



**PRINCIPES DIRECTEURS INTERNATIONAUX DE L'OCDE POUR L'APPLICATION DE LA
TVA/TPS**

**PROJET DE COMMENTAIRES SUR LES PRINCIPES DIRECTEURS INTERNATIONAUX
POUR LA NEUTRALITE DE LA TVA**

Appel à commentaires

JUIN 2012

Comité des affaires fiscales
Groupe de travail N°9 sur les impôts sur la consommation

AVERTISSEMENT IMPORTANT

Ce document de discussion a été élaboré dans le cadre des travaux du Groupe de Travail N°9 du Comité des Affaires Fiscales sur les Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS, avec le précieux concours de son Groupe Technique Consultatif (GTC) constitué d'universitaires et de représentants des gouvernements et des entreprises.

Ce document présente le projet de Commentaires sur les Principes directeurs internationaux sur la neutralité qui ont été approuvés par le Comité des affaires fiscales en juin 2011 après consultation publique (<http://www.oecd.org/ctp/ct>).

Ce projet de commentaire ne doit pas être considéré isolément, mais comme partie intégrante des Principes Directeurs Internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS aux échanges transfrontaliers de services et de biens incorporels.

L'attention des participants est attirée sur le fait que ce document reflète des travaux en cours et que certains pays pourraient n'être pas totalement d'accord avec l'une de ses dispositions ou avec plusieurs d'entre elles. Néanmoins, le Comité des affaires fiscales estime qu'il serait extrêmement utile de disposer des contributions de l'ensemble des parties intéressées. Il ne doit donc pas être considéré, à ce stade, comme final.

Lors de l'envoi de vos commentaires, nous vous demandons de vous identifier car nous pourrions avoir besoin de vous contacter pour le suivi de vos réponses. Sous réserve de l'accord préalable des commentateurs, nous sommes susceptibles de publier certaines des contributions reçues sur notre site Internet.

Les commentaires peuvent être adressés soit sur une base individuelle, soit sur une base collective par des organisations professionnelles ou des cabinets de conseil. Si vous souhaitez davantage d'information, n'hésitez pas à contacter Stéphane Buydens, Conseiller, Politique TVA, à l'Unité des impôts sur la consommation (Stephane.Buydens@oecd.org).

Merci d'envoyer vos commentaires avant le **26 septembre 2012** :

par courriel à vat@oecd.org;

par courrier à Stéphane Buydens, Conseiller, Politique TVA, Unité des impôts sur la consommation
2, rue André Pascal 75775 Paris Cedex 16 France;

ou par télécopie au numéro +33(0)1.44.30.63.51

PRINCIPES DIRECTEURS INTERNATIONAUX POUR L'APPLICATION DE LA TVA/TPS

PROJET DE COMMENTAIRES SUR LES PRINCIPES DIRECTEURS INTERNATIONAUX SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TVA : LA NEUTRALITÉ EN PRATIQUE

Ce document contient les commentaires sur chacun des six Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA qui ont été approuvés par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE en juillet 2011. Ils formulent des orientations concernant leur application pratique dans un contexte international.

Il convient d'observer que les six Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA¹ et leurs commentaires forment un ensemble cohérent et qu'ils ne doivent pas être lus isolément. Plus généralement, ils doivent être lus et compris à la lumière des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS.

1. INTRODUCTION

1.1. CONTEXTE GÉNÉRAL

1. Les présents commentaires sur les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA font partie des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS (les Principes directeurs), en cours d'élaboration par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE². Les Principes directeurs définissent des règles d'application de la TVA aux échanges internationaux. Ils sont basés sur le principe de destination, selon lequel les échanges internationaux de services et de biens incorporels doivent être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation. Les Principes directeurs précisent que, s'agissant de transactions internationales de services et de biens incorporels entre entreprises, l'application de ce principe passe le plus souvent par l'attribution des droits d'imposition à la juridiction dans laquelle le client est localisé (la « Règle principale »). En vertu de la Règle principale, ces transactions ne sont pas imposées dans la juridiction du fournisseur, mais sont imposées sur la même base et aux mêmes taux que les achats locaux dans la juridiction du client (dans la mesure où la TVA est applicable dans cette juridiction). Les Principes directeurs disposent que le client doit être tenu de déclarer la taxe éventuellement due par le biais du mécanisme de l'autoliquidation, lorsque ce mécanisme est cohérent avec la conception globale du système national d'impôts sur la consommation.

2. Afin d'assurer la neutralité de la taxe, les Principes directeurs disposent également que les entreprises ne devraient pas supporter la charge de la TVA elle-même. Dans les échanges internationaux, la neutralité de la TVA est garantie sans grande difficulté par l'application de la Règle principale lorsque l'entreprise cliente qui reçoit un service ou un bien incorporel importé est pleinement autorisée à déduire la taxe sur les intrants. En outre, même si le droit à déduction du client est limité, si cette limite est la même pour les services et biens incorporels importés que pour les achats locaux, la neutralité peut être garantie.

¹ Dans le contexte des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS, le terme « TVA » (taxe sur la valeur ajoutée) recouvre tous les impôts sur la consommation qui doivent être payés en dernière instance par les consommateurs finaux et recouverts par les entreprises, en s'appuyant sur un système de paiement fractionné ; dans ce système, les assujettis ne paient la TVA que sur la différence entre la taxe due sur leurs ventes et la taxe d'amont ayant grevé leurs achats de biens et services utilisés pour leurs activités commerciales. La TVA peut être mise en œuvre de différentes manières, comme par la méthode du crédit sur facture, de la soustraction ou de l'addition. La TVA peut également être désignée par différents noms ou acronymes en fonction de la tradition locale et de la langue. La TVA est appelée TPS dans un certain nombre de pays de l'OCDE.

² Ces travaux consacrés à la neutralité de la TVA ne seront pas achevés tant qu'un accord définitif n'aura pas été trouvé sur les Principes directeurs dans leur ensemble, et notamment sur les règles relatives au lieu d'imposition.

3. Toutefois, il est admis que la Règle principale ne peut pas être appliquée dans toutes les situations. Dans certaines conditions, certaines transactions peuvent être imposées dans une juridiction autre que celle où l'entreprise cliente est localisée. Par conséquent, l'entreprise cliente étrangère peut être soumise à la TVA dans des juridictions où elle ne peut pas récupérer la taxe sur les intrants en suivant les mêmes procédures de déduction que les entreprises nationales³. Cela peut se produire lorsque des règles spécifiques relatives au lieu d'imposition sont appliquées en dérogation à la Règle principale. En pareils cas, des méthodes alternatives devraient exister pour garantir la neutralité.

4. La neutralité globale de la TVA sur les échanges internationaux serait assurée par l'application de la Règle principale dans toute la mesure du possible et par l'utilisation cohérente d'un nombre limité de règles spécifiques relatives au lieu d'imposition, conjuguées à une série de mécanismes d'allègement de la TVA adéquats. Toutefois, dans certaines circonstances, des différences d'interprétation par deux ou plusieurs pays quant aux règles relatives au lieu d'imposition peuvent donner lieu à des situations où la neutralité n'est pas respectée. Cela peut également survenir lorsque les entreprises concernées ne bénéficient pas du droit à déduction ou lorsque ce droit est limité. Des travaux supplémentaires peuvent être nécessaires pour traiter ces situations.

1.2. OBJECTIF DES COMMENTAIRES

5. L'objectif des Commentaires est de donner des orientations en vue de la mise en œuvre pratique des Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA. Les Principes directeurs sont reproduits ci-après.

Principe directeur 1

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

Principe directeur 2

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

Principe directeur 3

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

Principe directeur 4

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

Principe directeur 5

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

Principe directeur 6

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

³ Une entreprise est considérée comme « nationale » dans une juridiction lorsqu'elle y est traitée comme telle par les autorités fiscales. Toute entreprise qui n'est pas considérée comme « nationale » dans une juridiction est considérée comme étant une « entreprise étrangère » aux fins des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS.

6. À chaque principe directeur correspond un commentaire destiné à illustrer ou à détailler les dispositions qu'il contient, sans les modifier. Les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA et les présents Commentaires forment un ensemble cohérent. De manière plus générale, ils doivent être lus et compris à la lumière des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS.

1.3. PRINCIPES DE BONNE ADMINISTRATION FISCALE

7. Les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA n'ont pas d'incidence sur la capacité des juridictions d'appliquer des règles fiscales qui limitent le droit de déduire la TVA sur les intrants ou d'établir des obligations administratives spécifiques qui régissent différentes catégories d'entreprises (y compris les entreprises étrangères). Cependant, afin d'assurer la neutralité, les États sont invités à appliquer les Principes administratifs généraux approuvés en 2001 par le Forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt⁴ (*GAP001 Principes de bonne administration fiscale – note de cadrage*), qui sont reproduits dans l'encadré 1 ci-dessous.

Encadré 1

1. Orientations - Relations avec les contribuables – Les autorités fiscales *sont encouragées* à :

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

⁴ <http://www.oecd.org/dataoecd/34/39/1907918.pdf>

1.4. RÉCIPROCITÉ

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

9. Certaines juridictions⁵ demandent que le remboursement de la TVA aux entreprises étrangères soit conditionné à l'octroi d'une décharge analogue par la juridiction de l'entreprise étrangère. Ces obligations de réciprocité prennent généralement deux formes : la conclusion d'accords bilatéraux formels entre juridictions ou des décisions unilatérales de reconnaître les juridictions considérées comme possédant (ou non) les dispositions adéquates dans leur législation⁶.

10. Lorsque des juridictions adoptent de telles obligations, la réciprocité n'est possible qu'entre deux pays dotés chacun d'un système de TVA.

11. Les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA ne se prononcent pas sur l'opportunité pour les juridictions d'adopter des obligations de réciprocité. Néanmoins, si des juridictions optent pour de telles obligations, elles devraient le faire de façon à minimiser leur impact sur la neutralité. Les juridictions sont dès lors encouragées à traiter les mécanismes utilisés par les autres juridictions destinées à assurer un traitement neutre des entreprises étrangères au regard de la TVA comme satisfaisant les obligations de réciprocité lorsque ces mécanismes assurent un traitement substantiellement équivalent. Un traitement substantiellement équivalent pourrait, par exemple, résulter d'une combinaison de fournitures sans TVA et d'une identification locale par rapport à un mécanisme de remboursement direct.

1.5. GROUPES DE PAYS

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

⁵ Il s'agit notamment des pays de l'UE ainsi que d'autres pays.

⁶ La réciprocité est actuellement appliquée par certains pays qui utilisent des « mécanismes de remboursement direct » (remboursements par le biais d'une procédure autonome plutôt que par une identification locale). Toutefois, elle peut être appliquée dans un sens plus large, auquel cas les orientations qui figurent dans ces commentaires restent valides.

2. ORIENTATIONS

Principe directeur 1

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

Commentaire

13. Ces commentaires ont pour objectif de préciser la règle de neutralité établie par le Principe directeur 1. Bien que ces commentaires se concentrent sur le Principe directeur 1, il convient d'observer que les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA (et les commentaires connexes) entendent former un ensemble cohérent. Plus généralement, ils doivent être lus et compris à la lumière des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS. Dès lors, dans les situations où le Principe directeur 1 est respecté, il n'en est pas moins nécessaire de prendre en compte les cinq autres Principes directeurs sur la neutralité de la TVA pour déterminer si la neutralité est observée.

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

15. Dans les échanges internationaux, la neutralité de la taxe est obtenue par l'application du principe de destination. Selon ce principe, les exportations ne sont pas soumises à la TVA (application du taux zéro) et les importations sont taxées sur la même base d'imposition et aux mêmes taux que la production intérieure. Cela signifie que le total de la taxe payée pour une transaction est déterminé par les règles en vigueur dans la juridiction de consommation, et par conséquent toutes les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la livraison au consommateur final. Toutefois, dans certains cas, des entreprises étrangères acquittent une TVA dans des juridictions où elles ne peuvent pas récupérer la taxe sur les intrants par déduction en suivant les mêmes procédures que les entreprises nationales (voir le paragraphe 3 ci-dessus). Comme pour les entreprises nationales, les entreprises étrangères ne devraient pas supporter la charge de la TVA, sauf lorsque cela est prévu par la législation.

16. Bien que la charge de la TVA ne doive pas incomber aux entreprises, le Principe directeur 1 reconnaît que les pouvoirs publics peuvent légitimement déroger à cette règle lorsque la législation le prévoit expressément. Le Principe directeur 1 et les commentaires correspondants n'entendent pas définir les circonstances dans lesquelles il peut être ou non approprié de faire supporter aux entreprises la charge de la TVA, mais se contentent de reconnaître que les pouvoirs publics peuvent être autorisés à le faire.

17. Le Principe directeur 1 est sans effet sur le droit des juridictions d'appliquer des règles en vue de limiter le droit de déduire la TVA acquittée sur les intrants ou d'interdire cette déduction. Cependant, dans un souci de neutralité lors de l'application de telles règles, les autorités fiscales sont encouragées à suivre le principe de bonne administration fiscale exposé dans l'encadré 1 de l'introduction aux présents Commentaires.

18. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a initialement approuvé en 2006 la mise en œuvre du principe de neutralité exprimé dans le Principe directeur 1. Dans ce contexte, le CFA a également expliqué la signification de l'expression « sauf lorsque cela est explicitement prévu par la législation » en citant un certain nombre d'exemples illustratifs mais non exhaustifs. Ces exemples figurent au paragraphe 16 des Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA et incluent les situations suivantes :

- Lorsque la base d'imposition des opérations effectuées par l'assujetti est difficile à définir (par exemple pour beaucoup de services financiers) ou pour des raisons politiques (services de santé, éducation, culture).
- La récupération intégrale de la taxe n'est pas autorisée en raison de la nature des transactions concernées. Ce sera notamment le cas lorsque l'assujetti effectue des transactions qui tombent hors du champ de la taxe (par exemple des opérations à titre gratuit) ou lorsque la taxe ayant grevé les opérations à l'entrée concerne des achats qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la poursuite de l'activité taxable de l'entreprise.
- La déduction de la TVA en amont peut être interdite afin de compenser l'application d'un taux de TVA réduit lorsque des biens peuvent être intégrés dans un produit ou achetés séparément à différents taux.
- La récupération de la taxe sur les intrants est interdite lorsque certaines obligations administratives explicites ne sont pas remplies (par exemple insuffisance de preuves à l'appui du droit à déduction de la taxe en amont).

19. Lorsque des États décident de faire supporter la TVA aux entreprises, conformément à l'encadré 1 de l'introduction aux présents Commentaires, la législation correspondante devrait être transparente et sans équivoque et réduire au minimum les coûts de la discipline fiscale.

20. La référence du Principe directeur 1 à une disposition légale explicite ne se limite pas aux dispositions de la loi proprement dite, mais englobe toute disposition explicite qui découle de la législation, comme des règlements ou l'exercice de pouvoirs administratifs octroyés par la législation. Les décisions de tribunaux de la juridiction compétente devraient également être prises en compte.

21. Lorsque les entreprises supportent une charge fiscale, le fait que la législation contient une disposition spécifique ne suffit pas à garantir la compatibilité de cette charge avec les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA. Cela signifie simplement qu'il est satisfait au Principe directeur 1. Si la législation en question ne respecte pas les cinq autres Principes directeurs sur la neutralité de la TVA ou est incompatible avec les Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS dans leur ensemble, elle ne peut pas être considérée comme conforme aux principes de neutralité.

Principe directeur 2

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

Commentaire

22. Ces commentaires ont pour objectif de préciser la règle de neutralité établie par le Principe directeur 2. Bien que ces commentaires se concentrent sur le Principe directeur 2, il convient d'observer que les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA (et les commentaires connexes) entendent former un ensemble cohérent. Plus généralement, ils doivent être lus et compris à la lumière des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS. Dès lors, dans les situations où le Principe directeur 2 est respecté, il n'en est pas moins nécessaire de prendre en compte les cinq autres Principes directeurs sur la neutralité de la TVA pour déterminer si la neutralité est observée.

23. Le principal objectif du Principe directeur 2 est de garantir que des « niveaux d'imposition similaires » s'appliquent. Toutefois, cet objectif vaut uniquement pour des « entreprises qui se trouvent dans des situations similaires » et qui effectuent des « transactions similaires ». Si l'une ou l'autre de ces conditions n'est pas remplie, le Principe directeur 2 ne s'applique pas. Par conséquent, pour expliquer la signification de ce Principe directeur, il est essentiel de distinguer les concepts des « entreprises qui se trouvent dans des situations similaires » et des « transactions similaires ».

Niveaux d'imposition similaires

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

25. Le Principe directeur 2 s'applique uniquement à la charge de TVA supportée directement par les entreprises. Il ne couvre pas les situations dans lesquelles des entreprises subissent indirectement un niveau d'imposition positif, par exemple lorsqu'elles acquièrent des services exonérés pour lesquels le fournisseur n'avait pas le droit de déduire sa propre taxe sur les intrants. En pareil cas, le prix payé par l'entreprise cliente à son fournisseur peut incorporer une TVA que le fournisseur ne peut pas récupérer.

Entreprises qui se trouvent dans des situations similaires

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

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

- Une entreprise de conseil qui bénéficie du droit à déduction intégral de la taxe en amont et une compagnie aérienne qui bénéficie du même droit à déduction intégral.
- Une banque qui bénéficie d'un droit à déduction limité de la taxe en amont et une compagnie d'assurance qui bénéficie du même droit à déduction limité.
- Une entreprise de conseil qui bénéficie du droit à déduction intégral de la taxe en amont et une banque qui bénéficie également du droit à déduction intégral de la taxe en amont (par exemple, parce qu'elle fournit uniquement des services financiers exportés).
- Une entreprise qui bénéficie d'un droit à déduction limité de la taxe en amont qui acquiert des services destinés à l'usage personnel de ses propriétaires, et une entreprise qui bénéficie normalement du droit à déduction intégral de la taxe en amont et qui a acquis des services destinés à l'usage personnel de ses propriétaires.

28. Sont, par exemple, des entreprises dans des situations non similaires :

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

Transactions similaires

29. Pour déterminer si des entreprises qui se trouvent dans des « situations similaires » effectuent des « transactions similaires » d'achat de services ou de biens incorporels, il convient de s'intéresser à la qualification des services ou des biens incorporels spécifiques qui sont fournis. Les modalités de l'achat, la personne auprès de qui il a été effectué dans la chaîne d'approvisionnement ou les conditions d'acquisition du service ou du bien incorporel ne devraient pas intervenir dans cet examen.

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

Résumé

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

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

Principe directeur 3

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

Commentaire

32. Ces commentaires ont pour objectif de préciser la règle de neutralité établie par le Principe directeur 3. Bien que ces commentaires se concentrent sur le Principe directeur 3, il convient d'observer que les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA (et les commentaires connexes) entendent former un ensemble cohérent. Plus généralement, ils doivent être lus et compris à la lumière des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS. Dès lors, dans les situations où le Principe directeur 3 est respecté, il n'en est pas moins nécessaire de prendre en compte les cinq autres Principes directeurs sur la neutralité de la TVA pour déterminer si la neutralité est observée.

33. Le non-respect du Principe directeur 3 concernant l'impact de la TVA sur les décisions des entreprises reflète probablement le non-respect de l'un des autres Principes directeurs. Si tel est le cas, les entreprises pourraient s'efforcer de restructurer leur chaîne d'approvisionnement ou leurs activités afin d'assurer la neutralité qui fait défaut.

34. Par exemple, dans des situations où des entreprises étrangères sont avantagées par rapport aux entreprises nationales en termes de niveau d'imposition (ce qui est incompatible avec le Principe directeur 4), une entreprise étrangère pourrait prendre une décision différente de celle qu'elle prendrait autrement principalement⁷ en vue de tirer parti de cet avantage fiscal. Elle pourrait ainsi décider d'exercer ses activités depuis l'étranger plutôt que sur le territoire national.

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

36. Afin d'évaluer la cohérence des règles de TVA avec le Principe directeur 3, les « décisions des entreprises » qui sont pertinentes sont celles qui portent sur les opérations transfrontalières, sur lesquelles la législation relative à la TVA peut avoir une incidence, comme par exemple :

- la décision d'une entreprise d'exercer ses activités dans une juridiction ;
- la décision d'une entreprise de vendre à des clients situés dans une juridiction ;
- la décision d'une entreprise de s'approvisionner auprès d'un fournisseur situé dans une juridiction ;

⁷ Les paragraphes 18 et 19 des Principes directeurs internationaux sur la Neutralité reconnaissent que « un certain nombre de facteurs peuvent influencer les décisions des entreprises, y compris de nature financière, commerciale, sociale, environnementale et juridique. Bien que la TVA soit aussi un élément à prendre en compte, elle ne doit pas conditionner au premier chef les décisions des entreprises. Par exemple, les règles ou pratiques en matière de TVA ne doivent pas conduire les entreprises à opter pour telle ou telle forme juridique d'exercice (par exemple une structure de filiale ou de succursale). [...] Les éléments à prendre en compte concernant la TVA incluent le montant de la taxe payée en définitive aux administrations fiscales, les coûts de discipline liés au recouvrement, au paiement ou au remboursement de la taxe, comme le dépôt des déclarations, la tenue des registres comptables adéquats et les frais financiers afférents aux répercussions du système de TVA sur la trésorerie.

- la décision d'une entreprise d'externaliser des activités comme la production, la fabrication ou d'autres services d'appui qui devaient être menées dans une juridiction, et
- la manière dont une entreprise structure sa chaîne d'approvisionnement ou recourt à des intermédiaires.

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

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

Principe directeur 4

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

Commentaire

38. Ces commentaires ont pour objectif de préciser la règle de neutralité établie par le Principe directeur 4. Bien que ces commentaires se concentrent sur le Principe directeur 4, il convient d'observer que les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA (et les commentaires connexes) entendent former un ensemble cohérent. Plus généralement, ils doivent être lus et compris à la lumière des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS. Dès lors, dans les situations où le Principe directeur 4 est respecté, il n'en est pas moins nécessaire de prendre en compte les cinq autres Principes directeurs sur la neutralité de la TVA pour déterminer si la neutralité est observée.

39. Le Principe directeur 2 régit l'égalité de traitement d'entreprises qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires. Le Principe directeur 4 porte sur l'égalité de traitement des entreprises étrangères par rapport aux entreprises nationales dans une juridiction où les entreprises étrangères seraient soumises à la TVA, contrairement aux entreprises nationales, ou vice-versa.

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

- les règles ne devraient pas faire l'objet d'une application discriminatoire du simple fait qu'une entreprise est étrangère ;
- les entreprises étrangères ne devraient pas bénéficier en dernière instance d'un avantage fiscal par rapport aux entreprises nationales s'agissant de leur charge fiscale finale ; et
- si le Principe directeur 4 est respecté, la TVA ne devrait pas fausser la concurrence entre entreprises étrangères et nationales.

41. Ce Principe directeur porte sur l'application ultime de la TVA aux entreprises. Les entreprises étrangères ne devraient pas avoir à payer une TVA non récupérable alors que les entreprises nationales n'y sont pas soumises, quel que soit le moyen par lequel ce résultat est obtenu, comme l'application d'un taux zéro, de mécanismes de remboursement, etc. De même, la création d'un avantage fiscal, s'agissant de la charge fiscale finale, en faveur des entreprises étrangères par rapport aux entreprises nationales agissant dans des circonstances similaires serait incompatible avec ce Principe directeur. Le Principe directeur 4 est respecté si la législation prévoit un remboursement ou une autre forme de décharge pour les entreprises étrangères, de manière à ce qu'elles ne soient pas avantagées ou au contraire pénalisées par rapport aux entreprises nationales.

Principe directeur 5

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

Commentaire

42. Ces commentaires ont pour objectif de préciser la règle de neutralité établie par le Principe directeur 5. Bien que ces commentaires se concentrent sur le Principe directeur 5, il convient d'observer que les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA (et les commentaires connexes) entendent former un ensemble cohérent. Plus généralement, ils doivent être lus et compris à la lumière des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS. Dès lors, dans les situations où le Principe directeur 5 est respecté, il n'en est pas moins nécessaire de prendre en compte les cinq autres Principes directeurs sur la neutralité de la TVA pour déterminer si la neutralité est observée.

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

- l'exonération de TVA sur les achats ;
- l'autorisation du remboursement par le biais d'un régime spécifique ;
- l'autorisation du remboursement par le biais d'une identification locale à la TVA ;
- le transfert de la responsabilité aux fournisseurs/clients enregistrés localement⁸ ; et
- la délivrance de certificats d'exemption sur les achats⁹.

44. Chacune de ces méthodes cherche à faire en sorte que les entreprises étrangères ne supportent pas une TVA non récupérable. Par conséquent, aucune d'entre elles n'est à privilégier systématiquement. Chacune d'elles aura sans doute ses propres mérites au regard des circonstances particulières, dans la mesure où elle s'efforce de trouver un équilibre entre les coûts de discipline relatifs pour les entreprises (le fournisseur local et le client étranger) d'une part, et les coûts administratifs et risques de fraude et d'évasion fiscales pour les autorités fiscales d'autre part. Certains pays peuvent associer plusieurs de ces méthodes en fonction de la nature des achats concernés. Par exemple, pour certains achats, il peut être préférable d'opter pour une fourniture sans TVA (taux zéro) plutôt que pour un remboursement direct ou pour l'identification locale, parce que les entreprises n'ont pas à supporter les coûts administratifs induits par la demande de remboursement de la TVA. Pour d'autres achats, un remboursement ou un système d'identification à la TVA peut être préférable en raison des difficultés rencontrées par le fournisseur pour déterminer le statut et la localisation du client.

⁸ Certains pays prévoient un transfert de responsabilité afin de permettre a) à un acheteur de récupérer la taxe en amont qui a été facturée à un fournisseur non résident qui n'est pas enregistré à la TVA locale, ou b) de fournir des services sur une base hors TVA à un non-résident qui n'est pas enregistré, même si ces services se rapportent étroitement à un bien qui est situé dans le pays local, dès lors que ce bien sera par la suite livré à une entreprise enregistrée dans le pays local.

⁹ Certains pays autorisent un acheteur non résident qui peut être ou ne pas être enregistré localement à délivrer un certificat d'exemption sur les achats permettant au fournisseur de vendre sur une base hors TVA. Le fournisseur est alors tenu de conserver un exemplaire du certificat d'exemption sur les achats afin de justifier pourquoi il n'a pas facturé de TVA au non-résident.

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

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

Principe directeur 6

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

Commentaire

47. Ces commentaires ont pour objectif de préciser la règle de neutralité établie par le Principe directeur 6. Bien que ces commentaires se concentrent sur le Principe directeur 6, il convient d'observer que les Principes directeurs internationaux sur la neutralité de la TVA (et les commentaires connexes) entendent former un ensemble cohérent. Plus généralement, ils doivent être lus et compris à la lumière des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS. Dès lors, dans les situations où le Principe directeur 6 est respecté, il n'en est pas moins nécessaire de prendre en compte les cinq autres Principes directeurs sur la neutralité de la TVA pour déterminer si la neutralité est observée.

48. Les entreprises nationales et les entreprises étrangères ont des caractéristiques différentes dont les administrations fiscales peuvent tenir compte. Les entreprises nationales possèdent en général un établissement stable à partir duquel elles exercent leurs activités, des salariés et des interlocuteurs locaux, une banque locale et des liens avec les autorités fiscales ainsi que diverses formes d'identification et d'enregistrement auprès d'organismes tels que la chambre de commerce ou le registre du commerce local. En revanche, il est moins probable que les entreprises étrangères aient une présence juridique, un personnel local ou des liens avec la communauté locale.

49. C'est ce manque de présence et de passé dans une juridiction qui expose les administrations fiscales à certains risques, qui peuvent rendre nécessaire des mesures visant à se protéger contre la fraude et l'évasion fiscale. Des obligations administratives spécifiques peuvent donc être requises si les obligations standard applicables aux entreprises nationales n'offrent pas une protection adéquate aux pouvoirs publics. Toutefois, les administrations fiscales sont invitées à recourir aux instruments disponibles qui prévoient l'échange de renseignements et l'assistance mutuelle pour le recouvrement de l'impôt (par exemple la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale).

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

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

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

53. Une obligation ou plusieurs obligations peuvent être disproportionnées ou injustifiées lorsqu'elles sont excessives par rapport à la situation concernée ou ne produisent pas un résultat pertinent au regard de l'objectif poursuivi.

54. Il convient de trouver un juste équilibre entre les avantages perçus d'une ou de plusieurs obligations et la nécessité d'éviter toute discrimination injustifiée. En d'autres termes, des règles ou pratiques spécifiques (ex. audits) applicables à des entreprises étrangères ne doivent pas aboutir à une

forme de discrimination déguisée et doivent par ailleurs satisfaire aux orientations exposées au paragraphe 7 de l'introduction des Commentaires.

55. Si par exemple une administration fiscale exige une garantie bancaire, son montant et sa durée ne doivent pas être disproportionnées par rapport au remboursement réclamé. De même, lorsqu'une documentation est requise à l'appui d'une demande de remboursement (éventuellement dans la langue du pays dans lequel la demande est déposée), elle doit se limiter aux documents nécessaires pour évaluer la validité de la demande.

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

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

58. Enfin, des obligations administratives spécifiques ou des simplifications adoptées par un groupe de pays liés par un cadre juridique commun régissant leur système d'impôts sur la consommation peuvent différer de celles applicables aux entreprises d'autres pays. Comme l'indique le paragraphe 12 de l'introduction aux Commentaires, cette différence de traitement ne doit pas être considérée comme incompatible avec le Principe directeur 6.

*

* *

ANNEXE

APPEL A COMMENTAIRES - IDENTIFICATION DU COMMENTATEUR

Personne à contacter en cas de suite à donner:

Nom:

Organisation:

Pays:

Adresse électronique:

Téléphone:

Fax:

Autorisez-vous l'OCDE à publier votre contribution sur le site Internet www.oecd.org/taxation?

Oui

Non