



# PRINCIPES DIRECTEURS INTERNATIONAUX POUR LA TVA/TPS

Forum mondial sur la TVA  
17-18 avril 2014

**PRINCIPES DIRECTEURS INTERNATIONAUX  
POUR LA TVA/TPS**

**Avril 2014**

## TABLE DES MATIÈRES

### PRÉFACE

#### **CHAPITRE 1 : Caractéristiques fondamentales des taxes sur la valeur ajoutée couvertes par les Principes directeurs**

- A. Objectif primordial d'un système de TVA : un impôt à large assiette qui grève la consommation finale
- B. Le paiement fractionné, caractéristique centrale de la conception d'un système de TVA
- C. TVA et échanges internationaux : le principe de destination
- D. Application à la TVA des principes de politique fiscale généralement acceptés : les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité.

#### **CHAPITRE 2 : La neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux**

- A. Introduction
- B. Principes fondamentaux de la neutralité
- C. La neutralité dans les échanges internationaux
  - C.1 Principes d'imposition
  - C.2 Administration et discipline fiscale
- D. Application des principes de neutralité de la TVA dans le contexte des échanges internationaux : commentaires sur les Principes directeurs concernant la neutralité
  - D.1 Principes de bonne administration fiscale
  - D.2 Réciprocité
  - D.3 Groupes de pays
  - D.4 Commentaires sur les Principes directeurs
    - D.4.1 Commentaires sur le Principe directeur 2.1
    - D.4.2 Commentaires sur le Principe directeur 2.2
    - D.4.3 Commentaires sur le Principe directeur 2.3
    - D.4.4 Commentaires sur le Principe directeur 2.4
    - D.4.5 Commentaires sur le Principe directeur 2.5
    - D.4.6 Commentaires sur le Principe directeur 2.6

#### **CHAPITRE 3 : Détermination du lieu d'imposition pour les prestations internationales de services et de biens incorporels**

- A. Introduction
- B. Principe de destination
- C. Prestations entre entreprises – la règle générale
  - C.1 Définition de la règle générale
  - C.2 Application de la règle générale – Prestations de services ou livraison de biens incorporels à une entité juridique ayant une implantation unique

- C.3 Application de la règle générale – Prestations de services ou livraison de biens incorporels à une entité juridique à implantations multiples
  - C.3.1 Méthode de l'utilisation directe
  - C.3.2 Méthode de la livraison directe
  - C.3.3 Méthode la refacturation
  - C.3.4 Conclusions
- C.4 Commentaires sur l'application de la règle générale – Prestations de services ou livraison de biens incorporels à une entité juridique ayant une implantation unique
  - C.4.1 Prestations à des entités juridiques à implantation unique – Le prestataire
  - C.4.2 Prestations à des entités juridiques à implantation unique – Le client
  - C.4.3 Prestations à des entités juridiques à implantation unique – Les administrations fiscales
- C.5 Commentaires sur l'application de la méthode de la refacturation conformément à la règle générale – Prestation d'un service ou livraison d'un bien incorporel à une entité juridique ayant plusieurs implantations
  - C.5.1 Première étape : prestation à l'entité juridique ayant plusieurs implantations
  - C.5.2 Seconde étape : prestation à l'établissement ou aux établissements utilisateurs
- D. Prestations entre entreprises – règles spécifiques
  - D.1 Cadre d'évaluation permettant d'apprécier l'opportunité d'une règle spécifique
  - D.2 Circonstances dans lesquelles une règle spécifique peut être souhaitable
  - D.3 Considérations spéciales concernant les prestations de services et les livraisons de biens incorporels en lien direct avec un bien immobilier
    - D.3.1 Règle spécifique applicable aux prestations de services et livraisons de biens incorporels directement liés à des biens immobiliers
    - D.3.2 Circonstances dans lesquelles une règle spécifique applicable aux prestations de services et livraisons de biens incorporels directement liés à un bien immobilier peut être appropriée
    - D.3.3 Caractéristiques communes des prestations de services et livraisons de biens incorporels directement liés à un bien immobilier
    - D.3.4 Précisions supplémentaires sur les prestations de services et livraisons de biens incorporels directement liés à un bien immobilier pour lesquels une règle spécifique peut être appropriée
- E. Prestations entre entreprises et consommateurs finals

**Annexe 1 :** Exemples illustrant l'application des Principes directeurs relatifs au lieu d'imposition concernant les prestations de services et livraisons de biens incorporels à des entités à implantation unique

**Annexe 2 :** Exemples illustrant l'application des Principes directeurs relatifs au lieu d'imposition concernant les prestations de services et livraisons de biens incorporels à des entités à implantations multiples.

## PRÉFACE

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

2. Globalement, les juridictions ont adopté des principes généraux similaires pour leurs systèmes de TVA, conçus pour imposer la consommation finale dans le pays où elle a lieu, conformément au principe de destination. Néanmoins, depuis la fin des années 1990, les autorités fiscales et les entreprises reconnaissent la nécessité d'assurer une plus grande cohérence dans l'application des règles de TVA afin de ne pas pénaliser les échanges internationaux. Elles admettent également qu'une approche fondée sur la coopération est requise pour résoudre des problèmes communs.

3. Les premiers résultats tangibles des travaux menés par l'OCDE dans ce domaine ont été obtenus en 1998 lors de la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique, au cours de laquelle les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité ont été approuvées. Dans le prolongement de ces travaux, le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE a adopté les *Principes directeurs sur les impôts sur la consommation applicables aux services transfrontaliers et aux biens incorporels dans le contexte du commerce électronique* (2001), complétés par la *Série des orientations en matière d'impôts sur la consommation* (2003).

4. Dans le contexte de l'essor des échanges internationaux de services, il est devenu de plus en plus patent que les questions fiscales nécessitant qu'on s'y arrête ne se limitaient pas au commerce électronique, mais que la TVA pouvait fausser les échanges internationaux de services et de biens incorporels et que cette situation générait des obstacles à l'activité des entreprises, ce qui freine la croissance et fausse la concurrence. Reconnaissant que les pays auraient intérêt à disposer de principes contribuant à assurer une interaction cohérente entre les différents systèmes de TVA afin qu'ils facilitent plutôt que de biaiser les échanges internationaux, l'OCDE a lancé un projet d'élaboration de *Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS* (les Principes directeurs).

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

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

6. Les Principes directeurs ne visent pas à imposer des prescriptions détaillées pour les législations nationales. Les pays sont souverains en ce qui concerne la conception et l'application de leur législation.

---

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

Les Principes directeurs cherchent plutôt à définir des objectifs et à suggérer des moyens de les atteindre. Leur objectif est de servir de référence. Ils ont été conçus pour aider les responsables de l'action publique à évaluer et à mettre au point les cadres juridiques et administratifs propres à leur pays, en prenant en compte leurs spécificités économiques, juridiques, institutionnelles, culturelles et sociales et leurs pratiques en la matière.

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

8. Les Principes directeurs s'appliquent uniquement aux systèmes de TVA, indépendamment de leur dénomination ou acronyme, qui possèdent les caractéristiques fondamentales décrites dans le chapitre 1, c'est-à-dire les impôts sur la consommation finale qui reposent sur une assiette large, collectés auprès des entreprises -mais en principe non supportés par elles- selon un processus de perception fractionné (quelle que soit la méthode suivie, par exemple la méthode soustractive indirecte « *invoice-credit method* » ou la méthode soustractive directe « *subtraction method* »). En principe, les impôts qui ne présentent pas ces caractéristiques ne sont pas couverts par les Principes directeurs, même si leur dénomination les assimile à une TVA. Ainsi, une TVA qui grèverait la production ne serait pas couverte parce que cet impôt ne vise pas la consommation finale. De même, les Principes directeurs ne s'appliquent pas aux impôts sur la consommation prélevés en une seule étape et supportés uniquement par l'utilisateur final au point de vente ultime, comme les taxes sur les ventes au détail.

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

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

10. Les Principes directeurs sont élaborés par étapes et le CAF en diffuse régulièrement les versions intermédiaires pour consultation publique. Une fois le processus de consultation achevé, tous les commentaires sont examinés attentivement et les documents sont modifiés le cas échéant. Les travaux se poursuivent alors en se basant sur les progrès réalisés. Chaque élément des Principes directeurs doit être considéré comme faisant partie d'un projet d'ensemble et ne doit pas être appréhendé indépendamment des autres. Chaque élément sera à terme réexaminé à la lumière des contributions suivantes en vue de former un tout cohérent.

11. Dans un premier temps, les aspects jugés les plus urgents concernaient l'élaboration des principes fondamentaux de la TVA appliqués aux échanges internationaux (neutralité de la taxe, voir le chapitre 2) et

la définition du lieu d'imposition des échanges internationaux de services et de biens incorporels<sup>2</sup> entre entreprises (« prestations entre entreprises » - B2B) (voir le chapitre 3).

12. Le CAF a toujours l'intention de développer des Principes directeurs relatifs au lieu d'imposition des prestations internationales de services et de biens incorporels aux consommateurs finaux (« *Business-to-Consumers* » - B2C) ainsi que des dispositions anti-abus, pour la coopération mutuelle et pour la réduction des différends. Si cela s'avère utile, ces travaux pourraient à l'avenir être étendus davantage.

13. Ces Principes directeurs reposent sur l'hypothèse selon laquelle les parties concernées agissent de bonne foi et toutes les prestations sont légitimes et ont une réalité économique. Les questions de fraude et d'évasion fiscales seront abordées dans le contexte de l'élaboration des dispositions anti-abus que le CFA a toujours l'intention d'élaborer (voir le paragraphe précédent).

---

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

## CHAPITRE 1

### CARACTÉRISTIQUES FONDAMENTALES DES TAXES SUR LA VALEUR AJOUTÉE

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

#### **A. Objectif primordial d'un système de TVA : un impôt à large assiette sur la consommation finale**

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

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

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

#### **B. Le recouvrement fractionné, caractéristique centrale de la conception d'un système de TVA**

1.5 La caractéristique centrale d'un régime de TVA, dont elle tire son nom, est le recouvrement fractionné de la taxe. Chaque entreprise dans la chaîne des transactions participe au processus de contrôle et de perception de l'impôt et paie la proportion de taxe correspondant à sa marge, c'est-à-dire la différence entre la TVA imposée sur ses intrants assujettis et la TVA imposée sur ses ventes assujetties. Ainsi, la taxe est en principe prélevée sur la « valeur ajoutée » créée à chaque étape de la production et de la distribution. À cet égard, la TVA se distingue d'une taxe sur les ventes au détail, qui impose la consommation en une seule étape, en principe au niveau du point de vente final.

1.6 Cette caractéristique centrale de la TVA, associée au principe fondamental selon lequel la charge de l'impôt ne devrait pas reposer sur les entreprises, nécessitent un mécanisme qui permet aux entreprises de déduire la taxe qu'elles ont payée sur leurs propres achats de produits, de services ou de biens incorporels. Il existe deux principales méthodes pour mettre en œuvre le processus de recouvrement fractionné sans ponctionner les entreprises, permettant aux contribuables successifs de déduire la TVA acquittée sur leurs achats de celle due sur leurs ventes. Selon la méthode soustractive indirecte (qui est une « méthode fondée sur les transactions »), chaque opérateur facture la TVA au taux prescrit sur chacune de ses prestations et remet à l'acheteur une facture indiquant le montant de la taxe facturée. L'acheteur est



alors en mesure de déduire la taxe d'amont acquittée de la taxe d'aval facturée sur ses ventes, et de payer le solde à l'administration fiscale ou de percevoir un remboursement le cas échéant. Selon la méthode soustractive directe (qui est une « méthode fondée sur les entités »), la taxe est appliquée directement à une mesure comptable de la valeur ajoutée, déterminée pour chaque entreprise en déduisant la TVA calculée sur les achats admissibles de celle calculée sur les prestations imposables. Presque toutes les juridictions qui exploitent un régime de TVA suivent la méthode soustractive indirecte.

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

### C. TVA et échanges internationaux : le principe de destination

1.8 L'objectif essentiel de la TVA, qui grève la consommation finale, conjugué à sa caractéristique de taxe à recouvrement fractionné, posent les bases des principes fondamentaux de la TVA appliquée aux échanges internationaux. L'enjeu central de politique économique lié à l'application internationale de la TVA est de déterminer si la taxe doit être imposée par la juridiction d'origine ou par celle de destination. Selon le principe de destination, l'impôt est en définitive perçu uniquement sur la consommation finale qui a lieu dans la juridiction d'imposition. Selon le principe d'origine, l'impôt est perçu dans les différentes juridictions où de la valeur ajoutée est créée. La principale différence économique entre ces deux principes est que, avec le principe de destination, toutes les entreprises d'une juridiction donnée se livrent concurrence sur un pied d'égalité, tandis qu'avec le principe d'origine, ce sont les consommateurs des différentes juridictions qui se trouvent sur un pied d'égalité.

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

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

---

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

la valeur ajoutée est créée, le principe d'origine peut influencer la structure économique ou géographique de la chaîne des transactions et aller à l'encontre de la neutralité des échanges internationaux.

1.11 Pour toutes ces raisons, un large consensus se dégage en faveur du principe de destination, selon lequel les recettes reviennent au pays d'importation où a lieu la consommation finale, jugé préférable au principe d'origine, tant d'un point de vue théorique que pratique. De fait, le principe de destination est la norme internationale sanctionnée par les règles de l'Organisation mondiale du commerce (OMC).<sup>4</sup>

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

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

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

1.15 Exonérer les exportations de la TVA et imposer les importations introduit une faille dans le processus de recouvrement fractionné. Dans beaucoup de systèmes de TVA fonctionnant selon la méthode soustractive indirecte, la taxe sur les échanges internationaux de services et de biens incorporels entre entreprises est perçue selon le mécanisme de l'autoliquidation. Il s'agit d'un mécanisme qui reporte la responsabilité du paiement de l'impôt du fournisseur vers le client. En l'absence d'un tel mécanisme, les prestataires étrangers qui vendent des services dans des juridictions où ils ne sont pas établis devraient en principe s'enregistrer à la TVA et honorer toutes les obligations relatives à la TVA dans ce pays. Pour épargner aux fournisseurs étrangers ces charges administratives et faire en sorte que la TVA soit effectivement déclarée, le mécanisme de l'autoliquidation autorise (et parfois oblige) le client enregistré à la TVA à déclarer la taxe sur les livraisons provenant de fournisseurs étrangers. Si le client dispose d'un droit à déduction total de la TVA ayant grevé ces livraisons, il se peut que la législation TVA locale n'exige pas l'application de l'autoliquidation. Toutefois, le mécanisme de l'autoliquidation ne s'applique pas dans toutes les juridictions et, là où il est en vigueur, les règles peuvent varier d'un pays à l'autre.

---

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

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

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

- **Neutralité** : La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.
- **Efficiency** : Les coûts de la discipline fiscale pour les entreprises et l'administration devraient être réduits autant que possible.
- **Certitude et simplicité** : Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date, le lieu et le mode de calcul de l'impôt.
- **Efficacité et équité** : L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au minimum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.
- **Flexibilité** : Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

1.17 Les Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS suivent d'une manière générale ces principes de politique fiscale, mais du fait de son importance en tant que principe fondamental de la conception de la TVA, la neutralité y fait l'objet d'un chapitre spécifique.

---

<sup>5</sup> Les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité ont été approuvées par les ministres lors de la Conférence ministérielle sur le commerce électronique organisée à Ottawa du 7 au 9 octobre 1998.

<sup>6</sup> OCDE (2001), *Commerce électronique et fiscalité. Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* (2001), OCDE, Paris.

## CHAPITRE 2

### NEUTRALITÉ DES TAXES SUR LA VALEUR AJOUTÉE DANS LE CONTEXTE DES ÉCHANGES INTERNATIONAUX

#### A. Introduction

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

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

#### B. Principes fondamentaux de la neutralité

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

#### **Principe directeur 2.1**

**La 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.**

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

- Lorsque les prestations effectuées par l'entreprise sont exonérées (sans droit à déduction) en raison de la difficulté d'établir l'assiette imposable (par exemple pour beaucoup de services financiers) ou pour des raisons politiques (services de santé, éducation, culture).

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

- La législation fiscale peut aussi faire reposer la charge de l'impôt sur les entreprises aux fins d'assurer l'imposition effective de la consommation finale. Ce pourrait être notamment le cas lorsque l'entreprise effectue des transactions qui tombent hors du champ de la taxe (par exemple des prestations à titre gratuit) ou lorsque la taxe d'amont concerne des achats qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la poursuite de l'activité imposable de l'entreprise.
- Les juridictions prévoient également des dispositions qui interdisent le droit à déduction lorsque certaines obligations administratives explicites ne sont pas remplies (par exemple insuffisance de preuves à l'appui du droit à déduction de la taxe).

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

### **Principe directeur 2.2**

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

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

### **Principe directeur 2.3**

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

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

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

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

## **C. La neutralité dans les échanges internationaux**

### ***C.1. Principes d'imposition***

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

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

#### **Principe directeur 2.4**

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

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

2.13 Les caractéristiques intrinsèques du système de TVA, lorsqu'elles sont associées au principe de destination, devraient garantir la même neutralité pour les échanges internationaux. Toutefois, il existe en pratique un certain nombre de cas dans lesquels les règles standard ne s'appliquent pas et les entreprises étrangères doivent acquitter la TVA dans un pays où elles ne sont ni établies, ni enregistrées. En règle générale, elles exercent leur droit à déduction de la TVA en opérant une réduction du montant net de la taxe due. Néanmoins, lorsque des entreprises étrangères acquittent la TVA sur des dépenses engagées dans une juridiction où elles ne sont pas enregistrées à la TVA (ou tenues de l'être), ce processus ne peut pas avoir lieu.

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

#### **Principe directeur 2.5**

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

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

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

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

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

2.18 Chacune de ces méthodes cherche à faire en sorte que les entreprises étrangères ne supportent pas une TVA non récupérable. Chaque méthode aura sans doute ses propres avantages au regard des circonstances particulières, dans la mesure où elle s'efforce de trouver un équilibre entre les charges administratives pour les entreprises (le prestataire local et le client étranger) d'une part, et les coûts administratifs et risques de fraude et d'évasion fiscales pour les autorités fiscales d'autre part. L'essentiel est de parvenir à un juste équilibre entre les deux et de garantir dans la mesure du possible que les entreprises étrangères n'aient pas à payer une TVA non récupérable, sauf lorsque la législation le prévoit explicitement en fonction de critères qui ne permettent pas une discrimination non justifiée<sup>8</sup>. Par conséquent, aucune de ces méthodes n'est à privilégier d'une manière générale.

## ***C.2. Administration et discipline fiscale***

2.19 Comme de nombreux autres impôts, la TVA impose des coûts et des charges administratives aux entreprises ainsi que des coûts et contraintes administratives aux autorités fiscales. Parmi les exemples de coûts induits par le respect des obligations en matière de TVA, citons les coûts liés à l'administration (dépenses de personnel et frais de recouvrement et de récupération...), aux infrastructures (par exemple, les coûts associés à la mise en place de systèmes et de processus, y compris les modifications logicielles correspondantes) et les charges financières (impact sur la trésorerie et coût des garanties bancaires).

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

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

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

avec des entreprises étrangères, comme cela pourrait se produire en cas de demandes de remboursement portant sur de faibles montants.

### **Principe directeur 2.6**

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

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

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

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

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

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

#### ***D.1. Principes de bonne administration fiscale***

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

<sup>9</sup> OCDE (2001), *Principes de bonne administration fiscale – note de cadrage*, OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/dataoecd/34/39/1907918.pdf>



## Encadré 2.1

### Orientations - Relations avec les contribuables

Les autorités fiscales *sont encouragées* à :

1. appliquer la législation fiscale de façon équitable, fiable et transparente,
2. définir et communiquer aux contribuables leurs droits et obligations, ainsi que les procédures de recours et les mécanismes de réparation disponibles,
3. fournir systématiquement des informations de qualité et traiter les demandes, requêtes et recours des contribuables avec diligence et en temps voulu,
4. offrir un service d'information fiable et accessible sur les droits et obligations des contribuables concernant la législation fiscale,
5. veiller à limiter les coûts de discipline au niveau minimum nécessaire pour garantir le respect de la législation fiscale,
6. le cas échéant, donner aux contribuables la possibilité de formuler des observations sur les modifications des règles et procédures administratives,
7. utiliser les renseignements sur les contribuables uniquement dans la mesure où la loi l'autorise,
8. nouer et maintenir de bonnes relations de travail avec les usagers et avec la collectivité au sens large.

#### D.2. Réciprocité

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

2.28 Certaines juridictions demandent que le remboursement de la TVA aux entreprises étrangères soit conditionné à l'octroi d'un dégrèvement analogue par la juridiction d'où est issue l'entreprise étrangère. Ces obligations de réciprocité prennent généralement deux formes : soit un accord bilatéral formel entre juridictions, soit une décision unilatérale ayant pour effet de reconnaître les juridictions considérées comme possédant (ou non) les dispositions adéquates dans leur législation<sup>10</sup>.

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

2.30 Il importe de prendre en compte la portée des accords de réciprocité. De fait, dans le contexte des Principes directeurs, on ne pourrait pas exiger un mécanisme de réciprocité d'une juridiction qui ne possède pas de système de TVA, tel que défini aux fins des présents Principes directeurs<sup>11</sup>. Les juridictions sont encouragées à considérer que les mécanismes utilisés par les autres juridictions satisfont aux

---

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

<sup>11</sup> Voir le chapitre 1. Lorsqu'une juridiction a mis en place un système hybride, la partie de ce système qui ne constitue pas une TVA ne sera pas prise en considération.

obligations de réciprocité s'ils ont été conçus en vue d'assurer un traitement neutre des entreprises étrangères au regard de la TVA et assurent un traitement équivalent sur le fond. Un traitement substantiellement équivalent à l'application d'un mécanisme de remboursement direct pourrait, par exemple, résulter d'une combinaison de prestations en franchise de TVA et de mécanismes d'identification locale<sup>12</sup>.

### **D.3. Groupes de pays**

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

### **D.4. Commentaires sur les Principes directeurs**

#### **D.4.1 Commentaires sur le Principe directeur 2.1**

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

2.32 La TVA transite habituellement par les entreprises et c'est le consommateur final, et non l'entreprise, qui en supporte la charge. Concernant les échanges intérieurs, la neutralité fiscale est obtenue grâce au système de paiement fractionné : chaque entreprise paie une TVA à ses prestataires sur ses intrants et reçoit une TVA de ses clients sur ses ventes. La taxe d'amont supportée par chaque entreprise vient en déduction de la taxe sur les ventes, de sorte que le montant de la TVA à verser à l'administration fiscale par chaque entreprise correspond au montant net ou au solde entre les deux. Dans certains cas, cette compensation se solde par un remboursement des autorités fiscales à l'entreprise. Cela se produit notamment lorsque le montant de la taxe acquittée par l'entreprise sur ses intrants est supérieur à celle due sur ses ventes (situation des exportateurs dont les ventes sont exonérées de la TVA en vertu du principe de destination) et lorsque les achats de l'entreprise dépassent ses ventes au cours de la même période (par exemple pour une entreprise nouvelle ou en développement ou en cas de cycle saisonnier d'activités).

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

---

<sup>12</sup> L'Allemagne a émis une réserve sur ce paragraphe.

<sup>13</sup> OCDE (2001), *Commerce électronique et fiscalité. Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* (2001), OCDE, Paris, note de bas de page n° 6, page 45.

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

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

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

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

2.38 Lorsqu'une charge fiscale est imposée à des entreprises, le fait que la législation contienne une disposition spécifique à cet effet ne suffit pas à garantir que cette charge est conforme aux Principes directeurs sur la neutralité. Cela signifie simplement que le Principe directeur 2.1 est respecté. Si la législation en question ne respecte pas les cinq autres Principes directeurs sur la neutralité de la TVA, ou si elle est incompatible avec les Principes directeurs dans leur ensemble, elle ne peut pas être considérée comme conforme aux principes de neutralité.

#### D.4.2 Commentaires sur le Principe directeur 2.2

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

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

#### Niveaux d'imposition similaires

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

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

#### Entreprises qui se trouvent dans des situations similaires

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

2.43 Sont, par exemple, des entreprises qui se trouvent dans des situations similaires, déterminées en fonction de leur droit à déduction :

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

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

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

## Transactions similaires

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

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

## Résumé

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

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

### *D.4.3 Commentaires sur le Principe directeur 2.3*

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

2.48 Le non-respect du Principe directeur 2.3 concernant l'impact de la TVA sur les décisions des entreprises reflète probablement le non-respect de l'un des autres Principes directeurs. Si tel est le cas, les entreprises pourraient tenter de restructurer leur chaîne d'approvisionnement ou leurs activités afin d'assurer la neutralité qui fait défaut. Dans le contexte du Principe directeur 2.3, pour apprécier l'impact de la TVA, il convient de prendre en considération à la fois le montant de l'impôt finalement versé aux administrations fiscales, les coûts de conformité connexes et les coûts financiers liés à l'impact du système de TVA sur les flux de trésorerie,.

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

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

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

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

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

- les décisions de ne pas acheter ou vendre des produits qui ne donnent pas droit au crédit de TVA (par exemple, certaines juridictions traitent différemment les biens loués et les biens achetés) ;
- la modification de produits ou de services visant à tirer parti d'un régime fiscal différent (par exemple, imposables à un taux positif, exonérés ou soumis au taux zéro) ; et
- le recours à des méthodes simplifiées de calcul des taxes dues, dont peuvent se prévaloir les petits prestataires.

#### D.4.4 Commentaires sur le Principe directeur 2.4

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

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

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

- les règles ne devraient pas faire l'objet d'une application discriminatoire du simple fait qu'une entreprise est étrangère ;

- les entreprises étrangères ne devraient pas bénéficier en dernière instance d'un avantage fiscal par rapport aux entreprises nationales s'agissant de leur charge fiscale finale ; et
- si le Principe directeur 2.4 est respecté, la TVA ne devrait pas fausser la concurrence entre entreprises étrangères et nationales<sup>14</sup>.

2.55 Ce Principe directeur porte sur l'application ultime de la TVA aux entreprises. Les entreprises étrangères ne devraient pas avoir à payer une TVA non récupérable alors que les entreprises nationales n'y sont pas soumises, quel que soit le moyen par lequel ce résultat est obtenu, comme l'application d'un taux zéro, de mécanismes de remboursement, etc. De même, la création d'un avantage fiscal, s'agissant de la charge fiscale finale, en faveur des entreprises étrangères par rapport aux entreprises nationales agissant dans des circonstances similaires serait incompatible avec ce Principe directeur. Le Principe directeur 2.4 est respecté si la législation prévoit un remboursement ou une autre forme de décharge pour les entreprises étrangères, de manière à ce qu'elles ne soient pas avantagées ou au contraire pénalisées par rapport aux entreprises nationales.

#### *D.4.5 Commentaires sur le Principe directeur 2.5*

*Les pouvoirs publics doivent pouvoir choisir parmi plusieurs approches pour éviter que les entreprises étrangères ne supportent une TVA non récupérable.*

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

- l'exonération de TVA sur les achats,
- l'autorisation du remboursement par le biais d'un régime spécifique,
- l'autorisation du remboursement par le biais d'un enregistrement local à la TVA,
- le transfert de la responsabilité fiscale aux prestataires ou aux clients enregistrés localement<sup>15</sup> ;
- la délivrance de certificats d'exonération sur les achats<sup>16</sup>.

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

<sup>14</sup> L'Allemagne a émis une réserve sur ce paragraphe

<sup>15</sup> Certains pays prévoient un transfert de responsabilité afin de permettre a) à un acheteur de récupérer la taxe en amont qui a été facturée à un fournisseur non résident qui n'est enregistré localement à la TVA, ou b) de fournir des services sur une base hors TVA à un non-résident qui n'est pas enregistré, même si ces services se rapportent étroitement à un bien qui est situé dans le pays, dès lors que ce bien sera par la suite livré à une entreprise enregistrée dans ce pays.

<sup>16</sup> Certains pays autorisent un acheteur non résident qui peut être ou ne pas être enregistré localement à délivrer un certificat d'exonération sur les achats permettant au fournisseur de vendre sur une base hors TVA. Le fournisseur est alors tenu de conserver un exemplaire du certificat d'exonération sur les achats afin de justifier l'absence de facturation de TVA au non-résident.

être préférable d'opter pour une fourniture sans TVA plutôt que pour un remboursement direct ou pour un enregistrement local, parce que les entreprises n'ont pas à supporter les coûts administratifs induits par la demande de remboursement de la TVA. Pour d'autres achats, un remboursement ou un système d'enregistrement à la TVA peut être préférable en raison des difficultés rencontrées par le fournisseur pour déterminer le statut et la localisation du client.

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

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

#### *D.4.6 Commentaires sur le Principe directeur 2.6*

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

## CHAPITRE 3

### DÉTERMINATION DU LIEU D'IMPOSITION DES PRESTATIONS INTERNATIONALES DE SERVICES ET LIVRAISONS INTERNATIONALES DE BIENS INCORPORELS

#### A. Introduction

3.1 Comme l'explique le chapitre 1, la neutralité de la TVA dans les échanges internationaux est généralement assurée par l'utilisation du « *principe de destination* ». La mise en œuvre de ce principe concernant les échanges internationaux de biens est assez simple en théorie et fonctionne de façon satisfaisante en pratique, en grande partie grâce à l'existence de contrôles aux frontières nationales ou fiscales.

3.2 Il est toutefois plus difficile de mettre en œuvre le principe de destination pour les échanges internationaux de services et de biens incorporels. Du fait de leur nature même, les services et les biens incorporels ne peuvent pas faire l'objet de contrôles aux frontières comme c'est le cas pour des biens corporels. C'est pourquoi des Principes directeurs ont été élaborés pour déterminer la juridiction d'imposition des prestations internationales de services et livraisons internationales de biens incorporels<sup>17</sup> qui reflètent le principe de destination, tout en garantissant que :

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

---

<sup>17</sup> Dans les Principes directeurs, aux fins de la TVA, une prestation de services ou une livraison de biens incorporels (ci-après une « prestation ») a lieu lorsqu'une partie agit pour une autre partie, ou remet quelque chose (autre qu'un bien corporel) à une autre partie, ou s'abstient d'agir pour une autre partie, en échange d'une rémunération. Il est admis qu'une transaction considérée comme une prestation de services ou une livraison de biens incorporels dans un pays peut quelquefois être considérée comme une livraison de biens corporels dans un autre pays. Si tel est le cas, et bien que les présents Principes directeurs ne traitent que des prestations de services et des livraisons de biens incorporels, les pays sont encouragés à s'assurer que les règles utilisées pour identifier le lieu où cette fourniture de biens corporels sera imposée aboutissent à un résultat qui n'est pas en contradiction avec les dispositions des présents Principes directeurs.

3.3 Lorsqu'on applique le principe de destination, il peut s'avérer nécessaire dans certaines circonstances d'adopter une approche différente pour les échanges internationaux entre entreprises<sup>18</sup> et les échanges internationaux entre entreprises et consommateurs finals. Les Principes directeurs traitent donc séparément des prestations entre entreprises et de celles entre entreprises et consommateurs.

## **B Principe de destination**

### **Principe directeur 3.1**

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

3.4 La règle exposée au Principe directeur 3.1 est généralement appelée « *principe de destination* ». Comme l'explique le chapitre 1, le principe de destination vise à garantir que la taxe sur les services et biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux est en définitive prélevée uniquement dans la juridiction d'imposition où a lieu la consommation finale, ce qui permet de préserver la neutralité du régime de TVA lorsqu'il est appliqué aux échanges internationaux. Bien que l'objectif fondamental du principe de destination soit de faire en sorte que toutes les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la prestation au consommateur final, ce principe n'est pas limité aux prestations entre entreprises et consommateurs. Il s'applique également aux prestations entre entreprises, même si elles n'impliquent pas de consommation finale. Étant donné que les échanges internationaux entre entreprises sont imposés selon un processus de recouvrement fractionné, le principe de destination (en vertu duquel les exportations sont exonérées de la TVA et les importations sont imposées sur la même assiette que les prestations intérieures) joue un rôle essentiel dans ce contexte, en facilitant l'imposition ultime des services et biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux selon les règles de la juridiction de consommation, conformément au Principe directeur 3.1. Dans le cadre d'une prestation entre entreprises, le principe de destination est généralement mis en œuvre en octroyant le droit d'imposer des prestations internationales à la juridiction dans laquelle l'utilisation professionnelle est réputée avoir lieu, car cela concourt à l'objectif ultime d'assurer que l'impôt est payé et que les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la prestation au consommateur final. De la sorte, les services et les biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux sont imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction du consommateur, indépendamment de la juridiction dont ils proviennent, ce qui garantit également l'équité des règles du jeu pour les prestations dans la mesure où les entreprises qui se procurent des services à l'étranger sont mues par des considérations économiques et non fiscales.

3.5 Il est souvent difficile de déterminer le lieu d'une utilisation professionnelle en lien avec une prestation entre entreprises, en particulier lorsqu'il s'agit de services et de biens incorporels. À titre d'exemple, prenons le cas d'une entreprise située dans la juridiction X qui prend contact avec une société située dans la juridiction A pour lui confier le développement d'un logiciel, qui télécharge le logiciel mis au point par cette société sur un ordinateur portable dans la juridiction B, puis l'utilise pour une présentation lors d'une conférence organisée dans la juridiction C. Dans ces conditions, on pourrait prétendre que l'utilisation professionnelle a lieu dans la juridiction où le logiciel est matériellement utilisé,

---

<sup>18</sup> Aux fins des Principes directeurs, les « *prestations entre entreprises* » sont les prestations dans lesquelles le fournisseur et le client sont tous deux reconnus comme des « *entreprises* » par la législation nationale aux fins de la TVA.

mais cela rendrait l'administration de l'impôt impossible. Dans la plupart des cas, il est difficile pour une entreprise de suivre pas à pas l'usage qui est fait de tel ou tel service ou bien incorporel, et difficile aussi pour l'administration fiscale de savoir où le service ou le bien incorporel a été utilisé. Même s'il était possible de suivre étape par étape l'utilisation qui est faite d'un service ou d'un bien incorporel, il serait alors difficile de lui attribuer une valeur monétaire de façon à déterminer le montant de la taxe due, et la charge administrative imposée tant à l'entreprise qu'à l'administration fiscale ne serait pas raisonnablement acceptable. Pour surmonter ces difficultés, les systèmes de TVA utilisent des indicateurs de substitution grâce auxquels on détermine le lieu de consommation et partant, la juridiction qui détient le droit d'imposition.

## C. Prestations entre entreprises - *La règle générale*

### C.1 *Définition de la règle générale*

#### **Principe directeur 3.2**

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

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

3.7 Dans les Principes directeurs, la « *règle générale* » repose sur cet indicateur de substitution. En vertu de cette règle générale, c'est la juridiction dans laquelle le client est situé qui est en droit d'imposer les services ou les biens incorporels ayant fait l'objet d'échanges internationaux. Les prestations sont exonérées de la TVA dans la juridiction du fournisseur, lequel conserve le droit de récupérer l'intégralité de la taxe acquittée en amont (sous réserve des exceptions clairement prévues par la législation en vigueur dans sa juridiction) sur les intrants utilisés pour effectuer ces prestations internationales. La détermination du lieu d'imposition ne devrait déroger à la règle générale que dans des circonstances exceptionnelles ou clairement spécifiées<sup>19</sup>.

3.8 On trouvera dans la présente section et dans les suivantes des orientations supplémentaires sur la manière dont il est possible de déterminer la juridiction dont dépend la localisation d'un client.

#### **Principe directeur 3.3**

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

3.9 En vertu du Principe directeur 3.3, l'identité du client est « *normalement déterminée par référence à l'accord commercial* », sachant que les accords commerciaux sont censés refléter les prestations sous-jacentes. L'accord commercial va aider le prestataire, le client et l'administration fiscale à

---

<sup>19</sup> Voir le Principe directeur 3.5.

définir la nature de la prestation et l'identité des parties à celle-ci. Lorsque des prestations sont effectuées entre des entités juridiques distinctes ayant une implantation unique, la localisation du client sera connue dès lors que l'identité de celui-ci sera déterminée<sup>20</sup>. C'est pourquoi il convient de décrire d'abord « *l'accord commercial* » aux fins de l'application des Principes directeurs et d'expliquer comment les administrations fiscales et les entreprises peuvent appréhender ce qu'est un accord commercial.

### Encadré 3.1

#### Accord commercial

Les accords commerciaux sont constitués des éléments permettant d'identifier les parties à une prestation ainsi que les droits et obligations inhérents à cette prestation<sup>21</sup>. Ils sont généralement l'expression d'un accord mutuel<sup>22</sup>.

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

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

3.12 Dans bien des cas, en particulier ceux dans lesquels les sommes en jeu sont élevées ou dans lesquels il ne s'agit pas d'une prestation simple, mais d'une prestation complexe, les parties à un accord commercial cherchent généralement à élaborer des contrats juridiquement valables. Ces contrats précisent en principe les parties à l'accord commercial ainsi que leurs droits et obligations respectifs. Toutefois, les contrats proprement dits ne doivent pas être considérés comme les seuls éléments d'un accord commercial à prendre en considération.

3.13 D'autres éléments constitutifs de l'accord commercial peuvent revêtir de multiples formes : il peut s'agir notamment d'échanges de courriers, de bons de commande, de factures, d'instruments de paiement et de récépissés. Que ce soit au sein de l'OCDE ou au-delà, les législations et les pratiques des entreprises diffèrent immanquablement, et le plus souvent pour des raisons non fiscales. Ces différences peuvent tenir aux législations nationales régissant les contrats et à d'autres exigences commerciales. Elles peuvent aussi tenir aux secteurs d'activité. Il n'est donc ni possible, ni souhaitable de dresser une liste prescriptive ou exhaustive d'éléments dont la présence est requise dans un accord commercial. Ces Principes directeurs suggèrent simplement les sources d'information utiles pour les administrations fiscales et pour les entreprises.

---

<sup>20</sup> Lorsqu'une prestation est destinée à une entité juridique possédant des établissements dans plusieurs juridictions (entité à implantations multiples, EIM), une analyse plus poussée est nécessaire pour déterminer laquelle de ces juridictions dans laquelle l'EIM possède des établissements détient les droits d'imposition du service ou du bien incorporel acquis par l'EIM. Voir la section C.3 ci-après.

<sup>21</sup> Les accords qui ne se matérialisent pas par la réalisation de prestations au sens fiscal ne sont pas considérés en tant que tels comme des « accords commerciaux » aux fins des présents Principes directeurs.

<sup>22</sup> Il est cependant admis que, de temps à autre, des prestations peuvent être effectuées en l'absence d'accord mutuel, notamment en exécution d'une décision de justice imposant des obligations à une ou plusieurs parties. Dans ce cas, l'accord « *imposé* » doit cependant être considéré comme un « *accord commercial* ».

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

3.15 Il est admis que les accords commerciaux sont rarement conclus isolément. Il arrive donc que d'autres accords, y compris des accords qui ne sont pas considérés comme des accords commerciaux (notamment des accords ne se matérialisant pas par une prestation)<sup>23</sup>, créent le contexte dans lequel s'inscrivent les prestations réalisées en vertu d'un accord commercial donné et qu'ils puissent en conséquence faire partie des éléments constitutifs dudit accord.

3.16 À la lumière des paragraphes précédents, l'accord commercial en vigueur au moment où la prestation est effectuée est l'accord qui gouverne l'application de la règle générale.

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

#### ***C.2 Application de la règle générale – Prestation de services et de biens incorporels à une entité juridique ayant une implantation unique (« entité à implantation unique, EIU »)***

3.18 En principe, l'application de la règle générale à des entités juridiques ayant une implantation unique (entité à implantation unique, EIU) est relativement simple. Les commentaires figurant dans la section C.4 contiennent des orientations pratiques à cet effet.

#### ***C.3 Application de la règle générale – Prestations de services et livraisons de biens incorporels à une entité juridique à implantations multiples (« entité juridique à implantations multiples, EIM »)***

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

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

---

<sup>23</sup> L'accord de centralisation des achats dans l'exemple 3 et l'accord-cadre dans les exemples 4 et 5 à l'annexe 1 en sont des illustrations.

<sup>24</sup> Aux fins des présents Principes directeurs, on suppose que l'établissement comporte une installation fixe d'affaires ayant un niveau d'infrastructure suffisant en termes de personnel, de systèmes et d'actifs pour recevoir et/ou effectuer des prestations. L'immatriculation à la TVA n'est pas en soi constitutive d'un établissement aux fins des présents Principes directeurs. Les pays sont encouragés à communiquer des informations sur la manière dont un « établissement » est défini dans leur législation sur la TVA.

### Principe directeur 3.4

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

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

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

- La méthode de l'utilisation directe, qui met directement l'accent sur l'établissement qui utilise le service ou le bien incorporel ;
- La méthode de la livraison directe, qui met l'accent sur l'établissement auquel le service ou le bien incorporel est livré,
- La méthode de la refacturation, qui met l'accent sur l'établissement qui utilise le service ou le bien incorporel tel qu'il a été déterminé sur la base des accords internes de refacturation au sein de l'EIM, conformément obligations fiscales et comptables et autres obligations réglementaires.

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

#### *C.3.1 Méthode de l'utilisation directe*

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

3.25 Cette méthode peut être particulièrement efficace dans les cas où l'utilisation par un établissement de l'EIM cliente est évidente. Il est alors particulièrement facile au fournisseur et au client de s'assurer que l'accord commercial reflète correctement la situation. Dans ces circonstances, le fournisseur comme le client possèdent donc les informations nécessaires pour étayer un traitement fiscal adéquat au

---

<sup>25</sup> Dans ce contexte, le concept d'« *utilisation d'un service ou d'un bien incorporel* » diffère du concept d'« *utilisation et jouissance* » qui existe dans certaines législations nationales, qui peut désigner l'utilisation effective par un client dans une juridiction, indépendamment de la présence d'un établissement client. Voir aussi les paragraphes 3.107 et suivants sur l'utilisation d'indicateurs de substitution en lieu et place de la règle générale.

moment de la prestation et l'accord commercial permet à l'administration fiscale de disposer d'une piste de vérification appropriée.

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

### *C.3.2 Méthode de la livraison directe*

3.27 Lorsque cette méthode est utilisée, les droits d'imposition de la prestation d'un service ou de la livraison d'un bien incorporel à une EIM reviennent directement à la juridiction dans laquelle est implanté l'établissement du client auquel le fournisseur livre le service ou le bien incorporel.

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

### *C.3.3 Méthode de la refacturation*

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

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

3.31 Il peut parfois se révéler difficile, sinon impossible, pour un prestataire, en cas d'utilisations multiples, de savoir quels établissements de l'EIM utiliseront effectivement le service ou le bien incorporel fourni à cet EIM et de veiller à traiter ces opérations comme il se doit au regard de la TVA compte tenu de la localisation des établissements utilisateurs (voir paragraphe 3.26 ci-avant). Même si le



prestataire savait où le service rendu ou le bien incorporel fourni à l'EIM est utilisé, il pourrait se révéler délicat, en particulier en cas d'utilisations multiples, d'instituer et d'appliquer un système dans lequel la décision du prestataire concernant l'imposition dépend de la localisation de l'établissement utilisateur.

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

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

#### *C.3.4 Conclusion*

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

3.35 Toute approche doit en principe viser à :

- Faire en sorte que le droit d'imposer les services rendus ou les biens incorporels fournis à une EIM revienne à la juridiction où se situe l'établissement du client réputé utiliser lesdits services ou biens incorporels; et
- Assurer un juste équilibre entre les intérêts des entreprises (prestataires et clientes) et ceux des administrations fiscales.

3.36 Les juridictions sont encouragées à rechercher le juste équilibre entre les objectifs consistant à protéger les recettes fiscales et à maintenir les coûts de la discipline fiscale et les coûts d'administration à un niveau aussi bas que possible et la nécessité de minimiser les distorsions de concurrence. Elles sont

aussi encouragées à communiquer des informations claires, lisibles et fiables afin de réduire l'incertitude et d'assurer un traitement correct, au regard de la TVA, des services ou des biens incorporels fournis à une EIM, tant par le prestataire que par le client.

3.37 Les Principes directeurs ont principalement vocation à contribuer à réduire l'incertitude et les risques de double imposition et de non-imposition involontaire résultant de discordances dans l'application de la TVA dans le cadre d'échanges internationaux. Les juridictions sont donc encouragées à adopter une approche permettant de minimiser le risque de double imposition ou de non-imposition involontaire. Plus elles seront nombreuses à adopter la même démarche, plus la complexité, l'incertitude et les risques de double imposition et de non-imposition involontaire seront réduits.

#### ***C.4 Commentaires sur l'application de la règle générale - Entités juridiques<sup>26</sup> ayant une implantation unique (« entités à implantation unique, EIU »)***

3.38 Aux fins de la présente section, les entreprises auxquelles est appliquée la règle générale sont supposées être des entités juridiques distinctes, qu'elles aient ou non des liens capitalistiques. Ces entités juridiques sont situées uniquement dans leurs juridictions respectives et n'ont aucune présence commerciale ailleurs.

3.39 Conformément à la règle générale, la localisation du client est utilisée comme indicateur de substitution du lieu d'utilisation commerciale selon le principe de destination appliqué aux prestations entre entreprises. L'application de la règle générale conduit à considérer que c'est la juridiction dans laquelle se situe le client qui est en droit d'imposer les services ou les biens incorporels ayant fait l'objet d'échanges internationaux.

3.40 Pour faciliter une application satisfaisante de la règle générale, son application est envisagée dans le présent document du point de vue du prestataire, du client et de l'administration fiscale. Les exemples 1 et 2 présentés à l'annexe 1 offrent des illustrations relativement simples de la manière dont fonctionne la règle générale. Les exemples 3, 4 et 5 à l'annexe 1 illustrent comment la règle générale est appliquée dans des situations plus complexes.

##### ***C.4.1 Prestations de services et livraisons de biens incorporels à des entités juridiques à implantation unique – Le prestataire***

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

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

---

<sup>26</sup> Les entités juridiques peuvent recouvrir notamment des personnes physiques et des institutions à but non commercial comme des administrations, des organisations à but non lucratif et autres institutions. L'essentiel est que ces entités, ou certaines de leurs activités, soient reconnues comme « entreprises » par la législation nationale aux fins de la TVA.

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

3.44 Pour épargner au prestataire des charges superflues, il est recommandé que ce soit le client qui soit redevable de l'impôt éventuellement dû. On applique alors le mécanisme de l'autoliquidation (quelquefois appelé mécanisme « d'autocotisation » ou de « transfert d'impôt ») lorsqu'il est compatible avec l'organisation globale du système national d'imposition de la consommation<sup>27</sup>. Le prestataire ne devrait donc pas être tenu d'être immatriculé à la TVA ou de faire une déclaration de TVA dans la juridiction du client.

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

3.46 L'application de la règle générale ne doit pas être tributaire du fait que le prestataire (i) fournit les services ou les biens incorporels à un client qui, à son tour, les fournit à une tierce partie<sup>28</sup>, ou (ii) fournit directement les services ou les biens incorporels à une tierce partie qui n'est pas le client désigné comme tel dans l'accord commercial ou (iii) soit payé par une tierce partie qui n'est pas le client désigné comme tel dans l'accord commercial. Ce point est explicité de façon plus détaillée dans les paragraphes suivants.

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

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

3.48 La prestation subséquente de ces services à des entreprises apparentées fera l'objet d'accords commerciaux séparés conclus entre la société en charge de la centralisation des achats et chacune de ces entreprises. Si celles-ci sont les clients aux termes desdits accords commerciaux, les droits d'imposition sur les opérations en aval reviendront aux juridictions sur le territoire desquelles ces entreprises se situent, conformément à la règle générale. Si ces juridictions appliquent le mécanisme de l'autoliquidation, les entreprises apparentées seront redevables de toute TVA due au taux applicable dans leurs juridictions respectives.

3.49 Il se peut que la société de centralisation des achats fournisse une entreprise située dans la même juridiction que celle du prestataire initial (voir annexe 1 – exemple 3). Si l'on applique la règle générale, le lieu d'imposition doit être défini pour chaque opération individuellement de sorte que la détermination du lieu d'imposition de services ou de biens incorporels aux fins de la TVA ne soit pas tributaire d'une

---

<sup>27</sup> Aux fins des présents Principes directeurs, le mécanisme de l'autoliquidation est un mécanisme fiscal qui consiste à transférer la responsabilité du paiement de l'impôt du fournisseur au client. Lorsqu'il peut prétendre à la déduction de l'intégralité de la taxe acquittée en amont sur cet achat, il est possible que la législation TVA locale ne lui impose pas autoliquidation de l'impôt. En pareil cas, les administrations fiscales sont encouragées à faire connaître cette faculté.

<sup>28</sup> Aux fins des présents Principes directeurs, la tierce partie est une entité qualifiée de « *professionnelle* ». L'expression « *tierce partie* » fait référence à toute partie autre que le fournisseur ou le client ; elle a ici un sens qui n'est pas nécessairement celui qui lui est attribué dans d'autres contextes, notamment celui des impôts directs.

opération ultérieure ou de l'absence d'une opération ultérieure. Le prestataire devrait en conséquence déterminer l'identité du client en se référant à l'accord commercial relatif à l'opération concernée. Lorsque le client est situé dans une autre juridiction, le prestataire peut prétendre à l'exonération de la TVA. Dès lors qu'il n'y a ni évasion, ni fraude, le fait que le client fournisse ensuite à son tour les services ou les biens incorporels à une entreprise tierce n'est pas, en soi, pertinent, même si cette tierce partie se situe dans la juridiction du prestataire.

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

3.50 Le prestataire peut également être tenu, aux termes de l'accord commercial, de fournir directement les services ou les biens incorporels à une tierce partie (voir annexe 1 – exemple 3). Dès lors qu'il n'y a ni évasion, ni fraude, le client demeure le client tel qu'il apparaît dans l'accord commercial et c'est la localisation de ce client qui détermine le lieu d'imposition. Le simple fait de fournir directement les services ou les biens incorporels concernés à une entreprise tierce ne modifie pas, en soi, cette conclusion. En conséquence, la règle générale doit être appliquée de manière telle que le prestataire bénéficie de l'exonération de la TVA pour les services ou biens incorporels fournis à un client étranger même si l'entreprise tierce à laquelle ce dernier les fournit à son tour se situe dans la même juridiction que le prestataire.

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

3.51 Une attention particulière sera peut-être requise en cas de décalage entre les flux de paiements et les flux de services ou de biens incorporels. En principe, c'est le client qui paie au prestataire les services ou les biens incorporels que celui-ci lui a fournis en vertu de l'accord commercial. Cependant, il peut arriver dans certaines circonstances que ce soit une autre partie qui procède au paiement desdits biens. Il est par exemple fréquent que des groupes multinationaux cherchent à réduire leurs coûts en investissant une société du groupe du rôle « *d'agent payeur* »<sup>29</sup>, rôle en vertu duquel elle est chargée de payer les prestataires ou les services et biens incorporels acquis. Dans ce cas, les services ou les biens incorporels fournis par le prestataire ou par les filiales à l'étranger du prestataire à des clients situés à l'étranger peuvent être payés par la société-mère du client localisée dans la juridiction du prestataire bien qu'ils n'aient peut-être pas été fournis à la société-mère (voir annexe 1 – exemple 5). Lorsqu'on applique la règle générale, le lieu d'imposition doit être déterminé pour chaque opération individuellement. L'orientation des flux de paiements et l'identité et la localisation de la personne qui effectue le paiement ne sont pas, en tant que tels, des éléments à prendre en compte. Les flux de paiement constituent la contrepartie des prestations effectuées en vertu des accords commerciaux correspondants, mais ne génèrent pas, en soi, de prestations supplémentaires, et ne modifient pas la nature des prestations réalisées, pas plus qu'ils ne permettent d'identifier le client ou de définir sa localisation. En conséquence, on considère que le prestataire procure les services ou les biens incorporels au client identifié dans l'accord commercial et que le lieu d'imposition est le lieu où se trouve ce dernier. Dès lorsqu'il n'y a ni évasion, ni fraude, le prestataire peut donc prétendre à l'exonération de la TVA au titre des services ou biens incorporels fournis à un client étranger même si c'est une tierce partie localisée dans la même juridiction que lui qui procède au paiement.

---

<sup>29</sup> Cette société peut être dénommée « agent payeur », « agent de centralisation des paiements », « agent de paiement des factures ». D'autres termes encore peuvent être utilisés. Dans les présents Principes directeurs, le terme retenu est « agent payeur ».

#### C.4.2 Prestations de services et livraisons de biens incorporels à des entités juridiques à implantation unique – Le client

3.52 Il est recommandé que le client soit considéré comme redevable de toute taxe due après application du mécanisme de l'autoliquidation dès lors que celui-ci est compatible avec la structure globale du système national de taxation à la TVA. Il devrait donc en principe être tenu de porter sur sa déclaration de TVA le montant de la TVA due sur les services et biens incorporels procurés par le prestataire étranger, calculé au taux en vigueur dans sa propre juridiction, sachant qu'il pourra ensuite revendiquer la déduction de la TVA acquittée sur ses achats dans les limites autorisées par les règles en vigueur dans sa juridiction.

3.53 Si le client peut prétendre au bénéfice de la déduction de l'intégralité de la taxe acquittée en amont sur une opération donnée, il se peut que la législation locale en matière de TVA n'impose pas la déclaration de la TVA collectée en vertu du mécanisme de l'autoliquidation. C'est une solution retenue dans certaines juridictions et les entreprises qui se trouvent dans cette situation devraient s'assurer qu'elles sont bien au fait des obligations en vigueur en la matière dans leur propre juridiction. De même, certaines juridictions peuvent appliquer un type de TVA (en recourant par exemple à la méthode soustractive directe) pour lequel l'application du mécanisme de l'autoliquidation n'est pas imposée car elle ne serait pas compatible avec la nature de la taxe appliquée. Les entreprises qui importent des services ou des biens incorporels de l'étranger devraient s'assurer qu'elles connaissent bien la législation et les pratiques administratives en vigueur dans leur propre juridiction.

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

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

3.55 Comme indiqué au paragraphe 3.47, il peut arriver que le client fournisse à son tour les services ou biens incorporels qu'il s'est procurés auprès d'un prestataire étranger (notamment dans le contexte d'un accord « *global* »). Dès lors qu'il n'y a ni évasion, ni fraude, le lieu d'imposition de ces prestations ou livraisons doit être défini individuellement pour chacune d'entre elles, sans aucune conséquence sur la prestation ou livraison internationale initiale (voir annexe 1 – exemple 3). La règle générale continue de s'appliquer. On peut penser que le client, lorsqu'il fournit à son tour à des entreprises apparentées tout ou partie des services ou biens incorporels, le fait parce qu'il a conclu des accords commerciaux avec ces entreprises. Si les entreprises apparentées sont clientes du client initial aux termes des accords commerciaux conclus entre eux, les droits d'imposition sur les opérations en aval reviendront aux juridictions où celles-ci se situent conformément à la règle générale. Si ces juridictions appliquent le mécanisme de l'autoliquidation, les entreprises apparentées seront redevables de toute TVA due au taux applicable dans leurs juridictions respectives.

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

3.56 Comme expliqué au paragraphe 3.50 ci-avant, le client peut, conformément à l'accord commercial correspondant, exiger que les services ou biens incorporels soient fournis directement à une tierce partie. Même si cette tierce partie est située dans une autre juridiction que le client identifié par l'accord commercial, le lieu d'imposition demeure la juridiction où le client identifié dans l'accord

commercial se situe. Si cette juridiction applique le mécanisme de l'autoliquidation, ce dernier sera redevable de toute TVA due au taux applicable dans sa juridiction (voir annexe 1 – exemple 3).

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

3.57 Comme rappelé au paragraphe 3.51, les groupes multinationaux chargent parfois un membre du groupe de la fonction d'agent payeur des services ou biens incorporels fournis au groupe (en vertu d'un accord). Ce n'est donc pas le client qui assure au prestataire le paiement des services ou biens incorporels qui lui sont fournis aux termes de l'accord commercial. Dans ces conditions, l'orientation des flux de paiements et l'identité et la localisation de la personne qui effectue le paiement ne sont pas, en tant que tels, des éléments à prendre en compte. L'opération est effectuée au bénéfice du client désigné dans l'accord commercial correspondant et le lieu d'imposition est le lieu où il se trouve (voir annexe 1 – exemple 5).

*C.4.3 Prestations de services et livraisons de biens incorporels à des entités juridiques à implantation unique – Les administrations fiscales*

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

3.59 En vertu de la règle générale, les prestations de services et les livraisons de biens incorporels sont assujetties à l'impôt conformément aux règles en vigueur dans la juridiction dans laquelle le client est situé, ce qui signifie qu'un prestataire qui se livre à des échanges internationaux de services et de biens incorporels entre entreprises est exonéré de la TVA au titre de ces prestations ou livraisons dans sa juridiction. L'administration fiscale de la juridiction du prestataire peut exiger de lui qu'il produise des éléments attestant que le client est une entreprise et que cette entreprise est située dans une autre juridiction. Pour simplifier les formalités imposées au prestataire, les administrations fiscales sont encouragées à donner aux entreprises des orientations claires sur les éléments de preuve exigés.

3.60 Il est recommandé que le client soit redevable de toute TVA due à l'administration fiscale de sa propre juridiction en vertu du mécanisme de l'autoliquidation lorsque celui-ci est compatible avec l'organisation globale du régime de TVA en vigueur au niveau national. Les administrations fiscales sont encouragées à faire prendre conscience aux entreprises de la nécessité d'acquitter toute taxe due sur les services et biens incorporels « importés » d'autres juridictions. Le taux appliqué doit être le taux normal applicable dans la juridiction d'importation compte tenu de la nature des services ou biens incorporels concernés. Si le client dispose d'un droit à déduction intégral de la taxe grevant cette prestation, il arrive parfois que la législation de sa juridiction en matière de TVA ne l'oblige pas à porter sur sa déclaration de TVA le montant dû en application du mécanisme de l'autoliquidation. En pareil cas, les administrations fiscales sont invitées à faire connaître cette faculté aux entreprises. Les juridictions qui exigent en revanche que la TVA déductible apparaisse sur la déclaration sont également encouragées à faire savoir clairement qu'elle doit être comptabilisée ainsi<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Lorsqu'un client omet de déclarer comme il se doit la taxe due en application du mécanisme de l'autoliquidation bien qu'il demeure néanmoins en droit de déduire intégralement la taxe acquittée sur l'opération concernée, il est recommandé de veiller à ce que toutes les pénalités susceptibles d'être appliquées soient proportionnelles à la gravité

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

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

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

3.63 Comme indiqué aux paragraphes 3.47 et 3.55, il arrive que des entreprises liées à des entités juridiques distinctes situées dans d'autres juridictions fournissent à leur tour à des sociétés apparentées les services ou biens incorporels qu'elles se sont procurés à l'étranger dans le cadre d'un accord « *global* ». Ces prestations ou livraisons doivent être assujetties à la TVA selon le régime de droit commun, et notamment en appliquant la règle générale aux échanges internationaux de services et de biens incorporels (voir annexe 1 – exemple 3). En conséquence, il est recommandé que :

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

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

3.64 Comme indiqué aux paragraphes 3.50 et 3.56, même si tout ou partie des services ou biens incorporels ne sont pas fournis directement dans la juridiction du client, mais dans une autre juridiction, par exemple celle du prestataire ou d'une entreprise tierce, la règle générale n'est pas remise en cause (voir annexe – exemple 3). C'est la juridiction du client qui conserve le droit d'imposer les prestations. Prenons l'exemple d'un cabinet comptable qui a conclu un accord commercial avec un client localisé dans une autre juridiction, mais peut exécuter une bonne partie des tâches qui lui sont confiées dans sa propre juridiction et également rendre directement ses services à une tierce partie. Dès lors qu'il n'y a pas d'évasion

---

du manquement à ces obligations dont le contribuable s'est rendu coupable, sans perdre de vue que ce comportement n'a pourtant entraîné aucune perte nette de recettes fiscales.

ou fraude, une telle situation n'empêche pas, en soi, de considérer que le lieu d'imposition est le lieu où se situe le client. En conséquence, il est recommandé que :

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

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

3.65 Il est admis dans les paragraphes 3.51 et 3.57 qu'il peut arriver qu'une entreprise tierce procède au paiement des services ou des biens incorporels fournis au client aux termes de l'accord commercial (voir annexe 1 – exemple 5). Cette entreprise tierce est généralement désignée au sein des groupes multinationaux comme « l'agent payeur » et ne peut elle-même bénéficier d'aucune prestation ou livraison. Indépendamment du lieu où se situe cette entreprise tierce, les services ou biens incorporels sont fournis au client désigné dans l'accord commercial correspondant et c'est à la juridiction dans laquelle le client est localisé qu'il revient d'imposer l'opération. En conséquence, il est recommandé que :

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

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

3.67 L'annexe 1 contient des exemples illustrant l'application pratique des Principes directeurs relatifs au lieu d'imposition des prestations de services et livraisons de biens incorporels à des entités juridiques ayant une seule localisation.

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

3.68 Le Principe directeur 3.4 prévoit que les droits d'imposition applicables au service ou au bien incorporel fourni à l'EIM seront alloués à la (aux) juridiction(s) où l'(les) établissement(s) qui utilise(nt) le service ou le bien incorporel est (sont) situé(s). Il est admis qu'il est possible de suivre des approches



différentes pour déterminer lequel des établissements de l'EIM cliente doit être considéré comme l'utilisateur du service ou du bien incorporel et où celui-ci est situé. On peut regrouper ces différentes approches en trois grandes catégories :

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

3.69 Les paragraphes 3.22 à 3.37 contiennent une description générale de ces approches et de l'utilisation qui peut en être faite dans la pratique. Les présents commentaires ont pour objet d'examiner plus en détail la méthode de la refacturation sachant que l'administration fiscale est peut-être moins préparée à mettre en œuvre cette méthode que les autres approches.

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

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

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

3.72 Les sections suivantes examinent l'application de la méthode de la refacturation du point de vue du prestataire, du client et de l'administration fiscale. On trouvera à l'annexe 2 un exemple illustrant comment la méthode de la refacturation pourrait être appliquée dans la pratique.

### C.5.1 Première étape : fourniture à l'EIM

#### Prestataire

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

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

#### Client

3.75 Si l'établissement du client qui représentait l'EIM dans l'accord commercial se situe dans une juridiction autre que celle du prestataire, il est recommandé de considérer que c'est cet établissement qui a l'obligation de déclarer la taxe éventuellement due. On applique alors le mécanisme de l'autoliquidation (quelquefois appelé mécanisme « d'autoévaluation » ou de « transfert d'impôt ») lorsqu'il est compatible avec l'organisation globale du système national d'imposition de la consommation. Selon cette procédure, l'établissement du client devrait en principe être tenu de porter sur sa déclaration de TVA le montant de la TVA due sur les services et biens incorporels procurés par le prestataire étranger. Le taux applicable est le taux en vigueur dans la législation nationale compte tenu de la nature des services ou biens incorporels concernés et de l'identité de l'établissement client. L'établissement du client qui procède à la refacturation déduit la taxe en amont, conformément aux règles normales qui garantissent la neutralité de la TVA.

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

#### Administrations fiscales

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

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

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

#### *C.5.2 Seconde étape : refacturation à l'établissement ou aux établissements utilisateurs*

##### Prestataire

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

##### Client

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

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

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

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

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

3.86 Les différents éléments de l'accord de refacturation devraient faciliter l'identification de l'établissement de refacturation ainsi que de l'établissement ou des établissements utilisateurs au nom duquel ou desquels une refacturation interne est établie, et procurer des informations suffisantes pour attester que la refacturation fait l'objet d'un traitement correct et cohérent au regard de la TVA.

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

Dans la mesure du possible, les EIM sont encouragées à adopter de tels dispositifs pour leurs refacturations internes.

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

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

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

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

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

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

refacturation émette un document équivalent à une facture au titre de la refacturation à l'établissement ou aux établissements utilisateurs.

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

3.95 Il est recommandé de considérer que ce soit l'établissement utilisateur qui a l'obligation de déclarer la taxe éventuellement due sur la refacturation. On applique alors le mécanisme de l'autoliquidation (quelquefois appelé mécanisme « d'autoévaluation » ou de « transfert d'impôt ») lorsqu'il est compatible avec l'organisation globale du système national d'imposition de la consommation. Il arrive parfois que la législation de sa juridiction en matière de TVA ne l'oblige pas à déclarer le montant dû en application du mécanisme de l'autoliquidation.

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

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

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

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

#### Administrations fiscales

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

3.101 Conformément aux pratiques de vérification normales, les administrations fiscales devront disposer des documents comptables qui leur permettront, le cas échéant, de contrôler la documentation commerciale en remontant jusqu'aux transactions individuelles, afin de cerner la nature du service refacturé et ainsi de s'assurer que le lieu d'imposition, le montant imposable et le taux applicable sont corrects.

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

3.103 Dans les situations où la séparation entre les coûts externes et les autres coûts dans le cadre d'une refacturation interne nécessite de veiller à ce que la méthode de la refacturation soit appliquée uniquement aux coûts des services ou biens corporels acquis auprès d'un fournisseur extérieur, les administrations fiscales souhaitent peut-être autoriser des méthodes offrant une certaine marge d'approximation, notamment si une séparation détaillée serait considérée comme excessivement lourde (compte tenu des faibles montants concernés).

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

- Toute refacturation internationale des coûts externes entre établissements a été traitée comme entrant dans le champ d'application de la TVA ;
- Les établissements ont correctement appliqué la TVA sur cette refacturation, y compris lorsqu'il y a eu compensation<sup>31</sup> ;
- l'établissement utilisateur a appliqué la TVA comme si un accord de refacturation était en vigueur, dans les cas où un service a été acquis par un autre établissement dans une juridiction différente et où l'établissement utilisateur n'a pas été refacturé, alors que cette refacturation était requise.

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

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

---

<sup>31</sup> Il y a compensation lorsque les établissements sont liés par des obligations mutuelles, notamment parce qu'ils ont effectué entre eux des refacturations, ont décidé de procéder à une compensation de la valeur de ces obligations et de ne verser que le montant net encore dû par l'un d'entre eux après compensation. Lorsqu'il y a compensation, la TVA doit en principe être appliquée au montant taxable de chaque refacturation et non seulement à la valeur nette.

## **D. Règles spécifiques**

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

#### **Principe directeur 3.5**

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

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

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

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

3.107 Selon le Principe directeur 3.2, pour les prestations entre entreprises, c'est la juridiction dans laquelle le client se situe qui est en droit d'imposer les services ou biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux. Dans les Principes directeurs, cet indicateur de substitution est désigné comme la règle générale. Toutefois, il est admis que la règle générale n'aboutit pas toujours à un résultat fiscal approprié et, si tel est le cas, l'attribution des droits d'imposition par référence à un indicateur de substitution autre que la localisation du client peut être justifiée. Dans les Principes directeurs, une règle qui attribue des droits d'imposition par référence à un indicateur de substitution autre que la localisation du client est appelée « règle spécifique ». Une telle règle utilise un indicateur différent (comme la localisation du prestataire, le lieu d'exécution, le lieu de l'utilisation et de la jouissance effectives, la localisation de biens immobiliers) pour déterminer la juridiction en droit d'imposer une prestation de service ou une livraison de bien incorporel couverte par cette règle. Cette règle spécifique doit être étayée par des critères précis et son usage doit être limité dans toute la mesure du possible. Le Principe directeur 3.6 décrit ces critères et explique dans quelles conditions ils peuvent justifier la mise en œuvre d'une règle spécifique.

3.108 Selon le Principe directeur 3.5, une approche en deux étapes est recommandée pour déterminer si le recours à une règle spécifique peut être justifié :

- La première étape consiste à déterminer si la règle générale aboutit à un résultat approprié sur la base des critères présentés par le Principe directeur 3.5. Si tel est le cas, il n'est pas nécessaire de recourir à une règle spécifique. Si l'analyse donne à penser que la règle générale n'aboutirait pas à un résultat approprié, l'utilisation d'une règle spécifique peut être justifiée. Il faut alors passer à la deuxième étape.
- Dans un second temps, la règle spécifique proposée doit également être soumise aux critères du Principe directeur 3.5. L'utilisation d'une règle spécifique se justifie uniquement si l'analyse montre qu'elle aboutirait à un résultat significativement meilleur que la règle générale.

3.109 Ces Principes directeurs n'entendent pas indiquer exactement pour quelles prestations de services ou livraisons de biens incorporels une règle spécifique peut être justifiée. Ils constituent plutôt un cadre d'évaluation permettant aux juridictions d'apprécier l'opportunité d'une règle spécifique dans un environnement technique et commercial en perpétuelle mutation. Les paragraphes suivants décrivent ce cadre plus en détail.

3.110 Le cadre permettant d'évaluer l'opportunité d'une règle spécifique s'inspire de l'objectif global des Principes directeurs relatifs au lieu d'imposition, tel qu'il est décrit au paragraphe 3.2. Selon cet objectif, ce cadre d'évaluation s'articule autour des critères suivants :

- *Neutralité* : Les six Principes directeurs sur la neutralité et leurs commentaires (principes directeurs 2.1 à 2.6).
- *Efficienc e en matière de discipline et d'administration* : Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.
- *Certitude et simplicité* : Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé, ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt.
- *Efficacité* : L'imposition devrait procurer le montant approprié de recettes fiscales à la date voulue et à l'endroit voulu.
- *Équité* : Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.

3.111 Les règles relatives au lieu d'imposition doivent être définies et mises en œuvre de façon cohérente pour garantir un traitement fiscal des transactions internationales conforme à ces critères. La règle générale relative au lieu d'imposition, définie par le Principe directeur 3.2, constitue la méthode recommandée pour assurer une détermination cohérente du lieu d'imposition de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux. Le recours à des règles spécifiques qui font intervenir des indicateurs de substitution différents de la règle générale doit être limité dans toute la mesure du possible, car l'existence de règles spécifiques augmente le risque de différences d'interprétation et d'application entre juridictions, et donc les risques de double imposition et d'absence d'imposition involontaire.

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

3.113 En conséquence, il est recommandé que les juridictions mettent en œuvre une règle spécifique pour l'attribution des droits d'imposition de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux uniquement si le résultat global de l'évaluation sur la base des critères exposés dans le



Principe directeur 3.5 suggère que la règle générale n'aboutirait pas à un résultat approprié, et si une évaluation sur la base des mêmes critères suggère que la règle spécifique proposée conduirait à un résultat significativement meilleur.

3.114 Bien qu'un certain degré de subjectivité subsiste en ce qui concerne le concept de « *résultat approprié* » et de « *résultat significativement meilleur* », le Principe directeur 3.6 propose un cadre permettant d'évaluer l'opportunité d'une règle spécifique qui devrait rendre l'adoption d'une telle règle plus transparente, systématique et vérifiable. Il n'est ni possible ni souhaitable de donner des instructions plus précises sur ce que devrait être le résultat de l'évaluation pour toutes les prestations de services et livraisons de biens incorporels. Toutefois, les paragraphes ci-après formulent des orientations supplémentaires et des observations plus détaillées concernant certaines prestations de services et livraisons de biens incorporels pour lesquelles une règle spécifique pourrait être appropriée dans certaines circonstances et conditions. L'évaluation doit être appréhendée du point de vue des entreprises et des administrations fiscales.

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

3.115 Il est admis que, le plus souvent, la règle générale satisfait aux critères mentionnés ci-avant, mais l'environnement économique et les circonstances dans lesquelles certains services ou biens incorporels sont fournis peuvent aider à prévoir dans quelles circonstances la règle générale risque de ne pas remplir ces critères et une règle spécifique pourrait aboutir à un résultat significativement meilleur. Il est ainsi probable que ce soit le cas lorsque toutes les conditions suivantes sont réunies :

- des services ou biens incorporels particuliers sont fournis à la fois à des entreprises et à des consommateurs finals,
- le service nécessite la présence physique du prestataire et du client, et
- le service est utilisé dans un lieu facilement identifiable.

3.116 Si des entreprises qui fournissent généralement des services ou des biens incorporels à un grand nombre de clients, pour des montants relativement faibles et sur une courte période (services de restauration par exemple) devaient suivre la règle générale, les prestataires s'en trouveraient soumis à d'importantes contraintes administratives. Un client, une entreprise ou un consommateur final pourraient simplement alléguer qu'il est une entreprise située à l'étranger et demander l'exonération de la TVA. Par conséquent, le prestataire serait exposé à un risque sérieux de devoir supporter la TVA manquante s'il s'avère par la suite que le client n'est pas une entreprise située à l'étranger (absence de certitude et de simplicité). Par ailleurs, l'administration fiscale aurait plus de mal à mener des contrôles car il peut être difficile de réunir des preuves de la localisation (absence d'efficience).

3.117 Le même type de problème peut se poser concernant les services qui consistent à octroyer le droit d'accès à des événements tels qu'un concert, une manifestation sportive, ou même une foire ou un salon commercial essentiellement destiné aux entreprises. Si un billet peut être acheté à l'entrée du bâtiment où l'événement a lieu, des entreprises comme des consommateurs finals peuvent bénéficier du service. Dans ces conditions, si la règle générale est retenue, le fournisseur est confronté à la difficulté et au risque d'identifier et de démontrer le statut et la localisation du client. Les critères d'efficience, de certitude et de simplicité risquent d'en pâtir. L'équité pourrait être compromise. L'adoption d'une règle spécifique permettant d'attribuer les droits d'imposition à la juridiction où l'événement a lieu pourrait satisfaire aux critères et aboutir à un résultat nettement meilleur.

**D.3 *Considérations spéciales concernant les prestations de services et livraisons de biens incorporels directement liés à un bien immobilier***

**D.3.1 *Règle spécifique applicable aux prestations de services et livraisons de biens incorporels directement liés à un bien immobilier***

**Principe directeur 3.6**

**S'agissant des prestations de services et livraisons de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux entre entreprises et directement liés à un bien immobilier, les droits d'imposition peuvent être attribués à la juridiction où se situe le bien immobilier.**

3.118 Il convient d'accorder une attention particulière aux services et biens incorporels concernant un bien immobilier car il s'agit d'un domaine complexe dans lequel de nombreuses juridictions appliquent d'ores et déjà une règle spécifique. Selon cette règle spécifique, les droits d'imposition reviennent à la juridiction dans laquelle se situe le bien immobilier en question.

3.119 Ce Principe directeur ne contient pas de liste des prestations de services et livraisons de biens incorporels auxquelles une telle règle pourrait s'appliquer, mais identifie leurs caractéristiques communes et établit des catégories de prestations de services et de livraisons de biens incorporels susceptibles de remplir les conditions définies dans le Principe directeur 3.5 et pour lesquelles la mise en œuvre de cette règle spécifique pourrait donc être justifiée.

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

3.120 Lorsque des services et des biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux sont directement liés à un bien immobilier, la règle générale peut, dans certaines circonstances, ne pas aboutir à un résultat approprié au regard des critères du Principe directeur 3.5, tandis qu'une règle spécifique permettant l'attribution des droits d'imposition à la juridiction dans laquelle se situe le bien immobilier en question peut être appropriée.

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

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

3.122 La seconde condition nécessaire pour mettre en œuvre une règle spécifique en vertu du Principe directeur 3.5. est que cette règle aboutisse à un résultat significativement meilleur que la règle générale au regard des critères du Principe directeur 3.5. On peut raisonnablement supposer que cette seconde condition est remplie pour les deux premières catégories de services et de biens incorporels mentionnées

ci-dessus, mais pour ceux visés par la dernière catégorie, il convient d'effectuer l'évaluation décrite par le Principe directeur 3.5 avant d'envisager une règle spécifique.

#### *D.3.3 Caractéristiques communes des prestations de services et des livraisons de biens incorporels directement liées à un bien immobilier*

3.123 Les prestations de services et livraisons de biens incorporels auxquelles le Principe directeur 3.6 peut s'appliquer sont désignées par l'expression *services directement liés à un bien immobilier*. Cette expression n'a pas de signification indépendante, mais vise simplement à rétrécir le champ de la règle spécifique, en stipulant qu'il doit exister un lien ou une association étroite, claire et évidente entre la prestation et le bien immobilier, et que la règle spécifique doit être appliquée de façon restrictive. Ce lien ou cette association étroite, claire et évidente est réputée exister uniquement si le bien immobilier est clairement identifiable.

3.124 Pour que les prestations soient directement liées à un bien immobilier, ce lien ne doit pas simplement être un aspect du service parmi d'autres : le lien avec le bien immobilier doit être au cœur du service et constituer sa caractéristique essentielle. Cette exigence est particulièrement pertinente en ce qui concerne les prestations complexes impliquant un bien immobilier. Si le lien avec le bien immobilier ne représente qu'une partie du service, ce ne sera pas suffisant pour considérer que celui-ci relève de l'une des trois catégories.

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

3.125 Le transfert, la vente, la location ou le droit d'utilisation, d'occupation, de jouissance ou d'exploitation d'un bien immobilier englobent tous les types d'utilisation de ce bien, à savoir les prestations de services et livraisons de biens incorporels qui *découlent* de ce bien (par opposition à d'autres circonstances dans lesquelles les prestations et livraisons sont *destinées* au bien immobilier). Par conséquent, les termes « *transfert* », « *vente* », « *location* », et « *droit d'utilisation, d'occupation, de jouissance ou d'exploitation* » ne doivent pas être compris de façon restrictive selon le sens que leur donne le droit civil national. Il convient néanmoins de souligner que ces opérations ne sont régies par ce Principe directeur que s'il s'agit de prestations de services ou de livraisons de biens incorporels au sens du droit national, c'est-à-dire qu'elles ne sont pas considérées comme des livraisons de biens mobiliers ou immobiliers.<sup>32</sup>

3.126 Les prestations de services comme la construction, la transformation et l'entretien d'un bien immobilier couvrent des services de nature physique, par opposition à des services intellectuels par exemple. Ces services sont matériellement fournis au bien immobilier et visent à le transformer ou à le maintenir en état. En pratique, il s'agira par exemple de la construction d'un bâtiment<sup>33</sup>, de sa rénovation ou démolition, de travaux de peinture, voire même de son nettoyage (intérieur ou extérieur).

3.127 En plus de l'utilisation du bien immobilier et de services matériellement fournis à ce bien, il peut exister d'autres prestations de services et livraisons de biens incorporels en lien ou en une association très étroite, claire et évidente avec le bien immobilier et pour lesquelles l'imposition dans la juridiction de ce bien conduit à un résultat significativement meilleur que la règle générale, compte tenu des critères énoncés dans le Principe directeur 3.5. Lorsqu'elles envisagent l'adoption d'une règle spécifique, les juridictions souhaiteront peut-être en particulier prendre en considération, outre l'exigence d'un lien ou

---

<sup>32</sup> D'autres règles s'appliqueront à ces prestations, même si elles peuvent aboutir au même résultat.

<sup>33</sup> Si cette opération n'est pas considérée comme une livraison de biens ou d'un bien immobilier, pour lesquels d'autres règles peuvent s'appliquer, bien qu'elles puissent aboutir au même résultat.

d'une association très étroite, claire et évidente entre la prestation et le bien immobilier, la réponse à la question de savoir si cette règle présente un potentiel suffisant pour être gérable et applicable dans la pratique. Par exemple, certains services intellectuels<sup>34</sup>, comme les services d'architecture qui portent sur un bien immobilier spécifique et clairement identifiable, pourraient être considérés comme ayant un lien suffisamment étroit avec un bien immobilier.

---

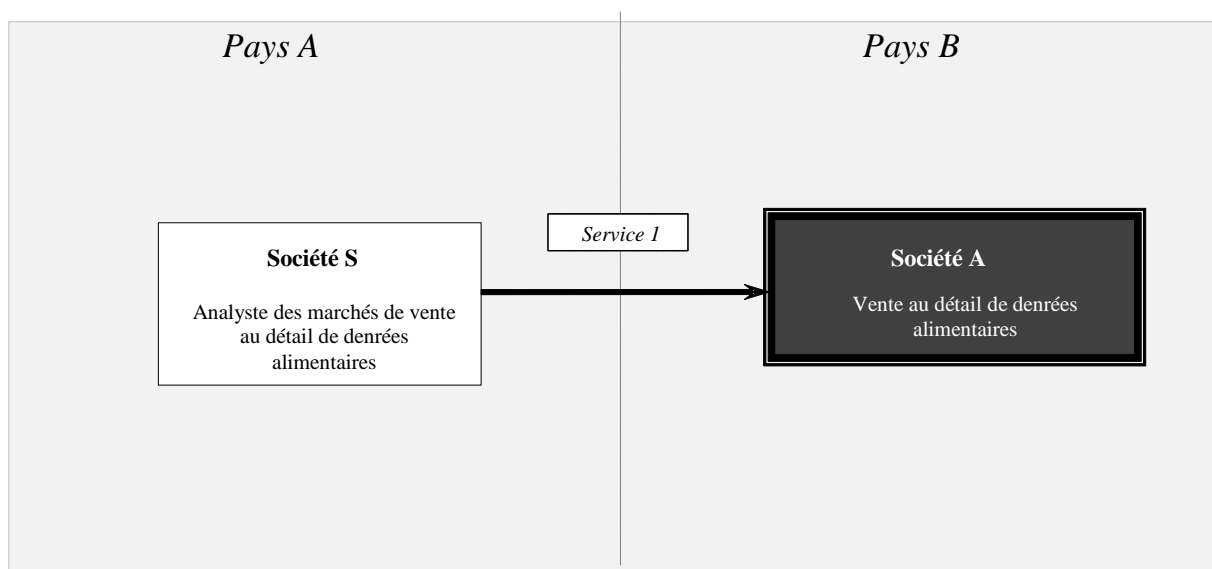
<sup>34</sup> L'adjectif « intellectuel » ne concerne pas uniquement les professions réglementées et doit être entendu au sens large.

## ANNEXE 1

### EXEMPLES ILLUSTRANT L'APPLICATION DES PRINCIPES DIRECTEURS RELATIFS AU LIEU D'IMPOSITION CONCERNANT LES PRESTATIONS DE SERVICES ET LIVRAISONS DE BIENS INCORPORELS À DES ENTITÉS A IMPLANTATION UNIQUE

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

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



#### Faits

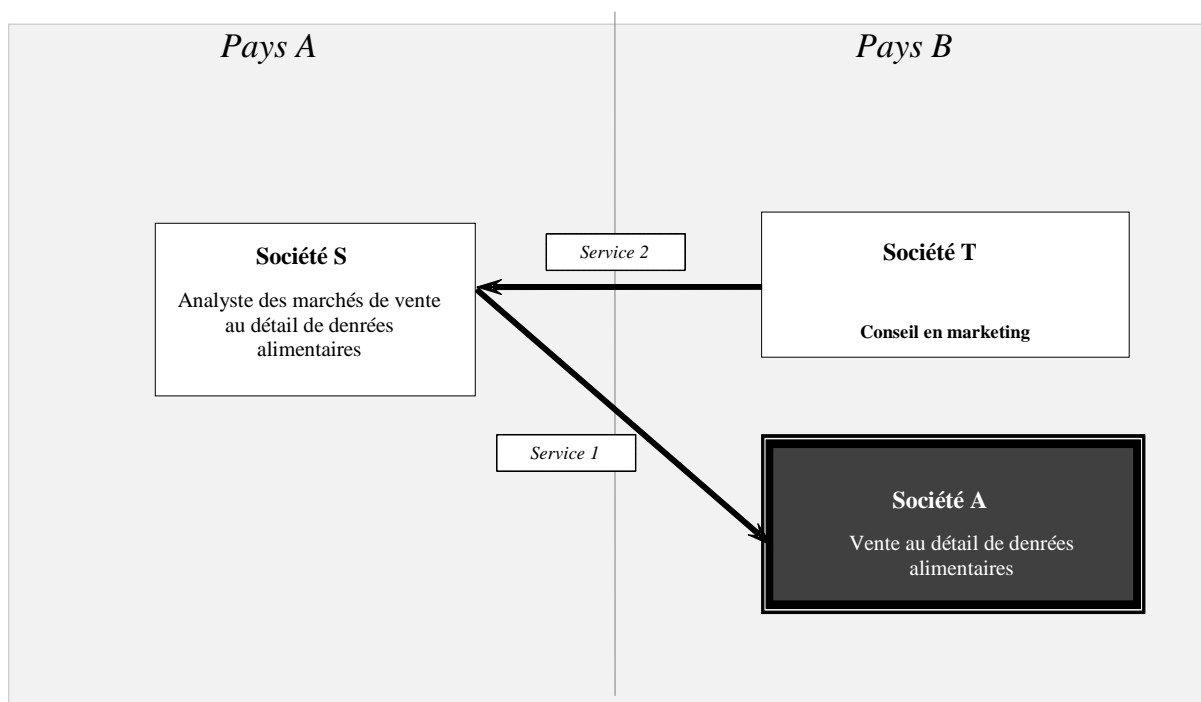
La société S est une entreprise située dans le pays A, spécialisée dans l'analyse des marchés de vente au détail de denrées alimentaires, et la société A est une entreprise de vente au détail de produits alimentaires située dans le pays B. Ni l'une, ni l'autre ne possède d'autres établissements au sens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

#### Lieu d'imposition

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

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

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



### Faits

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

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

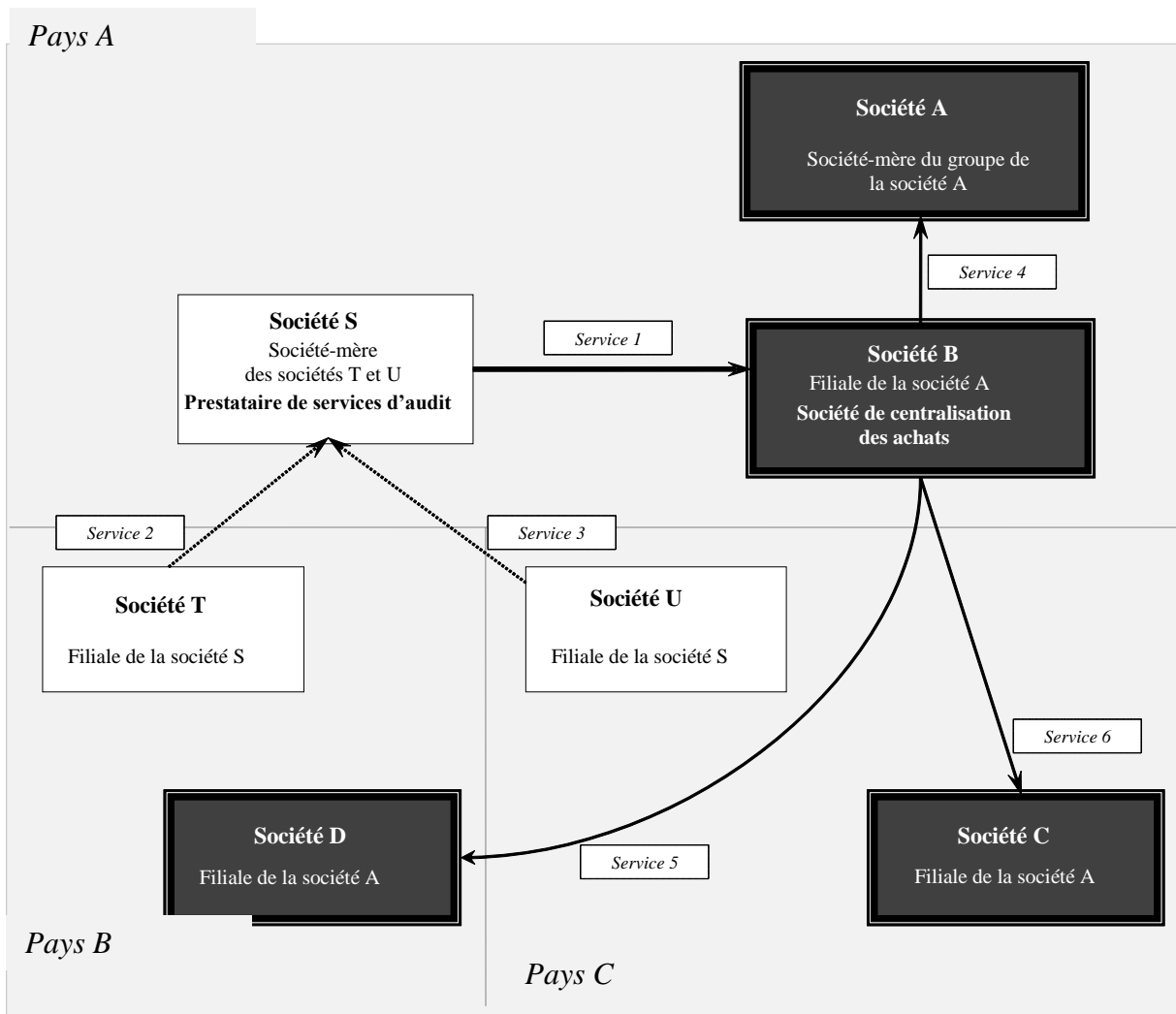
### Lieu d'imposition

En vertu de l'accord commercial, la société T est le prestataire et la société S le client. Cet accord prévoit la prestation des services moyennant une contrepartie. Aussi, conformément à la règle générale, la prestation de services effectuée par la société T sera-t-elle assujettie à l'impôt dans le pays A puisque c'est dans ce pays que le client est localisé. On a alors affaire à deux opérations distinctes qui sont traitées comme telles.

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

### Exemple 3 : Accord global

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



## Faits

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

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

Le groupe de la société A a besoin de services d'audit comptable pour respecter les obligations imposées par la législation à l'entreprise située dans le pays A et à ses filiales localisées dans les pays B et C. Ce contrat global est conclu par la société B pour l'ensemble du groupe; celle-ci conclut donc un accord d'achat centralisé avec la société S portant sur la fourniture de services d'audit comptable à l'ensemble du groupe de la société A. Le paiement sera effectué après exécution de chaque accord commercial.

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

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

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

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

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

## Lieu d'imposition

Conformément à la règle générale, le lieu d'imposition du service 1 liant la société S et la société B sera le pays A puisque la société B est établie dans ce pays. Toujours en application de la règle générale, le lieu d'imposition des prestations des services 2 et 3 survenues entre la société T et la société U, en qualité de



prestataires, et la société S, en qualité de client, est le pays A dans les deux cas. Conformément à la règle générale, le lieu d'imposition de la prestation de services 4 survenues entre la société B et la société A sera le pays A puisque la société A est établie dans ce pays. Toujours en application de la règle générale, le lieu d'imposition pour la prestation de services 5 survenue entre la société B et la société D sera le pays B car c'est le pays où le client est localisé, et le lieu d'imposition de la prestation de services 6 survenue entre la société B et la société C sera le pays C car c'est le pays où se trouve le client.

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

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

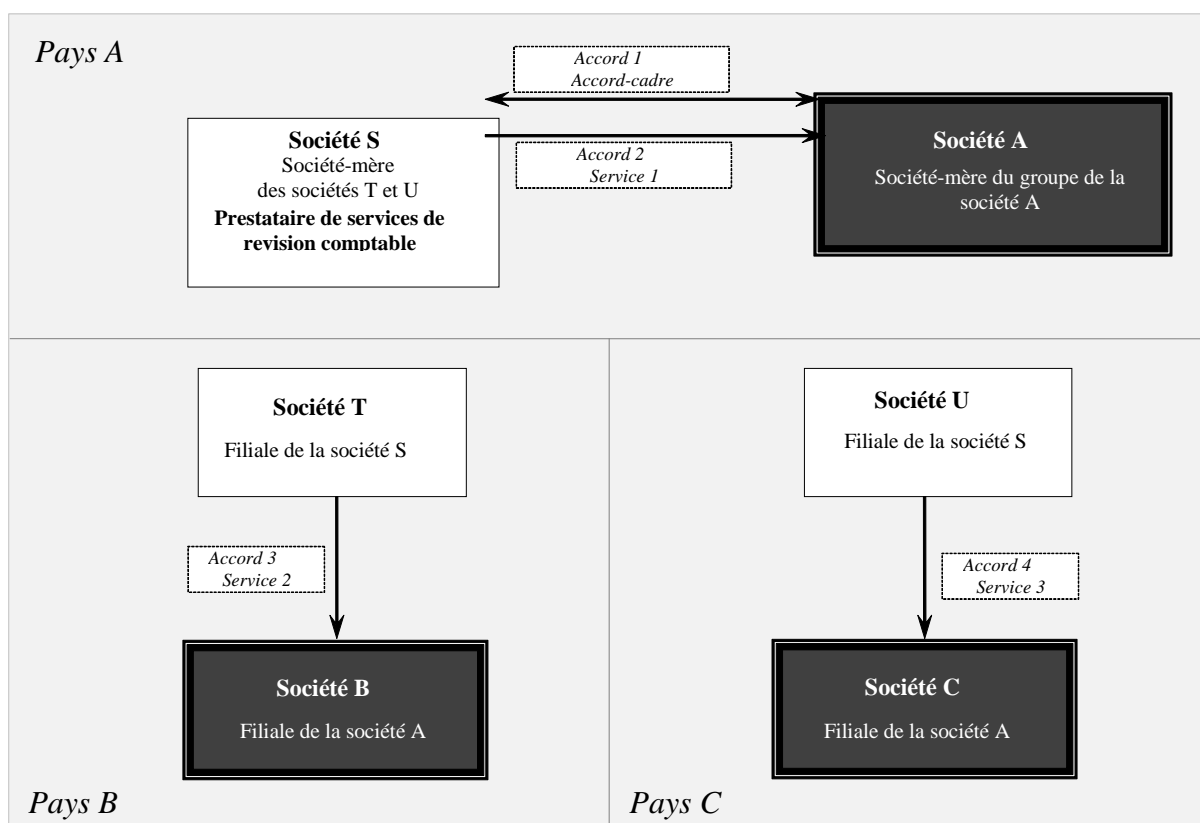
En élaborant cet exemple, on a pris soin d'éviter tout problème lié aux activités de tutelle (« *stewardship* ») qui risquerait de se poser concernant la société A.<sup>35</sup> On pourrait également considérer que la société A, en tant que société-mère, tire avantage des activités d'audit comptable menées dans les pays A, B et C, ne serait-ce par exemple que parce qu'elles recouvrent un examen supplémentaire des états financiers au regard des normes comptables du pays de la société-mère et non uniquement des normes comptables du pays de chaque filiale. On suppose qu'il n'y a pas de problèmes liés aux activités de tutelle dans l'exemple 3 du fait de l'existence du service 4 en vertu duquel la société B fournit des services d'audit comptable à la société A. En outre, toutes les questions concernant l'évaluation à des fins de TVA/TPS et l'identification éventuelle de prestations autres que celles apparaissant dans le schéma sont également écartées.

---

<sup>35</sup> Les dépenses de tutelle sont globalement des dépenses que la société-mère du groupe engage, au titre de frais administratifs et d'autres services fournis aux filiales et autres sociétés apparentées, à son bénéfice en sa qualité d'actionnaire plutôt qu'à celui de chaque filiale ou société apparentée considérée individuellement. Ces frais sont soit pris en charge directement par la société-mère, soit supportées par la filiale puis imputés à la société-mère. Généralement, ils sont traités comme des dépenses devant être imputées à la société-mère : ils doivent en effet être considérés comme des dépenses de surveillance ou des dépenses imputables à l'actionnaire dans la mesure où c'est lui ou le groupe tout entier qui en bénéficie et non une filiale ou une société apparentée en particulier.

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

Dans cet exemple, la société-mère du groupe qui cherche à se procurer des services d'audit comptable conclut un accord global dit « accord-cadre » avec la société-mère du cabinet d'audit (toutes deux situées dans le même pays) portant sur la prestation de services d'audit comptable dans un certain nombre de pays<sup>36</sup>.



#### Faits

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

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

La société A a besoin de services d'audit comptable pour respecter les obligations imposées à ses sociétés par la législation dans le pays A et à ses filiales localisées dans les pays B et C. La société A conclut un

<sup>36</sup> L'expression « accord-cadre » est employée uniquement pour établir une distinction avec l'accord commercial séparé portant sur la fourniture de services d'audit comptable à la société-mère. Les Principes directeurs n'ont pas pour objet de tenter de définir d'une quelconque manière en quoi pourrait consister un accord-cadre.

accord-cadre avec la société S (Accord 1). L'accord-cadre stipule les définitions, les obligations en matière de confidentialité, les garanties, les échéances et les limites à la responsabilité qui ne s'appliqueront, le cas échéant, que si les membres de la société S et de la société A concluent des accords séparés faisant référence à cet accord-cadre. L'accord prévoit également que les sociétés apparentées à la société A et les cabinets d'audit apparentés à la société S peuvent conclure des accords commerciaux citant en référence les termes de l'accord-cadre. Il n'oblige toutefois pas les membres du groupe de la société A ou du groupe de la société S à conclure des accords commerciaux de ce type.

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

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

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

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

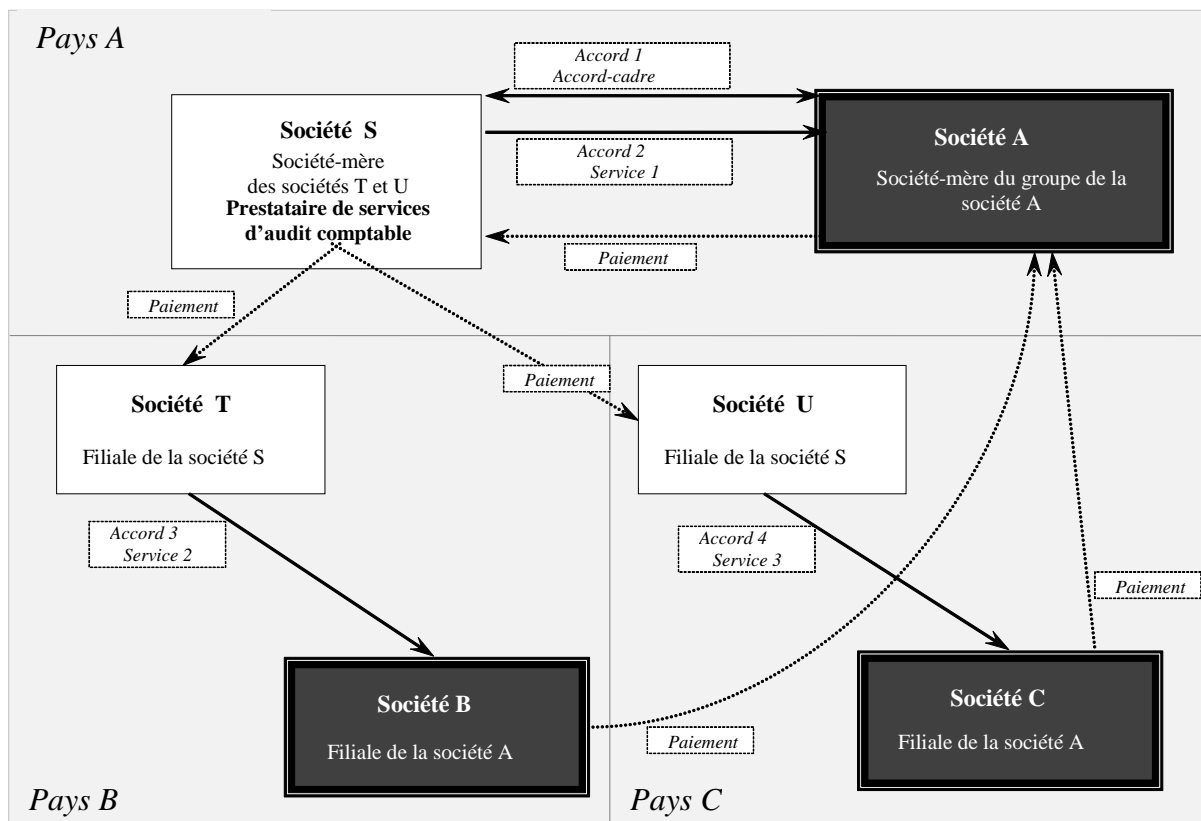
### **Lieu d'imposition**

Conformément à la règle générale, le lieu d'imposition pour la prestation du service 1 survenue entre la société S et la société A sera le pays A puisque la société A se trouve dans le pays A. Toujours conformément à la règle générale, le lieu d'imposition pour la prestation du service 2 survenue entre la société T et la société U sera le pays B car la société B se trouve dans le pays B. En outre, et une fois encore en application de la règle générale, le lieu d'imposition de la prestation du service 3 survenue entre la société U et la société C sera le pays C puisque c'est dans ce pays que se trouve la société C.

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

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

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



## Faits

Cet exemple reprend la situation décrite dans l'exemple 4 si ce n'est que le groupe de la société A a mis en place un système de paiement pour les prestations entre les entreprises du groupe. Le groupe de la société A décide ensuite de réduire les coûts liés aux décaissements en investissant la société A des fonctions d'agent payeur pour tous les membres du groupe<sup>37</sup>. L'accord-cadre dans cet exemple est similaire à celui de l'exemple 4 si ce n'est qu'il prévoit que les services rendus en vertu des accords commerciaux conclus à l'échelon local seront réglés directement par la société A à la société S pour tous les membres du groupe de la société A.

Pour les services d'audit comptable fournis en vertu des trois accords commerciaux conclus par elles, les sociétés S, T et U suivront la procédure habituelle de facturation et émettront des factures respectivement au nom des sociétés A, B et C. Pour ce qui est du paiement cependant, la société S établira un relevé global (à laquelle seront jointes les copies des factures établies au titre des prestations de services exécutées) à l'intention de la société A. C'est au vu de ce relevé que la société A acquittera le montant exigé par la société S et exigera à son tour le jour même le paiement des sommes respectivement dues par B et C. Parallèlement, la société S créditera les sociétés T et U des montants qui leur sont dus le jour même où la société A procédera au paiement des prestations exécutées.

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

## Lieu d'imposition

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

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

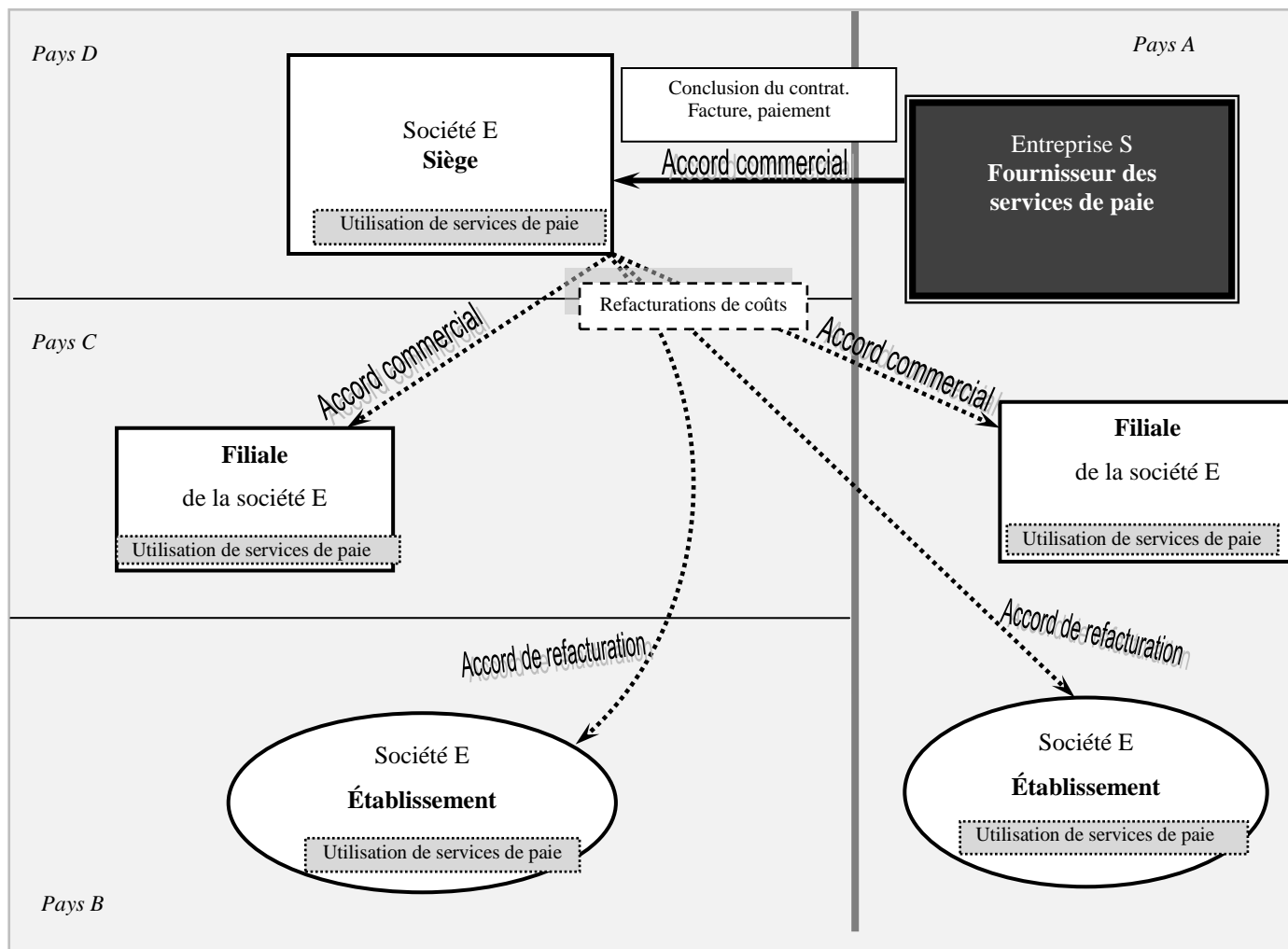
---

<sup>37</sup> Il est admis que, dans certains cas, la fonction d'agent payeur peut générer l'apparition d'une prestation distincte, ou de prestations distinctes, entre la société A et ses filiales. Aux fins du présent exemple, tel n'est pas le cas.

ANNEXE 2

EXEMPLES ILLUSTRANT L'APPLICATION DE LA MÉTHODE DE LA REFACTURATION CONFORMÉMENT À LA RÈGLE GÉNÉRALE CONCERNANT LE LIEU D'IMPOSITION DE PRESTATIONS DE SERVICES ET DE LIVRAISONS DE BIENS INCORPORELS À DES ENTITÉS JURIDIQUES A IMPLANTATIONS MULTIPLES

FOURNITURE DE SERVICES DE PAIE



## Faits

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

La société E, représentée par son siège, conclut un accord commercial avec le fournisseur S, situé dans le pays A, portant sur la prestation de services de gestion de la paie. Dans cet exemple, les services de gestion de la paie<sup>38</sup> concernent le personnel du siège de la société E, de ses établissements situés dans les pays A et B, ainsi que de ses filiales dans les pays A et C.

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

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

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

## Prestataire

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

## Groupe client<sup>39</sup>

Après avoir représenté la société E dans l'accord commercial conclu avec le fournisseur S, le siège de la société E aura généralement enregistré ce fournisseur dans le « fichier principal prestataires » de son système ERP<sup>40</sup> et aura créé un centre de coûts afin d'inscrire et de regrouper les coûts correspondants. Dans cet exemple, le siège a représenté la société E pour la conclusion d'un accord commercial couvrant l'acquisition de services pour son propre usage, pour celui de ses établissements situés dans les pays A et B et de ses filiales dans les pays A et C. En conséquence, le siège de la société E réfléchira à la méthodologie

---

<sup>38</sup> Les services de gestion de la paie font intervenir différentes étapes, comme la collecte des données, la saisie des données principales dans les systèmes informatiques, le suivi des évolutions législatives, le calcul des impôts, l'émission de bulletins de paie, la préparation des écritures comptables, la réparation des fichiers de virement bancaire, l'émission de rapports récapitulatifs, etc.

<sup>39</sup> Dans cet exemple, l'expression « groupe client » désigne la société E ainsi que ses établissements et filiales qui emploient le personnel concerné par les services rendus par le fournisseur S.

<sup>40</sup> Les systèmes de planification des ressources de l'entreprise (ERP) intègrent les flux de gestion internes et externes et les informations à l'échelle de l'ensemble de l'entreprise, qui englobent les fonctions financières et comptables, la production, les ventes et les services, la gestion des relations avec les clients, etc. Les systèmes ERP automatisent cette activité au moyen d'un logiciel intégré. Leur objectif est de faciliter la circulation de l'information entre toutes les fonctions d'une entreprise et de gérer les relations avec les parties prenantes extérieures, comme les fournisseurs et les clients. Voir Bidgoli, Hossein, (2004). *The Internet Encyclopedia*, Volume 1, John Wiley & Sons, Inc. p. 707.

adéquate permettant de répartir les coûts de ces services entre lui-même, ses établissements et ses filiales. Dans cet exemple, cette répartition sera fondée sur le nombre de salariés (« les effectifs »). Dans le cas présent, les effectifs donnent une image juste et raisonnable de l'utilisation des services de gestion de la paie par le siège de la société E, ses établissements et filiales qui emploient le personnel visé par ces services. Par conséquent, les effectifs sont considérés comme étant une clé de répartition des coûts acceptable pour ces services.

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

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

Ensuite, le traitement approprié au regard de la TVA (« codification ») sera appliqué à cette entrée. Le traitement est généralement basé sur un « arbre de décision » qui prend en compte les différents scénarios possibles au regard de la TVA. Dans le cas présent, la conclusion concernant le siège de la société E sera que la facture reçue du fournisseur S ne doit pas faire apparaître la TVA et que le siège doit déclarer la TVA dans le pays D en vertu d'un mécanisme d'autoliquidation<sup>41</sup>. Une fois approuvée, la facture sera traitée en vue de son paiement par le siège directement au fournisseur S, et le siège déclarera la TVA dans le pays D en vertu d'un mécanisme d'autoliquidation. Le siège de la société E dans le pays D déduira la taxe correspondante sur les intrants, conformément à son droit de déduction normal.

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

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

La table de clés de répartition attribue 50 % au siège dans le pays D, 5 % à l'établissement dans le pays A, 15 % à l'établissement dans le pays B, 10 % à la filiale dans le pays A et 20 % à la filiale dans le pays C. Le système comptable au siège de la société E établit deux factures au titre de la fourniture ultérieure à ses filiales, une d'un montant de 2 000 à la filiale située dans le pays A, et l'autre d'un montant de 4 000 à la filiale située dans le pays C<sup>42</sup>. Conformément à la règle générale, ces factures seront exonérées de TVA

---

<sup>41</sup> Aux fins de cet exemple, on suppose que tous les pays appliquent un mécanisme de l'autoliquidation qui consiste à transférer la redevabilité de la taxe du fournisseur au client. Certains pays n'exigent pas du client qu'il déclare la taxe due en vertu de l'application du mécanisme d'autoliquidation lorsqu'il peut prétendre à la déduction de l'intégralité de la taxe acquittée en amont sur ses achats.

<sup>42</sup> Voir section C.4 *Commentaires sur l'application de la règle générale - Entités juridiques ayant une seule localisation* », paragraphes 3.38 et suivants.



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

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

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

### **Administrations fiscales**

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

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

Les administrations fiscales des pays A, B et C doivent être en mesure de vérifier que les filiales et les établissements de la société E appliquent correctement le mécanisme de l'autoliquidation aux refacturations effectuées par le siège. Les filiales doivent conserver toutes les informations pertinentes constitutives de leur accord commercial avec la société E représentée par son siège et les établissements doivent conserver toutes les informations pertinentes constitutives de leur accord de refacturation avec le siège. En particulier, les administrations fiscales des pays A et B doivent être en mesure de s'assurer que les établissements ont déclaré la taxe au bon moment, qui correspond à la date d'imposition prévue par les règles habituelles en vigueur dans leur juridiction (par exemple, date des documents de refacturation internes, date de paiement de la rémunération au siège).

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

# Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS

## Sommaire

Chapitre 1. Caractéristiques fondamentales des taxes sur la valeur ajoutée

Chapitre 2. Neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux

Chapitre 3. Détermination du lieu d'imposition des prestations internationales de services et livraisons internationales de biens incorporels