



L'Application des impôts sur la consommation aux échanges internationaux de services et de biens incorporels

Rapport d'étape et projet de principes

PRINCIPES APPLICABLES AUX SERVICES ET BIENS INCORPORELS

Rappel

1. La forte expansion des échanges internationaux a coïncidé avec la généralisation des taxes sur la valeur ajoutée à l'échelle mondiale, quelque 140 pays ayant désormais recours à cette forme d'imposition. Cette expansion des échanges internationaux a été alimentée par un certain nombre de facteurs, notamment la déréglementation, les privatisations, la technologie et la mondialisation.

2. Ces dernières années, les recettes de ces impôts sur la consommation ont vu sensiblement augmenté leur part du total des recettes des administrations publiques de nombreux pays appartenant ou non à la zone de l'OCDE en raison de la réorientation des dispositifs fiscaux vers l'imposition de la consommation aux dépens de l'imposition du travail et de l'investissement.

3. Les *biens* restent le principal poste des échanges internationaux des pays de l'OCDE, mais en 2002, les *services* ont représenté 21.9 % du total des exportations de biens et de services et 20.5 % du total des importations correspondantes (respectivement 77 % et 74 % des exportations/importations mondiales de services).

4. L'analyse récente effectuée par le Comité des affaires fiscales (CFA) (CTPA/CFA(2004)34) sur les conditions actuelles de l'imposition internationale de la consommation en ce qui concerne les services et les biens incorporels a mis en évidence plusieurs symptômes représentant des obstacles aux échanges internationaux comme la double imposition ou la non-imposition de ces échanges.

5. L'importance de ces symptômes a, selon cette étude, été difficile à mesurer de façon précise, mais une analyse de documents provenant de sources des plus diverses, y compris d'entreprises, a mis en évidence une tendance et un schéma impliquant que ces symptômes sont suffisamment significatifs pour justifier des mesures correctrices. Le rapport du CFA conclut qu'il semble y avoir « *un manque de cohérence et de cohésion* » dans l'application de cet impôt aux services et aux biens incorporels.

6. En conséquence, l'absence d'approches convenues sur le plan international (à tout le moins dans le domaine des services et des biens incorporels) qu'il soit possible, en remontant dans le passé, de l'attribuer à une absence de besoin, de sensibilisation ou de consensus, aboutit aujourd'hui à des difficultés considérables aussi bien pour les entreprises que pour les pouvoirs publics.

Les problèmes, les causes et les mesures correctrices

7. Le rapport du CFA de 2004 a résumé les problèmes des impôts sur la consommation de la façon suivante :

Double imposition ou imposition inappropriée	Non-imposition involontaire
Manque d'efficience 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

8. On pense généralement que les causes de ces problèmes et les mesures correctrices sont les suivantes :

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

La mission du groupe de travail informel telle qu'elle est énoncée par le CFA et le GT n°9

9. La mission attribuée au Groupe de travail n°9 par le CFA consiste à élaborer des principes et des orientations convenus d'un commun accord. Ces principes et orientations doivent constituer les mécanismes de sensibilisation aux problèmes posés pour l'action des pouvoirs publics et encourager les

pays membres à lever les obstacles identifiés aux échanges internationaux de services et de biens incorporels suscités par les impôts sur la consommation.

10. La première tâche consiste à travailler à l'élaboration d'un ensemble de principes cadres inspirés des Principes cadres d'Ottawa, comme l'indiquent les deux premiers éléments de l'encadré précédent (soulignés par le Secrétariat). Du point de vue du calendrier, le Groupe de travail n°9 a été invité à rédiger ces principes pour les soumettre à l'approbation du CFA lors de sa réunion de janvier 2005 en vue de communiquer ce projet de principes aux milieux d'affaires pour consultation.

11. Cette tâche est prévue au paragraphe 63 du rapport, dans les termes suivants :

« ...

- 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. »

12. Au paragraphe 46 de ce rapport, le CFA précise les questions que doivent traiter les principes :

« 46. Le Comité estime que ces principes doivent traiter du lieu d'imposition¹, 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. »

13. Un Groupe de travail informel² mis en place par le Groupe de travail n°9 a été chargé de rédiger les principes en vue de leur approbation par le Groupe de travail n°9, puis par le CFA, sachant qu'il est prévu de soumettre ce projet de principes aux milieux d'affaires et à d'autres parties concernées, notamment des économies non membres, en vue d'obtenir leur contribution.

L'avancement des travaux du Groupe de travail informel

14. Le Groupe de travail informel a abordé sa tâche au moyen d'un certain nombre de téléconférences et de correspondances écrites. En outre, une réponse conjointe du économique et industriel auprès de l'OCDE (BIAC) et de la Chambre de commerce international (CCI) au rapport du CFA de 2004 a été reçue.

15. Le passage suivant est extrait de la déclaration conjointe du BIAC et de la CCI :

« Les milieux d'affaires internationaux soutiennent l'approche retenue par l'OCDE dans son rapport, à savoir commencer par identifier les problèmes, puis élaborer dans un premier temps un ensemble de principes cadres convenus, avant de s'assurer que ces principes seront appliqués dans les pays appartenant ou non à l'OCDE. La seconde partie du projet va aussi couvrir les problèmes de règlement des différends et la question de savoir sous quelle forme sera assuré le respect des principes cadres (par exemple, sous forme d'un modèle de convention fiscale). »

¹ Accentuation ajoutée par le Secrétariat.

² Le Groupe de travail informel se compose de l'Allemagne, de l'Australie, du Canada, de la Commission européenne, de l'Espagne, de l'Italie, du Japon, de la Norvège, de la Nouvelle-Zélande et du Royaume-Uni.

« Nous partageons aussi l'avis que les problèmes sont moins aigus pour les échanges transnationaux de biens, dans la mesure où le principe de l'imposition dans le pays de destination est généralement accepté et où il est plus facile de retracer le lieu de fourniture puisqu'il s'agit de biens matériels. Les milieux d'affaires et les gouvernements sont cependant, dans ce domaine également, confrontés à des obligations contradictoires et avec des problèmes de double imposition ou de non imposition, notamment s'il y a réexportation ou si les transactions physiques et, par exemple, la facturation ne suivent pas le même cheminement. »

« Le BIAC et la CCI sont parvenus à la conclusion que l'OCDE a mis en évidence les problèmes essentiels rencontrés dans le domaine des échanges transnationaux de services et biens incorporels et que l'analyse des problèmes telle qu'elle figure dans le rapport de l'OCDE, est généralement correcte. »

« Les milieux d'affaires internationaux sont en principe d'accord avec les conclusions du tableau du paragraphe 52 (Causes et solutions) et avec les mesures proposées qui sont mentionnées au paragraphe 63 et ils appellent de leurs vœux une coopération étroite avec l'OCDE sur ce sujet important. »

« Nous partageons la crainte que l'élaboration de principes et d'orientation ne suffise pas à résoudre les problèmes sur le terrain et nous estimons que d'autres mesures seraient nécessaires. L'organisation d'un suivi pourrait en être une. L'OCDE devrait mettre en évidence les problèmes dans certains pays et proposer des solutions. Une solution plus efficace consisterait à mettre en place un mécanisme de règlement des différends, mais nous pensons qu'il faut une forme d'engagement contraignant pour mettre en œuvre un tel mécanisme dans la pratique (par exemple, une convention bilatérale ou multilatérale). La façon la plus efficace de régler les décalages transnationaux en matière de TVA/TPS consisterait en un accord sur l'application des impôts sur la consommation, soit dans le cadre du Modèle de convention fiscale existant, soit sous forme d'accords distincts bilatéraux ou multilatéraux. Une application générale du principe de destination assorti de quelques exceptions dans la mesure du possible, ainsi qu'une application générale de l'autoliquidation dans le cas du commerce interentreprises, pourraient minimiser la nécessité d'un enregistrement et de demandes de remboursement transnationaux, ce qui allégerait la charge de travail des sociétés comme des administrations fiscales. »

« Nous plaidons fortement pour la définition de règles claires, sachant que même lorsque les règles sont claires, identifier le lieu où des services doivent être imposés peut être complexe, notamment dans le cadre de contrats multinationaux. »

16. Il y a eu des discussions au sein du Groupe de travail informel sur des questions des plus diverses, notamment :

- le type et le niveau des principes nécessaires ;
- le lien avec les travaux antérieurs d'Ottawa et les grands principes cadres d'imposition mis au point durant ce processus ;
- faut-il rédiger des principes généraux sous-tendant les taxes sur la valeur ajoutée (et éventuellement leurs modalités d'application) ;
- les principes proposés vont-ils réduire les problèmes mis en évidence ;

- faut-il élaborer des principes spécifiquement applicables aux services et biens incorporels ou s'ils doivent couvrir un champ d'application plus large (comprenant aussi les biens) ;
- pense-t-on que les problèmes résultent de différences d'ordre administratif plutôt que politique ;
- peut-on résoudre les problèmes mis en évidence dans le cadre des règles existantes ;
- faut-il mettre en place des mécanismes de remboursement ou d'enregistrement pour parvenir à la neutralité extérieure et s'agit-il d'une question à traiter au niveau des principes ou à celui des orientations ; enfin
- quels types d'impôts sur la consommation doivent être couverts par les principes.

LES PRINCIPES ET LEUR APPLICATION³

Lieu d'imposition

17. Les impôts sur la consommation visent, *grosso modo*, à imposer la consommation de biens et services sur le territoire fiscal où se déroule la consommation. Toutefois, déterminer ce lieu de consommation ne constitue pas un exercice tout tracé et la plupart des taxes sur la valeur ajoutée adoptent des indicateurs de substitution pour déterminer une définition géographique de la « consommation ». Sans exception ou presque, les juridictions appliquent un impôt sur les biens au lieu où intervient la livraison. Dans le cadre de cette approche, les importations sont imposées et les exportations sont exonérées de l'impôt. Ainsi, un client résidant dans la juridiction A pourrait acheter un ordinateur portable dans cette juridiction, subir la TVA au taux qui y est applicable, mais utiliser l'ordinateur de façon temporaire dans la juridiction B. Dans ces conditions, on pourrait dire qu'une partie de la consommation intervient dans les deux juridictions et que la juridiction B devrait avoir des droits à une partie de l'impôt au titre de la consommation qui se déroule sur son territoire. Toutefois, une telle approche serait pratiquement impossible à administrer et les juridictions s'en remettent donc à des indicateurs pour déterminer le lieu de consommation des biens.

18. Pour les services, la situation est souvent moins claire. En général, les pays de l'OCDE ont opté pour l'imposition des services sur le lieu où ils sont consommés. Comme pour les biens, on se sert d'indicateurs pour déterminer le lieu de consommation. Pour les services corporels, c'est sans doute plus facile, notamment lorsque le prestataire et le client doivent se trouver à proximité physique l'un de l'autre pour permettre la fourniture du service. Le client d'un coiffeur a sans doute besoin d'être raisonnablement proche (au moins au sens d'une proximité territoriale) de ce coiffeur pour que le service soit convenablement réalisé. Mais même dans ce cas, la notion de « réalisation » n'est qu'un indicateur de substitution. Prenons le cas d'une vedette canadienne de cinéma qui se fait coiffer à Toronto le matin avant d'assister à une cérémonie de remise de prix dans la soirée aux États-Unis. On pourrait considérer que la « consommation » a lieu aux États-Unis, mais en l'occurrence, il est manifestement logique d'adopter l'indicateur de la « réalisation » au Canada.

³ Les gouvernements de l'Allemagne et du Luxembourg ont exprimé des réserves sur cette section.

19. Admettant que le recours à des indicateurs de substitution pour déterminer la consommation existe pour les biens comme pour les services, le Groupe de travail ne voit pas de raison pour ne pas imposer la consommation de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux selon les règles de la juridiction de consommation. Cela serait conforme avec l'approche générale des taxes sur la valeur ajoutée et c'est ce qui est donc recommandé à titre de point de départ pour aller plus loin. Le Groupe de travail admet qu'il y aura encore beaucoup de travail à faire pour trouver les indicateurs convenables pour déterminer des définitions appropriées de la consommation. Toutefois, l'imposition dans la juridiction de consommation est considérée comme un principe de base préparant le terrain pour le processus de consultation des milieux d'affaires et des économies hors OCDE.

Impact sur les entreprises

20. Les taxes sur la valeur ajoutée sont destinées à imposer la consommation finale et, à ce titre, seuls les consommateurs devraient en supporter le coût économique. Il existe des exemples dans lesquels les pouvoirs publics conçoivent ces taxes de sorte qu'elles ont un impact économique sur les entreprises (par exemple, l'application de l'exonération de certains secteurs, ce qui aboutit à l'impossibilité de récupérer la taxe en amont). Toutefois, le principe général sous-tendant les taxes sur la valeur ajoutée est que les entreprises imposables ne doivent pas subir l'impôt en tant que coût économique sur les biens et services utilisés pour réaliser les fournitures imposables. Le Groupe de travail note que l'une des causes de la double imposition réside dans l'application de l'impôt de telle sorte que les services et biens incorporels sont imposés plusieurs fois, avec peu de possibilité, voire aucune, de déduction ou de remboursement. En conséquence, il convient d'affirmer qu'en ce qui concerne les conditions d'application de la TVA à des services et biens incorporels échangés sur le plan international, *le Groupe de travail estime que la TVA ne doit pas exercer d'impact économique sur les entreprises imposables et qu'il s'agit là d'un principe fondamental.*

Problèmes importants résultant de l'application de ces principes

21. Le Groupe de travail admet l'existence d'un certain nombre de difficultés d'application de ces principes au commerce des services. Ces problèmes sont sans doute de caractère administratif, interprétatif et législatif et ils mettent en évidence la nécessité d'élaborer des orientations plus précises sur les modalités d'application de ces principes.

22. Parmi les problèmes essentiels qui devront être traités prioritairement, on retiendra :

- Les différentes approches de la définition du lieu de consommation :
 - origine & destination
 - établissement
 - utilisation & jouissance
 - réalisation
- Les différentes approches de l'interaction du lieu de fourniture et du moment de la fourniture.
- Les différentes approches des fournitures groupées (mixtes)

Problèmes nécessitant des mesures correctrices au-delà des principes et orientations approuvées par le CFA :

- L'absence d'allègement général pour double imposition en termes de remboursement ou d'exemption.
- L'absence de mécanisme de règlement des différends

23. Comme on l'a indiqué plus haut au paragraphe 16, le Groupe de travail estime que les approches adoptées ici sont conformes à celles qui ont été retenues à Ottawa pour le commerce électronique. Il note en outre que des grands principes fiscaux, comme la neutralité, la certitude et la simplicité, ainsi que l'efficacité et l'équité, doivent être intégrés dans l'application de ces démarches.

PROCHAINES ÉTAPES

24. IE Groupe de travail propose de tenir une réunion de consultation avec les milieux d'affaires et un certain nombre d'économies importantes n'appartenant pas à l'OCDE le 17 mars 2005 Rome parallèlement à la Conférence mondiale de l'ITD sur la TVA, mais indépendamment de cette manifestation. Lors de cette réunion, les participants examineront les principes et approches présentés précédemment, et ils seront invités à exprimer leurs points de vue sur la façon dont on pourrait élaborer des indicateurs pour définir la consommation.

25. Le Groupe de travail préparera en outre un premier projet d'Orientations pour l'application d'indicateurs de définition de la consommation en vue de les présenter lors de la réunion du CFA à l'été 2005. Dans la mesure où ces indicateurs peuvent nécessiter la définition de « l'établissement » à titre d'indicateur de la consommation, un projet initial sera aussi établi à ce propos.

26. Comme les divergences d'approches selon les pays quant à la définition du moment de la fourniture donnent actuellement lieu à des opportunités considérables d'arbitrages fiscaux, le Groupe de travail va aussi contacter les pays membres en vue de définir les pratiques actuelles, notamment pour l'application du moment de la fourniture en ce qui concerne les paiements anticipés, par l'intermédiaire, par exemples de coupons prépayés. Un rapport sur ce sujet devrait être ensuite présenté lors de la réunion de juin 2005 du Groupe de travail n°9.