

**LES PRINCIPES DIRECTEURS DE L'OCDE SUR LA NEUTRALITÉ
DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE/TAXE SUR LES PRODUITS
ET SERVICES**



Stéphane Buydens
Conseiller-politique TVA
Organisation de coopération et de
développement économiques



Alain Charlet
Avocat
Expert indépendant pour le
Fonds Monétaire International (FMI)
en matière de politique fiscale et de
rédaction légale en Afrique de l'ouest et
dans les Caraïbes
Coopération sur des projets de recherche
avec l'Université de Sherbrooke et
professeur à l'Université d'Auvergne et
à l'Université catholique de Lyon

PRÉCIS

Le rôle joué par l'OCDE en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), appelée dans certains pays comme le Canada taxe sur les produits et services (TPS), est de plus en plus important. Les travaux de l'OCDE sur la TVA/TPS sont réalisés en collaboration avec les gouvernements et les entreprises. Ils ont commencé en 1998 à la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique.

Les travaux de l'OCDE ont depuis considérablement avancé. Une enquête de l'OCDE de 2009 dont le résultat a été publié en février 2010 a recensé les difficultés pratiques rencontrées par les entreprises lorsqu'elles essayent de récupérer la TVA/TPS supportée dans un pays dans lequel elles ne sont pas immatriculées à la TVA/TPS. En réponse à cela, l'OCDE a élaboré des Principes directeurs sur la neutralité de la TVA/TPS, dont le projet a été publié en décembre 2010 pour consultation publique. Ces derniers ont reçu un large soutien de la part des grandes associations professionnelles comme le montrent les résultats publiés en juillet 2011. Des Commentaires pour assurer leur mise en œuvre en pratique ont été publiés pour consultation publique en juin 2012 et ont obtenu un large soutien du public. Ces Commentaires ont été intégrés dans la version consolidée des Principes directeurs de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS publiée en février 2013 pour consultation publique. Des commentaires écrits peuvent être envoyés par les associations professionnelles ou par toute personne physique ou morale intéressée jusqu'au 3 mai 2013 à piet.battiau@oecd.org.

Les auteurs rappellent le contexte dans lequel ces Principes directeurs sur la neutralité de la TVA/TPS ont été élaborés par l'OCDE et en présentent le contenu ainsi que les développements futurs.

ABSTRACT

The role played by the OECD with respect to Value Added Tax (VAT) – also named Goods and Services Tax (GST) in some countries such as Canada – is increasingly important. The OECD work on VAT/GST is conducted in collaboration with governments and businesses. It started in 1998 at the Ottawa conference on electronic commerce.

Since then, the OECD work has made considerable progress. A 2009 OECD survey, which result was published in February 2010, identified the practical difficulties encountered by businesses when trying to recover VAT/GST borne in a country in which they are not registered for VAT/GST. In response to that, the OECD has developed Guidelines on the neutrality of VAT/GST. A draft was published in December 2010 for public consultation. These draft Guidelines have received a broad support from the major business associations as shown in the results of the public consultation published in July 2011. A Commentary to ensure their implementation in practice was published for public consultation in June 2012 and was strongly supported by the public. The draft Guidelines on neutrality were included in the consolidated version of the OECD international VAT/ GST Guidelines issued for public consultation in February 2013. Written comments can be

provided by industry bodies or any interested person by 3 May 2013 to piet.battiau@oecd.org.

The authors explain the context in which these Guidelines on the neutrality of VAT/GST have been developed by the OECD and present their content as well as future developments.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	91
1. TRAVAIL COMMENCÉ AVEC LA CONFÉRENCE D’OTTAWA SUR LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE EN 1998	92
1.1. PRINCIPE DE DESTINATION.....	95
1.2. MÉCANISME D’AUTOLIQUIDATION (AUTOCOTISATION)	97
2. TRAVAIL POURSUIVI AVEC LE PROJET DE PRINCIPES DIRECTEURS DE L’OCDE POUR L’APPLICATION DE LA TVA/TPS AU COMMERCE INTERNATIONAL DE SERVICES ET DE BIENS INCORPORELS	98
2.1. RÈGLE GÉNÉRALE.....	101
2.2. RÈGLES SPÉCIFIQUES	101
2.2.1. Prestations liées à un bien immeuble	101
2.2.2. Prestations rendues à l’industrie cinématographique	102
2.3. RÉCUPÉRATION DE LA TVA/TPS.....	102
3. RÉSULTATS PUBLIÉS EN FÉVRIER 2010 DES ENQUÊTES CONDUITES PAR L’OCDE	104
4. CONTENU DES PRINCIPES DIRECTEURS DE L’OCDE SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TVA/TPS – DÉCEMBRE 2010 À JUILLET 2011	105
4.1. PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION – PRINCIPES DIRECTEURS SUR LA NEUTRALITÉ N ^{OS} 1, 2, 3 ET 4	106
4.2. LIBRE CHOIX DE LA MÉTHODE DE DÉGRÈVEMENT DE LA TVA/TPS SUPPORTÉE – PRINCIPE DIRECTEUR SUR LA NEUTRALITÉ N ^O 5	109
4.2.1. Approche généralement choisie par les États membres de l’Union européenne	110
4.2.2. Approches choisies par le Canada	112
4.2.3. Approches choisies par d’autres pays	116
4.2.4. Accords de réciprocité	117
4.3. ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ADMINISTRATIF – PRINCIPE DIRECTEUR N ^O 6 SUR LA NEUTRALITÉ.....	118
4.3.1. Manque de présence physique des entreprises étrangères	120

4.3.2. Échange de renseignements et assistance mutuelle
pour les remboursements de TVA/TPS 121

**5. PROCHAINES ÉTAPES ET AVENIR DES PRINCIPES
DIRECTEURS SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TVA/TPS 123**

INTRODUCTION*

L'OCDE a célébré en 2011 son 50^e anniversaire. Au cours de ce demi-siècle, l'Organisation a démontré sa capacité à agir comme un forum où les pays membres – et non membres, car l'OCDE n'est pas un club fermé – peuvent travailler ensemble pour partager leurs expériences et rechercher des solutions à des problèmes communs, y compris dans le domaine fiscal.

Le *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, accompagné de ses Commentaires, s'est affirmé au fil des années comme le principal outil pour régler les questions internationales en matière d'impôts directs¹.

Plus récemment, les impôts sur la consommation, et en particulier l'interaction entre les systèmes de taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services (« TVA/TPS ») des pays membres, ont aussi fait l'objet d'un examen minutieux de la part de l'OCDE². Il convient de rappeler qu'une TPS fonctionne exactement comme une TVA et en partage l'ensemble des caractéristiques (utilisation du mécanisme de paiement fractionné). Quoi de plus normal que de se pencher sur ces taxes implantées dans plus de 150 pays et qui représentent généralement plus de 20 % des recettes fiscales³?

* Les opinions exprimées dans le présent article sont celles des auteurs et ne constituent pas une prise de position officielle de l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE »).

¹ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée*, Paris, OCDE, juillet 2010 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventionsfiscales/modeleocdedeconventionfiscaleconcernantlerevenuetlafortunedifferentesversionsdisponibles.htm>).

² Alain CHARLET et Stéphane BUYDENS, « VAT and GST refunds toward more business friendly-mechanisms? », *The Tax Journal*, 9 mars 2009 (en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/34/16/42945441.pdf>). Les auteurs ont proposé un éclairage sur le rôle joué par l'OCDE en matière de TVA et de TPS. Ils ont expliqué que les travaux de l'OCDE sur la TVA/TPS étaient réalisés en coopération avec les gouvernements et les entreprises en vue d'améliorer notamment les règles de territorialité gouvernant l'imposition des prestations de services et des livraisons de biens incorporels dans le contexte du commerce international ainsi que les mécanismes de remboursements de TVA/TPS aux assujettis étrangers.

³ Stéphane BUYDENS, *Consumption Tax Trends*, édition 2012, Paris, OCDE, p. 28, 44, 58 et 60 (en ligne : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en).

Reconnaissant le poids et l'importance croissante des impôts sur la consommation⁴, l'OCDE a commencé à élaborer des Principes directeurs internationaux en matière de TVA/TPS. Ces principes sont destinés à apporter une plus grande cohérence entre les approches des différents pays quant à l'imposition des échanges internationaux. L'idée est d'apporter davantage de sécurité fiscale pour les gouvernements et les entreprises et de limiter, dans la mesure du possible, les phénomènes de double imposition ou de double non-imposition involontaire. Une version consolidée de ces Principes directeurs de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS vient tout juste d'être publiée en février 2013 pour consultation publique⁵.

1. TRAVAIL COMMENCÉ AVEC LA CONFÉRENCE D'OTTAWA SUR LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE EN 1998

Historiquement, les fondations de ce travail ont été posées en 1998 lors de la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique. Cette conférence a reconnu que le commerce électronique constituait un bouleversement sans précédent, source de profondes incidences économiques et sociales. Le commerce électronique élimine la distance entre producteurs et consommateurs – le rôle des intermédiaires traditionnels devient négligeable – et conduit à l'émergence de nouveaux produits et marchés. D'autre part, le commerce électronique a créé un nouveau climat entrepreneurial dans la mesure où les coûts de démarrage d'une entreprise sont désormais réduits ainsi que la gestion des stocks, entrepôts ou locaux⁶.

⁴ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS*, Paris, OCDE février 2006 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/36179233.pdf>); Stéphane BUYDENS, *Consumption Tax Trends*, édition 2012, Paris, OCDE, p. 44 à 56 (en ligne : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en).

⁵ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS – Projet de version consolidée*, Paris, OCDE, février 2013 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/Principesdirecteursconsolides20130201.pdf>).

⁶ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Commerce électronique et fiscalité – Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Paris, OCDE, 2001 (« Commerce électronique et fiscalité »), p. 9 (en ligne : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/commerce-electronique-et_fiscalite_9789264289796-fr); ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT (à suivre...)

Très concrètement, le commerce international de services et de biens incorporels qui était relativement limité en 1998 a connu depuis lors une croissance exponentielle avec l'accès à Internet des entreprises et consommateurs⁷. Il s'agit d'ailleurs d'un phénomène que, paradoxalement, on observe également dans les pays en voie de développement où, parfois, l'accès aux moyens de télécommunications modernes existe avant même que des besoins fondamentaux, tels que l'accès à un réseau d'eau potable, ne soient satisfaits.

Anticipant ces changements, la Conférence d'Ottawa s'est posé la question de savoir si ce commerce électronique devait bénéficier d'une franchise d'impôt, ce qui aurait conduit, du point de vue des ressources budgétaires, à avantager les pays dans lesquels les entreprises liées au commerce électronique étaient établies et à désavantager les pays dans lesquels les consommateurs étaient situés. L'autre option consistait à définir des règles visant à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes traditionnelles et les formes électroniques de commerce et à éviter la double imposition ou double non-imposition involontaire. C'est cette seconde option qui fut choisie.

Il a ainsi été convenu à la Conférence d'Ottawa que les principes généraux suivants – aussi appelés *conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* – devraient s'appliquer à la fiscalité du commerce électronique :

- **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 commerciales devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Des contribuables placés dans des situations similaires et effectuant des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.
- **Efficience** – Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et les coûts administratifs pour les autorités fiscales devraient être réduits dans toute la mesure du possible.

(...suite)

ÉCONOMIQUES, *Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité – Rapport 2003*, Paris, OCDE, 2003 (« *Rapport 2003* »), p. 9.

⁷ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Rapport 2003*, page 9, précité, note 6.

- **Certitude et simplicité** – Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre, de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales avant une transaction, et savoir en particulier quand, où et comment l'impôt doit être déclaré.
- **Efficacité et équité** – L'imposition devrait procurer le montant normal de l'impôt à la date voulue. Il convient de minimiser les possibilités de fraude et d'évasion fiscales tout en veillant à ce que les contre-mesures restent proportionnelles aux risques en cause.
- **Flexibilité** – Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme d'évolution des techniques et des transactions commerciales.

Le Comité des affaires fiscales (« CAF ») de l'OCDE⁸ a ensuite adopté en 2001 les *Principes directeurs sur les impôts sur la consommation applicables aux services transfrontaliers et aux biens incorporels dans le contexte du commerce électronique*. Ces derniers ont été étayés en 2002 par les *Séries des orientations en matière d'impôts sur la consommation (Consumption Tax Guidance Series)* qui proposent un certain nombre de meilleures pratiques.

Le CAF réunit de hauts responsables de tous les pays membres de l'OCDE et de la Commission européenne qui jouent un rôle actif dans la définition et l'application des politiques fiscales. Les travaux du CAF en matière d'impôts sur la consommation sont effectués par le Groupe de travail n° 9 du CAF. Ce groupe de travail est assisté par un sous-groupe appelé Groupe technique consultatif (*Technical Advisory Group*), qui regroupe des

⁸ Le CAF fixe le programme de travail de l'OCDE dans le domaine fiscal et permet des échanges de vue sur les questions de politique et d'administration fiscales.

Les travaux spécifiques du CAF sont effectués par plusieurs groupes subsidiaires. Ces groupes sont appelés Groupe de travail ou *Working Party*. Il s'agit du « Groupe de travail n° 9 » en ce qui concerne les impôts sur la consommation. Ces groupes sont composés d'experts spécialisés dans des domaines particuliers qui viennent des gouvernements des pays membres, et dans certains cas d'économies non membres.

La plupart des travaux du CAF et de ces Groupes de travail sont effectués par les représentants des pays membres et par le Secrétariat de l'OCDE. Par ailleurs, les représentants des milieux d'affaires et des syndicats sont fréquemment consultés. Enfin, des activités de coopération avec d'autres organisations fiscales, internationales et régionales sont également organisées.

représentants des gouvernements du Groupe de travail n° 9, des représentants des entreprises, ainsi que des universitaires.

Ces Principes directeurs prévoient que la juridiction qui dispose des droits d'imposition à la TVA/TPS sur ces transactions est celle dans laquelle les services ou les biens incorporels sont utilisés par les entreprises ou consommés par les consommateurs finaux. Autrement dit, la juridiction qui a le droit d'imposer les services et biens incorporels en matière de commerce électronique est définie par référence au lieu du preneur. Pour les entreprises, le lieu du preneur est le pays dans lequel elles ont établi leur présence commerciale. Pour les consommateurs finaux (c'est-à-dire généralement les particuliers), il s'agit du pays où ils ont leur résidence habituelle. Le CAF a recommandé⁹ la mise en place d'un mécanisme d'autoliquidation (décrit à la section 1.2.) pour les transactions entre entreprises et d'un mécanisme simplifié d'immatriculation dans le pays du bénéficiaire pour les transactions entre entreprises et particuliers¹⁰.

1.1. PRINCIPE DE DESTINATION

En définissant le lieu d'imposition comme le lieu du preneur dans les relations entre entreprises, le CAF a appliqué aux échanges internationaux de services et de biens incorporels rendus dans le cadre du commerce électronique le **principe de destination**.

Ce principe assure déjà la neutralité de la TVA/TPS dans le commerce international des biens corporels. En effet, les exportations sont imposées au taux zéro, c'est-à-dire exonérées de TVA/TPS avec droit à déduction et les importations sont imposées dans le pays de destination, au même taux et sur la même base que les biens produits localement. De cette manière, il n'y pas de différence de traitement fiscal entre les biens achetés sur le territoire national et les biens importés. Parallèlement, la compétitivité des entreprises exportatrices n'est pas affectée puisque les produits exportés ouvrent droit à déduction de la TVA/TPS d'amont sur leurs intrants.

⁹ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Commerce électronique et fiscalité*, pages 53 et 54, précité, note 6.

¹⁰ Les travaux de l'OCDE sur la fiscalité du commerce électronique ont eu notamment une influence sur les règles de l'Union européenne relatives à la taxation à la TVA du commerce électronique (« Directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique » (en ligne : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:128:0041:0044:fr:PDF>).

Ce principe de destination est relativement facile à appliquer aux livraisons de biens en raison de l'existence des procédures douanières qui assurent un contrôle physique du flux des marchandises.

Les ensembles régionaux qui ont supprimé les contrôles douaniers entre pays membres se sont d'ailleurs trouvés confrontés à un certain nombre de difficultés, telles que des problèmes de fraude carrousel¹¹.

¹¹ En effet, en l'absence de frontières douanières, le principe de destination combiné à l'utilisation du mécanisme d'autoliquidation rend possible la fraude carrousel. Rappelons qu'en principe c'est le fournisseur ou prestataire qui doit collecter la TVA/TPS sur ses ventes de biens ou services. Toutefois, comme nous allons le voir dans la sous-section 1.2., l'acheteur peut dans un certain nombre de cas – et notamment en cas de commerce transfrontalier de biens ou services – être tenu de liquider la TVA/TPS en lieu et place du vendeur ou prestataire. Ce mécanisme d'autoliquidation transfère la qualité de redevable de l'impôt du vendeur ou prestataire à l'acheteur. En pratique, le vendeur ou prestataire émet une facture sans TVA/TPS à l'acheteur qui autoliquide la TVA/TPS sur cette vente. Cet acheteur a toutefois le droit d'imputer un égal montant de TVA/TPS déductible sous réserve que l'achat en question soit effectué pour les besoins d'une activité économique soumise à TVA/TPS.

La fraude carrousel intervient généralement au sein d'une entité régionale sans frontière douanière – telle que l'Union européenne qui est un marché unique – lorsqu'un assujetti procède, selon la terminologie de l'Union européenne, à une acquisition intracommunautaire de biens, c'est-à-dire à une importation de biens d'un État membre dans un autre État membre, et revend ensuite le bien en question sur le marché local mais ne remet pas au Trésor de l'État membre en question la TVA collectée sur cette transaction « domestique ».

Cette fraude est donc rendue possible parce que, en l'absence de tout contrôle douanier, l'acheteur/revendeur ne paye pas de TVA sur le bien importé. Cet acheteur/revendeur autoliquide la TVA sur l'acquisition intracommunautaire et donc collecte et déduit sur une même déclaration de TVA la TVA correspondante. Parce que l'acheteur/revendeur n'a pas payé de TVA sur ses achats – TVA qu'il aurait pu déduire de la TVA collectée sur ses ventes ultérieures dans le cadre d'une transaction « domestique » – cela crée une incitation pour l'acheteur/revendeur de ne pas remettre au Trésor la TVA collectée auprès de son acheteur sur ses ventes domestiques subséquentes.

Ce type de fraude, appelée fraude carrousel parce que les biens sont souvent achetés et revendus au sein d'un même circuit d'acheteurs/revendeurs plus ou moins long, est le fait d'organisations criminelles. Elle s'est étendue de manière spectaculaire en juin 2009 aux prestations transfrontalières de services dans la mesure où les services ne peuvent, par définition, pas faire l'objet d'un contrôle aux frontières du fait de leur caractère généralement intangible. Elle a en particulier frappé les ventes de quotas d'émission de gaz à effet de serre, qui sont considérés comme des droits et donc comme des services au sein de l'Union européenne. La réponse de l'Union européenne à ce type de fraude a consisté à autoriser les États membres à mettre en

(à suivre...)

1.2. MÉCANISME D'AUTOLIQUIDATION (AUTOCOTISATION)

En principe, la TVA/TPS sur les transactions internes à un pays est facturée et collectée par l'entreprise qui rend la prestation ou livre le bien.

Pour les transactions transfrontalières, il est plus difficile, en pratique, de demander à une entreprise étrangère qui rend à une entreprise nationale une prestation de service de collecter cette TVA/TPS. En effet, cela implique que l'entreprise étrangère s'identifie à la TVA/TPS dans le pays de l'entreprise cliente et se conforme, au même titre qu'une entreprise nationale, à l'ensemble des règles en matière de TVA/TPS. C'est pourquoi certains pays comme le Canada ont mis en place un mécanisme d'autoliquidation (appelé au Canada autotaxation) qui consiste à renverser la charge du redevable de la TVA/TPS. Autrement dit, la prestation reste taxable dans le pays du client mais ce n'est plus le prestataire qui a la charge de collecter cette TVA/TPS mais l'acheteur. En pratique, l'acheteur liquide la TVA/TPS en lieu et place du prestataire d'où l'utilisation triviale du terme d'« autoliquidation ». Cet acheteur conserve évidemment son droit à déduction de cette TVA/TPS. Dans certains pays membres de l'OCDE, dans l'Union européenne en particulier, l'acheteur collecte et déduit cette TVA sur sa déclaration de TVA et constate en principe – s'il s'agit d'un assujetti n'exerçant pas une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction – une opération neutre. Dans d'autres pays de l'OCDE, tels que l'Australie et le Canada, il n'est pas exigé d'un acheteur qu'il reporte sur sa déclaration de TVA/TPS, la TVA/TPS collectée et déductible au titre de l'opération autoliquidée si son droit à déduction est total¹². Il s'agit d'une mesure de

(...suite)

place à titre transitoire un mécanisme d'autoliquidation « domestique » de manière que l'acheteur/revendeur frauduleux ne puisse pas disparaître avec le produit de la TVA collectée sur ses ventes domestiques (Directive 2010/23/UE du Conseil du 16 mars 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude (en ligne : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:072:0001:0002:FR:PDF>).

¹² Au Canada, un assujetti établi au Canada qui achète à une personne non résidente qui n'est pas inscrite à la TPS/TVH au Canada des services ou des biens meubles incorporels (à titre d'exemple, le droit d'utiliser un brevet au Canada est considéré comme un bien meuble incorporel au Canada) ne paye pas la TPS ou la partie fédérale de la taxe de vente harmonisée (« TVH ») sur ces services ou biens meubles incorporels s'il les acquiert en vue de les utiliser pour une proportion supérieure ou égale à 90 % pour ses activités commerciales – la proportion est augmentée à 100 % pour les institutions financières (AGENCE DU REVENU DU CANADA, (à suivre...))

simplification pour les assujettis n'exerçant pas une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction.

2. TRAVAIL POURSUIVI AVEC LE PROJET DE PRINCIPES DIRECTEURS DE L'OCDE POUR L'APPLICATION DE LA TVA/TPS AU COMMERCE INTERNATIONAL DE SERVICES ET DE BIENS INCORPORELS

Évidemment, le principe de destination et la neutralité sous-jacente sont plus difficiles à mettre en œuvre, s'agissant des échanges de services et de biens incorporels. En effet, la nature de ces services et leur immatérialité empêchent par définition tout contrôle douanier qui permettrait de vérifier la réalité de l'opération d'exportation et d'appliquer la TVA/TPS à l'importation. C'est pourquoi, avec le développement de la mondialisation et le développement subséquent du commerce international, il est très vite apparu que les problématiques particulières liées au commerce électronique étaient en réalité communes aux autres formes traditionnelles de commerce impliquant des prestations de services ou des biens incorporels¹³.

Par conséquent, l'OCDE a décidé de travailler plus largement à l'élaboration de Principes directeurs généraux pour l'application de la TVA au commerce international, toutes industries confondues, sans plus se limiter au seul commerce électronique. Le CAF de l'OCDE a approuvé en 2006 deux principes fondamentaux. Selon le premier principe, les échanges internationaux de services et biens incorporels doivent être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation. Selon le second principe, la charge de la TVA/TPS ne doit pas reposer sur les entreprises, sauf dans les cas explicitement prévus par la législation.

(...suite)

Renseignements sur la TPS/TVH pour les inscrits, RC4022, rév. décembre 2010 (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/gp/rc4022/rc4022-12-10f.pdf>), p. 56). À l'inverse, si l'assujetti achète ces services ou biens meubles incorporels en vue de les utiliser pour une proportion inférieure, il doit alors déclarer la TPS ou la partie fédérale de la TVH sur ces services ou biens meubles incorporels à la ligne 405 de votre déclaration de TPS/TVH en TPS/TVA autocotisée et la verser à l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») (Feuille de travail pour la déclaration de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH)) (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/bspsbch/rtrns/rtrmwkcpy-fra.pdf>).

¹³ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 4.

Ces deux principes s'appuient sur un concept plus large qui est la clef de voûte de la construction de la TVA/TPS : la neutralité¹⁴. En effet, d'une part, la TVA/TPS doit être neutre à l'égard du commerce international dans la mesure où – ainsi que nous l'avons expliqué à propos du commerce électronique – elle ne doit pas affecter la compétitivité des entreprises exportatrices et ne doit pas traiter différemment les produits importés et les produits locaux. D'autre part, la TVA/TPS doit être économiquement neutre pour les entreprises dans la mesure où la charge de l'impôt doit reposer exclusivement sur les ménages, les entreprises agissant comme un collecteur d'impôt au nom de l'État.

Ces deux principes définissent les deux chantiers sur lesquels travaille aujourd'hui l'OCDE : la question du lieu d'imposition des transactions internationales et la neutralité de la taxe pour les entreprises, y compris pour la TVA/TPS supportée dans des pays dont elles ne sont pas résidentes.

Le projet de Principes directeurs de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS au commerce international de services et de biens incorporels répond pour partie à la question du lieu d'imposition des transactions internationales.

Ce projet, publié en février 2010 pour consultation publique¹⁵ a été accueilli par des commentaires positifs¹⁶. Il prévoit une règle de territorialité de l'impôt qui est adaptée aux prestations de services et aux biens incorporels. Il est en effet difficile de déterminer le lieu de consommation ou d'utilisation d'un service immatériel rendu à distance, et par conséquent son lieu d'imposition, dans la mesure où on ne peut – contrairement à une livraison de biens – rattacher ce service immatériel à un flux physique. Afin

¹⁴ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS – Principes directeurs sur la neutralité, approuvés par le CAF le 28 juin 2011* (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/48331980.pdf>).

¹⁵ Le projet de Principes directeurs pour l'application de la TVA/TPS au commerce international de services et de biens incorporels, publié en février 2010, peut être consulté sur le site de l'OCDE (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/44560042.pdf>). Ce projet a été commenté par Alain CHARLET, « VAT focus: draft OECD VAT/GST Guidelines », dans *The Tax Journal*, 22 mars 2010. Cet article peut être consulté sur le site de l'OCDE (en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/23/33/45274124.pdf>).

¹⁶ S. BUYDENS, page 51, précité, note 3.

de le rattacher à un lieu d'imposition, il a été convenu de se reposer sur un « indicateur de substitution » (*proxy* en anglais), c'est-à-dire d'un point d'ancrage fiscal qui reflète au mieux le lieu de consommation ou d'usage effectif. Les Principes directeurs définissent donc une Règle générale qui pose comme indicateur de substitution le lieu où se trouve le client de la prestation de services ou de la livraison de biens incorporels. En ce qui concerne le redevable de la taxe, l'OCDE recommande l'autoliquidation, lorsque ce mécanisme est compatible avec la législation nationale, afin d'éviter au prestataire de devoir s'immatriculer à la TVA/TPS dans le pays où se trouve son client.

L'OCDE continue à travailler à l'élaboration de ces Principes directeurs pour l'application de la TVA/TPS au commerce international de services et de biens incorporels, notamment :

- a) pour l'application de la Règle générale **(2.1.)** aux prestations rendues à des entreprises multinationales (qui peuvent utiliser un même service dans des établissements situés dans des juridictions différentes);
- b) pour l'application de Règles spécifiques **(2.2.)** de territorialité pouvant déroger à la Règle générale dans certains cas bien déterminés, pour lesquels l'application de la Règle générale ne donnerait pas un résultat fiscal approprié ou serait trop difficile à administrer. Par exemple, les prestations se rattachant directement à un bien immeuble pourraient être imposables là où se trouve le bien immeuble, même si le preneur est situé dans une autre juridiction. Une telle règle, dérogatoire à la Règle générale, correspondrait d'ailleurs à une pratique déjà en vigueur dans presque tous les pays.

La seconde question, celle de la neutralité de la TVA/TPS à l'égard des entreprises, a été traitée par les *Principes directeurs sur la neutralité de la TVA/TPS* qui ont été approuvés par le CAF en juillet 2011 après une période de consultation publique. Ces Principes directeurs reprennent les principes généraux de neutralité de la TVA/TPS tout en les complétant par les règles appropriées pour éviter que des entreprises ne supportent indûment la charge de la TVA/TPS dans un pays étranger où elles ne peuvent pas déduire la TVA/TPS d'amont, comme le font les entreprises locales. Cela renvoie aux situations où la Règle générale ne s'applique pas et conduit – par exemple – à ce que des entreprises supportent de la TVA/TPS dans un pays dans lequel elles ne sont pas établies ou immatriculées à la TVA/TPS en l'absence d'une activité imposable à la TVA/TPS dans ce pays **(2.3.)**.

2.1. RÈGLE GÉNÉRALE

En principe, l'application de la Règle générale permet d'éviter que des entreprises n'aient à payer une TVA/TPS dans un pays étranger dans la mesure où les prestations immatérielles (services et biens incorporels) effectuées par un fournisseur établi dans un pays étranger sont imposables dans le pays de destination au lieu du preneur qui devrait normalement autoliquider la TVA/TPS (c'est-à-dire s'autocotiser à cet égard). Parallèlement, ces prestations sont exonérées de TVA/TPS (avec droit à déduction pour le prestataire) dans le pays d'origine.

2.2. RÈGLES SPÉCIFIQUES

Toutefois, l'application de règles de territorialité spécifiques dérogeant à la Règle générale conduit à ce que des entreprises se voient facturer une TVA/TPS étrangère dans une juridiction autre que le pays de destination (alors que l'application de la Règle générale conduit normalement à ce que cette TVA/TPS soit supportée exclusivement dans le pays d'utilisation du service).

À titre indicatif, et sans préjuger de ce que pourrait être le contenu des règles de territorialité spécifiques dans leur version finale, on peut citer trois exemples qui existent dans beaucoup de législations actuelles et qui conduisent à ce qu'une entreprise supporte un coût de TVA/TPS dans un pays étranger : il s'agit par exemple des prestations liées à un bien immeuble ou des prestations rendues à l'industrie cinématographique.

2.2.1. Prestations liées à un bien immeuble

Le premier cas vise la situation d'une entreprise établie dans un pays A qui possède un immeuble dans un pays B, sans exercer d'activité imposable à la TVA/TPS dans ce pays B, et qui reçoit des prestations de services de réparation et d'entretien effectuées sur cet immeuble. Dans cette hypothèse, l'application d'une règle de territorialité spécifique qui définit le lieu de l'immeuble comme le lieu d'imposition conduit à ce que le prestataire facture la TVA/TPS du pays où est situé l'immeuble (le pays B) à son client établi dans le pays A. Si le preneur utilise ces services pour les besoins de son activité imposable à la TVA/TPS, il dispose du droit à récupérer cette taxe d'amont en vertu du principe de neutralité. Toutefois, il ne peut exercer ce droit à déduction dans le pays où il est établi (dans la mesure où il s'agit d'une TVA/TPS étrangère), mais il ne peut pas non plus exercer de droit à déduction en déposant une déclaration périodique à la TVA/TPS dans le pays B, puisqu'il n'est pas considéré comme un assujéti dans ce pays B.

Cela pourrait être le cas des sociétés de télécommunications qui sont propriétaires de relais ou d'autres équipements dans des pays où elles n'exercent pas directement d'activités économiques lorsque ces prestations de télécommunications rendues à partir de ces relais sont, par exemple, fournies par une filiale de la société propriétaire des relais¹⁷.

Il arrive également que des entreprises qui font fabriquer des produits à l'étranger se fassent facturer séparément le coût des produits et le coût du service de stockage de ces produits en attente de leur livraison. Ce coût de stockage n'étant pas inclus dans le coût de fabrication, cette prestation est généralement imposable là où se trouve l'entrepôt, ce qui conduit l'entreprise à subir un coût de TVA/TPS étrangère.

2.2.2. Prestations rendues à l'industrie cinématographique

Enfin, les industries cinématographiques sont amenées assez fréquemment à subir des coûts importants dans un pays étranger pour les besoins du tournage d'un film (location de logements, de matériels, frais de restauration et prestations de services diverses fournies sur place), et ce, alors même qu'elles n'ont pas d'activité économique dans le pays du tournage. Ces coûts peuvent être très significatifs.

2.3. RÉCUPÉRATION DE LA TVA/TPS

Pour l'ensemble de ces entreprises se pose la question de la récupération de cette TVA/TPS qu'elles ne doivent pas supporter *in fine* en vertu du principe de neutralité. Comme elles ne peuvent pas récupérer la TVA/TPS sur ces intrants selon la procédure ouverte aux assujettis nationaux, elles doivent pouvoir bénéficier de procédures spécifiques.

¹⁷ Il faut remarquer que, dans cette hypothèse, la société propriétaire du relais facturera vraisemblablement à sa filiale une prestation de télécommunication liée à l'utilisation du relais. Cette prestation sera en principe taxable au lieu du preneur, mais ne constituera généralement pas pour la société propriétaire une prestation justifiant d'une activité économique pour laquelle cette société devrait s'immatriculer dans le pays d'établissement du relais dès lors que la prestation en question sera en principe autoliquidée par la filiale preneuse du service en question. C'est en tout cas l'approche généralement suivie dans l'Union européenne, et en France en particulier, qui conduit à n'exiger que les entreprises non établies dans l'Union européenne ne s'immatriculent à la TVA que dans l'hypothèse où ces dernières sont effectivement redevables de la TVA sur la prestation rendue (alors que le dispositif d'autoliquidation procède précisément à une inversion du redevable de la TVA).

Des procédures particulières existent, en principe, dans tous les pays membres de l'OCDE, mais elles sont souvent inexistantes ou très difficiles à mettre en œuvre dans beaucoup d'autres pays. À ce titre, de très nombreuses entreprises se sont montrées préoccupées par la difficulté de récupérer la TVA/TPS supportée dans des pays étrangers. De nombreuses entreprises impliquées dans le commerce international supportent de la TVA/TPS sur leurs dépenses dans des pays dans lesquels elles n'exercent pas une activité imposable ou ne sont pas établies. Certains pays ne permettent pas à ces entreprises de récupérer cette TVA/TPS sur leurs dépenses au motif, précisément, qu'elles ne sont pas établies ou immatriculées dans ces juridictions. Cette situation est en contradiction avec le principe de neutralité de l'impôt qui dispose que le poids économique de la TVA/TPS ne doit pas reposer sur les entreprises mais, exclusivement, sur le consommateur final.

Afin d'évaluer l'ampleur de ce problème, l'OCDE a mené des enquêtes auprès des gouvernements et entreprises entre 2007 et 2009¹⁸. Le Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation du CAF a convenu en 2007¹⁹ que des informations devaient être recueillies pour estimer l'ampleur et la nature des problèmes auxquels les entreprises et les administrations sont confrontés et déterminer si ces questions sont suffisamment importantes pour nécessiter des mesures correctrices. Des informations en matière de meilleures pratiques ont été recueillies auprès des gouvernements et des questionnaires ont été envoyés aux administrations fiscales et entreprises. L'objectif de ces enquêtes était d'étudier la manière dont les procédures fonctionnent en pratique plutôt que de faire simplement état de la législation applicable. Ces enquêtes ont été suivies en 2009 d'une enquête menée auprès d'entreprises situées dans le monde entier.

¹⁸ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, « *Dégrèvement de TVA/TPS pour les entreprises étrangères : le point sur la situation. Enquête auprès des États et des entreprises* », février 2010, p. 4 et 5 (en ligne : <http://www.oecd.org/ctp/impotssurlaconsommation/44561142.pdf>).

¹⁹ *Id.*, p. 4 et 5.

3. RÉSULTATS PUBLIÉS EN FÉVRIER 2010 DES ENQUÊTES CONDUITES PAR L'OCDE

Un rapport sur les résultats de ces enquêtes a été publié sur le site de l'OCDE en février 2010²⁰.

L'enquête menée en 2009 par l'OCDE auprès de 300 entreprises situées dans le monde entier a révélé que plus de 80 % des entreprises ayant répondu ont supporté des dépenses dans des pays étrangers et que près de 95 % d'entre elles ont supporté de la TVA/TPS sur ces dépenses. Les montants de TVA/TPS supportée par les entreprises sur leurs dépenses professionnelles à l'étranger sont considérables : plus de 80 % des entreprises ont supporté plus de 10 000 \$ US de TVA/TPS étrangère par an et plus de 25 % ont supporté plus de 1 M\$ US de TVA/TPS étrangère. Près de 72 % des entreprises ont fait état de difficultés pour récupérer cette TVA et plus de 20 % ont déclaré n'être pas du tout parvenues à récupérer cette TVA/TPS²¹.

Parmi les éléments clefs identifiés par les entreprises pour déterminer si le système de remboursement de la TVA/TPS d'un pays étranger est simple ou compliqué, la qualité de la communication avec les autorités, des instructions, formulaires et procédures arrive en première place. Cela est exprimé par le fait que plus de 55 % des entreprises sous-traitent totalement ou partiellement leurs demandes de remboursement de la TVA/TPS étrangère, citant la barrière de la langue et le souci de minimiser les coûts parmi leurs principales considérations. Plus du tiers des entreprises prennent en compte le risque d'avoir à payer la TVA/TPS à l'étranger avant de décider d'effectuer des transactions dans un pays donné et près de 40 % d'entre elles recourent à des alternatives légales pour éviter de payer une TVA/TPS non récupérable ou d'avoir à en demander le remboursement²².

En résumé, les entreprises souhaiteraient que les procédures de remboursement soient améliorées et accélérées grâce à une meilleure communication avec les administrations fiscales et une plus grande harmonisation et standardisation des règles.

²⁰ *Id.*

²¹ *Id.*, p. 21 et 22.

²² *Id.*, p. 21 et 22.

À la suite de ces enquêtes, les États membres de l'OCDE ont convenu de travailler sur la manière dont les États peuvent améliorer leurs méthodes et procédures de remboursement de la TVA/TPS tout en s'assurant que des garanties suffisantes sont aménagées pour la lutte contre la fraude.

4. CONTENU DES PRINCIPES DIRECTEURS DE L'OCDE SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TVA/TPS – DÉCEMBRE 2010 À JUILLET 2011

L'objectif des Principes directeurs sur la neutralité de la TVA/TPS est de servir de guide aux États afin d'améliorer sensiblement cette situation. Le projet a été mis en ligne sur le site Internet de l'OCDE pour consultation publique en décembre 2010. La consultation a été clôturée le 23 mars 2011. Le projet a reçu un large soutien, comme le montrent les résultats de la consultation publiés en juillet 2011²³.

Le contenu des six Principes directeurs sur la neutralité peut être résumé de la manière suivante :

- 1) Les entreprises étrangères ne doivent être ni défavorisées ni avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle la TVA/TPS est due ou acquittée (**principe de non-discrimination**).
- 2) Les gouvernements peuvent choisir parmi plusieurs approches pour mettre en œuvre ce principe de non-discrimination (**libre choix de la méthode de dégrèvement de la TVA/TPS supportée**).
- 3) Lorsqu'il est nécessaire de mettre en place des obligations administratives pour les entreprises étrangères, la charge administrative en résultant ne doit être ni disproportionnée ni injustifiée (**égalité de traitement administratif**).

²³ Les résultats de la consultation publique et les commentaires reçus ont été publiés en juillet 2011 sur le site de l'OCDE : voir ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *OECD International VAT/GST Guidelines – Guidelines on Neutrality – Outcomes of the Public Consultation*, Paris, OCDE, juillet 2011. De nombreuses associations professionnelles, entreprises et cabinets de conseil ou d'avocats ont exprimé leur soutien général pour le travail de l'OCDE concernant le développement des Principes directeurs en matière de TVA et TPS et ont, plus particulièrement, fait part de leur accord avec les Principes directeurs de l'OCDE sur la neutralité. Le rapport peut être consulté en anglais (en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/42/9/48432117.pdf>).

4.1. PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION – PRINCIPES DIRECTEURS SUR LA NEUTRALITÉ N^{OS} 1, 2, 3 ET 4

La TVA/TPS fonctionne selon un mécanisme de paiement fractionné : les assujettis successifs tout au long de la chaîne d'approvisionnement peuvent normalement déduire la TVA/TPS d'amont sur leurs achats et doivent collecter la TVA/TPS sur leurs ventes. Il en résulte que le montant de TVA/TPS perçu par les autorités fiscales est en principe égal à la TVA/TPS payée par le consommateur final au dernier vendeur.

La TVA/TPS est donc neutre pour les entreprises – dans la mesure où la charge de la TVA/TPS n'est en principe pas supportée par les entreprises – mais est payée par le consommateur final. Ainsi que nous l'avons expliqué précédemment, cette neutralité est assurée, dans le commerce intérieur, par le mécanisme du droit à déduction qui autorise, en principe, un assujetti à déduire la TVA/TPS sur ses intrants. En contrepartie, cet assujetti collecte la TVA/TPS sur ses ventes ou prestations de telle sorte qu'il ne reverse au Trésor que la différence entre la TVA/TPS collectée et la TVA/TPS déductible. Cette différence correspond à l'imposition de la valeur ajoutée créée sur le bien ou le service vendu. Économiquement, le coût de la TVA/TPS est réglé par le consommateur final, car l'on considère que ce dernier paye en réalité la somme de l'imposition de la valeur ajoutée créée, c'est-à-dire la somme de la TVA/TPS sur les marges des biens ou services ayant servi à rendre le bien ou service final et de la TVA/TPS sur la marge de ce bien ou service vendu. Mathématiquement, ce montant est égal au montant de la TVA/TPS appliquée sur le bien ou service vendu à ce consommateur final. Dans certains cas, toutefois, le poids de la TVA/TPS ne repose pas exclusivement sur le consommateur final, car l'assujetti choisit délibérément d'absorber une partie de cette TVA/TPS en réduisant sa marge. Dans le commerce international, la neutralité de la TVA est assurée par le principe de destination. Selon ce principe, les exportations sont normalement exonérées de TVA et les importations sont normalement soumises à la TVA. Ce principe garantit la neutralité dans le pays d'importation dans la mesure où les biens ou services importés ou achetés sur le marché intérieur sont imposables sur la même base d'imposition et au même taux. Ce principe assure également la neutralité dans le pays d'exportation puisque les exportations ouvrent droit à déduction de la TVA acquittée sur les biens et services directement liés à ces exportations. De cette manière, la chaîne des droits à déductions n'est pas brisée et la TVA n'affecte pas la compétitivité des entreprises « domestiques » à l'exportation. Le principe de destination garantit également l'existence d'un seul lieu d'imposition de sorte que l'ensemble des revenus générés par la TVA soit attribué à la seule juridiction du consommateur final.

Toutefois, dans le monde réel, ce principe de neutralité peut être remis en cause lorsque le principe de destination ne s'applique pas. En effet, dans cette hypothèse, les entreprises peuvent être amenées à supporter de la TVA/TPS sur leurs achats de biens ou services dans des juridictions dans lesquelles elles ne sont pas établies ou dans lesquelles elles ne doivent pas s'immatriculer pour les besoins d'une activité imposable pour laquelle elles sont redevables de la TVA/TPS.

En principe, une entreprise qui exerce une activité économique à titre habituel dans son pays est considérée comme un assujetti à la TVA/TPS dans ce pays. Cette entreprise doit en principe s'immatriculer à la TVA/TPS dans ce pays. Elle doit se conformer aux obligations déclaratives dans ce pays et peut en contrepartie déduire la TVA/TPS payée sur ses intrants et obtenir, le cas échéant, le remboursement d'un crédit de TVA/TPS. Toutefois, en pratique, une entreprise immatriculée dans un pays peut engager des dépenses dans un autre pays et supporter de la TVA/TPS sur ces dépenses. Les dépenses dans cet autre pays ont pu être engagées pour l'activité économique de cette entreprise dans son pays d'origine, sans que cette entreprise ait d'activité imposable dans ce second pays (cas de frais de déplacement de représentants commerciaux de cette entreprise venus faire une analyse de marché du second pays, par exemple). Pour autant, cette entreprise devrait avoir le droit de récupérer cette TVA/TPS dès lors que ces dépenses sont en relation avec son activité économique (le lieu où l'activité économique est exercée est indifférent). Pourtant, cette entreprise ne peut, en principe, récupérer cette TVA/TPS selon la procédure ouverte aux assujettis nationaux. En effet, n'étant pas établi dans ce pays et n'ayant pas d'activité imposable en tant que telle dans ce pays, elle n'a en principe pas le droit de s'immatriculer à la TVA/TPS dans ce pays.

L'absence ou la complexité des mécanismes de restitution pour les entreprises étrangères qui ne sont pas établies ou immatriculées dans le pays d'achat peut générer pour ces dernières un coût en termes de *cash-flow* ou – dans le pire des cas – un coût net de TVA/TPS.

Cette situation fausse la concurrence entre entreprises nationales et étrangères. Les entreprises étrangères qui ne sont pas établies ou immatriculées dans le pays d'achat ne devraient pas supporter un coût TVA/TPS dès lors que les entreprises nationales peuvent normalement récupérer cette TVA/TPS.

Or, précisément, **la neutralité est un des piliers fondamentaux du système de la TVA/TPS**. Par conséquent, le **Principe directeur n°1** indique que « [l]a charge des taxes sur la valeur ajoutée elles-mêmes ne doit pas reposer sur les entreprises assujetties, sauf lorsque cela est explicitement prévu par la législation »²⁴.

L'expression « sauf lorsque cela est explicitement prévu » reconnaît toutefois qu'il existe des circonstances particulières où la TVA/TPS n'est pas récupérable. Ainsi, les États peuvent légitimement faire reposer la charge de la TVA/TPS sur les entreprises, par exemple :

- lorsque les assujettis réalisent une opération exonérée n'ouvrant pas droit à déduction, les raisons liées à l'exonération de certaines opérations sans droit à déduction sont variables. L'exonération peut être justifiée par une difficulté pour évaluer la base imposable – ce qui est l'argument généralement avancé à l'appui de l'exonération des opérations bancaires et financières – ou pour des raisons de politique culturelle, d'éducation ou de santé;
- lorsque les assujettis achètent des biens ou services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la poursuite de leur activité imposable;
- lorsque les assujettis achètent des biens ou services exclus du droit à déduction en vertu de dispositions légales; beaucoup de pays ont mis en place des exclusions totales ou partielles du droit à déduction sur certains biens ou services. Il s'agit classiquement des dépenses de logement au profit de dirigeants ou du personnel de l'assujetti, des livraisons ou services relatifs aux véhicules de transport de personnes, des prestations de transport de personnes ou des livraisons de certains carburants tels que les essences ou gazoles;
- quand des obligations administratives explicites ne sont pas remplies (en cas d'insuffisance de preuves à l'appui du droit à déduction).

²⁴ Ce principe a été approuvé par le CAF de l'OCDE en janvier 2006. ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 14.

La conséquence immédiate du Principe directeur n°1 est que « [l]es entreprises qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumises à des niveaux d'imposition similaires » (**Principe directeur n° 2**) et que « [l]es règles relatives à la TVA doivent être définies de manière à ne pas être le principal facteur qui influence les décisions des entreprises » (**Principe directeur n° 3**). Par conséquent, « [s]'agissant du niveau d'imposition, les entreprises étrangères ne devraient être ni désavantagées ni avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle la taxe est due ou acquittée » (**Principe directeur n° 4**).

Le principe de non-discrimination implique que les systèmes de TVA/TPS doivent être appliqués de manière équitable et impartiale de façon à s'assurer qu'aucun avantage concurrentiel injuste n'est accordé aux entreprises nationales. La législation nationale ne doit pas pénaliser les entreprises étrangères par rapport aux entreprises nationales au regard de leur droit à déduction ou à récupération de la TVA/TPS, car cela pourrait fausser la concurrence. Les décisions des entreprises doivent en effet être motivées par des considérations économiques et non fiscales.

4.2. LIBRE CHOIX DE LA MÉTHODE DE DÉGRÈVEMENT DE LA TVA/TPS SUPPORTÉE – PRINCIPE DIRECTEUR SUR LA NEUTRALITÉ N° 5

En ce qui concerne la mise en œuvre du principe de non-discrimination, le **Principe directeur n° 5** reconnaît que chaque pays peut avoir une approche qui lui est propre : « Les pouvoirs publics doivent pouvoir choisir parmi plusieurs approches pour éviter que les entreprises étrangères ne supportent une TVA non récupérable. » Cela signifie que le Principe directeur n° 5 ne recommande pas qu'une approche en particulier soit adoptée par les gouvernements.

L'OCDE a recensé cinq sortes de procédures de dégrèvement de la TVA/TPS :

- le remboursement direct de la TVA/TPS (**Approche n° 1**),
- le remboursement par voie d'immatriculation locale (**Approche n° 2**),
- le remboursement par le biais d'un tiers immatriculé localement à la TVA/TPS (**Approche n° 3**),

- les exonérations de TVA/TPS pour les exportations de biens ou de services à des assujettis non établis ou non immatriculés (**Approche n° 4**),
- ou les attestations d'exonérations de TVA/TPS permettant d'effectuer des achats en franchise de TVA/TPS (**Approche n° 5**).

Les États sont libres de choisir parmi une combinaison de ces approches dès lors que cela ne conduit pas à ce que les entreprises étrangères supportent une TVA/TPS non récupérable. La clef est de trouver le juste équilibre entre le coût des procédures pour les entreprises et les coûts administratifs engagés par les autorités fiscales, notamment pour prévenir les fraudes ou les abus. Ainsi, un État qui recourrait au remboursement par voie d'immatriculation locale mais n'accorderait de remboursements que dans l'hypothèse où l'assujetti étranger effectuerait des opérations taxables dans le pays en question ne respecterait vraisemblablement pas cet équilibre et le principe de neutralité sous-jacent.

4.2.1. Approche généralement choisie par les États membres de l'Union européenne

Parmi les approches proposées, la plupart des pays membres de l'OCDE privilégient l'**Approche n° 1** et utilisent des procédures de remboursement de la TVA. Rien de surprenant dans la mesure où 22 des 34 pays de l'OCDE sont des États membres de l'Union européenne. Le mécanisme de remboursement des entreprises qui ne sont pas immatriculées dans l'Union européenne est fondé sur la Treizième Directive TVA (86/560/CEE du 17 novembre 1986). La TVA supportée n'est remboursable que si l'entreprise étrangère est un assujetti et si cette TVA a été supportée pour les besoins de ses opérations imposables, sous réserve que ces opérations dont le lieu d'imposition est situé à l'étranger ouvriraient droit à déduction dans l'État dans lequel le remboursement est demandé. En principe, les entreprises qui ont supporté de la TVA dans le cadre de leur activité professionnelle dans un État membre dans lequel elles ne sont pas tenues de s'immatriculer à la TVA (parce qu'elles n'effectuent pas de livraisons de biens ou de prestations de services pour lesquelles elles sont redevables de la taxe) ou dans lequel elles n'ont pas d'établissement stable TVA prestataire (à partir duquel ont été réalisées des opérations ouvrant droit à déduction) ou d'établissement stable preneur (tenu d'autoliquider la TVA sur une prestation fournie par un assujetti établi à l'étranger) ont le droit d'obtenir le remboursement de cette TVA selon le mécanisme de la

Treizième Directive²⁵. Ces entreprises doivent déposer une demande de remboursement, c'est-à-dire remplir le formulaire de demande de

²⁵ L'article 1 de la Treizième Directive 86/560/CEE du 17 novembre 1986 dispose que :

« Au sens de la présente directive, on entend par :

“1) assujetti qui n'est pas établi sur le territoire de la Communauté, l'assujetti visé à l'article 4 paragraphe 1 de la directive 77/388/CEE qui, au cours de la période visée à l'article 3 paragraphe 1 de la présente directive, n'a eu sur ce territoire, ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées, ni, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle et qui, au cours de la même période, n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer dans l'État membre visé à l'article 2, à l'exception :

a) des prestations de transport et prestations de services accessoires à ces prestations de transport, exonérées en vertu de l'article 14 paragraphe 1 sous i), de l'article 15 ou de l'article 16 paragraphe 1 sous B, C et D de la directive 77/388/CEE;

b) des prestations de services dans le cas où la taxe est due uniquement par le preneur conformément à l'article 21 paragraphe 1 point b) de la directive 77/388/CEE;

2) territoire de la Communauté, les territoires des États membres où la directive 77/388/CEE est applicable.” »

En France, par exemple, ces dispositions sont retranscrites à l'article 271 V-d du *Code général des impôts* et à l'article 242-0 Z quater de l'Annexe II au *Code général des impôts*.

L'article 271 V-d du *Code général des impôts* dispose que :

« V. Ouvrent droit à déduction dans les mêmes conditions que s'ils étaient soumis à la taxe sur la valeur ajoutée :

[...]

d) Les opérations non imposables en France réalisées par des assujettis dans la mesure où elles ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition se situait en France. Un décret en Conseil d'État fixe les modalités et les limites du remboursement de la taxe déductible au titre de ces opérations; ce décret peut instituer des règles différentes suivant que les assujettis sont domiciliés ou établis dans les États membres de la Communauté européenne ou dans d'autres pays. »

L'article 242-0 Z quater de l'Annexe II au *Code général des impôts* complète ces dispositions en ajoutant ceci :

« I. – Les assujettis établis hors de l'Union européenne peuvent obtenir le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée qui leur a été régulièrement (à suivre...)

remboursement et l'adresser au service compétent accompagné des originaux des factures et documents d'importation. D'autre part, certains États membres, dont la France, exigent que l'assujetti étranger désigne un représentant fiscal qui s'engage à remplir les obligations qui lui incombent. Ce représentant fiscal peut être solidairement responsable avec le demandeur et devoir s'engager à verser tout remboursement de TVA indûment perçu²⁶.

D'autres approches sont utilisées en dehors de l'Union européenne.

4.2.2. Approches choisies par le Canada

Rappelons que le Canada dispose d'une TVA fédérale qui s'appelle la taxe sur les produits et services (TPS). Certaines provinces du Canada,

(...suite)

facturée si, au cours du trimestre ou de l'année auquel se rapporte la demande de remboursement, ils n'ont pas eu en France le siège de leur activité ou un établissement stable, ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle et n'y ont pas réalisé, durant la même période, de livraisons de biens ou de prestations de services situées en France.

Est toutefois considéré comme établi en France un assujetti dont le siège est situé en pays tiers mais qui dispose en France d'une structure qui, bien que fournissant exclusivement des services à son siège, est identifiée sur le fondement du 4° de l'article 286 ter du code général des impôts.

Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux assujettis établis dans un pays ou territoire qui n'accorde pas d'avantages comparables en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires aux assujettis établis en France, et qui figure sur une liste fixée par un arrêté du ministre chargé du budget.

II. – Pour l'application du I, ne sont pas considérées comme réalisées en France les opérations visées au 2° de l'article 242-0 O. »

²⁶ L'article 2.(2) de la Directive 86/560/CEE du 17 novembre 1986 dispose que : « Les États membres peuvent exiger la désignation d'un représentant fiscal. »

En France, cette disposition a été retranscrite à l'article 242-0 Z octies de l'Annexe II au *Code général des impôts*, qui dispose que :

« Les assujettis établis hors de l'Union européenne sont tenus de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir les formalités et obligations qui leur incombent, notamment celles prévues à l'article 242-0 Z septies. Ce représentant peut, en outre, être tenu de présenter une caution solvable qui s'engage, solidairement avec lui, à reverser les sommes remboursées indûment. »

comme l'Ontario²⁷, le Nouveau-Brunswick, la Nouvelle-Écosse et Terre-Neuve-et-Labrador, ont harmonisé leur taxe de vente provinciale avec la TPS pour introduire la taxe de vente harmonisée (« TVH »). La TVH a donc une composante fédérale et une composante provinciale qui s'applique en principe aux mêmes produits et services que ceux qui sont assujettis à la TPS et à la même base d'imposition. Le taux de la TVH (qui inclut les 5 % de la TPS) est de 13 % (à l'exception de la Colombie-Britannique où il est actuellement de 12 % et de la Nouvelle-Écosse où il est de 15 %²⁸). Le 18 avril 2012, le gouvernement de l'Île-du-Prince-Édouard a annoncé qu'il entamait des négociations officielles avec le gouvernement fédéral pour la mise en place d'une TVH au 1^{er} avril 2013 (pour un taux combiné de 14 %)²⁹.

La TVH (autrement dit la TPS et la taxe provinciale) est administrée dans les provinces par l'Agence du revenu du Canada (« ARC »), sauf au Québec où elle est administrée par Revenu Québec.

Il faut rappeler que la Colombie-Britannique qui avait introduit la TVH en juillet 2010 a décidé en août 2011 par référendum provincial d'abolir la TVH et de retourner à son ancien système de taxe de vente provinciale (« TVP ») avec une date d'effet au 1^{er} avril 2013³⁰. La Colombie-Britannique reviendra donc à une TPS de 5 % et à une TVP de 7 %.

Le Québec, qui a été la première province à avoir harmonisé partiellement sa TVA – la taxe de vente du Québec (« TVQ ») – au 1^{er} juillet 1992 avec la TPS fédérale, a convenu le 29 septembre 2011 d'un protocole d'accord avec le gouvernement fédéral en vue de renforcer cette

²⁷ ONTARIO, ministère des Finances, *Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement de l'Ontario*, novembre 2009 (en ligne : <http://www.fin.gov.on.ca/fr/publications/2009/citca.html>).

²⁸ NOUVELLE-ÉCOSSE, ministère des Finances, *Budget Assumptions and Schedules*, 3 avril 2012, annonce de diminution à 14 % au 1^{er} juillet 2014 et à 13 % au 1^{er} juillet 2015 (en ligne : <http://www.novascotia.ca/finance/en/home/taxation/budget2012.aspx>).

²⁹ ÎLE-DU-PRINCE-ÉDOUARD, ministère des Finances, *Budget*, 18 avril 2012 (en ligne : www.gov.pe.ca/photos/original/fema_hstback.pdf).

³⁰ COLOMBIE-BRITANNIQUE, ministère des Finances, annonce du 26 août 2011; Projet de loi 54, *Provincial Sales Tax Act*, déposée le 14 mai 2012. CANADA, ministère des Finances, *Communiqué 2012-017*, 17 février 2012, *Le ministère des Finances annonce des règles transitoires pour l'élimination de la taxe de vente harmonisée en Colombie-Britannique* (en ligne : <http://www.fin.gc.ca/n12/12-017-fra.asp>).

harmonisation à compter du 1^{er} janvier 2013. L'entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec a été signée le 28 mars 2012³¹.

Le **Canada** exonère de TPS/TVH avec droit à déduction un certain nombre d'opérations rendues à des entreprises étrangères (**Approche n° 4**). Lorsque ces opérations sont soumises à la TPS/TVH, des règles spécifiques permettent aux entreprises non résidentes de s'inscrire au Canada (**Approche n° 2**), ou d'exiger d'un tiers avec qui l'entreprise étrangère fait affaire, et qui est une entreprise canadienne immatriculée à la TPS, d'imputer la TPS d'amont ou d'être responsable quand la TPS n'est pas payée (**Approche n° 3**).

4.2.2.1. Approche n° 2

Selon le Guide RC4027 publié par l'ARC³², les non-résidents qui n'exploitent pas d'entreprise au Canada ne doivent normalement pas s'inscrire (au sens de s'immatriculer à la TVA selon la terminologie de l'Union européenne) à la TPS/TVH au Canada³³. Toutefois, ces non-résidents peuvent choisir de s'inscrire volontairement à la TPS/TVH au Canada, et ce, notamment si, dans le cours normal de l'exploitation de leur entreprise à l'extérieur du Canada, ils sollicitent régulièrement des commandes de produits devant être exportés ou livrés au Canada, des prestations de services au Canada ou la fourniture de biens incorporels utilisés au Canada ou relatifs à des biens ou services situés ou rendus au Canada³⁴. Les non-résidents qui s'inscrivent volontairement peuvent

³¹ QUÉBEC, ministère des Finances, *Protocole d'entente concernant l'harmonisation des taxes de vente en vue de la conclusion d'une entente intégrée globale de coordination fiscale entre le Canada et le Québec*, septembre 2011 (en ligne : http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Communiqués/fr/COMFR_20110930-protocole.pdf); *Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec*, conclue le 28 mars 2012, (en ligne : http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/fr/AUTFR_Entente_coordination_fiscale.pdf); *Communiqué de presse*, « Le ministre des Finances annonce la conclusion de l'entente finale relative à l'harmonisation des taxes de vente avec le gouvernement fédéral », 18 avril 2012.

³² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Renseignements sur la TPS/TVH pour les non-résidents qui font affaire au Canada*, RC4027, rév. février 2011 (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/gp/rc4027/rc4027-11f.pdf>).

³³ *Id.*, p. 10.

³⁴ *Id.*, p. 11.

demander des crédits de taxe sur les intrants (« CTI ») pour la TPS/TVH payée ou payable sur leurs achats utilisés dans le cadre de leurs activités commerciales.

4.2.2.2. Approche n° 3

En principe, des entreprises qui importent des produits au Canada sans être inscrits à la TPS/TVH au Canada ne peuvent pas demander un CTI pour la TPS ou la partie fédérale de la TVH payée à l'importation. Toutefois, selon le Guide RC4027 publié par l'ARC, lorsque ces entreprises non inscrites à la TPS/TVH au Canada vendent lesdits produits importés à un inscrit à la TPS/TVH au Canada, alors cet inscrit peut demander un CTI pour la TPS ou la TVH payée à l'importation par l'importateur non inscrit, sous réserve que le non-inscrit apporte une preuve satisfaisante du paiement de la TPS ou de la partie fédérale de la TVH à l'importation³⁵. Une copie du Formulaire B3-3, Douanes Canada – Formule de codage, de l'Agence des services frontaliers du Canada indiquant que la TPS ou la partie fédérale de la TVH a été payée à l'importation constitue une preuve satisfaisante. En réalité, ce dispositif opère une transmission du CTI du non-inscrit importateur à l'inscrit acheteur. Économiquement, cela permet à l'importateur non inscrit de récupérer la taxe à l'importation. Dans d'autres juridictions, comme l'Union européenne, on arrive à un résultat similaire en exigeant que l'importateur revendeur s'immatricule à la TVA dans le pays d'importation, auquel cas il est traité comme un assujéti « domestique », ou en autorisant, sous certaines conditions, de désigner le client comme destinataire réel des marchandises importées sur la déclaration d'importation, auquel cas le client devient le redevable légal de la TVA sur l'importation.

Au Canada, une autre règle permet à des non-résidents non inscrits, qui obtiennent des produits d'une personne au Canada et fournissent ces mêmes biens à une autre personne inscrite au Canada en s'arrangeant pour que le fournisseur canadien « livre directement » le bien au client situé au Canada au nom du non-résident, d'être dispensés de l'obligation de payer la TPS/TVH sur ces livraisons directes³⁶. Le tiers inscrit au Canada et acheteur doit délivrer un certificat de livraison directe au vendeur inscrit au Canada pour que la TPS/TVH ne s'applique pas aux produits et services commerciaux fournis au non-résident non inscrit et facturés par le non-résident non inscrit. En délivrant ce certificat, le tiers reconnaît qu'il est

³⁵ *Id.*, section intitulée « Transmission des CTI », p. 13.

³⁶ *Id.*, section intitulée « Livraisons directes à des personnes inscrites », p. 33.

tenu de verser la TPS/TVH s'il n'acquiert pas les produits pour les besoins de son activité commerciale. En somme, on ne tient pas compte de l'opération réalisée par l'acheteur-revendeur non résident non inscrit (sous réserve que l'ensemble des conditions requises soit rempli) : la TPS/TVH ne s'applique pas aux achats effectués par le non-résident non inscrit ainsi qu'aux ventes effectuées par le non-résident non inscrit.

4.2.3. Approches choisies par d'autres pays

En **Nouvelle-Zélande**, la neutralité de la TPS est assurée par l'exonération avec droit à déduction d'un grand nombre de livraisons de biens ou de prestations de services lorsqu'elles sont livrées ou rendues à des non-résidents (**Approche n° 4**)³⁷. Lorsque les biens ou services ne sont pas couverts par cette exonération avec droit à déduction (qui est très largement appliquée), les entreprises non résidentes sont autorisées à s'immatriculer à la TPS – sous réserve toutefois qu'elles effectuent des opérations imposables en Nouvelle-Zélande – et à imputer leur TPS déductible et récupérer le crédit de TPS en résultant selon la procédure nationale en déposant une déclaration de TPS (**Approche n° 2**)³⁸. L'immatriculation à la TPS est possible, même lorsque les opérations effectuées en Nouvelle-Zélande sont minimes, car la législation ne prévoit pas de seuil d'immatriculation. En pratique, cela incite les entreprises étrangères à développer une petite activité imposable en Nouvelle-Zélande afin de pouvoir imputer leur TPS déductible.

En **Australie**, avant le 1^{er} juillet 2011, les entreprises non résidentes étaient tenues de s'immatriculer à la TPS dans le pays pour récupérer la TPS facturée localement. Ce système a été partiellement modifié afin de réduire les charges administratives pesant sur les entreprises non résidentes. Ce changement a résulté d'un récent rapport de l'Australian Board of Taxation concernant l'application de la TPS aux transactions transfrontalières³⁹. Ce

³⁷ *New Zealand Goods and Services Tax Act*, art. 11 et 11A. (en ligne : <http://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/DLM81035.html>).

³⁸ Selon l'article 51 (2) du *New Zealand Goods and Services Tax Act*, commenté par l'Administration fiscale néo-zélandaise (*New Zealand Inland Revenue notice*, IR 365, en date d'octobre 2010, (en ligne : <http://www.ird.govt.nz/resources/c/c/cc6367004bbe58f680c9d0bc87554a30/ir365.pdf>), les entreprises qui effectuent ou ont l'intention d'effectuer des opérations imposables et qui ont un chiffre d'affaires inférieur à 60 000 \$ NZ peuvent s'immatriculer volontairement et sur option à la TVA. Au-dessus de ce seuil, les entreprises ont l'obligation de s'immatriculer à la TVA.

³⁹ AUSTRALIAN BOARD OF TAXATION, *Review of the Application of GST to Cross-Border Transactions – A Report to the Assistant Treasurer*, février 2010 (en ligne : (à suivre...))

rapport faisait explicitement référence aux travaux de l'OCDE et aux Principes directeurs élaborés par l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS au commerce international de services et de biens incorporels. Le Gouvernement s'est prononcé contre un régime de remboursement direct, mais il a décidé de réduire de manière significative le nombre de non-résidents immatriculés à la TPS sans présence commerciale réelle en Australie en exonérant avec droit à déduction davantage de transactions entre assujettis (**Approche n° 4**).

Le **Maroc** exonère avec droit à déduction un certain nombre de biens ou de services fournis à des non-résidents (**Approche n° 4**). En outre, des dispositions autorisent certaines entreprises non résidentes dans certains secteurs d'activité (dans les industries du cinéma et de la télévision notamment) à acheter en franchise de TVA des biens ou services qui autrement auraient été soumis à la TVA marocaine (**Approche n° 5**). Par exemple, peuvent être achetées en franchise de TVA les livraisons de biens et prestations de services rendues à des entreprises cinématographiques étrangères venues tourner un film au Maroc⁴⁰.

4.2.4. Accords de réciprocité

Dans certains pays, le remboursement de la TVA/TPS peut être subordonné à des accords de réciprocité avec le pays dans lequel le demandeur est établi⁴¹. Ces pays exigent que l'État dans lequel est établi le demandeur accorde des avantages similaires aux entreprises de l'État qui effectue le remboursement lorsque ces entreprises sont soumises à des impôts sur la consommation (TVA/TPS ou taxe sur les ventes). Les

(...suite)

http://www.taxboard.gov.au/content/reviews_and_consultations/gst_to_cross_border_transactions/report/gst_cross_border_transactions_report.pdf.

⁴⁰ Art. 92 I. 38 du *Code général des impôts* du Maroc.

⁴¹ L'article 2.(3) de la Treizième Directive 86/560/CEE du 17 novembre 1986 dispose que : « Les États membres peuvent subordonner le remboursement visé au paragraphe 1 à l'octroi par les États tiers d'avantages comparables dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires. »

En France, le paragraphe 3 de l'article 242-0 Z quater de l'Annexe II au *Code général des impôts*, qui transpose cette disposition, dispose que : « Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux assujettis établis dans un pays ou territoire qui n'accorde pas d'avantages comparables en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires aux assujettis établis en France, et qui figure sur une liste fixée par un arrêté du ministre chargé du budget. »

Principes directeurs ne prennent pas position quant à l'opportunité de l'exigence de réciprocité. Toutefois, lorsqu'un pays décide d'adopter ce principe, il ne doit pas être appliqué d'une manière qui soit en contradiction avec les Principes directeurs sur la neutralité. En outre, les conditions de réciprocité doivent traiter les mécanismes de dégrèvement des autres pays (tels que, par exemple, le remboursement, l'immatriculation ou le mécanisme du tiers immatriculé) de manière équivalente, dans la mesure où ces mécanismes ont des effets équivalents. En d'autres mots, un pays appliquant la méthode du remboursement direct ne pourra pas opposer la condition de réciprocité à une entreprise d'un autre pays pour lui refuser un remboursement au seul motif que le pays de cette entreprise utilise, par exemple, la méthode de remboursement par voie d'immatriculation locale. De la même manière, il va de soi que la condition de réciprocité n'est pas opposable à un pays qui n'aurait pas de TVA/TPS : un pays A ne saurait refuser le dégrèvement de la TVA/TPS supportée dans ce pays A aux entreprises d'un pays B au motif que ce pays B n'aurait pas de système de TVA/TPS.

4.3. ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ADMINISTRATIF – PRINCIPE DIRECTEUR N° 6 SUR LA NEUTRALITÉ

Les exemples précédents montrent comment les États peuvent choisir parmi plusieurs approches ou une combinaison de ces approches pour faire en sorte que la TVA/TPS elle-même ne soit pas à la charge des entreprises étrangères. Pour autant, l'existence de ces procédures de dégrèvement de la TVA/TPS ne suffit pas en tant que telle : il importe que les États trouvent le juste équilibre entre les coûts de gestion pour les entreprises, les coûts administratifs pour les gouvernements et la nécessité de se protéger contre la fraude et les abus.

Le **Principe directeur n° 6** dispose que : « Lorsque des obligations administratives spécifiques sont jugées nécessaires pour les entreprises étrangères, elles ne doivent pas leur imposer une charge administrative disproportionnée ou injustifiée. » Ce principe comporte deux volets.

D'une part, les obligations administratives spécifiques pesant sur les entreprises étrangères ne doivent pas entraîner une forme déguisée de discrimination⁴². Il s'agit d'une application du principe de

⁴² Dans l'Union européenne, les assujettis qui, dans le cadre de leurs activités commerciales, paient de la TVA dans un État membre où ils n'effectuent pas de livraisons de biens ou prestations de services sont autorisés à déduire la TVA payée dans cet État membre.

(à suivre...)

non-discrimination au traitement administratif. Ce principe vient compléter les Principes directeurs n^{os} 1, 2, 3 et 4, qui définissent un principe de non-discrimination pour ce qui relève de la définition des règles fiscales.

D'autre part, les systèmes de remboursement ou de dégrèvement de la TVA/TPS ne doivent pas entraîner un fardeau ou des coûts disproportionnés pour l'Administration fiscale, comme cela peut se produire notamment en

(...suite)

Il existe deux procédures différentes de demande de remboursement de la TVA. Une est ouverte aux assujettis établis en dehors de l'Union européenne : il s'agit de la procédure dite de la 13^e Directive où la demande est faite sur papier (« Treizième Directive 86/560/CEE du Conseil du 17 novembre 1986 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté (86/560/CEE) », dans *Journal officiel des Communautés européennes*, 21 novembre 1986 (en ligne : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1986:326:0040:0041:FR:PDF>).

L'autre est ouverte aux assujettis établis dans l'Union européenne (« Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre », dans *Journal officiel de l'Union européenne*, 20 février 2008 (en ligne : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0023:0028:FR:PDF>). Depuis le 1^{er} janvier 2010, la procédure de remboursement de la TVA aux assujettis de l'Union européenne par les États membres où ils ne sont pas établis est devenue entièrement électronique et l'obligation de signer les demandes de remboursement de la TVA a été supprimée. La Commission européenne indique que « [l]a procédure antérieure fondée sur le support papier était lente, fastidieuse et coûteuse » (en ligne : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/index_fr.htm).

À propos de la procédure de remboursement ouverte aux assujettis établis dans un autre État membre – mais cela serait transposable aux demandes de remboursement de type 13^e Directive ouvertes aux assujettis établis dans un État tiers à l'Union européenne, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, *Yaesu Europe BV*, C-433/08, 3 décembre 2009, en ligne : <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=73875&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=363678>) a décidé qu'un État membre – l'Allemagne au cas d'espèce – ne pouvait exiger qu'un assujetti établi dans un autre État membre et qui dépose une demande de remboursement (alors qu'il n'est pas établi en Allemagne ou n'exerce pas une activité taxable au titre de laquelle il doit s'immatriculer à la TVA) doive impérativement signer par lui-même cette demande de remboursement. La Cour indique qu'une telle demande de remboursement ne doit pas impérativement être signée par l'assujetti lui-même et que la signature d'un fondé de pouvoir peut suffire. Dans le contexte des Principes directeurs de l'OCDE sur la neutralité, ce cas d'espèce pourrait typiquement constituer un exemple de fardeau administratif disproportionné imposé à une entreprise étrangère.

cas de demandes de remboursement fréquentes portant sur de faibles montants.

4.3.1. Manque de présence physique des entreprises étrangères

De toute évidence, le problème pour les autorités fiscales lorsqu'elles traitent avec des entreprises étrangères est le **manque de présence** de ces entreprises sur leur territoire national. Il s'agit d'un facteur de risque pour les administrations fiscales. Le Principe directeur n° 6 reconnaît que les administrations fiscales peuvent prendre toutes mesures nécessaires pour se protéger contre la fraude ou l'évasion fiscale, à condition toutefois que ces mesures soient équilibrées avec la nécessité d'éviter toute discrimination injustifiée. À titre d'exemple, s'il est tout à fait acceptable qu'une Administration exige d'un assujéti qui demande un remboursement de TVA/TPS de présenter une caution solvable ou une garantie bancaire, pour autant, le montant et la durée de cette garantie ne doivent pas être disproportionnés. De la même manière, si l'Administration peut exiger qu'un certain nombre de documents soient fournis à l'appui de la demande de remboursement, ces documents doivent être limités à ceux strictement nécessaires à l'évaluation de la validité de la demande. Autrement dit, la charge administrative, le nombre et la nature des documents à fournir ne doivent pas entraîner un fardeau et un coût tels qu'ils pourraient décourager les entreprises ayant droit au remboursement de déposer, en pratique, une demande.

Ce problème lié au manque de présence physique des entreprises étrangères sur le territoire national est d'autant plus sensible lorsque ces administrations doivent rembourser de la TVA/TPS à ces entreprises. L'absence d'autorité juridictionnelle sur les entreprises étrangères, d'outils d'échange d'information efficaces et de procédures d'assistance mutuelle peut laisser les administrations fiscales exposées à des demandes frauduleuses avec peu d'espoir de recouvrer tout remboursement indu. En raison de ce manque de présence, les administrations fiscales ne peuvent pas compter sur leurs moyens habituels de contrôle. Elles peuvent donc être tentées de mettre en œuvre des procédures plus strictes pour se protéger.

L'échange d'informations entre les autorités fiscales peut être un outil approprié pour favoriser la mise en place de règles plus simples et moins lourdes pour les entreprises.

4.3.2. Échange de renseignements et assistance mutuelle pour les remboursements de TVA/TPS

Des dispositions relatives à l'échange d'information existent déjà, que ce soit dans le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune*⁴³, dans les Accords d'échange de renseignements fiscaux (TIEAs pour *Tax Information Exchange Agreements*)⁴⁴, ou dans la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁴⁵.

4.3.2.1. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune

Le champ de l'article 26 relatif à l'échange de renseignements du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune* a été étendu en 2000 pour autoriser l'échange de renseignements non pas exclusivement en matière d'impôts directs, mais également en matière d'impôts indirects. Il en ressort qu'un certain nombre de traités bilatéraux incluent déjà des dispositions relatives à l'échange d'information en matière d'impôts indirects. L'article 26 permet l'échange d'information automatique et spontané contrairement aux Accords d'échange de renseignements fiscaux qui ne permettent l'échange d'information que sur demande.

4.3.2.2. Les Accords d'échange de renseignements fiscaux

Les Accords d'échange de renseignements fiscaux (*Tax Information Exchange Agreements – TIEAs*)⁴⁶ permettent l'échange sur demande des renseignements « vraisemblablement pertinents » pour la détermination, l'établissement et la perception de ces impôts, pour le recouvrement et

⁴³ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 1.

⁴⁴ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, articles 1 et 5 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/33977677.pdf>).

⁴⁵ La *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* peut être consultée sur le site de l'OCDE (en ligne : [http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/FR_Consolidated_Tex_MAC\(2\).pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/FR_Consolidated_Tex_MAC(2).pdf)).

⁴⁶ En ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/accordsdechangederenseignementsfiscauxtias.htm>.

l'exécution des créances fiscales ou pour les enquêtes ou poursuites en matière fiscale.

4.3.2.3. La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE facilite la coopération administrative entre États pour l'établissement et le recouvrement des impôts. Elle vise à combattre en particulier l'évasion et la fraude fiscales. Cette coopération est large : elle va de l'échange de renseignements jusqu'au recouvrement des créances fiscales étrangères. L'échange d'information visé par la convention couvre tous les impôts et est automatique. Les pays signataires de la convention peuvent donc échanger des informations de manière automatique en matière de TVA/TPS.

Cette convention a été ouverte à la signature aux pays membres du Conseil de l'Europe et de l'OCDE le 25 janvier 1988. En avril 2009, le G20 a lancé un appel en faveur de propositions visant à faire bénéficier les pays en développement d'une approche multilatérale pour les échanges de renseignements. En réponse, l'OCDE et le Conseil de l'Europe ont établi un protocole d'amendement de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale pour l'aligner sur la norme internationale d'échange de renseignements et l'ouvrir à tous les pays. Au sommet du G20 de novembre 2011 à Cannes, en France, tous les pays du G20 ont participé à une cérémonie de signature de la Convention. Avant la cérémonie de signature, la Convention amendée avait déjà été signée par 21 pays : la Belgique, la Corée, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis, la Finlande, la France, la Géorgie, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Mexique, la Moldavie, la Norvège, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, le Royaume-Uni, la Slovénie, la Suède et l'Ukraine. La convention amendée a depuis été signée par 42 pays. Le Canada a signé la convention originale le 28 avril 2004 et le protocole d'amendement de la convention le 3 novembre 2011, mais aucun de ces textes n'est encore entré en vigueur au Canada⁴⁷.

⁴⁷ *Status of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and Amending Protocol – 5 December 2012* (en ligne : http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/Status_of_convention.pdf).

L'échange d'information et l'assistance mutuelle ont également été récemment renforcés au sein de l'Union européenne⁴⁸.

Les administrations fiscales doivent donc être encouragées à tirer pleinement parti de ces instruments relatifs à l'échange d'information et à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement. Cela pourrait conduire à un allègement des procédures ouvertes aux entreprises concernant le dégrèvement de la TVA/TPS qu'elles ont supportée dans un pays dans lequel elles ne sont pas immatriculées ou établies.

5. PROCHAINES ÉTAPES ET AVENIR DES PRINCIPES DIRECTEURS SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TVA/TPS

Nous avons vu que les Principes directeurs de l'OCDE sur la neutralité de la TVA/TPS ont fait l'objet d'une consultation publique clôturée en mars 2011. Le résultat de cette consultation, publié en juillet 2011, a montré d'ores et déjà que ce projet rencontre l'assentiment et le soutien des entreprises⁴⁹. Des Commentaires pour assurer leur mise en œuvre ont été publiés pour consultation publique en juin 2012 et ont obtenu un large soutien du public. Ces Commentaires ont été intégrés dans la version consolidée des Principes directeurs de l'OCDE pour l'application de la

⁴⁸ Le Conseil de l'Union européenne est parvenu à un accord politique le 7 décembre 2010 sur un projet de directive visant à renforcer la coopération administrative entre États membres dans le domaine de la fiscalité directe, afin de permettre aux États membres de mieux combattre la fraude et l'évasion fiscales (Press : 279 Nr : 15094/10).

Le projet de directive garantit que le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune* est mis en œuvre dans l'Union européenne pour ce qui est de l'échange d'informations sur demande. Ainsi, un État membre ne pourra pas refuser de fournir des informations relatives à un contribuable d'un autre État membre au seul motif que ces informations sont détenues par une banque ou un autre établissement financier.

Le communiqué peut être consulté sur le site du Conseil de l'Union européenne (en ligne : http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/fr/ecofin/118323.pdf).

⁴⁹ Les résultats de la consultation publique et commentaires reçus ont été publiés en juillet 2011 en anglais sous le titre *OECD International VAT/GST Guidelines – Guidelines on Neutrality – Outcomes of the Public Consultation. July 2011* et peuvent être consultés sur le site de l'OCDE (en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/42/9/48432117.pdf>).

TVA/TPS publiée en février 2013 pour consultation publique⁵⁰. Cette consultation est ouverte jusqu'au 3 mai 2013 aux personnes physiques et aux personnes morales (organismes professionnels, cabinets de conseil, etc.).

Ces Principes directeurs doivent être considérés comme une *soft law* : il s'agit de recommandations qui n'ont pas en tant que telles de valeur légale mais qui devraient avoir une influence sur les gouvernements des pays membres – et non membres – et pourraient les inciter à modifier leur législation, le cas échéant.

Il ne fait pas de doute que ces Principes directeurs auront un impact très concret sur les législations ainsi que sur les pratiques administratives existantes. On peut imaginer que, tout comme le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune* a développé une influence qui a dépassé largement le cadre des seuls pays membres de l'OCDE, les Principes directeurs de l'OCDE en matière de TVA et de TPS devraient avoir une influence sur le développement des législations sur la TVA/TPS dans les États non membres de l'OCDE.

Le CAF de l'OCDE, à travers son Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation (composé de hauts responsables de la politique TVA/TPS des pays membres de l'OCDE) et du Groupe technique consultatif (composé de représentants gouvernementaux, d'universitaires et de représentants des entreprises), travaille à l'élaboration de ces Principes directeurs.

L'OCDE s'est imposée naturellement comme le principal forum pour l'élaboration de ces Principes directeurs grâce à sa capacité unique à dialoguer avec les entreprises et les gouvernements, si importante dans le domaine de la TVA/TPS. S'appuyant sur son expérience en matière d'impôts directs (plus de 50 ans déjà!), l'OCDE affirme plus que jamais son expertise en matière d'impôts sur la consommation.

⁵⁰ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 5.