Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS

OCDE

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS

OCDE
DES POLITIQUES MEILLEURES
POUR UNE VIE MEILLEURE

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les interprétations exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :
OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Éditions OCDE, Paris.
http://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr

ISBN 978-92-64-27162-3 (imprimé)
ISBN 978-92-64-00000-0 (PDF)
ISBN 978-92-64-00000-0 (ePub)

Les données statistiques concernant Israël sont fournies par et sous la responsabilité des autorités israéliennes compétentes. L'utilisation de ces données par l'OCDE est sans préjudice du statut des hauteurs du Golan, de Jérusalem-Est et des colonies de peuplement israéliennes en Cisjordanie aux termes du droit international.

Crédits photo : © iStockphoto.com/Maxiphoto.

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur : *www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm*.

© OCDE 2017

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à *rights@oecd.org*. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), *info@copyright.com*, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), *contact@cfcopies.com*.

Avant-propos

Les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS[1] (les « Principes directeurs ») posent les principes et établissent les normes internationalement reconnues pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux types de transactions internationales les plus courants, en mettant l'accent sur les échanges de services et de biens incorporels. Leur but est de limiter les incohérences dans l'application de la TVA dans un contexte transnational afin de réduire les risques de double imposition et d'absence involontaire d'imposition dans le commerce international. Ils comprennent également les principes et les mécanismes pour relever les défis posés par la perception de la TVA sur les ventes internationales de produits numériques qui avaient été mises en évidence dans le contexte du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Projet BEPS)[2]. La TVA est une source essentielle de recettes pour les gouvernements de toutes les régions du monde. Quelque 165 pays appliquaient une TVA au moment de l'achèvement de ces Principes directeurs, soit plus de deux fois plus que 25 ans auparavant. Cette généralisation de la TVA à l'échelle mondiale a coïncidé avec l'expansion rapide des échanges internationaux de biens et de services dans une économie de plus en plus mondialisée. La majeure partie des échanges internationaux est désormais assujettie à la TVA et l'interaction entre les régimes nationaux de TVA peut avoir des effets significatifs de facilitation ou de distorsion des échanges. L'absence de cadre international pour l'application de la TVA au commerce international a fait naître des risques de plus en plus élevés de sous-imposition et de manque à gagner pour les gouvernements, mais aussi de distorsions des échanges dus à une double imposition. Ces risques sont devenus particulièrement préoccupants dans le cas des échanges internationaux de services et de biens incorporels, qui ont connu un essor extrêmement marqué, notamment en raison de l'expansion de l'économie numérique.

Dans ce contexte, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE (CAF) a lancé en 2006 un projet visant à élaborer des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, reconnaissant les bénéfices que les juridictions tireraient d'une norme internationalement reconnue pour assurer une interaction cohérente entre les systèmes de TVA, de sorte que ceux-ci facilitent le commerce international plutôt que d'induire des distorsions. L'objectif fixé à ces Principes directeurs était de définir la norme à l'intention des pays pour la conception et l'application de leurs propres règles nationales.

Les Principes directeurs s'appuient sur le dialogue international entre les membres de l'OCDE, les pays partenaires et d'autres parties prenantes, notamment les milieux universitaires et des institutions privées. Face à la nécessité croissante de renforcer la

participation des économies partenaires à l'élaboration des Principes directeurs, le CAF a créé en 2012 le Forum mondial sur la TVA, dédié au dialogue structuré sur les questions de politique TVA avec les pays partenaires et les autres parties prenantes concernées. Les réunions du Forum mondial ont offert aux partenaires, en particulier aux économies en développement, la possibilité de contribuer activement à l'élaboration des Principes directeurs. Lors de sa première réunion des 7 et 8 novembre 2012, le Forum mondial a considéré que les Principes directeurs devaient constituer la base de la norme mondiale sur l'application de la TVA au commerce mondial des services et des biens incorporels et que le principal objectif du Forum mondial devait être de construire, sur le plan international, le consensus le plus large possible autour de ces Principes directeurs afin de les faire adopter en tant que norme internationale.

Les Principes directeurs ont été achevés en 2015. En novembre 2015, les représentants de haut niveau de 104 juridictions et organisations internationales ayant participé à la troisième réunion du Forum mondial de l'OCDE sur la TVA ont approuvé les Principes directeurs en tant que norme mondiale aux fins de l'application de la TVA aux échanges internationaux de services et de biens incorporels afin de servir de point de référence pour la conception et la mise en œuvre des législations. Tous les participants au Forum mondial se sont félicités de la participation active d'un nombre croissant de pays au niveau mondial, ainsi que de la communauté mondiale des entreprises au succès de ces travaux. Ils se sont enfin félicités de la perspective de l'inclusion des Principes directeurs dans une Recommandation du Conseil de l'OCDE ouverte à l'adhésion de toutes les économies partenaires intéressées.

Les Principes directeurs ont été inclus dans la Recommandation sur l'application de la Taxe sur la Valeur Ajoutée/Taxe sur les Produits et Services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels, qui a été adoptée par le Conseil de l'OCDE le 27 septembre 2016 (qui figure en appendice à cette publication). Cette Recommandation est le premier instrument juridique de l'OCDE dans le domaine de la TVA et le premier cadre internationalement reconnu pour l'application de la TVA au commerce international aspirant à une couverture mondiale.

Cette Recommandation s'adresse aux Membres et aux non-Membres qui y ont adhéré (ci-après les « Adhérents »). Elle représente la volonté politique de ces juridictions dans le domaine de l'application de la TVA au commerce international des services et des biens incorporels afin d'éviter les risques de double imposition ou de non-imposition involontaire qui résulteraient de l'absence de coordination dans l'application de la TVA dans un contexte transnational. Elles sont encouragées à prendre dûment en compte les Principes directeurs dans la conception et l'application de leur législation TVA. Elles sont en particulier encouragées à poursuivre les efforts pour mettre en œuvre les principes de neutralité de la TVA ainsi que les principes visant à déterminer le lieu d'imposition de fournitures transnationales afin d'assurer l'application cohérente de la législation TVA nationale au commerce international.

Notes

1. *Les termes « taxe sur la valeur ajoutée » et « TVA » sont utilisés pour désigner tout impôt national qui, indépendamment des dénominations ou acronymes utilisés, comme taxe sur les produits et services (TPS), possède les caractéristiques fondamentales d'une taxe sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire d'un impôt sur la consommation finale reposant sur une assiette large, perçu auprès des entreprises, mais en principe non supporté par elles, selon un processus de paiement fractionné, quelle que soit la méthode suivie pour déterminer le montant de la taxe à acquitter (méthode soustractive indirecte ou méthode soustractive directe).*

2. *Ces éléments ont également été intégrés dans le rapport final établi au titre de l'Action 1 du Projet BEPS « Relever les défis de l'économie numérique ». Ce rapport a été adopté par le Conseil de l'OCDE le 1er octobre et approuvé par les Dirigeants du G20 pendant le Sommet d'Antalya des 15 et 16 novembre 2015.*

Table des matières

Préface 13
Les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS : objectifs et statut 14
Processus d'élaboration des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS 15

Chapitre 1. **Caractéristiques fondamentales des taxes sur la valeur ajoutée** 17
A. Objectif primordial d'une TVA : un impôt à large assiette sur la consommation finale 18
B. Le mécanisme du paiement fractionné : caractéristique centrale d'un système de TVA. 19
C. TVA et échanges internationaux : le principe de destination 19
D. Application à la TVA des principes de politique fiscale généralement acceptés : les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité 22

Chapitre 2. **Neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux** 25
A. Introduction 26
B. Principes fondamentaux de la neutralité 26
C. La neutralité dans les échanges internationaux 28
C.1. Principes d'imposition 28
C.2. Administration et discipline fiscale 30
D. Application des principes de neutralité de la TVA dans le contexte des échanges internationaux : commentaires sur les Principes directeurs concernant la neutralité. 32
D.1. Principes de bonne administration fiscale 32
D.2. Réciprocité 33
D.3. Groupes de pays 34
D.4. Commentaires sur les Principes directeurs 34
D.4.1. Commentaires sur le Principe directeur 2.1. 34
D.4.2. Commentaires sur le Principe directeur 2.2. 36
D.4.2.1. Niveaux d'imposition similaires 36

D.4.2.2. Entreprises qui se trouvent dans des situations similaires 37
D.4.2.3. Transactions similaires 38
D.4.2.4. Résumé 38
D.4.3. Commentaires sur le Principe directeur 2.3. 38
D.4.4. Commentaires sur le Principe directeur 2.4. 40
D.4.5. Commentaires sur le Principe directeur 2.5. 41
D.4.6. Commentaires sur le Principe directeur 2.6. 42

Chapitre 3. **Détermination du lieu d'imposition pour les fournitures internationales de services et de biens incorporels** 45
A. Le principe de destination 46
B. Fournitures entre entreprises – la règle générale 50
B.1. Définition de la règle générale 50
B.2. Application de la règle générale – fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une entité juridique ayant une implantation unique (« entité à implantation unique, EIU »). . . 53
B.3. Application de la règle générale – fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une entité juridique à implantations multiples (« entité juridique à implantations multiples, EIM »). 54
B.3.1. Méthode de l'utilisation directe 55
B.3.2. Méthode de la livraison directe 56
B.3.3. Méthode de la refacturation 56
B.3.4. Conclusion. 58
B.4. Commentaires sur l'application de la règle générale – fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à des entités juridiques ayant une implantation unique (« entités à implantation unique, EIU »). 58
B.4.1. Fournitures à des entités juridiques à implantation unique – le fournisseur 59
B.4.1.1. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de la réalisation d'une opération en aval 60
B.4.1.2. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire du fait que les services ou les biens incorporels sont fournis directement à une entreprise tierce autre que le client 61
B.4.1.3. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de l'orientation des flux de paiements, ni de l'identité ou de la localisation de la personne procédant au paiement. 61

B.4.2. Fournitures à des entités juridiques à implantation unique – le client 62
B.4.2.1. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de la réalisation d'une opération en aval 63
B.4.2.2. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire du fait que les services ou les biens incorporels sont fournis directement à une entreprise tierce autre que le client 63
B.4.2.3. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de l'orientation des flux de paiements, ni de l'identité ou de la localisation de la personne procédant au paiement. 64
B.4.3. Fournitures à des entités juridiques à implantation unique – les administrations fiscales 64
B.4.3.1. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de la réalisation d'une opération en aval 66
B.4.3.2. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire du fait que les services ou les biens incorporels sont fournis directement à une entreprise tierce autre que le client 66
B.4.3.3. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de l'orientation des flux de paiements, ni de l'identité ou de la localisation de la personne procédant au paiement. 67
B.5. Commentaires sur l'application de la méthode de la refacturation conformément à la règle générale – fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une entité juridique ayant plusieurs implantations (« entités à implantations multiples, EIM ») 68
B.5.1. Première étape : fourniture à l'EIM 69
B.5.1.1. Le fournisseur 69
B.5.1.2. Le client 69
B.5.1.3. Les administrations fiscales 70
B.5.2. Seconde étape : refacturation à l'établissement ou aux établissements utilisateurs 71
B.5.2.1. Le fournisseur 71
B.5.2.2. Le client 72
B.5.2.3. Les administrations fiscales 74

C. Fournitures entre entreprises et consommateurs finals – les règles générales 76
C.1. Introduction. 76
C.2. Fournitures entre entreprises et consommateurs finals – fournitures destinées à être consommées sur place 79
C.3. Fournitures entre entreprises et consommateurs finals – fournitures de services et de biens incorporels autres que ceux couverts par le Principe directeur 3.5 81
C.3.1. Détermination de la juridiction de résidence habituelle du client. 82
C.3.2. Perception de la TVA dans les cas où le fournisseur ne se trouve pas dans la juridiction d'imposition 83
C.3.3. Caractéristiques principales d'un régime administratif et d'identification simplifié pour les fournisseurs non-résidents 86
C.3.3.1. Procédure d'identification. 87
C.3.3.2. Récupération de la taxe d'amont – remboursements. 88
C.3.3.3. Procédure déclarative. 88
C.3.3.4. Paiements 88
C.3.3.5. Comptabilité 89
C.3.3.6. Facturation 89
C.3.3.7. Accès à l'information. 90
C.3.3.8. Utilisation de parties tierces. 90
C.3.3.9. Application dans le contexte d'opérations entre entreprises. 90
C.3.3.10. Proportionnalité 90
C.3.4. La coopération internationale en vue d'assurer la perception de la TVA lorsque le fournisseur ne se trouve pas dans la juridiction d'imposition 91
D. Fournitures entre entreprises et entre entreprises et consommateurs finals – règles spécifiques. 92
D.1. Cadre d'évaluation permettant d'apprécier l'opportunité d'une règle spécifique 92
D.2. Circonstances dans lesquelles une règle spécifique peut être souhaitable. 96
D.2.1. Exemples de circonstances dans lesquelles une règle spécifique peut être souhaitable pour des opérations entre entreprises 96
D.2.2. Exemples de circonstances dans lesquelles une règle spécifique peut être souhaitable pour des opérations entre entreprises et consommateurs finals 97

D.3. Considérations particulières relatives aux fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien corporel 98
D.3.1. Règle spécifique applicable aux fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien immobilier 99
D.3.2. Circonstances dans lesquelles une règle spécifique applicable aux fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien immobilier peut être appropriée 99
D.3.3. Caractéristiques communes des fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien immobilier 100
D.3.4. Précisions supplémentaires sur les fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien immobilier pour lesquels une règle spécifique peut être appropriée 100
D.3.5. Services et biens incorporels liés à un bien meuble corporel 101

Annexe I. Exemples illustrant l'application de la règle générale pour le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises à des entités à implantation unique 103

Annexe II. Exemples illustrant l'application de la méthode de la refacturation dans le cadre de la règle générale pour le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises à des entités à implantations multiples 114

Chapitre 4. **L'accompagnement des Principes directeurs en pratique la coopération mutuelle, les mécanismes de reduction des conflits et l'application à des cas de fraude et d'évasion fiscales** 121
A. Introduction 122
B. La coopération mutuelle, l'échange d'information et les autres dispositions autorisant les administrations fiscales à communiquer à travailler ensemble 124
B.1. Contexte 124
B.2. Les mécanismes existants de coopération mutuelle 125
B.2.1. Coopération multilatérale 125
B.2.2. Coopération bilatérale 125
C. Services aux contribuables 126
D. Application des Principes directeurs aux cas de fraude ou d'évasion 127
D.1. Définition de la fraude et de l'évasion fiscale 128

D.2. Illustration des concepts de fraude et d'évasion fiscales dans un contexte TVA 128

Appendice. **Recommandation du Conseil sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels telle qu'approuvée le 27 septembre 2016 [C(2016)120]** 129

Suivez les publications de l'OCDE sur :

http://twitter.com/OECD_Pubs

http://www.facebook.com/OECDPublications

http://www.linkedin.com/groups/OECD-Publications-4645871

http://www.youtube.com/oecdilibrary

http://www.oecd.org/oecddirect/

Préface

1. Parallèlement à la généralisation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)[1] dans le monde entier, les échanges internationaux de biens et de services ont connu une expansion rapide dans une économie de plus en plus mondialisée. Cette évolution s'est notamment traduite par une augmentation des interactions entre les systèmes de TVA appliqués dans les différents pays, et par une intensification des risques de double imposition et d'absence involontaire d'imposition en l'absence de coordination internationale en matière de TVA.

2. Globalement, les juridictions ont adopté des principes généraux similaires pour leurs systèmes de TVA, conçus pour imposer la consommation finale dans le pays où elle a lieu, conformément au principe de destination. Néanmoins, depuis la fin des années 90, les autorités fiscales et les entreprises ont reconnu la nécessité d'assurer une plus grande cohérence dans l'application des règles de TVA afin de ne pas pénaliser les échanges internationaux. Elles ont également admis qu'une approche fondée sur la coopération est requise pour résoudre des problèmes communs.

3. Les premiers résultats tangibles des travaux menés par l'OCDE dans ce domaine ont été obtenus en 1998 lors de la de la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique, au cours de laquelle les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité ont été approuvées. Dans le prolongement de ces travaux, le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE a adopté les *Principes directeurs sur les impôts sur la consommation applicables aux services transfrontaliers et aux biens incorporels dans le contexte du commerce électronique* (2003), complétés par la *Série des orientations en matière d'impôts sur la consommation* (2003).

4. Dans le contexte de l'essor des échanges internationaux de services, il est devenu de plus en plus évident que les questions fiscales essentielles ne se limitaient pas au commerce électronique, mais que la TVA pouvait fausser les échanges internationaux de services et de biens incorporels. Cette situation

1. Dans un souci de simplification, les termes « taxe sur la valeur ajoutée » et l'acronyme correspondant « TVA » sont utilisés pour qualifier tout impôt national qui possède les caractéristiques fondamentales d'une taxe sur la valeur ajoutée décrites dans le chapitre 1, indépendamment de sa désignation ou de son acronyme [taxe sur les produits et services, TPS, par exemple].

génère des obstacles à l'activité des entreprises, ce qui freine la croissance et fausse la concurrence. Reconnaissant que les pays auraient intérêt à disposer de principes contribuant à assurer une interaction cohérente entre les différents systèmes de TVA afin de faciliter les échanges internationaux, l'OCDE a lancé un projet d'élaboration de *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* (les Principes directeurs).

Les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS : objectifs et statut

5. Les Principes directeurs posent un certain nombre de principes concernant le traitement TVA des types de transactions internationales les plus courants, en mettant l'accent sur les échanges de services et de biens incorporels, dans le but de réduire les incertitudes et les risques de double imposition et d'absence involontaire d'imposition induits par les incohérences dans l'application de la TVA dans un contexte transnational. Les Principes directeurs s'inspirent du dialogue international entre les membres de l'OCDE, les pays partenaires et d'autres parties prenantes provenant notamment des milieux universitaires et des institutions privées.

6. Les Principes directeurs ne visent pas à imposer des prescriptions détaillées pour les législations nationales. Les pays sont souverains en ce qui concerne la conception et l'application de leur législation. Les Principes directeurs cherchent plutôt à définir des objectifs et à suggérer des moyens pour les atteindre. Leur objectif est de servir de référence. Ils ont été conçus pour aider les responsables de l'action publique à évaluer et à mettre au point les cadres juridiques et administratifs propres à leur pays, en prenant en compte leurs spécificités économiques, juridiques, institutionnelles, culturelles et sociales et leurs pratiques en la matière.

7. Les Principes directeurs sont par nature évolutifs et devront être revus à la lumière des évolutions qui les concernent. Les pouvoirs publics ont une responsabilité importante dans la conception de structures fiscales efficaces. Ils doivent évaluer les effets, les coûts et les avantages probables des différentes options qui s'offrent à eux et garantir une flexibilité suffisante pour répondre à l'évolution des circonstances et des exigences. Il est possible que de telles évolutions nécessitent des mises à jour et des révisions des Principes directeurs.

8. Les Principes directeurs s'appliquent uniquement aux systèmes de TVA (indépendamment de leur dénomination ou acronyme) qui possèdent les caractéristiques fondamentales décrites dans le chapitre 1, c'est-à-dire aux impôts sur la consommation finale qui reposent sur une assiette large, perçus auprès des entreprises (mais en principe non supportés par elles) selon un processus de paiement fractionné (quelle que soit la méthode suivie, par

exemple la méthode soustractive indirecte « *invoice-credit method* » ou la méthode soustractive directe « *subtraction method* »). En principe, les impôts qui ne présentent pas ces caractéristiques ne sont pas couverts par les Principes directeurs, même si leur dénomination les assimile à une TVA. Ainsi, une TVA qui grèverait la production (c'est-à dire sans droit à déduction de la TVA sur les investissements), ne serait pas dans le champ des Principes directeurs car elle ne viserait pas la consommation finale. De même, les Principes directeurs ne s'appliquent pas aux impôts sur la consommation prélevés en une seule étape et supportés uniquement par l'utilisateur final au point de vente ultime, comme les taxes sur les ventes au détail.

Processus d'élaboration des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS

9. Les Principes directeurs ont été élaborés par le CAF, par le biais de son Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation, en coopération avec plusieurs pays partenaires et le Groupe technique consultatif (GTC) du Groupe de travail, qui réunit des représentants des autorités fiscales, des organisations internationales et des entreprises, avec le soutien d'universitaires. En raison des caractéristiques fondamentales de la TVA décrites dans le chapitre 1, les entreprises jouent un rôle important dans le recouvrement de la taxe. En théorie, les entreprises ne devraient pas avoir à supporter cet impôt, mais elles supportent inévitablement les coûts associés à sa perception à tous les stades de la chaîne de transactions jusqu'au consommateur final, et les coûts associés à son versement aux autorités fiscales. Par conséquent, les entreprises sont considérées comme des partenaires clés des juridictions pour la conception et le fonctionnement des systèmes de TVA. Elles participent donc activement à l'élaboration des Principes directeurs.

10. Les Principes directeurs ont été élaborés par étapes et le CAF en a diffusé régulièrement des versions intermédiaires aux fins de consultation publique. Suite aux consultations, tous les commentaires ont été examinés attentivement et les projets ont été modifiés lorsque c'était nécessaire. Les travaux se sont poursuivis sur la base des progrès réalisés. Chaque élément des Principes directeurs était considéré comme une composante d'un projet d'ensemble et a fait l'objet d'un réexamen à la lumière des ajouts successifs aux Principes directeurs en vue de former un tout cohérent.

11. Outre les caractéristiques fondamentales de la TVA décrites au chapitre 1, les Principes directeurs, tels qu'ils se présentent actuellement, comprennent les principes fondamentaux de la TVA appliqués aux échanges internationaux, c'est-à-dire la neutralité de la taxe (chapitre 2), la définition du lieu d'imposition des échanges internationaux de services et de biens

incorporels[2] entre entreprises (« *Business-to-Business* » – B2B) et entre entreprises et consommateurs finals (*Business-to-Consumer – B2C*) (chapitre 3). Des mécanismes accompagnent en pratique l'application des Principes directeurs sont décrits au chapitre 4 relatif à la coopération mutuelle, à la minimisation des conflits et à l'application de ces Principes directeurs en cas de fraude et d'évasion fiscales.

12. Ces Principes directeurs reposent sur la présomption que les parties concernées sont de bonne foi et que l'ensemble des fournitures sont légitimes et ont une réalité économique. Le chapitre 4 propose des orientations pour l'application des Principes directeurs en cas de fraude et d'évasion fiscales.

2. Dans certaines juridictions, il existe des catégories de transactions autres que les biens et les services. Pour plus de simplicité, les Principes directeurs regroupent les éléments tels que les droits de la propriété intellectuelle et autres biens incorporels dans la catégorie des « biens incorporels ».

© OCDE 2017

Chapitre 1

Caractéristiques fondamentales des taxes sur la valeur ajoutée

1.1 Le présent chapitre décrit les caractéristiques fondamentales de la TVA, en mettant l'accent sur leur application aux échanges internationaux. La description reflète la communauté de vues des administrations fiscales, des entreprises, des universitaires et des autres experts concernant l'objectif général, la conception et la mise en œuvre de la TVA.

A. Objectif primordial d'une TVA : un impôt à large assiette sur la consommation finale

1.2 L'objectif primordial d'un système de TVA est d'imposer la consommation sur une assiette large, le terme consommation devant être entendu comme la consommation finale des ménages. En principe, seules les personnes physiques, à la différence des entreprises, procèdent à la consommation qui est visée par la TVA. Néanmoins, en pratique, nombreux sont les systèmes de TVA qui imposent non seulement la consommation des personnes physiques, mais aussi celle des diverses entités exerçant des activités non commerciales.

1.3 En tant qu'impôt à large assiette, la TVA se distingue des accises qui ciblent des formes particulières de consommation, telles que l'achat d'essence ou d'alcool.

1.4 L'idée fondamentale selon laquelle la TVA est un impôt qui grève la consommation finale des ménages a pour conséquence que les entreprises ne doivent pas avoir à supporter la charge de l'impôt. Cela résulte du fait que la TVA est un impôt sur la consommation finale. Puisque les entreprises ne sont pas des ménages, elles sont, du moins en principe, incapables de consommation finale. En pratique, si une entreprise acquiert des biens, des services ou des biens incorporels utilisés en tout ou partie pour la consommation privée de ses propriétaires, les régimes de TVA doivent déterminer si, et dans quelle mesure, l'achat a été effectué dans un but professionnel ou dans un but de consommation privée.

B. Le mécanisme du paiement fractionné : caractéristique centrale d'un système de TVA

1.5 La caractéristique centrale d'un système de TVA, dont elle tire son nom, est le mécanisme du paiement fractionné. Chaque entreprise dans la chaîne de transactions participe au processus de contrôle et de perception de l'impôt et paie la proportion de taxe reposant sur sa marge, c'est-à-dire la différence entre la TVA imposée sur ses intrants taxables et la TVA imposée sur

ses ventes taxables. Ainsi, la taxe est en principe prélevée sur la « valeur ajoutée » créée à chaque étape de la production et de la distribution. À cet égard, la TVA se distingue d'une taxe sur les ventes au détail, qui impose la consommation en une seule étape, en principe au niveau du point de vente final.

1.6 Cette caractéristique centrale de la TVA, associée au principe fondamental selon lequel la charge de l'impôt ne devrait pas reposer sur les entreprises, nécessite un mécanisme qui permet aux entreprises de déduire la taxe qu'elles ont payée sur leurs achats de biens, de services ou de biens incorporels. Il existe deux principales méthodes pour mettre en œuvre le mécanisme du paiement fractionné. Ces deux méthodes permettent aux assujettis successifs de déduire la TVA acquittée sur leurs achats de celle due sur leurs ventes de manière à ce qu'ilsne supportent pas la charge de la TVA. Selon la méthode soustractive indirecte (qui est une méthode fondée sur les transactions), chaque opérateur facture la TVA au taux prescrit sur chacune de ses prestations ou livraisons et remet à l'acheteur une facture indiquant le montant de la taxe facturée. L'acheteur est alors en mesure de déduire la taxe d'amont acquittée de la taxe d'aval facturée sur ses ventes. Il payera le solde à l'administration fiscale ou percevra un remboursement le cas échéant. Selon la méthode soustractive directe (qui est une méthode fondée sur les entités), la taxe est appliquée directement à une mesure comptable de la valeur ajoutée, déterminée pour chaque entreprise en déduisant la TVA calculée sur les achats admissibles de celle calculée sur les prestations imposables. Presque toutes les juridictions qui ont une TVA suivent la méthode soustractive indirecte.

1.7 En général, les pays de l'OCDE dotés d'une TVA imposent la taxe à chaque stade du processus économique et autorisent la déduction de la taxe d'amont pour tous les opérateurs, à l'exception du consommateur final. Ce principe central confère à la TVA sa principale caractéristique dans les échanges nationaux : sa neutralité économique. Le droit à déduction intégral de la taxe d'amont tout au long de la chaîne des transactions, à l'exception du consommateur final, garantit la neutralité de la taxe quels que soient la nature du produit, la structure de la chaîne de distribution et les moyens mis en œuvre pour sa fourniture (par exemple, magasins de détail, livraison à domicile, téléchargements sur Internet). En application du mécanisme du paiement fractionné, la TVA « transite par les entreprises » pour grever uniquement les ventes au consommateur final.

C. TVA et échanges internationaux : le principe de destination

1.8 L'objectif général de la TVA, qui est de grever la consommation finale, conjugué au mécanisme du paiement fractionné, jette les bases des principes gouvernant l'application de la TVA aux échanges internationaux. L'enjeu central de politique économique pour ce qui concerne l'application

internationale de la TVA est de déterminer si la taxe doit être imposée par la juridiction d'origine ou par celle de destination. Selon le principe de destination, l'impôt est en définitive perçu uniquement sur la consommation finale qui a lieu dans la juridiction d'imposition. Selon le principe d'origine, l'impôt est perçu dans les différentes juridictions où de la valeur ajoutée est créée. La principale différence économique entre ces deux principes est que le principe de destination place les entreprises en concurrence dans une juridiction donnée sur un pied d'égalité alors que le principe d'origine place les consommateurs situés dans différentes juridictions sur un pied d'égalité.

1.9 L'application du principe de destination en matière de TVA assure la neutralité des échanges internationaux. Selon le principe de destination, les exportations ne sont pas soumises à l'impôt et ouvrent droit à déduction de la taxe sur les intrants (elles se font donc « en franchise de TVA » ou au « taux zéro ») et les importations sont imposées sur la même base d'imposition et aux mêmes taux que les transactions intérieures. Dès lors, le total de la taxe payée pour une transaction est déterminé par les règles en vigueur dans la juridiction de consommation, et toutes les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la fourniture au consommateur final.

1.10 En revanche, avec le principe d'origine, chaque juridiction appliquerait la TVA à la valeur ajoutée créée sur son propre territoire[3]. Dans un système fondé sur le principe d'origine, les juridictions d'exportation taxeraient les exportations sur la même assiette et au même taux que les transactions intérieures, tandis que les juridictions d'importation accorderaient aux assujettis un crédit de TVA au titre de la taxe hypothétique qui aurait été payée au taux en vigueur dans la juridiction d'importation. La taxe acquittée sur une transaction refléterait les caractéristiques géographiques de ses origines et le total des recettes serait réparti en fonction de ces caractéristiques. Cela irait à l'encontre de l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA : en tant qu'impôt sur la consommation, les recettes doivent être perçues par la juridiction où a lieu la consommation finale. Selon le principe d'origine, les recettes sont partagées entre les juridictions où la valeur ajoutée est générée. En outre, en imposant une taxe aux différents taux applicables dans les pays où la valeur ajoutée est créée, le principe d'origine peut avoir une influence sur la structure économique ou géographique de la chaîne des transactions et aller à l'encontre de la neutralité des échanges internationaux.

1.11 Pour toutes ces raisons, un large consensus se dégage en faveur du principe de destination en application duquel les recettes reviennent au pays

3. Il convient d'opérer une distinction avec le terme utilisé dans l'Union européenne pour désigner un système proposé (mais jamais mis en œuvre) dans lequel la TVA aurait été perçue par l'État membre d'origine qui l'aurait ensuite reversée à l'État membre de destination pour les transactions effectuées dans l'UE.

d'importation où a lieu la consommation finale. Il est jugé préférable au principe d'origine, tant d'un point de vue théorique que pratique. De fait, le principe de destination est la norme internationale approuvée par les règles de l'Organisation mondiale du commerce (OMC)[4].

1.12 En raison de la large acceptation du principe de destination pour l'application de la TVA aux échanges internationaux, la plupart des règles actuellement en vigueur visent généralement à imposer la fourniture de biens, de services et de biens incorporels dans la juridiction dans laquelle la consommation a lieu. En pratique cependant, les moyens mis en œuvre à cette fin diffèrent d'une juridiction à l'autre, ce qui conduit dans certains cas à des doubles impositions ou à des absences d'imposition involontaires, ainsi qu'à des incertitudes à la fois pour les entreprises et les administrations fiscales.

1.13 L'application du principe de destination aux échanges internationaux de biens est assez simple en théorie et fonctionne de manière satisfaisante en pratique, en grande partie grâce à l'existence de contrôles aux frontières nationales ou fiscales. Lorsqu'une transaction implique le déplacement de biens d'une juridiction vers une autre, ceux-ci sont généralement imposés là où ils sont livrés. Les biens exportés sont exonérés de TVA dans la juridiction du vendeur (ils sont expurgés de toute TVA résiduelle grâce aux déductions successives de la taxe d'amont effectuées par les entreprises), tandis que les importations sont assujetties au même taux de TVA et sur la même baseque les biens équivalents dans la juridiction de l'acheteur. La TVA sur les importations est généralement perçue en même temps que les droits de douane, bien que certaines juridictions reportent son recouvrement jusqu'à la déclaration de TVA de l'importateur. La déduction de la TVA acquittée sur les importations, au même titre que la déduction de la taxe d'amont dans le cas d'une transaction intérieure, garantit la neutralité et limite les distorsions sur les échanges internationaux.

1.14 Il est plus difficile de mettre en œuvre le principe de destination pour les échanges internationaux de services et de biens incorporels que pour les échanges internationaux de biens. Du fait de leur nature même, les services et les biens incorporels ne peuvent pas faire l'objet de contrôles aux frontières comme c'est le cas pour les biens. C'est pourquoi des Principes directeurs qui reflètent le principe de destination ont été élaborés pour déterminer la juridiction d'imposition des fournitures internationales de services et de biens incorporels (voir le chapitre 3).

---

4. La note de bas de page n° 1 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires de l'OMC dispose que « *…l'exonération, en faveur d'un produit exporté, des droits ou taxes qui frappent le produit similaire lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure, ou la remise de ces droits ou taxes à concurrence des montants dus ou versés, ne seront pas considérées comme une subvention.* ».

1.15 Exonérer les exportations de la TVA et imposer les importations introduit une rupture dans le mécanisme du paiement fractionné. Dans beaucoup de systèmes de TVA fonctionnant selon la méthode soustractive indirecte, la TVA sur les échanges internationaux de services et de biens incorporels entre entreprises est perçue selon le mécanisme de l'autoliquidation. Il s'agit d'un mécanisme qui transfère la qualité de redevable de l'impôt du fournisseur au client. En l'absence d'un tel mécanisme, les fournisseurs étrangers qui vendent des services dans des juridictions où ils ne sont pas établis devraient en principe s'identifier à la TVA et accomplir l'ensemble des obligations relatives à la TVA dans ce pays. Pour éviter que les fournisseurs étrangers ne subissent ces charges administrativeset faire en sorte que la TVA soit effectivement déclarée, le mécanisme de l'autoliquidation autorise (et parfois oblige) le client identifié à la TVA à déclarer la taxe sur les livraisons provenant de fournisseurs étrangers. Si le client dispose d'un droit à déduction total de la TVA ayant grevé ces livraisons, la législation TVA locale peut ne pas exiger que ce dernier autoliquide la taxe. Toutefois, le mécanisme de l'autoliquidation ne s'applique pas dans toutes les juridictions et, là où il est en vigueur, les règles peuvent varier d'un pays à l'autre.

D. Application à la TVA des principes de politique fiscale généralement acceptés : les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité

1.16 Bien qu'ils aient été conçus dans le contexte de l'imposition du commerce électronique, les principes de politique fiscale généralement acceptés dans le domaine des impôts sur la consommation adoptés par les ministres de toutes les régions du monde en 1998[5] sont globalement applicables à la TVA, à la fois dans les échanges nationaux et internationaux. De fait, les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité sont issues des « *mêmes principes* » que ceux « *que les États appliquent à la fiscalité du commerce conventionnel.* »[6] Ces principes de politique fiscale généralement admis, dont certains ont déjà été cités précédemment, sont les suivants :

- **Neutralité :** la fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui

5. Les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité ont été approuvées par les ministres lors de la Conférence ministérielle sur le commerce électronique organisée à Ottawa du 7 au 9 octobre 1998.
6. OCDE (2001), *Commerce électronique et fiscalité. Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* (2001), OCDE, Paris.

effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.

- **Efficience :** les coûts de la discipline fiscale pour les entreprises et l'administration devraient être réduits autant que possible.
- **Certitude et simplicité :** les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date, le lieu et le mode de calcul de l'impôt.
- **Efficacité et équité :** l'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au minimum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.
- **Flexibilité :** les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

1.17 Bien que les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS suivent d'une manière générale ces principes de politique fiscale, le chapitre 2 de ces Principes directeurs est spécifiquement dédié à la neutralité, compte tenu de son importance en tant que principe fondamental de la TVA.

© OCDE 2017

Chapitre 2

Neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux

A. Introduction

2.1 Le concept de neutralité de la TVA comporte plusieurs aspects, notamment l'absence de discrimination dans un environnement fiscal non faussé et impartial ainsi que l'élimination des charges fiscales indues et des coûts administratifs excessifs pour les entreprises. La neutralité est l'un des principes qui permet d'assurer le recouvrement du juste montant de recettes par les pouvoirs publics.

2.2 Ces Principes directeurs couvrent tous les aspects de la neutralité dans le contexte international. Bien qu'ils s'inspirent des principes fondamentaux applicables aux transactions intérieures, ils ne traitent pas des aspects de la neutralité spécifiquement nationaux, comme l'influence de la structure fiscale (par exemple, des différents taux et des exonérations) sur le comportement des consommateurs.

B. Principes fondamentaux de la neutralité

2.3 Les principes essentiels qui sous-tendent la neutralité sont exposés au chapitre 1. Concernant les échanges intérieurs, la neutralité fiscale est assurée en principe par le mécanisme du paiement fractionné : chaque entreprise paie la TVA à ses fournisseurs sur ses achats et perçoit la TVA de ses clients sur ses ventes. Pour garantir que le montant « juste » de la TVA soit versé à l'administration fiscale, la taxe d'amont supportée par chaque entreprise vient en déduction de la taxe sur les ventes, de sorte que le montant à verser correspond à la différence entre les deux, c'est-à-dire au montant net[7]. Cela signifie que la TVA qui transite normalement par les entreprises est supportée par les consommateurs finals. Il est donc important qu'à chaque étape, le fournisseur puisse prétendre à la déduction de l'intégralité de la taxe acquittée en amont sur ses achats, de sorte que la taxe soit en définitive supportée par le consommateur final et non par les intermédiaires dans la chaîne de transactions. Cette règle est exposée au le Principe directeur 2.1.

7. Dans certains cas, cette opération peut se traduire par un remboursement des autorités fiscales à l'entreprise. Cela se produit notamment lorsque le montant de la taxe acquittée par l'entreprise sur ses intrants est supérieur à celle due sur ses ventes (situation des exportateurs dont les ventes sont exonérées de TVA en vertu du principe de destination) et lorsque les achats de l'entreprise dépassent ses ventes au cours de la même période (par exemple pour une entreprise nouvelle ou en développement ou en cas d'activités saisonnières).

Principe directeur 2.1

La charge des taxes sur la valeur ajoutée elles-mêmes ne devrait pas reposer sur les entreprises assujetties, sauf lorsque cela est explicitement prévu par la législation.

2.4 Dans ce contexte, l'expression « *sauf lorsque cela est explicitement prévu* » signifie que les juridictions peuvent légitimement faire reposer la charge de la taxe sur la valeur ajoutée sur les entreprises. Les exemples ci-dessous illustrent un certain nombre de situations où c'est effectivement le cas :

- Lorsque les prestations effectuées par l'entreprise sont exonérées (sans droit à déduction) en raison de la difficulté à établir l'assiette imposable (par exemple pour beaucoup de services financiers) ou pour des raisons politiques (services de santé, éducation, culture).
- La législation fiscale peut aussi faire reposer la charge de l'impôt sur les entreprises aux fins d'assurer l'imposition effective de la consommation finale. Ce pourrait être notamment le cas lorsque l'entreprise effectue des transactions qui sont hors du champ de la taxe (par exemple des prestations à titre gratuit) ou lorsque la taxe d'amont se rapporte à des achats qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la poursuite de l'activité imposable de l'entreprise.
- Les juridictions prévoient également des dispositions qui interdisent le droit à déduction lorsque certaines obligations administratives explicites ne sont pas remplies (par exemple en cas d'insuffisance de preuves à l'appui du droit à déduction de la taxe).

2.5 Une telle imposition de la TVA aux entreprises doit faire l'objet de dispositions légales claires et explicites.

Principe directeur 2.2

Les entreprises qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumises à des niveaux d'imposition similaires.

2.6 La taxe doit être neutre et équitable lorsque les circonstances sont similaires. L'objectif est de garantir que la taxe perçue tout au long d'une chaîne de transactions soit proportionnelle au montant payé par le consommateur final, quels que soient la nature de la transaction, la structure du réseau de distribution, le nombre de transactions ou d'opérateurs économiques impliqués et les moyens techniques mis en œuvre.

Principe directeur 2.3

Les règles relatives à la TVA devraient être définies de manière à ne pas être le principal facteur qui influence les décisions des entreprises.

2.7 Il est admis qu'un certain nombre de facteurs sont susceptibles d'influencer les décisions des entreprises, y compris des facteurs de nature financière, commerciale, sociale, environnementale et juridique. Bien que la TVA soit aussi un élément à prendre en compte, elle ne devrait pas être l'élément primordial qui influence les décisions des entreprises. Par exemple, les règles ou pratiques en matière de TVA ne devraient pas conduire les entreprises à opter pour telle ou telle forme juridique (par exemple une structure sous forme de filiales au lieu de succursales).

2.8 Les éléments à prendre en compte concernant la TVA incluent le montant de la taxe payée en fin de compte aux administrations fiscales, les coûts administratifs liés au recouvrement, au paiement ou au remboursement de la taxe, comme le dépôt des déclarations, la tenue des registres comptables adéquats et les frais financiers afférents aux répercussions du système de TVA sur la trésorerie.

2.9 En outre, pour faciliter l'application du principe de neutralité, les règles relatives à la TVA doivent être accessibles, claires et cohérentes.

C. La neutralité dans les échanges internationaux

C.1. Principes d'imposition

2.10 Les principes généraux qui servent de base à la neutralité et qui sont décrits ci-dessus, ainsi que les principes directeurs qui en découlent, s'appliquent de la même façon aux transactions intérieures et aux échanges internationaux. La question est de savoir si des éléments supplémentaires doivent être pris en compte dans le contexte international.

2.11 Il est essentiel que l'application des règles relatives aux transactions internationales ne procure pas un avantage fiscal par rapport à des transactions intérieures comparables. Un tel avantage peut se manifester au niveau du taux d'imposition, des coûts de recouvrement et d'administration et de la charge correspondante supportée par les entreprises et les autorités fiscales.

Principe directeur 2.4

S'agissant du niveau d'imposition, les entreprises étrangères ne devraient être ni pénalisées ni avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle la taxe est due ou acquittée.

2.12 Les systèmes de TVA doivent être appliqués de manière équitable et impartiale afin d'empêcher que des entreprises nationales ou étrangères n'en retirent un avantage concurrentiel injuste qui pourrait créer une distorsion dans les échanges internationaux et restreindre le choix du consommateur. Cet objectif est atteint par l'application du principe de destination, selon lequel les exportations sont exonérées de TVA et les importations sont imposées sur la même base d'imposition et au même taux que les achats locaux. Le principe de destination garantit que la charge fiscale nette sur les importations est égale à la charge fiscale nette grevant les mêmes achats sur le marché intérieur. En outre, il fait en sorte que le montant de la taxe qui fait l'objet d'un crédit ou d'un remboursement au titre des exportations correspond bien au montant de la taxe qui a été perçue.

2.13 Les caractéristiques intrinsèques du système de TVA, lorsqu'elles sont associées au principe de destination, devraient garantir la même neutralité pour les échanges internationaux. Toutefois, il existe en pratique un certain nombre de cas dans lesquels les règles habituelles ne s'appliquent pas : les entreprises étrangères doivent alors acquitter la TVA dans un pays où elles ne sont ni établies, ni identifiées. En principe, le droit à déduction de la TVA s'exerce en soustrayant la TVA déductible de la TVA collectée. Néanmoins, lorsque des entreprises étrangères acquittent la TVA sur des dépenses engagées dans une juridiction où elles ne sont pas identifiées à la TVA (ou tenues de l'être), ce processus ne peut pas s'appliquer.

2.14 L'application aux échanges internationaux du principe selon lequel la TVA doit être neutre et équitable dans des circonstances similaires implique que le système de TVA ne doit pas encourager ou décourager les entreprises à investir dans un pays en particulier ou à y entreprendre des activités. Ces décisions commerciales doivent être prises en fonction de considérations de marché et non fiscales. Par conséquent, la législation en vigueur dans le pays où la TVA est acquittée par des entreprises étrangères ne doit pas pénaliser ou favoriser ces dernières par rapport aux entreprises nationales, que ce soit au regard du taux d'imposition ou de leur droit à déduction ou à récupération de la TVA. Certaines administrations fiscales se réfèrent au principe de réciprocité lorsqu'elles établissent les critères applicables aux remboursements ou aux mécanismes équivalents.

Principe directeur 2.5

Les juridictions peuvent choisir parmi plusieurs méthodes pour éviter que les entreprises étrangères ne supportent une TVA non récupérable.

2.15 Les juridictions ont adopté globalement des principes généraux similaires pour l'application de leurs systèmes de TVA, à savoir l'imposition dans la juridiction de consommation. Néanmoins, il existe des différences dans les moyens utilisés pour atteindre cet objectif. Ces différences peuvent avoir plusieurs causes, qui tiennent notamment à l'histoire et aux traditions du pays comme à la nécessité d'atteindre certains objectifs politiques. Ces différences recouvrent également les diverses approches utilisées par les juridictions pour assurer la neutralité de l'impôt pour les entreprises étrangères.

2.16 Les méthodes suivies par les juridictions pour éviter que les entreprises étrangères ne supportent une TVA non récupérable incluent :

- la mise en œuvre d'un système dans lequel les entreprises demandent le remboursement direct de la TVA acquittée localement,
- l'exonération de TVA sur les achats,
- la possibilité d'obtenir un remboursement par le biais d'une identification locale à la TVA,
- le transfert de la responsabilité fiscale aux fournisseurs ou aux clients enregistrés localement,
- la délivrance de certificats d'exonération pour les achats.

2.17 Certaines juridictions peuvent adopter une seule de ces méthodes, tandis que d'autres en associent plusieurs.

2.18 Chacune de ces méthodes cherche à faire en sorte que les entreprises étrangères ne supportent pas de TVA non récupérable. Chaque méthode aura sans doute ses avantages selon les circonstances. Chacune recherche un équilibre entre les charges administratives pour les entreprises (le fournisseur local et le client étranger) d'une part, et les coûts administratifs et risques de fraude et d'évasion fiscales pour les autorités fiscales d'autre part. L'essentiel est de parvenir à un juste équilibre et de garantir dans la mesure du possible que les entreprises étrangères n'aient pas à payer une TVA non récupérable, sauf lorsque la législation le prévoit explicitement en fonction de critères qui ne permettent pas une discrimination non justifiée[8]. Par conséquent, la règle est qu'aucune de ces méthodes n'est à privilégier d'une manière générale.

C.2. Administration et discipline fiscale

2.19 Comme de nombreux autres impôts, la TVA impose des coûts et des charges administratives aux entreprises ainsi que des coûts et contraintes administratives aux autorités fiscales. Parmi les exemples de coûts induits par

8. L'article 24 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune et ses commentaires contiennent des principes, exemples et réflexions sur le concept de non-discrimination.

le respect des obligations en matière de TVA, figurent les coûts liés à l'administration (dépenses de personnel et frais de recouvrement et de récupération), aux infrastructures (par exemple, les coûts associés à la mise en place de systèmes et de processus, y compris les modifications de logiciel correspondantes) et les charges financières (impact sur la trésorerie et coût des garanties bancaires).

2.20 Le paragraphe 2.7 pose le principe selon lequel les considérations relatives à la TVA ne doivent pas jouer un rôle déterminant dans les décisions des entreprises. Le paragraphe 2.8 reconnaît que les considérations propres à la TVA ne se limitent pas au montant de la taxe payée aux administrations fiscales, mais englobent les coûts connexes.

2.21 Le principe selon lequel les entreprises étrangères ne doivent pas supporter une TVA non récupérable (sauf dans les circonstances envisagées au paragraphe 2.4) ne signifie pas qu'aucune charge administrative ne doit reposer sur les entreprises. De même, les autorités fiscales qui administrent les systèmes de TVA supportent à ce titre des coûts et des charges, y compris au titre des procédures et des politiques fiscales correspondantes. Bien que les entreprises étrangères doivent pouvoir disposer d'un mécanisme de remboursement ou d'exonération de la TVA sous une forme ou sous une autre, la disponibilité et la portée de ces systèmes ou mécanismes peuvent tenir compte des charges correspondantes liées à l'administration, au recouvrement et à l'application de la taxe. Par exemple, l'administration fiscale ne devrait pas supporter des dépenses ou des charges disproportionnées lorsqu'elle traite avec des entreprises étrangères, comme cela pourrait se produire en cas de demandes de remboursement portant sur de faibles montants.

Principe directeur 2.6

Lorsque des obligations administratives spécifiques sont jugées nécessaires pour les entreprises étrangères, elles ne devraient pas leur imposer une charge administrative disproportionnée ou injustifiée.

2.22 Les administrations fiscales peuvent imposer à juste titre des obligations administratives spécifiques à diverses catégories d'entreprises. Ces obligations peuvent par exemple viser les petites entreprises ou les entreprises établies dans certains secteurs, ou les entreprises étrangères. En effet, traiter avec des entreprises étrangères qui n'ont pas de présence « juridique » dans une juridiction induit inévitablement certains risques pour les administrations fiscales et celles-ci peuvent être amenées à prendre des mesures afin de se prémunir contre la fraude et l'évasion fiscales. Toutefois, les administrations fiscales sont invitées à recourir aux instruments disponibles qui prévoient l'échange de

renseignements et l'assistance mutuelle pour le recouvrement de l'impôt (par exemple la *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*).

2.23 Les administrations fiscales doivent également s'efforcer de concilier ces mesures avec la nécessité d'éviter toute discrimination injustifiée. Les règles spéciales applicables aux entreprises étrangères ne doivent pas entraîner une forme déguisée de discrimination. Il est également nécessaire que ces obligations spécifiques soient claires, cohérentes et accessibles aux entreprises étrangères.

D. Application des principes de neutralité de la TVA dans le contexte des échanges internationaux : commentaires sur les Principes directeurs concernant la neutralité

2.24 L'objectif de ce commentaire est de donner des orientations en vue de la mise en œuvre pratique des Principes directeurs sur la neutralité.

2.25 À chaque principe directeur correspond un commentaire, dans la section D4 ci-dessous, destiné à illustrer ou à détailler les dispositions qu'il contient, sans les modifier.

D.1. Principes de bonne administration fiscale

2.26 Les Principes directeurs sur la neutralité n'ont pas d'incidence sur la capacité des juridictions à appliquer des règles fiscales qui limitent le droit de déduire la TVA sur les intrants, d'exonérer de la TVA des activités particulières ou d'établir des obligations administratives spécifiques qui régissent différentes catégories d'entreprises (y compris les entreprises étrangères). Cependant, afin d'assurer la neutralité, les juridictions sont invitées à appliquer les Principes administratifs généraux approuvés en 2001 par le Forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt[9], qui sont reproduits dans l'encadré 2.1 ci-dessous.

Encadré 2.1. **Orientations – Relations avec les contribuables**

Les autorités fiscales sont encouragées à :

1. appliquer la législation fiscale de façon équitable, fiable et transparente,
2. définir et communiquer aux contribuables leurs droits et obligations, ainsi que les procédures de recours et les mécanismes de réparation disponibles,
3. fournir systématiquement des informations de qualité et traiter les demandes, requêtes et recours des contribuables avec diligence et en temps voulu,
4. offrir un service d'information fiable et accessible sur les droits et obligations des contribuables concernant la législation fiscale,

9. OCDE (2001), *Principes de bonne administration fiscale – note de cadrage*, OCDE, Paris, *www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf*.

Encadré 2.1. **Orientations – Relations avec les contribuables** *(suite)*

5. veiller à limiter les coûts de discipline au niveau minimum nécessaire pour garantir le respect de la législation fiscale,
6. le cas échéant, donner aux contribuables la possibilité de formuler des observations sur les modifications des règles et procédures administratives,
7. utiliser les renseignements sur les contribuables uniquement dans la mesure où la loi l'autorise,
8. nouer et maintenir de bonnes relations de travail avec les usagers et avec la collectivité au sens large.

D.2. Réciprocité

2.27 Selon les Principes directeurs sur la neutralité, les entreprises étrangères ne doivent pas être pénalisées ou avantagées par rapport aux entreprises nationales. Cela signifie que les entreprises étrangères ne devraient pas supporter une TVA non récupérable lorsque cela constituerait une discrimination injustifiée par rapport aux entreprises nationales. Diverses méthodes peuvent être employées à cette fin, comme le remboursement direct à l'entreprise étrangère, le remboursement par le biais d'une identification locale ou l'exonération de TVA sur les achats.

2.28 Certaines juridictions demandent que le remboursement de la TVA aux entreprises étrangères soit conditionné à l'existence d'un mécanisme similaire dans la juridiction de l'entreprise étrangère demanderesse. Ces conditions de réciprocité prennent généralement deux formes : soit un accord bilatéral formel entre juridictions, soit une décision unilatérale ayant pour effet de reconnaître les juridictions considérées comme possédant (ou non) les dispositions adéquates dans leur législation[10].

2.29 Les Principes directeurs ne se prononcent pas sur l'opportunité pour les juridictions d'adopter des conditions de réciprocité. Néanmoins, si des juridictions optent pour de telles conditions, elles devraient le faire de façon à minimiser leur effet sur la neutralité.

2.30 Il importe de prendre en compte la portée des accords de réciprocité. De fait, dans le contexte des Principes directeurs, on ne pourrait pas exiger un mécanisme de réciprocité d'une juridiction qui ne possède pas de système de

10. La réciprocité est actuellement appliquée par certains pays qui utilisent des « mécanismes de remboursement direct » (remboursements par le biais d'une procédure autonome plutôt que par une identification locale). Néanmoins, il est possible qu'une condition de réciprocité soit requise par les juridictions qui utilisent d'autres moyens pour garantir la neutralité, auquel cas les mêmes indications que celles qui figurent dans ces commentaires s'appliquent.

TVA, tel que défini aux fins des présents Principes directeurs[11]. Les juridictions sont encouragées à considérer que les mécanismes utilisés par les autres juridictions satisfont aux obligations de réciprocité s'ils ont été conçus en vue d'assurer un traitement neutre des entreprises étrangères au regard de la TVA et assurent un traitement équivalent sur le fond. Un traitement substantiellement équivalent à l'application d'un mécanisme de remboursement direct pourrait, par exemple, résulter d'une combinaison de prestations en franchise de TVA et de mécanismes d'identification locale[12].

D.3. Groupes de pays

2.31 Sur la base de la règle exposée dans les Principes directeurs sur les impôts sur la consommation applicables aux services transfrontaliers et aux biens incorporels dans le contexte du commerce électronique et conformément aux Conditions cadres d'Ottawa, un groupe de pays liés par un cadre juridique commun régissant leur système de TVA pourraient appliquer des mesures spécifiques aux transactions effectuées entre ces pays[13]. Une différence de traitement entre pays membres d'un tel groupe et pays non membres ne doit pas être considérée comme incompatible avec les présents Principes directeurs, si le traitement des pays non membres n'est pas incompatible avec les Principes directeurs sur la neutralité.

D.4. Commentaires sur les Principes directeurs

D.4.1. Commentaires sur le Principe directeur 2.1

La charge des taxes sur la valeur ajoutées elles-mêmes ne devrait pas reposer sur les entreprises assujetties, sauf lorsque cela est explicitement prévu par la législation.

2.32 La TVA transite habituellement par les entreprises mais c'est le consommateur final, et non l'entreprise, qui en supporte la charge. Concernant les échanges intérieurs, la neutralité fiscale est obtenue grâce au mécanisme du paiement fractionné : chaque entreprise paie une TVA à ses fournisseurs sur ses intrants et reçoit une TVA de ses clients sur ses ventes. La taxe d'amont supportée par chaque entreprise vient en déduction de la taxe sur les ventes, de sorte que le montant de la TVA à verser à l'administration fiscale par chaque entreprise correspond à la différence entre les deux, c'est-à-dire au montant net. Dans certains cas, cette opération peut se traduire par un remboursement des autorités fiscales à l'entreprise. Cela se produit notamment lorsque le montant de la taxe acquittée par l'entreprise sur ses intrants est supérieur à celle due sur ses ventes

11. Voir le chapitre 1. Lorsqu'une juridiction a mis en place un système hybride, la partie de ce système qui ne constitue pas une TVA ne sera pas prise en considération.
12. L'Allemagne a formulé une réserve sur ce paragraphe.
13. OCDE (2001), *Commerce électronique et fiscalité. Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* (2001), OCDE, Paris, note de bas de page n° 6, page 45.

(situation des exportateurs dont les ventes sont exonérées de la TVA en vertu du principe de destination) et lorsque les achats de l'entreprise dépassent ses ventes au cours de la même période (par exemple pour une entreprise nouvelle ou en développement ou en cas de cycle saisonnier d'activités).

2.33 Dans les échanges internationaux, la neutralité de la taxe est obtenue par l'application du principe de destination. Selon ce principe, les exportations ne sont pas soumises à la TVA (application du taux zéro) et les importations sont imposées sur la même assiette et aux mêmes taux que la production intérieure. Cela signifie que le total de la taxe payée pour une transaction est en définitive déterminé par les règles en vigueur dans la juridiction de consommation, et par conséquent, toutes les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la fourniture au consommateur final. Toutefois, dans certains cas, des entreprises étrangères acquittent une TVA dans des juridictions où elles ne peuvent pas récupérer la taxe sur les intrants par déduction en suivant les mêmes procédures que les entreprises nationales. Comme pour les entreprises nationales, les entreprises étrangères ne devraient pas supporter la charge de la TVA, sauf lorsque cela est prévu par la législation.

2.34 Bien que la charge de la TVA ne doive pas incomber aux entreprises, le Principe directeur 2.1 reconnaît que les juridictions peuvent légitimement déroger à cette règle lorsque la législation le prévoit expressément. Le Principe directeur 2.1 et les commentaires correspondants n'entendent pas définir les circonstances dans lesquelles il peut être ou non approprié de faire supporter aux entreprises la charge de la TVA, mais se contentent de reconnaître que les juridictions peuvent être autorisées à le faire.

2.35 Le Principe directeur 2.1 est sans effet sur le droit souverain des juridictions d'appliquer des règles en vue de limiter le droit de déduire la TVA acquittée sur les intrants ou d'interdire cette déduction. Cependant, dans un souci de neutralité lors de l'application de telles règles, les autorités fiscales sont encouragées à suivre le principe de bonne administration fiscale exposé dans l'encadré 2.1.

2.36 Lorsque des juridictions décident de faire supporter la TVA aux entreprises, conformément à l'encadré 2.1, la législation correspondante devrait être transparente et sans équivoque et réduire au minimum les coûts de la discipline fiscale.

2.37 La référence du Principe directeur 2.1 à une disposition légale explicite ne se limite pas aux dispositions de la loi proprement dite, mais englobe toute disposition explicite qui découle de la législation, comme des règlements ou l'exercice de pouvoirs administratifs octroyés par la législation. Les décisions de tribunaux de la juridiction compétente devraient également être prises en compte.

2.38 Lorsqu'une charge fiscale est imposée à des entreprises, le fait que la législation contienne une disposition spécifique à cet effet ne suffit pas à

garantir que cette charge est conforme aux Principes directeurs sur la neutralité. Cela signifie simplement que le Principe directeur 2.1 est respecté. Si la législation en question ne respecte pas les cinq autres Principes directeurs sur la neutralité de la TVA, ou si elle est incompatible avec les Principes directeurs dans leur ensemble, elle ne peut pas être considérée comme conforme aux principes de neutralité.

D.4.2. Commentaires sur le Principe directeur 2.2

Les entreprises qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumises à des niveaux d'imposition similaires.

2.39 Le principal objectif du Principe directeur 2.2 est de garantir que des « *niveaux d'imposition similaires* » s'appliquent. Toutefois, cet objectif vaut uniquement pour des « *entreprises qui se trouvent dans des situations similaires* » et qui effectuent des « *transactions similaires* ». Si l'une ou l'autre de ces conditions n'est pas remplie, le Principe directeur 2.2 ne s'applique pas. Par conséquent, pour expliquer la signification de ce Principe directeur, il est essentiel de définir ce que recouvrent les expressions « *entreprises qui se trouvent dans des situations similaires* » et « *transactions similaires* ».

D.4.2.1. Niveaux d'imposition similaires

2.40 Dans le cadre des Principes directeurs sur la neutralité, pour déterminer si un « *niveau d'imposition similaire* » s'applique, il convient d'examiner la charge fiscale totale, en tenant compte de l'ensemble des remboursements et des crédits disponibles. Les entreprises qui bénéficient du droit à déduction intégral de la taxe d'amont ne devraient supporter aucune charge fiscale, que les services et autres biens incorporels qu'elles utilisent pour leur production soient acquis à l'étranger ou sur le marché intérieur. Lorsqu'une entreprise qui ne bénéficie pas du droit à déduction intégral de la taxe d'amont supporte de la TVA dans différentes juridictions, elle ne devrait supporter la charge de la TVA qu'une seule fois sur chaque transaction d'achat. Si cette entreprise acquitte une TVA non récupérable dans deux juridictions ou plus sur le même intrant, elle n'est pas soumise à un « *niveau d'imposition similaire* » à une autre entreprise ne bénéficiant pas du droit à déduction intégral de la taxe d'amont qui a acquis ses intrants uniquement sur le marché intérieur.

2.41 Le Principe directeur 2.2 s'applique uniquement à la charge de TVA supportée directement par les entreprises. Il ne couvre pas les situations dans lesquelles des entreprises subissent indirectement un niveau d'imposition positif, par exemple lorsqu'elles acquièrent des services exonérés pour lesquels le fournisseur n'avait pas le droit de déduire sa propre taxe sur les intrants. En pareil cas, le prix payé par l'entreprise cliente à son fournisseur peut incorporer une TVA que le fournisseur ne peut pas récupérer.

D.4.2.2. Entreprises qui se trouvent dans des situations similaires

2.42 Pour déterminer si des entreprises se trouvent dans des « *situations similaires* », il convient d'examiner leur droit à déduction, c'est-à-dire dans quelle mesure leurs intrants sont utilisés pour exercer des activités imposables (ouvrant un droit à déduction de la taxe correspondante en amont). Une entreprise qui acquiert des services afin de poursuivre des activités imposables ne se trouverait pas dans une « *situation similaire* » à une entreprise qui acquiert des services pour mener des activités exonérées, ou à une entreprise qui acquiert des services principalement pour l'usage personnel de ses propriétaires. Une « *situation similaire* » ne se limite pas à la comparaison de secteurs d'activité similaires.

2.43 Sont, par exemple, des entreprises qui se trouvent dans des situations similaires, du point de vue de leur droit à déduction :

- Une entreprise de conseil qui bénéficie du droit à déduction intégral de la taxe en amont et une compagnie aérienne qui bénéficie du même droit à déduction intégral.
- Une banque qui bénéficie normalement d'un droit à déduction limité de la taxe en amont et une compagnie d'assurance qui bénéficie du même droit à déduction limité.
- Une entreprise de conseil qui bénéficie du droit à déduction intégral de la taxe en amont et une banque qui bénéficie également du droit à déduction intégral de la taxe en amont (par exemple, parce que ses ventes sont intégralement imposées ou imposées au taux zéro).
- Une entreprise qui bénéficie normalement d'un droit à déduction limité de la taxe d'amont qui acquiert des services destinés à l'usage personnel de ses propriétaires, et une entreprise qui bénéficie normalement du droit à déduction intégral de la taxe d'amont et qui a acquis des services destinés à l'usage personnel de ses propriétaires.

2.44 Sont, par exemple, des entreprises dans des situations non similaires :

- Une entreprise de conseil qui bénéficie du droit à déduction intégral de la taxe d'amont et une banque qui bénéficie d'un droit à déduction limité de cette taxe.
- Une institution financière qui bénéficie du droit à déduction intégral (par exemple, parce que ses ventes sont intégralement imposées ou imposées à un taux zéro) et une institution financière qui bénéficie d'un droit à déduction limité (par exemple, parce qu'elle fournit des services financiers exonérés à des clients sur le marché intérieur).
- Une entreprise qui bénéficie normalement du droit à déduction intégral de la taxe en amont et qui acquiert des services destinés à l'usage personnel de ses propriétaires, et une entreprise qui bénéficie du droit à déduction intégral de la taxe en amont et qui acquiert des services destinés à ses activités imposables.

D.4.2.3. Transactions similaires

2.45 Pour déterminer si des entreprises qui se trouvent dans des « *situations similaires* » effectuent des « *transactions similaires* » d'achat de services ou de biens incorporels, il convient de s'intéresser à la qualification des services ou des biens incorporels spécifiques qui sont fournis. Une fois cette qualification définie, les modalités de l'achat, la personne auprès de qui il a été effectué dans la chaîne d'approvisionnement ou les conditions d'acquisition des services ou des biens incorporels ne doivent pas intervenir.

2.46 La qualification d'un achat peut différer d'une juridiction à l'autre. Par exemple, certaines juridictions peuvent appliquer un traitement fiscal spécifique à un certain nombre de services ou de biens incorporels étroitement définis, alors que d'autres classent tous les services sous une même rubrique et leur appliquent un traitement fiscal unique. C'est pourquoi il est important d'apprécier la qualification d'un achat à la lumière des règles en vigueur dans la juridiction où les entreprises sont comparées.

D.4.2.4. Résumé

2.47 En résumé, les facteurs suivants doivent être pris en compte pour déterminer si des charges fiscales, des situations et des transactions sont similaires :

- Des entreprises sont soumises à des « niveaux d'imposition similaires » si elles ne supportent aucune charge fiscale, ou si la charge de TVA non récupérable qu'elles supportent directement grève une seule fois le même achat, ce qui serait également le cas pour une entreprise se trouvant dans une situation similaire.
- Pour déterminer si des entreprises se trouvent dans des situations similaires, il faut examiner leur utilisation des services ou des biens incorporels ainsi que le droit correspondant de déduire la taxe en amont (l'achat est destiné à accomplir des activités imposables, des activités exonérées ou à un usage personnel – ce qui détermine le droit à déduction de la taxe d'amont).
- Pour déterminer si des entreprises effectuent des transactions similaires, il convient d'examiner la qualification de l'achat selon les règles en vigueur dans la juridiction où les entreprises sont comparées.

D.4.3. Commentaires sur le Principe directeur 2.3

Les règles relatives à la TVA devraient être définies de manière à ne pas être le principal facteur qui influence les décisions des entreprises.

2.48 Le non-respect du Principe directeur 2.3 concernant l'effet de la TVA sur les décisions des entreprises reflète probablement le non-respect de l'un des autres Principes directeurs. Si tel est le cas, les entreprises pourraient tenter de restructurer leur chaîne de transactions ou leurs activités afin de rétablir la

neutralité qui fait défaut. Dans le contexte du Principe directeur 2.3, pour apprécier l'impact de la TVA, il convient de prendre en considération à la fois le montant de l'impôt finalement versé aux administrations fiscales, les coûts de conformité connexes et les coûts financiers liés à l'impact du système de TVA sur les flux de trésorerie.

2.49 Par exemple, dans des situations où des entreprises étrangères sont avantagées par rapport aux entreprises nationales en termes de niveau d'imposition (ce qui est incompatible avec le Principe directeur 2.4), une entreprise étrangère pourrait prendre une décision différente de celle qu'elle prendrait autrement, principalement en vue de tirer parti de cet avantage fiscal. Elle pourrait ainsi décider d'exercer ses activités depuis l'étranger plutôt que sur le territoire national.

2.50 Lorsqu'elle examine une juridiction dans laquelle une entreprise nationale peut récupérer l'intégralité de la TVA locale, une entreprise étrangère qui ne pourrait pas prétendre à la récupération, au remboursement ou au dégrèvement de la TVA pourrait décider, en se fondant principalement sur le critère de la charge de TVA, de ne pas entreprendre d'activités (ventes, achats ou activités connexes comme la production ou des services d'appui) dans cette juridiction, ou de restructurer sa chaîne de transactions afin de parvenir à la neutralité qui n'existe pas autrement.

2.51 Afin d'évaluer la cohérence des règles de TVA avec le Principe directeur 2.3, les « décisions des entreprises » qui sont pertinentes sont celles qui portent sur les opérations internationales, sur lesquelles la législation relative à la TVA peut avoir une incidence, comme par exemple :

- la décision d'une entreprise d'exercer ses activités dans une juridiction ;
- la décision d'une entreprise de vendre à des clients situés dans une juridiction ;
- la décision d'une entreprise de s'approvisionner auprès d'un fournisseur situé dans une juridiction ;
- la décision d'une entreprise d'externaliser des activités comme la production, la fabrication ou d'autres services d'appui qui devaient être menées dans une juridiction ; et
- la manière dont une entreprise structure sa chaîne de transactions ou recourt à des intermédiaires.

2.52 En revanche, les « décisions des entreprises » qui ne sont pas pertinentes sont celles qui sont relatives aux opérations intérieures, comme par exemple :

- les décisions de ne pas acheter ou vendre des produits qui ne donnent pas droit au crédit de TVA (par exemple, certaines juridictions traitent différemment les biens en leasing et les biens achetés) ;

- la modification de produits ou de services visant à tirer parti d'un régime fiscal différent (par exemple, imposables à un taux positif, exonérés ou soumis au taux zéro) ; et
- le recours à des méthodes simplifiées de calcul des taxes dues, dont peuvent se prévaloir les petits fournisseurs.

D.4.4. Commentaires sur le Principe directeur 2.4

S'agissant du niveau d'imposition, les entreprises étrangères ne devraient pas être pénalisées ou au contraire avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle la taxe est due ou acquittée.

2.53 Le Principe directeur 2.2 régit l'égalité de traitement d'entreprises qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires. Le Principe directeur 2.4 porte sur l'égalité de traitement des entreprises étrangères par rapport aux entreprises nationales dans une juridiction où les entreprises étrangères seraient soumises à la TVA, contrairement aux entreprises nationales, ou vice-versa.

2.54 Dans le cadre des Principes directeurs et du point de vue du niveau de TVA supportée, l'expression « les entreprises étrangères ne devraient pas être pénalisées ou au contraire avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle la taxe est due ou acquittée » doit être comprise comme signifiant que :

- les règles ne devraient pas faire l'objet d'une application discriminatoire du simple fait qu'une entreprise est étrangère ;
- les entreprises étrangères ne devraient pas bénéficier en dernière instance d'un avantage fiscal par rapport aux entreprises nationales s'agissant de leur charge fiscale finale ; et
- si le Principe directeur 2.4 est respecté, la TVA ne devrait pas fausser la concurrence entre entreprises étrangères et nationales[14].

2.55 Ce Principe directeur porte sur l'application ultime de la TVA aux entreprises. Les entreprises étrangères ne devraient pas avoir à supporter une TVA non récupérable, si les entreprises nationales ne sont pas soumises aux mêmes dispositions. Le moyen utilisé pour parvenir à ce résultat importe peu. Il peut s'agir par exemple, de l'application d'un taux zéro, de mécanismes de remboursement, etc. De même, la création d'un avantage fiscal, s'agissant de la charge fiscale finale, en faveur des entreprises étrangères par rapport aux entreprises nationales agissant dans des circonstances similaires serait incompatible avec ce Principe directeur. Le Principe directeur 2.4 est respecté si la législation prévoit un remboursement ou un mécanisme similaire pour les

14. L'Allemagne a formulé une réserve sur ce paragraphe.

entreprises étrangères, de manière à ce qu'elles ne soient pas avantagées ou au contraire pénalisées par rapport aux entreprises nationales.

D.4.5. Commentaires sur le Principe directeur 2.5

Les juridictions peuvent choisir parmi plusieurs méthodes pour éviter que les entreprises étrangères ne supportent une TVA non récupérable.

2.56 Diverses méthodes peuvent être utilisées pour éviter que les entreprises étrangères ne supportent une TVA non récupérable, notamment (liste non limitative) :

- l'exonération de TVA sur les fournitures
- l'autorisation du remboursement par le biais d'un régime spécifique
- l'autorisation du remboursement par le biais d'un enregistrement local à la TVA
- le transfert de la responsabilité fiscale aux fournisseurs ou aux clients enregistrés localement [15]; et
- la délivrance de certificats d'exonération sur les achats[16].

2.57 Chacune de ces méthodes vise à faire en sorte que les entreprises étrangères ne supportent pas une TVA non récupérable. Par conséquent, aucune d'entre elles n'est à privilégier systématiquement. Chaque méthode aura sans doute ses propres avantages au regard des circonstances particulières, dans la mesure où elle s'efforce de trouver un équilibre entre les charges administratives pour les entreprises (le fournisseur local et le client étranger) d'une part, et les coûts administratifs et risques de fraude et d'évasion fiscales pour les autorités fiscales d'autre part. Certaines juridictions peuvent associer plusieurs de ces méthodes en fonction de la nature des achats concernés. Par exemple, pour certains achats, il peut être préférable d'opter pour une fourniture sans TVA plutôt que pour un remboursement direct ou pour un enregistrement local, parce que les entreprises n'ont pas à supporter les coûts administratifs induits par la demande de remboursement de la TVA. Pour d'autres achats, un remboursement ou un système d'identification à la

15. Certains pays prévoient un transfert de responsabilité afin de permettre a) à un acheteur de récupérer la taxe en amont qui a été facturée à un fournisseur non-résident qui n'est enregistré localement à la TVA, ou b) de fournir des services sur une base hors TVA à un non-résident qui n'est pas enregistré, même si ces services se rapportent étroitement à un bien qui est situé dans le pays, dès lors que ce bien sera par la suite livré à une entreprise enregistrée dans ce pays.
16. Certains pays autorisent un acheteur non-résident, qui peut être identifié localement ou non, à remettre à son fournisseur un certificat d'exonération sur les achats permettant à ce dernier de vendre sur une base hors TVA. Le fournisseur est alors tenu de conserver un exemplaire du certificat d'exonération sur les achats afin de justifier l'absence de facturation de la TVA au non-résident.

TVA peut être préférable en raison des difficultés rencontrées par le fournisseur pour déterminer le statut et la localisation du client.

2.58 Les juridictions cherchent à protéger leur base d'imposition contre la fraude et l'évasion et utilisent toutes les méthodes raisonnables pour y parvenir. Toutefois, il est important d'assurer l'efficience de tout mécanisme visant à assurer la neutralité, y compris les systèmes de remboursement et dispositifs analogues. Par conséquent, les mesures prises par les juridictions pour protéger leur base d'imposition doivent être mises en parallèle avec l'objectif de réduire autant que possible les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration.

2.59 Par exemple, un système de remboursement direct qui applique un seuil minimum pour le remboursement de la TVA serait conforme à l'objectif de neutralité, à condition que ce seuil soit raisonnable et reflète l'équilibre entre les coûts administratifs de traitement du remboursement et le montant de TVA en jeu. En revanche, un système d'identification à la TVA qui n'autorise les remboursements que si des fournitures imposables sont effectuées dans la juridiction locale par l'entreprise non résidente risque de ne pas satisfaire au principe de neutralité.

D.4.6. Commentaires sur le Principe directeur 2.6

Lorsque des obligations administratives spécifiques sont jugées nécessaires pour les entreprises étrangères, elles ne devraient pas leur imposer une charge administrative disproportionnée ou injustifiée.

2.60 Les entreprises nationales et les entreprises étrangères se trouvent dans des situations différentes vis-à-vis de l'administration fiscale. Les entreprises nationales ont en général un établissement stable à partir duquel elles exercent leurs activités, des salariés et des interlocuteurs locaux, une banque locale et des liens avec les autorités fiscales ainsi que diverses formes d'identification et d'enregistrement auprès d'organismes locaux tels que la chambre de commerce ou le registre du commerce. En revanche, il est moins probable que les entreprises étrangères aient une présence juridique, un personnel local ou des liens avec la communauté locale.

2.61 Ce manque d'implantation et d'historique dans une juridiction constitue un élément de risque pour les administrations fiscales, et impose des mesures appropriées visant à se protéger contre la fraude et l'évasion fiscales. Des obligations administratives spécifiques peuvent donc être requises si les obligations standard applicables aux entreprises nationales n'offrent pas une protection adéquate aux juridictions. Toutefois, les administrations fiscales sont invitées à recourir aux instruments disponibles qui prévoient l'échange de renseignements et l'assistance mutuelle pour le recouvrement de l'impôt (par

exemple la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale).

2.62 Si, de surcroît, des juridictions ont mis en place un mécanisme de dégrèvement qui vise spécifiquement les entreprises étrangères, des règles et des exigences particulières peuvent également se rattacher à ce mécanisme.

2.63 Les Principes directeurs sur la neutralité reconnaissent que les obligations administratives applicables aux entreprises nationales et aux entreprises étrangères peuvent différer. Toutefois, si des juridictions décident d'adopter des règles et des obligations spécifiques pour les entreprises étrangères, elles devraient le faire en minimisant leur effet sur la neutralité.

2.64 Par principe, lorsque l'exercice d'activités dans une juridiction étrangère entraîne des coûts de discipline fiscale supplémentaires, la charge générée par l'obligation ou les obligations administratives spécifiques ne devrait pas être disproportionnée ou injustifiée.

2.65 Une ou plusieurs obligations peuvent être disproportionnées ou injustifiées si elles sont excessives par rapport à la situation concernée ou si elles ne produisent pas un résultat pertinent au regard de l'objectif poursuivi. En d'autres termes, dans le contexte des Principes directeurs, une telle obligation ou un tel ensemble d'obligations ne doivent pas être disproportionnées ou injustifiées par rapport à tout risque supplémentaire associé aux transactions avec des entreprises étrangères.

2.66 Il convient de trouver un juste équilibre entre les avantages perçus d'une ou de plusieurs obligations et la nécessité d'éviter toute discrimination injustifiée. En d'autres termes, des règles ou pratiques spécifiques (par exemple vérifications, délais de remboursement) applicables à des entreprises étrangères ne devraient pas aboutir à une forme de discrimination déguisée et devraient par ailleurs satisfaire aux orientations figurant dans l'encadré 2.1.

2.67 Si, par exemple, une administration fiscale exige une garantie bancaire, son montant et sa durée ne devraient pas être disproportionnés par rapport au montant du remboursement réclamé. De même, lorsqu'une documentation est requise à l'appui d'une demande de remboursement (éventuellement dans la langue du pays dans lequel la demande est déposée), elle doit se limiter aux documents nécessaires pour évaluer la validité de la demande. En outre, le délai nécessaire pour obtenir un remboursement et l'impact qui en résulte sur les flux de trésorerie doivent être pris en compte.

2.68 Les administrations fiscales supporteront également des coûts administratifs liés à la gestion des mécanismes de dégrèvement mis à la disposition des entreprises étrangères (mécanisme de remboursement par exemple). Lorsqu'elles fixent des seuils minimum, ceux-ci ne devraient pas en pratique empêcher le recours au mécanisme.

2.69 Bien que le concept d'obligations administratives spécifiques destinées aux entreprises étrangères soit généralement assimilé à des obligations administratives supplémentaires ou plus complexes, tel n'est pas toujours le cas. Dans certaines circonstances, les administrations fiscales peuvent établir un système simplifié réservé aux entreprises étrangères. On peut citer à titre d'exemple les dispositions d'exonération spécifiques applicables aux ventes à des entreprises étrangères ou les procédures simplifiées d'identification et de déclaration pour les entreprises étrangères.

2.70 Enfin, des obligations administratives spécifiques ou des simplifications adoptées par un groupe de pays liés par un cadre juridique commun régissant leur système d'impôts sur la consommation peuvent différer de celles applicables aux entreprises d'autres pays. Comme indiqué au paragraphe 2.31, cette différence de traitement ne doit pas être considérée comme incompatible avec le Principe directeur 2.6.

© OCDE 2017

Chapitre 3

Détermination du lieu d'imposition pour les fournitures internationales de services et de biens incorporels

A. Le principe de destination

3.1 La neutralité de la TVA dans les échanges internationaux est généralement assurée par la mise en œuvre du « *principe de destination* ». Comme l'explique le chapitre 1, le principe de destination vise à garantir que la taxe sur les services et biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux est en définitive prélevée uniquement dans la juridiction d'imposition où a lieu la consommation finale. Cela permet de préserver la neutralité du système de TVA lorsqu'il est appliqué aux échanges internationaux. Ce principe est exposé au Principe directeur 3.1.

Principe directeur 3.1

Pour l'application des impôts sur la consommation, les échanges internationaux de services et de biens incorporels devraient être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation.

3.2 Afin d'appliquer le principe de destination aux services et biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux, les systèmes de TVA doivent comprendre les mécanismes permettant d'identifier la juridiction de consommation en établissant un lien entre ces fournitures et la juridiction dans laquelle la consommation des services et biens incorporels est censée avoir lieu. Les systèmes de TVA ont besoin de règles relatives au lieu d'imposition pour appliquer le principe de destination, non seulement aux fournitures des entreprises aux consommateurs, qui impliquent une consommation finale, mais aussi aux fournitures entre entreprises, même si elles n'impliquent pas de consommation finale. Les fournitures entre entreprises sont imposées selon le mécanisme du paiement fractionné de la TVA. Dans ce contexte, les règles relatives au lieu d'imposition doivent faciliter l'objectif ultime de l'impôt, qui est un impôt sur la consommation finale. Ces Principes directeurs exposent les approches recommandées qui reflètent le principe de destination pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux entre entreprises et entre entreprises et consommateurs finals.

3.3 Des règles relatives au lieu d'imposition sont nécessaires à la fois pour les livraisons de biens et pour les fournitures de services et de biens

incorporels. La mise en œuvre du principe de destination pour les échanges internationaux de biens est rendue plus aisée par l'existence de contrôles aux frontières nationales ou fiscales. Il est toutefois plus difficile de mettre en œuvre le principe de destination pour les échanges internationaux de services et de biens incorporels. Du fait de leur nature même, les services et les biens incorporels ne peuvent pas faire l'objet de contrôles aux frontières comme c'est le cas pour des biens corporels. Les Principes directeurs dans ce chapitre se concentrent dès lors sur les fournitures de services et de biens incorporels[17]. Ils présentent les approches recommandées qui reflètent le principe de destination, tout en garantissant que :

- la neutralité internationale est préservée,
- les formalités imposées aux entreprises prenant part à ces opérations sont aussi simples que possible,
- la clarté et la sécurité sont assurées tant pour les entreprises que pour les administrations fiscales,
- les coûts de la discipline fiscale et de l'administration de l'impôt sont réduits au minimum, et
- les obstacles à la fraude et à l'évasion sont suffisamment solides.

3.4 Ce chapitre ne doit pas être compris comme demandant aux juridictions de transposer littéralement, comme règles de droit, dans leur législation nationale les Principes directeurs pour la détermination du lieu d'imposition. Ces Principes directeurs visent plutôt à identifier des objectifs communs et à proposer des moyens pour les atteindre afin de promouvoir une mise en œuvre cohérente du principe de destination pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels. Il est reconnu qu'une variété de modèles existe à travers le monde pour la définition et la structure des règles relatives au lieu d'imposition dans les systèmes de TVA. De nombreux systèmes fonctionnent sur la base d'une approche par catégories, dans laquelle les opérations sont divisées en catégories avec un lieu d'imposition spécifique pour chacune d'elles. D'autres modèles recourent à une approche itérative, dans laquelle le principe qui sous-tend la règle pour

17. Dans le cadre de ces Principes directeurs, une fourniture de services ou de biens incorporels a lieu lorsqu'une partie agit pour une autre partie, ou remet quelque chose (autre qu'un bien corporel) à une autre partie, ou s'abstient d'agir pour une autre partie, en échange d'une rémunération. Il est admis qu'une transaction considérée comme une fourniture de services ou de biens incorporels dans un pays peut parfois être considérée comme une livraison d'un bien corporel dans un autre pays. Si tel est le cas, et bien que les présents Principes directeurs ne traitent que des fournitures de services et de biens incorporels, les pays sont encouragés à s'assurer que les règles utilisées pour identifier le lieu où cette livraison de biens corporels sera imposée aboutissent à un résultat qui n'est pas en contradiction avec les dispositions des présents Principes directeurs.

le lieu d'imposition est décrit en termes plus généraux et où une série de règles sont appliquées de manière consécutive afin de déterminer le lieu d'imposition approprié. Ces différences dans la rédaction légale ne sont généralement pas absolues et des éléments des deux approches peuvent être trouvés dans les deux modèles. La caractéristique clé commune aux différents modèles de conception de la TVA est qu'ils cherchent généralement à mettre en œuvre le principe de destination, en application duquel les règles relatives au lieu de taxation visent à imposer la TVA au lieu de consommation. Ces Principes directeurs ont pour but d'assurer que ces règles de lieu d'imposition sont appliquées de manière cohérente en favorisant une compréhension internationalement acceptée de ce qu'est le lieu d'imposition des échanges internationaux de services et de biens incorporels. Ils visent à établir des méthodes cohérentes et efficaces pour déterminer le lieu d'imposition en vue de réduire l'incertitude, les risques pour les recettes fiscales, les coûts de respect des obligations fiscales et les coûts administratifs pour les autorités fiscales et pour les entreprises.

3.5 Les méthodes utilisées par les systèmes de TVA pour mettre en œuvre le principe de destination pour les opérations entre entreprises ainsi que les méthodes de perception de l'impôt utilisées pour ces opérations sont souvent différentes de celles utilisées pour les opérations entre entreprises et consommateurs finals. Cette différence est due au fait que les objectifs visés pour l'imposition des opérations entre entreprises et entre entreprises et consommateurs finals sont distincts : l'imposition des opérations entre entreprises et confirmateurs finals vise l'imposition d'une charge fiscale définitive tandis que l'imposition des fournitures entre entreprises est seulement un moyen d'atteindre l'objectif ultime de la taxe, qui est d'imposer la consommation finale. Dès lors, l'objectif des règles relatives au lieu d'imposition pour les fournitures entre entreprises est essentiellement de faciliter l'imposition d'une charge fiscale sur le consommateur final dans le pays adéquat tout en préservant la neutralité à l'intérieur du système de TVA. Les règles relatives au lieu d'imposition pour les opérations entre entreprises ne doivent dès lors pas seulement se concentrer sur l'endroit où l'entreprise cliente fera usage de ses achats pour produire les biens, les services et les biens incorporels que les consommateurs finals vont acquérir mais aussi de faciliter le passage de la charge fiscale au consommateur final tout en garantissant la neutralité au sein du système de TVA. Par ailleurs, l'objectif principal des règles relatives au lieu d'imposition pour les opérations entre entreprises et consommateur finals est de prévoir, compte tenu de contraintes pratiques, le lieu où le consommateur final consommera vraisemblablement les services ou les biens incorporels fournis. Au-delà des objectifs différents assignés aux règles concernant le lieu d'imposition des opérations entre entreprises et entre entreprises et consommateurs finals,

les systèmes de TVA emploient souvent des mécanismes différents pour faire respecter la loi fiscale et percevoir l'impôt pour ces deux catégories d'opérations. Ces mécanismes de perception différents influencent souvent la conception des règles relatives au lieu d'imposition et les obligations administratives imposées aux fournisseurs et aux clients impliqués dans des opérations internationales. À la lumière de ces éléments, ce chapitre présente des Principes directeurs distincts pour déterminer le lieu d'imposition des opérations entre entreprises et celles applicables aux opérations entre entreprises et consommateurs finals. Cette distinction ne doit pas être interprétée comme une recommandation aux juridictions de prévoir des règles séparées ou de mettre en œuvre des mécanismes différents pour les deux types de transactions dans leur législation nationale.

3.6 En théorie, les règles relatives au lieu d'imposition devraient viser à déterminer le lieu d'utilisation réel pour les fournitures effectuées entre entreprises (en supposant que cela permette la meilleure mise en œuvre du principe de destination) et le lieu de consommation réelle pour les fournitures entre entreprises et consommateurs finals. Toutefois, ces Principes directeurs reconnaissent que les règles relatives au lieu d'imposition sont, en pratique, rarement destinées à identifier le lieu où les fournitures sont réellement utilisées par les entreprises ou réellement consommées par les consommateurs. Ceci est une conséquence du fait que la TVA doit en principe être facturée avant ou au moment même où l'objet de la fourniture est mis à la disposition de l'entreprise ou consommée par le consommateur. Dans la plupart des cas, à ce moment-là, le fournisseur n'est pas en mesure de savoir ou de vérifier où cet usage commercial ou cette consommation finale auront effectivement lieu. Dès lors, les systèmes de TVA déterminent généralement le lieu d'imposition sur la base de critères présomptifs pour le lieu d'utilisation commerciale par l'entreprise ou de consommation par le consommateur final, sur la base des caractéristiques de la fourniture qui sont connues ou peuvent être connues au moment où le traitement fiscal de celle-ci doit être déterminé. Les Principes directeurs de ce chapitre identifient ces critères présomptifs (« proxy » en anglais) pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels, à la fois pour les opérations entre entreprises et entre entreprises et consommateurs finals.

3.7 Aux fins de ces Principes directeurs, les opérations entre entreprises sont supposées celles où le fournisseur et le client sont considérés comme des entreprises. Les opérations entre entreprises et consommateurs finals sont supposées être celles où le client n'est pas reconnu comme une entreprise. Cette qualification peut entraîner un traitement fiscal spécifique aux fins de la TVA ou plus généralement dans le droit national (notamment dans les juridictions qui n'ont pas de système de TVA).

3.8 Les juridictions qui ont mis en œuvre des approches distinctes pour déterminer le lieu d'imposition et/ou des mécanismes de perception de l'impôt distincts pour les opérations entre entreprises et entre entreprises et consommateurs finals sont encouragées à fournir des indications pratiques claires sur la manière dont les fournisseurs peuvent établir le statut de leur client (entreprise ou non). Les juridictions peuvent envisager d'obliger les vendeurs à fournir le numéro d'identification à la TVA de leurs clients, ou un numéro d'identification fiscale, ou tout autre élément (par exemple l'information disponible dans les registres de commerce) afin d'établir leur statut. Lorsqu'un vendeur, agissant de bonne foi et ayant fait des démarches raisonnables, n'est pas en mesure d'obtenir les documents nécessaires à l'établissement du statut de son client, on peut présumer que le client n'est pas une entreprise, auquel cas les règles en vigueur pour les fournitures destinées aux consommateurs finals pourraient s'appliquer. Afin de faciliter l'identification, par les fournisseurs, du statut de leurs clients, les juridictions sont encouragées à envisager la mise en œuvre de systèmes d'utilisation facile qui permettraient aux fournisseurs de vérifier la validité du numéro d'identification à la TVA ou du numéro d'identification fiscale de leurs clients. Lorsque, pour l'ensemble ou certains types de services, les juridictions n'opèrent pas de distinction entre les opérations entre entreprises et celles entre entreprises et consommateurs finals, de telles indications pourraient ne pas être nécessaires.

B. Fournitures entre entreprises – la règle générale

B.1. Définition de la règle générale

Principe directeur 3.2

Aux fins de l'application du Principe directeur 3.1, pour les prestations entre entreprises, c'est la juridiction dans laquelle le client est situé qui est en droit d'imposer les services et les biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux.

3.9 Généralement, lorsqu'une entreprise acquiert des services ou des biens incorporels dans une autre juridiction, elle le fait pour les besoins de son activité professionnelle. À ce titre, on peut considérer que la juridiction dans laquelle le client est situé constitue un critère présomptif du lieu de l'utilisation professionnelle car elle sert l'objectif de la neutralité en appliquant le principe de destination. Il s'agit de la juridiction dans laquelle le client possède une présence commerciale permanente.

3.10 Dans les Principes directeurs, ce critère présomptif constitue la règle générale pour les fournitures entre entreprises. Les règles spécifiques sont couvertes par les Principes directeurs 3.7 et 3.8. En vertu de cette règle générale, c'est la juridiction dans laquelle le client est situé qui est en droit d'imposer les services ou les biens incorporels ayant fait l'objet d'échanges internationaux. Les opérations sont exonérées de la TVA dans la juridiction du fournisseur, qui conserve le droit de récupérer l'intégralité de la taxe acquittée en amont sur les intrants utilisés pour effectuer ces fournitures internationales (sous réserve des exceptions clairement prévues par la législation en vigueur dans sa juridiction). La détermination du lieu d'imposition ne devrait déroger à cette règle générale que dans des circonstances exceptionnelles ou clairement déterminées[18].

3.11 On trouvera dans la présente section et dans les suivantes des orientations supplémentaires sur la manière dont la juridiction d'un client peut être déterminée.

Principe directeur 3.3

Aux fins de l'application du Principe directeur 3.2, l'identité du client est normalement déterminée par référence à l'accord commercial.

3.12 En vertu du Principe directeur 3.3, l'identité du client est « *normalement déterminée par référence à l'accord commercial* », sachant que les accords commerciaux sont censés refléter les opérations sous-jacentes. L'accord commercial va aider le fournisseur, le client et l'administration fiscale à définir la nature de l'opération et l'identité des parties à celle-ci. Lorsque des fournitures sont effectuées entre des entités juridiques distinctes ayant une implantation unique, la localisation du client sera connue dès lors que l'identité de celui-ci sera déterminée[19]. C'est pourquoi il convient de décrire d'abord « *l'accord commercial* » aux fins de l'application des Principes directeurs et d'expliquer comment les administrations fiscales et les entreprises peuvent appréhender ce qu'est un accord commercial.

18. Voir le Principe directeur 3.7.
19. Lorsqu'une fourniture est destinée à une entité juridique possédant des établissements dans plusieurs juridictions (entité à implantations multiples, EIM), une analyse plus poussée est nécessaire pour déterminer quelle juridiction, dans lesquelles l'EIM possède des établissements, dispose du droit d'imposer le service ou le bien incorporel acquis par l'EIM. Voir la section B.3 ci-après.

Encadré 3.1. **Accord commercial**

Les accords commerciaux sont constitués des éléments permettant d'identifier les parties à une fourniture ainsi que les droits et obligations inhérents à cette fourniture[20]. Ils sont généralement l'expression d'un accord mutuel[21].

3.13 Le terme « *accord commercial* » a été adopté aux fins de l'application des présents Principes directeurs en raison de son caractère général, sans signification technique particulière, et sans référence à une juridiction particulière. Il ne saurait notamment être restreint à la notion de contrat (contrat écrit ou contrat conclu sous une autre forme) et recouvre donc un large champ d'application, comme expliqué plus loin.

3.14 Pour déterminer le lieu d'imposition selon la règle générale, il est nécessaire de caractériser la nature de la fourniture et de définir l'identité du fournisseur et du client.

3.15 Dans bien des cas, en particulier lorsque les sommes en jeu sont élevées ou lorsqu'il ne s'agit pas d'une fourniture simple, mais d'une fourniture complexe, les parties à un accord commercial cherchent généralement à élaborer des contrats juridiquement valables. Ces contrats précisent en principe les parties à l'accord commercial ainsi que leurs droits et obligations respectifs.

3.16 D'autres éléments constitutifs de l'accord commercial peuvent revêtir de multiples formes : il peut s'agir notamment d'échanges de courriers, de bons de commande, de factures, d'instruments de paiement et de récépissés. Les législations et les pratiques des entreprises diffèrent immanquablement d'une juridiction à l'autre, et le plus souvent pour des raisons non fiscales. Elles peuvent différer en raison des législations nationales régissant les contrats et d'autres exigences commerciales. Elles peuvent aussi différer selon les secteurs d'activité. Il n'est donc ni possible, ni souhaitable de dresser une liste prescriptive ou exhaustive des éléments requis dans un accord commercial. Ces Principes directeurs suggèrent simplement les sources d'information utiles pour les administrations fiscales et pour les entreprises.

20. Les accords qui ne se matérialisent pas par la réalisation de fournitures au sens fiscal ne sont pas considérés en tant que tels comme des « accords commerciaux » aux fins des présents Principes directeurs.
21. Il est cependant admis que, de temps à autre, des prestations peuvent être effectuées en l'absence d'accord mutuel, notamment en exécution d'une décision de justice imposant des obligations à une ou plusieurs parties. Dans ce cas, l'accord « *imposé* » doit cependant être considéré comme un « *accord commercial* ».

3.17 Un accord commercial ne saurait être limité à un document écrit. Dans certains secteurs, on peut trouver les éléments probants dans des enregistrements de conversations téléphoniques ayant débouché sur la conclusion d'accords et portant sur l'offre ou la fourniture de services et/ou de biens incorporels. Ces éléments peuvent également apparaître sous forme électronique (courriels, prises de commande, paiements en ligne, etc.), voire sous d'autres formes encore à mesure que de nouvelles technologies apparaissent.

3.18 Il est admis que les accords commerciaux sont rarement conclus isolément. Il arrive donc que d'autres accords, y compris des accords qui ne sont pas considérés comme des accords commerciaux (notamment des accords ne se matérialisant pas par une fourniture)[22], fassent partie d'un ensemble dans lequel s'inscrivent les fournitures réalisées en vertu d'un accord commercial donné et qu'ils puissent en conséquence faire partie des éléments constitutifs dudit accord.

3.19 À la lumière des paragraphes précédents, l'accord commercial en vigueur au moment où la fourniture est effectuée est l'accord qui préside à l'application de la règle générale.

3.20 Pour alléger la charge qui pèse, dans la pratique, sur les administrations fiscales et sur les entreprises, il est recommandé aux juridictions d'appliquer les Principes directeurs 3.2 et 3.3 en cohérence avec les paragraphes ci-dessus. À chaque fois que cela est possible, les administrations fiscales sont encouragées à indiquer en quoi consistent leurs méthodes et à communiquer aussi clairement et aussi largement que possible sur la législation nationale en vigueur.

B.2. Application de la règle générale – fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une entité juridique ayant une implantation unique (« entité à implantation unique, EIU »)

3.21 En principe, l'application de la règle générale à des fournitures entre entreprises à des entités juridiques[23] ayant une implantation unique (entité à implantation unique, EIU) est relativement simple. Les commentaires figurant dans la section B.4 contiennent des orientations pratiques à cet effet.

22. Il s'agit par exemple de l'accord de centralisation des achats présenté dans l'exemple 3 et de l'accord-cadre présenté dans les exemples 4 et 5 à l'annexe I de ce chapitre.
23. Les entités juridiques peuvent comprendre les personnes physiques et les institutions non-commerciales telles que les gouvernements, les organisations sans but lucratif et d'autres institutions. Le point clé est que de telles entités, en tant que telles ou pour certaines de leurs activités, sont reconnues comme des « entreprises » dans la législation nationale. Une telle reconnaissance peut inclure le traitement aux fins de la TVA spécifiquement ou dans la législation nationale plus généralement (notamment dans les juridictions qui n'ont pas mis en œuvre de TVA). Voir également le paragraphe 3.7.

B.3. Application de la règle générale – fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une entité juridique à implantations multiples (« entité juridique à implantations multiples, EIM »)

3.22 Lorsqu'un service ou un bien incorporel est fourni à une entité juridique qui compte des établissements[24] dans plusieurs juridictions (entité à implantations multiples, EIM), une analyse est nécessaire pour déterminer la juridiction qui, parmi celles où cette EIM possède des établissements, est en droit d'imposer le service ou le bien incorporel acquis par l'EIM.

3.23 En pareil cas, les juridictions sont encouragées à utiliser une méthode permettant de garantir que le droit d'imposition reviendra à la juridiction où est implanté l'établissement du client qui utilise le service ou le bien incorporel.

Principe directeur 3.4

Aux fins de l'application du Principe directeur 3.2, lorsque le client possède des établissements dans plusieurs juridictions, les droits d'imposition reviennent à celle(s) où se trouvent l'établissement ou les établissements qui utilisent le service ou le bien incorporel.

3.24 Dans ce contexte, « *l'utilisation d'un service ou d'un bien incorporel*[25] » désigne son utilisation par une entreprise dans un but professionnel. Peu importe que cette utilisation soit immédiate, continue, directement liée à une opération de production ou vienne appuyer les activités de l'entreprise d'une manière générale.

3.25 Un certain nombre de méthodes sont actuellement adoptées par les juridictions pour définir quel est l'établissement du client qui est considéré comme utilisant un service ou un bien incorporel et où cet établissement est situé. On peut distinguer trois grandes catégories de méthodes :

24. Aux fins des présents Principes directeurs, on suppose que l'établissement comporte une installation fixe d'affaires ayant un niveau d'infrastructure suffisant en termes de personnel, de systèmes et d'actifs pour recevoir et/ou effectuer des prestations. L'identification à la TVA n'est pas en soi constitutive d'un établissement aux fins des présents Principes directeurs. Les pays sont encouragés à communiquer sur la manière dont un « établissement » est défini dans leur législation sur la TVA.
25. Dans ce contexte, le concept d'« *utilisation d'un service ou d'un bien incorporel* » diffère du concept d'« *utilisation et jouissance* » qui existe dans certaines législations nationales, qui peut désigner l'utilisation effective par un client dans une juridiction, indépendamment de la présence d'un établissement client. Voir aussi la section D sur l'utilisation de règles spécifiques pour déterminer le lieu d'imposition.

- la méthode de l'utilisation directe, qui met directement l'accent sur l'établissement qui utilise le service ou le bien incorporel ;
- la méthode de la fourniture directe, qui met l'accent sur l'établissement auquel le service ou le bien incorporel est fourni,
- la méthode de la refacturation, qui met l'accent sur l'établissement qui utilise le service ou le bien incorporel tel qu'il a été déterminé sur la base des accords internes de refacturation au sein de l'EIM, conformément aux obligations en matière d'impôt sur les bénéfices, en matière comptable et aux autres obligations réglementaires.

3.26 Chacune des méthodes décrites ci-dessus vise à garantir que le droit d'imposer la fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une EIM revient à la juridiction dans laquelle se trouve l'établissement du client qui est considéré comme l'utilisateur du service ou du bien incorporel. Il est probable que chacune de ces méthodes aura ses mérites en fonction des circonstances particulières. Le principe qui doit guider l'utilisation d'une méthode, quelle qu'elle soit, doit être de parvenir à un juste équilibre entre les intérêts des entreprises (fournisseurs et clients) et ceux de l'administration fiscale.

B.3.1. Méthode de l'utilisation directe

3.27 Avec cette méthode, les droits d'imposition de la fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une EIM reviennent directement à la juridiction dans laquelle se trouve l'établissement du client qui est considéré comme l'utilisateur du service ou du bien incorporel.

3.28 Cette méthode peut être particulièrement efficace dans les cas où l'utilisation par un établissement de l'EIM cliente est évidente. Il est alors particulièrement facile au fournisseur et au client de s'assurer que l'accord commercial reflète correctement la situation. Dans ces circonstances, le fournisseur comme le client possèdent donc les informations nécessaires pour justifier du traitement fiscal au moment de la fourniture. D'autre part, l'accord commercial permet à l'administration fiscale de disposer d'une piste de vérification appropriée.

3.29 En revanche, cette méthode peut être plus difficile à appliquer dans les cas où le fournisseur ne sait pas, et ne peut peut-être pas savoir, quel est l'établissement du client qui utilise la fourniture, ou lorsque l'utilisation effective n'est pas connue avec précision au moment de l'établissement de l'accord commercial. En outre, elle n'est peut-être pas la plus appropriée lorsque le service ou le bien incorporel est utilisé par des établissements différents, dans des juridictions différentes (utilisation multiple). Si tel est le cas, cette méthode risque de rendre très compliqué le respect de la discipline fiscale pour les fournisseurs et les clients et d'affecter l'efficience de l'administration et de la perception de l'impôt.

B.3.2. Méthode de la livraison directe

3.30 Lorsque cette méthode est utilisée, les droits d'imposition de la fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une EIM reviennent directement à la juridiction dans laquelle se trouve l'établissement du client auquel le fournisseur fournit le service ou le bien incorporel.

3.31 La méthode de la livraison directe peut être une solution efficace pour les fournitures de services ou de biens incorporels qui seront probablement utilisés sur le lieu même de l'établissement auquel ils sont livrés (« physiquement livrés », par exemple dans le cas de services de restauration ou de formation sur place). Si tel est le cas, il est probable que le fournisseur comme le client connaissent la localisation de l'établissement qui bénéficie de la livraison directe au moment de la fourniture et que cela est consigné dans l'accord commercial. Le fournisseur comme le client possèdent donc les informations nécessaires à l'appui d'un traitement fiscal adéquat au moment de la fourniture. D'autre part, l'accord commercial permet à l'administration fiscale de disposer d'une piste de vérification appropriée.

B.3.3. Méthode de la refacturation

3.32 Cette méthode oblige l'EIM à refacturer en interne le coût d'un service ou d'un bien incorporel acquis auprès d'un fournisseur extérieur pour ses établissements, conformément à des accords de refacturation internes. Ces refacturations internes servent de base à l'attribution du droit d'imposer ce service ou ce bien incorporel acquis auprès d'un fournisseur extérieur à la juridiction où se situe l'établissement de l'EIM qui les utilise. On trouvera d'autres informations et orientations concernant cette méthode dans le Commentaire figurant dans la section B.5 ci-après.

3.33 Cette méthode peut se révéler utile lorsqu'un service ou un bien incorporel fourni par un fournisseur extérieur à l'EIM est acquis par un établissement de cette dernière pour être utilisé par d'autres établissements situés dans d'autres juridictions (« utilisations multiples »). Il est fréquent que des entreprises multinationales s'organisent pour acquérir toute une gamme de services, administratifs, techniques, financiers et commerciaux notamment, de façon centralisée afin de réaliser des économies d'échelle. En principe, le coût d'acquisition de ces services ou biens incorporels est alors supporté dans un premier temps par l'établissement qui les a acquis et, conformément à la pratique normalement suivie par les entreprises, refacturé ensuite aux établissements qui les utilisent. Les établissements se voient facturer la part du coût des services ou biens incorporels qui leur incombent en vertu des accords de refacturation internes, en suivant les règles fiscales, comptables ou réglementaires en vigueur.

3.34 Il peut parfois s'avérer difficile, sinon impossible, pour un fournisseur, en cas d'utilisations multiples, de savoir quels établissements de l'EIM utiliseront effectivement le service ou le bien incorporel fourni à cet EIM et de veiller à traiter ces opérations comme il se doit au regard de la TVA compte tenu de la localisation des établissements utilisateurs (voir paragraphe 3.29 ci-avant). Même si le fournisseur savait où le service ou le bien incorporel fournis à l'EIM était utilisé, il pourrait se révéler délicat, en particulier en cas d'utilisations multiples, d'instituer et d'appliquer un système dans lequel la décision du fournisseur concernant l'imposition dépend de la localisation de l'établissement utilisateur.

3.35 La méthode de la refacturation pourrait offrir une solution convaincante pour déterminer le lieu d'imposition de la fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une EIM, en particulier en cas d'utilisations multiples. Le fournisseur se réfèrerait alors à l'accord commercial conclu avec l'EIM pour motiver le traitement, au regard de la TVA, de la fourniture fournie à l'EIM. Il incombe donc à l'EIM cliente d'appliquer le traitement requis, au regard de la TVA, à la fourniture du service ou du bien incorporel par référence à l'imputation de ses coûts, définie sur le plan interne, aux établissements utilisateurs. La démarche consisterait à s'appuyer sur les processus commerciaux et les informations généralement déjà disponibles à des fins comptables, fiscales ou réglementaires, de façon à ne pas créer de coûts de conformité inutiles. Ces processus et informations devraient également faciliter la production des enregistrements comptables adaptés et fiables à l'intention des services fiscaux.

3.36 Les juridictions qui envisagent de mettre en œuvre la méthode de la refacturation devront sans doute se pencher sur certains de ses aspects potentiellement complexes. Ces aspects concernent notamment la question du champ d'application de la méthode, des méthodes acceptables d'imputation des montants imposables à (aux) établissement(s) utilisateur(s) et du moment où les refacturations doivent être effectuées. Ils concernent également l'impact des refacturations internes sur le droit à déduction de la taxe acquittée en amont ainsi que d'autres questions concernant les exigences documentaires et le calcul de la taxe due sur les refacturations internes. Les juridictions pourraient aussi avoir à tenir compte de préoccupations en matière d'administration fiscale, comme le nombre de transactions supplémentaires à vérifier du fait des refacturations internes. Les administrations fiscales qui envisageant de mettre en place la méthode de la refacturation sont encouragées à prendre pleinement en considération ces préoccupations et à donner des orientations claires sur sa mise en œuvre. Les Commentaires figurant dans la section B.5 ci-après analysent plus en détail un certain nombre de ces aspects.

B.3.4. Conclusion

3.37 Chacune des méthodes décrites précédemment a pour finalité de faire en sorte que le droit d'imposer les services ou les biens incorporels fournis à une EIM revienne à la juridiction où se situe l'établissement du client qui les utilise. Les Principes directeurs n'ont pas pour objet de déterminer quelle méthode doit être préférée, ni d'exclure d'autres solutions. Chaque méthode présentant des avantages particuliers dans des circonstances précises. Ces méthodes ne s'excluent pas mutuellement et pourraient être associées en fonction de l'information dont disposent le fournisseur et le client. Il incombe aux juridictions d'adopter la ou les méthodes qu'elles jugent les plus adéquates compte tenu du cadre et des pratiques qui sont les leurs sur le plan juridique et administratif.

3.38 Toute méthode doit en principe viser à :

- faire en sorte que le droit d'imposer les services ou les biens incorporels fournis à une EIM revienne à la juridiction dans laquelle se situe l'établissement du client réputé utiliser lesdits services ou biens incorporels; et
- assurer un juste équilibre entre les intérêts des entreprises (fournisseurs et clients) et ceux des administrations fiscales.

3.39 Les juridictions sont encouragées à rechercher le juste équilibre entre les objectifs consistant à protéger les recettes fiscales et à maintenir les coûts de la discipline fiscale et les coûts d'administration à un niveau aussi bas que possible et la nécessité de réduire les distorsions de concurrence. Elles sont aussi encouragées à communiquer des informations claires, lisibles et fiables afin de réduire l'incertitude et d'assurer un traitement correct, au regard de la TVA, des services ou des biens incorporels fournis à une EIM, tant par le fournisseur que par le client.

3.40 Les Principes directeurs ont principalement vocation à contribuer à réduire l'incertitude et les risques de double imposition et de non-imposition involontaire résultant de discordances dans l'application de la TVA dans le cadre d'échanges internationaux. Les juridictions sont donc encouragées à adopter une approche permettant de limiter le risque de double imposition ou de non-imposition involontaire. La complexité, l'incertitude et les risques de double imposition et de non-imposition involontaire diminueront si de plus en plus de juridictions adoptent la même démarche.

B.4. Commentaires sur l'application de la règle générale – fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à des entités juridiques ayant une implantation unique (« entités à implantation unique, EIU »)

3.41 Aux fins de la présente section, les entreprises auxquelles est appliquée la règle générale sont supposées être des entités juridiques distinctes, qu'elles aient ou non des liens capitalistiques. Ces entités

juridiques sont situées uniquement dans leurs juridictions respectives et n'ont aucune présence commerciale ailleurs.

3.42 Conformément à la règle générale pour les fournitures entre entreprises, la localisation du client est utilisée comme critère présomptif du lieu d'utilisation commerciale. L'application de la règle générale conduit à considérer que c'est la juridiction dans laquelle se situe le client qui est en droit d'imposer les services ou les biens incorporels ayant fait l'objet d'échanges internationaux.

3.43 Pour faciliter une application satisfaisante de la règle générale aux entités ayant une implantation unique, son application est envisagée dans cette section du point de vue du fournisseur, du client et des administrations fiscales. Les exemples 1 et 2 présentés à l'annexe I de ce chapitre offrent des illustrations relativement simples de la manière dont fonctionne la règle générale. Les exemples 3, 4 et 5 à l'annexe I illustrent comment la règle générale est appliquée dans des situations plus complexes.

B.4.1. Fournitures à des entités juridiques à implantation unique – le fournisseur

3.44 Dans le cadre des échanges entre entreprises, on peut raisonnablement supposer que les fournisseurs ont en principe développé des relations avec leurs clients. Cela est particulièrement vrai dans les cas de fournitures de services ou de biens incorporels à caractère continu lorsqu' une seule opération est effectuée, dont la valeur est suffisante pour justifier l'élaboration d'accords commerciaux tels que des contrats.

3.45 Pour le fournisseur, le principal effet de l'application de la règle générale est qu'il est tenu d'identifier et de démontrer qui est son client pour que l'opération soit exonérée de la TVA dans sa juridiction au motif que le client se situe dans une autre juridiction. Une fois démontré que son client est une entreprise et qu'il se situe dans une autre juridiction, le fournisseur exonère cette opération de la TVA dans sa juridiction puisque, conformément à la règle générale, l'imposition doit avoir lieu dans la juridiction où se situe le client.

3.46 Dans de nombreux cas, la situation sera simple et le lieu d'imposition pourra être déterminé par référence à l'accord commercial. La nature du service ou du bien incorporel fourni et la formulation utilisée dans les documents usuels peuvent aussi contribuer à la vérification du caractère international et professionnel de l'opération.

3.47 Pour épargner au fournisseur des coûts de conformité superflus, il est recommandé que ce soit le client qui soit redevable de l'impôt éventuellement dû. On applique alors le mécanisme de l'autoliquidation (quelquefois appelé mécanisme « d'autocotisation » ou « TVA acquittée pour compte ») lorsqu'il est compatible avec l'organisation globale du système

national d'imposition de la consommation[26]. Le fournisseur ne devrait donc pas être tenu d'être identifié à la TVA ou de faire une déclaration de TVA dans la juridiction du client.

3.48 La règle générale s'applique à toute situation dans laquelle le fournisseur et le client sont des entités juridiques distinctes, indépendamment du fait qu'elles soient liées, que ce soit sous la forme d'une structure commune de participation, de direction ou de contrôle.

3.49 L'application de la règle générale ne doit pas être tributaire du fait que le fournisseur i) fournit les services ou les biens incorporels à un client qui, à son tour, les fournit à une tierce partie[27], ou ii) fournit directement les services ou les biens incorporels à une tierce partie qui n'est pas le client désigné comme tel dans l'accord commercial ou iii) soit payé par une tierce partie qui n'est pas le client désigné comme tel dans l'accord commercial. Ce point est explicité de façon plus détaillée dans les paragraphes suivants.

B.4.1.1. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de la réalisation d'une opération en aval

3.50 Il est fréquent que des entreprises multinationales centralisent certaines activités d'approvisionnement dans une juridiction afin d'obtenir des avantages économiques en signant un contrat unique portant sur de larges volumes plutôt que de multiples contrats de plus faible valeur. Ces dispositifs sont généralement appelés accords « *globaux* ». La société en charge de la centralisation des achats assure ensuite la fourniture de tout ou partie des services ou biens incorporels aux diverses entreprises apparentées établies dans le monde entier.

3.51 La fourniture subséquente de ces services à des entreprises apparentées fera l'objet d'accords commerciaux séparés conclus entre la société en charge de la centralisation des achats et chacune de ces entreprises. Si celles-ci sont les clients aux termes desdits accords commerciaux, les droits d'imposition sur les opérations en aval reviendront aux juridictions sur le territoire desquelles ces entreprises se situent, conformément à la règle générale. Si ces juridictions appliquent le mécanisme de l'autoliquidation, les

26. Aux fins des présents Principes directeurs, le mécanisme de l'autoliquidation est un mécanisme fiscal qui consiste à transférer la qualité de redevable du fournisseur au client. Lorsque le client peut prétendre à la déduction de l'intégralité de la taxe acquittée en amont sur cet achat, il est possible que la législation TVA locale ne lui impose pas d'autoliquider. En pareil cas, les administrations fiscales sont encouragées à faire informer les contribuables de l'existence de cette faculté.

27. Aux fins des présents Principes directeurs, la tierce partie est une entité qualifiée de « *professionnelle* ». L'expression « *tierce partie* » fait référence à toute partie autre que le fournisseur ou le client. Elle a ici un sens qui n'est pas nécessairement celui qui lui est attribué dans d'autres contextes, notamment en matière d'impôts directs.

entreprises apparentées seront redevables de toute TVA due au taux applicable dans leurs juridictions respectives.

3.52 Il se peut que la société de centralisation des achats fournisse une entreprise située dans la même juridiction que celle du fournisseur initial (voir annexe I de ce chapitre – exemple 3). Si l'on applique la règle générale, le lieu d'imposition doit être défini pour chaque opération individuellement de sorte que la détermination du lieu d'imposition de services ou de biens incorporels aux fins de la TVA ne soit pas tributaire d'une opération ultérieure ou de l'absence d'une opération ultérieure. Le fournisseur devrait en conséquence déterminer l'identité du client en se référant à l'accord commercial relatif à l'opération concernée. Lorsque le client est situé dans une autre juridiction, le fournisseur peut prétendre à l'exonération de la TVA. Dès lors qu'il n'y a ni évasion, ni fraude, le fait que le client fournisse ensuite à son tour les services ou les biens incorporels à une entreprise tierce n'est pas, en soi, pertinent, même si cette tierce partie se situe dans la juridiction du fournisseur.

B.4.1.2. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire du fait que les services ou les biens incorporels sont fournis directement à une entreprise tierce autre que le client

3.53 Le fournisseur peut également être tenu, aux termes de l'accord commercial, de fournir directement les services ou les biens incorporels à une tierce partie (voir annexe I de ce chapitre – exemple 3). Dès lors qu'il n'y a ni évasion, ni fraude, le client demeure le client tel qu'il apparaît dans l'accord commercial et c'est la localisation de ce client qui détermine le lieu d'imposition. Le simple fait de fournir directement les services ou les biens incorporels concernés à une entreprise tierce ne modifie pas, en soi, cette conclusion. En conséquence, la règle générale doit être appliquée de manière telle que le fournisseur bénéficie de l'exonération de la TVA pour les services ou biens incorporels fournis à un client étranger même si l'entreprise tierce à laquelle ce dernier les fournit à son tour se situe dans la même juridiction que le fournisseur.

B.4.1.3. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de l'orientation des flux de paiements, ni de l'identité ou de la localisation de la personne procédant au paiement

3.54 Une attention particulière sera peut-être requise en cas de décalage entre les flux de paiements et les flux de services ou de biens incorporels. En principe, c'est le client qui paie au fournisseur les services ou les biens incorporels que celui-ci lui a fournis en vertu de l'accord commercial. Cependant, il peut arriver dans certaines circonstances que ce soit une autre partie qui procède au paiement de ces fournitures. Il est par exemple fréquent

que des groupes multinationaux cherchent à réduire leurs coûts en donnant à une société du groupe le rôle « *d'agent payeur* »[28], rôle en vertu duquel elle est chargée de payer les services et les biens incorporels acquis. Dans ce cas, les services ou les biens incorporels fournis par le fournisseur ou par les filiales à l'étranger du fournisseur à des clients situés à l'étranger peuvent être payés par la société-mère du client localisée dans la juridiction du fournisseur bien qu'ils n'aient peut-être pas été fournis à la société-mère (voir annexe I de ce chapitre – exemple 5). Lorsqu'on applique la règle générale, le lieu d'imposition doit être déterminé pour chaque opération individuellement. L'orientation des flux de paiements et l'identité et la localisation de la personne qui effectue le paiement ne sont pas, en tant que tels, des éléments à prendre en compte. Les flux de paiement constituent la contrepartie des fournitures effectuées en vertu des accords commerciaux correspondants, mais ne génèrent pas, en soi, de fournitures supplémentaires, et ne modifient pas la nature des fournitures réalisées, pas plus qu'ils ne permettent d'identifier le client ou de définir sa localisation. En conséquence, on considère que le fournisseur procure les services ou les biens incorporels au client identifié dans l'accord commercial et que le lieu d'imposition est le lieu où se trouve ce dernier. Dès lorsqu'il n'y a ni fraude ni évasion, le fournisseur peut donc prétendre à l'exonération de la TVA au titre des services ou biens incorporels fournis à un client étranger même si c'est une tierce partie localisée dans la même juridiction que lui qui procède au paiement.

B.4.2. Fournitures à des entités juridiques à implantation unique – le client

3.55 Il est recommandé que le client soit considéré comme redevable de toute taxe due en application du mécanisme de l'autoliquidation dès lors que celui-ci est compatible avec la structure globale du système national d'impôts sur la consommation. Selon cette procédure, le client est donc en principe tenu de déclarer le montant de la TVA due sur les services et biens incorporels reçus du fournisseur étranger dans la déclaration de TVA appropriée en tant que taxe collectée. Le taux applicable est celui en vigueur dans la juridiction du client. Le client dispose ensuite du droit à déduction de la taxe dans les limites autorisées par les règles en vigueur dans sa juridiction.

3.56 Si le client peut prétendre au bénéfice de la déduction de l'intégralité de la taxe acquittée en amont sur l'opération concernée, il se peut que la législation locale en matière de TVA n'impose pas la déclaration de la taxe en aval en application du mécanisme de l'autoliquidation. C'est une

28. Cette société peut être dénommée « agent payeur », « agent de centralisation des paiements », « agent de paiement des factures ». D'autres termes encore peuvent être utilisés. Dans les présents Principes directeurs, le terme retenu est « agent payeur ».

solution retenue dans certaines juridictions. Les entreprises qui se trouvent dans cette situation devraient s'assurer qu'elles sont bien au fait des obligations en vigueur en la matière dans leur propre juridiction. De même, certaines juridictions peuvent appliquer un type de TVA pour lequel l'application du mécanisme de l'autoliquidation n'est pas imposée car elle ne serait pas compatible avec la nature de la taxe appliquée. Les entreprises qui importent des services ou des biens incorporels de l'étranger devraient s'assurer qu'elles connaissent bien la législation et les pratiques administratives en vigueur dans leur propre juridiction

3.57 Le client est tenu d'acquitter toute taxe due sur les services ou biens incorporels qu'il a importés en vertu du mécanisme de l'autoliquidation dès lors que celui-ci est compatible avec l'organisation globale du régime de TVA en vigueur au niveau national. Le client devrait être redevable de la taxe même (i) lorsqu'il fournit à son tour les services ou biens incorporels à une tierce partie ; (ii) les services ou biens incorporels ne lui sont pas fournis directement ou (iii) ce n'est pas lui qui paie les services ou biens incorporels fournis. Ce point est explicité de façon plus détaillée dans les paragraphes suivants.

B.4.2.1. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de la réalisation d'une opération en aval

3.58 Comme indiqué au paragraphe 3.50, il peut arriver que le client fournisse à son tour les services ou biens incorporels qu'il s'est procurés auprès d'un fournisseur étranger (notamment dans le contexte d'un accord « *global* »). Dès lors qu'il n'y a ni évasion, ni fraude, le lieu d'imposition de ces prestations ou livraisons doit être défini individuellement pour chacune d'entre elles, sans aucune conséquence sur la prestation ou livraison internationale initiale (voir annexe I de ce chapitre – exemple 3). La règle générale continue de s'appliquer. On peut penser que le client, qui fournit à son tour à des entreprises liées tout ou partie des services ou biens incorporels, a conclu des accords commerciaux avec ces entreprises. Si les entreprises liées sont clientes du client initial en vertu des accords commerciaux conclus entre eux, les droits d'imposition sur les opérations en aval reviendront aux juridictions où ces entreprises liées sont situées conformément à la règle générale. Si ces juridictions appliquent le mécanisme de l'autoliquidation, les entreprises liées seront redevables de toute TVA due au taux applicable dans leurs juridictions respectives.

B.4.2.2. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire du fait que les services ou les biens incorporels sont fournis directement à une entreprise tierce autre que le client

3.59 Comme expliqué au paragraphe 3.53 ci-avant, le client peut, conformément à l'accord commercial correspondant, exiger que les services

ou biens incorporels soient fournis directement à une tierce partie. Même si cette tierce partie est située dans une autre juridiction que le client identifié par l'accord commercial, le lieu d'imposition demeure la juridiction où le client identifié dans l'accord commercial se situe. Si cette juridiction applique le mécanisme de l'autoliquidation, ce dernier sera redevable de toute TVA due au taux applicable dans sa juridiction (voir annexe I de ce chapitre – exemple 3).

B.4.2.3. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de l'orientation des flux de paiements, ni de l'identité ou de la localisation de la personne procédant au paiement

3.60 Comme rappelé au paragraphe 3.54, les groupes multinationaux chargent parfois un membre du groupe de la fonction d'agent payeur des services ou biens incorporels fournis au groupe (en vertu d'un accord). Ce n'est donc pas le client qui assure au fournisseur le paiement des services ou biens incorporels qui lui sont fournis aux termes de l'accord commercial. Dans ces conditions, l'orientation des flux de paiements et l'identité et la localisation de la personne qui effectue le paiement ne sont pas, en tant que tels, des éléments à prendre en compte. L'opération est effectuée au bénéfice du client désigné dans l'accord commercial correspondant et le lieu d'imposition est le lieu où il se trouve (voir annexe I de ce chapitre – exemple 5).

B.4.3. Fournitures à des entités juridiques à implantation unique – les administrations fiscales

3.61 L'expansion des échanges internationaux de services et de biens incorporels est source de complexité accrue tant pour les administrations fiscales que pour les entreprises. Le caractère incorporel d'un grand nombre de services est un obstacle à la réplication de la méthode relativement simple appliquée aux biens (exonération des exportations, taxation des importations). Il importe donc que les administrations fiscales précisent clairement les règles applicables dans leur juridiction, à l'intention des entreprises et des membres de leur personnel chargés de pourvoir au contrôle et à la vérification du respect de la législation, et rappellent qu'elles doivent être appliquées en fonction des faits propres à chaque fourniture.

3.62 En vertu de la règle générale, les fournitures de services et de biens incorporels sont assujetties à la taxe conformément aux règles en vigueur dans la juridiction dans laquelle le client est situé. Cela signifie qu'un fournisseur qui se livre à des échanges internationaux de services et de biens incorporels entre entreprises est exonéré de la TVA au titre de ces opérations dans sa juridiction. L'administration fiscale de la juridiction du fournisseur peut exiger de lui qu'il produise des éléments attestant que le client est une entreprise et que cette entreprise est située dans une autre juridiction. Pour simplifier les formalités imposées au fournisseur, les administrations fiscales

sont encouragées à donner aux entreprises des orientations claires sur les éléments de preuve exigés.

3.63 Il est recommandé que le client soit redevable de toute TVA due à l'administration fiscale de sa propre juridiction en vertu du mécanisme de l'autoliquidation lorsque celui-ci est compatible avec l'organisation globale du régime de TVA en vigueur au niveau national. Les administrations fiscales sont encouragées à faire prendre conscience aux entreprises de la nécessité d'acquitter toute taxe due sur les services et biens incorporels « *importés* » d'autres juridictions. Le taux appliqué doit être le taux normal applicable dans la juridiction d'importation compte tenu de la nature des services ou biens incorporels concernés. Si le client dispose d'un droit à déduction intégral de la taxe grevant cette fourniture, il arrive parfois que la législation de sa juridiction en matière de TVA ne l'oblige pas à porter sur sa déclaration de TVA le montant dû en application du mécanisme de l'autoliquidation. En pareil cas, les administrations fiscales sont invitées à faire connaître cette faculté aux entreprises. Les juridictions qui exigent en revanche que la TVA déductible apparaisse sur la déclaration sont également encouragées à faire savoir clairement qu'elle doit être comptabilisée ainsi[29].

3.64 Le mécanisme de l'autoliquidation présente un certain nombre d'avantages. En premier lieu, l'administration fiscale de la juridiction où l'utilisation professionnelle a lieu peut vérifier et garantir le respect des règles en vigueur étant donné que c'est elle qui est compétente pour imposer le client. En deuxième lieu, les formalités sont pour une bonne partie transférées du fournisseur au client et sont réduites du fait que le client a par définition accès à toutes les informations détaillées sur l'opération. En troisième lieu, les coûts de traitement pour l'administration fiscale sont plus faibles également puisque le fournisseur n'est pas tenu de se soumettre à des formalités fiscales dans la juridiction du client (identification à la TVA, vérifications, problèmes de langue et de traduction, etc.). En dernier lieu, le mécanisme de l'autoliquidation permet de réduire les risques de pertes inhérents à la nécessité de percevoir l'impôt auprès de fournisseurs non-résidents et ce, indépendamment du fait que les clients de ces fournisseurs puissent prétendre à la déductibilité de la taxe acquittée en amont.

3.65 Le lieu d'imposition d'un service ou d'un bien incorporel aux fins de la TVA doit être déterminé pour chaque opération individuellement. Tant

29. Lorsqu'un client omet de déclarer comme il se doit la taxe due en application du mécanisme de l'autoliquidation bien qu'il demeure néanmoins en droit de déduire intégralement la taxe acquittée sur l'opération concernée, il est recommandé de veiller à ce que toutes les pénalités susceptibles d'être appliquées soient proportionnelles à la gravité du manquement à ces obligations dont le contribuable s'est rendu coupable, sans perdre de vue que ce comportement n'a pourtant entraîné aucune perte nette de recettes fiscales.

qu'il n'y a pas évasion ou fraude, la détermination du lieu d'imposition ne saurait donc être tributaire i) d'une opération ultérieure ou de l'absence d'une opération ultérieure, ii) du fait que les services ou les biens incorporels sont fournis directement à une entreprise tierce autre que le client ou iii) de l'orientation des flux de paiements, ni de l'identité ou de la localisation de la personne procédant au paiement. Ce point est explicité de façon plus détaillée dans les paragraphes suivants.

B.4.3.1. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de la réalisation d'une opération en aval

3.66 Comme indiqué aux paragraphes 3.50 et 3.58, il arrive que des entreprises liées à des entités juridiques distinctes situées dans d'autres juridictions fournissent à leur tour à des sociétés apparentées les services ou biens incorporels qu'elles se sont procurés à l'étranger dans le cadre d'un accord « *global* ». Ces prestations ou livraisons doivent être assujetties à la TVA selon le régime de droit commun, et notamment en appliquant la règle générale aux échanges internationaux de services et de biens incorporels (voir annexe I de ce chapitre – exemple 3). En conséquence, il est recommandé que :

- l'administration fiscale de la juridiction du fournisseur exonère le fournisseur de la TVA au titre de l'opération, sous réserve que celui-ci puisse préciser l'identité du client et démontrer qu'il est établi à l'étranger.
- l'administration fiscale de la juridiction du client veille à ce que le client déclare toute taxe due au titre de l'opération effectuée par le fournisseur étranger, en application du mécanisme de l'autoliquidation.

B.4.3.2. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire du fait que les services ou les biens incorporels sont fournis directement à une entreprise tierce autre que le client

3.67 Comme indiqué aux paragraphes 3.53 et 3.59, même si tout ou partie des services ou biens incorporels ne sont pas fournis directement dans la juridiction du client, mais dans une autre juridiction, par exemple celle du fournisseur ou d'une entreprise tierce, la règle générale n'est pas remise en cause (voir annexe I de ce chapitre – exemple 3). C'est la juridiction du client qui conserve le droit d'imposer les prestations. Prenons l'exemple d'un cabinet comptable qui a conclu un accord commercial avec un client situé dans une autre juridiction, mais peut exécuter une bonne partie des tâches qui lui sont confiées dans sa propre juridiction et également rendre directement ses services à une tierce partie. Dès lors qu'il n'y a pas évasion ou fraude, une telle situation n'empêche pas, en soi, de considérer que le lieu d'imposition est le lieu où se situe le client. En conséquence, il est recommandé que :

- l'administration fiscale de la juridiction du fournisseur ne cherche pas à imposer le fournisseur en se fondant entièrement sur le fait que celui-ci fournit les services ou les biens incorporels directement dans son propre pays, mais l'exonère de la TVA au titre des services et biens incorporels fournis au client situé à l'étranger désigné dans l'accord commercial ;
- l'administration fiscale de la juridiction du client veille à ce que ce dernier déclare toute taxe due au titre des services ou biens incorporels fournis par le fournisseur étranger, en application du mécanisme de l'autoliquidation, même si ces services ou biens incorporels ont été initialement fournis directement par une entreprise tierce sur place.

B.4.3.3. La détermination du lieu d'imposition n'est pas tributaire de l'orientation des flux de paiements, ni de l'identité ou de la localisation de la personne procédant au paiement

3.68 Il est admis dans les paragraphes 3.54 et 3.60 qu'il peut arriver qu'une entreprise tierce procède au paiement des services ou des biens incorporels fournis au client aux termes de l'accord commercial (voir annexe I de ce chapitre – exemple 5). Cette entreprise tierce est généralement désignée au sein des groupes multinationaux comme « l'*agent payeur* » et ne peut elle-même bénéficier d'aucune prestation ou livraison. Indépendamment du lieu où se situe cette entreprise tierce, les services ou biens incorporels sont fournis au client désigné dans l'accord commercial correspondant et c'est à la juridiction dans laquelle le client est localisé qu'il revient d'imposer l'opération. En conséquence, il est recommandé que :

- l'administration fiscale de la juridiction du fournisseur n'exige pas de lui le paiement de l'impôt en se fondant entièrement sur le fait que l'entreprise tierce jouant le rôle d'agent payeur se trouve sur son territoire, mais l'exonère de la TVA au titre des services ou biens incorporels fournis au client étranger désigné dans l'accord commercial ;
- l'administration fiscale de la juridiction du client veille à ce que ce dernier déclare toute taxe due sur les services ou les biens incorporels fournis par le fournisseur étranger, en application du mécanisme de l'autoliquidation, même si le paiement des prestations ou livraisons est effectué par une entreprise tierce.

3.69 La méthode exposée précédemment aboutit à un résultat logique puisque les prestations ou livraisons sont assujetties à l'impôt dans la juridiction dans laquelle les services ou les biens incorporels sont utilisés par l'entreprise, conformément au principe de destination et en application de la règle générale, et qu'on ne constate ni double imposition, ni absence d'imposition involontaire dans aucune des juridictions concernées.

3.70 L'annexe I de ce chapitre contient des exemples de la manière dont peut être appliquée en pratique la règle générale sur le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises à des entités juridiques ayant une seule implantation.

B.5. Commentaires sur l'application de la méthode de la refacturation conformément à la règle générale – fourniture d'un service ou d'un bien incorporel à une entité juridique ayant plusieurs implantations (« entités à implantations multiples, EIM »)

3.71 Le Principe directeur 3.4 prévoit que les droits d'imposition applicables au service ou au bien incorporel fourni à l'EIM seront alloués à la (aux) juridiction(s) où l'(les) établissements(s) qui utilise(nt) le service ou le bien incorporel est (sont) situé(s). Il est admis qu'il est possible de suivre des méthodes différentes pour déterminer lequel des établissements de l'EIM cliente doit être considéré comme l'utilisateur du service ou du bien incorporel et où celui-ci est situé. On peut regrouper ces différentes méthodes en trois grandes catégories :

- la méthode fondée sur l'utilisation directe, consistant à imposer directement l'établissement qui utilise le service ou le bien incorporel.
- La méthode fondée sur la livraison directe, consistant à imposer l'établissement auquel le service ou le bien incorporel est fourni.
- La méthode de la refacturation, consistant à imposer l'établissement utilisant le service ou le bien incorporel tel que défini en vertu d'accords de refacturation internes conclus au sein de l'EIM conformément aux dispositions relatives à l'impôt sur les sociétés, aux règles comptables et autres exigences d'ordre réglementaire.

3.72 Les paragraphes 3.25 à 3.40 contiennent une description générale de ces approches et de l'utilisation qui peut en être faite dans la pratique. Les présents commentaires ont pour objet d'examiner plus en détail la méthode de la refacturation sachant que l'administration fiscale est peut-être moins préparée à mettre en œuvre cette méthode que les autres.

3.73 La méthode de la refacturation oblige les EIM à refacturer sur le plan interne le coût des services et biens incorporels acquis à leurs établissements utilisant lesdits services ou biens incorporels, comme prévu dans les accords de refacturation interne. La méthode de la refacturation suppose que la refacturation interne serve de base d'attribution des droits d'imposition des services ou des biens incorporels à la (aux) juridiction(s) où se situe(nt) l'établissement ou les établissements utilisateur(s).

3.74 L'application de cette méthode peut se dérouler en deux étapes :

- La première étape consiste à se référer à l'accord commercial conclu entre le fournisseur externe et l'EIM. Les droits d'imposition applicables au

service ou au bien incorporel fourni à l'EIM seront alloués à la juridiction de l'établissement client représentant l'EIM dans l'accord commercial conclu avec le fournisseur.

- La deuxième étape est nécessaire lorsque le service ou le bien incorporel est utilisé par un ou plusieurs établissements autres que celui ayant représenté l'EIM dans l'accord commercial conclu avec le fournisseur. Cette deuxième étape consiste à se référer à la refacturation interne par l'EIM pour attribuer le coût extérieur du service ou du bien incorporel à l'établissement ou aux établissements utilisateurs. La facturation interne sert de base pour l'attribution des droits d'imposition du service ou du bien incorporel à la juridiction dans laquelle se situent l'établissement ou les établissements utilisateurs en considérant que cette refacturation interne du service ou du bien incorporel acquis auprès d'un fournisseur extérieur entre dans le champ d'application de la TVA.

3.75 Les sections suivantes examinent l'application de la méthode de la refacturation du point de vue du fournisseur, du client et de l'administration fiscale. On trouvera à l'annexe II de ce chapitre un exemple illustrant comment la méthode de la refacturation pourrait être appliquée dans la pratique.

B.5.1. *Première étape : fourniture à l'EIM*

B.5.1.1. Le fournisseur

3.76 Comme pour n'importe quelle opération, le fournisseur devra être en mesure d'identifier et de démontrer qui est son client et où il est situé afin de déterminer la juridiction qui détient les droits d'imposition.

3.77 Dans le cadre de la première étape de l'application de la méthode de la refacturation, les droits d'imposition reviennent à la juridiction de l'établissement qui représente l'EIM dans l'accord commercial avec le fournisseur. Les différents éléments de l'accord commercial conclu avec le fournisseur doivent permettre d'identifier et de localiser cet établissement. Une fois démontré que cette entreprise se situe dans une juridiction autre que celle du fournisseur, ce dernier pourra prétendre à l'exonération de cette opération de la TVA dans sa juridiction.

B.5.1.2. Le client

3.78 Si l'établissement du client qui représentait l'EIM dans l'accord commercial se situe dans une juridiction autre que celle du fournisseur, il est recommandé de considérer que c'est cet établissement qui a l'obligation de déclarer la taxe éventuellement due. On applique alors le mécanisme de l'autoliquidation (quelquefois appelé mécanisme « d'autoévaluation » ou « TVA acquittée pour compte ») lorsqu'il est compatible avec l'organisation globale du

système national d'imposition de la consommation. Selon cette procédure, l'établissement du client devrait en principe être tenu de porter sur sa déclaration de TVA le montant de la TVA due sur les services et biens incorporels procurés par le fournisseur étranger. Le taux applicable est le taux en vigueur dans la législation nationale compte tenu de la nature des services ou biens incorporels concernés et de l'identité de l'établissement client. L'établissement du client qui procède à la refacturation déduit la taxe en amont, conformément aux règles normales qui garantissent la neutralité de la TVA.

3.79 Si l'établissement client qui représentait l'EIM dans l'accord commercial peut prétendre au droit à déduction intégral de la taxe due sur la fourniture, il arrive parfois que la législation de sa juridiction en matière de TVA ne l'oblige pas à déclarer le montant dû en application du mécanisme de l'autoliquidation.

B.5.1.3. Les administrations fiscales

3.80 L'administration fiscale de la juridiction du fournisseur devra connaître la nature du bien incorporel ou du service fourni ainsi que l'identité du client et la juridiction où il se situe. Si un service ou un bien incorporel est fourni à une entreprise située dans une autre juridiction, il sera exonéré de TVA dans la juridiction du fournisseur. En conséquence, le fournisseur devra conserver toutes les informations pertinentes constitutives de l'accord commercial de manière à démontrer la nature de l'opération et l'identité du client. Si ce client est une EIM, en application de la méthode de la refacturation, l'accord commercial devra contenir des éléments de preuve concernant l'identité de l'établissement qui représente l'EIM dans l'accord commercial ainsi que la localisation de cet établissement. Les administrations fiscales sont encouragées à donner aux entreprises des orientations claires sur les éléments de preuve exigés.

3.81 L'établissement du client qui a représenté l'EIM dans l'accord commercial avec le fournisseur est redevable de toute TVA due à l'administration fiscale de sa propre juridiction en vertu du mécanisme de l'autoliquidation lorsque celui-ci est compatible avec l'organisation globale du régime de TVA en vigueur au niveau national. Les administrations fiscales sont encouragées à faire prendre conscience aux entreprises de la nécessité d'acquitter toute taxe due sur les services et biens incorporels « *importés* » d'autres juridictions, même si ces services ou biens incorporels sont acquis par un établissement d'une EIM.

3.82 Si l'établissement du client peut prétendre à la déduction intégrale de la taxe due sur la fourniture, il arrive parfois que la législation de sa juridiction en matière de TVA ne l'oblige pas à déclarer le montant dû en application du mécanisme de l'autoliquidation. L'administration fiscale doit alors faire connaître cette possibilité.

B.5.2. Seconde étape : refacturation à l'établissement ou aux établissements utilisateurs

B.5.2.1. Le fournisseur

3.83 Le fournisseur externe qui procure le service ou le bien incorporel à l'EIM n'intervient pas dans la refacturation de ce service ou de ce bien à l'établissement utilisateur du client. Cette responsabilité incombe exclusivement à l'EIM client.

B.5.2.2. Le client

3.84 L'établissement du client qui a conclu l'accord commercial avec le fournisseur externe aura acquis le service ou le bien incorporel pour son propre usage ou en vue de son utilisation par d'autres établissements de l'EIM client. Dans le second cas, l'établissement client qui a représenté l'EIM dans l'accord commercial avec le fournisseur externe est tenu de refacturer le service ou le bien incorporel aux autres établissements de l'EIM qui l'utilisent. Aux termes de la méthode de la refacturation, cette refacturation interne du service ou du bien incorporel acquis auprès d'un fournisseur extérieur est traitée comme la rémunération d'une fourniture entrant dans le champ de la TVA.

3.85 Il n'y a pas de refacturation lorsque le service ou le bien incorporel est acquis par un établissement de l'EIM pour son propre usage.

3.86 Ce sont les règles internes de la juridiction qui déterminent si un service ou un bien incorporel acquis par un établissement d'une EIM en vue d'être utilisé par un autre établissement de cette EIM situé dans la même juridiction doit être refacturé. Les Commentaires concernent uniquement les prestations de services et les livraisons de biens incorporels donnant lieu à des échanges internationaux.

3.87 Comme pour n'importe quelle opération, l'établissement de refacturation devra identifier et démontrer qui est l'établissement utilisateur et où il est situé.

3.88 En application de la méthode de la refacturation, les EIM devront élaborer des accords internes qui encadrent et facilitent les facturations internes entre leurs différents établissements. Les EIM et les administrations fiscales utiliseront ces accords internes pour se procurer les informations qui figurent généralement dans un accord commercial. Ces accords internes sont ci-après dénommés « accords de refacturation » aux fins de l'application de la méthode de la refacturation.

3.89 Les différents éléments de l'accord de refacturation devraient faciliter l'identification de l'établissement de refacturation ainsi que de l'établissement ou des établissements utilisateurs au nom duquel ou desquels une refacturation interne est établie, et procurer des informations suffisantes

pour attester que la refacturation fait l'objet d'un traitement correct et cohérent au regard de la TVA.

3.90 Dans de nombreux cas, ce processus peut être simple, surtout si les EIM ont adopté un dispositif par lequel certains services ou biens incorporels acquis à l'extérieur sont refacturés en tant que tels à l'établissement utilisateur. C'est le cas lorsqu'il est possible d'isoler des dépenses importantes et de les facturer à l'établissement utilisateur, notamment en lien avec l'installation d'un nouveau système informatique ou une mise à niveau importante. De tels dispositifs s'avèrent très pratiques car ils permettent d'identifier clairement le service ou le bien incorporel qui est refacturé, ainsi que la base de refacturation. Dans la mesure du possible, les EIM sont encouragées à adopter de tels dispositifs pour leurs refacturations internes.

3.91 Il est néanmoins reconnu qu'il n'est pas toujours possible de suivre cette méthode en pratique. Il peut arriver par exemple qu'un service ou un bien incorporel soit acquis en vue d'être utilisé par plusieurs établissements, et il serait trop fastidieux d'en analyser l'utilisation effective par chacun d'eux. Ce cas de figure peut se produire si une entité centrale acquiert des services juridiques ou marketing pour le compte de plusieurs établissements d'une EIM. Une analyse détaillée de ces services et de leur utilisation par chacun des établissements pourrait être difficile ou trop contraignante dans certaines circonstances. En pareil cas, les EIM peuvent recourir à des méthodes de répartition ou de partage des coûts qui comportent un certain degré d'estimation ou d'approximation de l'utilisation effective du service par chaque établissement.

3.92 Les administrations fiscales appliquant la méthode de la refacturation sont incitées à autoriser ces méthodes de répartition ou de partage des coûts lorsque la refacturation directe de certains services ou biens incorporels serait trop fastidieuse, et à donner aux entreprises des orientations claires sur les méthodes qu'elles jugent admissibles.

3.93 Ces méthodes de répartition ou de partage des coûts (clés de répartition) doivent être « *équitables et raisonnables* » en ce sens qu'elles doivent aboutir à des refacturations cohérentes avec l'utilisation que l'on peut raisonnablement escompter des établissements utilisateurs, suivre des règles comptables reconnues et comporter des protections contre les risques de manipulation. Il convient dans la mesure du possible d'utiliser les informations déjà disponibles à des fins comptables, fiscales et réglementaires. Il n'existe pas de solution unique et applicable dans tous les cas. Le caractère « *équitable et raisonnable* » dépend non seulement du type de service, mais aussi de la taille et de la structure de l'entreprise, de son secteur d'activité et de la complexité de l'environnement dans lequel elle opère. Quelle que soit la clé de répartition retenue, elle devrait pouvoir être justifiée

et appliquée de façon cohérente, sans entraîner de charge administrative ou de conformité excessive pour les entreprises et les administrations fiscales.

3.94 Les clés de répartition les plus couramment utilisées sont notamment basées sur les critères suivants: les effectifs, la surface des bureaux, le nombre de véhicules de société, l'utilisation de l'informatique, les dépenses publicitaires, le nombre d'écritures comptables, le nombre de factures traitées, etc. Il n'existe pas toujours de clé de répartition directement mesurable, par exemple en ce qui concerne les dépenses juridiques, la maintenance générale des systèmes, etc. En pareils cas, il n'est pas rare de répartir les coûts en fonction de la taille respective des établissements

3.95 Pour que la méthode de la refacturation fonctionne correctement, il importe de ne pas brouiller le lien entre la fourniture initiale du service ou du bien incorporel à l'EIM (première étape) et la refacturation ultérieure à l'établissement ou aux établissements utilisateurs (deuxième étape). La méthode de la refacturation vise à faire en sorte que les droits d'imposer les services rendus ou les biens incorporels fournis à une EIM soient effectivement attribués à la juridiction où se situe l'établissement utilisateur. En conséquence, l'EIM sera donc tenue de vérifier que les administrations fiscales sont en mesure d'établir avec un degré de certitude raisonnable le lien entre la fourniture initiale et la refacturation, et notamment le lien entre le prix de la fourniture initiale et le montant refacturé, sans devoir opérer une refacturation en procédant transaction par transaction.

3.96 L'établissement de refacturation sera habilité à exonérer la refacturation de la TVA dans sa juridiction sur la foi des informations figurant dans l'accord de refacturation, dans la mesure où l'autre établissement ou les autres établissements seront situés dans d'autres juridictions. Les éléments contenus dans l'accord de refacturation doivent permettre de démontrer quel(s) établissement(s) utilise(nt) le service ainsi que sa (leur) localisation dans une autre juridiction. Il est recommandé que l'établissement de refacturation émette un document équivalent à une facture au titre de la refacturation à l'établissement ou aux établissements utilisateurs.

3.97 Pour garantir la neutralité de la TVA à l'établissement qui effectue la refacturation, les règles générales de déduction de la TVA en amont doivent s'appliquer à cet établissement au regard de la TVA payée sur le service ou le bien incorporel reçu et refacturé. L'application de la méthode de la refacturation doit être sans effet sur le droit de l'EIM de déduire la TVA en amont au titre d'acquisitions autres que le service ou le bien incorporel auquel la méthode de la refacturation est appliquée.

3.98 Il est recommandé de considérer que ce soit l'établissement utilisateur qui a l'obligation de déclarer la taxe éventuellement due sur la refacturation. On applique alors le mécanisme de l'autoliquidation

(quelquefois appelé mécanisme « d'autoévaluation » ou « TVA acquittée pour compte ») lorsqu'il est compatible avec l'organisation globale du système national d'imposition de la consommation. Il arrive parfois que la législation de sa juridiction en matière de TVA ne l'oblige pas à déclarer le montant dû en application du mécanisme de l'autoliquidation.

3.99 Lorsqu'un service ou un bien incorporel est utilisé en tout ou partie par un établissement autre que celui qui a représenté l'EIM lors de la conclusion de l'accord commercial, le montant imposable est en principe le montant refacturé qui correspond au prix d'achat du service ou du bien.

3.100 Lorsque le service ou le bien incorporel est utilisé par plusieurs établissements, le montant imposable pour chaque établissement est en principe la fraction du prix d'achat du service ou du bien qui est refacturée à cet établissement, déterminée grâce à une méthode de répartition ou de partage acceptable.

3.101 L'accord de refacturation doit préciser le montant imposable. Le taux applicable est en principe le taux en vigueur en fonction de la nature du service ou du bien incorporel dans la juridiction où se situe l'établissement utilisateur du client. Cet établissement pourra alors déduire la taxe en amont dans la mesure où la législation de sa juridiction l'autorise.

3.102 Lorsque la refacturation d'un service ou d'un bien incorporel acquis auprès d'un fournisseur externe est combinée à un coût interne (dépenses salariales liées à des services fournis en interne, par exemple), il incombe à l'EIM de distinguer le coût du service ou du bien incorporel acquis à l'extérieur des autres coûts, et de démontrer le caractère interne de ces autres coûts si cela est nécessaire pour s'assurer que la méthode de la refacturation est appliquée uniquement au coût du service ou du bien incorporel acquis à l'extérieur.

B.5.2.3. Les administrations fiscales

3.103 Les administrations fiscales sont encouragées à donner des directives claires aux entreprises concernant l'application de la méthode de la refacturation, y compris en ce qui concerne son champ d'application, les méthodes de répartition ou de partage des coûts qu'elles jugent acceptables ainsi que les exigences documentaires, les règles relatives à la déduction de la TVA acquittée en amont, destinées à assurer la neutralité de la TVA pour l'établissement effectuant la refacturation, les règles relatives à la date d'imposition applicables à la refacturation interne et le calcul de la taxe due sur la refacturation interne.

3.104 Conformément aux pratiques de vérification normales, les administrations fiscales devront disposer des documents comptables qui leur permettront, le cas échéant, de contrôler la documentation commerciale en remontant jusqu'aux transactions individuelles, afin de cerner la nature du

service refacturé et de s'assurer que le lieu d'imposition, le montant imposable et le taux applicable sont corrects.

3.105 Cette documentation peut inclure un exemplaire de la facture originale émise par le fournisseur externe, la méthode et la clé de répartition utilisées, ainsi que tout autre document ou dossier électronique qui montre comment la TVA a été calculée (exemple : distinction entre la refacturation de coûts externes et la valeur ajoutée interne), la demande de paiement émanant de l'établissement qui procède à la refacturation (document équivalent à une facture), les écritures comptables et les documents attestant le paiement par l'établissement utilisateur.

3.106 Lorsqu'une séparation des coûts externes et des autres coûts est rendue nécessaire, dans le cadre d'une refacturation interne, pour s'assurer que la méthode de la refacturation est appliquée uniquement aux coûts des services ou biens corporels acquis auprès d'un fournisseur extérieur, les administrations fiscales souhaiteront peut-être autoriser des méthodes offrant une certaine marge d'approximation, notamment lorsqu'une présentation détaillée des coûts peut apparaître comme excessive (au vu des faibles montants en jeu).

3.107 En outre, les vérificateurs de l'administration fiscale de la juridiction d'utilisation devront en principe s'assurer que :

- Toute refacturation internationale des coûts externes entre établissements a été traitée comme entrant dans le champ d'application de la TVA ;
- Les établissements ont correctement appliqué la TVA sur cette refacturation, y compris lorsqu'il y a eu compensation[30] ;
- l'établissement utilisateur a appliqué la TVA comme si un accord de refacturation était en vigueur, dans les cas où un service a été acquis par un autre établissement dans une juridiction différente et où l'établissement utilisateur n'a pas été refacturé, alors que cette refacturation était requise.

3.108 Dans la mesure du possible, les administrations fiscales doivent utiliser des informations déjà disponibles à des fins comptables, fiscales et réglementaires, afin d'éviter de créer des méthodologies et des processus uniquement destinés à la TVA.

3.109 Il est recommandé de considérer que l'établissement utilisateur de l'EIM est le redevable de l'impôt éventuellement dû sur la refacturation interne

30. Il y a compensation lorsque les établissements sont liés par des obligations mutuelles, notamment parce qu'ils ont effectué entre eux des refacturations, ont décidé de procéder à une compensation de la valeur de ces obligations et de ne verser que le montant net encore dû par l'un d'entre eux après compensation. Lorsqu'il y a compensation, la TVA doit en principe être appliquée au montant taxable de chaque refacturation et non seulement à la valeur nette.

d'un service ou d'un bien incorporel acquis auprès d'un fournisseur extérieur. On applique alors le mécanisme de l'autoliquidation lorsqu'il est compatible avec l'organisation globale du système national d'imposition de la consommation. Si l'établissement utilisateur peut prétendre au droit à déduction intégral de la taxe d'amont ayant grevé la prestation ou livraison, il arrive parfois que la législation de sa juridiction en matière de TVA ne l'oblige pas à appliquer le mécanisme de l'autoliquidation. En pareils cas, les administrations fiscales sont invitées à faire connaître cette faculté aux entreprises. Les juridictions qui exigent en revanche que la TVA déductible apparaisse sur la déclaration doivent pour leur part faire savoir clairement qu'elle doit être comptabilisée ainsi.

C. Fournitures entre entreprises et consommateurs finals – les règles générales

C.1. Introduction

3.110 La mise en œuvre du principe de destination exposé au Principe directeur 3.1, destiné à assurer que la taxe sur les services et les biens incorporels est en définitive perçue uniquement dans la juridiction dans laquelle la consommation finale a lieu, est théoriquement plus aisée pour les fournitures entre entreprises et consommateurs finals que pour les fournitures entre entreprises[31]. Les règles relatives au lieu d'imposition des les fournitures entre entreprises doivent contribuer à atteindre l'objectif final, qui est d'imposer les prestations dans la juridiction dans laquelle la consommation finale a lieu tout en assurant, dans le même temps, que la charge de l'impôt ne soit pas supportée par l'entreprise qui la paie, sauf lorsque cela est explicitement prévu par la loi (voir Principe directeur 2.1). Pour les fournitures entre entreprises et consommateurs finals, l'objectif est simplement d'imposer la consommation finale dans la juridiction où elle a lieu, la charge fiscale étant supportée par le consommateur final. De même, l'objectif premier des règles relatives au lieu d'imposition des prestations entre entreprises et consommateurs finals est de prédire, avec un degré de précision raisonnable, le lieu où les services et les biens incorporels seront probablement consommés tout en tenant compte des contraintes pratiques. Ces règles doivent être simples et aisées à appliquer pour les entreprises,

31. Dans le cadre de ces Principes directeurs, les fournitures entre entreprises et consommateurs finals sont supposées être celles pour lesquelles le client n'est pas reconnu comme une entreprise. Une telle reconnaissance peut couvrir un traitement fiscal spécifique aux fins de la TVA ou plus généralement dans le droit national (notamment dans les juridictions qui n'ont pas de système de TVA). Voir également les paragraphes 3.7 et 3.8.

faciles à comprendre pour les consommateurs et commode à gérer pour les administrations fiscales.

3.111 Auparavant, cet objectif était relativement aisé à atteindre pour les prestations de services entre entreprises et consommateurs finals, lorsque les consommateurs se procuraient les services auprès des fournisseurs locaux et que l'on pouvait s'attendre généralement à ce que ceux-ci soient consommés dans la juridiction où ils étaient exécutés[32]. En conséquence, certaines juridictions ont choisi de mettre en œuvre des systèmes de TVA qui déterminent le lieu d'imposition pour ces services principalement par référence au lieu où se trouvait le fournisseur en présumant que ce lieu était celui où ces services seraient normalement rendus et où les consommateurs se trouveraient au moment de leur consommation. La règle relative au lieu d'imposition basée sur le lieu où se trouve le fournisseur était souvent complétée par une règle basée sur le lieu d'exécution, ou sur d'autres critères présomptifs, lorsque la localisation du fournisseur était un indicateur moins fiable pour déterminer l'endroit où les services étaient probablement consommés (par exemple les spectacles ou les événements sportifs). Au fil du temps, des services sont apparus pour lesquels la localisation du fournisseur ou le lieu d'exécution étaient moins souvent utilisés pour déterminer le lieu d'imposition. En conséquence l'application d'autres règles s'est développée notamment par référence à la localisation du client. Dans le même temps, des systèmes de TVA étaient mis en œuvre dans certaines juridictions qui déterminaient le lieu d'imposition par l'application itérative de critères présomptifs multiples. De telles juridictions ont souvent favorisé la localisation du client comme critère présomptif clé pour déterminer le lieu d'imposition à la fois des prestations entre entreprises et entre entreprises et consommateurs finals. D'autres juridictions ont utilisé une règle très large basée sur le lieu de consommation effective pour déterminer le lieu d'imposition. Ces différentes approches ont conduit à un manque de cohérence et de clarté quant à la juridiction qui dispose du droit d'imposer des fournitures de services et de biens incorporels spécifiques.

3.112 La mondialisation de l'économie, marquée par une dépendance croissante vis-à-vis des services numériques, a posé des défis pour ces approches traditionnelles de détermination du lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals. Les progrès techniques et la libéralisation des échanges ont progressivement permis aux entreprises de fournir des services et des biens incorporels aux consommateurs du monde entier, conduisant à une forte

32. Ce paragraphe se réfère aux prestations de services uniquement et non aux biens incorporels car ces premiers constituaient l'écrasante majorité des prestations rendues par le passé aux consommateurs finals.

croissance du commerce international de services et de biens incorporels fournis à distance. Ces transformations ont posé des défis pour les systèmes de TVA qui utilisaient des critères présomptifs basés sur la localisation du fournisseur ou le lieu d'exécution pour déterminer le lieu d'imposition. Lorsque les services et les biens incorporels peuvent être fournis à distance aux clients qui peuvent se situer n'importe où dans le monde lorsqu'ils les consomment, la détermination du lieu d'imposition par référence à la localisation du fournisseur ou de l'exécution matérielle est moins susceptible d'indiquer avec précision le lieu de consommation. Les règles relatives au lieu d'imposition basées sur ces critères présomptifs ne sont donc pas susceptibles de conduire à un résultat approprié. En outre, le lieu d'exécution effectif peut être difficile à cerner. Par exemple, un technicien situé dans un pays peut prendre le contrôle d'un ordinateur à distance afin de résoudre un problème en utilisant au passage les infrastructures de communication situées dans différents pays. Dans un tel cas, il peut être difficile d'arriver à une conclusion cohérente sur le point de savoir si le lieu d'exécution se trouve là où se situe le technicien, l'ordinateur ou quelque part entre les deux.

3.113 Pour les fournitures de services et de biens incorporels dont la consommation n'est pas nécessairement liée au lieu où la prestation est exécutée et dans lequel se trouve la personne qui exécute la prestation, une règle fondée sur la résidence habituelle du consommateur constitue l'approche la plus appropriée pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures entre entreprises et consommateurs finals. Le lieu dans lequel les consommateurs ont leur résidence habituelle est utilisée par les systèmes de TVA d'un grand nombre de pays comme critère présomptif pour prédire le lieu de consommation de nombreux types de services et de biens incorporels fournis à des consommateurs finals. Cette approche reflète la présomption selon laquelle les consommateurs finals consomment généralement les services et les biens incorporels dans la juridiction où ils ont leur résidence habituelle et établit un lien clair avec un lieu aisément identifiable. Il assure que les services et les biens incorporels fournis par des fournisseurs étrangers à des consommateurs finals sont imposés sur la même assiette et au même taux que les prestations intérieures, conformément au Principe directeur 2.4 sur la neutralité de la TVA dans le commerce international (voir chapitre 2). L'achat de services et de biens incorporels à des fournisseurs établis dans des juridictions à taux faibles ou nuls ne procure dès lors aucun avantage fiscal au consommateur final. Une règle relative au lieu d'imposition basée sur la résidence habituelle du client est également raisonnablement aisée à appliquer pour les fournisseurs, à la condition que des procédures administratives et d'identification simplifiées soient mises en place (voir sections C.3.2 et C.3.3). Cela peut être également raisonnablement aisé à gérer pour les administrations fiscales, à la condition qu'elles soient soutenues par

une coopération internationale efficace en matière d'administration et de perception de l'impôt (voir section C.3.4).

3.114 Dans ce contexte, deux règles générales sont recommandées pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals :

- pour les prestations qui sont matériellement exécutées en un lieu aisément identifiable et qui sont habituellement consommées au moment et là où elles sont matériellement exécutées en présence à la fois de la personne qui exécute la prestation et de celle qui la consomme (prestations destinées à être consommés sur place), le Principe directeur 3.5 recommande une règle relative au lieu d'imposition basée sur le lieu d'exécution de la prestation.
- pour les prestations qui ne sont pas couvertes par le Principe directeur 3.5, le Principe directeur 3.6 recommande un lieu d'imposition basé sur la résidence habituelle du consommateur[33].

3.115 Ces règles générales permettent une allocation effective des droits d'imposer les prestations de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals à la juridiction dans laquelle on peut raisonnablement présumer que le consommateur final est effectivement situé au moment où il consomme la prestation. C'est le lieu dans lequel le consommateur consomme la prestation destinée à être consommés sur place ou la résidence habituelle où il est présumé consommer un service ou un bien incorporel fourni à distance.

C.2. Fournitures entre entreprises et consommateurs finals – fournitures destinées à être consommées sur place

3.116 Le lieu d'exécution matérielle de la prestation constitue le critère adéquat pour déterminer le lieu de consommation des services et des biens incorporels destinés à être consommés sur place par des consommateurs finals. Aux fins de ces Principes directeurs, les fournitures destinées à être consommées sur place sont les services et les biens incorporels qui sont normalement matériellement exécutés en un lieu aisément identifiable et qui sont habituellement consommées au moment et là où elles sont matériellement exécutées en présence à la fois de la personne qui exécute la prestation et de celle qui la consomme. Tout en donnant une indication relativement précise du

33. Selon la règle générale pour la fourniture de services et de biens incorporels entre entreprises, établie au Principe directeur 3.2, et selon la règle générale pour la fourniture de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals établie au Principe directeur 3.6, le lieu d'imposition est donc déterminé par référence à la localisation du client. La localisation du client est déterminée par référence à l'établissement commercial du client pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2) et par référence à la résidence habituelle du client pour les opérations entre entreprises et consommateurs finals (Principe directeur 3.6).

lieu de consommation, une règle relative au lieu d'imposition basée sur le lieu d'exécution matérielle est également simple et pratique à appliquer pour les fournisseurs et à gérer pour les administrations fiscales.

Principe directeur 3.5

Pour l'application du Principe directeur 3.1, c'est la juridiction dans laquelle la prestation est matériellement exécutée qui est en droit d'imposer les fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals lorsque ces prestations :

- **sont matériellement exécutées en un lieu aisément identifiable**
- **sont habituellement consommées au moment et là où elles sont matériellement exécutées, et**
- **requièrent habituellement la présence matérielle de la personne qui exécute la prestation et de celle qui consomme les services ou les biens incorporels au moment et à l'endroit où ces services ou ces biens incorporels sont matériellement exécutées.**

3.117 Le Principe directeur 3.5 vise principalement les prestations qui sont immédiatement consommées en un lieu d'exécution identifiable, plutôt que celles qui peuvent être fournies à distance ou qui peuvent être consommées à un moment ultérieur. Ces prestations couvrent par exemples les services à la personne tels que la coiffure, le massage, la physiothérapie, etc.), le logement, les services des restaurants et des cantines, les entrées au cinéma, au théâtre, à des expositions, les parcs et des compétitions sportives[34].

3.118 La consommation finale de ces fournitures requière normalement la présence matérielle à la fois de la personne qui exécute la prestation, qui est habituellement le prestataire, et de celle qui la consomme. Il résulte donc de l'application du Principe directeur 3.5 que les droits d'imposition sont attribués à la juridiction dans laquelle le consommateur final se trouve au moment où la prestation est consommée et où la personne qui l'exécute se trouve au moment de la consommation finale.

3.119 Les fournitures destinées à être consommées sur place peuvent être acquises aussi bien pour un usage commercial que pour une consommation

34. Les juridictions qui traitent certaines de ces opérations (tels que les services de logement ou les repas au restaurant) comme des livraisons de biens ou d'une autre manière spécifique sont encouragés à assurer la cohérence avec ces Principes directeurs en assurant que de telles fournitures soient imposées au lieu où elles sont exécutées. De même, lorsque des pays traitent la fourniture d'un ticket ou d'un droit d'entrée comme une fourniture séparée, elles sont encouragées à déterminer le lieu d'imposition par référence au lieu où le service sous-jacent est exécuté. Voir également la note de bas de page n° 17.

privée. Les juridictions peuvent dès lors adopter l'approche qui est recommandée pour les prestations entre entreprises et consommateurs finals par le Principe directeur 3.5 en tant que règle spécifique pour des prestations entre entreprises (voir paragraphes 3.165 et 3.166). Une telle approche libérerait les fournisseurs de services destinés à être consommés sur place, qui sont souvent des petites et moyennes entreprises, de la charge administrative qui consiste différencier les consommateurs finals des entreprises au moment de décider du traitement fiscal à appliquer à la prestation[35].

C.3. Fournitures entre entreprises et consommateurs finals – fournitures de services et de biens incorporels autres que ceux couverts par le Principe directeur 3.5

3.120 Le lieu d'exécution matérielle ou la localisation du fournisseur ne donnent pas une bonne indication de l'endroit où a lieu la consommation des services et des biens incorporels pour lesquels il n'y a pas de lien avec un lieu d'exécution matérielle aisément identifiable et qui ne sont pas généralement consommés à l'endroit où ils sont matériellement exécutés en présence de la personne qui exécute la prestation et de celle qui la consomme. Cela comprend, par exemple, les fournitures de services et de biens incorporels qui sont probablement consommés à un autre moment que celui de leur exécution ou lorsque la consommation et/ou l'exécution est probablement continue ou encore lorsque les services et les biens incorporels peuvent être aisément ou fréquemment fournis à distance.

3.121 Pour de telles fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals, le lieu de la résidence habituelle du consommateur constitue le critère présomptif pertinent pour la juridiction de consommation, dans la mesure où on suppose que ce type de services et de biens incorporels seront généralement consommés dans la juridiction où le client a sa résidence habituelle.

Principe directeur 3.6

Aux fins de l'application du Principe directeur 3.1, la juridiction dans laquelle le client a sa résidence habituelle a le droit d'imposer les fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals, autres que ceux qui sont visés au Principe directeur 3.5.

35. Il ne s'agit pas pour autant de demander aux juridictions d'adopter une approche par catégories pour déterminer le lieu d'imposition. Les juridictions qui utilisent une approche itérative peuvent choisir d'utiliser une série de règles appliquées de manière consécutive pour déterminer un lieu d'imposition qui soit en conformité avec le Principe directeur 3.5.

3.122 Peuvent être considérés comme des exemples de fournitures de services et de biens incorporels qui ne sont pas visés par le Principe directeur 3.5, les services de conseil, de comptabilité, les services juridiques, les services financiers et d'assurance, la location à long terme de biens meubles, les services de diffusion et de télécommunication, les fournitures de logiciels en ligne et leur mise à jour, la fourniture de contenus numériques (films, émissions de télévision, musique, etc.), le stockage de données numériques et les jeux en ligne.

C.3.1. Détermination de la juridiction de résidence habituelle du client

3.123 La juridiction de résidence habituelle du client pour une fourniture entre entreprise et consommateur final est généralement celle dans laquelle le client habite régulièrement ou a établi son domicile. Ces clients ne sont pas considérés comme ayant leur résidence habituelle dans une juridiction où ils se trouvent de manière temporaire ou lorsqu'ils y sont en visite (par exemple en tant que touristes ou participants à une conférence ou à des cours de formation).

3.124 Les fournisseurs devraient pouvoir se baser sur une information disponible ou qui peut être raisonnablement obtenue au moment où le traitement fiscal de la prestation doit être décidé et ainsi prendre en compte les différents types de prestations et les circonstances dans lesquelles ces prestations sont habituellement rendues.

3.125 Les éléments de preuve sur lesquels les fournisseurs peuvent s'appuyer pour déterminer la juridiction dans laquelle se trouve la résidence habituelle du client dépendent vraisemblablement du modèle commercial, du type et du prix des prestations fournies ainsi que du circuit commercial utilisé. Dans le commerce électronique en particulier, où l'activité est souvent constituée de très nombreuses prestations de faible valeur et qui impliquent une communication et une interaction minimale entre le fournisseur et son client, il sera souvent difficile de déterminer le lieu de résidence habituelle du client sur la base d'un accord avec celui-ci. Les juridictions devraient mettre des indications claires et réalistes à la disposition des entreprises sur les éléments qui sont requis pour déterminer le lieu de résidence habituelle de leurs clients pour les prestations rendues à des consommateurs finals.

3.126 Pour les opérations entre entreprises et consommateurs finals, les juridictions sont encouragées à autoriser les fournisseurs à s'appuyer, autant que possible, sur l'information qu'ils obtiennent habituellement de leurs clients dans le cadre de leur activité commerciale normale, pour autant que cette information fournisse une preuve raisonnablement fiable du lieu de résidence habituelle de leurs clients. De plus, si elles acceptent que les

entreprises suivent ces principes, les juridictions peuvent envisager l'adoption de règles qui ne remettraient en cause ces éléments de preuve qu'en cas d'abus ou d'utilisation à mauvais escient. Les indications fournies par les autorités fiscales devront tenir compte de la législation et de la pratique dans les juridictions en cause, en particulier en ce qui concerne la protection de la vie privée, tout en conservant les marges de manœuvre des entreprises.

3.127 L'information fournie par le client pourra généralement être considérée comme un élément de preuve substantiel pour la détermination de la juridiction où ce dernier a sa résidence habituelle. Cela peut comprendre l'information obtenue au cours du processus commercial (par exemple le processus de commande) comme la juridiction et l'adresse du client, ses coordonnées bancaires (notamment le pays du compte bancaire) et l'information liée à sa carte de crédit. Les juridictions peuvent exiger que la fiabilité de ces informations soit corroborée par des indices supplémentaires relatifs à la résidence du client. Dans certains cas, de tels indices peuvent constituer la seule indication de la juridiction de résidence habituelle du client. Ces indices seront différents selon le type de commerce en cause et peuvent comprendre un numéro de téléphone de contact, l'adresse IP[36] de l'appareil utilisé pour télécharger des contenus numériques ou l'historique commercial du client (qui peut par exemple comprendre des informations sur le lieu de consommation principal, la langue des contenus fournis ou l'adresse de facturation). Ces indicateurs sont vraisemblablement appelés à évoluer au fil du temps à mesure que la technologie et les pratiques commerciales évoluent.

C.3.2. Perception de la TVA dans les cas où le fournisseur ne se trouve pas dans la juridiction d'imposition

3.128 La facturation, la perception et le paiement corrects de la TVA ainsi que les obligations déclaratives qui y sont associées relèvent traditionnellement de la responsabilité des fournisseurs. Alors qu'il est relativement évident de demander aux fournisseurs de remplir ces obligations lorsqu'ils sont situés dans la juridiction d'imposition, la situation devient plus complexe lorsqu'une entreprise effectue des fournitures qui sont imposables dans une autre juridiction. Selon l'approche traditionnelle, le fournisseur non-résident est tenu de s'identifier dans la juridiction d'imposition et d'y facturer, percevoir et payer la taxe due. Il est toutefois reconnu que remplir ces obligations à l'étranger peut s'avérer complexe et coûteux pour les

36. Une adresse IP (Internet Protocol) est un numéro d'identification qui est attribué à chaque appareil (ordinateur, téléphone mobile) connecté à un réseau informatique utilisant le protocole Internet pour communiquer.

fournisseurs non-résidents ainsi que pour les administrations fiscales qui doivent veiller à leur application.

3.129 Pour les fournitures internationales de services et de biens incorporels entre entreprises qui sont imposable dans la juridiction où se situe le client en application du Principe directeur 3.2, ces Principes directeurs recommandent l'application d'un mécanisme d'autoliquidation afin de réduire la charge et la complexité administratives pour les fournisseurs non-résidents, lorsque cela est cohérent avec la conception d'ensemble du système de TVA national. Si le client bénéficie d'un droit à déduction total de la taxe d'amont sur cette prestation, il se peut que la législation locale n'impose pas que l'autoliquidation soit réalisée. Le mécanisme d'autoliquidation transfère la qualité de redevable de l'impôt du fournisseur vers le client. Lorsque seules des opérations entre entreprises sont en cause, l'application du mécanisme d'autoliquidation doit donc relever le fournisseur non-résident de toute obligation de s'identifier ou de payer la TVA dans la juridiction d'imposition.

3.130 Un tel mécanisme d'autoliquidation n'offre pas une solution adéquate pour la perception de la TVA sur les prestations entre les entreprises non-résidentes et les consommateurs finals. Le degré de respect des obligations fiscales assuré par un mécanisme d'autoliquidation pour des opérations entre entreprises et consommateurs finals sera vraisemblablement faible, dans la mesure où les consommateurs privés ont peu de raisons de déclarer et de payer l'impôt dû, du moins en l'absence de sanctions concrètes en cas de manquement à ces obligations. De plus, la perception effective de montants de TVA réduits dus par un grand nombre de consommateurs privés impliquerait sans doute des coûts de gestion considérables qui pourraient être plus élevés que le montant des recettes en cause.

3.131 Les travaux conduits par l'OCDE et par d'autres organisations internationales, de même que l'expérience individuelle des pays, indique que, pour le moment, l'approche la plus efficace et la plus effective pour assurer une perception adéquate de la TVA sur les prestations internationales de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals consiste à demander au fournisseur non-résident de s'identifier et de payer la TVA dans la juridiction d'imposition.

3.132 Lors de la mise en œuvre d'un mécanisme de perception de la TVA basée sur l'identification des fournisseurs non-résidents, il est recommandé aux juridictions d'envisager la mise en place d'un régime administratif et d'identification simplifié afin de faciliter le respect des obligations fiscales par les fournisseurs non-résidents. Les meilleurs résultats en matière de respect des obligations fiscales seront vraisemblablement obtenus si les obligations administratives dans la juridiction d'imposition sont limitées à celles qui sont

strictement nécessaires pour une perception effective de l'impôt. Une simplification appropriée est particulièrement importante pour faciliter le respect des obligations fiscales par les entreprises qui font face à ce type d'obligations dans de multiples juridictions. Lorsque les procédures administratives et d'identification traditionnelles sont complexes, leur application aux fournisseurs non-résidents de services et de biens incorporels à des clients finals risquerait de générer des obstacles au respect des obligations fiscales ou le refus de servir les clients dans les juridictions imposant de telles obligations.

3.133 Un régime administratif et d'identification simplifié pour les fournisseurs non-résidents de services et de biens incorporels à des consommateurs finals seraient appliqué séparément des régimes administratifs et d'identification traditionnels pour les opérateurs locaux, sans leur donner les mêmes droits (par exemple le droit à déduction) ou les mêmes obligations (par exemple en matière déclarative) que dans le régime traditionnel. L'expérience de ce type de régimes administratifs et d'identification simplifiés montre qu'elles fournissent une solution pratique et relativement efficace pour assurer la perception des recettes de TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals par des fournisseurs non-résidents, tout en réduisant les distorsions économiques et en préservant la neutralité entre les fournisseurs résidents et non-résidents. De tels régimes permettent aux administrations fiscales de percevoir une proportion significative des recettes fiscales liées aux fournitures aux consommateurs finals dans leur juridiction pour un coût administratif relativement réduit.

3.134 Il est reconnu qu'un juste équilibre doit être trouvé entre la simplification administrative et la nécessité pour les administrations de préserver les recettes fiscales. Les administrations fiscales doivent s'assurer que je juste montant d'impôt est perçu et payé par des fournisseurs avec lesquels elles n'ont peut-être pas de liens territoriaux. Dans ce contexte, la section C.3.3 ci-dessous présente les principales caractéristiques éventuelles d'un régime administratif et d'identification simplifié pour les fournisseurs non-résidents de services et de biens incorporels à des consommateurs finals, qui assurent un équilibre entre le besoin de simplification et celui des administrations pour garantir les recettes fiscales. Ceci est destiné à aider les juridictions d'imposition[37] à évaluer et à développer les structures mises en place pour percevoir la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises non-résidentes et consommateurs finals, afin d'améliorer la cohérence des procédures administratives entre les juridictions.

37. Aux fins de ces Principes directeurs, la juridiction d'imposition est celle qui est identifiée comme le lieu d'imposition au regard de ces Principes directeurs.

Une plus grande cohérence entre les approches des pays permettra d'améliorer davantage le respect des obligations fiscales, en particulier pour les entreprises qui font face à des obligations administratives dans une pluralité de juridictions, à réduire les coûts de la discipline fiscale et à améliorer l'efficacité et la qualité des processus administratifs en matière fiscale. Du point de vue des administrations fiscales, la cohérence peut également soutenir la coopération internationale efficace dans le domaine de l'administration et du recouvrement de l'impôt.

C.3.3. Caractéristiques principales d'un régime administratif et d'identification simplifié pour les fournisseurs non-résidents

3.135 Cette section explore les mesures clés que les juridictions d'imposition pourraient prendre pour simplifier la gestion et l'administration d'un mécanisme de perception fondé sur l'identification pour les fournitures de services et de biens incorporels par des entreprises non-résidents à des consommateurs finals.

3.136 Cette section est destinée à aider les juridictions à évaluer et à développer leur système de perception de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels par des entreprises non-résidentes à des consommateurs finals et à proposer les éventuelles caractéristiques des régimes administratifs et d'identification simplifiés. Elle examine également si le champ de ces régimes administratifs et d'identification simplifiés pourrait être étendu aux échanges internationaux entre entreprises et rappelle que le principe de proportionnalité est le principe directeur pour le fonctionnement d'un mécanisme de perception fondé sur l'identification pour les non-résidents. Elle identifie les mesures de simplification possibles pour chacun des éléments suivants qui sont essentiels à un régime administratif et d'identification simplifié :

- La procédure d'identification à la TVA
- La récupération de la taxe d'amont – remboursements
- Les déclarations
- Les paiements
- La comptabilité
- La facturation
- L'accès à l'information
- L'utilisation de tierces parties.

3.137 Cette section reconnaît le rôle important joué par la technologie pour la simplification de l'administration de l'impôt et une bonne discipline fiscale. De nombreuses administrations fiscales ont pris des mesures pour

utiliser la technologie pour développer une gamme de services électroniques pour soutenir leurs opérations, en particulier les services en relation avec le processus de perception de la taxe ou les services essentiels aux contribuables. Les raisons en sont assez évidentes : lorsqu'elles sont utilisées efficacement, ces technologies peuvent présenter des avantages considérables à la fois pour les administrations fiscales et pour les contribuables (par exemple, des coûts de discipline fiscale et d'administration plus bas et des services plus rapides et plus accessibles aux contribuables). Toutefois, l'utilisation de technologies ne sera efficace que si les éléments de base du processus administratif et de conformité fiscale sont suffisamment clairs et simples. Cette section se concentre donc principalement sur une possible simplification des procédures administratives et de conformité fiscale et consacre moins d'attention aux aspects technologiques, dans la mesure où la technologie devrait continuer à évoluer au fil du temps.

C.3.3.1. Procédure d'identification

3.138 Des procédures d'identification simples peuvent être un élément incitatif important pour que des fournisseurs non-résidents s'identifient auprès des autorités fiscales d'une juridiction où ils n'ont peut-être pas d'autre lien que la fourniture de services ou de biens incorporels à des consommateurs finals. L'information demandée pourrait être limitée aux seules mentions nécessaires, et pourrait inclure :

- Le nom de l'entreprise, y compris le nom commercial
- Le nom de la personne de contact chargée de traiter avec les administrations fiscales
- L'adresse postale ou l'adresse enregistrée de l'entreprise et de la personne de contact
- Le numéro de téléphone de la personne de contact
- Le courriel de la personne de contact
- L'URL des sites Internet que le fournisseur non-résident utilise pour son activité dans la juridiction d'imposition
- Le numéro d'identification fiscal national, si un tel numéro est attribué au fournisseur dans sa propre juridiction aux fins de son activité.

3.139 La façon la plus simple de s'identifier à distance auprès des administrations fiscales est probablement par la voie électronique. Une demande d'identification en ligne pourrait être accessible sur la page d'accueil du site Internet de l'administration fiscale, de préférence dans les langues des principaux partenaires commerciaux de la juridiction.

C.3.3.2. Récupération de la taxe d'amont – remboursements

3.140 Il semble raisonnable que les juridictions d'imposition puissent limiter le champ du régime administratif et d'identification simplifié à la perception de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels effectuées par des fournisseurs non-résidents sans que ces fournisseurs ne soient autorisés, sous ce régime simplifié, à récupérer la TVA sur leurs intrants. Le cas échéant, les fournisseurs non-résidents pourraient opter pour la procédure administrative de droit commun d'identification et de remboursement de la TVA pour récupérer la TVA sur leurs intrants.

C.3.3.3. Procédure déclarative

3.141 Comme les obligations varient largement selon les juridictions, satisfaire les obligations liées au dépôt de déclarations fiscales dans plusieurs juridictions est un processus complexe qui se traduit souvent par une charge administrative considérable pour les fournisseurs non-résidents. Les administrations fiscales pourraient envisager d'autoriser les entreprises non-résidentes à remplir des déclarations simplifiées, qui seraient moins détaillées que les déclarations requises pour les entreprises locales qui ont droit au remboursement de la TVA sur leurs intrants. Aux fins d'établir quelles sont les mentions obligatoires requises dans le cadre d'une procédure simplifiée, il serait souhaitable de trouver un équilibre entre le besoin de simplicité des entreprises et le besoin pour l'administration fiscale de vérifier si les obligations fiscales sont correctement remplies. Les mentions obligatoires pourraient se limiter :

- au numéro d'identification du fournisseur
- à la périodicité de la déclaration
- à la monnaie et, le cas échéant, au taux de change utilisés
- au montant imposable au taux normal
- le cas échéant, au(s) montant(s) imposable(s) au(x) taux réduit(s)
- au montant total de la taxe à payer.

3.142 La possibilité de déposer la déclaration par voie électronique dans un format simple et couramment utilisé sera essentielle pour faciliter la bonne discipline fiscale. De nombreuses administrations fiscales ont déjà introduit ou sont en train d'introduire la possibilité de déposer les déclarations fiscales par voie électronique.

C.3.3.4. Paiements

3.143 L'utilisation des méthodes de paiement électronique est recommandée pour permettre aux fournisseurs non-résidents de verser la taxe due par voie électronique. Cela réduit non seulement la charge

administrative et le coût du processus de paiement pour le fournisseur, mais cela réduit également les coûts de traitement du paiement pour les administrations fiscales. Les juridictions pourraient envisager d'accepter les paiements dans les monnaies de leurs principaux partenaires commerciaux.

C.3.3.5. Comptabilité

3.144 Les administrations fiscales doivent être en mesure d'examiner les données d'un contribuable pour s'assurer que la taxe a bien été facturée et perçue correctement. Les juridictions sont invitées à permettre l'utilisation de systèmes de comptabilité électroniques dans la mesure où les processus internes des entreprises sont de plus en plus automatisés et les documents papier généralement remplacés par des documents électroniques. Les juridictions pourraient envisager de limiter les informations à fournir à ce qui est nécessaire pour s'assurer que la taxe sur chaque prestation a bien été facturée et perçue correctement, en s'appuyant autant que possible sur les informations disponibles auprès de leurs fournisseurs dans le cadre de leur activité économique normale. Ces informations pourraient inclure le type de prestation, la date de la prestation, la TVA due et les informations utilisées pour déterminer l'endroit où le client final a sa résidence habituelle. Les juridictions d'imposition pourraient exiger que ces documents soient disponibles sur demande dans un délai raisonnable.

C.3.3.6. Facturation

3.145 Les exigences en matière de facturation sont parmi les plus lourdes des systèmes de TVA. Les juridictions pourraient envisager de supprimer l'obligation de facturation en ce qui concerne les prestations rendues par les entreprises aux consommateurs finals qui sont couvertes par les régimes administratifs et d'immatriculation simplifiés dans la mesure où les consommateurs finals ne seront généralement pas en mesure de déduire la TVA acquittée sur ces prestations.

3.146 Si des factures sont requises, les juridictions pourraient envisager d'autoriser que les factures soient émises conformément aux règles de la juridiction du fournisseur ou pourraient accepter la documentation commerciale émise pour des besoins autres que la TVA (par exemple, des reçus électroniques). Il est recommandé que les informations devant figurer sur la facture restent limitées aux informations nécessaires pour administrer le régime de TVA (telles que l'identification du client, le type et la date des prestations, le montant imposable et le montant de TVA par taux de TVA, le montant total imposable). Les juridictions pourraient envisager d'autoriser la facture à être émise dans les langues de leurs principaux partenaires commerciaux.

C.3.3.7. Accès à l'information

3.147 Les juridictions sont invitées à mettre en ligne toutes les informations nécessaires pour s'identifier et se conformer au régime administratif et d'identification simplifié, de préférence dans les langues de leurs principaux partenaires commerciaux. Les juridictions sont également encouragées à rendre accessible via Internet l'information pertinente et mise à jour dont les entreprises non-résidents pourraient avoir besoin à des fins fiscales. En particulier, cela pourrait inclure l'information concernant les taux de TVA et la classification des produits.

C.3.3.8. Utilisation de parties tierces

3.148 Le respect de leurs obligations fiscales par les fournisseurs non-résidents pourrait être encore facilité en permettant à ces fournisseurs de désigner une tierce partie pour agir en leur nom dans l'exécution de certaines procédures, telles que le dépôt des déclarations. Cela pourrait être particulièrement utile en ce qui concerne les petites et moyennes entreprises et les entreprises qui sont confrontées à des obligations dans plusieurs juridictions.

C.3.3.9. Application dans le contexte d'opérations entre entreprises

3.149 La mise en œuvre d'un régime administratif et d'identification simplifié pour les fournisseurs non-résidents est recommandée principalement dans le contexte des fournitures de services et de biens incorporels par des non-résidents à des consommateurs finals. Ces Principes directeurs recommandent d'appliquer le mécanisme d'autoliquidation sur les fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises lorsque ces services ou ces biens incorporels sont imposables dans la juridiction où le client est situé en application du Principe directeur 3.2. Toutefois, il est possible que la législation locale sur la TVA ne requière pas l'autoliquidation lorsque le client a intégralement droit à récupération de la TVA sur cette opération. Les juridictions dont les règles générales ne font pas de distinction dans leur législation domestique entre les opérations entre entreprises et les opérations entre entreprises et consommateurs finals pourraient envisager d'autoriser l'utilisation de régimes administratifs et d'identification simplifiés pour ces deux types d'opérations.

C.3.3.10. Proportionnalité

3.150 Les juridictions devraient s'efforcer de mettre en place un mécanisme de perception fondé sur l'identification en ce qui concerne les fournitures de services et de biens incorporels par des entreprises non-résidentes à des consommateurs finals, sans créer une charge administrative en termes d'obligations fiscales qui serait disproportionnée par rapport aux

recettes en jeu et qui serait contraire à l'objectif de neutralité (traitement fiscal non discriminatoire) entre fournisseurs domestiques et étrangers (voir aussi le Principe directeur 2.6).

3.151 Cet objectif devrait être poursuivi principalement par la mise en œuvre de mécanismes administratifs et d'identification simplifiés qui soient compatibles entre les juridictions et qui soient suffisamment clairs et accessibles pour permettre aux fournisseurs non-résidents de se conformer facilement aux règles, notamment pour les petites et moyennes entreprises. Afin de réduire les coûts de la discipline fiscale, certaines juridictions ont mis en place un seuil de ventes dans la juridiction d'imposition en dessous duquel les fournisseurs non-résidents seraient dispensés de l'obligation de percevoir et de verser la taxe due dans ces juridictions. Décharger les fournisseurs de l'obligation de d'identifier dans les juridictions où leurs ventes sont faibles en valeur pourrait ne pas entraîner de pertes de recettes substantielles par rapport à l'économie réalisée par ailleurs par l'administration fiscale sur ses coûts de gestion. L'introduction de seuils devrait être examinée avec attention. Un équilibre devra être trouvé entre la réduction des coûts de discipline fiscale pour les fournisseurs non-résidents et les coûts de l'administration fiscale, tout en s'assurant que les entreprises résidentes ne se trouvent pas dans une situation concurrentielle défavorable.

C.3.4. La coopération internationale en vue d'assurer la perception de la TVA lorsque le fournisseur ne se trouve pas dans la juridiction d'imposition

3.152 Alors qu'une simplification s'appuyant sur des mécanismes de perception basés sur l'identification des fournisseurs non-résidents constitue un moyen clé pour améliorer le respect des obligations fiscales pour les fournitures internationales de services et de bien incorporels entre entreprises et consommateurs finals, il est également nécessaire de renforcer la capacité des administrations fiscales à percevoir effectivement l'impôt grâce à l'amélioration de la coopération internationale dans le domaine des impôts sur la consommation.

3.153 Une coopération administrative internationale plus efficace pourrait se concentrer en particulier sur l'échange d'informations et sur l'assistance au recouvrement. La coopération administrative mutuelle est un moyen-clé d'assurer la perception effective de l'impôt sur les prestations internationales de services et de biens incorporels par des fournisseurs non-résidents. Elle sera également utile pour identifier les fournisseurs, vérifier le statut des clients, suivre le volume des prestations et s'assurer que le montant approprié d'impôt est facturé. L'échange d'informations entre les autorités fiscales des juridictions de prestation et de consommation a un rôle essentiel à jouer. Elle pourrait aussi inclure l'usage d'échange spontané d'informations.

3.154 Le chapitre 4, section B de ces Principes directeurs décrit les instruments principaux de l'OCDE en matière d'échange d'informations et d'autres formes de coopération administrative mutuelle qui peuvent aider les juridictions à renforcer la coopération administrative internationale dans le domaine des impôts indirects. Ces Principes directeurs recommandent que les juridictions prennent les mesures nécessaires pour faire un meilleur usage de ces instruments et des autres instruments juridiques disponibles pour la coopération administrative internationale afin d'assurer la perception effective de la TVA sur les fournitures internationales de services et de biens incorporels entre entreprises non-résidentes et consommateurs finals. Une telle coopération pourrait être améliorée en particulier par le développement d'une norme commune pour l'échange d'informations qui soit simple, qui réduise les coûts pour les administrations fiscales et les entreprises en limitant la quantité d'informations échangées et qui puisse être mise en œuvre à brève échéance. Dans ce contexte, le CAF a l'intention de conduire des travaux sur des orientations plus détaillées pour l'échange d'information efficace et d'autres formes d'assistance administrative mutuelle entre les autorités fiscales dans le domaine des impôts indirects.

D. Fournitures entre entreprises et entre entreprises et consommateurs finals – règles spécifiques

D.1. Cadre d'évaluation permettant d'apprécier l'opportunité d'une règle spécifique

Principe directeur 3.7

Les droits d'imposition relatifs à des services ou biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux entre entreprises peuvent être attribués en se référant à un critère présomptif autre que la localisation du client indiquée au Principe directeur 3.1. à condition que les deux conditions suivantes soient remplies :

L'attribution de droits d'imposition par référence à la localisation du client ne conduit pas à un résultat approprié au regard des critères suivants :

- **Neutralité**
- **Efficience en matière de discipline fiscale et d'administration**
- **Certitude et simplicité**
- **Efficacité**
- **Équité**.

Un critère présomptif de substitution autre que la localisation du client conduirait à un résultat significativement meilleur sous l'angle des mêmes critères.

De même, les droits d'imposition relatifs à des services ou des biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux entre entreprises et consommateurs finals peuvent être attribués en se référant à un critère présomptif autre que le lieu d'exécution matérielle indiqué au Principe directeur 3.5 et que la résidence habituelle du client indiqué au Principe directeur 3.6 lorsque les deux conditions indiquées sous a. et b. ci-dessus sont remplies.

3.155 Selon le Principe directeur 3.2, pour les opérations entre entreprises, c'est la juridiction dans laquelle le client se situe qui est en droit d'imposer les services ou les biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux. C'est la règle générale pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises. Pour les opérations entre entreprises et consommateurs finals, deux règles générales sont établies par les Principes directeurs 3.5 et 3.6 respectivement pour les deux principaux types de fournitures de services et de biens incorporels :

- selon le Principe directeur 3.5, la juridiction dans laquelle la fourniture est matériellement exécutée dispose des droits d'imposition sur les fournitures de services et de biens incorporels destinés à être consommés sur place[38] ;
- selon le Principe directeur 3.6, la juridiction dans laquelle le client a sa résidence habituelle dispose des droits d'imposition sur les fournitures de services et de biens incorporels qui ne sont pas couvertes par le Principe directeur 3.5.

3.156 Il est admis que ces règles générales n'aboutissent pas toujours à un résultat fiscal approprié. Dans cette hypothèse, l'attribution des droits d'imposition par référence à un autre critère présomptif peut être justifiée. Une règle qui attribue des droits d'imposition par référence à un critère présomptif autre que ceux qui sont recommandés par le Principe directeur 3.2 (pour les opérations entre entreprises) ou les Principes directeurs 3.5 et 3.6 (pour les opérations entre entreprises et consommateurs finals) est appelée « règle spécifique ». Une telle règle utilise un critère présomptif différent

38. Les fournitures destinées à être consommées sur place sont les services et les biens incorporels qui sont normalement matériellement exécutés en un lieu aisément identifiable et qui sont habituellement consommées au moment et là où elles sont matériellement exécutées en présence à la fois de la personne qui exécute la prestation et de celle qui la consomme (voir paragraphe 3.116).

(comme la localisation d'un bien corporel meuble ou immeuble, la localisation effective du client ou le lieu de l'utilisation et de la jouissance effectives) pour déterminer la juridiction en droit d'imposer une fourniture de services ou de biens incorporels couverte par cette règle. Une telle règle spécifique doit être étayée par des critères précis et son usage doit rester limité. Le Principe directeur 3.7 décrit ces critères et explique dans quelles conditions ils peuvent justifier la mise en œuvre d'une règle spécifique.

3.157 Selon le Principe directeur 3.7, une approche en deux étapes est recommandée pour déterminer si le recours à une règle spécifique peut être justifié :

- La première étape consiste à déterminer si la règle générale aboutit à un résultat approprié sur la base des critères présentés par le Principe directeur 3.7. Si tel est le cas, il n'est pas nécessaire de recourir à une règle spécifique. Lorsque l'analyse suggère que la règle générale n'aboutirait pas à un résultat approprié, l'utilisation d'une règle spécifique peut être justifiée. Il faut alors passer à la deuxième étape.
- Dans un second temps, la règle spécifique proposée doit également être soumise aux critères du Principe directeur 3.7. L'utilisation d'une règle spécifique se justifie uniquement si l'analyse montre qu'elle aboutirait à un résultat significativement meilleur que la règle générale.

3.158 Ces Principes directeurs n'entendent pas indiquer exactement à quelles fournitures de services ou de biens incorporels, ou dans quelles circonstances ou facteurs particuliers, une règle spécifique pourrait s'appliquer. Ils constituent plutôt un cadre d'évaluation permettant aux juridictions d'apprécier l'opportunité d'une règle spécifique dans un environnement technique et commercial en perpétuelle mutation. Les paragraphes suivants décrivent ce cadre plus en détail.

3.159 Le cadre permettant d'évaluer l'opportunité d'une règle spécifique s'inspire de l'objectif global des Principes directeurs relatifs au lieu d'imposition, tel qu'il est décrit au paragraphe 3.3. Selon cet objectif, le cadre d'évaluation pour évaluer l'opportunité d'une règle spécifique s'articule autour des critères suivants :

- Neutralité : les six Principes directeurs sur la neutralité et leurs commentaires (principes directeurs 2.1 à 2.6).
- Efficience en matière de discipline et d'administration : les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.
- Certitude et simplicité : les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé, ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt.

- Efficacité : l'imposition devrait procurer le montant approprié de recettes fiscales à la date voulue et à l'endroit voulu.
- Équité : il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.

3.160 Les règles relatives au lieu d'imposition doivent être définies et mises en œuvre de façon cohérente pour garantir un traitement fiscal des transactions internationales conforme à ces critères. Les règles générales définies par les Principes directeurs 3.2, 3.5 et 3.6 constituent les méthodes recommandées pour assurer une détermination cohérente du lieu d'imposition des services et des biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux. Le recours à des règles spécifiques qui font intervenir des critères présomptifs différents de ces méthodes générales doit être limité dans la mesure du possible, car l'existence de règles spécifiques augmente le risque de différences d'interprétation et d'application entre juridictions, et donc les risques de double imposition et d'absence d'imposition involontaire[39].

3.161 Lorsqu'on évalue l'opportunité d'une règle spécifique en employant le cadre d'évaluation exposé ci-dessus, il est important d'examiner chacun des critères sans oublier qu'ils forment un tout. Il n'est pas possible d'évaluer un critère indépendamment des autres car tous les critères sont liés entre eux. Par exemple, la neutralité, décrite dans les Principes directeurs relatifs à la neutralité, et l'efficience en matière de discipline et d'administration sont complémentaires. De même, l'efficience est tributaire dans une large mesure de la certitude et de la simplicité, qui sont indispensables pour garantir l'efficacité et l'équité. Par conséquent, il est peu probable que l'évaluation de l'application d'une règle principale (ou d'une règle spécifique de substitution) dans un cas de figure particulier aboutisse à un résultat très mauvais au regard d'un ou de deux critères, mais bien meilleur au regard des autres critères. Au contraire, l'évaluation devrait aboutir à un résultat global cohérent.

3.162 En conséquence, il est recommandé que les juridictions mettent en œuvre une règle spécifique pour l'attribution des droits d'imposition de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux uniquement si le résultat global de l'évaluation sur la base des critères exposés dans le Principe directeur 3.7 indique que la règle générale n'aboutirait pas à un résultat approprié, et si une évaluation sur la base des

39. Ceci ne doit pas être compris comme suggérant que les pays doivent changer leur législation afin de transposer de manière littérale les Principes directeurs 3.2, 3.5 et 3.6 dans leurs lois nationales. Ces Principes directeurs recommandent plutôt quel devrait être le résultat final des règles de territorialité nationales sans indiquer de manière précise comment ce résultat doit être obtenu.

mêmes critères suggère que la règle spécifique proposée conduirait à un résultat significativement meilleur.

3.163 Bien qu'un certain degré de subjectivité subsiste en ce qui concerne le concept de « *résultat approprié* » et de « *résultat significativement meilleur* », le Principe directeur 3.7 propose un cadre permettant d'évaluer l'opportunité d'une règle spécifique qui devrait rendre l'adoption d'une telle règle plus transparente, systématique et vérifiable. Il n'est ni possible ni souhaitable de donner des instructions plus précises sur ce que devrait être le résultat de l'évaluation pour toutes les fournitures de services et de biens incorporels. Toutefois, les paragraphes ci-après formulent des orientations supplémentaires et des observations plus détaillées concernant certaines fournitures de services et de biens incorporels pour lesquelles une règle spécifique pourrait être appropriée dans certaines circonstances et conditions. L'évaluation doit être effectuée du point de vue des entreprises et des administrations fiscales.

D.2. Circonstances dans lesquelles une règle spécifique peut être souhaitable

3.164 Il est admis que, le plus souvent, les règles générales sur le lieu d'imposition définies par le Principe directeur 3.2 pour les opérations entre entreprises et par les Principes directeurs 3.5 et 3.6 pour les opérations entre entreprises et consommateurs finals conduisent à un résultat approprié au regard des critères posés par le Principe directeur 3.7. Toutefois, les paragraphes suivants décrivent certaines circonstances spécifiques dans lesquelles les juridictions pourraient considérer que l'application des règles générales aboutirait probablement à un résultat inapproprié au regard de ces critères et dans lesquelles une règle spécifique pourrait aboutir à un résultat significativement meilleur.

D.2.1. Exemples de circonstances dans lesquelles une règle spécifique peut être souhaitable pour des opérations entre entreprises

3.165 Pour les opérations entre entreprises, la règle générale basée sur la localisation du client peut ne pas conduire à un résultat approprié au regard des critères énoncés au Principe directeur 3.7 et une règle spécifique peut conduire à un résultat significativement meilleur dans des situations où sont réunies les circonstances suivantes :

- un service ou biens incorporel spécifique est fourni à la fois à des entreprises et à des consommateurs finals,
- ce service ou bien incorporel nécessite, d'une certaine manière, la présence physique à la fois de la personne qui effectue la prestation et de celle qui la reçoit, et
- ce service ou bien incorporel est utilisé dans un lieu facilement identifiable.

3.166 Si des entreprises qui fournissent généralement des services ou des biens incorporels à un grand nombre de clients, pour des montants relativement faibles et sur une courte période (services de restauration par exemple) devaient suivre la règle générale basée sur la localisation du client pour les opérations entre entreprises, elles s'en trouveraient soumises à d'importantes contraintes administratives. Un client, entreprise ou un consommateur final, pourrait simplement alléguer qu'il est une entreprise située à l'étranger et demander l'exonération de la TVA. Par conséquent, le fournisseur serait exposé à un risque sérieux de devoir supporter la TVA manquante s'il s'avère par la suite que le client n'est pas une entreprise située à l'étranger (absence de certitude et de simplicité). Par ailleurs, l'administration fiscale aurait plus de mal à mener des contrôles car il peut être difficile de réunir des preuves de la localisation du client (absence d'efficience). Le même type de problème peut se poser concernant les services qui consistent à octroyer le droit d'accès à des événements tels qu'un concert, une manifestation sportive, ou même une foire ou un salon commercial essentiellement destiné aux entreprises. Si un billet peut être acheté à l'entrée du bâtiment où l'événement a lieu, des entreprises comme des consommateurs finals peuvent bénéficier du service. Dans ces conditions, si la règle générale basée sur la localisation du client est retenue, le fournisseur est confronté à la difficulté et au risque d'identifier et de démontrer le statut et la localisation du client. Les critères d'efficience, de certitude et de simplicité risquent de ne pas être remplis. L'équité pourrait être compromise. L'adoption d'une règle spécifique permettant d'attribuer les droits d'imposition à la juridiction où l'événement a lieu pourrait satisfaire aux critères et aboutir à un résultat nettement meilleur au regard des critères énoncés au Principe directeur 3.7. Dans de telles circonstances, les juridictions pourraient considérer l'usage d'un critère présomptif basé sur le lieu de l'exécution matérielle, qui s'appliquerait à la fois aux opérations entre entreprises et entre entreprises et consommateurs finals (voir Principe directeur 3.5).

D.2.2. Exemples de circonstances dans lesquelles une règle spécifique peut être souhaitable pour des opérations entre entreprises et consommateurs finals

3.167 Pour les prestations entre entreprises et consommateurs finals, les juridictions pourraient considérer que les règles générales indiquées aux Principes directeurs 3.5 et 3.6 ne produisent pas un résultat adéquat au regard des critères énoncés aux Principe directeur 3.7 dans certaines circonstances particulières, où elles conduisent à une attribution des droits d'imposition qui sont inefficaces ou qui sont excessivement lourds d'un point de vue administratif (absence d'efficience, de certitude et de simplicité) et/ou ne sont pas suffisamment précis pour prédire le lieu probable de consommation finale (absence d'efficacité et de neutralité). Par exemple, cela pourrait se produire dans les circonstances suivantes :

- la règle générale basée sur le lieu d'exécution matérielle (Principe directeur 3.5) relative aux prestations de services et de biens incorporels destinés à être consommés sur place pourrait ne pas aboutir à un résultat adéquat au regard des critères énoncés au Principe directeur 3.7 dans les cas où l'exécution matérielle se produit dans de multiples juridictions, y entraînant des obligations fiscales (absence d'efficacité, de certitude et de simplicité). Ce pourrait être le cas pour le transport international de personnes par exemple.
- la règle générale basée sur le lieu de la résidence habituelle du client (Principe directeur 3.6) relative aux fournitures de services et de biens incorporels autres que ceux couverts par le Principe directeur 3.5 pourrait ne pas être suffisamment précise pour indiquer le lieu de consommation finale dans les cas où cette consommation se produirait le plus vraisemblablement dans un autre lieu que celui de la résidence habituelle du client (absence d'efficacité et de neutralité). Ce pourrait être le cas par exemple des services et biens incorporels exécutés en un lieu aisément identifiable qui nécessitent la présence physique de la personne qui consomme la prestation, mais pas de celle de la personne qui exécute la prestation, comme la fourniture d'accès à Internet dans le hall d'un hôtel ou dans un café, l'usage d'une cabine téléphonique ou l'accès à des chaînes de télévision payante dans une chambre d'hôtel[40]. Dans de tels cas, il est raisonnable de supposer que les fournisseurs connaîtront ou seront en mesure de connaître la localisation réelle du client au moment probable de la consommation et les juridictions peuvent envisager de prendre la localisation réelle du consommateur au moment de la prestation comme critère présomptif du lieu de consommation.

D.3. Considérations particulières relatives aux fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien corporel

3.168 Les juridictions choisissent souvent de se baser sur la localisation du bien corporel pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels qui sont liées à ce bien ou à la livraison de ce dernier. L'usage commercial ou la consommation finale de ces services sont dès lors considérés comme étant suffisamment liés avec l'usage commercial ou la consommation finale du bien corporel lui-même que le lieu où il se situe est considéré comme le lieu d'imposition le plus adéquat.

3.169 Les sections suivantes sont consacrées plus particulièrement aux services et biens incorporels liés à un bien immeuble, dans la mesure où c'est

40. Dans ces exemples, les services sont exécutés en un lieu aisément identifiable et requièrent la présence physique des personnes qui consomment les prestations mais pas de celles qui les exécutent. Elles ne sont donc pas considérées comme des prestations « destinées à être consommées sur place » au regard du Principe directeur 3.6.

un domaine particulièrement complexe où une règle spécifique s'applique déjà dans de nombreuses juridictions à la fois pour les prestations entre entreprises et pour celles entre entreprises et consommateurs finals (sections D.3.1 à D.3.4). Ceci est complété par une section relative aux services et biens incorporels liés aux biens meubles corporels, qui explique qu'une règle basée sur la localisation du bien meuble corporel peut être particulièrement adéquate pour identifier le lieu d'imposition des prestations entre entreprises et consommateurs finals (section D.3.5).

D.3.1. Règle spécifique applicable aux fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien immobilier

Principe directeur 3.8

Les droits d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux entre entreprises et directement liées à un bien immobilier peuvent être attribués à la juridiction où se situe le bien immobilier.

3.170 Selon cette règle spécifique, les droits d'imposition reviennent à la juridiction dans laquelle se situe le bien immobilier.

3.171 Ce Principe directeur ne contient pas de liste des fournitures de services et de biens incorporels auxquelles une telle règle pourrait s'appliquer, mais identifie leurs caractéristiques communes et établit des catégories de fournitures de services et de biens incorporels susceptibles de remplir les conditions définies dans le Principe directeur 3.7 et pour lesquelles la mise en œuvre de cette règle spécifique pourrait donc être justifiée.

D.3.2. Circonstances dans lesquelles une règle spécifique applicable aux fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien immobilier peut être appropriée

3.172 Lorsque des services et des biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux sont directement liés à un bien immobilier, il peut y avoir des circonstances dans lesquelles une règle spécifique permettant l'attribution des droits d'imposition à la juridiction dans laquelle se situe le bien immobilier en question peut être appropriée.

3.173 Cette situation se produit le plus souvent lorsque les services ou biens incorporels relèvent de l'une des catégories suivantes :

- transfert, vente, location ou droit d'utilisation, d'occupation, de jouissance ou d'exploitation d'un bien immobilier ;

- prestations de services qui sont matériellement fournies au bien immobilier lui-même, comme la construction, la modification et l'entretien du bien ; ou
- autres services et biens incorporels qui n'entrent pas dans les deux premières catégories mais pour lesquels il existe un lien ou une association étroite, claire et évidente avec le bien immobilier.

3.174 La seconde condition nécessaire pour mettre en œuvre une règle spécifique en vertu du Principe directeur 3.7 est que cette règle aboutisse à un résultat significativement meilleur que la règle générale au regard des critères énoncés au Principe directeur 3.7. On peut raisonnablement supposer que cette seconde condition est remplie pour les deux premières catégories de services et de biens incorporels mentionnées ci-dessus, mais pour ceux visés par la dernière catégorie, il convient d'effectuer l'évaluation décrite par le Principe directeur 3.7 avant d'envisager une règle spécifique.

D.3.3. Caractéristiques communes des fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien immobilier

3.175 Les fournitures de services et de biens incorporels auxquelles le Principe directeur 3.8 peut s'appliquer sont désignées par l'expression *services directement liés à un bien immobilier*. Cette expression n'a pas de signification indépendante, mais vise simplement à rétrécir le champ de la règle spécifique, en stipulant qu'il doit exister un lien ou une association étroite, claire et évidente entre la prestation et le bien immobilier. Ce lien ou cette association étroite, claire et évidente est réputée exister uniquement si le bien immobilier est clairement identifiable.

3.176 Pour que qu'une fourniture soit considérée comme directement liée à un bien immobilier, il ne suffit pas que ce lien avec le bien immobilier soit un aspect de la fourniture parmi d'autres. Ce lien doit être au cœur de la fourniture et constituer sa caractéristique essentielle. Cette exigence est particulièrement pertinente en ce qui concerne les fournitures complexes portant sur un bien immobilier. Si le lien avec le bien immobilier ne représente qu'une partie de la fourniture, ce ne sera pas suffisant pour considérer que celle-ci relève de l'une des trois catégories.

D.3.4. Précisions supplémentaires sur les fournitures de services et de biens incorporels directement liées à un bien immobilier pour lesquels une règle spécifique peut être appropriée

3.177 Le transfert, la vente, la location ou le droit d'utilisation, d'occupation, de jouissance ou d'exploitation d'un bien immobilier englobent tous les types d'utilisation de ce bien, à savoir les fournitures de services et de biens incorporels qui *découlent* de ce bien (par opposition à d'autres circonstances dans lesquelles les fournitures sont *destinées* au bien

immobilier). Par conséquent, les termes « *transfert* », « *vente* », « *location* », et « *droit d'utilisation, d'occupation, de jouissance ou d'exploitation* » ne doivent pas être compris de façon restrictive selon le sens que leur donne le droit civil national. Il convient néanmoins de souligner que ces opérations ne sont régies par ce Principe directeur que s'il s'agit de prestations de services ou de livraisons de biens incorporels au sens du droit national, c'est-à-dire qu'elles ne sont pas considérées comme des livraisons de biens mobiliers ou immobiliers[41].

3.178 Les prestations de services comme la construction, la transformation et l'entretien d'un bien immobilier couvrent des services de nature physique, par opposition à des services intellectuels par exemple. Ces services sont matériellement fournis au bien immobilier et visent à le transformer ou à le maintenir en état. En pratique, il s'agira par exemple de la construction d'un bâtiment[42], de sa rénovation ou démolition, de travaux de peinture, voire même de son nettoyage (intérieur ou extérieur).

3.179 En plus de l'utilisation du bien immobilier et de services matériellement fournis à ce bien, il peut exister d'autres fournitures de services et de biens incorporels en lien ou en une association très étroite, claire et évidente avec le bien immobilier et pour lesquelles l'imposition dans la juridiction de ce bien conduit à un résultat significativement meilleur que la règle générale, compte tenu des critères énoncés dans le Principe directeur 3.7. Lorsqu'elles envisagent l'adoption d'une règle spécifique, les juridictions souhaiteront peut-être en particulier prendre en considération, outre l'exigence d'un lien ou d'une association très étroite, claire et évidente entre la prestation et le bien immobilier, la réponse à la question de savoir si cette règle présente un potentiel suffisant pour être gérable et applicable dans la pratique. Par exemple, certains services intellectuels[43], comme les services d'architecture qui portent sur un bien immobilier spécifique et clairement identifiable, pourraient être considérés comme ayant un lien suffisamment étroit avec un bien immobilier.

D.3.5. Services et biens incorporels liés à un bien meuble corporel

3.180 Les exemples de services et de biens incorporels liés à un bien meuble corporel comprennent les services qui sont matériellement exécutés sur un bien meuble corporel tels que la réparation, la modification ou

41. D'autres règles s'appliqueront à ces prestations, même si elles peuvent aboutir au même résultat.
42. Si cette opération n'est pas considérée comme une livraison de biens ou d'un bien immobilier, pour lesquels d'autres règles peuvent s'appliquer, bien qu'elles puissent aboutir au même résultat.
43. L'adjectif « intellectuel » ne concerne pas uniquement les professions réglementées et doit être entendu au sens large.

l'entretien du bien ainsi que la location d'un bien meuble corporel particulier, lorsqu'elle est considérée comme un service. Les juridictions pourraient envisager la mise en œuvre d'approches basées sur la localisation d'un bien meuble corporel pour déterminer le lieu d'imposition de fournitures de services et de biens incorporels liés à ce bien meuble corporel. Une telle approche assure que les règles relatives au lieu d'imposition pour ces fournitures reflètent avec une fidélité raisonnable le lieu où leur consommation a vraisemblablement lieu et qu'il est raisonnablement aisé pour les fournisseurs de l'appliquer en pratique, particulièrement pour les opérations entre entreprises et consommateurs finals. Les services et les biens incorporels liés à un bien meuble corporel fournis aux consommateurs finaux, tels que les services de réparation, seront généralement consommés là où le bien se trouve. Les biens meubles corporels expédiés à l'étranger après avoir été l'objet d'un service seront généralement soumis à une TVA à l'importation selon les règles douanières normales au moment du franchissement de la frontière. Cela permet d'allouer les droits d'imposition à la juridiction de consommation lorsque le bien meuble corporel traverse une frontière fiscale. Les juridictions complètent généralement ces règles en octroyant une exemption de TVA temporaire dans la juridiction où la prestation est effectuée et où le bien meuble corporel se trouve temporairement, si ce dernier est ensuite exporté. Ce point se trouve en dehors du champ d'application de ces Principes directeurs[44].

3.181 Pour les opérations entre entreprises, l'application de la règle générale basée sur le lieu du client donnera généralement lieu à un résultat adéquat pour les fournitures de services et de biens incorporels liées à un bien meuble corporel.

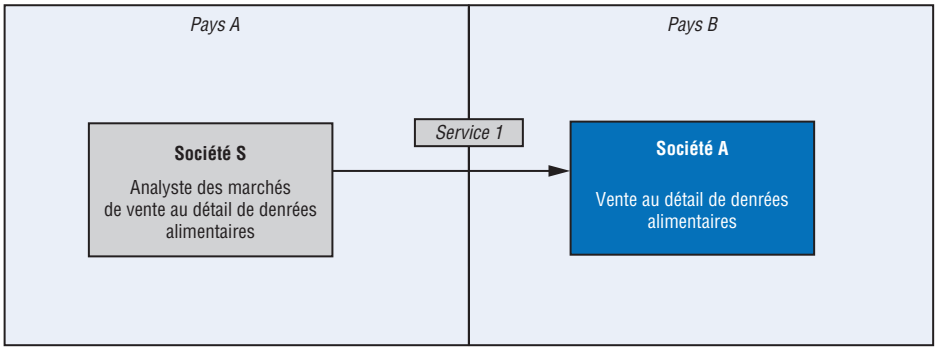
44. Le traitement des services accessoires à une importation ou à une exportation (par exemple emballage, chargement, transport, assurance, etc.) est également en dehors du champ d'application de ces Principes directeurs.

ANNEXE I AU CHAPITRE 3

Exemples illustrant l'application de la règle générale pour le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises à des entités à implantation unique

Les exemples figurant dans la présente annexe illustrent les règles énoncées dans les Principes directeurs et n'ont donc pas vocation à être exhaustifs. Le lieu d'imposition de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux sera déterminé en fonction des faits propres à chaque prestation.

Exemple 1 : Opération effectuée entre deux entités juridiques distinctes (qu'elles aient des liens capitalistiques ou non)



Faits

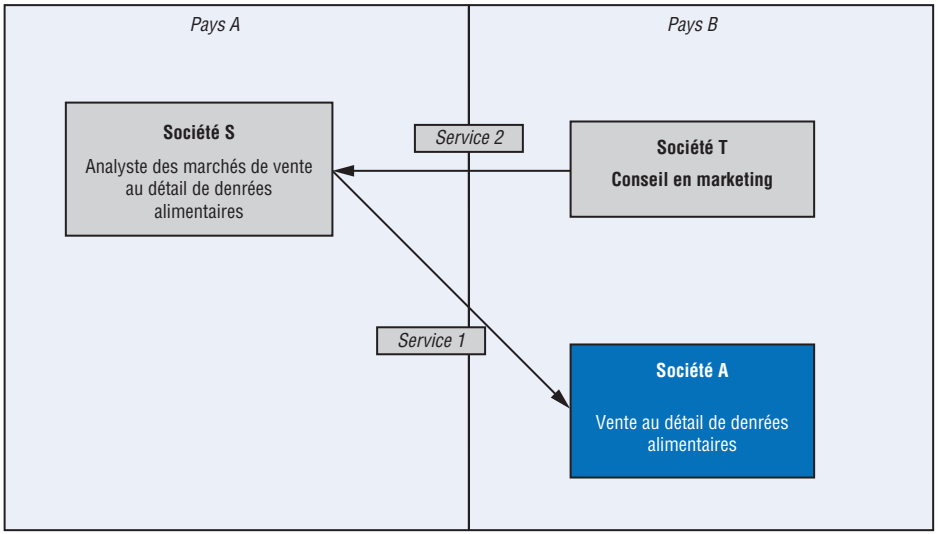
La société S est une entreprise située dans le pays A, spécialisée dans l'analyse des marchés de vente au détail de denrées alimentaires. La société A est une entreprise de vente au détail de produits alimentaires située dans le pays B. Ni l'une, ni l'autre ne possède d'autres établissements au sens de la TVA. La société A envisage d'étendre ses activités de vente au détail au-delà du pays B et se met en rapport avec la société S. Les deux sociétés concluent un accord commercial aux termes duquel la société S réalisera pour la société A une analyse des conditions du marché dans le pays A. La société A versera à la société S une somme déterminée en contrepartie de l'exécution par cette dernière des obligations lui incombant en vertu de l'accord commercial.

Lieu d'imposition

Selon l'accord commercial conclu entre les parties, la société S sera le prestataire et la société A le client. Un service sera rendu au client par le prestataire moyennant une contrepartie. Conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), le lieu d'imposition sera le pays B, qui est le pays où se situe le client.

Le résultat ne change pas même si le fournisseur et le client sont deux entités juridiques distinctes ayant des liens capitalistiques.

Exemple 2 : Réalisation de deux prestations faisant intervenir trois entités juridiques distinctes



Faits

Comme la société A sollicite ensuite la société S pour conduire également des études portant sur son propre marché dans le pays B, la société S a recours aux services d'une société de conseil en marketing localisée dans le pays B, la société T, qui n'a aucun lien capitalistique avec la société S, ni la société A.

La société T fournit ses services de conseil en marketing à la société S en vertu d'un accord commercial (service 2). Le service 1 rendu au titre de l'accord conclu entre la société S et la société A (tels que décrits dans l'exemple 1, à savoir la réalisation d'une analyse des conditions du marché dans le pays A) continuent de l'être comme dans l'exemple 1.

Lieu d'imposition

En vertu de l'accord commercial, la société T est le prestataire et la société S est le client. Cet accord prévoit la prestation des services moyennant une contrepartie. Aussi, conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), la prestation de services effectuée par la société T est assujettie à l'impôt dans le pays A puisque c'est dans ce pays que le client est localisé. On a affaire à deux opérations distinctes qui sont traitées comme telles

Le résultat, pour ce qui concerne les prestations de services décrites dans l'exemple 1, demeure inchangé.

Exemple 3 : Accord global

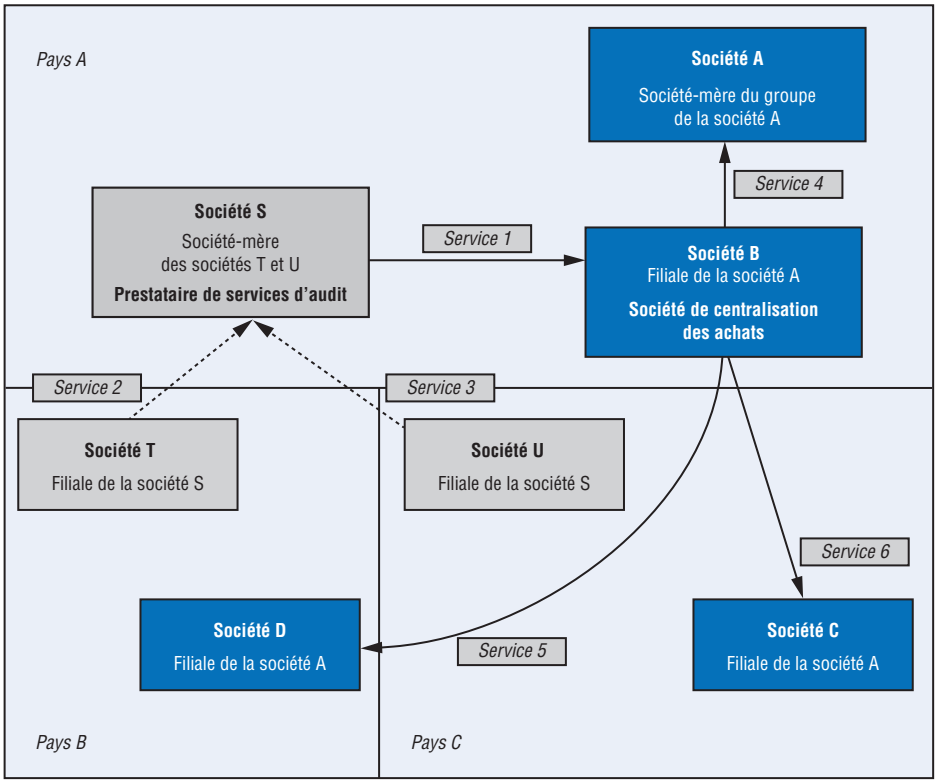
Cet exemple illustre les prestations réalisées lorsqu'un accord global portant sur la prestation de services d'audit comptable est conclu entre la société-mère d'un cabinet d'audit et une société du groupe chargée de centraliser les achats pour les autres membres du groupe situés dans divers pays.

Faits

La société B est une centrale d'achat située dans le pays A. Elle appartient à un groupe multinational détenant des filiales dans le monde entier, dont la société D dans le pays B, et la société C dans le pays C. La société-mère de la société B est la société A, également située dans le pays A.

La société S situé dans le pays A est la société-mère d'un cabinet d'audit international détenant des filiales dans le monde entier, notamment la société T dans le pays B et la société U dans le pays C.

Le groupe de la société A a besoin de services d'audit comptable pour respecter les obligations imposées par la législation à l'entreprise située dans le pays A et à ses filiales localisées dans les pays B et C. Ce contrat global est conclu par la société B pour l'ensemble du groupe; celle-ci conclut donc un



accord d'achat centralisé avec la société S portant sur la fourniture de services d'audit comptable à l'ensemble du groupe de la société A. Le paiement sera effectué après exécution de chaque accord commercial.

Les services d'audit comptable sont fournis par la société S à la société B moyennant contrepartie. Si ces prestations couvrent la fourniture de tous les éléments sur lesquels portent l'accord global, la société S n'est apte à exécuter effectivement elle-même qu'une partie de ces prestations, à savoir celles fournies aux sociétés A et B, toutes deux situées dans le pays A. Pour que l'accord puisse être entièrement exécuté, la société S conclut à son tour des accords commerciaux avec ses deux filiales, la société T et la société U, accords aux termes desquels ces dernières fournissent des services d'audit comptable à leur société-mère, la société S. Les sociétés S et T fournissent les services directement aux filiales de la société A, lesquelles, à savoir les sociétés C et D, se situent respectivement dans les mêmes pays que les filiales de la société A leur fournissant les prestations.

La société B conclut des accords commerciaux séparés avec sa société-mère, la société A, et les filiales de cette dernière, à savoir C et D, aux termes desquels elle fournit des services d'audit comptable qu'elle s'est procurés auprès de la société A ainsi que de ses filiales C et D.

Dans cet exemple, on dénombre six accords commerciaux distincts, chacun d'entre eux portant sur la prestation de services moyennant contrepartie.

- La société S est le prestataire et la société B le client aux termes de l'accord de centralisation des achats (service 1).
- Les sociétés T et U sont prestataires et la société S client aux termes de deux accords commerciaux différents (service 2 et service 3).
- La société B est le prestataire et la société A le client aux termes d'un accord différent (service 4).
- La société B est le prestataire et la société D et la société C les clients aux termes de deux accords commerciaux différents (service 5 et service 6).

Le lieu d'imposition sera déterminé pour chaque prestation séparément.

Lieu d'imposition

Conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), le lieu d'imposition du service 1 liant la société S et la société B sera le pays A puisque la société B est établie dans ce pays. Toujours en application de la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), le lieu d'imposition des prestations des services 2 et 3 survenues entre la société T et la société U, en qualité de prestataires, et la société S, en qualité de client, est le pays A dans les deux cas. Conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), le lieu d'imposition de la prestation de services 4 survenues entre la société B et la société A sera le pays A puisque la société A est établie dans ce pays. Toujours en application de la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), le lieu d'imposition pour la prestation de services 5 survenue entre la société B et la société D sera le pays B car c'est le pays où le client est localisé, et le lieu d'imposition de la prestation de services 6 survenue entre la société B et la société C sera le pays C car c'est le pays où se trouve le client.

Il convient de noter que les services d'audit comptable rendus par les sociétés T et U sont « fournis à » la société S alors qu'ils sont « rendus » directement à la société D et à la société C. Le fait que ces services soient « fournis à » des personnes différentes de celles qui en bénéficient n'a pas d'importance en l'espèce pour la détermination du lieu d'imposition étant donné que celui-ci demeurera le lieu où se situe le client conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2) et il ne sera en aucun

cas le lieu où les services sont exécutés ou le lieu où se situe la personne pour laquelle ils sont exécutés.

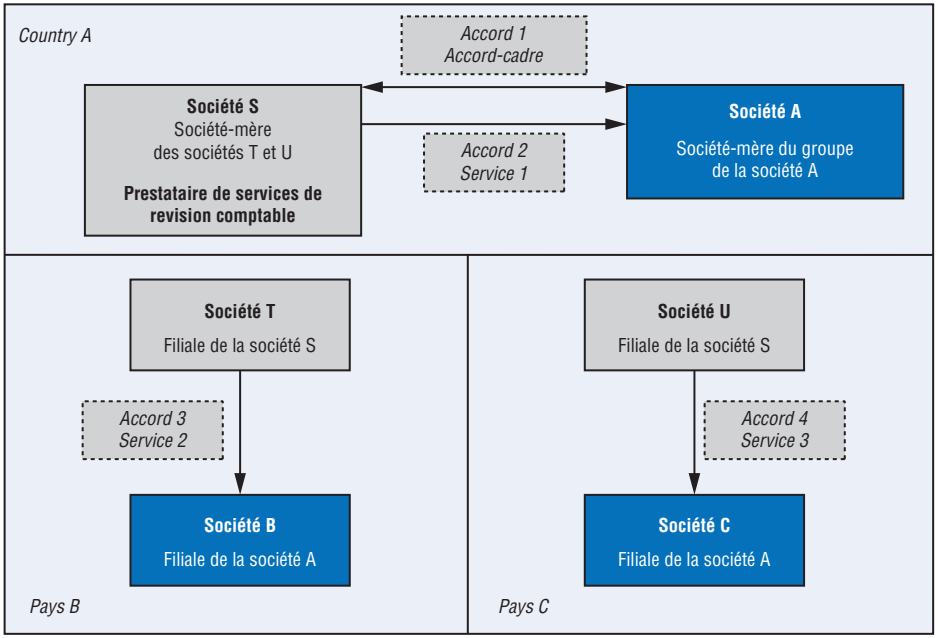
La raison en est qu'à chaque étape de l'exemple choisi, toutes les prestations sont soumises aux règles d'imposition en vigueur dans le pays où le client est localisé et où les services sont réputés utilisés par l'entreprise, conformément au principe de destination mis en œuvre par la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2). On n'observe ni double imposition, ni absence d'imposition involontaire dans les pays A, B et C. Ainsi, l'impôt perçu dans les pays B et C reflète l'utilisation professionnelle des services dans ces pays, conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2) qui considère la localisation du client comme l'indicateur de substitution approprié pour déterminer la juridiction de l'utilisation professionnelle, en application du principe de destination. Il n'y a aucune raison de ne pas s'en tenir aux accords commerciaux par exemple en s'attachant aux interactions entre la société T et la société D ou entre la société U et la société C.

En élaborant cet exemple, on a pris soin d'éviter tout problème lié aux activités de tutelle (« *stewardship* ») qui risquerait de se poser concernant la société A[45]. On pourrait également considérer que la société A, en tant que société-mère, tire avantage des activités d'audit comptable menées dans les pays A, B et C, ne serait-ce par exemple que parce qu'elles recouvrent un examen supplémentaire des états financiers au regard des normes comptables du pays de la société-mère et non uniquement des normes comptables du pays de chaque filiale. On suppose qu'il n'y a pas de problèmes liés aux activités de tutelle dans l'exemple 3 du fait de l'existence du service 4 en vertu duquel la société B fournit des services d'audit comptable à la société A. En outre, toutes les questions concernant l'évaluation à des fins de TVA/TPS et l'identification éventuelle de prestations autres que celles apparaissant dans le schéma sont également écartées.

45. Les dépenses de tutelle sont globalement des dépenses que la société-mère du groupe engage, au titre de frais administratifs et d'autres services fournis aux filiales et autres sociétés apparentées, à son bénéfice en sa qualité d'actionnaire plutôt qu'à celui de chaque filiale ou société apparentée considérée individuellement. Ces frais sont soit pris en charge directement par la société-mère, soit supportées par la filiale puis imputés à la société-mère. Généralement, ils sont traités comme des dépenses devant être imputées à la société-mère : ils doivent en effet être considérés comme des dépenses de surveillance ou des dépenses imputables à l'actionnaire dans la mesure où c'est lui ou le groupe tout entier qui en bénéficie et non une filiale ou une société apparentée en particulier.

Exemple 4 : Autre modèle d'accord global – Accord-cadre

Dans cet exemple, la société-mère du groupe qui cherche à se procurer des services d'audit comptable conclut un accord global dit « accord-cadre » avec la société-mère du cabinet d'audit (toutes deux situées dans le même pays) portant sur la prestation de services d'audit comptable dans un certain nombre de pays[46].



Faits

La société A est une société-mère située dans le pays A. Elle appartient à un groupe multinational possédant des filiales dans le monde entier, notamment la société B dans le pays B et la société C dans le pays C.

La société S est une société-mère située dans le pays A appartenant à un cabinet d'audit international détenant des filiales dans le monde entier, notamment la société T dans le pays B et la société U dans le pays C.

46. L'expression « accord-cadre » est employée uniquement pour établir une distinction avec l'accord commercial séparé portant sur la fourniture de services d'audit comptable à la société-mère. Les Principes directeurs n'ont pas pour objet de tenter de définir d'une quelconque manière en quoi pourrait consister un accord-cadre.

La société A a besoin de services d'audit comptable pour respecter les obligations imposées à ses sociétés par la législation dans le pays A et à ses filiales localisées dans les pays B et C. La société A conclut un accord-cadre avec la société S (Accord 1). L'accord-cadre stipule les définitions, les obligations en matière de confidentialité, les garanties, les échéances et les limites à la responsabilité qui ne s'appliqueront, le cas échéant, que si les membres de la société S et de la société A concluent des accords séparés faisant référence à cet accord-cadre. L'accord prévoit également que les sociétés apparentées à la société A et les cabinets d'audit apparentés à la société S peuvent conclure des accords commerciaux citant en référence les termes de l'accord-cadre. Il n'oblige toutefois pas les membres du groupe de la société A ou du groupe de la société S à conclure des accords commerciaux de ce type.

La société A conclut un accord commercial séparé avec la société S pour l'audit de ses comptes (Accord 2) ; la société B conclut un accord commercial avec la société T pour l'audit des comptes de la société B (Accord 3) ; et la société C conclut un accord commercial avec la société U pour l'audit de ses comptes (Accord 4). Dans chacun de ces accords distincts (accords 2, 3 et 4), figure un article par lequel les parties s'engagent à reprendre les termes de l'accord-cadre (Accord 1). Le paiement sera effectué après exécution de chaque accord commercial.

On dénombre quatre accords distincts dans cet exemple, dont trois seulement constituent des accords commerciaux se concrétisant par des prestations de services moyennant contrepartie.

- L'Accord 1 ne se matérialise pas par une prestation, ne donne pas lieu à contrepartie et ne génère aucune opération. L'Accord 1 définit des conditions et modalités qui ne sont invoquées que lorsque les parties s'entendent pour conclure des accords commerciaux séparés tels que définis dans l'accord-cadre.
- Aux termes de l'Accord 2, la société S est le prestataire et la société A le client (Service 1).
- Aux termes de l'Accord 3, la société T est le prestataire et la société B le client (Service 2).
- Aux termes de l'Accord 4, la société U est le prestataire et la société C le client (Service 3).

Le lieu d'imposition sera déterminé pour chaque prestation séparément.

Lieu d'imposition

Conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), le lieu d'imposition pour la prestation du service 1 survenue entre la société S et la société A sera le pays A puisque la société A

se trouve dans le pays A. Toujours conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), le lieu d'imposition pour la prestation du service 2 survenue entre la société T et la société U sera le pays B car la société B se trouve dans le pays B. En outre, et une fois encore en application de la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), le lieu d'imposition de la prestation du service 3 survenue entre la société U et la société C sera le pays C puisque c'est dans ce pays que se trouve la société C.

Les trois prestations sont soumises aux règles d'imposition en vigueur dans le pays où le client est localisé, et la localisation du client est le critère présomptif retenu pour déterminer la juridiction de l'utilisation professionnelle, conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2). Il n'y a ni double imposition, ni absence d'imposition involontaire dans les pays A, B ou C. Il n'y a aucune raison de ne pas s'en tenir aux accords commerciaux. En particulier, aucune prestation n'étant effectuée en vertu de l'accord-cadre (Accord 1) dans cet exemple, il n'y aucune raison de s'interroger sur le lieu d'imposition.

Exemple 5 : Autre type d'accord global prévoyant des flux de paiements différents

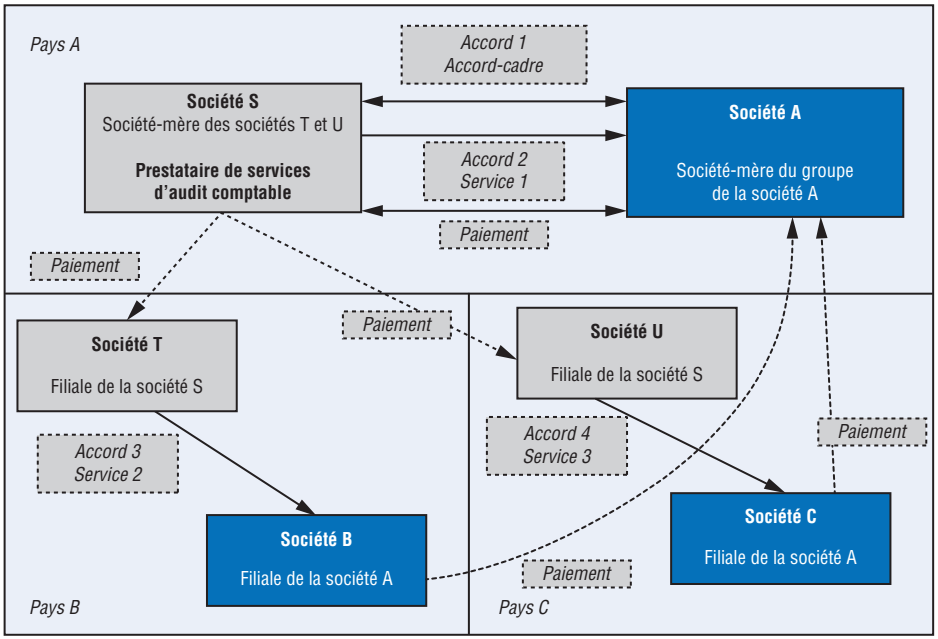
Cet exemple extrapole à partir de l'exemple 4 en ajoutant des flux de paiements différents des flux de services conformément aux dispositions de l'accord commercial sous-jacent.

Faits

Cet exemple reprend la situation décrite dans l'exemple 4 si ce n'est que le groupe de la société A a mis en place un système de paiement pour les prestations entre les entreprises du groupe. Le groupe de la société A décide ensuite de réduire les coûts liés aux décaissements en investissant la société A des fonctions d'agent payeur pour tous les membres du groupe[47]. L'accord-cadre dans cet exemple est similaire à celui de l'exemple 4 si ce n'est qu'il prévoit que les services rendus en vertu des accords commerciaux conclus à l'échelon local seront réglés directement par la société A à la société S pour tous les membres du groupe de la société A.

Pour les services d'audit comptable fournis en vertu des trois accords commerciaux conclus par elles, les sociétés S, T et U suivront la procédure habituelle de facturation et émettront des factures respectivement au nom

47. Il est admis que, dans certains cas, la fonction d'agent payeur peut générer l'apparition d'une prestation distincte, ou de prestations distinctes, entre la société A et ses filiales. Aux fins du présent exemple, tel n'est pas le cas.



des sociétés A, B et C. Pour ce qui est du paiement cependant, la société S établira un relevé global (à laquelle seront jointes les copies des factures établies au titre des prestations de services exécutées) à l'intention de la société A. C'est au vu de ce relevé que la société A acquittera le montant exigé par la société S et exigera à son tour le jour même le paiement des sommes respectivement dues par B et C. Parallèlement, la société S créditera les sociétés T et U des montants qui leur sont dus le jour même où la société A procédera au paiement des prestations exécutées.

Les flux de paiements prennent la forme de versements ou d'écritures comptables. Les paiements effectués par la société A au profit de la société S représentent la contrepartie des services fournis par S à A, par T à B et par U à C.

Lieu d'imposition

Les conclusions auxquelles on parvient dans l'exemple 4 concernant le lieu d'imposition des prestations effectuées aux termes des accords commerciaux conclus (accords 2, 3 et 4) demeurent valables. Le fait que les paiements transitent par la société A et la société S n'a aucune influence sur ces conclusions.

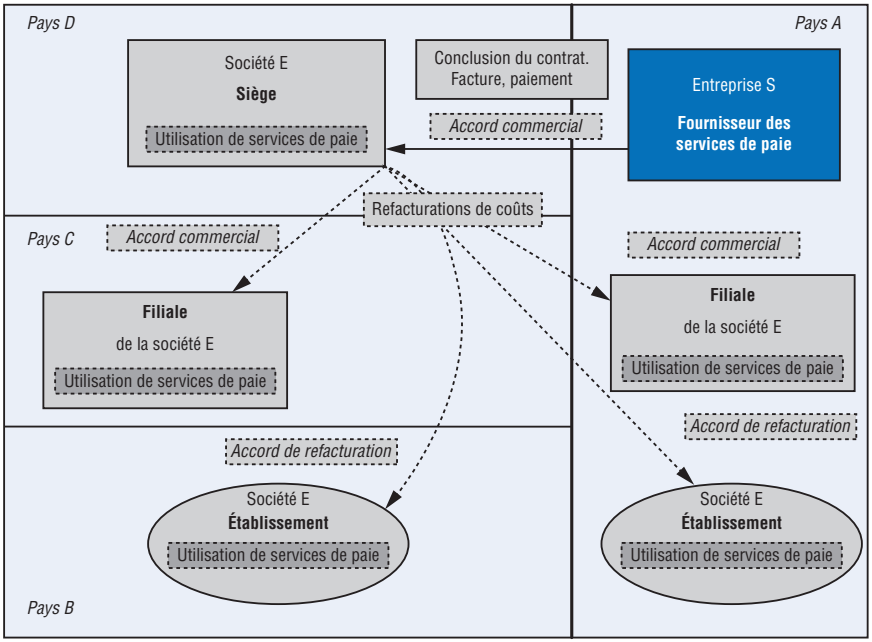
Toutes les prestations effectuées aux termes d'accords commerciaux sont soumises aux règles d'imposition en vigueur dans le pays où se trouve le client

en vertu de la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2). Il n'y a ni double imposition, ni exonération involontaire dans les pays A, B ou C. Il n'y a aucune raison de ne pas s'en tenir aux accords commerciaux, et de se fier par exemple aux flux de paiements. Les flux de paiements entre la société A et ses filiales, entre la société A et la société S, et entre la société S et ses filiales sont la contrepartie des prestations de services effectuées en vertu des accords commerciaux, mais ne constituent pas en eux-mêmes des prestations supplémentaires, et ne modifient pas les prestations réalisées, pas plus qu'ils ne permettent d'identifier le client ou de localiser le client.

ANNEXE II AU CHAPITRE 3

Exemples illustrant l'application de la méthode de la refacturation dans le cadre de la règle générale pour le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises à des entités à implantations multiples

Fourniture de services de paie



Faits

La société E est une entité établie dans trois pays différents : un siège dans le pays D (« siège ») et des établissements commerciaux (« établissements ») dans les pays A et B. Elle est la société mère d'un groupe multinational qui possède des filiales (« filiales ») dans les pays A et C. Le siège et les établissements de la société E, ainsi que ses filiales, sont tous enregistrés à la TVA.

La société E, représentée par son siège, conclut un accord commercial avec le fournisseur S, situé dans le pays A, portant sur la prestation de services de gestion de la paie. Dans cet exemple, les services de gestion de la paie[48] concernent le personnel du siège de la société E, de ses établissements situés dans les pays A et B, ainsi que de ses filiales dans les pays A et C.

Au siège, la société E a des accords commerciaux avec ses filiales et des accords de refacturation avec ses établissements, qui définissent les conditions et modalités des transactions entre eux.

L'accord commercial qui lie le prestataire S et la société E prévoit une rémunération mensuelle forfaitaire si les effectifs sont compris dans une certaine fourchette. La rémunération des services rendus en vertu de cet accord commercial est payée au fournisseur S par le siège de la société E à réception d'une facture du prestataire S.

La rémunération convenue est de 20 000. Le fournisseur S émet une facture de ce montant au siège de la société E, dont il reçoit un paiement pour l'intégralité de ce montant.

Prestataire

Le prestataire S dans le pays A a conclu un accord commercial avec la société E. Cet accord a été négocié et conclu pour la société E par son siège dans le pays D, auquel toutes les factures sont adressées et qui est responsable du paiement. L'accord contient tous les éléments qui permettent au prestataire d'exonérer ses prestations de la TVA et d'émettre une facture hors TVA au siège de la société E situé dans le pays D.

48. Les services de gestion de la paie font intervenir différents étapes, comme la collecte des données, la saisie des données principales dans les systèmes informatiques, le suivi des évolutions législatives, le calcul des impôts, l'émission de bulletins de paie, la préparation des écritures comptables, la réparation des fichiers de virement bancaire, l'émission de rapports récapitulatifs, etc.

Groupe client[49]

Après avoir représenté la société E dans l'accord commercial conclu avec le fournisseur S, le siège de la société E aura généralement enregistré ce fournisseur dans le « fichier principal prestataires » de son système ERP[50] et aura créé un centre de coûts afin d'inscrire et de regrouper les coûts correspondants. Dans cet exemple, le siège a représenté la société E pour la conclusion d'un accord commercial couvrant l'acquisition de services pour son propre usage, pour celui de ses établissements situés dans les pays A et B et de ses filiales dans les pays A et C. En conséquence, le siège de la société E réfléchira à la méthodologie adéquate permettant de répartir les coûts de ces services entre lui-même, ses établissements et ses filiales. Dans cet exemple, cette répartition sera fondée sur le nombre de salariés (« les effectifs »). Dans le cas présent, les effectifs donnent une image juste et raisonnable de l'utilisation des services de gestion de la paie par le siège de la société E, ses établissements et filiales qui emploient le personnel visé par ces services. Par conséquent, les effectifs sont considérés comme étant une clé de répartition des coûts acceptable pour ces services.

Les conditions et modalités de répartition des coûts entre les établissements et les filiales seront définies dans les accords commerciaux conclus entre la société E et ses filiales et dans les accords de refacturation conclus entre le siège de la société E et ses établissements.

À réception de la facture du fournisseur S, l'équipe chargée des comptes prestataires au siège de la société E saisira cette facture dans le centre de coûts qui gère les factures qui doivent être réparties en fonction des effectifs pour les prestations ultérieures.

Ensuite, le traitement approprié au regard de la TVA (« codification ») sera appliqué à cette entrée. Le traitement est généralement basé sur un « arbre de décision » qui prend en compte les différents scénarios possibles au regard de la TVA. Dans le cas présent, la conclusion concernant le siège de la société E sera que la facture reçue du fournisseur S ne doit pas faire apparaître la TVA et

49. Dans cet exemple, l'expression « groupe client » désigne la société E ainsi que ses établissements et filiales qui emploient le personnel concerné par les services rendus par le fournisseur S.
50. Les systèmes de planification des ressources de l'entreprise (ERP) intègrent les flux de gestion internes et externes et les informations à l'échelle de l'ensemble de l'entreprise, qui englobent les fonctions financières et comptables, la production, les ventes et les services, la gestion des relations avec les clients, etc. Les systèmes ERP automatisent cette activité au moyen d'un logiciel intégré. Leur objectif est de faciliter la circulation de l'information entre toutes les fonctions d'une entreprise et de gérer les relations avec les parties prenantes extérieures, comme les fournisseurs et les clients. Voir Bidgoli, Hossein, (2004), *The Internet Encyclopedia*, Volume 1, John Wiley & Sons, Inc. p. 707.

que le siège doit déclarer la TVA dans le pays D en vertu d'un mécanisme d'autoliquidation[51]. Une fois approuvée, la facture sera traitée en vue de son paiement par le siège directement au fournisseur S, et le siège déclarera la TVA dans le pays D en vertu d'un mécanisme d'autoliquidation. Le siège de la société E dans le pays D déduira la taxe correspondante sur les intrants, conformément à son droit de déduction normal.

À l'étape suivante, le siège de la société E refacturera une partie des coûts des services de paie aux établissements et aux filiales qui emploient le personnel concerné par ces services. Cette action fait généralement partie de la « clôture comptable » périodique, qui peut intervenir en fin de mois, de trimestre, de semestre ou d'exercice comptable. Très souvent, ce processus est basé sur une « table de clés de répartition » gérée par le logiciel comptable, qui indique pour chaque montant ou fourchette de montants le pourcentage à appliquer pour répartir les montants à refacturer, tels qu'ils ont été établis à un stade antérieur du processus. Ce programme de clôture calcule alors le montant par établissement et filiale, crée la documentation correspondante et procède aux écritures comptables.

Dans cet exemple, la clé de répartition est basée sur les effectifs. Le siège de la société E détermine le nombre de salariés de chacun des établissements et filiales concernés, généralement à partir des données budgétaires. Dans cet exemple, les données budgétaires indiquent que le siège emploie 100 personnes, les établissements situés dans les pays A et B emploient respectivement 10 et 30 personnes, tandis que les filiales dans les pays A et C emploient respectivement 20 et 40 personnes.

La table de clés de répartition attribue 50 % au siège dans le pays D, 5 % à l'établissement dans le pays A, 15 % à l'établissement dans le pays B, 10 % à la filiale dans le pays A et 20 % à la filiale dans le pays C. Le système comptable au siège de la société E établit deux factures au titre de la fourniture ultérieure à ses filiales, une d'un montant de 2 000 à la filiale située dans le pays A, et l'autre d'un montant de 4 000 à la filiale située dans le pays C[52]. Conformément à la règle générale pour les opérations entre entreprises (Principe directeur 3.2), ces factures seront exonérées de TVA puisque ces filiales sont des entités ayant une implantation unique situées en dehors du pays D où le siège de la société E est localisé. Le système comptable générera également deux documents internes

51. Aux fins de cet exemple, on suppose que tous les pays appliquent un mécanisme de l'autoliquidation qui consiste à transférer la redevabilité de la taxe du fournisseur au client. Certains pays n'exigent pas du client qu'il déclare la taxe due en vertu de l'application du mécanisme d'autoliquidation lorsqu'il peut prétendre à la déduction de l'intégralité de la taxe acquittée en amont sur ses achats.
52. Voir section C.4 *Commentaires sur l'application de la règle générale – Entités juridiques ayant une seule localisation* », paragraphes 3.38 et suivants.

équivalents à des factures pour l'attribution de 1 000 à son établissement dans le pays A et de 3 000 à son établissement dans le pays B. Selon la méthode de la refacturation, ces documents seront traités de la même manière que s'il s'agissait de factures adressées à une entité juridique séparée, et seront exonérés de TVA puisque les deux établissements sont situés en dehors du pays D où le siège de l'entreprise E est localisé.

À réception des factures, les filiales dans les pays A et C déclareront la TVA via le mécanisme d'autoliquidation. Les établissements dans les pays A et B déclareront la TVA via le mécanisme d'autoliquidation à réception des documents indiquant les coûts qui leur ont été attribués par le siège.

Ce processus se répétera tout au long de l'exercice comptable. Il est possible que, dans certains cas, les clés de répartition restent inchangées au cours de l'exercice comptable, même si les effectifs par entité peuvent fluctuer pendant cette période. En pareil cas, les entreprises effectuent en général un calcul « rectificatif » en fin d'exercice. La répartition des coûts sera alors réexaminée sur la base des chiffres plus précis sur les effectifs, en tenant compte des fluctuations intervenues au cours de l'exercice comptable. Des notes de crédit ou des factures/documents rectificatifs seront alors créés pour couvrir la différence entre le montant effectivement facturé et celui calculé sur la base des effectifs réels. Ces factures ou notes de crédit supplémentaires seront soumises à un traitement TVA similaire aux factures/documents de base.

Administrations fiscales

Le fournisseur situé dans le pays A doit conserver toutes les informations pertinentes constitutives de l'accord commercial de manière à démontrer qu'il a exonéré à juste titre la TVA sur le service fourni au siège de la société E.

L'administration fiscale du pays D doit être en mesure de vérifier que le siège de la société E a dûment appliqué le mécanisme de l'autoliquidation à la facture reçue du fournisseur S. Elle doit également pouvoir s'assurer que le traitement fiscal des refacturations effectuées par le siège de la société E à ses établissements et filiales est correct. Le siège de la société E doit conserver toutes les informations pertinentes constitutives de l'accord commercial avec le fournisseur S. Il doit également conserver les accords commerciaux conclus avec ses filiales et les accords de refacturation conclus avec ses établissements qui décrivent les modalités de répartition des refacturations.

Les administrations fiscales des pays A, B et C doivent être en mesure de vérifier que les filiales et les établissements de la société E appliquent correctement le mécanisme de l'autoliquidation aux refacturations effectuées par le siège. Les filiales doivent conserver toutes les informations pertinentes constitutives de leur accord commercial avec la société E représentée par son

siège et les établissements doivent conserver toutes les informations pertinentes constitutives de leur accord de refacturation avec le siège. En particulier, les administrations fiscales des pays A et B doivent être en mesure de s'assurer que les établissements ont déclaré la taxe au bon moment, qui correspond à la date d'imposition prévue par les règles habituelles en vigueur dans leur juridiction (par exemple, date des documents de refacturation internes, date de paiement de la rémunération au siège).

Afin de vérifier les refacturations, les administrations fiscales devront pouvoir consulter tous les documents commerciaux pertinents, en remontant jusqu'au niveau des transactions individuelles, afin d'établir la nature du service refacturé et de déterminer ainsi son lieu d'imposition et le taux applicable.

© OCDE 2017

Chapitre 4

L'accompagnement des Principes directeurs en pratique la cooperation mutuelle, les mécanismes de reduction des conflits et l'application à des cas de fraude et d'évasion fiscales

A. Introduction

4.1 L'objectif des Principes directeurs est de fournir des orientations aux juridictions pour élaborer une législation pratique qui facilitera une interaction harmonieuse entre les systèmes de TVA nationaux en ce qui concerne le commerce international, en vue de réduire le risque de double imposition ou de non-imposition involontaire et de créer davantage de sécurité pour les entreprises et les autorités fiscales. Cet objectif devrait être atteint principalement grâce au respect des principes convenus au niveau international sur la neutralité de la TVA énoncés au chapitre 2 et à travers la mise en œuvre des principes pour déterminer le lieu d'imposition des prestations transfrontalières énoncés au chapitre 3.

4.2 Dans un monde idéal, réaliser l'objectif des Principes directeurs serait simple. Les principes sur la neutralité de la TVA énoncés au chapitre 2 et sur l'attribution des droits d'imposer à la TVA énoncés au chapitre 3 dans les relations entre entreprises et dans les relations des entreprises avec les consommateurs finals seraient appliqués de manière uniforme de la manière la plus large possible. Des mécanismes particuliers seraient également disponibles pour les entreprises qui sont supporté de la TVA dans des juridictions où elles ne sont pas situées pour éviter que cette TVA ne soit un coût pour ces dernières. En outre, les parties impliquées dans des transactions transfrontalières agiraient en toute bonne foi et toutes les transactions seraient légitimes et posséderaient une substance économique.

4.3 En pratique, toutefois, il peut y avoir des différences dans la façon dont les juridictions appliquent ou interprètent les Principes directeurs sur la neutralité ou sur le lieu d'imposition des prestations (par exemple, en ce qui concerne la détermination du statut et du lieu du client). Il peut également y avoir des différences dans la façon dont les juridictions traitent les éléments factuels de certaines transactions transfrontalières particulières (par exemple, des différences dans la caractérisation des prestations) et dans l'interprétation des règles locales par les parties impliquées dans une prestation transfrontalière. Lorsque ces différences existent, elles peuvent conduire à une double imposition ou à une non-imposition involontaire et, dans certains cas, à des litiges.

4.4 Dans la mesure où les Principes directeurs sur la neutralité et le lieu d'imposition n'élimineront pas entièrement le risque de double imposition ou de non-imposition involontaire en ce qui concerne l'application de la TVA sur

les prestations transfrontalières de services et de biens incorporels, et dans la mesure où des interprétations contradictoires des Principes directeurs pourraient engendrer des différends, il convient d'identifier les autres mécanismes qui pourraient permettre de faciliter une application cohérente des Principes directeurs dans les législations nationales, de même que leur interprétation cohérente par les administrations fiscales, afin de réduire le risque d'une telle double imposition ou non-imposition involontaire et les potentiels litiges pouvant en résulter.

4.5 En sus des problèmes pratiques qui peuvent survenir dans l'application ou l'interprétation des Principes directeurs lorsque toutes les parties agissent de bonne foi et lorsque toutes les transactions sont légitimes et ont une substance économique, certaines transactions transfrontalières peuvent être le reflet d'efforts effectués en matière d'évasion ou de fraude fiscales, même lorsque la législation nationale permettrait d'atteindre l'objet des Principes directeurs pour les parties engagées dans des transactions transfrontalières légitimes avec une substance économique. Dans de tels cas, il convient de reconnaître que les juridictions peuvent prendre des contre-mesures proportionnées pour se protéger contre l'évasion et la fraude fiscales, les pertes de recettes et les distorsions de concurrence, sans que cela ne soit incompatible avec les Principes directeurs.

4.6 Il est important de souligner que ce chapitre est destiné spécifiquement à compléter les Principes directeurs énoncés dans les chapitres 2 et 3. En tant que tel, il concerne les questions liées à la neutralité, au lieu d'imposition et les autres questions relatives à l'interprétation cohérente des Principes directeurs, ainsi que les préoccupations en matière d'évasion et de fraude fiscales. Il ne recouvre pas les questions en dehors du champ d'application des chapitres 2 et 3 des Principes directeurs, telles que les questions de savoir si une juridiction particulière devrait fournir un traitement de faveur pour un type particulier de prestations (par exemple, sous la forme d'exonérations ou de taux réduits) ou si une juridiction particulière a le droit de limiter la déductibilité de la TVA sur certains intrants. Il n'aborde pas non plus les situations purement domestiques sans aucun aspect transfrontalier. En bref, ce chapitre concerne essentiellement les mécanismes pour éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire, pour faciliter la minimisation des différends concernant la potentielle double imposition ou non-imposition involontaire et pour faire face à l'évasion et à la fraude fiscales.

4.7 Ce chapitre ne vise pas à interférer avec la souveraineté des juridictions. Comme dans les autres domaines de l'administration fiscale, les juridictions sont cependant encouragées à appliquer les Principes administratifs généraux approuvés en 2001 par le Forum de l'OCDE sur

l'administration de l'impôt[53] (*GAP001 Principes de bonne administration fiscale – Note de cadrage*), qui sont reproduits dans le chapitre 2, à l'encadré 2.1.

B. La coopération mutuelle, l'échange d'information et les autres dispositions autorisant les administrations fiscales à communiquer à travailler ensemble

B.1. Contexte

4.8 Les mécanismes de coopération mutuelle, d'échange d'information et les autres formes de communication entre administrations fiscales peuvent offrir des approches utiles pour faciliter une interprétation cohérente des Principes directeurs sur la neutralité et sur le lieu d'imposition, afin de minimiser les différends, et de régler les problèmes de fraude ou d'évasion pouvant survenir dans le contexte des Principes directeurs.

4.9 Parce que les Principes directeurs ne sont pas juridiquement contraignants (droit mou), ces approches pour parvenir à une interprétation cohérente des Principes directeurs dans le droit national ne peuvent pas inclure tout mécanisme qui dépend de l'existence d'un engagement juridique contraignant (droit dur) entre les pays (par exemple, une convention fiscale bilatérale). Pour cette raison, les mécanismes formels de règlement des différends ne peuvent pas constituer des mécanismes pour produire une interprétation cohérente des Principes directeurs.

4.10 Les juridictions sont néanmoins encouragées à utiliser les mécanismes existant de coopération mutuelle, d'échange d'information et d'assistance mutuelle, qui fournissent aux administrations fiscales un moyen de communiquer et de travailler ensemble, afin de faciliter une interprétation uniforme en droit national ou en pratique des Principes directeurs sur la neutralité et le lieu d'imposition, pour faciliter la minimisation des différends, survenant dans le cadre des Principes directeurs, et aborder les questions d'évasion et de fraude fiscales dans le contexte des Principes directeurs.

4.11 Les juridictions sont en outré encouragées à explorer plusieurs approches, au-delà des mécanismes existants identifiés ci-dessous, pour effectuer une interprétation cohérente des Principes sur la neutralité et le lieu d'imposition. Ces approches pourraient inclure l'élaboration de directives additionnelles, sous les auspices du Comité de l'OCDE sur les affaires fiscales (CAF) et de ses organes subsidiaires, sous la forme de « meilleures pratiques » ou d'approches recommandées pour la mise en œuvre des Principes directeurs afin d'assurer leur interprétation cohérente.

53. *www.oecd.org/dataoecd/34/39/1907918.pdf*.

B.2. Les mécanismes existants de coopération mutuelle

4.12 Les paragraphes qui suivent décrivent les principaux mécanismes de l'OCDE existants en matière de coopération mutuelle, d'échange d'information ainsi que les autres formes d'assistance mutuelle qui peuvent aider les administrations fiscales dans l'interprétation et l'application cohérente des Principes directeurs et qui peuvent permettre de réduire ainsi le potentiel de double imposition ou non-imposition involontaire, ainsi que les litiges qui peuvent survenir en raison d'interprétations divergentes. Ces paragraphes abordent aussi les questions de la fraude et de l'évasion fiscales dans le contexte des Principes directeurs. Les juridictions sont également encouragées à utiliser les autres arrangements bilatéraux, régionaux ou multilatéraux qui peuvent exister pour produire une interprétation cohérente des Principes directeurs sur la neutralité et le lieu d'imposition et pour s'occuper des questions d'évasion et de fraude fiscales dans le contexte des Principes directeurs.

B.2.1. Coopération multilatérale

4.13 La *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* (la Convention), qui a été développée conjointement par l'OCDE et le Conseil de l'Europe en 1988 et amendée par le Protocole en 2010 prévoit toutes les formes possibles de coopération administrative entre les Parties en ce qui concerne l'évaluation et la collecte des taxes, en particulier en vue de combattre la fraude et l'évasion fiscales. La Convention a été ouverte à tous les pays depuis 2011et ses obligations sont soumises aux réserves des Parties. La Convention est conçue comme un instrument de portée très large et couvre tous les toutes les formes d'impôts, y compris les impôts généraux sur la consommation tels que la TVA.

B.2.2. Coopération bilatérale

4.14 Le *Modèle OCDE de convention fiscale* (MCF), bien qu'il ne s'agisse pas d'un instrument contraignant, traite de l'échange d'information à l'Article 26. Cette disposition s'applique aux : « renseignements vraisemblablement pertinents … pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants ». Son application ne se limite pas aux impôts visés par la Convention et la disposition s'applique donc aussi à l'échange d'information en matière de TVA.

4.15 Les pays qui ont adopté une convention fiscale bilatérale sur la base du MCF et un article d'échange d'information base sur l'article 26 semblent disposer d'une plate-forme prometteuse pour échanger de l'information à la fois sur des cas particuliers et sur des cas plus généraux en

matière de TVA, y compris sur des cas qui soulèvent des questions concernant les Principes directeurs. Un accord bilatéral pourrait donc fournir un mécanisme pour la coopération et le développement accru de solutions à des problèmes communs découlant des Principes directeurs en vue de réduire les risques de double imposition et non-imposition involontaire.

4.16 L'OCDE a également développé le *Modèle de convention sur l'échange efficace de renseignements en matière fiscale* pour promouvoir la coopération internationale en matière fiscale par l'échange d'informations. Cette Convention n'est pas un instrument juridiquement contraignant mais contient deux modèles pour les *Accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale* (TIEAs), une version multilatérale et une version bilatérale. Un nombre considérable d'accords bilatéraux se sont basés sur ces Accords. Ces Accords prévoient l'échange d'information sur demande et des contrôles fiscaux à l'étranger, principalement pour les impôts directs. Ils peuvent également couvrir d'autres impôts comme la TVA. En outre, ces Accords prévoient d'autres formes d'échange de renseignements que l'échange de renseignements sur demande.

C. Services aux contribuables

4.17 En plus d'encourager l'interprétation cohérente des Principes directeurs par la coopération mutuelle, les administrations fiscales peuvent favoriser une telle interprétation cohérente à travers des services aux contribuables portant sur les Principes directeurs, quand la fourniture de ces services n'est pas incompatible avec le droit national ou la pratique.

4.18 De tels services aux contribuables peuvent inclure – sans toutefois y être limités – ce qui suit :

- la fourniture d'instructions facilement accessibles et faciles à comprendre sur les règles de TVA locales qui tombent dans le champ des Principes directeurs ;
- la création de points de contact avec les autorités fiscales où les entreprises et les consommateurs peuvent faire des demandes concernant les règles de TVA locales qui sont dans le champ des Principes directeurs et recevoir des réponses rapides à ces demandes ;
- la création de points de contact avec les autorités fiscales où les entreprises peuvent identifier les disparités dans l'interprétation ou l'application des Principes directeurs. Ces informations peuvent notamment participer au développement d'instructions additionnelles sur les « meilleures pratiques » ou d'approches recommandées sous les auspices du Comité des affaires fiscales de l'OCDE et de ses organes subsidiaires, comme indiqué au paragraphe 4.11 ci-dessus.

4.19 Ces initiatives sont susceptibles de réduire les différences possibles dans la compréhension des Principes directeurs, d'améliorer la cohérence administrative, et de réduire la probabilité des conflits. Les juridictions sont donc invitées à fournir des services aux contribuables visant à faciliter une interprétation cohérente des Principes directeurs sur la neutralité et le lieu d'imposition, lorsque la fourniture de ces services n'est pas incompatible avec le droit national ou la pratique.

4.20 Les juridictions disposent d'une diversité de procédures existantes en matière d'administration fiscale pour interpréter le droit interne, y compris, dans certaines juridictions, de procédures de rescrit. Les juridictions sont encouragées à prendre en compte les Principes directeurs dans l'interprétation du droit national lorsqu'elles appliquent ces procédures, y compris en ce qui concerne les procédures de rescrit lorsqu'elles sont disponibles.

4.21 Dans le cadre du développement d'initiatives de services aux contribuables concernant les Principes directeurs, les autorités fiscales pourraient prendre en considération le travail du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale (FTA). Crée par le CAF en 2002, le FTA est un forum sur la coopération et le développement de nouvelles idées et approches, y compris en matière de services, pour améliorer l'administration fiscale dans le monde. Le programme de travail du FTA est élaboré par plusieurs sous-groupes et des réseaux de spécialistes. Il produit de nombreux documents mettant en évidence les développements et tendances en matière d'administration fiscale et fournissant des conseils pratiques aux autorités fiscales sur les importants enjeux liés à la gestion des systèmes fiscaux.

D. Application des Principes directeurs aux cas de fraude ou d'évasion

4.22 Les Principes directeurs sur la neutralité et le lieu d'imposition et les commentaires les concernant s'appliquent lorsque les parties impliquées sont de bonne foi et les transactions légitimes et avec une substance économique.

4.23 En réponse à, ou pour empêcher la fraude ou l'évasion fiscales, les juridictions peuvent, sans que cela ne soit incompatible avec les Principes directeurs, prendre des mesures proportionnées pour se protéger contre la fraude ou l'évasion fiscales, les pertes de recettes ou la distorsion de concurrence.

4.24 Cette section ne s'intéresse aux questions d'évasion ou de fraude fiscales que dans le contexte de ces Principes directeurs. Il ne s'agit pas de donner des orientations plus générales sur le concept de fraude ou d'évasion fiscales, ou sur les politiques des juridictions visant à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

D.1. Définition de la fraude et de l'évasion fiscale

4.25 Il n'existe pas de définitions communes à l'OCDE des notions de fraude et d'évasion fiscales. Toutefois, ces concepts sont couverts par le glossaire des termes fiscaux de l'OCDE (*Glossary of Tax Terms*[54]), comme suit :

> **Fraude fiscale :** Un terme qui est difficile à définir, mais qui est généralement utilisé pour désigner des arrangements illégaux où l'obligation de payer l'impôt est dissimulée ou ignorée, c'est-à-dire que le contribuable paye moins d'impôt qu'il n'en est légalement tenu en ne dévoilant pas son revenu ou une information aux autorités fiscales.
>
> **Évasion fiscale :** Un terme utilisé pour décrire une structuration des affaires du contribuable qui est destinée à réduire son obligation de payer l'impôt et qui, bien qu'elle puisse être légale en application des textes, est généralement en contradiction avec l'esprit de la loi qu'elle est censée suivre.

4.26 Dans le cadre des Principes directeurs, les définitions ci-dessus sont utilisées uniquement à des fins illustratives. Elles peuvent ne pas refléter les définitions spécifiques qui peuvent exister dans un contexte national ou qui ressortent de l'application de règles basées sur une interprétation des Principes directeurs.

D.2. Illustration des concepts de fraude et d'évasion fiscales dans un contexte TVA

4.27 La fraude pourrait inclure les cas de falsification, de suppression de preuves ou de fausses déclarations qui entraînent un non-paiement de TVA aux gouvernements ou qui conduisent à l'obtention de remboursements inappropriés auprès des gouvernements.

4.28 L'évasion fiscale pourrait inclure les situations qui entraînent un avantage d'un point de vue TVA contraire à l'intention d'une loi qui est cohérente avec les Principes directeurs. Pourrait constituer un indice d'évasion fiscale le fait que des transactions aient été conclues uniquement ou principalement pour éviter le paiement de la TVA, ou pour obtenir un avantage en matière de TVA, et que ces transactions soient artificielles, peu naturelles ou manquent de substance économique. Toutefois, les avantages prévus par la loi ne devraient pas constituer de l'évasion fiscale, sauf si la loi est utilisée pour obtenir un résultat involontaire.

54. *www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm*.

APPENDICE

Recommandation du Conseil sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels telle qu'approuvée le 27 septembre 2016 [C(2016)120]

LE CONSEIL,

VU l'Article 5 b) de la Convention relative à l'Organisation de coopération et de développement économiques du 14 décembre 1960 ;

CONSIDÉRANT que des régimes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)/taxe sur les produits et services (TPS) ont été mis en place par des pays à travers le monde entier et que les échanges internationaux de biens et de services ont, en parallèle, connu une expansion rapide dans une économie de plus en plus mondialisée ;

CONSIDÉRANT que la majeure partie des échanges mondiaux est soumise à des régimes de TVA/TPS et que les interactions entre ces régimes peuvent avoir des effets significatifs de facilitation ou distorsion des échanges ;

CONSIDÉRANT que l'absence d'une coordination internationale sur les questions de TVA/TPS est une source d'incertitudes et de risques de double imposition et de non-imposition involontaire qui freinent la croissance et faussent la concurrence ;

CONSIDÉRANT que des principes reconnus à l'échelle internationale en matière d'application des régimes de TVA/TPS aux échanges internationaux sont nécessaires afin de réduire les incertitudes et les risques de double imposition et d'absence involontaire d'imposition induits par les incohérences dans l'application de ces taxes dans un contexte transnational ;

VU les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS (ci-après dénommés « les Principes directeurs ») approuvés par le Comité des affaires

fiscales le 7 juillet 2015 [CTPA/CFA(2015)57] et auxquels les représentants de haut niveau issus de 104 juridictions et organisations internationales ont donné leur aval lors de la troisième réunion du Forum mondial de l'OCDE sur la TVA des 5 et 6 novembre 2015, qui prévoient des principes communs pour l'application cohérente des régimes de TVA/TPS aux types de transactions internationales les plus courants, en mettant l'accent sur les échanges de services et de biens incorporels ;

PRENANT ACTE que ces Principes directeurs s'appuient sur les principes généralement acceptés de la neutralité de la TVA/TPS et du principe de destination pour la détermination du lieu d'imposition ;

VU le rapport final de 2015 établi au titre de l'action 1 du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), intitulé « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique », qui fait partie de l'Ensemble final BEPS auquel le Conseil a donné son aval le 1er octobre 2015 [C(2015)125/ADD1] et les leaders du G20 les 15 et 16 novembre 2015, et présente les principes et mécanismes de recouvrement préconisés par les Principes directeurs pour remédier aux risques de BEPS et, plus largement, aux défis que l'économie numérique pose en matière de fiscalité indirecte ;

SE FÉLICITANT de la démarche de consultation ouverte et inclusive adoptée pour élaborer les Principes directeurs en s'appuyant sur la participation d'un vaste ensemble de parties prenantes ;

CONSIDÉRANT que les Principes directeurs sont reconnus à l'échelle mondiale comme un élément de référence important pour l'élaboration et l'application des législations relatives aux régimes de TVA/TPS visant à réduire le risque de double imposition ou de non-imposition involontaire ;

CONSCIENT que les Principes directeurs n'ont pas pour objet de proposer des instructions détaillées pour élaborer des législations nationales, mais qu'ils fournissent aux juridictions des orientations destinées à faciliter une application cohérente des régimes nationaux de TVA/TPS aux échanges internationaux, en prenant en compte les spécificités économiques, juridiques, institutionnelles, culturelles et sociales des juridictions et leurs pratiques en la matière ;

Sur proposition du Comité des affaires fiscales :

I. CONVIENT qu'aux fins de la présente Recommandation, il soit fait usage des définitions suivantes :

- **Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)** désigne, indépendamment des dénominations ou acronymes utilisés comme taxe sur les produits et services (TPS), toute taxe nationale possédant les caractéristiques fondamentales d'une taxe sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire d'un impôt sur la consommation finale qui repose sur une assiette large, perçu auprès des entreprises, mais en principe non supporté par elles, selon un

processus de paiement fractionné, quelle que soit la méthode suivie pour déterminer le montant de la créance fiscale (par exemple la méthode soustractive indirecte ou la méthode soustractive directe) ;

- **Fournitures de biens incorporels** désigne les catégories de fournitures autres que les fournitures de biens et de services, comme les fournitures de droits de propriété intellectuelle et d'autres actifs incorporels ;
- **Principes de neutralité de la TVA** désigne les principes fondamentaux sur lesquels repose la neutralité de la TVA pour les entreprises, qui constitue un corollaire nécessaire de la définition primordiale de la TVA en tant qu'impôt sur la consommation finale perçu auprès des entreprises, mais en principe non supporté par elles. Le concept de neutralité de la TVA comporte plusieurs aspects, notamment l'absence de discrimination et l'élimination des charges fiscales indues et des coûts administratifs excessifs pour les entreprises ;
- **Principe de destination** désigne le principe selon lequel, pour l'application des impôts sur la consommation, les échanges internationaux de services et de biens incorporels devraient être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation.

II. RECOMMANDE aux Membres et non-Membres adhérant à la présente Recommandation (ci-après « Adhérents ») de prendre dûment en compte les Principes directeurs, qui figurent en Appendice à la présente Recommandation et dont ils font partie intégrante, aux fins de la conception et de la mise en œuvre d'une législation destinée à réduire le risque de double imposition ou de non-imposition involontaire dans l'application des régimes de TVA aux échanges internationaux de services et de biens incorporels. À cet effet les, Adhérents devraient en particulier :

i) poursuivre les efforts pour mettre en œuvre les principes de neutralité de la TVA ainsi que les principes visant à déterminer le lieu d'imposition de fournitures transnationales conformément au principe de destination visé dans les Principes directeurs lorsqu'ils élaborent leur législation relative à la TVA ;

ii) utiliser les Principes directeurs comme document de référence pour mettre en application, dans la pratique, les principes de neutralité de la TVA et le principe de destination, de manière à faciliter une application cohérence des régimes nationaux de TVA aux échanges internationaux ;

III. INVITE les Adhérents et le Secrétaire général à diffuser largement cette Recommandation et à l'utiliser comme un outil de partage des connaissances et des expériences, dans le cadre de programmes et dialogues de coopération régionale comme lors de discussions multilatérales consacrées aux politiques en matière de TVA ;

IV. INVITE les non-Adhérents à tenir dûment compte de la présente Recommandation et à y adhérer ;

V. INVITE les Adhérents à soutenir les initiatives de renforcement des capacités et d'assistance notamment à l'intention des pays en développement pour leur permettre d'appliquer les Principes directeurs et d'en tirer parti ;

VI. CHARGE le Comité des affaires fiscales, par l'intermédiaire du Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation :

i) d'assurer le suivi de la mise en œuvre de la présente Recommandation et d'en faire rapport au Conseil dans les cinq ans au plus tard suivant son adoption, et en tant que de besoin par la suite ;

ii) de revoir les Principes directeurs et de proposer au Conseil, le cas échéant, les modifications opportunes, au regard de l'expérience acquise par les Adhérents et en concertation avec les parties prenantes concernées ;

iii) de chercher à accroître la clarté et la sécurité dans l'application des Principes directeurs et d'envisager les travaux qu'il conviendrait de mener dans les domaines connexes identifiés lors de l'élaboration des Principes directeurs.

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux liés à la mondialisation. À l'avant-garde des efforts engagés pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles suscitent, l'OCDE aide les gouvernements à y faire face en menant une réflexion sur des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et la problématique du vieillissement démographique. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de confronter leurs expériences en matière d'action publique, de chercher des réponses à des problèmes communs, de recenser les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovénie, la Suède, la Suisse et la Turquie. L'Union européenne participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

ÉDITIONS OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
(23 2017 03 2 P) ISBN 978-92-64-27162-3 – 2017

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA, également connue sous le nom de Taxe sur les Produits et Services avec l'acronyme TPS dans certains pays de l'OCDE) est devenue une source essentielle de recettes pour les États de toutes les régions du monde. Quelque 165 pays appliquaient une TVA au moment de l'achèvement des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS en 2016, soit plus de deux fois plus que 25 ans auparavant. Cette expansion de la TVA à l'échelle mondiale a coïncidé avec l'expansion rapide des échanges internationaux de biens et de services dans une économie mondialisée. Il en a résulté une interaction plus forte entre les systèmes de TVA et, en corollaire, des risques accrus de double imposition et de non-imposition involontaire en l'absence d'une coordination internationale de la TVA.

Les *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* comprennent à présent un ensemble internationalement reconnu de normes et d'approches recommandées destinées à résoudre les problèmes issus de l'absence de coordination des systèmes de TVA nationaux dans le contexte du commerce international. Ils portent une attention particulière aux échanges de services et de biens incorporels, qui posent des défis croissants pour la conception et le fonctionnement des systèmes de TVA dans le monde. Ils comprennent notamment les principes et les mécanismes recommandés pour relever les défis de la collecte de la TVA sur le commerce international de produits numériques qui ont été identifiés par le projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (Base and Erosion and Profit Shifting – BEPS).

Ces Principes directeurs ont été adoptés en tant que Recommandation du Conseil de l'OCDE en septembre 2016.

Veuillez consulter cet ouvrage en ligne : ***http://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr***.

Cet ouvrage est publié sur OECD iLibrary, la bibliothèque en ligne de l'OCDE, qui regroupe tous les livres, périodiques et bases de données statistiques de l'Organisation.
Rendez-vous sur le site ***www.oecd-ilibrary.org*** pour plus d'informations.

éditionsOCDE
www.oecd.org/editions

ISBN 978-92-64-27162-3
23 2017 03 2 P

9 789264 271623