataire sont soumis à la TVA. Toutefois, en tant que solution au problème de double imposition, cette approche peut s'avérer inapplicable dans la pratique plusieurs années après la fourniture. Si une entreprise (partiellement) exonérée était introduite dans l'exemple précédent, il en résulterait une double imposition ou un effet de cascade.

28. Le contexte actuel, où il existe plusieurs approches quant au lieu d'imposition, comme on l'a vu aux paragraphes 10-15, peut favoriser une double imposition ou une imposition inappropriée. Les entreprises se font l'écho de cet état de fait pour de nombreux services, notamment la location transnationale, les contrats internationaux, les services d'itinérance internationale, les cartes téléphoniques prépayées multifonctions, les services groupés, les services de gestion et les frais afférents à d'autres fonctions internes aux entreprises, ainsi que les services publicitaires.

29. Selon le paragraphe 1 de l'introduction du Modèle de convention fiscale, les « effets néfastes [de la double imposition] sur l'échange de biens et services et sur les mouvements de capitaux, de technologie et de personnes sont si bien connus qu'il est superflu de souligner l'importance d'une suppression des obstacles que constitue la double imposition pour le développement des relations économiques entre les pays ». Le Comité ne voit aucune raison pour que cette affirmation du Conseil de l'OCDE ne s'applique pas également aux impôts sur la consommation.

Non-imposition involontaire

30. Du fait de la nature symétrique de la TVA ou de la TPS, la non-imposition devrait théoriquement être aussi fréquente que la double imposition. En outre, la solution au problème de double imposition semble, de prime abord, convenir également à la non-imposition. En d'autres termes, si le problème de la double imposition est atténué, ce devrait aussi être le cas pour le problème de non-imposition. Cela étant, il n'y a non-imposition involontaire que lorsqu'une entreprise ou des consommateurs exonérés paient moins

³ Les mécanismes de remboursement ont souvent été critiqués pour être coûteux aussi bien pour les administrations que pour les bénéficiaires.

d'impôt que l'impôt calculé en fonction du taux applicable à la contrepartie de la transaction. Ces problèmes ne seraient donc pas nécessairement complètement symétriques. Par exemple, lorsque aucun impôt n'est dû sur une transaction interentreprises et que les parties seraient habilitées de plein droit à bénéficier du remboursement de la TVA ou de la TPS en amont si la transaction avait été taxée, la non-imposition peut être tout à fait volontaire et justifiée. En dernière analyse, le Comité estime toutefois qu'une solution au problème de la double imposition résoudrait également, dans une large mesure, la question de la non-imposition involontaire.

Incertitudes - difficultés d'accès à des marchés - manque d'efficience de la chaîne de l'offre

31. Bien que ces problèmes aient été fréquemment mentionnés dans des enquêtes antérieures, les explications n'ont pas été suffisantes pour permettre une évaluation de leurs causes et de leur ampleur. Les milieux d'affaires ont apporté plus d'explications, lors de la réunion des 3 et 4 mars, sur la façon dont les décalages dans l'application de la TVA ou de la TPS affectent la capacité des entreprises à entrer sur des marchés. Elles ont notamment souligné qu'en l'absence d'accord global à l'échelle internationale sur l'application de ces impôts, il existait des incertitudes majeures.

32. Les exemples précédents concernant les problèmes relatifs à l'établissement et aux contrats internationaux illustrent clairement les incertitudes qui entraînent des difficultés pour accéder aux marchés ou exploiter des opportunités commerciales. Ces incertitudes, conjuguées aux implications de la double imposition, engendrent également des obstacles au développement d'une économie de services internationale performante.

33. Les entreprises n'ont souvent pas d'autre choix que d'intégrer la TVA ou la TPS dans leurs coûts, ce qui entraîne ainsi un renchérissement des services qu'elles proposent et éventuellement une baisse de compétitivité du fournisseur. Même si ce problème ne constitue pas, en soi, une préoccupation immédiate des administrations fiscales, il influe sur l'efficience de la chaîne de l'offre. Le représentant d'une entreprise a fait remarquer que des ordinateurs qui coûtaient 2 500 USD il y a quelques années, peuvent aujourd'hui coûter moins de 600 USD, et que cette diminution du prix résulte de gains d'efficience dans la chaîne de l'offre. Ce n'est pas le cas pour le secteur des services, où les incertitudes suscitées par la TVA ou la TPS entraînent des inefficiences au niveau de la chaîne de l'offre (les difficultés à conclure des contrats internationaux, par exemple), ce qui se traduit pas un recul beaucoup plus lent des prix. Même s'il existe sans doute une certaine part d'exagération du côté des entreprises à cet égard, on peut raisonnablement supposer que les incertitudes inhérentes à l'application de la TVA ou de la TPS aux échanges internationaux de services ont un impact sur le développement de l'économie des services.

Coûts de conformité élevés - non-respect des obligations fiscales

34. En dehors des dépenses courantes engendrées par les incertitudes, de nombreuses entreprises (notamment multinationales) impliquées, par exemple, dans la fourniture de services d'installation, de réparation, de maintenance et de formation, ainsi qu'un certain nombre de services concernés par des règles de dérogation au critère d'utilisation et d'exploitation, peuvent être tenues d'effectuer des enregistrements multiples au titre de la TVA ou de la TPS. En outre, le recours à des contrats de services internationaux prévoyant entre autres la livraison de biens au niveau local entraîne les mêmes conséquences. Cela peut aboutir à des coûts de conformité élevés ou à un non-respect des obligations fiscales.

Distorsion de la concurrence

35. Les différences entre les régimes appliqués aux entreprises nationales et étrangères concernant la déductibilité de la TVA ou de la TPS – déductible pour les entreprises nationales et non déductible pour les

entreprises étrangères – sont susceptibles d'entraîner un manque de neutralité externe et une distorsion de la concurrence, et elles pourraient avoir des conséquences dans le cadre des règles de l'AGCS de l'OMC.

36. En outre, si un fournisseur étranger échappe à la TVA ou la TPS alors qu'un fournisseur local doit facturer des taxes, on aboutit à une distorsion du même ordre. Cet aspect demeure particulièrement problématique dans des transactions d'entreprises à clients, mais également dans les cas où le destinataire ne peut pas déduire ou ne peut déduire qu'une partie de la TVA ou de la TPS en amont (dans la mesure où « l'importation » de services et de biens incorporels n'est pas taxée par une entreprise destinataire).

Importance des symptômes

37. Comme on l'a vu plus haut, pendant toute une période, les problèmes ont été identifiés grâce aux diverses informations recueillies. Durant la réunion avec les entreprises, qui s'est tenue les 3 et 4 mars, les délégués des gouvernements ont rencontré 20 représentants d'un panel d'entreprises et de régions géographiques. Deux pays non membres de l'OCDE y ont également participé (l'Afrique du Sud et le Maroc). Cette réunion visait à approfondir et nourrir l'analyse des questions soulevées par les milieux d'affaires et les pouvoirs publics dans les enquêtes effectuées au second semestre 2003. On a notamment cherché à obtenir des informations sur l'impact de ces problèmes sur les économies de marché ainsi que sur les bénéfices des entreprises. L'importance de ces impacts a été placée au cœur de la réflexion.

38. D'une manière générale, le Comité constate que, d'après les explications fournies par les entreprises, plusieurs symptômes reviennent constamment et fréquemment. Comme prévu, il a été difficile d'évaluer leur importance en termes de coût fiscal, de coût de la discipline fiscale ou de pertes de recettes découlant de l'incapacité à s'implanter sur certains marchés ou à réaliser les efficiences de l'entreprise. Les informations fournies par les entreprises portaient, cependant, surtout sur des exemples et des phénomènes symptomatiques réels, récurrents et fréquents, plutôt que sur des situations ponctuelles ou plus théoriques.

Quelques commentaires des entreprises :

« Nos spécialistes des impôts sur la consommation sont quotidiennement confrontés à des problèmes de double imposition »

« Nous avons surtout voulu fournir des exemples pratiques, récurrents et fréquents, plutôt que des exemples théoriques »

« L'impossibilité de s'implanter sur un marché et d'exploiter les efficiences de l'entreprise est une donnée permanente des contrats internationaux, par exemple »

« Le coût annuel des impôts sur la consommation est évalué, pour le secteur européen des télécommunications et pour un seul aspect bien circonscrit (l'itinérance internationale), à 400 millions € environ »

39. L'OCDE a bénéficié d'une autre remontée d'informations lors d'une conférence internationale sur les impôts indirects au cours de laquelle quelque 200 spécialistes des impôts sur la consommation ont indiqué que les problèmes sont suffisamment importants pour nécessiter la mise en œuvre de solutions spécifiques sur une large échelle géographique et que l'OCDE est bien placée pour traiter ces questions. De plus, la Chambre de commerce internationale (l'organisation mondiale des entreprises) a récemment adressé au Secrétaire général de l'OCDE une déclaration de politique générale sur les insuffisances des régimes d'impôts sur la consommation. La déclaration recommandait quelques solutions spécifiques. Plusieurs de ces « insuffisances » correspondent, ou sont étroitement liées, aux problèmes soulevés dans le présent rapport.

40. Le Comité note qu'il est difficile d'évaluer précisément l'impact de ces problèmes en raison d'un certain nombre de facteurs, notamment l'accès à des données fiables, la confidentialité vis-à-vis du contribuable et le manque d'informations disponibles, en particulier au sein des administrations fiscales, sur la non-imposition. Cependant, compte tenu des thèmes récurrents que l'on retrouve dans les problèmes évoqués dans le paragraphe 20 (mais aussi dans le rapport du Groupe technique consultatif de 2003, les enquêtes réalisées en 2003 et les informations ultérieurement fournies par les entreprises) et de la complexité et de la diversité des problèmes mis en évidence dans les exemples, le Comité pense qu'il ne s'agit pas là de questions purement théoriques. Il estime, tout compte fait, que la situation internationale actuelle en matière d'impôts sur la consommation génère de tels obstacles au commerce international que son impact, aussi bien sur les entreprises que sur les recettes fiscales, nécessite de trouver des solutions spécifiques.

II. Les causes

41. La question pertinente à poser en ce qui concerne ces phénomènes symptomatiques est sans doute la suivante : « Pourquoi y a-t-il des cas de double imposition, d'imposition inappropriée, de non-imposition involontaire, de manque d'efficacité de la chaîne de l'offre, d'impossibilité pour les entreprises à s'implanter sur un marché, de coûts élevés de la discipline fiscale, de non-respect des obligations fiscales et de distorsion de la concurrence ».

42. De l'avis du Comité, le défaut fondamental de l'application de la TVA et de la TPS aux services internationaux et aux biens incorporels réside dans l'absence de principes internationalement admis pour déterminer le lieu d'imposition. Comme on l'a vu au paragraphe 9, la situation pour les biens corporels est beaucoup plus claire et le Comité constate que, pour le commerce électronique, on est parvenu à un large accord prévoyant l'application des impôts sur le lieu de consommation, par le biais des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité. Toutefois, la mise au point de principes pour une gamme bien plus étendue de services et de biens incorporels sera sans doute plus complexe.

43. En outre, les indicateurs contradictoires utilisés pour déterminer le lieu d'imposition comme le lieu d'établissement, d'utilisation, d'exploitation et d'exécution, ainsi que leur hiérarchie et les incertitudes liées à leur interprétation semblent susciter de graves préoccupations vis-à-vis des phénomènes symptomatiques identifiés et en expliquer l'origine. Au-delà de la question des indicateurs, les incertitudes et les divergences d'interprétation de concepts identiques ou similaires posent également des problèmes.

III. Les solutions

44. Un certain nombre d'options ont été proposées pour remédier à la situation actuelle. Dans le contexte de l'OCDE, les solutions suivantes semblent les plus pertinentes :

- i) encourager les pays à réduire les obstacles actuels aux échanges internationaux au moyen de principes cadres convenus ;
- ii) élaborer, en s'appuyant sur une contribution appropriée des milieux d'affaires, une Série Orientations qui convertisse les principes cadres en un ensemble de « règles » exploitables. Ce faisant, il serait essentiel de faire participer au débat des économies non membres de l'OCDE, car les problèmes identifiés ne se limitent pas aux pays membres ;
- iii) étant donné qu'il est improbable que l'établissement des principes et des orientations suffise, en soi, à éliminer tous les problèmes et qu'inévitablement, les pays interpréteront les concepts ou les activités de différentes manières, une forme de mécanisme de règlement des différends sera peut-être nécessaire. Ou encore, lorsque certains pays estiment utile de pouvoir conclure

un accord bilatéral relatif à l'application des impôts sur la consommation aux services et aux biens incorporels échangés avec leur pays, il pourrait s'avérer judicieux de disposer d'un Modèle de convention fiscale (MCF) sur la TVA et la TPS (ou d'inclure des articles sur la TVA et la TPS dans le MCF concernant le revenu et la fortune) ;

iv) il conviendra en outre de surveiller constamment l'évolution de la situation, notamment du fait de l'apparition de nouveaux modèles d'entreprise, et d'approfondir encore l'analyse des obstacles identifiés.

45. En termes de processus et de résultats formels, la première étape consisterait à élaborer et adopter des principes cadre par le Comité. Si cela paraît souhaitable, ces principes pourraient être ensuite soumis au Conseil de l'OCDE pour accord et recommandation aux pays membres. Après l'adoption de ces principes, des orientations pourraient alors être élaborées dans le cadre de la Série Orientations en matière d'impôts sur la consommation et approuvées par le Comité puis, si cela paraît souhaitable, soumises pour au Conseil pour accord et recommandation aux pays membres. Il est trop tôt à ce stade pour déterminer un processus exact au-delà de l'approbation du Comité, mais il sera éventuellement envisagé d'opter pour une nouvelle instance d'approbation, là encore si cela paraît souhaitable.

46. Le Comité estime que ces principes doivent traiter du lieu d'imposition, mais aussi d'une série d'autres questions comme le lieu d'établissement, d'exécution, d'utilisation et d'exploitation. À travers les orientations, il faudra s'efforcer de préciser davantage l'interprétation d'autres concepts ou notions clés à l'origine d'approches divergentes.

47. À court ou moyen terme, et compte tenu de ce qui est réaliste, le Comité recommande d'adopter une démarche comportant la première étape telle quelle est décrite dans le paragraphe 45 ci-dessus. Les principes et les orientations doivent favoriser une meilleure sensibilisation aux problèmes posés aux pouvoirs publics de façon à encourager (et non pas à contraindre) les pays membres à les appliquer. Cela devrait permettre à terme de réduire les conflits et les obstacles aux échanges internationaux. Cette démarche suppose en outre que, lorsqu'il existe un consensus clair entre les pays membres, les administrations devront étudier les principes et les orientations à la lumière de leur propre régime d'impôts sur la consommation et de leurs approches législatives respectives.

48. On peut ensuite inévitablement se demander s'il faut envisager des mécanismes plus contraignants, compte tenu de ce que l'on peut penser réaliste à court et à moyen terme. La situation actuelle en matière d'impôts sur le revenu pourrait servir d'exemple à cet égard car elle se caractérise par l'existence d'un vaste réseau de conventions bilatérales ayant force obligatoire, inspirés du modèle commun recommandé par le Conseil et librement conclus par leurs signataires. Cela étant, même avec ces instruments, il peut s'avérer utile, comme pour les impôts directs, de poursuivre l'élaboration de mécanismes efficaces de règlement des différends.

49. Dans le contexte des impôts sur la consommation, on peut ainsi se demander si certains pays de l'OCDE et un nombre important de pays non membres ne pourraient pas introduire des mécanismes de remboursement de la TVA et de la TPS ou des dispositifs analogues vis-à-vis des entreprises étrangères, au nom de principes et d'orientations « convenus » par le CFA et qui pourraient être adoptés et recommandés par le Conseil. De plus, en cas de conflit et de double imposition d'une entreprise, ces principes et orientations risquent de ne pas toujours assurer les conditions permettant un règlement d'un différend ayant force obligatoire.

50. Le Comité sait donc parfaitement qu'il faudra peut-être à terme trouver des solutions spécifiques allant au-delà des principes cadres et des orientations. Par exemple, des représentants des pouvoirs publics et des milieux d'affaires ont proposé l'adoption de conventions fondées sur un modèle commun parmi les

solutions possibles aux problèmes actuels. Le récent rapport de la Chambre de commerce internationale intitulé « Deficiencies in VAT Systems » en est un exemple. Ce rapport contient un certain nombre de recommandations destinées à pallier les insuffisances des régimes d'impôts sur la consommation, la première étant la suivante :

« Le problème des décalages internationaux...et des règles contradictoires relatives au lieu d'imposition doit être résolu en appliquant ... des règles identiques concernant le lieu (la juridiction) où les fournitures de biens et de services sont assujetties à la TVA ; cela pourrait se faire au moyen d'un réseau de conventions bilatérales conclues entre les juridictions, se fondant sur un « Modèle de convention sur la TVA et la TPS » comparable au « Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune » de l'OCDE »

51. En définitive et compte tenu de ce qui semblerait réaliste à court et à moyen terme, le Comité recommande que le programme s'attache désormais à combler l'absence de principes cadres concernant l'imposition des échanges de services et de biens incorporels internationaux. Il estime en outre que ces principes et les orientations qui devront être approuvées par le Comité (et pourraient l'être par le Conseil) peuvent apporter aux pouvoirs publics un instrument susceptible de réduire suffisamment, à terme, les obstacles actuels aux échanges internationaux. En ce qui concerne les autres solutions, les options sur les futurs résultats de ce processus pourront être étudiées ultérieurement. Il pourra s'agir notamment de réfléchir au rôle des conventions fiscales internationales existantes pour réduire encore les risques de situations de double imposition et d'autres symptômes.

52. Le tableau ci-dessous présente les causes et les solutions traduites en termes de travaux dans le cadre de l'OCDE :⁴

CAUSE PRINCIPALE	SOLUTION RECOMMANDÉE
Absence de principe internationalement admis concernant le lieu d'imposition des services et biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux	Élaboration d'un principe internationalement admis concernant le lieu d'imposition qui doit être approuvé par le CFA
ENTRAÎNANT LES CAUSES ANNEXES SUIVANTES	SOLUTION RECOMMANDÉE
Différences dans les principes relatifs au lieu d'imposition (lieu d'origine par opposition au lieu de destination)	Élaboration d'un principe internationalement admis concernant le lieu d'imposition qui doit être approuvé par le CFA
Différences dans les approches et interprétations des indicateurs et concepts clés servant à déterminer le lieu d'imposition (lieu d'établissement, d'utilisation et d'exploitation, lieu d'exécution)	Orientation devant être approuvée par le CFA
Différences dans les approches de l'interaction du lieu et du moment de livraison	Orientation devant être approuvée par le CFA
Différences dans les approches des fournitures liées (groupées)	Orientation devant être approuvée par le CFA
Pas de hiérarchie dans l'interprétation des indicateurs clés	Orientation devant être approuvée par le CFA
Autres incertitudes	Orientation devant être approuvée par le CFA
CAUSES POUVANT NÉCESSITER UNE SOLUTION AU-DELÀ DES PRINCIPES ET ORIENTATIONS APPROUVÉS PAR LE CFA	SOLUTION
Absence de mesures générales d'allègement pour la double imposition sous forme de remboursement ou d'exonération	Une solution pourra être étudiée ultérieurement
Absence de mécanisme de règlement des différends	Une solution pourra être étudiée ultérieurement

⁴ Les zones grisées correspondent aux problèmes dont la « solution pourra être étudiée ultérieurement ».

IV. Le programme de travail proposé : motifs, objet, méthode et calendrier

Motifs des travaux

53. Le Comité estime, au vu des discussions menées dans d'autres organes subsidiaires du Comité sur des questions qui se posent en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, que les pouvoirs publics doivent mettre en place des conditions générales d'imposition de la consommation qui facilitent le bon fonctionnement du secteur des services, tout en protégeant la base d'imposition. Le Comité juge également que les conditions internationales actuelles d'imposition de la consommation font apparaître des phénomènes symptomatiques constituant des obstacles aux échanges internationaux et ayant un impact à la fois sur les entreprises et sur les recettes fiscales, de telle sorte que des solutions devront y être apportées. C'est pourquoi le Comité lance un programme de travail voué à analyser l'origine des obstacles au bon fonctionnement du secteur des services, ainsi qu'à envisager le cadre et la méthode permettant d'y remédier.

Objet des travaux

54. En plus du contrôle régulier et de l'analyse continue des problèmes, le Comité s'attachera à trouver un accord autour d'un ensemble de principes cadres relatifs à l'application des impôts sur la consommation aux services et aux biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux. Ils seront inspirés des Principes cadres d'Ottawa et permettront de mieux comprendre les modalités d'application, sur le plan mondial, des impôts sur la consommation.

55. Ces principes cadres n'auront en soi qu'une utilité limitée et les principes, les indicateurs sur lesquels ils reposent, comme l'établissement, l'utilisation et l'exploitation ou l'exécution, de même que d'autres causes aux problèmes actuels nécessiteront des explications, des orientations ou des commentaires considérables pour que les utilisateurs puissent en tirer profit et les mettre en oeuvre. Ces orientations devront être données pour que les principes puissent être appliqués de façon cohérente.

56. En ce qui concerne les résultats, la série « Orientations en matière d'impôts sur la consommation » va évoluer pour constituer les principales orientations destinées aux gouvernements (des économies membres et non membres de l'OCDE) en vue de l'application de la TVA ou de la TPS aux échanges internationaux. Les principes cadres et les orientations pourraient, avec le temps, évoluer vers un « Modèle cadre d'application des impôts sur la consommation aux services et aux biens incorporels internationaux ».

La méthode

57. Le Groupe de travail n°9 sur les impôts sur la consommation du Comité poursuivra ces travaux et, à l'aide des éléments transmis par les milieux d'affaires, il élaborera un projet de principes cadres. La priorité portera alors sur l'implication des économies non membres de l'OCDE et elles seront consultées sur la façon dont elles souhaitent contribuer à ce projet.

58. Pour faire participer les entreprises à la rédaction du projet d'orientations, il sera essentiel de s'assurer la contribution des milieux d'affaires afin de tirer parti de leur expérience. En effet, les entreprises connaissent leur secteur d'activité et elles sont aussi davantage au fait des évolutions de leur environnement.

59. À la question de l'utilité d'une approche par secteurs d'activité pour pouvoir aller de l'avant, le Comité répond en formulant les observations préliminaires suivantes, tout en relevant qu'il est sans doute prématuré de formuler une recommandation sur ce point. Il n'a pas été facile de déterminer si certains symptômes et causes sont plus importants que d'autres et s'il convient de recommander le lancement d'un

programme par secteurs d'activité ou par problèmes. À titre d'exemple, certains problèmes comme ceux qui existent entre les succursales (ou entre le siège et les succursales) sont vraisemblablement plus importants dans les services financiers en raison des conditions réglementaires non fiscales qui régissent le secteur. D'un autre côté, la structure de la succursale ne se limite pas à ce secteur et toutes les multinationales peuvent être confrontées à des problèmes entre succursales dans plusieurs pays. Certains problèmes en matière de télécommunications peuvent par ailleurs être spécifiques à ce secteur (par exemple, l'itinérance internationale ou l'application de l'Accord de Melbourne). Toutefois, leur cause est plus vaste, notamment l'application restreinte du remboursement de la TVA ou de la TPS étrangère.

60. Bien qu'à première vue, la tâche puisse sembler plus facile à gérer si le Comité recommande une approche plus restreinte par secteurs ou par problèmes, cette dernière n'en présente pas moins des inconvénients. En définitive, le Comité estime que la plupart des problèmes sont liés et que leurs conséquences dépassent le cadre d'un secteur donné. En ce qui concerne les précédents travaux sur le commerce électronique, par exemple, on a recommandé d'envisager un certain nombre de problèmes dans une perspective plus large sans formuler d'orientation claire, étant donné l'ampleur du champ d'application. En outre, les solutions à visée sectorielle risquent de devenir facilement caduques et d'entraîner une distorsion de la concurrence pour les secteurs impliqués dans des services similaires. Le Comité juge donc qu'une approche générale, et non par secteurs d'activité, est le meilleur moyen de progresser. Cela dit, à mesure que les problèmes évolueront et que la précision requise pour les résultats apparaîtra plus clairement, certains des problèmes pourront nécessiter la mise en place d'une série de travaux distincts. De manière générale, on estime que les problèmes dont les implications ne se limitent pas aux simples services et biens incorporels, comme ceux qui sont liés à l'établissement, pourraient requérir une approche par problèmes.

61. Les détails sur la façon dont la contribution des milieux d'affaires va s'organiser seront examinés par le CFA lors de sa réunion de janvier 2005. En attendant, le Comité propose à titre de point de départ que des échanges ad hoc aient lieu avec les représentants des milieux d'affaires, en tenant dûment compte de la diversité géographique et sectorielle, pour la conception de principes cadres.

62. Étant donné que nombre des problèmes identifiés se retrouvent à l'échelle mondiale, il est essentiel que les économies non membres de l'OCDE participent à ces travaux. Il est envisagé de créer une instance distincte réunissant les gouvernements de pays non membres de l'OCDE, éventuellement en s'appuyant sur les relations de l'OCDE avec le Comité des organisations internationales de l'administration fiscale (CIOTA) et, via le Dialogue fiscal international, avec le FMI et la Banque mondiale.

Le calendrier

63. Sachant qu'il a fallu plusieurs années pour mettre au point les orientations vis-à-vis du commerce électronique, il doit être clair que la conception de principes cadres et d'orientations en matière de services et de biens incorporels en général est une tâche bien plus vaste et demandera tout le temps nécessaire pour obtenir un produit de qualité. Le calendrier suivant est proposé à titre indicatif :

- L'examen par le CFA en janvier 2005 d'un rapport d'étape ainsi que d'un projet de principes cadres convenus au plus haut niveau pour l'imposition internationale des services et des biens incorporels avant sa diffusion pour commentaires publics.
- L'examen et l'approbation d'un projet définitif par le Groupe de travail n°9 lors de sa réunion durant l'été de 2005 pour soumission à l'occasion de la réunion d'été du CFA.

- La mise au point d'orientations sur l'application des principes et des principaux indicateurs (comme l'établissement, l'exécution, et l'utilisation et l'exploitation) ainsi que leur interaction, dès que les principes auront été approuvés par le Comité.
- Des rapports d'étape devront être soumis lors des réunions de janvier 2006 et de 2007 du CFA.
- Un programme de travail plus détaillé sur de nouvelles orientations devrait être envisagé dans le courant de l'année 2005.