

Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS

LORSQUE LE FOURNISSEUR N'EST PAS
SITUÉ DANS LA JURIDICTION
D'IMPOSITION

**Mécanismes pour la collecte effective de la
TVA/TPS lorsque le fournisseur n'est pas situé
dans la juridiction d'imposition**

Crédits photo: @iStockphoto.com/Maxiphoto.

© OCDE 2017

You can copy, download or print OECD content for your own use, and you can include excerpts from OECD publications, databases and multimedia products in your own documents, presentations, blogs, websites and teaching materials, provided that suitable acknowledgment of the source and copyright owner is given. All requests for public or commercial use and translation rights should be submitted to rights@oecd.org. Requests for permission to photocopy portions of this material for public or commercial use shall be addressed directly to the Copyright Clearance Center (CCC) at info@copyright.com or the Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) at contact@cfcopies.com.

Avant-propos

Ce rapport sur "La conception et l'administration des mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition" ("le rapport") est consacré à la description des règles et des mécanismes permettant la collecte effective de la TVA/TPS sur les fournitures transfrontières de services et de biens incorporels, comme recommandé par les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS (les Principes directeurs) et par le rapport final de 2015 établi au titre de l'Action 1 « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique » du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« Rapport sur l'Action 1 BEPS »).

La mise en œuvre et l'application effective de ces règles et de ces mécanismes est une priorité pour de nombreux pays dans le monde afin d'assurer que la TVA/TPS est effectivement payée de manière appropriée sur le commerce en ligne de services et de produits numériques, en constante augmentation. La mise en œuvre cohérente et homogène de ces mécanismes de collecte dans les différentes juridictions devrait renforcer le degré de respect des règles fiscales et la capacité des administrations fiscales à percevoir l'impôt notamment grâce à la coopération administrative internationale.

Ce rapport a été réalisé par l'OCDE avec la participation active d'un grand nombre de juridictions au-delà de l'OCDE ainsi que de la communauté mondiale des entreprises, notamment par l'intermédiaire du Forum mondial de l'OCDE sur la TVA et du Groupe technique consultatif du Groupe de travail n 9 de l'OCDE sur les impôts sur la consommation (GTC GT9).

Ce rapport comprend essentiellement les principaux éléments suivants :

- **Le chapitre 1** fournit une réponse aux questions clés de politique et de conception relatives à la collecte de la TVA/TPS sur les fournitures de services et de biens incorporels lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition (Chapitre 3 des Principes directeurs) ;
- **Le chapitre 2** examine et propose des orientations concernant un ensemble de questions de conception spécifiques relatives aux "régimes de collecte fondés sur l'identification", c'est-à-dire les régimes de collecte de la TVA/TPS qui sont basés sur l'obligation pour les fournisseurs étrangers de s'identifier et de payer la taxe dans la juridiction d'imposition (chapitre 3, section C.3.2 des Principes directeurs) ;
- **Le chapitre 3** propose des orientations plus précises relatives à la conception et à l'application d'un "régime d'identification et de collecte simplifié" pour les fournisseurs non-résidents tel qu'il est recommandé par les Principes directeurs (chapitre 3, section C.3.3.) et par le Rapport sur l'Action 1 BEPS (Section 8.2.2 et Annexe D).

Ce rapport est le premier d'une série de "dispositifs de mise en œuvre" pour soutenir la mise en œuvre cohérente des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS (les Principes directeurs) tels qu'inclus dans la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels [[C\(2016\)120](#)]¹.

Ce rapport ne vise pas à fournir des prescriptions détaillées pour les législations nationales. Les juridictions sont souveraines dans la conception et d'application de leur législation. Il cherche plutôt à présenter les approches possibles et à traiter des questions de politique connexes. Son objectif est d'aider les décideurs à évaluer et à mettre au point les cadres juridiques et administratifs dans leur juridiction compte tenu de leurs particularités économiques, juridiques, institutionnelles, culturelles et sociales et leurs pratiques en la matière.

Ce rapport est évolutif par nature et son contenu sera revu régulièrement à la lumière des développements rapides dans le domaine de la technologie et des processus de vente et de livraison.

¹ Consultable à l'adresse:

<http://acts.oecd.org/Instruments/PrintInstrumentView.aspx?InstrumentID=350&InstrumentPID=0&InstrumentHID=0&Lang=fr>

Table des matières

Abréviations et acronymes	7
Glossaire des termes	8
Préface	9
Contexte	9
Objectif de ce rapport.....	9
Portée de ce rapport	9
Chapitre 1 Collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition questions de politique fiscale essentielles et problèmes de conception.....	11
A. Introduction.....	11
B. Replacer la collecte de la taxe telle qu'elle s'applique aux échanges internationaux dans le contexte des caractéristiques fondamentales de la TVA	11
B.1 Caractéristiques fondamentales de la TVA dans tous les échanges	11
B.2 TVA et échanges internationaux : le principe de destination et ses conséquences sur la collecte de la taxe.....	13
C. Options pour la collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition.....	18
C.1 Collecte par le fournisseur (régimes de collecte fondés sur l'identification)	19
C.2 Collecte par le client.....	24
C.3 Intermédiaires	27
C.4 Systèmes automatisés	29
Chapitre 2 Régimes de collecte fondés sur l'identification – principaux aspects politiques.....	31
A. Introduction.....	31
B. Seuils.....	31
C. Rôle des tierces parties pour faciliter le respect de leurs obligations de TVA par les fournisseurs étrangers.....	32
C.1 Représentants fiscaux	33
D. Approches de la détermination et de la démonstration du statut du client.....	33
E. Approches pour déterminer et démontrer la résidence habituelle du client (s'il y a lieu)	34
Chapitre 3 Conception et fonctionnement la pratique des régimes administratifs et d'identification simplifiés.....	39
A. Introduction.....	39
B. Champ d'application du régime administratif et d'identification simplifié.....	40
B.1 Approche large : englobe l'ensemble des fournitures de services et de biens incorporels B2C par des fournisseurs étrangers	41
B.2 Approche ciblée : champ d'application limité à un ou plusieurs types spécifiques de fournitures de services et de biens incorporels B2C	42
B.3 Considérations générales sur le champ d'application d'un régime administratif et de collecte simplifié.....	43

C.	Approche visant à organiser et à simplifier l'identification et le respect des obligations dans un régime simplifié	43
C.1	Procédure d'identification	44
C.2	Récupération de la taxe d'amont – remboursements	46
C.3	Procédure de déclaration	48
C.4	Paiements	49
C.5	Comptabilité	51
C.6	Facturation	53
C.7	Stratégie de communication - Disponibilité des informations	54
C.8	Régularisation des fournisseurs qui ont omis de s'identifier	56
C.9	Octroi d'un délai suffisant	56
Annexe A	Caractéristiques spécifiques d'un portail en ligne	57

Encadrés

Encadré 1.	Quelles sont les obligations imposées aux entreprises étrangères en matière d'identification à la TVA ?	20
Encadré 2 :	Approche du fournisseur présumé	29
Encadré 3 :	Indices de détermination du statut de client - typologie indicative	34
Encadré 4	Informations devant être communiquées pour contribuer au respect des obligations fiscales par les fournisseurs étrangers dans le cadre des régimes administratifs et d'identification simplifiés	55
Encadré 5 :	Caractéristiques spécifiques d'un portail en ligne bien conçu de manière à faciliter l'identification et le respect des obligations	57

Abréviations et acronymes

API	Interface de programmation d'application (<i>Application Programming Interface</i>)
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
B2B	Entre entreprises (<i>Business-to-Business</i>)
B2C	Entre entreprises et consommateurs finals (<i>Business-to-Consumers</i>)
CAF	Comité des affaires fiscales
GT9	Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation
GTC	Groupe technique consultatif
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
PME	Petites et moyennes entreprises
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
TVA/TPS	Taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services
XML	Langage de balisage extensible (<i>Extensible Markup Language</i>)

Glossaire des termes

Accord commercial : les accords commerciaux sont constitués des éléments permettant d'identifier les parties à une fourniture ainsi que les droits et obligations inhérents à cette fourniture. Ils sont généralement l'expression d'un accord mutuel.

Biens incorporels : droits de la propriété intellectuelle et autres biens incorporels.

Entreprise : entité reconnue comme une « entreprise » par la législation nationale.

Fournisseur étranger : fournisseur qui n'est pas situé dans la juridiction d'imposition. Il s'agit des cas dans lesquels la juridiction d'imposition peut n'avoir concrètement qu'un pouvoir limité ou nul pour imposer une obligation de collecte de la taxe au fournisseur.

Principes directeurs : Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS inclus dans la Recommandation sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels.

Rapport BEPS Action 1 - Rapport final de 2015 sur l'Action 1 "Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique" du projet OCDE/G20 sur l'Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

Régime d'identification et de collecte simplifié : régime simplifié pour la collecte de la TVA/TPS basé sur l'identification du fournisseur lorsque celui-ci n'est pas situé dans la juridiction d'imposition, tel que recommandé par les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS (section C.3.3) et par le rapport établi au titre de l'Action 1 du Projet BEPS (Section 8.8.2 et Annexe D).

Seuil : désigne un montant en devises des fournitures réalisées dans la juridiction d'imposition en dessous duquel les fournisseurs étrangers sont dispensés de l'obligation de s'identifier et de collecter la TVA dans le cadre d'un régime d'identification et de collecte simplifié.

TVA : tout impôt national qui possède les caractéristiques fondamentales d'une taxe sur la valeur ajoutée telle qu'elle est décrite dans le chapitre 1 des Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS, indépendamment de l'acronyme utilisé (TPS, par ex.).

Préface

Contexte

En janvier 2016, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE (CAF) a demandé que des orientations soient établies pour soutenir la mise en œuvre cohérente des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS (les Principes directeurs) repris dans la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels [C(2016)120]¹. Ces travaux doivent se concrétiser par un ensemble de rapports destinés à fournir aux administrations fiscales des orientations pratiques pour faciliter l'application effective et cohérente des règles exposées dans les Principes directeurs, en tenant compte des différences de cadre législatif et de capacités administratives entre les juridictions.

Ces travaux sont menés par le Groupe de travail n 9 sur les impôts sur la consommation (GT9), en étroite coopération avec la communauté des entreprises par l'intermédiaire du Groupe technique consultatif du GT9 (GTC).

Objectif de ce rapport

Le CAF a demandé que le GT9 s'attache tout d'abord à établir des orientations concrètes relatives à la conception et à la mise en œuvre en pratique des mécanismes pour la collecte efficace et effective de la TVA/TPS sur les fournitures de services et de biens incorporels par des fournisseurs étrangers, conformément aux recommandations des Principes directeurs. Le résultat de ces travaux est présenté dans ce rapport (ci-après le « le rapport sur les mécanismes de collecte »).

Ce rapport fournit des orientations relatives à la mise en œuvre cohérente des régimes simplifiés fondés sur l'identification du fournisseur tels qu'ils sont recommandés dans les Principes directeurs (section C.3.3 des Principes directeurs) et dans le rapport final établi au titre de l'Action 1 « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique » du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (« Rapport sur l'Action 1 du Projet BEPS » ; Annexe D).

Les juridictions du monde entier s'emploient à mettre en œuvre des régimes administratifs simplifiés fondés sur l'identification du fournisseur et elles sont souvent confrontées à des difficultés de conception similaires et à des choix complexes liés à ces difficultés. Il y a beaucoup à gagner de l'analyse des défis clés relatifs à la mise en œuvre et au fonctionnement de ces régimes et de la détermination des solutions possibles et des bonnes pratiques pour les relever. Une application cohérente des régimes de collecte et d'identification simplifiés dans les juridictions, fondée sur des approches et des meilleures pratiques communes, devrait renforcer le degré de respect des règles fiscales par les fournisseurs étrangers et renforcer les capacités des administrations fiscales à percevoir l'impôt grâce à la coopération administrative internationale.

Portée de ce rapport

Ce rapport sur les mécanismes de collecte comprend les principaux éléments suivants :

- **Le chapitre 1** présente une description générale des questions de fond en matière de politique et de conception relatives à la collecte de la TVA/TPS sur les fournitures de services et de biens incorporels par des fournisseurs étrangers ;

¹Consultable à l'adresse: <http://acts.oecd.org/Instruments/ListByInstrumentDateView.aspx>

- **Le chapitre 2** propose une vue d'ensemble des questions clés en matière de politique et de conception que les administrations fiscales doivent prendre en compte pour concevoir et mettre en œuvre un régime de collecte fondé sur l'identification du fournisseur. Ces considérations peuvent s'appliquer autant aux régimes comportant des mesures de simplification spécifiques qu'à ceux qui sont fondés sur l'identification sans simplifications ;
- **Le chapitre 3** propose des orientations plus précises relatives à la conception et à l'application d'un régime d'identification et de collecte simplifié tel qu'il est recommandé par les Principes directeurs (section C.3.3.) et par le rapport établi au titre de l'Action 1 du BEPS (Section 8.2.2 et Annexe D).

Ce rapport est principalement consacré à la collecte de la TVA/TPS sur les fournitures de services et de biens incorporels par un fournisseur qui n'est pas situé dans la juridiction d'imposition (fournisseur étranger).

Il s'appuie sur les recherches, analyses et expériences des juridictions qui ont mis en œuvre un régime d'identification et de collecte simplifié ou qui sont sur le point de le faire ainsi que sur l'expérience des entreprises qui se sont identifiées sous ces régimes ou envisagent de le faire. Dans ce contexte, il convient de tenir compte des considérations suivantes :

- Les administrations fiscales sont confrontées à une grande diversité d'environnements (juridiques, économiques, culturels, de capacités administratives, etc.) qui influencent la façon dont elles gèrent leur régime d'identification et de collecte simplifié. En outre, il est reconnu que les modèles économiques et les structures des entreprises peuvent varier considérablement en ce qui concerne leurs motivations et leur capacité à respecter les règles fiscales.
- L'échange de renseignements et la coopération administrative internationaux peuvent et doivent contribuer de manière significative à gérer et à surmonter les problèmes rencontrés par les administrations fiscales dans le fonctionnement et le contrôle de ces régimes, notamment pour faciliter leur application aux fournisseurs étrangers et suivre le degré de respect de ces règles.
- La consultation de la communauté des entreprises lors de l'élaboration d'un régime d'identification et de collecte simplifié ainsi qu'une stratégie de communication appropriée pour faire connaître son application et expliquer les principaux aspects du respect des obligations sont indispensables à la réussite de sa mise en œuvre. Par ailleurs, l'octroi d'un délai approprié (en l'espèce, le délai entre l'annonce et l'entrée en vigueur du régime) présente des avantages pour les administrations fiscales mais aussi pour les contribuables dans la mesure où il permet un changement de processus opérationnel progressif et adapté.
- Bien qu'il reconnaisse le rôle important de la technologie pour la simplification, l'administration et le respect des obligations dans le cadre d'un régime simplifié fondé sur l'identification, le présent rapport n'aborde pas en détail les aspects technologiques dans la mesure où il est difficile de suivre la rapidité de leur évolution et le rythme auquel elle devrait se poursuivre. Néanmoins, ce rapport est évolutif par nature et devra être révisé à la lumière des évolutions qui le concernent.
- Ce rapport ne vise pas à fournir des prescriptions détaillées pour les législations nationales. Les pays sont souverains en ce qui concerne la conception et d'application de leur législation. Il cherche plutôt à définir les différentes approches possibles et à traiter des questions de politique connexes. Son objectif est de servir de référence. Il a été conçu pour aider les décideurs 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.

Chapitre 1

Collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition

Questions de politique fiscale essentielles et problèmes de conception

A. Introduction

1. Ce chapitre rappelle les questions de politique fiscale essentielles et les problèmes de conception soulevés par la collecte de la TVA¹ sur les fournitures de services et de biens incorporels effectuées par un fournisseur qui n'est pas situé dans la juridiction d'imposition. Il commence par replacer le problème de la collecte de la taxe dans le cadre général des principes fondamentaux qui sous-tendent l'application de la TVA dans un contexte international et qui sont énoncés par les Principes directeurs. Il présente ensuite un aperçu général des approches que les juridictions peuvent adopter et ont adoptées concernant la collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels par une entreprise qui n'est pas située dans la juridiction d'imposition et il examine les avantages et les inconvénients potentiels des différentes options.

B. Replacer la collecte de la taxe telle qu'elle s'applique aux échanges internationaux dans le contexte des caractéristiques fondamentales de la TVA

2. Pour analyser correctement les questions de politique fiscale essentielles et les problèmes de conception soulevés par la collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels par un fournisseur qui n'est pas située dans la juridiction d'imposition, il faut comprendre comment la collecte et les caractéristiques fondamentales de la TVA s'articulent lorsqu'elle est appliquée aux échanges internationaux. Les paragraphes qui suivent rappellent ces caractéristiques fondamentales ainsi que les règles et mécanismes pour leur application pratique recommandés par les Principes directeurs.

B.1 Caractéristiques fondamentales de la TVA dans tous les échanges

3. Les systèmes de TVA sont définis principalement par deux caractéristiques fondamentales qui se manifestent dans tous les échanges auxquels elle s'applique, c'est-à-dire les échanges nationaux et internationaux. Premièrement, la TVA est un impôt sur la consommation finale reposant sur une assiette large. Deuxièmement, la TVA est collectée selon un processus de paiement fractionné. Ces caractéristiques fondamentales sont décrites plus en détail au chapitre 1 des Principes directeurs.

B.1.1 Impôt sur la consommation finale reposant sur une assiette large

4. En tant qu'impôt sur la consommation finale reposant sur une assiette large, le terme consommation devant être entendu comme la consommation finale des ménages, il en découle nécessairement que la charge de la TVA ne doit pas incomber aux entreprises². Cette conclusion s'appuie sur le principe selon lequel la TVA est une taxe sur la consommation finale : puisque les entreprises ne sont pas des ménages, elles sont, du moins en principe, incapables de consommation finale. En pratique, si une entreprise acquiert des biens, des services ou des biens incorporels utilisés en tout ou en partie pour la

¹ Aux fins du présent rapport, les expressions « taxe sur la valeur ajoutée » et « TVA » sont utilisées pour qualifier tout impôt national qui possède les caractéristiques fondamentales d'une taxe sur la valeur ajoutée décrites dans le chapitre 1 des Principes directeurs, indépendamment de sa désignation ou de son acronyme (« Taxe sur les produits et services », TPS, par exemple).

² Voir le chapitre 2 des Principes directeurs, « Neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux ».

consommation privée de ses propriétaires, les régimes de TVA doivent déterminer si, ou dans quelle mesure, l'achat a été effectué dans un but professionnel ou dans un but de consommation privée.

B.1.2 Processus de paiement fractionné

5. Dans le cadre du processus de paiement fractionné qui caractérise le fonctionnement de la TVA, chaque entreprise de la chaîne des transactions participe au processus de collecte de l'impôt et paie la proportion de taxe correspondant à sa marge, c'est-à-dire la différence entre la TVA payée à ses fournisseurs et la TVA reçue de ses clients. Ainsi, la taxe est en principe prélevée sur la « valeur ajoutée » créée à chaque étape de la production et de la distribution.

6. Cette caractéristique centrale de la TVA, associée au principe fondamental selon lequel la charge de la TVA, en tant qu'impôt sur la consommation, ne devrait pas reposer sur les entreprises, nécessite un mécanisme qui permet de dégrever les entreprises de la charge de la TVA qu'elles ont payée lors de l'acquisition de fournitures imposables. Presque toutes les juridictions qui ont une TVA appliquent le processus de paiement fractionné par la méthode soustractive indirecte. Selon cette méthode, chaque opérateur facture la TVA au taux prescrit sur chacune de ses prestations ou livraisons et remet à l'acheteur une facture indiquant le montant de la taxe facturée. L'acheteur est alors en mesure de déduire la taxe d'amont acquittée de la taxe d'aval facturée sur ses ventes. Il payera le solde à l'administration fiscale ou percevra un remboursement le cas échéant.

7. En général, les pays dotés d'une TVA imposent la taxe à chaque stade du processus économique et autorisent la déduction de la taxe d'amont pour tous les opérateurs, à l'exception du consommateur final. Ce principe central confère à la TVA sa principale caractéristique : 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 la fourniture (par exemple, magasins de détail, livraison à domicile, téléchargements sur Internet). En application du mécanisme du paiement fractionné, la TVA « transite par les entreprises » pour grever uniquement les ventes au consommateur final.

B.1.3 Approches possibles de la collecte de la TVA à la lumière de ses caractéristiques fondamentales

8. La collecte de la TVA est indispensable au fonctionnement d'un impôt qui génère environ 20 pour cent des recettes fiscales mondiales dans plus de 160 pays³. En théorie, il est possible d'envisager différentes méthodes pour la collecte de la taxe afin de mettre en œuvre le processus de paiement fractionné, notamment le recours, isolé ou conjoint, aux (1) fournisseurs, (2) clients, (3) intermédiaires et, selon l'évolution technologique, (4) systèmes automatisés. Le choix du système de collecte approprié peut dépendre de plusieurs facteurs, notamment du fait que les échanges soient nationaux ou internationaux, qu'il s'agisse de transactions entre entreprises (B2B) ou entre entreprises et consommateurs finals (B2C) et que les échanges concernent des biens, des services ou des biens incorporels. La question des modalités selon lesquelles la TVA doit être collectée est en fin de compte une question pratique qui permet plusieurs approches en fonction des circonstances dans lesquelles s'applique la TVA et même dans des circonstances similaires lorsque plusieurs approches peuvent être acceptables.

9. Les Principes directeurs sont consacrés, en grande partie, à la recommandation de règles relatives au lieu d'imposition conçues pour mettre en œuvre le principe de destination tel qu'il s'applique au commerce international de services ou de biens incorporels. Le présent chapitre examine les méthodes pour la collecte de la taxe dans la juridiction d'imposition déterminée conformément aux règles recommandées par les Principes directeurs lorsque le fournisseur n'est pas situé dans cette juridiction. Il commence par résumer ces règles avant d'aborder les problèmes de collecte de la taxe qu'elles posent.

³ OCDE (2016), *Tendances des impôts sur la consommation 2016 : TVA/TPS et droits d'accise : taux, tendances et questions stratégiques*, p.17.

B.2 TVA et échanges internationaux : le principe de destination et ses conséquences sur la collecte de la taxe

B.2.1 Le principe de destination - Principe directeur 3.1

10. La TVA se caractérise principalement par le fait qu'il s'agit d'un impôt sur la consommation finale perçu sur les échanges nationaux et internationaux selon un processus de paiement fractionné. Dans le contexte international, l'application de la TVA soulève cependant la question suivante, qui ne se pose pas au niveau national : quelle est la juridiction qui doit appliquer la TVA dans le cadre d'une transaction transfrontalière ? Est-ce la juridiction d'origine ou la juridiction de destination ? La résolution de cette question a un impact important non seulement sur la manière d'appliquer la TVA en général dans le contexte international mais aussi sur la détermination des approches appropriées pour la collecte de la taxe.

11. Selon le principe de destination, l'impôt est en définitive perçu uniquement sur la consommation finale qui a lieu dans la juridiction d'imposition. Il est aussi généralement admis que toutes les recettes reviennent à la juridiction dans laquelle la consommation finale a lieu en vertu du principe de destination. Selon le principe d'origine, l'impôt est perçu dans les différentes juridictions où de la valeur ajoutée est créée. La principale différence économique entre ces deux principes est que le principe de destination place les entreprises en concurrence dans une juridiction donnée sur un pied d'égalité alors que le principe d'origine place les consommateurs situés dans différentes juridictions sur un pied d'égalité.

12. Dans la mesure où il place les entreprises en concurrence dans une juridiction donnée sur un pied d'égalité, le principe de destination assure la neutralité des échanges internationaux. Selon le principe de destination tel qu'il est généralement appliqué, les exportations ne sont pas soumises à l'impôt et ouvrent droit à déduction de la taxe sur les intrants (elles se font donc « en franchise de TVA » ou au « taux zéro ») et les importations sont imposées sur la même base d'imposition et aux mêmes taux que les transactions intérieures.

13. Puisqu'il garantit la neutralité des échanges internationaux, un large consensus se dégage en faveur du principe de destination en application duquel les recettes reviennent au pays d'importation où a lieu la consommation finale. Il est jugé préférable au principe d'origine, tant d'un point de vue théorique que pratique. De fait, le principe de destination est la norme internationale approuvée par les règles de l'Organisation mondiale du commerce (OMC)⁴ et il reflète les règles généralement en vigueur dans la plupart des systèmes de TVA.

14. En accord avec le large consensus international, les Principes directeurs se fondent sur le principe de destination en tant que règle de base pour l'application de la TVA aux échanges internationaux. Ce principe est exposé au Principe directeur 3.1. de la manière suivante : « Pour l'application des impôts sur la consommation, les échanges internationaux de services et de biens incorporels devraient être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation ».

B.2.2 Application du principe de destination - Principes directeurs 3.2 à 3.8

15. En théorie, selon le principe de destination, l'impôt est en définitive perçu uniquement sur la consommation finale qui a lieu dans la juridiction d'imposition. L'adoption du principe de destination en tant que norme de principe pour l'imposition de la consommation ne constitue cependant que le point de départ d'une application cohérente de la TVA aux échanges internationaux qui évite le risque de double

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

imposition et d'absence d'imposition involontaire, en particulier dans une économie qui se caractérise de plus en plus par les échanges de services et de biens incorporels.

16. L'application du principe de destination, c'est-à-dire l'adoption, dans la pratique, de règles relatives au lieu d'imposition qui définissent la juridiction dans laquelle a lieu la consommation finale soulève de nombreuses autres questions. Étant donné que la consommation ne peut pas être observée directement dans bien des cas (si ce n'est la plupart), la détermination de la juridiction dans laquelle la consommation finale a lieu ne peut s'effectuer qu'à partir de critères présomptifs sur le lieu où elle se produit vraisemblablement. Ces critères présomptifs sont généralement fondés sur les caractéristiques de l'opération qui sont connues ou peuvent être connues au moment où son traitement fiscal doit être déterminé. Les Principes directeurs identifient ces critères présomptifs pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels, à la fois pour les opérations B2B et pour les opérations B2C. Les Principes directeurs portent sur les fournitures de services et de biens incorporels et non pas sur les fournitures de biens. Si des règles relatives au lieu d'imposition sont nécessaires à la fois pour les fournitures de biens et pour les fournitures de services et de biens incorporels, l'application du principe de destination aux échanges internationaux de biens est rendue plus aisée par l'existence de contrôles aux frontières nationales ou fiscales⁵. Il est plus difficile d'appliquer le principe de destination aux échanges internationaux de services et de biens incorporels car leur nature est telle qu'ils ne peuvent pas faire l'objet de contrôles aux frontières, contrairement aux biens corporels. C'est la raison pour laquelle les Principes directeurs se concentrent sur les fournitures de services et de biens incorporels.

17. Les règles des Principes directeurs relatives au lieu d'imposition, destinées à appliquer ou faciliter l'application du principe de destination pour l'imposition de la consommation dans les échanges internationaux de services et de biens incorporels distinguent les opérations entre entreprises (B2B) et les opérations entre entreprises et consommateurs finals (B2C). La distinction établie par les Principes directeurs tient compte du fait que les systèmes de TVA dans le monde appliquent généralement des approches différentes pour déterminer le lieu d'imposition des échanges B2B et B2C.

18. La distinction entre les opérations B2B et B2C s'explique notamment par les différents objectifs qui sous-tendent chacune des catégories d'imposition dans le processus de paiement fractionné. L'objectif principal des règles relatives au lieu d'imposition des opérations B2C consiste à prévoir le lieu où le consommateur final consommera vraisemblablement les services ou les biens incorporels fournis (le lieu de consommation finale). L'imposition des opérations B2B est simplement un moyen d'appliquer l'imposition de la consommation finale à travers le processus de paiement fractionné. Les règles relatives au lieu d'imposition concernant les opérations B2B se concentrent par conséquent sur l'endroit où l'entreprise cliente fera vraisemblablement usage de ses achats pour produire des services ou des biens incorporels que les consommateurs finals vont acquérir (le lieu d'utilisation) et visent à faciliter le passage de la charge fiscale au consommateur final tout en garantissant la neutralité au sein du système de TVA. Au-delà des objectifs différents assignés aux règles concernant le lieu d'imposition des opérations B2B et B2C, les systèmes de TVA emploient souvent des mécanismes différents pour faire respecter la loi fiscale et collecter l'impôt pour ces deux catégories d'opérations. À la lumière de ces éléments, les Principes directeurs présentent des règles distinctes pour déterminer le lieu d'imposition des opérations B2B et B2C. Les Principes directeurs soulignent toutefois clairement que cette distinction ne doit pas être interprétée comme une recommandation aux juridictions de prévoir des règles séparées dans leur législation nationale. En outre, malgré la distinction établie par les Principes directeurs dans les règles relatives au lieu

⁵ Il est cependant reconnu que l'existence de contrôles aux frontières peut également se heurter à des problèmes, notamment dans le cadre de la perception de la TVA sur les envois de faible valeur. Voir l'Annexe C du rapport final de 2015 établi au titre de l'Action 1 du Projet BEPS « Relever les défis de l'économie numérique », projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (OCDE 2015).

d'imposition des opérations B2B et B2C, dans la pratique, ces règles sont souvent étroitement alignées et, dans certains cas, la même règle s'applique aux opérations B2B et B2C⁶.

19. Les règles générales de détermination du lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux recommandées par les Principes directeurs, peuvent être résumées de la manière suivante :

- Pour les opérations B2B, la règle générale précise que le lieu d'imposition est la juridiction dans laquelle se situe le client (Principe directeur 3.2) et 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 (Principe directeur 3.4).
- Pour les opérations B2C, la première règle générale qui s'applique aux prestations destinées à être consommées sur place, est celle qui fixe le lieu d'imposition dans la juridiction dans laquelle la prestation est matériellement exécutée. La règle relative à l'exécution matérielle est limitée aux prestations qui :
 - sont matériellement exécutées en un lieu aisément identifiable, et
 - sont habituellement consommées au moment et là où elles sont matériellement exécutées, et
 - requièrent habituellement la présence matérielle des personnes exécutant et consommant les services ou les biens incorporels au moment et à l'endroit où ceux-ci sont matériellement fournis (Principe directeur 3.5).
- En ce qui concerne les opérations B2C, la seconde règle générale (applicable aux opérations qui ne rentrent pas dans le cadre de la première règle générale) précise que le lieu d'imposition est la juridiction dans laquelle le consommateur a sa résidence habituelle (Principe directeur 3.6).

20. Les Principes directeurs reconnaissent qu'il existe des circonstances dans lesquelles une règle spécifique relative au lieu d'imposition peut être plus efficace que les règles générales recommandées. Ils proposent donc un cadre permettant d'évaluer l'opportunité d'une règle spécifique, à la fois pour les opérations B2B et B2C (Principe directeur 3.7), en recommandant que l'application de cette règle spécifique reste limitée. Les Principes directeurs suggèrent également une règle selon laquelle les droits d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux directement liés à un bien immobilier puissent être attribués à la juridiction où se situe le bien immobilier (Principe directeur 3.8).

B.2.3 Problèmes de collecte de la taxe selon le principe de destination lorsque l'entreprise n'est pas située dans la juridiction d'imposition

21. L'exposé ci-dessus sert de fondement à l'examen du problème de collecte de la taxe auquel est consacré ce chapitre, à savoir la collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition. L'origine du problème peut être formulée simplement : l'application du principe de destination aux prestations qui franchissent les frontières internationales crée une rupture juridictionnelle dans la chaîne du processus de paiement fractionné de la taxe qui est au cœur de la TVA.

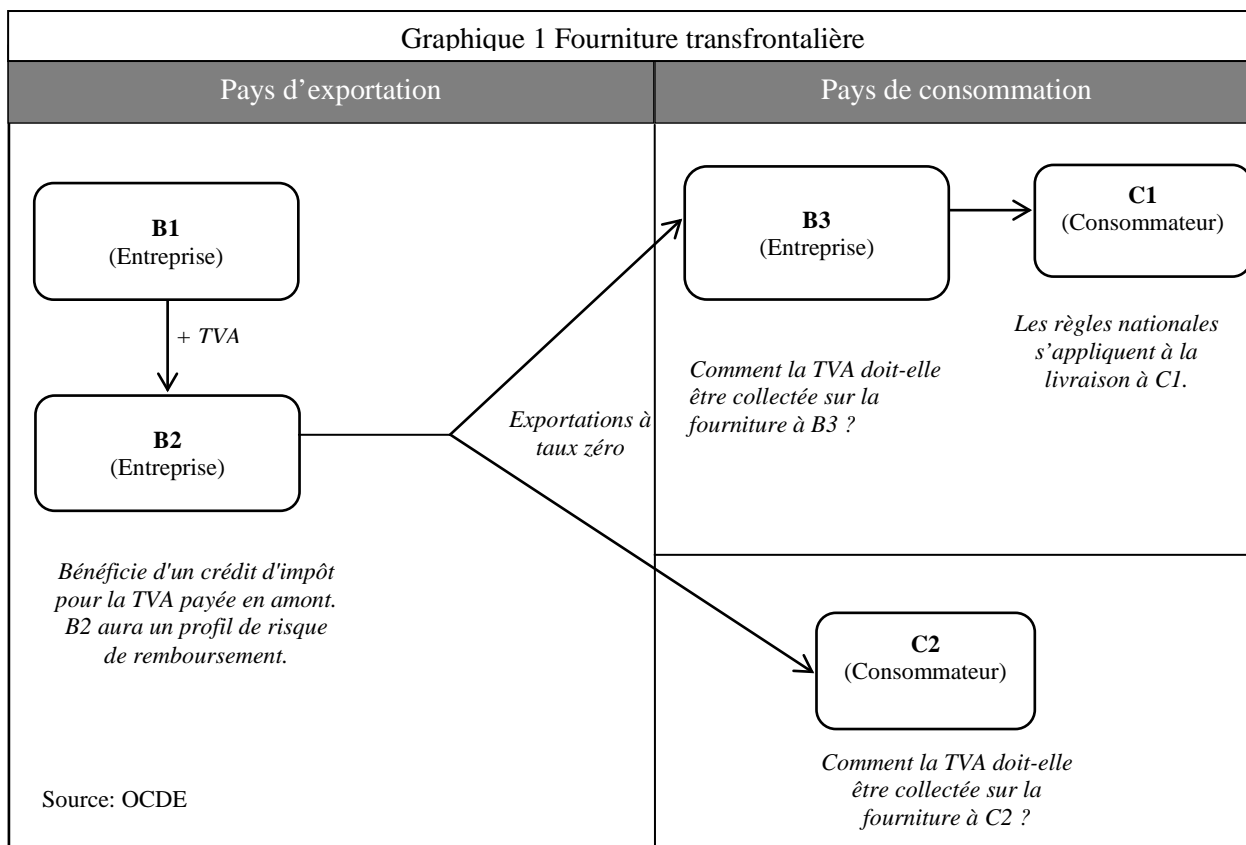
⁶ Par exemple, la règle générale pour les fournitures B2C destinées à être consommées sur place visée au Principe directeur 3.5 est également proposée comme règle spécifique pour les fournitures B2B au Principe directeur 3.7. (voir les paragraphes 3.119 et 3.166 des Principes directeurs).

22. Il est possible de mieux apprécier la nature du problème en examinant tout d'abord le fonctionnement de la TVA dans un contexte purement national, dans lequel cette difficulté ne se pose pas. Lorsque toutes les opérations sont exclusivement nationales, l'ensemble des fournisseurs et acheteurs sont situés dans la même juridiction, qu'il s'agisse d'entreprises ou de consommateurs finals et le processus de paiement fractionné fonctionne sans difficultés (du moins, en principe). Chaque entreprise impliquée dans la chaîne de transactions facture la TVA sur ses opérations imposables, déduit la TVA d'amont et reverse la différence à l'administration fiscale. 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 que la charge de la TVA n'incombe pas à l'entreprise et qu'elle ne porte que sur la consommation finale que la TVA est censée imposer. Comme il y a une "compétence d'exécution" sur toutes les parties prenantes impliquées dans le processus de paiement fractionné, c'est-à-dire qu'une administration fiscale peut exiger de l'ensemble des fournisseurs qu'ils respectent leurs obligations de collecte de la taxe et qu'il n'y a pas de rupture juridictionnelle dans la chaîne de transactions, la TVA fonctionne comme une taxe sur la consommation finale prélevée dans le cadre d'un processus de paiement fractionné.

23. L'exposé qui suit examine le cas dans lequel deux changements ont été apportés à l'exemple précédent : le premier part de l'hypothèse qu'à un point donné de la chaîne de transactions, une entreprise située dans une juridiction fournit une prestation à un client situé dans une autre juridiction ; le second part de l'hypothèse selon laquelle le fournisseur n'est pas "situé" dans la juridiction du client, ce qui, aux fins du présent rapport, signifie que la juridiction du client n'a pas concrètement le pouvoir d'imposer une obligation de collecte de la taxe à l'entreprise. La rupture juridictionnelle de la chaîne de transactions n'affecte pas les principes fondamentaux de la TVA. La TVA conserve sa caractéristique fondamentale d'impôt sur la consommation finale perçu selon un processus de paiement fractionné. La rupture juridictionnelle de la chaîne de transactions a toutefois de lourdes conséquences sur le mode de fonctionnement du processus de paiement fractionné.

24. Le graphique 1 ci-après illustre les deux variantes du scénario précédent, par la fourniture de services/biens incorporels B2B dans le pays d'exportation suivie par une opération transfrontalière à taux zéro (exportation) :

- Fourniture de services/biens incorporels B2B à une entreprise dans le pays de consommation (B2 à B3) suivie par la fourniture de services B2C dans le pays (B3 à C1), ou
- Fourniture de services/biens incorporels B2C dans le pays de consommation (B2 à C2).



- Dans les deux scénarios ci-dessus, B2 effectue une prestation pour un client qui est situé à l'étranger, c'est-à-dire à l'entreprise B3 ou au consommateur final C2. La TVA d'amont payée par B2 en lien avec ces prestations (c'est-à-dire la TVA d'amont payée sur les fournitures reçues de B1) ne fait plus partie du système de paiement fractionné d'une taxe sur la consommation finale comme cela aurait été le cas dans un contexte exclusivement national. Cela résulte du fait que la juridiction à partir de laquelle est effectuée la prestation n'a plus de droits d'imposition relatifs à cette prestation en vertu du principe de destination. Par conséquent, toute taxe payée par le fournisseur dans la juridiction à partir de laquelle la prestation est faite doit être en principe remboursée à ce fournisseur. Ce résultat est généralement obtenu en appliquant le « taux zéro » aux prestations dans la juridiction à partir de laquelle la prestation est effectuée. Elle se fait ainsi « en franchise de TVA » dans la juridiction du fournisseur et permet à ce fournisseur de bénéficier du remboursement de la TVA d'amont payée dans cette juridiction en lien avec cette fourniture⁷.
- En raison de cette rupture juridictionnelle dans le processus en chaîne de paiement fractionné de la TVA, le processus doit effectivement repartir de zéro dans la juridiction du client (le pays de consommation dans le graphique 1 ci-dessus), qui est la juridiction de destination et qui est donc en droit d'imposer ces prestations. Les principes fondamentaux de la TVA exigent donc que la TVA et ses mécanismes de collecte soient conçus pour appliquer le principe de destination dans la juridiction du consommateur, la taxe étant en définitive supportée par le consommateur final à travers le processus de paiement fractionné.

⁷ La TVA versée précédemment par des entreprises impliquées dans la chaîne de transactions en raison de fournitures dans la juridiction du fournisseur aurait été déjà nettoyée de la TVA du fait de la déduction de la taxe acquittée en amont sur ces fournitures par les entreprises successives.

- Étant donné que le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition (en l'espèce, la juridiction du client, le pays de la consommation dans le graphique 1 ci-dessus), on peut alors se demander comment mettre en œuvre le processus de paiement fractionné le plus efficacement possible et quels sont les facteurs que les juridictions doivent examiner pour déterminer l'approche la mieux adaptée à la collecte de la taxe en fonction des circonstances de la prestation.

25. En matière d'échanges internationaux de biens, les mécanismes de collecte de la TVA selon le principe de destination sont relativement simples et efficaces. En principe, la livraison d'un bien est assujettie à la TVA dans la juridiction dans laquelle est situé le bien au moment de la transaction. Lorsqu'une transaction implique le transfert de biens d'une juridiction vers une autre, les biens exportés sont exonérés de TVA dans la juridiction du vendeur (ils sont expurgés de toute TVA grâce aux déductions successives de la taxe d'amont effectuées par les entreprises), tandis que les importations sont assujetties au même taux de TVA que les biens équivalents dans la juridiction de l'acheteur. La TVA sur les importations est généralement perçue en même temps que les droits de douane et les contrôles aux frontières offrent, le plus souvent, un mécanisme efficace de collecte de la TVA sur les échanges internationaux de biens dans le pays de destination, y compris lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition⁸. En outre, dans le cadre des échanges B2B, certaines juridictions reportent le recouvrement de la taxe sur les importations jusqu'à la déclaration suivante de TVA de l'importateur.

26. En raison de leur nature, les échanges internationaux de services et de biens incorporels ne permettent pas un mécanisme efficace de contrôles aux frontières pour percevoir la taxe dans la juridiction d'imposition conformément au principe de destination lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition. Étant donné qu'il n'est pas possible d'arrêter les services et les biens incorporels à la frontière, d'autres mécanismes doivent être employés pour percevoir la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition. Le présent chapitre examine les autres mécanismes de collecte possibles dans ce contexte et étudie les avantages et inconvénients potentiels des différentes options. Dans le cadre de chacune des solutions possibles, il est important de reconnaître le rôle critique que peuvent et doivent jouer l'échange de renseignements et la coopération administrative pour gérer et surmonter les difficultés liées à la rupture juridictionnelle de la chaîne de transactions⁹.

C. Options pour la collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition

27. Les principales approches possibles pour la collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition peuvent être définies en s'appuyant sur l'implication (de manière isolée ou conjointe) (1) des fournisseurs, (2) des clients et (3) des intermédiaires. En fonction des évolutions technologiques, les systèmes automatisés pourront jouer à l'avenir un rôle central pour faciliter la collecte de la taxe. À l'heure actuelle, la technologie est considérée, de manière plus réaliste, comme un outil d'aide aux mécanismes de collecte existants. Ce chapitre examine la conception, les avantages et les inconvénients potentiels de chacune de ces approches appliquées aux échanges internationaux de services et de biens incorporels lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition (« fournisseurs étrangers »), en mettant particulièrement l'accent sur les mécanismes de collecte de la taxe recommandés par les Principes directeurs.

⁸ Voir la note de bas de page 6 ci-dessus.

⁹ Voir les paragraphes 3.152 et 3.154 et le chapitre 4 des Principes directeurs.

28. L'évaluation des avantages et des inconvénients des différentes approches doit se faire en gardant à l'esprit qu'elles ne s'excluent pas mutuellement. La détermination du régime de collecte approprié peut impliquer l'association de différentes approches décrites dans ce chapitre.

C.1 Collecte par le fournisseur (régimes de collecte fondés sur l'identification)

29. La facturation, la collecte et le paiement corrects de la TVA ainsi que les obligations déclaratives qui y sont associées relèvent traditionnellement de la responsabilité du fournisseur. La collecte de la TVA par le fournisseur fonctionne généralement avec efficacité lorsque ce dernier se situe dans la juridiction d'imposition car celle-ci a le pouvoir de lui imposer la collecte de la taxe ainsi que les obligations correspondantes.

30. Néanmoins, lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition, bien que cette juridiction ait le pouvoir légal d'exiger du fournisseur qu'il s'identifie, facture, collecte et paye la taxe due, elle peut cependant ne pas avoir la capacité de lui imposer concrètement ces obligations. Les difficultés auxquelles sont confrontées les administrations fiscales de la juridiction d'imposition peuvent être les suivantes : établir que le fournisseur étranger a effectué des livraisons qui, selon le principe de destination, sont soumises à la TVA dans leur juridiction ; imposer la collecte et le paiement de la taxe par les fournisseurs étrangers ainsi que les mesures de suivi comme l'accès aux documents comptables ou les procédures de vérification et de collecte des taxes restant dues. Face au développement croissant des échanges internationaux de services et de biens incorporels, les administrations fiscales peuvent être amenées à gérer de plus en plus d'entreprises étrangères qui n'ont pas de présence matérielle dans leur juridiction.

31. L'obligation imposée aux fournisseurs de s'identifier et d'appliquer la TVA dans une juridiction dans laquelle ils ne se situent pas peut également leur poser des difficultés. Celles-ci peuvent être lourdes pour les grandes entreprises mais encore d'avantage pour les petites et moyennes entreprises, notamment lorsque cette obligation s'impose dans plusieurs juridictions (voir l'encadré 1).

Encadré 1. Quelles sont les obligations imposées aux entreprises étrangères en matière d'identification à la TVA ?

Parallèlement à la nécessité de maîtriser les obligations fondamentales d'identification à la TVA et le dépôt de déclarations de TVA périodiques, répondre aux exigences du régime de TVA d'une juridiction implique généralement la compréhension et l'évaluation des éléments suivants :

- La législation relative à la TVA
- Les instructions de l'administration fiscale
- La jurisprudence qui précise l'application de la législation et des instructions administratives
- Les ressources humaines et techniques (internes et externes) requises pour gérer les aspects pratiques spécifiques au pays et pour établir un processus interne et externe visant à faciliter le respect des obligations légales avec précision et en temps voulu.

La tâche est exigeante lorsqu'il existe une seule juridiction étrangère et elle l'est encore davantage lorsque plusieurs juridictions étrangères sont impliquées. L'impossibilité de communiquer dans la langue locale, notamment lorsque des questions procédurales complexes sont en jeu comme les relations avec un système judiciaire étranger, oblige souvent l'entreprise à recourir à une assistance locale moyennant paiement.

Les obligations spécifiques liées à l'identification à la TVA peuvent se résumer de la manière suivante :

- Obtenir des informations sur le processus local d'identification à la TVA et sur la déclaration de TVA elle-même dans une langue qui peut être comprise par le demandeur.
- Comprendre les règles locales relatives à la désignation éventuelle d'un représentant fiscal et nommer un tel représentant si nécessaire.
- S'assurer une garantie bancaire et/ou ouvrir un compte bancaire le cas échéant.
- Comprendre comment distinguer les fournitures B2B des fournitures B2C si des règles différentes s'appliquent à chacune d'entre elles.
- Comprendre comment fonctionnent les seuils (lorsqu'ils existent).
- Comprendre les mécanismes de collecte en vigueur.
- Comprendre les taux de TVA en vigueur dans la juridiction concernée et procéder aux modifications nécessaires des systèmes pour pouvoir facturer le taux approprié de TVA.
- Comprendre les règles de facturation et modifier les systèmes informatiques en conséquence.
- Comprendre les règles locales relatives à certains problèmes de TVA complexes et souvent très spécifiques, comme les délais et les procédures de régularisation.
- Comprendre les règles spéciales éventuelles relatives aux petits fournisseurs.
- Stocker et conserver les documents conformément à la législation locale.
- Suivre activement les mises à jour législatives et réglementaires qui peuvent exiger des modifications de l'entreprise et de ses systèmes.
- Faire face aux contrôles fiscaux en sollicitant un conseil et en bénéficiant d'une assistance locale si nécessaire.
- Gérer les différends dans des systèmes judiciaires étrangers (en prenant connaissance notamment des délais, procédures et protocoles).
- Comprendre les interactions avec les autres taxes et règles de la juridiction locale.

32. Cela soulève la question suivante : quelles sont les solutions possibles pour mettre au point un régime de collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels par les fournisseurs étrangers qui renforcera le degré de respect des obligations fiscales et quelle est la probabilité d'application effective d'un tel régime ?

C.1.1 Régimes administratifs et d'identification simplifiés : approche recommandée pour les prestations B2C

33. Les Principes directeurs soulignent que les meilleurs résultats en matière de respect des obligations fiscales seront vraisemblablement obtenus si les obligations administratives dans la juridiction d'imposition sont limitées à celles qui sont strictement nécessaires à une collecte effective de l'impôt. Une simplification appropriée est particulièrement importante pour faciliter le respect des obligations fiscales par les entreprises qui font face à ce type d'obligations dans de multiples juridictions. Lorsque les procédures administratives et d'identification traditionnelles sont complexes, leur application aux fournisseurs non-résidents est susceptible de générer des obstacles affectant le respect des obligations fiscales ou le refus de servir les clients dans les juridictions imposant de telles obligations¹⁰. En outre, la complexité peut créer des règles du jeu inéquitables entre les fournisseurs étrangers et les fournisseurs nationaux, se traduisant par des distorsions du marché et pouvant, en définitive, avoir des répercussions importantes sur les recettes des administrations publiques générées par la TVA. Les Principes directeurs recommandent donc que les juridictions qui optent pour l'adoption d'un régime de collecte auprès du fournisseur dans le cadre des échanges internationaux B2C de services et de biens incorporels appliquent un régime administratif et d'identification simplifié afin de faciliter le respect des obligations fiscales par les fournisseurs étrangers.

C.1.1.1 Principales caractéristiques d'un régime administratif et d'identification simplifié tel qu'il est recommandé par les Principes directeurs.

34. Les Principes directeurs indiquent que les régimes administratifs et d'identification simplifiés sont « pour le moment, l'approche la plus efficace et la plus effective pour assurer une perception adéquate de la TVA sur les prestations internationales de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals »¹¹.

35. Il n'existe pas d'approche unique des régimes simplifiés pour faciliter la perception de la TVA auprès des fournisseurs étrangers. Les Principes directeurs contiennent cependant une description générale de la conception et du fonctionnement possibles de ces régimes simplifiés ainsi qu'une présentation de leurs principales caractéristiques.

36. Un régime administratif et d'identification simplifié serait appliqué séparément des régimes administratifs et d'identification traditionnels, sans donner les mêmes droits (par exemple le droit à déduction) ou les mêmes obligations (par exemple en matière déclarative) que dans le régime traditionnel¹². Pour aider les juridictions d'imposition à évaluer et à mettre au point un régime administratif et d'identification simplifié, les Principes directeurs en définissent les principales caractéristiques, en assurant un équilibre entre le besoin de simplification et celui des administrations pour garantir les recettes fiscales¹³.

¹⁰ Paragraphe 3.132 des Principes directeurs.

¹¹ Paragraphe 3.131 des Principes directeurs.

¹² Paragraphe 3.133 des Principes directeurs. Le plus souvent, un fournisseur qui n'est pas situé dans une juridiction n'y acquitte pas de taxe en amont qu'il pourrait récupérer, de telle sorte que le refus du droit à déduction ne l'expose pas à une taxe en amont non récupérable. Néanmoins, si ce fournisseur était en position d'acquitter une taxe en amont non récupérable, il pourrait choisir de s'identifier dans le régime traditionnel.

¹³ Paragraphes 3.135 à 3.151 des Principes directeurs. Comme indiqué ci-dessus, la description du régime simplifié contenue dans les Principes directeurs part du principe qu'il est limité aux fournitures entre entreprises et

- Procédure d'identification simplifiée exigeant le minimum d'informations nécessaire et la possibilité d'une identification en ligne sur le site Internet de l'administration fiscale;
- Absence de récupération de la taxe en amont mais les fournisseurs peuvent s'identifier sous le régime administratif normal et récupérer la taxe en amont selon les règles normales¹⁴;
- Déclarations simplifiées, avec la possibilité de déposer la déclaration par voie électronique;
- Méthodes de paiement électronique ;
- Comptabilité simplifiée et sous forme électronique ;
- Suppression des obligations de facturation ou émission de factures conformément aux règles de la juridiction du fournisseur;
- Disponibilité en ligne de toutes les informations nécessaires pour s'identifier et se conformer au régime administratif et d'identification simplifié;
- Recours à des tierces parties pour aider les juridictions à faire respecter les obligations fiscales;
- Charge administrative relative au respect des règles proportionnelle aux recettes en jeu et maintien de la neutralité entre les fournisseurs nationaux et les fournisseurs étrangers.

37. Le chapitre 3 de ce rapport propose des orientations plus précises relatives aux aspects opérationnels de ces régimes simplifiés.

C.1.1.2 Rapport entre les régimes administratifs et d'identification simplifiés, les prestations B2B et les prestations B2C

38. Si les Principes directeurs recommandent l'application d'un régime administratif et d'identification simplifié uniquement dans le contexte des fournisseurs de services et de biens incorporels B2C, il est établi que ces régimes ne doivent pas être nécessairement limités aux prestations B2C. Les juridictions peuvent envisager d'appliquer un régime administratif et d'identification simplifié aux échanges internationaux de services et de biens incorporels à la fois B2B et B2C, notamment lorsque leur régime de TVA n'établit pas de distinction générale ne font pas de distinction entre les opérations B2B et B2C¹⁵.

39. Les Principes directeurs reconnaissent qu'il existe un autre mécanisme de collecte possible, à savoir le mécanisme de l'autoliquidation qui est généralement plus efficace dans le contexte des opérations B2B que la collecte par le fournisseur lorsque ce dernier ne se situe pas dans la juridiction d'imposition. Le mécanisme de l'autoliquidation transfère la responsabilité de collecter la taxe du fournisseur vers le client. Lorsque seules des opérations B2B sont en cause, l'application du mécanisme d'autoliquidation libère le fournisseur non-résident de toute obligation de s'identifier ou de payer la TVA dans la juridiction d'imposition, ce qui réduit la charge et la complexité administratives pour les fournisseurs non-résidents. Néanmoins, il est généralement admis que le mécanisme de l'autoliquidation n'est pas un mécanisme de collecte viable dans le contexte des opérations B2C. En conséquence, lorsque les règles générales d'un

consommateurs finals. Toutefois, comme indiqué également au paragraphe C.1.2 ci-dessous, ces régimes peuvent être également adaptés aux échanges B2B, sous réserve d'apporter les modifications appropriées liées aux caractéristiques ou aux circonstances des prestations B2B et B2C.

¹⁴ Un fournisseur étranger devrait normalement récupérer la TVA en amont si elle est également déductible ou récupérable par les fournisseurs nationaux, conformément aux Principes directeurs sur la neutralité figurant dans le chapitre 2 des Principes directeurs. Il va de soi qu'une juridiction a toute latitude pour décider du mécanisme approprié de récupération de la TVA en amont, qui permet de garantir le principe de neutralité.

¹⁵. Principes directeurs, paragraphe 3.149

régime de TVA opèrent une distinction entre les opérations B2B et les opérations B2C, il peut être approprié de limiter l'application du régime administratif et d'identification simplifié aux prestations B2C. Cette approche ne reflète pas nécessairement un jugement sur l'incapacité d'un régime simplifié fondé sur le fournisseur à offrir des avantages similaires dans le contexte des opérations B2B. Elle reflèterait plutôt la conviction qu'un régime de collecte fondé sur le client fonctionnerait mieux dans le contexte des opérations B2B qu'un régime fondé sur le fournisseur aux fins de la collecte de la TVA auprès de fournisseurs étrangers (voir les sections C.2.2 et C.2.3 pour plus de précisions sur cette question).

40. Il est donc recommandé que les juridictions qui appliquent un régime simplifié dans le contexte des fournitures B2C conservent le mécanisme de l'autoliquidation (s'il y a lieu) à titre de mécanisme de collecte distinct pour les fournitures B2B.

C.1.1.3 Considérations relatives à la politique fiscale dans le cadre des régimes administratifs et d'identification simplifiés

41. À certains égards, les régimes de collecte simplifiés par le vendeur représentent la solution la plus évidente pour faciliter la collecte effective de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels auprès de fournisseurs étrangers. Premièrement, ils respectent l'approche fondamentale du processus de paiement fractionné qui est au cœur de l'administration de la TVA, à savoir la collecte de la taxe par le fournisseur auprès du client. Deuxièmement, s'agissant des régimes qui n'établissent pas de distinction entre les transactions B2B et les transactions B2C, ils proposent une approche qui peut être appliquée à toutes les fournitures de services et de biens incorporels sans exiger des juridictions qu'elles créent des régimes distincts pour les fournitures B2B et les fournitures B2C. En outre, dans ce cas, ils épargnent aux fournisseurs les problèmes de distinction entre entreprises et consommateurs finals dans le cadre de la conformité au régime fiscal du pays. Troisièmement, il ne semble pas qu'il existe une meilleure solution, du moins pour les fournitures B2C. La perception auprès du client ne semble pas constituer une solution viable¹⁶.

42. S'ils présentent des avantages, les régimes administratifs et d'identification simplifiés ont également des inconvénients. Bien qu'ils puissent faciliter la collecte de la TVA par les fournisseurs étrangers par le biais de procédures administratives et d'identification simplifiées, ils peuvent également comporter leurs propres contraintes. Il peut être, par exemple, plus difficile pour une entreprise cliente d'obtenir une preuve suffisante pour exercer son droit à déduction de la TVA (notamment en raison de la suppression des obligations de facturation dans ces régimes). Ces préoccupations concurrentes impliqueraient donc un compromis entre la nécessité de simplifier les obligations pour les fournisseurs étrangers et le besoin, pour les entreprises nationales, de disposer d'informations suffisantes pour justifier leur droit à déduction. L'inconvénient majeur des régimes administratifs et d'identification simplifiés peut être l'existence d'une solution potentiellement meilleure, du moins en ce qui concerne les opérations B2B, à savoir le mécanisme de l'autoliquidation, qui est examiné ci-après (voir la section C.2.1). Dans les circonstances où une juridiction distingue généralement les transactions B2B et les transactions B2C dans le cadre de son régime de TVA, le mécanisme de l'autoliquidation appliqué aux fournitures B2B peut offrir une meilleure solution qu'un régime de collecte simplifié par le fournisseur du point de vue de la juridiction « d'application ». En outre, compte tenu du fait que le mécanisme de paiement fractionné de la TVA tel qu'il est appliqué aux échanges internationaux doit effectivement repartir de zéro dans la juridiction du client (comme l'explique le paragraphe B.2.3 ci-dessus), la collecte de la taxe par l'entreprise destinataire dans la juridiction d'imposition présentera sans doute moins de risque pour les recettes fiscales qu'un régime de perception auprès du fournisseur (voir le paragraphe C.2.1 ci-dessus). En effet, l'application du régime simplifié génère le risque supplémentaire que l'entreprise cliente puisse demander la déduction de la taxe payée en amont même si le fournisseur ne l'a pas perçue sur les ventes.

¹⁶ Voir la section C.2.

43. Par ailleurs, même si une juridiction ne distingue généralement pas les transactions B2B des transactions B2C dans le cadre de son régime de TVA, elle peut souhaiter mesurer les avantages potentiels en matière d'efficacité de mise en œuvre de l'application d'un mécanisme d'autoliquidation des opérations B2B par rapport aux coûts de création d'un cadre juridique et administratif distinguant les fournitures B2B et les fournitures B2C. En effet, lorsqu'elle est adoptée dans le cadre de la mise en place d'un régime d'identification et de collecte simplifié, les coûts liés à l'établissement d'une telle distinction entre les opérations B2B et B2C peuvent devenir limités (en fonction de son interdépendance avec les règles nationales en matière d'imposition).

C.1.2 Régimes de collecte fondés sur l'identification – Principaux aspects politiques et de conception

44. Le chapitre 2 de ce rapport examine un certain nombre de questions fondamentales que les administrations fiscales doivent prendre en compte lors de la conception et de la mise en œuvre d'un mécanisme de collecte fondé sur l'identification. Ces questions peuvent être pertinentes autant pour les mécanismes comportant des mesures de simplification spécifiques que pour les régimes fondés sur l'identification sans simplifications.

45. L'accent est mis sur les questions suivantes : (i) les questions stratégiques qui impactent la décision d'appliquer ou non un seuil en dessous duquel les fournisseurs non-résidents sont dispensés de l'obligation de s'identifier, de collecter et de verser la TVA dans la juridiction d'imposition ; (ii) le rôle éventuel des prestataires de services spécialisés dans les solutions de respect des obligations fiscales qui facilitent la discipline fiscale des fournisseurs non-résidents dans le cadre d'un régime de collecte de la TVA fondé sur l'identification ; (iii) les méthodes utilisées pour déterminer et démontrer (si nécessaire) le statut du client et sa localisation dans le cadre des régimes de collecte fondés sur l'identification.

C.2 Collecte par le client

C.2.1 Mécanismes de l'autoliquidation ou de l'autocotisation - Approche recommandée pour les fournitures B2B

46. Les Principes directeurs traitant des mécanismes de collecte de la TVA pour les fournitures B2B effectuées par des fournisseurs étrangers recommandent que l'entreprise cliente soit redevable de toute TVA due afin d'épargner au fournisseur des coûts de conformité superflus¹⁷. On applique alors le mécanisme de l'autoliquidation (quelquefois appelé mécanisme « d'autocotisation » ou « TVA acquittée pour compte ») lorsqu'il est compatible avec l'organisation globale du système national d'imposition de la consommation. Selon cette procédure, le client est donc en principe tenu de déclarer le montant de la TVA due sur les services et biens incorporels reçus du fournisseur étranger dans la déclaration de TVA appropriée en tant que taxe d'aval. Le taux applicable est celui en vigueur dans la juridiction du client. Le client dispose ensuite du droit à déduction de la taxe dans les limites autorisées par les règles en vigueur dans sa juridiction.

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

48. Le mécanisme de l'autoliquidation présente un certain nombre d'avantages. En premier lieu, l'administration fiscale de la juridiction où l'utilisation professionnelle a lieu peut vérifier et garantir le respect des règles en vigueur étant donné que c'est elle qui est compétente pour imposer le client. En deuxième lieu, les formalités sont pour une bonne partie transférées du fournisseur au client et sont réduites du fait que le client a par définition accès à toutes les informations détaillées sur l'opération. En troisième lieu, les coûts de traitement pour l'administration fiscale sont plus faibles également puisque le fournisseur

¹⁷ Paragraphes 3.47 et 3.64 des Principes directeurs (omission de la note de bas de page).

n'est pas tenu de se soumettre à des formalités fiscales dans la juridiction du client (identification à la TVA, vérifications, problèmes de langue et de traduction, etc.). En dernier lieu, le mécanisme de l'autoliquidation permet de réduire les risques de pertes inhérents à la nécessité de percevoir l'impôt auprès de fournisseurs non-résidents et ce, indépendamment du fait que les clients de ces fournisseurs puissent prétendre à la déductibilité de la taxe acquittée en amont¹⁸.

49. Dans beaucoup de systèmes de TVA fonctionnant selon la méthode soustractive indirecte, la TVA sur les échanges internationaux de services et de biens incorporels entre entreprises est collectée selon le mécanisme 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.

C.2.2 Mécanismes de l'autoliquidation ou de l'autocotisation - Approche non recommandée pour les fournitures B2C

50. Si les mécanismes de l'autoliquidation fonctionnent généralement de manière satisfaisante dans le contexte des opérations B2B, il est établi qu'ils sont largement inefficaces dans celui des opérations B2C. Dans le cas d'échanges internationaux, ils impliqueraient que le consommateur final déclare auprès de l'administration fiscale la TVA sur les services et biens incorporels acquis auprès de fournisseurs étrangers. Le consommateur final pourrait être tenu, par exemple, d'inclure cette TVA dans sa déclaration d'impôt sur le revenu (cela suppose, bien sûr, que chaque consommateur d'une opération remplisse également une déclaration d'impôt sur le revenu). Une autre possibilité consisterait à exiger que le consommateur remplisse une déclaration de TVA distincte en reversant la taxe à l'administration fiscale.

51. Les Principes directeurs soulignent qu'un tel « mécanisme d'autoliquidation n'offre pas une solution adéquate pour la perception de la TVA sur les prestations entre les entreprises non résidentes et les consommateurs finals ». Le degré de respect des obligations fiscales assuré par un mécanisme d'autoliquidation pour des prestations B2C sera vraisemblablement faible dans la mesure où les consommateurs finals seront peu enclins à déclarer et à payer l'impôt dû, du moins en l'absence de sanctions concrètes pour cause de non-respect de cette obligation. De plus, la perception effective de faibles montants de TVA dus par un grand nombre de consommateurs finals impliquerait sans doute des coûts de gestion considérables qui pourraient être plus élevés que le montant des recettes en cause.

52. C'est la raison pour laquelle une grande partie des Principes directeurs relatifs aux opérations B2C est consacrée à des orientations qui visent à faciliter la collecte de l'impôt par les fournisseurs étrangers. En effet, dans la pratique, si ces fournisseurs ne se chargent pas de collecter la taxe, il est probable que le montant de la TVA collecté sur les fournitures de services et de biens incorporels effectuées par les fournisseurs étrangers reste minime.

C.2.3 Mécanismes de retenue à la source

53. Les régimes de retenue à la source de la TVA sont une variante des mécanismes fondés sur le client pour la collecte de la TVA auprès des fournisseurs non-résidents. Un mécanisme de retenue à la source peut fonctionner de différentes manières. En résumé, ces régimes exigent des clients qu'ils retiennent et règlent la TVA pour le compte du fournisseur non-résident. Si le client est une entreprise pleinement imposable, elle est alors en droit de déduire la TVA qu'elle a retenue et versée à

¹⁸ L'adoption du mécanisme de l'autoliquidation peut cependant être source de problèmes connexes générés par la fraude carrousel lorsque le fraudeur qui acquiert (ou envisage d'acquérir) une fourniture transfrontalière à taux zéro et facture ensuite le taux standard sur la fourniture intérieure disparaît avant d'avoir reversé la TVA collectée (alors même que, dans ces circonstances, la juridiction d'imposition aurait le pouvoir d'imposer une obligation de paiement de la TVA). À cet égard, il convient de rappeler que les Principes directeurs partent généralement de l'hypothèse que les parties agissent de bonne foi et que toutes les transactions sont légitimes même s'ils reconnaissent également que les juridictions, en réponse à la fraude fiscale ou pour l'éviter, peuvent prendre des mesures proportionnées pour se protéger contre la fraude ou les pertes de recettes (Voir les paragraphes 4.22 et 4.23 des Principes directeurs).

l'administration fiscale. Les parties doivent alors tenir compte de leurs positions respectives au regard de la TVA dans leur facturation.

54. Dans la pratique, ce type de système a les mêmes conséquences qu'un mécanisme d'autoliquidation (qui exige que ce soit le client, et non le fournisseur, qui acquitte la TVA) lorsque le client est tenu de payer le montant total de la TVA mais il présente quelques différences juridiques en termes de facturation et d'exigibilité (en effet, dans un régime de retenue à la source, le fournisseur peut rester redevable de la TVA).

55. L'une des principales contraintes de ce système tient au fait qu'il suppose que les fournisseurs aient connaissance des règles et taux d'imposition de la juridiction d'imposition non seulement au moment où la TVA est exigible mais aussi lors de la détermination du prix de la transaction afin de facturer le montant approprié, et cela intervient parfois bien avant la date de la prestation effective et du fait générateur de l'impôt. Cela implique également que l'acheteur ait connaissance des règles relatives à la TVA et qu'il assume les obligations de retenue à la source et de règlement, ce qui peut ne pas être le cas lorsque le client est un petit négociant ou un particulier. Un régime de retenue à la source implique également que les clients aient la responsabilité et la charge de distinguer les fournisseurs étrangers des fournisseurs nationaux.

56. En outre, l'application d'un régime de retenue à la source peut être difficile à gérer par les systèmes de comptabilité et de facturation qui ne sont pas toujours conçus pour faire face aux contraintes d'un tel régime. Face à ces difficultés, les régimes de retenue à la source peuvent ne pas être adaptés aux systèmes automatisés qui ne permettent pas toujours de les gérer.

C.2.4 Considérations de politique fiscale relatives aux mécanismes de collecte par le client.

57. Les mécanismes de collecte par le client ne s'appliquant généralement qu'aux opérations B2B, ils impliquent en principe que le fournisseur détermine si le client est une entreprise ou un particulier. Cette détermination peut représenter des contraintes administratives pour le fournisseur. Elle peut également être source de fraude si un particulier ou une entreprise non identifiée déclarent à tort être une entreprise identifiée qui va déclarer la taxe dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation, dispensant ainsi le fournisseur de l'obligation éventuelle de collecter et de verser la TVA dans la juridiction d'imposition. Ces problèmes, qu'une législation nationale sanctionnant ce type de fraude permet en principe de régler, doivent être comparés aux risques pour les recettes fiscales de la collecte par le fournisseur lorsque ce dernier ne se situe pas dans la juridiction d'imposition (voir le paragraphe C.1. ci-dessus).

58. De plus, les mécanismes de collecte par le client ne semblent pas offrir une solution efficace de perception de la TVA sur les fournitures de services et de biens corporels auprès de fournisseurs étrangers si le système de TVA d'une juridiction n'établit pas de distinction entre les transactions B2B et B2C. Les mécanismes de collecte de la TVA par le client étant inefficaces pour les fournitures B2C effectuées par des fournisseurs non-résidents, ce type de juridiction se trouverait contrainte d'étudier d'autres solutions possibles pour garantir la collecte effective de la TVA sur ces opérations B2C. Une solution éventuelle pour ces juridictions consisterait à disposer à la fois d'un mécanisme de collecte par le client pour les échanges internationaux de services et de biens incorporels B2B et d'un mécanisme administratif et d'identification simplifié pour les échanges internationaux de services et de biens incorporels B2C lorsque le fournisseur ne se situe pas dans la juridiction d'imposition.

59. Il appartient en définitive à chaque juridiction dont le régime de TVA n'établit pas de distinction entre les opérations B2B et les opérations B2C d'évaluer et d'examiner si les avantages liés à l'adoption d'un mécanisme de collecte par le client pour percevoir la TVA sur les échanges internationaux de services et de biens incorporels B2B l'emportent sur les coûts de création d'une distinction entre les fournitures B2B et B2C pour mettre en place un tel mécanisme. D'une part, on pourrait soutenir que, dans la mesure où un régime de collecte par le client est plus efficace pour les opérations B2B qu'un régime de collecte de

la TVA par les fournisseurs étrangers, il y aurait de bons arguments pour que les juridictions mettent en place une distinction entre les opérations B2B et les opérations B2C. Une telle différenciation pourrait faciliter la mise en place de mécanismes de collecte de la TVA qui seraient mieux adaptés aux différents types d'opérations, permettraient aux entreprises de fonctionner plus efficacement, en contribuant à garantir des règles du jeu équitables et à atténuer les distorsions de concurrence tout en préservant les recettes de la TVA pour les administrations fiscales. D'autre part, on peut arguer que les coûts de refonte du régime existant pour distinguer entre les fournitures B2B et B2C en vue d'adopter un mécanisme de collecte fondé sur le client et/ou, plus fondamentalement, la capacité d'une juridiction à appliquer et à gérer effectivement un mécanisme de collecte fondé sur le client - sont supérieurs aux avantages qui en résulteraient. Dans le cadre de l'analyse coûts/avantages, les juridictions garderont sans doute à l'esprit les aspects fondamentaux soulignés précédemment dans ce chapitre, à savoir le fait que le mécanisme de paiement fractionné de la TVA tel qu'il est appliqué à ces échanges doit effectivement repartir de zéro dans la juridiction du client (voir le paragraphe B.2.3 ci-dessus) et que la collecte de la taxe par l'entreprise destinataire dans la juridiction d'imposition compromettra probablement moins les recettes qu'un régime de collecte par fournisseur étranger (voir le paragraphe C.2.1 ci-dessous).

C.3 *Intermédiaires*

60. Les intermédiaires qui sont impliqués, d'une manière ou d'une autre, dans la chaîne de transactions, en particulier dans les chaînes de transactions numériques, sont susceptibles de jouer un rôle important dans la déclaration et la collecte de la TVA pour le compte de fournisseurs étrangers et ils assument déjà une fonction importante dans certains cas. Il s'agit souvent d'intermédiaires qui contribuent au respect des règles dans le cadre des régimes de collecte fondés sur l'identification.

61. À mesure que les modèles économiques et les technologies continuent à évoluer, le rôle et le type d'intermédiaires impliqués dans les chaînes de transactions sont de plus en plus complexes et cela peut avoir des conséquences sur la manière dont la taxe devrait ou pourrait être collectée.

62. Cette section du rapport est destinée à fournir une vue d'ensemble sur les approches générales utilisées par les administrations fiscales pour définir le rôle de certains types d'intermédiaires en matière de collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels par des fournisseurs étrangers. Ces approches visent à renforcer le bon fonctionnement et l'efficacité de la collecte de la TVA, en particulier dans le cadre des ventes en ligne dont le volume et la complexité ne cessent d'augmenter. Les administrations fiscales et la communauté des entreprises ont souligné clairement la nécessité de normes internationalement reconnues et d'orientations supplémentaires en la matière et le Groupe de travail n°9 de l'OCDE sur les impôts sur la consommation s'est engagé, de manière prioritaire, à poursuivre les travaux dans cette perspective. Ils feront l'objet d'un rapport distinct.

63. Dans ce contexte, le présent rapport distingue deux grandes approches de la définition du rôle et des responsabilités des intermédiaires dans le contexte du respect des obligations en matière de TVA :

- i. L'approche contractuelle qui est fondée sur les accords contractuels et connexes pertinents entre les parties.
- ii. L'approche du fournisseur présumé qui considère que l'intermédiaire est le fournisseur aux fins des obligations de TVA, en se fondant sur les faits et circonstances établis.

C.3.1 *L'approche contractuelle*

64. Cette approche se fonde sur les liens juridiques tels qu'ils ressortent des termes des accords contractuels et connexes entre les parties (accord commercial)¹⁹. Selon cette approche, si l'accord commercial entre les parties dispose que l'intermédiaire assume les obligations du fournisseur au regard de l'administration fiscale, cette dernière traitera l'intermédiaire comme tel. Cela sera notamment le cas si l'intermédiaire est en possession des informations nécessaires pour prendre une décision appropriée en matière fiscale et pour respecter les obligations fiscales du fournisseur ou s'il s'est engagé à la faire. Une approche de ce type offre plus de certitude et de cohérence pour déterminer qui est responsable de la déclaration et de la collecte de la TVA sur les prestations générées et/ou réalisées via les intermédiaires, notamment dans le cadre du commerce électronique.

65. Des difficultés peuvent cependant survenir lorsque les accords contractuels et les accords connexes ne sont pas clairs et/ou contradictoires. Elles concernent parfois des chaînes de transactions longues, souvent numériques, qui peuvent couvrir plusieurs juridictions et impliquer de multiples fournisseurs et/ou intermédiaires. Des contraintes pratiques peuvent s'ajouter à la complexité juridique, en particulier lorsque l'intermédiaire qui a assumé la responsabilité contractuelle de l'exécution des obligations spécifiques relatives à la TVA se retrouve dans une situation dans la chaîne de transactions qui rend le respect de ces obligations difficile, voire impossible, dans la pratique (notamment parce qu'il n'a pas de lien direct avec l'administration fiscale de la juridiction d'imposition).

C.3.2 *L'approche du fournisseur présumé*

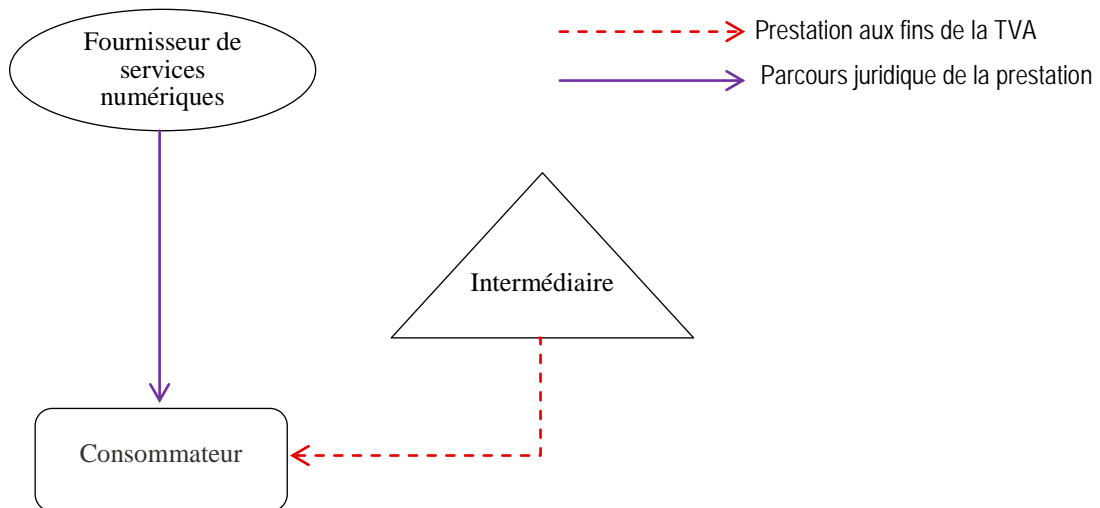
66. Cette approche introduit une présomption selon laquelle un intermédiaire est présumé être le fournisseur désigné légalement aux fins du respect des obligations de TVA. Une approche de ce type est de plus en plus souvent adoptée dans le contexte du commerce électronique. Les dispositions instaurant une présomption de ce type sont généralement limitées aux intermédiaires qui contrôlent des aspects décisifs d'une transaction numérique, comme la définition des conditions générales d'une prestation numérique, la facturation au client et/ou la livraison de l'article vendu. Les intermédiaires qui jouent un rôle considéré comme ayant un lien moins direct avec la fourniture du point de vue de la TVA, notamment les intermédiaires chargés du traitement des paiements ou les intermédiaires techniques qui se contentent d'utiliser les capacités d'Internet pour acheminer des contenus, ne sont généralement pas considérés comme ayant le statut de fournisseur au regard des obligations de TVA. Le graphique de l'encadré 2 ci-après illustre cette approche.

67. Dans cette approche, la TVA due est collectée par un petit nombre de parties qu'il est plus facile de contrôler (par exemple, des plateformes numériques). Selon leur modèle commercial, ces parties sont censées être mieux à même de respecter les obligations fiscales concernées et bénéficier d'un meilleur accès aux informations requises pour prendre une décision appropriée en matière fiscale qu'un nombre élevé de petits vendeurs en ligne. Cette approche pourrait réduire sensiblement les obstacles aux échanges résultant de la charge administrative liée au commerce numérique mondial pour les petites et moyennes entreprises. Elle peut également renforcer la certitude des parties impliquées dans la transaction, en particulier lorsqu'il est extrêmement difficile de déterminer la redevabilité du fournisseur et des divers intermédiaires au regard de la TVA en se fondant sur les accords contractuels et connexes. Par ailleurs, une attention particulière est requise en matière d'élaboration et d'application des dispositions relatives au fournisseur présumé, pour éviter notamment d'exposer les intermédiaires à des responsabilités et obligations excessives susceptibles de les empêcher d'exercer ou de poursuivre une activité sur certains marchés.

¹⁹ Selon l'encadré 3.1 des Principes directeurs : 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. Ils sont généralement l'expression d'un accord mutuel ».

68. L'approche du fournisseur présumé nécessite des instructions claires relatives aux exigences de facturation et de déclaration, tant en ce qui concerne le fournisseur effectif (par exemple, le vendeur réel d'un service numérique) que l'intermédiaire qui est présumé être le fournisseur aux fins de la TVA. Il s'agit notamment d'instructions relatives à l'application des seuils (y compris les seuils d'identification ou de ventes en dessous desquels aucune TVA n'est due sur certaines prestations) lorsqu'ils existent.

Encadré 2 : Approche du fournisseur présumé



L'intermédiaire s'interpose dans la chaîne des transactions numériques. Dans l'hypothèse où un intermédiaire remplit les présomptions/conditions pour être considéré comme un fournisseur aux fins de la TVA :

- La prestation numérique fournie par un prestataire de services numériques à un consommateur est considérée comme une prestation effectuée par l'intermédiaire à un consommateur et l'intermédiaire doit donc calculer et verser la TVA due à l'administration fiscale de la juridiction de consommation ;
- En ce qui concerne la prestation effectuée par l'intermédiaire au fournisseur de services numériques, il existe actuellement deux approches possibles : (i) l'intermédiaire est considéré comme ayant reçu puis fourni le service numérique (modèle du revendeur) et (ii) l'intermédiaire est considéré comme fournissant ses services (services d'agent ou de facilitation) au prestataire de services numériques.

Source: OCDE

C.4 Systèmes automatisés

69. S'il est évident que les systèmes automatisés et les autres systèmes fondés sur la technologie pourraient jouer un rôle décisif pour faciliter la collecte de l'impôt sur les échanges internationaux de services et de biens incorporels auprès des fournisseurs étrangers, ces systèmes sont, pour l'instant, considérés comme des outils qui peuvent être employés efficacement dans certaines circonstances pour renforcer les régimes de collecte existants. Dans le contexte de l'évolution de la technologie et des modèles économiques, les systèmes automatisés et les autres systèmes fondés sur la technologie sont susceptibles de jouer un rôle de plus en plus important pour faciliter la collecte de la TVA sur les échanges internationaux de services et de biens incorporels auprès des fournisseurs étrangers.

Chapitre 2

Régimes de collecte fondés sur l'identification – Principaux aspects politiques et de conception

A. Introduction

70. Le chapitre 2 de ce rapport examine un certain nombre de questions fondamentales de politique et de conception que les administrations fiscales doivent prendre en compte pour concevoir et mettre en œuvre un régime de collecte fondé sur l'identification. Ces considérations peuvent s'appliquer autant aux mécanismes comportant des mesures de simplification spécifiques qu'aux régimes fondés sur l'identification sans simplifications.

71. Ce chapitre examine les questions suivantes : (i) les aspects de politique fiscale éclairant la décision d'appliquer ou non un seuil en dessous duquel les fournisseurs étrangers sont dispensés de l'obligation de s'identifier, de percevoir et de verser la TVA dans la juridiction d'imposition ; (ii) le rôle éventuel des prestataires de services spécialisés dans les solutions de respect des obligations fiscales qui facilitent le respect par les fournisseurs étrangers de leurs obligations de TVA dans le cadre d'un régime de collecte fondé sur l'identification ; (iii) les approches pour déterminer et justifier le statut et la localisation du client(si nécessaire) dans le cadre des régimes de collecte fondés sur l'identification.

B. Seuils

72. Aux fins de l'exposé qui suit, le terme « seuil » désigne le montant des ventes (en devises) dans la juridiction d'imposition en dessous duquel les fournisseurs étrangers sont dispensés de l'obligation de s'identifier, de collecter et de verser la TVA sur leurs ventes dans cette juridiction.

73. Les Principes directeurs¹ recommandent que les juridictions appliquent un régime fondé sur l'identification pour collecter la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals auprès des fournisseurs étrangers. Parallèlement, les Principes directeurs recommandent d'appliquer ce type de régime de collecte fondé sur l'identification sans créer une charge administrative en termes d'obligations fiscales qui serait disproportionnée par rapport aux recettes en jeu et qui serait contraire à l'objectif de neutralité entre fournisseurs nationaux et étrangers. Ils stipulent spécifiquement que certaines juridictions ont adopté des seuils afin de réduire le risque de coûts administratifs liés au respect des obligations fiscales qui seraient disproportionnés pour les entreprises (notamment les PME) et les administrations fiscales.

74. Les Principes directeurs² reconnaissent que l'adoption de seuils nécessite une attention particulière et qu'il convient de parvenir à un équilibre entre la volonté de réduire les charges et les coûts administratifs pour les administrations fiscales et les fournisseurs étrangers et la nécessité de conserver des règles du jeu équitables entre les entreprises nationales et étrangères.

75. Les administrations fiscales peuvent être amenées à se pencher sur les principaux aspects présentés ci-dessous en matière de politique fiscale, lorsqu'elles examinent l'adoption éventuelle d'un seuil

¹ Principes directeurs, paragraphe 3.310.

² Principes directeurs, paragraphe 3.151.

dans le cadre du régime de collecte fondé sur l'identification pour les fournitures de services et de biens incorporels par des fournisseurs étrangers:

- **Aspects liés à la neutralité** : impact potentiel d'un seuil sur la position concurrentielle des fournisseurs nationaux et étrangers ;
- **Aspects liés à la simplification** : diminution potentielle des coûts liés au respect des obligations fiscales pour les entreprises étrangères, notamment les PME (pour lesquelles les coûts d'identification à l'étranger peuvent être prohibitifs compte tenu du faible volume de ventes) et pour les fournisseurs étrangers qui n'ont pas toujours un niveau d'échanges commerciaux suffisant dans la juridiction d'imposition. Il convient de noter que l'effet positif des seuils sur les coûts liés au respect des règles pour les entreprises qui exercent des activités à l'étranger peut être réduit par la nécessité pour ces entreprises de contrôler les seuils généralement très variables des différentes juridictions (il serait possible d'atténuer le problème en offrant aux fournisseurs étrangers la possibilité de s'identifier volontairement indépendamment du montant de leur chiffre d'affaires).
- **Impact sur le bon fonctionnement et l'efficacité de l'administration fiscale** : pour les administrations fiscales, diminution éventuelle des coûts administratifs liés à la suppression de la nécessité de collecter un nombre potentiellement élevé de petits montants dus (dont les coûts de perception et de respect des obligations fiscales peuvent être supérieurs aux recettes) ; et renforcement du fonctionnement et de l'efficacité des administrations fiscales qui peuvent concentrer leurs capacités administratives sur un nombre plus réduit de contribuables censés avoir des obligations fiscales plus élevées. Ces gains d'efficacité potentiels doivent être comparés aux coûts administratifs et aux complexités supplémentaires pour les administrations fiscales que représentent la gestion d'un seuil applicable aux fournisseurs étrangers.
- **Détermination du niveau du seuil** et de la méthode de calcul. Il s'agit notamment de savoir si le seuil doit être établi en fonction du chiffre d'affaires du fournisseur dans la juridiction d'imposition ou bien dans le monde (notamment de quelle manière l'administration fiscale pourrait contrôler ce seuil), et de déterminer si le seuil devrait être limité aux fournitures B2C dans la juridiction d'imposition ou bien s'il devrait tenir compte de tous les types d'opérations effectuées par le fournisseur étranger dans cette juridiction ;
- **Mise en œuvre de mesures anti-abus**, notamment pour empêcher les entreprises étrangères de fragmenter artificiellement leurs activités entre plusieurs entités afin de se maintenir en-dessous du seuil ;
- **Mise à disposition d'instructions claires** relatives à l'application du seuil et nécessité de mettre ces informations à la disposition des fournisseurs étrangers dans plusieurs langues.

C. **Rôle des tierces parties pour faciliter le respect de leurs obligations de TVA par les fournisseurs étrangers**

76. Les Principes directeurs³ constatent que « le respect de leurs obligations fiscales par les fournisseurs étrangers pourrait être encore facilité en permettant à ces fournisseurs de désigner une tierce partie pour agir en leur nom dans l'exécution de certaines procédures, telles que le dépôt des déclarations. Cela pourrait être particulièrement utile en ce qui concerne les petites et moyennes entreprises et les entreprises qui sont confrontées à des obligations dans plusieurs juridictions ». Les administrations fiscales

³ Principes directeurs, paragraphe 3.148.

peuvent en retirer des avantages similaires car ces prestataires de services spécialisés sont susceptibles de renforcer le respect de leurs obligations fiscales par les fournisseurs étrangers.

77. Les fonctions de ces tierces parties dans le respect des obligations de TVA peuvent aller des tâches purement administratives, telles que le calcul et le paiement de la TVA, le dépôt des déclarations et la comptabilité à l'entière responsabilité des obligations du fournisseur non résident dans le pays étranger.

78. L'implication de tierces parties spécialisées peut être particulièrement utile pour réduire les coûts administratifs et les coûts liés au respect des obligations fiscales lorsqu'elles peuvent contribuer au respect des obligations TVA de leurs clients (c'est-à-dire les entreprises qui effectuent des prestations soumises à la TVA à l'étranger) dans de multiples juridictions à partir d'un seul lieu (c'est-à-dire sans être obligées d'être établies physiquement ou autrement présentes dans ces juridictions fiscales). Le recours à ces prestataires de services spécialisés pour faciliter le respect des obligations de TVA des fournisseurs étrangers peut être soumis à l'obligation d'apporter des preuves et garanties quant à leur capacité et leur expérience en matière de respect des obligations fiscales. La rapidité de l'évolution technologique a permis aux entreprises qui effectuent des opérations à l'étranger, notamment les PME, d'accéder plus facilement à ces services.

C.1 Représentants fiscaux

79. Les juridictions demandent souvent aux fournisseurs étrangers de nommer un représentant fiscal qui est résident ou dispose d'un établissement dans la juridiction pour collecter et payer la TVA sur leurs fournitures. Cela était particulièrement répandu auparavant lorsque ces transactions transfrontalières étaient relativement peu nombreuses et que chaque transaction portait sur des sommes assez élevées. L'obligation de nommer un représentant fiscal peut être motivée par diverses considérations politiques telles que les capacités limitées des juridictions en matière d'administration numérique, le fait que le représentant fiscal comprenne la langue locale et les lois nationales, et qu'elles aient un meilleur accès à la comptabilité et aux autres documents. Nonobstant la capacité du représentant fiscal à faciliter la collecte et le recouvrement de l'impôt, le caractère obligatoire de ce type de désignation peut avoir des conséquences inattendues. Les fournisseurs étrangers confrontés à l'obligation de nommer ce type de représentant dans la juridiction d'imposition peuvent décider de limiter leurs échanges avec cette juridiction ou omettre involontairement de respecter les règles de la juridiction d'imposition, en particulier dans le cas de ventes dont les montants ou les marges bénéficiaires sont relativement faibles. Pour une entreprise qui enregistre un chiffre d'affaires peu élevé dans la juridiction d'imposition, le coût du maintien d'un représentant fiscal peut être disproportionné par rapport à ses revenus, en particulier dans les cas où le représentant fiscal transfère les risques de non-respect des obligations au fournisseur étranger en exigeant qu'il fournisse une garantie. Il peut être difficile pour les fournisseurs d'engager un représentant qui accepte de jouer ce rôle lorsqu'il est solidairement ou individuellement responsable des obligations du fournisseur étranger au regard de la TVA. Ces conséquences indésirables doivent faire l'objet d'une attention particulière lors de l'élaboration d'un régime de collecte fondé sur l'identification.

D. Approches de la détermination et de la démonstration du statut du client

80. Lorsqu'une juridiction applique des mécanismes de collecte différents pour les opérations B2B et B2C effectuées par des fournisseurs étrangers, la détermination du statut du client (entreprise ou non) représente une étape indispensable pour que le fournisseur étranger connaisse ses obligations dans la juridiction concernée. Les Principes directeurs⁴ recommandent donc que les administrations fiscales qui appliquent ce type d'approche différenciée fournissent des instructions pratiques claires sur la manière dont les fournisseurs peuvent définir le statut de leur client.

⁴ Principes directeurs, paragraphe 3.8.

81. Les juridictions peuvent envisager d'obliger les vendeurs à fournir un ou plusieurs indices afin d'établir le statut de leurs clients. L'encadré 3 ci-après propose une liste indicative de ces indices permettant de déterminer le statut de client. Elle est établie à partir des études et de l'expérience des pays en matière d'élaboration et d'application des régimes de collecte de la TVA sur les opérations de fournisseurs étrangers dans un système qui distingue les opérations B2B des opérations B2C.

Encadré 3 : Indices de détermination du statut de client - typologie indicative

- Un numéro d'identification comme le numéro d'identification à la TVA ou un autre numéro d'identification fiscale indiquant l'identité et l'identification du client. Au paragraphe 3.8, les Principes directeurs encouragent les juridictions à envisager de mettre en œuvre des systèmes faciles à utiliser qui permettraient aux fournisseurs de vérifier la validité du numéro d'identification à la TVA ou du numéro d'identification fiscale de leurs clients ; ou
- Un certificat délivré par l'administration fiscale du client, indiquant l'identité et l'identification du client ; ou
- L'information disponible dans les registres de commerce ; ou
- Les indices commerciaux, isolés ou conjointement, qui peuvent fournir une indication fiable du statut du client. Il peut s'agir des éléments suivants :
 - Nature et/ou caractéristiques spécifiques de la prestation ; par exemple, la fourniture de musique numérisée sans les droits de propriété intellectuelle correspondants peut indiquer que le client n'est pas une entreprise tandis que la fourniture d'un logiciel dont la licence permet l'utilisation par les entreprises sur un grand nombre d'ordinateurs en réseau indiquerait que le client est une entreprise.
 - Le montant de la prestation ; par exemple, le prix élevé d'un progiciel pourrait indiquer que le client est une entreprise.
 - L'historique commercial du client avec le fournisseur étranger. Il peut s'agir des documents de transactions précédentes qui peuvent fournir des informations sur le statut du client.
 - Les certificats numériques ou les certificats d'identification (titres électroniques utilisés pour certifier l'identité en ligne de leur propriétaire). Ils peuvent servir à établir le statut de client, en particulier lorsqu'ils contiennent des informations spécifiques sur l'identification à la TVA ou le statut fiscal du client. L'utilisation de ces certificats semble actuellement moins répandue parmi les particuliers que parmi les entreprises.

82. Lorsqu'un vendeur, agissant de bonne foi et ayant fait les démarches raisonnables, n'est pas en mesure d'obtenir les documents nécessaires à l'établissement du statut de son client, les Principes directeurs⁵ présumant que le client n'est pas une entreprise, auquel cas les règles en vigueur pour les fournitures B2C pourraient s'appliquer. Ce sont généralement les circonstances qui déterminent ce qu'on entend par les démarches raisonnables. Par exemple, si le client a fourni une identification à la TVA ou un numéro d'identification qui a été refusé ou déclaré invalide, le fournisseur peut alors présumer que son client n'est pas une entreprise et appliquer les règles applicables aux fournitures B2C.

E. Approches pour déterminer et démontrer la résidence habituelle du client (s'il y a lieu)

83. Selon le Principe directeur 3.1, pour l'application des impôts sur la consommation, les échanges internationaux de services et de biens incorporels devraient être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation. Pour les fournitures B2B, c'est la juridiction dans laquelle le client est situé

⁵ Principes directeurs, Paragraphe 3.8.

qui est en droit d'imposer les services et les biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux (Principe directeur 3.2). Il s'agit de la juridiction dans laquelle le client possède une présence commerciale permanente. Pour les fournitures B2C, les Principes directeurs recommandent deux règles générales pour déterminer le lieu d'imposition des services et de biens incorporels : pour les prestations qui sont matériellement exécutées en un lieu aisément identifiable et qui sont habituellement consommées au moment et là où elles sont matériellement exécutées en présence à la fois de la personne qui exécute la prestation et de celle qui la consomme (prestations destinées à être consommées sur place), le Principe directeur 3.5 recommande une règle relative au lieu d'imposition basée sur le lieu d'exécution de la prestation. Pour toutes les autres prestations B2C, le Principe directeur 3.6 recommande un lieu d'imposition basé sur la résidence habituelle du consommateur.

84. Pour les fournitures B2B, en particulier lorsque les sommes en jeu sont élevées ou lorsqu'il ne s'agit pas d'une fourniture simple mais d'une fourniture complexe, il est probable que le fournisseur dispose d'informations suffisantes pour déterminer le lieu de l'entreprise cliente (contrats écrits, échanges de courriers, bons de commande, factures, instruments de paiement, récépissés, etc.). La détermination de la résidence habituelle du client dans le cadre de fournitures B2C peut être plus difficile. Dans le commerce électronique en particulier, où l'activité est constituée de très nombreuses prestations de faible valeur et qui impliquent une communication et une interaction minimales entre le fournisseur et son client, il sera souvent difficile de déterminer le lieu de résidence habituelle du client sur la base d'un accord avec celui-ci. Les Principes directeurs⁶ recommandent que les juridictions mettent des indications claires et réalistes à la disposition des entreprises sur les éléments qui sont requis pour déterminer le lieu de résidence habituelle de leurs clients pour les fournitures B2C. La présente section de ce rapport est consacrée à ces orientations.

85. Les Principes directeurs recommandent que les fournisseurs puissent se baser sur une information disponible ou qui peut être raisonnablement obtenue par le fournisseur au moment où le traitement fiscal de la prestation doit être décidé. L'information dépend vraisemblablement du modèle commercial, du type et du prix des prestations fournies ainsi que du circuit commercial utilisé. Les paragraphes 3.126 et 3.127 des Principes directeurs (voir l'encadré ci-après) présentent les principes fondamentaux recommandés en matière de règles et d'obligations des juridictions pour la détermination et la démonstration de la résidence habituelle du client dans le cadre des fournitures de services et de biens incorporels B2C.

⁶ Principes directeurs, paragraphes 3.123 - 3.127.

Les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS :

3.126 Pour les opérations entre entreprises et consommateurs finals, les juridictions sont encouragées à autoriser les fournisseurs à s'appuyer, autant que possible, sur l'information qu'ils obtiennent habituellement de leurs clients dans le cadre de leur activité commerciale normale, pour autant que cette information fournisse une preuve raisonnablement fiable du lieu de résidence habituelle de leurs clients. De plus, si elles acceptent que les entreprises suivent ces principes, les juridictions peuvent envisager l'adoption de règles qui ne remettraient en cause ces éléments de preuve qu'en cas d'abus ou d'utilisation à mauvais escient. Les indications fournies par les autorités fiscales devront tenir compte de la législation et de la pratique dans les juridictions en cause, en particulier en ce qui concerne la protection de la vie privée, tout en conservant les marges de manœuvre des entreprises.

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

86. Lors de l'élaboration et de l'application des règles et obligations relatives à la détermination et au mode de preuve de la résidence habituelle des clients pour la fourniture de services et biens incorporels B2C selon les recommandations des Principes directeurs, les administrations fiscales peuvent envisager les approches spécifiques suivantes :

- ***Exiger deux éléments d'information non contradictoires.*** Certains régimes exigent deux éléments d'information non contradictoires que les fournisseurs obtiennent habituellement de leurs clients dans le cadre de leur activité commerciale normale afin de déterminer et de démontrer le lieu de résidence habituelle de leur client. En principe, cela permet de fournir un degré de preuve et de certitude élevé.
- ***Application d'une règle subsidiaire lorsqu'une information fiable est inexistante ou limitée.*** Les principes directeurs encouragent les juridictions à autoriser les fournisseurs à s'appuyer, autant que possible, sur l'information qu'ils obtiennent habituellement de leurs clients dans le cadre de leur activité commerciale normale, pour autant que cette information fournisse une preuve raisonnablement fiable du lieu de résidence habituelle de leurs clients. Reste à savoir comment procéder si un fournisseur spécifique (ou, plus généralement, un secteur d'activité) n'a que peu ou pas d'informations fiables permettant de déterminer le lieu de résidence habituelle du client. Dans un scénario de ce type, les juridictions pourraient envisager d'avoir recours à une approche adaptée spécialement par fournisseur et/ou par secteur d'activité de l'entreprise qui permettrait une approximation satisfaisante du lieu de résidence habituel en toute efficacité. Ce type d'approche individualisée permet notamment de s'en remettre à un seul élément de preuve disponible pour déterminer le lieu de résidence habituel du client. Elle peut être mise en œuvre dans le cadre d'une consultation avec le secteur d'activité concerné et

ses principaux éléments, notamment sa portée et son application dans la pratique, doivent être publiés clairement.

- **Adoption de régimes de protection ("safe harbour"):** Les Principes directeurs recommandent que les juridictions mettent en œuvre une règle de protection pour les fournisseurs agissant de bonne foi et ayant fait des démarches raisonnables pour déterminer le lieu de résidence habituel du client. Ce sont les circonstances qui dictent ce qu'on entend par démarches raisonnables. Par exemple, en vertu d'une règle protectrice, le recours en toute bonne foi à deux éléments de preuve non contradictoires (s'ils existent) au moment de la prestation ou l'application appropriée d'une règle protectrice (telle que décrite ci-dessus) en toute bonne foi peut mettre le fournisseur à l'abri de problèmes avec l'administration fiscale, notamment lorsque la détermination du lieu de résidence habituel s'avère inexacte.
- **Passage d'un système fondé sur les transactions pour déterminer et valider le lieu de résidence habituel d'un client à un dispositif de validation fondé sur l'analyse des systèmes.** Le recours à l'analyse des systèmes de l'entreprise peut constituer, à terme, un moyen pour déterminer et rapporter la preuve du lieu de résidence habituel du client plus efficace que la pratique courante consistant à vérifier chaque transaction, y compris les opérations portant sur des volumes larges/de faible valeur. L'analyse de l'entreprise pourrait servir notamment à consulter et à valider les informations sur l'activité du fournisseur (par exemple, l'adresse de protocole Internet (IP), l'adresse de facturation, la carte de crédit) et à les recouper pour établir le lieu de résidence habituel d'un client avec le plus de fiabilité possible. L'adoption d'une approche analytique exigera normalement que les administrations fiscales acquièrent une bonne compréhension du modèle économique des fournisseurs concernés et de leurs systèmes d'entreprise et de respect des obligations fiscales afin de pouvoir valider effectivement la fiabilité de ces systèmes et d'évaluer leur degré de respect de ces obligations.

Chapitre 3

Conception et fonctionnement pratique des régimes administratifs et d'identification simplifiés

A. Introduction

87. Les Principes directeurs indiquent que «Lors de la mise en œuvre d'un mécanisme de perception de la TVA basée sur l'identification des fournisseurs non-résidents, il est recommandé aux juridictions d'envisager la mise en place d'un régime administratif et d'identification simplifié afin de faciliter le respect des obligations fiscales par les fournisseurs non-résidents »¹. Les meilleurs résultats en matière de respect des obligations fiscales seront vraisemblablement obtenus si les obligations administratives dans la juridiction d'imposition sont limitées à celles qui sont strictement nécessaires à une collecte effective de l'impôt tout en garantissant que les coûts des obligations fiscales sont proportionnés par rapport aux recettes perçues. Une simplification appropriée est particulièrement importante pour faciliter le respect des obligations fiscales par les entreprises qui font face à ce type d'obligations dans de multiples juridictions. Lorsque les procédures administratives et d'identification traditionnelles sont complexes, leur application aux fournisseurs non-résidents risquerait de générer des obstacles au respect des obligations fiscales ou le refus par certains fournisseurs de servir les clients dans les juridictions imposant de telles obligations.

88. Ce chapitre propose des orientations supplémentaires ainsi que des solutions possibles pour concevoir et appliquer des régimes administratifs et d'identification simplifiés afin de faciliter l'analyse décisionnelle dans les juridictions appelées à mettre en œuvre ce type de régime ou à revoir leur régime en place fondé sur l'identification. Il complète le chapitre 2 qui examine les principaux aspects suivants de la politique et de la conception de la mise en œuvre d'un régime de collecte de la TVA fondé sur l'identification : (i) considérations de politique éclairant la décision d'appliquer ou non un seuil en dessous duquel les fournisseurs étrangers sont dispensés de l'obligation de s'identifier, de percevoir et de payer la TVA dans la juridiction d'imposition ; (ii) rôle éventuel des tierces parties pour faciliter le respect par les fournisseurs étrangers de leurs obligations de TVA ; (iii) approches pour déterminer et démontrer le statut (s'il y a lieu) et la localisation (s'il y a lieu) du client.

89. Ce rapport reconnaît que l'élaboration et l'application d'un régime administratif et d'identification simplifié sont susceptibles de différer d'une juridiction à l'autre compte tenu des différences liées aux contextes stratégiques et législatifs, aux pratiques administratives et à la culture et aux enjeux et priorités des administrations fiscales. En outre, les différences de configurations et de modèles commerciaux sont susceptibles d'avoir une incidence sur les capacités des entreprises ou des secteurs d'activités à respecter des exigences spécifiques. Ce chapitre n'a donc pas pour objet de proposer ou de recommander une approche universelle de l'élaboration et de l'application d'un régime simplifié mais d'envisager plusieurs options possibles fondées sur les expériences des pays en matière d'élaboration et de gestion de leurs régimes en place et sur les expériences des entreprises en matière de respect de ces régimes.

¹ Principes directeurs, paragraphe 3.132.

90. Il vise principalement à aider les juridictions à élaborer, gérer et évaluer leurs régimes administratifs et d'identification simplifiés à des fins de cohérence optimale des procédures de respect des obligations fiscales entre les juridictions. Une plus grande cohérence entre les approches des pays permettra d'améliorer davantage le respect des obligations fiscales, en particulier pour les entreprises qui font face à des obligations administratives dans une pluralité de juridictions, de réduire les coûts de la discipline fiscale et d'améliorer l'efficacité et la qualité des processus de respect des obligations fiscales. Du point de vue des administrations fiscales, la cohérence peut également soutenir l'efficacité de la coopération internationale dans le domaine de l'administration et du recouvrement de l'impôt².

91. Ce chapitre s'appuie sur la description générale des caractéristiques principales d'un régime administratif et d'identification simplifié énoncées à la section C.3.3 des Principes directeurs. Il examine plus en détail les solutions possibles pour l'élaboration, la gestion et l'application dans la pratique des éléments fondamentaux suivants d'un régime administratif et d'identification simplifié :

- Le champ d'action possible d'un régime administratif et d'identification simplifié
- L'identification
- La récupération de la taxe d'amont – remboursements
- Les déclarations
- Les paiements
- La comptabilité
- La facturation
- L'accès à l'information
- La régularisation des fournisseurs qui ont omis de s'identifier
- Le délai d'application

92. L'expérience montre que la consultation de la communauté des entreprises est indispensable à l'élaboration et à l'application d'un régime administratif et d'identification simplifié, à la fois efficace et efficient. Ces consultations permettent aux administrations fiscales d'avoir une parfaite compréhension des secteurs d'activités susceptibles d'être concernés, de leurs modèles économiques et du rôle des différentes parties prenantes pour fournir les prestations et pour faire en sorte qu'elles rentrent dans le champ d'application du régime prévu. Elles permettent également de prendre en compte les rôles et responsabilités de chacune de ces parties prenantes en matière de recouvrement et de versement de la TVA dans le cadre d'un régime simplifié et d'examiner leurs capacités à collecter et à verser la TVA ainsi que leurs restrictions. En outre, elles offrent l'opportunité aux entreprises concernées de mieux comprendre comment s'orienter l'action publique ainsi que les objectifs et contraintes des administrations fiscales dans ce domaine. Cette approche devrait permettre aux entreprises d'avoir une meilleure connaissance de ces régimes et de leurs objectifs et d'améliorer le niveau de respect des obligations fiscales.

B. Champ d'application du régime administratif et d'identification simplifié

93. Les Principes directeurs recommandent le régime administratif et d'identification simplifié à titre de solution de collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels B2C lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition. Cela suppose, bien sûr, que cette juridiction soit en droit d'imposer ces prestations conformément aux Principes directeurs de détermination du lieu d'imposition (chapitre 3 des Principes directeurs) et qu'elle décide d'exercer ces droits d'imposition. Les

² Principes directeurs, paragraphe 3.134.

Principes directeurs observent que le mécanisme de l'autoliquidation qui est recommandé pour les fournitures de services et de biens incorporels B2B par des fournisseurs étrangers, ne constitue pas une solution efficace de collecte de la TVA sur les prestations B2C.

94. Les Principes directeurs recommandent également que ce type de régime administratif et d'identification simplifié fonctionne séparément d'un régime administratif et d'identification traditionnel, sans les mêmes droits (par exemple, le droit à déduction) et obligations (par exemple, en matière déclarative) que dans le régime traditionnel. Les juridictions qui décident d'appliquer un régime simplifié qui fonctionne séparément du régime traditionnel devront en déterminer le champ d'application, à savoir les catégories de prestations pour lesquelles la TVA sera payée dans le cadre du régime simplifié en les distinguant des autres catégories auxquelles le régime traditionnel continuera à s'appliquer.

95. Cette section examine cette question à la lumière de l'analyse et des expériences des pays. Deux approches peuvent être distinguées : une approche large et une approche ciblée.

B.1 Approche large : englobe l'ensemble des fournitures de services et de biens incorporels B2C par des fournisseurs étrangers

96. Les Principes directeurs ne limitent pas le champ d'application potentiel du régime administratif et d'identification simplifié. Ce type de régime pourrait être utilisé pour collecter la TVA sur tout type de fourniture de services et de biens incorporels par un fournisseur étranger, peu importe la base (ou le critère présomptif) sur laquelle les droits d'imposition reviennent à la juridiction d'imposition. Le régime administratif et d'identification simplifié pourrait donc être utilisé pour percevoir la TVA sur tout type de fourniture de services et de biens incorporels par des fournisseurs qui ne sont pas situés dans la juridiction d'imposition, et pour lesquels la juridiction a acquis des droits d'imposition sur la base de l'une des règles relatives au lieu d'imposition énoncées par les Principes directeurs, à savoir :

- Principe directeur 3.5 : prestations qui sont imposées dans la juridiction dans laquelle elles sont matériellement exécutées (par exemple, vente d'une place de théâtre par un fournisseur qui n'est pas situé dans la juridiction où a lieu la représentation théâtrale) ;
- Principe directeur 3.6 : prestations qui sont imposées dans la juridiction dans laquelle le client a sa résidence habituelle (par exemple, téléchargement de films) ;
- Principe directeur 3.7 : prestations qui sont soumises à une règle spécifique de détermination du lieu d'imposition ;
- Principe directeur 3.8 : prestations qui sont imposées dans la juridiction où se situe le bien immobilier (par exemple, services directement liés à un bien immobilier fourni par un fournisseur étranger).

97. Les prestations ci-dessus se caractérisent toutes par le fait que le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition. Le régime administratif et d'identification simplifié peut offrir une solution efficace et efficiente de collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels B2C par un fournisseur étranger. Le fait de faciliter la discipline fiscale pour ces fournisseurs étrangers devrait favoriser le respect des obligations en assurant la collecte des recettes de TVA et en réduisant les distorsions de concurrence entre les fournisseurs nationaux et étrangers.

98. Une approche large de ce type présente l'avantage de réduire les risques d'incertitude, la complexité et les différends éventuels pouvant résulter de l'application de traitements fiscaux différents à différents types ou catégories de prestations. Elle limite les problèmes de définition (il n'y a pas lieu de définir ce qui fait partie du champ d'application ou en est exclu) ; elle réduit la nécessité de réviser les règles lorsque de nouveaux types de prestations apparaissent et elle est donc susceptible d'être plus

pérenne qu'une approche ciblée (qui est généralement pertinente pour l'économie numérique – voir le paragraphe B.2 ci-après) ; et elle est susceptible d'assurer une plus grande cohérence dans le traitement fiscal de types de prestations similaires. De manière générale, une approche large est donc susceptible de réduire la complexité et l'incertitude pour les fournisseurs comme pour les administrations fiscales.

99. Par ailleurs, les administrations fiscales peuvent envisager de choisir une approche dans laquelle des mesures de simplification ne sont appliquées qu'aux domaines dans lesquels elles sont nécessaires. Elles peuvent ainsi éviter des réformes et des changements concernant les fournisseurs comme l'administration fiscale, qui peuvent toucher des domaines dans lesquels il n'existe pas de besoin urgent de changement. En fin de compte, il incombe aux administrations fiscales de concilier avec discernement les deux aspects : l'avantage potentiel de la mise en œuvre d'une approche large pour réduire l'incertitude relative au champ d'application d'un régime simplifié et pour minimiser les risques d'inégalité de traitement entre les prestations comprises ou exclues du champ d'application; et l'inconvénient potentiel de l'accès de prestations et/ou fournisseurs à la simplification lorsqu'il n'est pas nécessaire de déroger au régime administratif et d'identification traditionnel.

B.2 Approche ciblée : champ d'application limité à un ou plusieurs types spécifiques de fournitures de services et de biens incorporels B2C

100. Un certain nombre de juridictions ont choisi de limiter le champ d'application de leur régime administratif et d'identification simplifié à ce qui peut être qualifié en général de prestations numériques B2C effectuées par des entreprises étrangères. Il s'agit généralement des catégories de prestations suivantes : achats de contenus numériques (téléchargements de livres électroniques, de vidéos, d'applications, de jeux et de musique) ; fournitures de contenus sur la base d'un abonnement (actualités, musique, diffusion de vidéos en streaming, jeux en ligne) ; fournitures de services logiciels et de maintenance (logiciel anti-virus, stockage de données numériques, etc.) ; concession de licences pour l'exploitation de contenus (par exemple, accès à des contenus spécialisés en ligne comme les publications et journaux, logiciels, systèmes dématérialisés, etc.) ; ainsi que les services de télécommunication et de diffusion. Ce type d'approche peut être motivé par la volonté de garantir la collecte effective de la TVA sur les prestations B2C dans les secteurs où le risque de distorsions de concurrence entre les fournisseurs nationaux et étrangers est considéré comme le plus élevé et où les recettes fiscales sont considérées comme les plus exposées³.

101. Un traitement fiscal des prestations en fonction de leur catégorie (par exemple, prestations numériques vs. prestations non numériques) est susceptible de poser des problèmes de classement pour les administrations fiscales comme pour les fournisseurs. Cette approche est particulièrement contraignante dans un environnement numérique en constante évolution, caractérisé par des innovations régulières qui se traduisent par des changements fréquents des modèles économiques et de prestations et par l'émergence de nouveaux secteurs d'activités et types de services. Dans un environnement de ce type, il est souvent difficile pour un non-spécialiste de comprendre les principales caractéristiques d'une prestation et de la classer aux fins de la TVA comme relevant du champ d'application du régime administratif et de collecte simplifié ou comme exclue de ce dernier (définir, par exemple, s'il s'agit d'une prestation numérique ou non). Cela oblige également les administrations fiscales à suivre sans cesse les évolutions du marché numérique afin de faire en sorte que les catégories existantes soient actualisées. À défaut, il existe un risque de pertes de recettes (de nouveaux types de prestations risquant d'être exclues) et de distorsions de concurrence. Il peut en résulter des différences de traitement fiscal arbitraires entre des prestations qui peuvent être similaires ou identiques dans la pratique (par exemple, un appel téléphonique est-il passé par Internet ou non ; dans certains cas, le fournisseur ou l'administration fiscale ne savent même pas par quel moyen l'appel est passé). Ces contraintes de classement sont susceptibles d'être de plus en plus difficiles à gérer pour les fournisseurs dans la mesure où un nombre croissant d'administrations fiscales appliquent des

³ Pour plus de précisions, voir le chapitre 9 du rapport établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS.

régimes administratifs et d'identification simplifiés et où des définitions et classements différents sont adoptés par les juridictions. Il est plus que probable que cela ait un impact négatif sur les niveaux de discipline fiscale compte tenu des erreurs de classement et de l'augmentation de la complexité obligeant les fournisseurs à respecter des obligations de TVA dans plusieurs juridictions au sein d'une économie numérique mondiale.

102. Un autre problème peut se poser dans le cadre d'une approche ciblée : une prestation ponctuelle ne relevant pas d'un régime administratif et d'identification simplifié qui est fournie par une entreprise identifiée dans ce régime peut entraîner l'obligation pour le fournisseur concerné de s'identifier dans le régime traditionnel. Il serait possible de régler ce problème en offrant au fournisseur étranger la possibilité de choisir de déclarer cette prestation dans le régime simplifié, sous certaines conditions (par exemple, jusqu'à un montant donné). Cette possibilité doit être examinée avec attention afin de maintenir un juste équilibre entre la simplification administrative et la nécessité pour les administrations de préserver les recettes fiscales à travers un processus gérable.

B.3 Considérations générales sur le champ d'application d'un régime administratif et de collecte simplifié

103. La détermination du champ d'application d'un régime administratif et d'identification simplifié nécessite de tenir compte de plusieurs facteurs notamment du contexte économique et juridique existant dans le pays, des capacités administratives et techniques et de l'environnement technologique et commercial en constante évolution. L'approche large comme l'approche ciblée méritent réflexion. Il est cependant prévu qu'une approche ciblée sera de plus en plus difficile à appliquer à terme car de nouveaux modèles commerciaux et technologies continuent à voir le jour et les types de services proposés à distance par les fournisseurs étrangers aux consommateurs finals augmentent régulièrement.

104. Quelle que soit l'approche que les administrations fiscales choisissent de mettre en œuvre, elles sont invitées à prendre en considération les actions politiques suivantes :

- Communiquer des informations claires et facilement accessibles sur les prestations concernées par le régime afin de renforcer la certitude pour les fournisseurs comme pour les administrations fiscales ;
- Examiner régulièrement l'efficacité et l'efficacé du régime, en évaluant si son champ d'application reste adapté à sa finalité. Dans ce contexte, une juridiction peut choisir, par exemple, une approche ciblée en vue d'élargir progressivement la portée du régime administratif et d'identification simplifié pour qu'il suive les évolutions technologiques et commerciales.

C. Approche visant à organiser et à simplifier l'identification et le respect des obligations dans un régime simplifié

105. Les Principes directeurs reconnaissent que la façon la plus simple de s'identifier à distance auprès des administrations fiscales est probablement par la voie électronique, c'est-à-dire que les processus d'identification et de respect des obligations⁴ pourraient être effectués principalement par voie électronique et nécessiter un minimum d'échanges matériels de documents. Une approche de ce type peut présenter des avantages appréciables à la fois pour les administrations fiscales et pour les contribuables. De nombreuses administrations fiscales ont en effet pris des mesures mettant à profit la technologie pour développer une gamme de services électroniques visant à faciliter le fonctionnement de leurs régimes administratif et d'identification simplifiés, notamment le développement de portails Internet spécialisés. L'Annexe A du

⁴ Principes directeurs, paragraphe 3.139.

présent rapport propose une vue d'ensemble des principales caractéristiques d'un portail Internet simple et facile à utiliser qui pourrait faciliter le processus d'identification et de respect des obligations.

106. Il est établi que les administrations fiscales exercent leurs activités dans des environnements divers et que le recours à des processus électroniques peut dépendre des infrastructures ou capacités existantes. Dans ce contexte, tout renvoi à des processus électroniques dans les paragraphes suivants doit servir de point de référence pour aider les responsables de l'action publique dans leurs démarches visant à organiser et à simplifier l'identification et le respect des obligations dans un régime simplifié en tenant compte de leurs pratiques et circonstances spécifiques.

C.1 Procédure d'identification

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS - Section C.3.3.1.

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

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

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

107. Il est à noter que les autorités fiscales doivent tenir compte de la législation et des pratiques en vigueur dans leur juridiction, en particulier en matière de protection de la vie privée, lorsqu'elles appliquent que les procédures d'identification dans un régime administratif et d'identification simplifié.

108. Les paragraphes suivants examinent un certain nombre d'aspects pratiques liés à l'organisation de cette procédure d'identification simplifiée.

C.1.1 Demande d'identification en ligne

109. Les Principes directeurs⁵ recommandent que l'identification en ligne soit accessible sur la page d'accueil du site Internet de l'administration fiscale, de préférence en anglais ainsi que dans les langues des principaux partenaires commerciaux de la juridiction.

⁵ Paragraphe 3.139 des Principes directeurs.

110. Il est utile d'inclure, dans l'identification en ligne, des liens qui permettent d'accéder à des informations/précisions supplémentaires que l'entreprise déclarante peut utiliser lors de la procédure d'identification.

111. La procédure d'identification peut être encore facilitée en offrant aux déclarants la possibilité de télécharger des données et documents justificatifs qui peuvent être exigés à l'appui des informations et de sauvegarder une demande provisoire pour la compléter ultérieurement. Les administrations fiscales peuvent également offrir la possibilité aux déclarants de corriger ou de mettre à jour des informations générales qui ne sont plus à jour (par exemple, les coordonnées).

112. Il est utile que le déclarant soit informé par voie électronique (alerte par courrier électronique) du numéro d'identification qui lui est attribué. Dans certains cas, il a été demandé au déclarant, pour des raisons de sécurité, de créer un code de vérification au moment de l'identification qui doit être utilisé par la suite pour récupérer le numéro d'identification à la TVA. Il convient cependant de souligner que l'obligation d'un mot de passe personnel ou d'une clé de cryptage peut être source de complexité et présenter des risques pour la sécurité, notamment lorsque la personne destinataire de ce mot de passe n'est pas en mesure de représenter le fournisseur (parce qu'elle a quitté l'entreprise, par exemple) et qu'elle doit être remplacée.

113. Les juridictions qui ne disposent pas des capacités administratives et technologiques pour mettre en application et exploiter une procédure d'identification en ligne peuvent, à défaut, envisager une procédure d'identification par échange de courriers électroniques en utilisant une adresse de courrier électronique dédiée servant à tous les échanges avec les entreprises déclarantes (y compris pour les demandes d'identification et l'ensemble des échanges correspondants).

C.1.2 Informations requises lors de l'identification

114. Les Principes directeurs recommandent que les informations requises soient limitées aux éléments nécessaires tels que :

- Le nom de l'entreprise, y compris le nom commercial.
- Le nom de la personne de contact chargée de traiter avec les administrations fiscales. Il serait utile également d'inclure la fonction de la personne habilitée (à savoir, le responsable de la fiscalité indirecte) afin de permettre un suivi en cas de changement ultérieur de fonction dans l'entreprise.
- L'adresse postale ou l'adresse enregistrée de l'entreprise et de la personne de contact. L'obligation d'une adresse postale physique est utile y compris dans les cas où il existe une identification électronique complète afin de faire en sorte qu'en cas de défaillance du système électronique, les informations requises soient communiquées en temps voulu à la personne de contact appropriée.
- Le numéro de téléphone de la personne de contact.
- L'adresse de courrier électronique de la personne de contact.
- L'URL des sites Internet que le fournisseur non-résident utilise pour son activité dans la juridiction d'imposition.
- Le numéro d'identification fiscal national, si un tel numéro est attribué au fournisseur dans sa propre juridiction aux fins de son activité dans cette juridiction.

115. Les documents commerciaux requis pour justifier les informations communiquées (par exemple, le nom de l'entreprise) peuvent différer d'une juridiction à l'autre. Les administrations fiscales pourraient

autoriser l'utilisation d'une autre preuve satisfaisante lorsque les documents justificatifs demandés n'existent pas en tant que tels dans la juridiction du fournisseur.

C.2 *Récupération de la taxe d'amont – remboursements*

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS – Section C.3.3.2

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

C.2.1. *Récupération de la taxe d'amont*

116. Les Principes directeurs⁶ reconnaissent qu'il est raisonnable qu'une juridiction utilise un régime simplifié « pour paiement uniquement », c'est-à-dire qu'elle limite le champ d'application du régime à la collecte de la TVA sans autoriser les fournisseurs étrangers à récupérer la TVA sur leurs intrants. Cette approche permet de garantir un juste équilibre entre la simplification administrative et la nécessité pour les administrations de préserver les recettes fiscales.

117. La plupart des fournisseurs étrangers qui s'identifient dans un régime administratif et d'identification simplifié ne sont pas amenés à acquitter la TVA en amont dans la juridiction d'imposition étant donné qu'ils n'y sont normalement pas situés. La possibilité qu'un fournisseur étranger identifié dans un régime administratif et d'identification simplifié acquitte la TVA en amont dans la juridiction d'imposition ne peut cependant pas être totalement exclue. Un fournisseur étranger devrait normalement récupérer la TVA en amont si elle est également déductible ou récupérable par les fournisseurs nationaux, conformément aux Principes sur la neutralité figurant au chapitre 2 des Principes directeurs. Comment cette récupération de la TVA en amont peut-elle être obtenue par un fournisseur étranger qui est identifié dans un régime « pour paiement uniquement » (c'est-à-dire un régime administratif et d'identification simplifié qui ne permet pas la déduction de la TVA en amont) ?

118. Il existe deux grandes approches de récupération de la TVA en amont par les fournisseurs étrangers dans un régime « pour paiement uniquement », qui s'appliquent dans la pratique :

- i. Permettre la récupération de la TVA en amont par le biais de la procédure d'identification normale ; ou
- ii. Prévoir un remboursement dans le cadre d'une procédure de remboursement distincte pour les fournisseurs étrangers.

119. Dans le cadre de la première approche, le fournisseur étranger a la possibilité de renoncer au régime simplifié et de s'identifier et verser la TVA par la procédure administrative normale de TVA pour toutes ses prestations imposables dans la juridiction (y compris les prestations qui seraient normalement couvertes par le régime simplifié). Ce fournisseur est ensuite en droit de déduire la TVA acquittée en amont dans la juridiction d'imposition selon les règles habituelles. Cette option peut être intéressante pour les fournisseurs étrangers qui acquittent régulièrement la TVA en amont dans la juridiction d'imposition. Elle diminue également les risques pour les recettes fiscales car la TVA en amont est déduite de la TVA

⁶ Principes directeurs, paragraphe 3.140.

due dans la juridiction d'imposition, conformément au processus normal de paiement fractionné de la TVA.

120. Dans la seconde approche, la juridiction d'imposition permet au fournisseur étranger d'accéder à une procédure spécifique de remboursement de la TVA, qui existe parfois déjà (mais pas toujours) pour des fournisseurs étrangers qui ne sont pas identifiés dans le régime administratif et d'identification simplifié. Si ce régime de remboursement existe déjà pour ces fournisseurs étrangers, il est recommandé que les fournisseurs étrangers identifiés dans le régime simplifié aient accès à ce même régime. La création de régimes distincts est susceptible d'accroître la complexité et d'augmenter les coûts administratifs et les charges liées au respect des règles. Il existe également un risque de doubles demandes de remboursement si des systèmes de remboursement distincts ne communiquent pas correctement les uns avec les autres. Cette approche est probablement une solution raisonnable pour les fournisseurs étrangers qui n'acquittent pas habituellement la TVA en amont dans la juridiction d'imposition.

C.2.2. Ajustements et corrections de la TVA – Comment un fournisseur étranger doit-il procéder ?

121. Il arrive parfois qu'un fournisseur étranger ait versé un montant excédentaire ou insuffisant de TVA au titre du régime administratif et d'identification simplifié dans la juridiction d'imposition. Cela peut provenir, par exemple, d'une erreur d'identification du statut ou du lieu du client ou de l'annulation d'une fourniture.

122. Dans ces circonstances, le fournisseur étranger doit être autorisé à effectuer les ajustements et corrections nécessaires, de préférence dans une déclaration ultérieure (c'est-à-dire pas nécessairement dans la déclaration dans laquelle l'erreur a été commise). Il peut être utile de prévoir une rubrique de la déclaration de TVA dans laquelle un fournisseur étranger peut procéder à des ajustements par rapport aux déclarations précédentes, en faisant éventuellement référence à la déclaration qui a été rectifiée.

123. Les administrations fiscales peuvent également envisager d'autoriser le report pendant une durée raisonnable d'un excédent de TVA récupérable (trop-perçu) à la suite de ces ajustements et corrections. Cette procédure réduirait la nécessité pour les fournisseurs étrangers de réclamer le remboursement d'un excédent de TVA versé.

C.3 *Procédure de déclaration*

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS - Section C.3.3.3.

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

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

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

C.3.1 *Déclaration de TVA simplifiée*

124. Un régime administratif et d'identification simplifié pour la collecte de la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels B2C par les fournisseurs étrangers, sans droit de récupération de la TVA en amont (régime « pour paiement uniquement ») présente des risques limités en ce qui concerne les recettes pour les administrations fiscales. Les fournisseurs identifiés dans ce régime se limitent à verser la TVA. Ils ne déduisent pas la TVA. Cela justifie l'obligation pour ces fournisseurs de déposer une déclaration de TVA simplifiée qui ne vise que l'obligation du fournisseur étranger de payer la TVA sur ses fournitures de services et de biens incorporels soumis à la TVA dans la juridiction d'imposition. L'utilisation de déclarations de TVA simplifiées facilite la discipline fiscale et diminue les coûts liés au respect des obligations et les risques connexes, en particulier pour les fournisseurs étrangers confrontés à des obligations déclaratives dans plusieurs juridictions.

125. Compte tenu de la nécessité de parvenir à un équilibre entre les besoins d'information des administrations fiscales afin de vérifier le respect des obligations fiscales par les fournisseurs étrangers de services et de biens incorporels B2C et les impératifs de simplification des fournisseurs, les informations requises dans le cadre de la déclaration de TVA simplifiée pourraient inclure les éléments suivants :

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

- Le montant total de la taxe à payer.

C.3.2 *Format de la déclaration de TVA simplifiée - Déclaration électronique*

126. Dans un régime administratif et d'identification simplifié, il est recommandé que les fournisseurs étrangers puissent déposer leur déclaration par voie électronique dans un format simple, facile à créer et couramment utilisé. XML est l'un des outils de téléchargement de données les plus utilisés pour la saisie de données car il est lisible à la fois par l'homme et la machine et il est soutenu par des normes ouvertes. Il existe cependant plusieurs autres solutions techniques et ce rapport ne vise pas – et ne doit pas être interprété comme tel – à recommander ou à approuver une technologie en particulier, compte tenu du fait que les choix en matière de dépôt de déclarations peuvent varier selon les types ou secteurs d'activités.

127. Les autres solutions possibles pour faciliter le respect des obligations fiscales dans le cadre d'un régime administratif et d'identification simplifié sont les suivantes :

- Autoriser le téléchargement des données de la déclaration de TVA par transmission de fichier électronique à partir du site Internet de l'administration fiscale (s'il existe) ;
- Offrir une option de téléchargement des données déclarées sous une forme récapitulative, sans nécessiter une saisie ligne par ligne.
- Fournir un moyen de sauvegarde des données afin de pouvoir les saisir en plusieurs fois.

C.3.3 *Fréquence de dépôt*

128. Une obligation de dépôt trimestriel permet sans doute de maintenir les charges administratives et de respect des obligations fiscales liées au dépôt et au traitement de ces déclarations de TVA à un niveau approprié pour les fournisseurs comme pour les administrations fiscales. En effet, à terme, les administrations fiscales seront probablement confrontées à un nombre croissant de déclarations de TVA puisque les échanges internationaux de services et de biens incorporels B2C devraient maintenir leur progression parallèlement aux prévisions de croissance soutenue des échanges sur Internet. En outre, une obligation de dépôt trimestriel devrait permettre aux fournisseurs de disposer d'un délai approprié pour traiter les données requises.

129. Les administrations fiscales peuvent envisager de dispenser les fournisseurs étrangers de l'obligation de déposer une déclaration dans le régime simplifié si le montant total de la TVA due reste inférieur à un montant à déterminer par l'administration fiscale et d'autoriser ces fournisseurs à reporter ce montant de TVA dû sur une période déclarative ultérieure. Les administrations fiscales peuvent également envisager d'autoriser les fournisseurs étrangers à déposer une simple déclaration « néant » pour une période d'imposition au cours de laquelle aucune TVA n'est due et qui ne nécessite pas le dépôt d'une déclaration de TVA en tant que telle.

C.4 *Paievements*

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS - Section C.3.3.4.

3.143 L'utilisation des méthodes de paiement électronique est recommandée pour permettre aux fournisseurs non-résidents de verser la taxe due par voie électronique. Cela réduit non seulement la charge administrative et le coût du processus de paiement pour le fournisseur mais aussi les coûts de traitement du paiement pour les administrations fiscales. Les juridictions pourraient envisager d'accepter les paiements dans les monnaies de leurs principaux partenaires commerciaux.

C.4.1 Méthodes de paiements

130. L'utilisation de méthodes de paiement électronique est recommandée afin de faciliter le processus de paiement et de réduire les coûts et les risques correspondants pour le fournisseur étranger comme pour les administrations fiscales. Dans ce contexte, les administrations fiscales sont invitées à envisager les mesures suivantes pour faciliter davantage le paiement de la TVA dans le cadre d'un régime administratif et d'identification simplifié :

- Fournir des instructions claires sur les moyens de paiement acceptés ;
- Faire en sorte que les fournisseurs étrangers aient la possibilité de choisir les solutions de paiement les moins coûteuses, sous réserve qu'elles soient correctement sécurisées ;
- Dispenser les fournisseurs non-résidents de l'obligation de conserver un compte bancaire dans la juridiction d'imposition, en particulier si l'ouverture de ce compte implique la présence d'un établissement du fournisseur étranger dans la juridiction d'imposition (que le fournisseur étranger n'aura généralement pas) ;
- Accepter les paiements dans les monnaies des principaux partenaires commerciaux de la juridiction d'imposition ;
- Faire en sorte que des garanties appropriées soient en place pour atténuer les risques d'attaques potentielles contre les moyens de paiement électronique.

C.4.2 Arrondis

131. Les règles d'arrondis sont généralement définies dans les systèmes comptables et commerciaux des fournisseurs et elles varient donc en fonction de l'architecture et de la configuration du système du fournisseur. Les conséquences des différents méthodes d'arrondis sur les prix et la question de savoir si l'arrondi doit s'appliquer par transaction, facture ou déclaration posent des problèmes techniques complexes qui ne relèvent pas du champ d'application de ce rapport. Les administrations fiscales sont cependant invitées à autoriser l'utilisation de méthodes d'arrondis raisonnables et cohérentes, correspondant aux règles appliquées par les fournisseurs à des fins de comptabilité.

C.4.3 Taux de change

132. Les fournisseurs étrangers établissent souvent les factures de leurs clients dans une monnaie (la monnaie de transaction) qui est différente de celle de la juridiction d'imposition. Ils doivent cependant déposer leurs déclarations de TVA et s'acquitter de la TVA dans la monnaie de la juridiction d'imposition (la monnaie de déclaration). Ils doivent donc convertir la monnaie de transaction dans la monnaie de déclaration si ces deux monnaies sont différentes. Il se pose alors la question du taux de change à appliquer à cette conversion.

133. Les administrations fiscales utilisent en principe les taux de change publiés officiellement pour convertir la monnaie de déclaration. En outre, les administrations fiscales pourraient également autoriser les fournisseurs à appliquer des taux de change internes raisonnables et cohérents qui sont calculés à partir des moyennes des taux officiels sur une durée donnée (avec une tolérance systématique des écarts minimales).

134. Les juridictions qui sont en mesure d'utiliser des interfaces de programmation d'applications (API)⁷ pourraient les utiliser pour communiquer le taux de change que les fournisseurs étrangers doivent appliquer à des fins de déclaration et de paiement.

C.5 Comptabilité

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS - Section C.3.3.5.

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

C.5.1 Données à enregistrer

135. Les obligations comptables sont un élément fondamental de la conception d'un régime administratif et d'identification simplifié. Il est raisonnable que les administrations fiscales exigent des fournisseurs étrangers qu'ils conservent des documents fiables et vérifiables, permettant de fournir une image complète et exacte des prestations qu'ils ont fournies dans la juridiction d'imposition. Les juridictions sont invitées à permettre l'utilisation de systèmes de comptabilité électroniques dans la mesure où les processus internes des entreprises sont de plus en plus automatisés et les documents papier généralement remplacés par des documents électroniques.

136. Les juridictions pourraient envisager de limiter les informations à fournir à ce qui est nécessaire pour s'assurer que la taxe sur chaque fourniture a bien été facturée et collectée correctement, en s'appuyant autant que possible sur les informations disponibles auprès des fournisseurs dans le cadre de leur activité économique normale. Les juridictions sont invitées à autoriser les fournisseurs étrangers à utiliser, dans la mesure du possible, les systèmes de comptabilité et de tenue de registres fiables qui existent pour respecter leurs obligations comptables dans le cadre du régime administratif et d'identification simplifié. Une approche de ce type est susceptible de faciliter et de favoriser le respect des obligations fiscales et de renforcer la certitude pour les fournisseurs comme pour les administrations fiscales. Les informations à enregistrer pourraient être limitées aux suivantes :

- type de la prestation,
- date de la prestation,
- TVA due et
- informations utilisées pour déterminer l'endroit où le client a sa résidence habituelle.

⁷ Les interfaces de programmation d'applications (API) sont des ensembles de normes ouvertes qui décrivent comment échanger des informations entre des applications et des services. Les API permettent le transfert direct et automatique de données entre le logiciel de tenue de registres et de comptabilité du fournisseur et le système de déclaration, et réduisent par conséquent les contraintes de saisie manuelle des informations requises.

C.5.2 *Conservation des documents*

137. La conservation des documents doit permettre à l'administration fiscale de la juridiction d'imposition d'accéder en temps voulu aux documents concernés du fournisseur étranger dans un format lisible afin de pouvoir vérifier, avec efficacité et rapidité, que le fournisseur respecte ses obligations fiscales dans le cadre du régime administratif et d'identification simplifié.

138. Les administrations fiscales peuvent envisager d'obliger les fournisseurs étrangers à mettre les documents à la disposition de l'administration fiscale par voie électronique, si elle en fait la demande, dans un délai raisonnable et dans un format lisible.

139. Par ailleurs, l'autorisation de conservation de documents électroniques à distance, c'est-à-dire à l'extérieur de la juridiction d'imposition, en respectant les règles en vigueur en matière de protection des données peut présenter des avantages significatifs pour les administrations fiscales comme pour les contribuables. Dans certaines circonstances, cela pourrait permettre aux fournisseurs de centraliser les documents de toutes les juridictions dans lesquelles ils sont redevables de la TVA en vertu des régimes administratifs et d'identification simplifiés de ces juridictions et de permettre à ces juridictions d'accéder à ces documents, selon leurs besoins. Cela diminuerait considérablement les coûts liés au respect des obligations fiscales pour les fournisseurs et permettrait d'améliorer la qualité des documents car les fournisseurs ne conserveraient alors qu'un seul système de comptabilité et non plusieurs qui peuvent varier d'une juridiction à l'autre, tout en réglant les problèmes éventuels liés à des conflits entre les lois nationales en vigueur en matière de protection de la vie privée.

140. Les administrations fiscales peuvent envisager les mesures et aspects suivants lorsqu'elles déterminent les obligations de conservation de documents des fournisseurs étrangers dans le cadre d'un régime administratif et d'identification simplifié :

- Faire en sorte de préserver la fonctionnalité et la lisibilité des données pendant le délai de conservation requis. Si les fournisseurs ont crypté les données, ils doivent conserver les procédures de récupération de la clé afin de garantir que l'administration fiscale pourra accéder à des données décryptées dans un format lisible ;
- Adopter un délai relativement court et proportionné pour la durée de conservation obligatoire des documents afin de maintenir les coûts correspondants à un niveau raisonnable. Un délai de conservation compris entre 5 et 10 ans au maximum est généralement considéré comme un délai relativement court et proportionné (les administrations fiscales pouvant toutefois opter pour un délai de conservation plus court, conforme notamment aux règles préexistantes) ;
- Les fournisseurs devraient avoir mis en place des dispositifs de protection appropriés pour conserver leurs documents électroniques ou autres en toute sécurité. Les juridictions peuvent toutefois envisager de ne pas exiger que des informations sensibles soient conservées pendant une durée prolongée car cela peut compromettre leur sécurité (par exemple, piratage pour obtenir des données de paiements, vol d'identité...).

C.6 Facturation

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS :

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

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

141. Les Principes directeurs recommandent de supprimer l'obligation de facturation aux fins fiscales en ce qui concerne les prestations B2C qui sont couvertes par les régimes administratifs et d'identification simplifiés dans la mesure où les clients, qui sont des consommateurs finals, ne sont généralement pas en mesure de déduire la TVA versée aux fournisseurs étrangers.

142. Lorsque des factures sont cependant requises, par exemple dans le cadre des pratiques commerciales en vigueur ou des règles de protection des consommateurs, les juridictions sont invitées à limiter les données de la facture aux informations qui sont strictement nécessaires pour vérifier le respect des obligations fiscales des fournisseurs dans le cadre du régime administratif et d'identification simplifié. Ces données peuvent inclure :

- l'identification du client ;
- le type et la date de la (des) prestation(s) ;
- le montant imposable et le montant de la TVA par taux de TVA ;
- le montant total imposable.

143. Des factures comprenant les données limitées ci-dessus pourraient être autorisées au format électronique.

144. Pour réduire davantage les coûts administratifs et liés aux obligations fiscales que génèrent inévitablement les obligations de facturation, les administrations fiscales peuvent envisager les mesures suivantes :

- Autoriser que les factures soient émises conformément aux règles de la juridiction du fournisseur ;
- Accepter la documentation commerciale émise pour des besoins autres que la TVA (par exemple, des reçus électroniques).
- Accepter les factures dans les langues des principaux partenaires commerciaux de la juridiction d'imposition ;
- Accepter que les obligations de facturation soient aussi simples que possible, en autorisant par exemple le client à imprimer lui-même la facture.

C.7 *Stratégie de communication - Disponibilité des informations*

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS - Section C.3.3.7.

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

145. Une stratégie de communication appropriée est indispensable pour atteindre des niveaux satisfaisants de respect des obligations par les fournisseurs étrangers de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals dans la juridiction d'imposition. Elle comprend notamment la diffusion, en ligne, dans un langage clair et dans un format facilement accessible, de toutes les informations nécessaires pour s'identifier dans un régime simplifié et respecter ses obligations fiscales, bien avant l'application de ce régime ainsi que l'actualisation des informations par la suite (par exemple, la mise à jour fréquente des questions et réponses). L'encadré 4 ci-après propose une vue d'ensemble des principales informations à examiner par les administrations fiscales pour concevoir et mettre en œuvre leur stratégie de communication. Il est recommandé que ces informations soient disponibles en anglais et/ou dans la ou les langues des principaux partenaires commerciaux de la juridiction d'imposition.

146. L'expérience montre que la possibilité d'accès aux informations à partir d'un seul point (par exemple, un portail Internet dédié plutôt que plusieurs sites différents) renforce l'efficacité de la communication et facilite les mises à jour de l'administration fiscale.

147. Les administrations fiscales qui n'ont pas toujours les capacités technologiques requises pour communiquer des informations en ligne sont invitées à rassembler les informations pertinentes dans un fichier qui peut être envoyé par voie électronique aux parties intéressées (par exemple, par courrier électronique) ou dont une version papier pourrait être mise à disposition (en dernier recours).

148. Dans le cadre de leur stratégie de communication et d'information, les administrations fiscales peuvent envisager de désigner des points de contact spécifiques au sein de l'administration fiscale afin de répondre aux demandes des contribuables relatives au fonctionnement du régime et de communiquer les informations concernées.

Encadré 4 Informations devant être communiquées pour contribuer au respect des obligations fiscales par les fournisseurs étrangers dans le cadre des régimes administratifs et d'identification simplifiés

Informations indispensables	Informations extrêmement utiles	Informations utiles
<i>Identification - taux - exonérations - règles spéciales</i>		
<ul style="list-style-type: none"> • Seuils d'identification à la TVA • Procédure d'identification et délais • Format du numéro d'identification • Dispense d'identification • Possibilité d'identification volontaire • Recours à des agents/représentants fiscaux • Impact de l'identification pour les prestations B2C sur le traitement des prestations B2B • Taux applicables et exonérations 	<ul style="list-style-type: none"> • Règles relatives au groupement TVA • Pénalités en cas de retard d'identification • Interaction avec les autres impôts et impact sur ces derniers, par exemple, retenue à la source, droits de timbre, etc. 	
<i>Déclaration - Comptabilité - Vérification</i>		
<ul style="list-style-type: none"> • Obligations comptables relatives à la TVA • Obligations de comptabilité et de facturation, y compris les factures simplifiées et les notes de crédit • Conventions ou obligations en matière d'affichage des tarifs (liés à l'impôt ou non) • Obligations comptables 	<ul style="list-style-type: none"> • Autres obligations documentaires 	<ul style="list-style-type: none"> • Procédures de vérification et d'inspection
<i>Déclaration de TVA</i>		
<ul style="list-style-type: none"> • Obligations de déclaration de TVA - Format de la déclaration • Lieu et modalités de paiement – obligation de compte bancaire local, par exemple • Délais de dépôt et dates limites de déclaration et de paiement • Taux de change • Traitement de la TVA en amont • Processus de correction des erreurs 	<ul style="list-style-type: none"> • Orientations relatives aux recours et différends, y compris les questions procédurales telles que les délais • Pénalités applicables en cas de retard, d'absence ou d'erreur de déclaration 	<ul style="list-style-type: none"> • Possibilité d'adoption de délais de dépôt différents • Ajustements de la TVA en amont • Déduction pour créances irrécouvrables
<i>Radiation</i>		
Informations détaillées sur les obligations/la procédure de radiation		

C.8 Régularisation des fournisseurs qui ont omis de s'identifier

149. La question peut se poser de savoir comment un fournisseur étranger qui a omis de s'identifier en temps voulu peut régulariser sa situation et respecter ses obligations fiscales.

150. Les administrations fiscales pourraient envisager de faciliter la régularisation des fournisseurs qui ont omis de s'identifier en leur permettant de déclarer les transactions d'une ou plusieurs périodes précédentes pendant la période déclarative en cours. Elles peuvent cependant choisir d'autoriser cette régularisation au cas par cas afin de minimiser les risques de recours abusif à ces dispositions.

151. Il serait possible d'encourager davantage cette régularisation par des modèles de déclaration spontanée qui offrent un bon compromis entre des incitations suffisantes pour favoriser l'adhésion de ceux qui ne respectent pas les obligations fiscales et l'absence de soutien ou d'encouragement de cette démarche³⁵.

C.9 Octroi d'un délai suffisant

152. L'expérience prouve que l'octroi d'un délai suffisant (à savoir le délai entre l'annonce et l'application du régime simplifié) procure des avantages aux administrations fiscales mais aussi aux contribuables dans la mesure où il permet une bonne compréhension du système tout en permettant un changement de processus opérationnel approprié et harmonieux. Un délai minimum de six mois est considéré comme raisonnable.

Références

OCDE (2015a) Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015, OECD Publishing, Paris <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>

OECD (2015b) Update on voluntary disclosure programmes a pathway to tax compliance www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf

OCDE (2016a), *Tendances des impôts sur la consommation 2016*, OECD Publishing, Paris <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-fr>

OCDE (2016b) Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels C(2017)120 <http://acts.oecd.org/Instruments/PrintInstrumentView.aspx?InstrumentID=350&InstrumentPID=0&InstrumentHID=0&Lang=fr>

OCDE (2017) Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

OMC (1994) Accord sur les subventions et les mesures compensatoires, https://www.wto.org/french/docs_f/legal_f/24-scm.pdf

³⁵ Voir www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf

Annexe A - Caractéristiques spécifiques d'un portail en ligne

Encadré 5 : Caractéristiques spécifiques d'un portail en ligne bien conçu de manière à faciliter l'identification et le respect des obligations

- Accès simple et sécurisé au portail d'identification
 - Connexion au service en ligne de l'administration publique ;
 - Saisie des informations d'identification de base (par exemple nom, adresse, URL du site Internet, personnes de contact) ;
 - Création d'un code de vérification ou d'un identifiant pour accéder au portail.
- Instructions d'utilisation et de navigation simples comprenant les fonctions suivantes :
 - Compatibilité avec les systèmes d'entreprises les plus utilisés ;
 - Possibilité de télécharger les données plutôt que de remplir des tableaux en ligne ;
 - Mise à disposition d'un modèle structuré (XML, Excel, par exemple) pouvant être rempli en ligne ;
 - Contrôles automatisés des documents transmis/déposés (validation des totaux, par exemple) ;
 - Facilité de corrections ou de modifications à tout moment pendant ou après l'identification ;
 - Actualisation fréquente des questions et réponses ;
 - Équipe technique de soutien pour garantir le bon fonctionnement du portail ;
 - Envoi de notifications/d'alertes automatiques aux contribuables lorsqu'ils téléchargent des documents sur le portail.
- Utilisation de l'anglais au moins et/ou de la ou des langues des principaux partenaires commerciaux
 - La ou les langues utilisées doivent être claires et simples afin d'éviter toute confusion ;
- Sécurité d'utilisation
 - Les différents niveaux d'authentification peuvent indiquer le nombre de prestations en accès libre qui peuvent être proposées ;
 - Il est préférable d'éviter l'usage de clés de cryptage ou de mots de passe individuels car ils peuvent être source de complexité et de risques potentiels lorsque les individus habilités ne sont pas en mesure d'exercer leurs fonctions et doivent être remplacés ;
 - Communication sécurisée des codes d'accès (les codes d'accès envoyés par courrier peuvent être facilement perdus).
- Inclure des informations facilement accessibles (voir également la section C.7)
 - Faciliter l'accès aux informations, notamment en affichant des bulles d'informations sur les formulaires ; liens avec des instructions pertinentes relatives aux informations recherchées ; disposer d'un point de contact pour les questions/demandes, etc.
 - Ne pas exiger de numéro de TVA national pour avoir accès aux informations (il n'est pas toujours disponible au moment de la demande d'information).

Pour plus d'information:
ctp.contact@oecd.org

www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation
[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)

