

DOSSIER ■ Troisième partie – La TVA dans une perspective mondiale

Les Principes directeurs de l'OCDE pour la TVA/TPS – Présentation et perspectives



Alain CHARLET, *Avocat fiscaliste, Expert indépendant pour le FMI*
Conseiller TVA dans l'Unité des impôts sur la consommation du centre de politique et d'administrations fiscales de l'OCDE

&



Stéphane BUYDENS
Conseiller TVA dans l'Unité des impôts sur la consommation du centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE

Les travaux de l'OCDE en matière de Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), appelée dans certains pays Taxe sur les produits et services (TPS), deviennent incontournables. Ils ont pris leur essor en 1998 à la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique. Depuis des Principes directeurs pour l'application de la TVA au commerce international des services et des biens incorporels ont été élaborés. Il s'agit d'une norme non contraignante dont la valeur juridique sera similaire aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. La spécificité de ces travaux sur la TVA/TPS est qu'ils sont réalisés en collaboration avec les gouvernements et les entreprises. Par conséquent, les Principes directeurs ont reçu un large soutien de la part des grandes associations professionnelles. La version consolidée de ces Principes a été approuvée par le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE en juillet 2015. Le Chapitre 3 sur la territorialité sera présenté aux ministres des Finances du G20 en octobre 2015 dans le cadre de l'Action 1 du projet BEPS sur l'économie numérique. La version consolidée sera ensuite présentée pour discussion au Forum mondial de l'OCDE sur la TVA en novembre 2015 aux fins de devenir la nouvelle norme mondiale de référence en matière de TVA. Ces Principes directeurs s'articulent autour de deux grands principes : le principe de neutralité et le principe de destination. Selon le principe de neutralité, le poids économique de la TVA ne doit pas en principe reposer sur les entreprises mais sur le consommateur final. Selon le principe de destination, le lieu d'imposition des prestations de services et des fournitures de biens incorporels rendues à des assujettis ou à des non-assujettis est en principe le lieu où se situe le client (mais il existe des exceptions, notamment pour les prestations fournies à des non-assujettis destinées à être consommées sur place). Lorsque la prestation est rendue à un assujetti, ce lieu est celui où le client possède une présence commerciale permanente, ce client étant généralement défini par rapport à l'accord commercial convenu entre les parties. Lorsque la prestation est rendue à un non-assujetti, ce lieu est celui de la résidence habituelle du client. Ces Principes directeurs ont également vocation à s'appliquer aux pays non-membres de l'OCDE. Ces derniers – les pays en développement en particulier – pourraient en tirer avantage en matière de recettes fiscales notamment dans la mesure où ces pays sont davantage importateurs qu'exportateurs. Les Principes directeurs de l'OCDE donnent à ces pays une base juridique leur permettant d'imposer la consommation réalisée sur leur territoire.

L'OCDE, fondée en 1961, aura cinquante-quatre ans en septembre. La pérennité de l'Organisation s'explique par sa capacité à agir comme un forum. Les pays membres et non-membres travaillent

ensemble pour partager leurs expériences et rechercher des solutions à des problèmes communs dans de multiples domaines, y compris en matière de fiscalité.

En matière de fiscalité directe, le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune s'est affirmé au fil des ans comme le principal outil pour régler les questions internationales¹. Le premier projet développé en 1963 a été depuis révisé régulièrement, la dernière révision en date remontant à 2014. Ce modèle a été complété par différents instruments tels que, entre autres, les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales², la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale³ ou l'Accord multilatéral entre autorités compétentes pour l'échange automatique de renseignements⁴.

En matière de fiscalité indirecte, en revanche, il n'existait pas pendant longtemps d'outil similaire. Le développement exponentiel de la TVA à partir des années 1980, grâce notamment à l'élargissement de l'Union européenne et à l'impulsion donnée par le Fonds monétaire international (FMI) dans les pays en développement⁵, a changé la donne. Aujourd'hui, plus de 160 pays dans le monde disposent d'une TVA. La TVA représente en moyenne dans les pays de l'OCDE environ 20 % du total des recettes fiscales⁶ et environ 40 % à 50 % dans les pays en développement⁷.

Par conséquent, l'interaction entre les systèmes de TVA des États a fait l'objet d'un examen plus minutieux dans la mesure où la coexistence de systèmes différents pouvait entraîner des risques de double imposition ou de non-imposition involontaire.

I. L'origine des travaux

Historiquement, le travail de l'OCDE en matière de TVA a pris son essor en 1998 lors de la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique. Le com-

merce international des services et des biens incorporels qui était encore relativement limité en 1998 a connu depuis une croissance exponentielle avec l'accès à internet des entreprises et consommateurs. Le commerce électronique a constitué un bouleversement économique sans précédent car il élimine la distance entre producteurs et consommateurs, diminue le rôle des intermédiaires traditionnels et réduit les coûts de démarrage d'une entreprise. Le commerce électronique a entraîné l'émergence de nouveaux produits et marchés.

La question principale posée lors de la Conférence d'Ottawa était de savoir si le commerce électronique devait bénéficier d'une franchise d'impôt ou si, au contraire, les règles fiscales devaient être adaptées pour en permettre l'imposition. La mise en place d'une franchise d'impôt en matière de TVA aurait conduit à désavantager les pays dans lesquels les consommateurs sont situés dans la mesure où la TVA a en principe vocation à s'appliquer dans le pays de consommation. En revanche, assurer une imposition dans le pays de consommation par la mise en place de règles spécifiques pouvait permettre d'assurer la neutralité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes traditionnelles et les formes électroniques de commerce.

Au nom de la neutralité fiscale, la franchise d'impôt pour le commerce électronique a été rejetée et le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE⁸, qui regroupe les hauts responsables des pays membres de l'OCDE en matière de politique fiscale, a choisi de mettre en œuvre la seconde option. Il a adopté en juin 2003 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

1. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.

2. http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales_20769723.

3. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/la-convention-multilaterale-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale_9789264115682-fr#page1.

4. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>

5. A. CHARLET et J. OWENS, « Une perspective internationale sur la TVA », *RD fisc.*, 2010, <http://www.oecd.org/tax/consumption/46109145.pdf>.

6. S. BUYDENS, « Consumption Tax Trends », *OCDE Publishing*, édition 2014, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314491e.pdf?expires=1438011277&id=id&accname=ocid84004878&checksum=0E493560508165577230950EFDA51E81>.

7. K. MCNABB and P. LEMAY-BOUCHER, « Tax Structures, Economic Growth and Development », *ICTD, Working Paper 22*, septembre 2014, <http://www.ictd.ac/sites/default/files/ICTD%20WP22.pdf>.

8. Le Comité des Affaires Fiscales (CAF) regroupe de hauts responsables de tous les pays membres de l'OCDE qui jouent un rôle actif dans la définition et l'application des politiques fiscales. Il 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 Comité des affaires fiscales sont effectués par plusieurs groupes subsidiaires. Ces groupes sont appelés « Groupe de travail ». Il s'agit du « Groupe de Travail n° 9 » en ce qui concerne les impôts sur la consommation. Ces Groupes sont composés d'experts envoyés par les gouvernements des pays membres, et dans certains cas d'économistes 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 syndicats sont fréquemment consultés. Enfin, des activités de coopération avec d'autres organisations fiscales, internationales et régionales sont également organisées.

Au cas particulier, le Groupe de Travail n° 9 sur les impôts sur la consommation est assisté par un sous-groupe appelé « Groupe Technique Consultatif » qui regroupe des représentants du Groupe de Travail n° 9, des entreprises et du milieu universitaire.

par les « Séries des orientations en matière d'impôts sur la consommation » qui proposent un certain nombre de meilleures pratiques.

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 communes aux autres formes traditionnelles de commerce impliquant des prestations de services ou des biens incorporels, et plus généralement à l'ensemble des opérations immatérielles. En effet, il est difficile d'identifier un flux transfrontalier d'opérations immatérielles, contrairement aux biens qui peuvent être contrôlés par les douanes au moment du passage à la frontière.

C'est pourquoi l'OCDE a commencé à développer des Principes directeurs internationaux en matière de TVA destinés à apporter une plus grande cohérence entre les approches des différents pays quant à l'imposition des échanges internationaux. Les principes directeurs sont une norme juridiquement non contraignante. Il ne s'agit pas d'une législation ou de recommandations détaillées mais d'une ligne directrice destinée à servir de cadre de référence aux États. Les Principes directeurs de l'OCDE sont basés sur deux grands principes : le principe de neutralité et le principe de destination.

II. Le principe de neutralité

La TVA doit être neutre pour les assujettis. Est en principe un assujetti toute personne qui exerce une activité économique à titre habituel. Cet assujetti doit normalement s'immatriculer à la TVA dans le pays où il exerce cette activité économique et se conformer aux obligations déclaratives de ce pays.

Dans le commerce intérieur, la neutralité de la TVA pour les assujettis est assurée par le mécanisme du droit à déduction de la TVA. Ce mécanisme autorise, en principe, un assujetti à déduire la TVA sur ses intrants. Le Principe directeur 2.1 de l'OCDE énonce que : « La charge des taxes sur la valeur ajoutée elles-mêmes ne devrait pas reposer sur les entreprises assujetties, sauf lorsque cela est explicitement prévu par la législation ».

En contrepartie de l'exercice du droit à déduction, cet assujetti doit collecter la TVA sur ses ventes ou prestations de services, de telle sorte qu'il ne reverse au Trésor que la différence entre la TVA collectée et la TVA déductible. Cette différence correspond à l'imposition de la valeur ajoutée créée par l'assujetti sur le bien ou le service vendu. Cette méthode de

collecte de la taxe par chaque assujetti ayant créé de la valeur tout au long de la chaîne de production est appelée le mécanisme de paiement fractionné.

Toutefois, en pratique, il arrive qu'une entreprise immatriculée dans un pays engage des dépenses dans un autre pays et supporte donc une TVA étrangère sur ces dépenses. En effet, les entreprises peuvent être amenées à supporter de la TVA sur leurs achats de biens ou services dans des pays 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. Au nom du principe de neutralité, cette entreprise devrait avoir le droit de récupérer cette TVA dès lors que ces dépenses sont en relation avec son activité économique (cas de dépenses de voyage de représentants commerciaux de cette entreprise venus faire une analyse de marché du second pays, par exemple). Pourtant, cette entreprise ne peut, en principe, récupérer cette TVA selon la procédure ouverte aux assujettis nationaux. En effet, n'étant pas établie et n'ayant pas d'activité imposable dans ce pays, elle n'a en principe pas le droit de s'immatriculer à la TVA 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 trésorerie ou même un coût net de TVA.

Cette situation fausse la concurrence entre entreprises nationales et étrangères. Dans cette hypothèse, les Principes directeurs considèrent que les entreprises étrangères qui ne sont pas établies ou immatriculées dans le pays d'achat ne devraient pas supporter un coût TVA dès lors que les entreprises nationales peuvent normalement récupérer cette TVA dans des circonstances similaires. Le Principe directeur 2.5 de l'OCDE dispose que : « Les juridictions peuvent choisir parmi plusieurs méthodes pour éviter que les entreprises étrangères ne supportent une TVA non récupérable ». Puisque les entreprises ne peuvent pas récupérer la TVA sur leurs intrants selon la procédure ouverte aux assujettis nationaux, elles doivent pouvoir bénéficier de procédures spécifiques. Ces procédures existent, en principe, dans les pays membres de l'OCDE. Toutefois, elles sont souvent inexistantes ou très difficiles à mettre en œuvre dans beaucoup d'autres pays, en particulier dans les pays en développement.

Enfin, dans le commerce international, la TVA doit également être neutre dans la mesure où elle ne doit pas affecter la compétitivité des entreprises exportatrices et ne doit pas traiter différemment les produits

importés et les produits locaux. Cette neutralité est en principe assurée par le principe de destination.

III. Le principe de destination

Selon le principe de destination, les exportations sont normalement exonérées de TVA avec droit à déduction (c'est-à-dire imposées à un taux zéro) et les importations sont normalement soumises à la TVA dans le pays de destination. La TVA est donc perçue sur la consommation finale qui a lieu dans la juridiction d'imposition. À l'inverse, le principe d'origine applique la TVA dans les différentes juridictions où de la valeur ajoutée est créée. Le principe de destination garantit la neutralité dans le pays d'importation dans la mesure où les biens importés ou achetés sur le marché intérieur sont imposables sur la même base d'imposition et au même taux. Les entreprises résidentes et non-résidentes sont placées sur un pied d'égalité. Le principe d'origine, au contraire, place les consommateurs situés dans différentes juridictions sur un pied d'égalité. Enfin le principe de destination n'affecte pas la compétitivité des entreprises domestiques à l'exportation puisque les exportations ouvrent droit à déduction de la TVA d'amont supportée sur les biens et services directement liés à ces exportations.

En matière d'exportations et d'importations de biens, l'ensemble des pays du monde applique le principe de destination, même si certains grands pays fédéraux comme le Brésil par exemple appliquent une combinaison du principe d'origine et du principe de destination sur certains échanges inter-État⁹. Le principe de destination est relativement facile à mettre en œuvre s'agissant des flux de biens car ces derniers sont contrôlés à la frontière par les autorités douanières et imposés dans le pays d'importation au moment de leur mise à la consommation.

Ce principe de destination est plus difficile à mettre en œuvre s'agissant des échanges de services et de biens incorporels. En effet, la nature de ces services et, en particulier, leur immatérialité empêche par définition tout contrôle douanier qui permettrait de vérifier la réalité de l'opération d'exportation et d'appliquer la TVA à l'importation. Définir le lieu de consommation effectif du service ou bien incorporel est difficile en pratique. Par exemple, est-ce qu'un logiciel est consommé au moment de son acquisition? Est-ce qu'il est consommé au moment de sa première utilisation? Est-ce qu'il devrait être consi-

déré comme consommé dans chaque pays où il est utilisé? Il est difficile d'apporter une réponse claire à ces questions.

C'est la raison pour laquelle les pays définissent en principe un critère présomptif qui est une approximation du lieu de consommation effectif. Toutefois, ces critères lorsqu'ils diffèrent entre les pays peuvent conduire à des doubles impositions ou à des non-impositions involontaires. Par exemple, une même opération pourrait être imposée une fois dans un pays qui retiendrait comme critère présomptif le lieu du preneur et une seconde fois dans un autre pays qui retiendrait comme critère le lieu d'utilisation. Prenons l'exemple des frais de *roaming* : une personne d'un pays A effectue une mission dans un pays B et utilise son téléphone portable pour passer des appels à partir du pays B. La société de télécommunication du pays B va facturer des frais de *roaming* (pour l'utilisation de son réseau) à la société de télécommunication du pays A auprès de laquelle cette personne a souscrit son forfait. Si le pays A considère que cette opération doit être imposée au lieu du preneur (c'est-à-dire dans le pays A) alors que le pays B considère que cette opération doit être imposée au lieu de son utilisation (c'est-à-dire dans le pays B), on aura un cas typique de double imposition.

Les Principes directeurs de l'OCDE pour la TVA/TPS s'appliquent aux échanges internationaux de services et de biens incorporels et proposent des règles de territorialité cohérentes visant à prévenir les cas de double imposition ou de non-imposition involontaire. La distinction entre services et biens incorporels peut sembler étrange pour un esprit européen. En effet, l'article 24 de la Directive TVA de l'Union européenne considère que tout ce qui n'est pas un bien corporel est un service¹⁰. Il en ressort que les biens incorporels tels que les droits par exemple sont considérés comme des services. On retrouve souvent des dispositions similaires en Afrique francophone notamment dans les Directives TVA des grands ensembles régionaux tels que l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA)¹¹ ou de la Communauté économique et monétaire des États de l'Afrique centrale (CEMAC)¹². Toutefois, en dehors de l'Union européenne, certains

9. A. CHARLET et L. GODBOUT, « Chapitre VII VAT and GST systems in federal countries de *Consumption Tax Trends 2012* », OECD Publishing, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en.

10. Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20110101&from=FR>.

11. Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres en matière de TVA, modifiée par la directive n° 02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009, http://www.droit-afrique.com/images/textes/Afrique_Ouest/UEMOA%20-%20Directive%20TVA.pdf.

12. Directive n° 07/11-UEAC-028-CM-22 portant révision de la directive n° 1/99-CEMAC-028-CM-03 portant harmonisation des

pays disposent d'une classification différente. Au Canada, en particulier, les dispositions relatives à la Taxe sur les produits et services font la distinction entre les biens meubles corporels, les biens incorporels et les services¹³. La terminologie adoptée par l'OCDE reflète cette différence.

L'approche de l'OCDE est guidée par le principe de destination. Le principe directeur 3.1 dispose que : « Pour l'application des impôts sur la consommation, les échanges internationaux de services et de biens incorporels devraient être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation ». Toutefois, les règles diffèrent légèrement selon que les prestations sont rendues par un assujetti à un autre assujetti ou sont rendues à un non-assujetti.

IV. Les prestations de services et fournitures de biens incorporels rendues entre assujettis

Pour les prestations rendues entre assujettis, le lieu d'imposition est défini par rapport au lieu du client. Le Principe directeur 3.2 dispose que : « pour les prestations entre entreprises, c'est la juridiction dans laquelle le client est situé qui est en droit d'imposer les services et les biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux ». L'identification du client se fait en principe par référence à ce que les Principes directeurs de l'OCDE appellent un « accord commercial » (Principe directeur 3.3). En fait, l'accord commercial est assez proche du contrat au sens du droit civil. Le droit civil définit le contrat comme une convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose. De même, l'accord commercial ne doit pas prendre impérativement une forme écrite. Il peut être oral. Les Principes directeurs de l'OCDE précisent que : « Les accords commerciaux sont constitués des éléments permettant d'identifier les parties à une fourniture ainsi que les droits et obligations inhérents à cette fourniture ».

L'identification du lieu du client est assez simple lorsque ce dernier n'est établi que dans un seul pays. Le paragraphe 3.9 des Principes directeurs précise que le client est situé dans le pays où il possède une « présence commerciale permanente ». Les choses sont évidemment plus compliquées lorsque ce client dispose de plusieurs établissements dans plusieurs

juridictions. Comment déterminer dans cette hypothèse le lieu d'imposition de la prestation de service ou fourniture de bien incorporel ? Le Principe directeur 3.4 précise que dans, dans ce cas, « les droits d'imposition reviennent [aux juridictions] où se trouvent l'établissement ou les établissements qui utilisent le service ou le bien incorporel ». L'utilisation doit se faire dans un but professionnel. Toutefois, comme nous l'avons expliqué précédemment, il est généralement difficile d'identifier clairement l'utilisateur d'un service ou d'un bien incorporel. C'est pour cette raison que les Principes directeurs de l'OCDE prescrivent l'utilisation de trois méthodes pour ce faire : la méthode de l'utilisation directe, la méthode de la fourniture directe et la méthode de la refacturation.

Chacune de ces méthodes présente des avantages et des inconvénients et trouve sa meilleure utilité lorsque certaines conditions sont réunies. La méthode de l'utilisation directe attribue, comme son nom l'indique, le droit d'imposer à la juridiction dans laquelle est implanté l'établissement du client utilisateur. C'est une méthode pertinente lorsque l'utilisation est effectuée par un seul établissement de l'entreprise. La méthode de la livraison directe est une variante de la méthode de l'utilisation directe qui trouve sa pleine utilité lorsque les services sont « physiquement » fournis à un établissement. Il s'agit par exemple du cas de services de restauration ou de formation sur place. La troisième méthode qui est la plus complexe mais également la plus originale est la méthode de la refacturation. En pratique, il est fréquent que des multinationales s'organisent pour acquérir des services administratifs, techniques, financiers ou commerciaux de manière centralisée afin de réaliser des économies d'échelle et qu'elles en fassent bénéficier l'ensemble de leurs établissements dans le cadre d'un accord de refacturation interne. En somme, le service rendu est acquis par un établissement pour être utilisé par d'autres établissements. La méthode de la refacturation ne fait que répliquer en droit ce qui se passe dans la vie réelle. Elle se base sur l'accord de refacturation interne pour identifier plusieurs opérations aux fins de la TVA : une première opération entre le prestataire et l'établissement avec qui a été conclu l'accord commercial et des opérations subséquentes entre l'établissement client et le ou les établissements qui utilisent les services. Un lieu d'imposition est déterminé pour chacune de ces opérations. Cette méthode qui s'appuie sur les processus commerciaux et les informations comptables conduit mécaniquement, en deux temps successifs, à une imposition à la TVA de l'utilisation du service

législations des États membres en matière de Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et du Droit d'accises (DA).

13. Loi sur la taxe d'accise L.R.C. (1985), ch. E-15, <http://laws-lois.justice.gc.ca/fra/lois/E-15/>.

par chaque établissement. L'originalité de la méthode de la refacturation est qu'elle ne repose pas sur une analyse juridique des transactions mais sur une analyse économique. En ce sens, elle déroge à l'approche de certaines juridictions, telles que l'Union européenne, qui considèrent en principe qu'une prestation ne peut pas être rendue entre deux succursales appartenant à une même personne juridique et qu'il s'agit d'une non-opération aux fins de la TVA. La Cour de justice de l'Union européenne a en effet décidé dans son arrêt du 23 mars 2006, *FCE Bank plc*, aff. C-210/04, qu'« un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre État membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations ». Il en ressort que, puisque l'entreprise étrangère et sa succursale constituent une même entité juridique, les prestations de services qu'elles se rendent réciproquement n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA, et par suite, ne sont pas soumises à cette taxe.

L'attribution du droit d'imposer au pays du client ne signifie pas nécessairement que cette opération sera imposée. Tout dépendra de la législation du pays du client. Lorsque cette opération est imposée en application des règles de droit interne et que le client est un assujetti, les Principes directeurs recommandent l'utilisation du mécanisme d'autoliquidation (à condition que ce dernier soit compatible avec la législation nationale). Le mécanisme d'autoliquidation transfère la qualité de redevable du fournisseur à l'acheteur (contrairement au régime de droit commun où la TVA est facturée et collectée par l'entreprise qui rend la prestation ou livre le bien). Ce faisant, le mécanisme d'autoliquidation évite que le fournisseur ne soit obligé de s'immatriculer à la TVA dans le pays où se trouve son client et ne soit obligé de se conformer dans ce pays à l'ensemble des obligations en matière de TVA.

En pratique, l'acheteur liquide la TVA en lieu et place du prestataire d'où l'utilisation triviale du terme d'autoliquidation. Il conserve évidemment son droit à déduction de cette TVA. Dans certains pays membres de l'OCDE, dans l'Union européenne en particulier, l'acheteur collecte et déduit cette TVA dans 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 la TVA col-

lectée et déductible au titre de l'opération autoliquidée si son droit à déduction est total¹⁴. Il s'agit d'une mesure de simplification pour les assujettis n'exerçant pas une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction.

V. Les prestations de services et fournitures de biens incorporels rendues à des non-assujettis

Lorsque les prestations ou fournitures de biens incorporels sont rendues à des non-assujettis, la mécanique des règles diffère sensiblement de celle gouvernant le lieu d'imposition des opérations entre assujettis. Toutefois, le résultat obtenu est relativement similaire dans la mesure où les règles applicables aux opérations rendues à des non-assujettis obéissent également au principe de destination. En effet, les Principes directeurs 3.5 et 3.6 qui gouvernent le lieu d'imposition des opérations rendues à des non-assujettis renvoient au principe directeur 3.1 cité précédemment qui dispose que : « les échanges internationaux de services et de biens incorporels devraient être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation ».

Contrairement aux opérations entre assujettis où il existe une règle principale, le lieu d'imposition des opérations rendues à des non-assujettis est gouverné par deux règles exclusives l'une de l'autre.

Le Principe directeur 3.5 dispose que les prestations destinées à être consommées sur place sont impossibles dans la juridiction dans laquelle ces prestations sont matériellement exécutées. Par prestation destinée à être consommée sur place, on entend des prestations qui remplissent les conditions cumulatives suivantes : il faut 1) qu'elles soient « matériellement exécutées en un lieu aisément identifiable », 2) qu'elles

14. 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, *Renseignements sur la TPS/TVH pour les inscrits*, RC4022, rév. décembre 2010 (« Guide »), <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 sa déclaration de TPS/TVH en TPS/TVA autocotisée et la verser à l'Agence du Revenu du Canada (Feuille de travail pour la déclaration de la Taxe sur les Produits et Services/Taxe de Vente Harmonisée (TPS/TVH), <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/bpsbch/rtrns/rtrnwkcpcy-fra.pdf>).

soient «habituellement consommées au moment et là où elles sont matériellement exécutées», et enfin 3) qu'elles «requièrent habituellement la présence matérielle de la personne qui exécute la prestation et de celle qui consomme les services ou les biens incorporels au moment et à l'endroit où ces services ou ces biens incorporels sont matériellement exécutés». En pratique, que vise cette définition? Essentiellement les services de proximité qui ne peuvent être rendus à distance tels que les services de restauration, les entrées au cinéma, théâtre, à des expositions, à des compétitions sportives, les services d'hôtellerie, de coiffure, etc.

Le droit d'imposer l'ensemble des autres services est gouverné par le Principe directeur 3.6 qui dispose que : «la juridiction dans laquelle le client a sa résidence habituelle a le droit d'imposer les fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals, autres que ceux qui sont visés au Principe directeur 3.5». Le lieu de résidence habituelle du client s'entend du lieu où ce dernier habite régulièrement ou a établi son domicile. Il en ressort que des personnes se déplaçant de manière temporaire dans un pays, telles que des touristes par exemple, ne sont naturellement pas considérées comme ayant leur résidence habituelle dans ce pays. Si le Principe directeur 3.5 vise les opérations matériellement exécutées à un endroit où elles sont nécessairement reçues, le Principe directeur 3.6, qui le complète, vise au contraire les opérations fournies à distance telles que les services de conseil, juridiques, financiers et d'assurance, de fourniture en ligne de logiciels, de musique, de films, de jeux, les services de télédiffusion ou de télécommunications, etc.

Une différence fondamentale entre les règles applicables aux opérations rendues entre assujettis et celles rendues à des non-assujettis concerne les obligations fiscales du prestataire ou fournisseur. En effet, s'il est plus simple dans les opérations rendues entre assujettis de transférer la qualité du redevable de la TVA du prestataire au client par le biais du mécanisme de l'autoliquidation, cette approche ne serait pas viable lorsque les opérations sont rendues à des non-assujettis. Dans cette hypothèse, il serait en effet peu probable que le client non-assujetti procède à une déclaration volontaire de TVA à payer. D'autre part, l'Administration fiscale ne disposera pas de moyens de contrôle suffisants pour s'assurer que l'ensemble des non-assujettis reverse bien volontairement la TVA due. Cela reviendrait à vouloir contrôler l'ensemble de la population civile d'un pays, ce qui est naturellement impossible. Par conséquent, les Principes directeurs recommandent que le prestataire

s'immatricule à la TVA dans le pays du client lorsque ce dernier est un non-assujetti. Le prestataire devra donc accomplir l'ensemble des obligations fiscales requises par ce pays aux fins de la TVA, c'est-à-dire notamment déposer une déclaration TVA et verser la TVA due au Trésor.

En revanche, les Principes directeurs recommandent de mettre en place un régime d'immatriculation et un régime fiscal simplifié. Pourquoi? Pour deux raisons. Tout d'abord, il s'agit de ne pas imposer un fardeau administratif excessif aux non-résidents. Les obligations doivent se limiter à ce qui est nécessaire pour la perception de l'impôt. Ensuite, il est évident que l'Administration ne dispose pas des moyens pour forcer le non-résident à s'immatriculer dans le pays du client. Il s'agira en pratique d'une démarche volontaire du prestataire. Par conséquent, il s'agit de limiter les obligations à ce qui est nécessaire afin de ne pas décourager le non-résident d'accomplir ses obligations fiscales. Le mécanisme se veut donc incitatif. Cette approche peut sembler très innovante, voire audacieuse, aux yeux des pays en développement où la culture de la fraude à l'impôt est plus développée. Pourquoi est-ce que le non-résident s'immatriculerait volontairement à la TVA dans le pays du client s'il peut, à moindre risque, facturer ce dernier hors TVA et gagner en compétitivité? Il est certain que tous les opérateurs non-résidents n'accompliront pas cette démarche. Néanmoins, les grandes multinationales s'immatriculeront dans la mesure où ne pas se conformer volontairement à une règle de droit pourrait porter atteinte à leur image. La société civile devient de plus en plus vigilante sur ces points, en particulier dans les pays en développement. D'autre part, ces multinationales disposent également de circuits de distribution à l'étranger. Ces distributeurs domestiques doivent en principe facturer la TVA. Dans cette hypothèse, ne pas facturer la TVA dans le cadre d'une vente directe pour une multinationale non-résidente porterait atteinte directement à ses distributeurs, ce qui n'est pas une bonne pratique commerciale.

Néanmoins, les Principes directeurs recommandent également que la mise en place d'un régime simplifié s'accompagne en contrepartie de droits limités, notamment en ce qui concerne l'exercice du droit à déduction. Le risque lorsqu'un mécanisme d'immatriculation à la TVA est simplifié, voire en ligne, est que des opérateurs peu scrupuleux s'immatriculent aux seules fins de frauder sur le droit à déduction de la TVA sur leurs intrants. Afin de limiter ce risque, les Principes directeurs suggèrent que le droit à déduction des non-résidents immatriculés à la TVA

dans le pays du client soit limité, voire supprimé. On se réfère ici à la TVA supportée par ces non-résidents sur les intrants qu'ils auraient achetés dans le pays de leur client. Un moyen d'encadrer ce droit à déduction pourrait également consister à exiger qu'il ne puisse s'exercer que dans le cadre d'une procédure particulière. C'est le cas au sein de l'Union européenne où la procédure du mini-guichet unique autorise un non-résident à ne s'immatriculer que dans un seul pays membre de l'Union européenne mais ne lui permet de récupérer un crédit de TVA que selon des procédures de remboursement particulières, dérogoires du droit commun (13^e directive 86/560/CEE s'il s'agit d'un non-résident en dehors de l'Union européenne¹⁵ ou directive 2008/9/CE, anciennement 8^e directive, s'il s'agit d'un non-résident établi dans l'Union européenne)¹⁶.

VI. Les exceptions communes aux opérations rendues entre assujettis ou à des non-assujettis

Les Principes directeurs 3.2 pour les opérations rendues entre assujettis et les Principes directeurs 3.5 et 3.6 pour les opérations rendues à des non-assujettis sont assortis d'exceptions communes. Les Principes directeurs reconnaissent que des règles spécifiques peuvent se révéler nécessaire lorsque le lieu du client ne conduit pas à un résultat approprié et qu'un autre critère présomptif aboutirait à un résultat significativement meilleur (Principe directeur 3.7). Les Principes directeurs ne font que définir ici un cadre d'évaluation. Une règle spécifique pourrait par exemple se révéler appropriée pour les opérations rendues entre assujettis lorsque les services sont fournis en un lieu facilement identifiable ou lorsqu'ils requièrent la présence physique du prestataire et du client. On pense immédiatement aux services de restauration ou en relation avec des expositions ou des foires fournies à des assujettis. Typiquement, un restaurateur ne va pas faire de distinction entre ses clients assujettis et non-assujettis aux fins de savoir si les assujettis non-résidents pourraient avoir à autoliquider la TVA dans leur pays.

S'agissant d'autre part du cas particulier des immeubles, le Principe directeur 3.8 dispose que : « Les

droits d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux entre entreprises et directement liées à un bien immobilier peuvent être attribués à la juridiction où se situe le bien immobilier ». Sont visés notamment les services de location, de construction, de modification ou d'entretien du bien, les prestations d'un architecte, etc. Cette règle entérine la pratique déjà en vigueur dans presque tous les pays de l'OCDE.

Il convient de remarquer que les dérogations aux règles principales devraient être le plus limitées possible. En effet, toute dérogation crée des situations où un non-résident peut se retrouver dans la situation de supporter de la TVA sur des dépenses effectuées dans un pays où il n'est pas établi ou immatriculé à la TVA. Le Chapitre 2 sur la neutralité des Principes directeurs de l'OCDE prévoit que les entreprises étrangères ne doivent pas supporter de TVA non récupérable lorsque les assujettis nationaux auraient un droit à déduction dans des situations comparables.

VII. Conclusion

Les Principes directeurs actuels de l'OCDE pour la TVA/TPS s'inscrivent dans la continuité des principes de 2003 issus de la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique. Les Principes directeurs de 2003 prévoyait déjà que la juridiction qui dispose des droits d'imposition à la TVA sur ces transactions est celle dans laquelle les services ou les biens incorporels sont utilisés par les entreprises ou consommés par les consommateurs finaux. La juridiction qui a le droit d'imposer les services et biens incorporels en matière de commerce électronique était définie par référence au lieu du preneur. Pour les assujettis, le lieu du preneur était le pays dans lequel elles ont établi leur présence commerciale. Pour les non-assujettis, il s'agissait du pays où ils ont leur résidence habituelle. Le Comité des Affaires fiscales recommandait déjà la mise en place d'un mécanisme d'autoliquidation pour les transactions entre entreprises et d'un mécanisme simplifié d'immatriculation dans le pays du bénéficiaire pour les transactions entre entreprises et particuliers.¹⁷

15. Article 368 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20110101&from=FR>.

16. Article 369 *undecies* de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée modifié par la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&from=FR>.

17. 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 », <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:128:0041:0044:fr:PDF>).

Les Principes directeurs de l'OCDE pour la TVA/TPS ont étendu ces principes à l'ensemble du commerce international de services et de biens incorporels en les complétant de manière substantielle et en apportant des précisions significatives. Un Chapitre 2 sur la neutralité a été ajouté avec des incidences très importantes pour les entreprises ainsi qu'en matière d'administration de l'impôt. Des méthodes pour déterminer en pratique le lieu d'imposition des opérations entre assujettis ont été définies dont la très innovante méthode de la refacturation. Une règle spécifique a été définie pour les opérations rendues à des non-assujettis lorsque les services sont destinés à être consommés sur place. Des exceptions communes aux opérations rendues à des assujettis ou non-assujettis ont été déterminées, notamment pour ce qui concerne les opérations directement liées à un bien immobilier. Les caractéristiques des régimes simplifiés applicables aux assujettis étrangers tenus de s'immatriculer dans le pays du client non-assujetti sont également décrites. Enfin, un chapitre entier – le Chapitre 4 – présente des mesures d'accompagnement des Principes directeurs, que ce soit en matière de coopération ou d'échange d'information, des services aux contribuables ou des mesures destinées à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Mais surtout, les Principes directeurs renforcent la cohérence entre les systèmes de TVA des États. Le principe de neutralité permet de s'assurer que les entreprises résidentes et non-résidentes soient placées sur un pied d'égalité. Toute distorsion de concurrence aux fins de la TVA entre résidents et non-résidents est ainsi évitée. Des règles de territorialité cohérentes basées sur le principe de destination permettent d'éviter des phénomènes de double imposition ou de non-imposition involontaire qui résulteraient de l'application de critères présomptifs différents entre les pays membres.

En un mot, Ottawa est la souche sur laquelle l'arbre des Principes directeurs a poussé. Ces Principes directeurs sont désormais la nouvelle et la seule norme mondiale de référence en matière de TVA.

La version consolidée de ces Principes a été approuvée par le Comité des Affaires fiscales (CAF) de l'OCDE en juillet 2015. Le Chapitre 3 sur la territorialité sera présenté aux ministres des Finances du G20 en octobre 2015 dans le cadre de l'Action 1 du projet BEPS sur l'économie numérique. Elle sera ensuite présentée pour discussion au Forum mondial de l'OCDE sur la TVA en novembre 2015¹⁸ aux fins

18. La première partie des Principes directeurs pour la TVA/TPS sur la neutralité et l'imposition des prestations entre entreprises a

de devenir la nouvelle norme mondiale de référence en matière de TVA.

Pour les pays en développement, ces Principes directeurs présentent une utilité particulière dans la mesure où ils créent une base juridique qui pourrait permettre à ces pays d'imposer notamment les prestations de services et les biens incorporels dans le pays où le client est situé. Cette question est particulièrement importante pour des pays qui sont souvent davantage importateurs qu'exportateurs de biens et services. En effet, l'application du principe de destination fait de la TVA un impôt «à la source», contrairement aux impôts sur le revenu ou aux impôts sur les bénéfices, souvent appliqués dans l'état de résidence (du prestataire ou du vendeur). Les perspectives en matière de recettes pour les pays en développement ne sont pas négligeables. En effet, la question du traitement TVA des prestations immatérielles ou des biens incorporels est plus importante qu'il n'y paraît dans les pays en développement. Ces derniers connaissent parfois un développement paradoxal. L'accès aux moyens de télécommunications modernes peut être mis en place avant même que des besoins fondamentaux, tel que l'accès à un réseau d'eau potable, ne soient satisfaits. La question de la définition de règles pour imposer ces transactions s'impose comme une réalité. On peut d'ores et déjà penser que les pays en développement exprimeront leur soutien pour ces Principes directeurs lors du Forum mondial sur la TVA qui se tiendra à Paris en novembre 2015. Ces Principes ont en effet notamment déjà été présentés lors du Colloque du CREDAF qui s'est tenu à Kinshasa en mai 2015 et lors du séminaire du CREDAF¹⁹ sur la territorialité de la TVA qui s'est tenu au Togo en juillet 2015 (FN20) et les participants ont accueilli ces Principes avec beaucoup d'intérêt.

été approuvée par cent juridictions et organisations internationales lors de la deuxième réunion du Forum mondial de l'OCDE sur la TVA des 17 et 18 avril 2014 à Tokyo (Déclaration de Tokyo, <http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/compte-rendu-des-conclusions-principes-directeurs-ocde-pour-la-tva.pdf>). La seconde partie des Principes directeurs devrait être approuvée lors de la troisième réunion du Forum mondial qui se tiendra à Paris les 5 et 6 novembre 2015.

19. Le CREDAF est le Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales, http://www.credaf.org/index.php/calendrier_des_actions_du_CREDAF.html.