

Chapitre 2

Principes fondamentaux en matière de fiscalité

Ce chapitre passe en revue les grands principes fiscaux appliqués jusqu'à présent pour concevoir les systèmes d'imposition. Elle propose ensuite un aperçu des principes fondamentaux en matière d'impôt sur les sociétés, en mettant l'accent sur les systèmes d'imposition des revenus générés par des activités transnationales, tant au titre du droit fiscal interne que dans le contexte de conventions fiscales. Enfin, elle présente les principales caractéristiques de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2.1 Les grands principes fiscaux

Dans un contexte où de nombreux pays sont confrontés à une baisse des recettes publiques assortie d'une hausse de leurs dépenses et doivent faire face aux contraintes budgétaires qui en découlent, le relèvement des recettes est la première fonction dévolue à l'impôt, principal instrument de financement des biens publics tels que le maintien de l'ordre public et les infrastructures publiques. Une fois établi le montant à recouvrer, compte tenu des politiques économiques et budgétaires globales du pays considéré, plusieurs grands principes sont habituellement appliqués pour définir les systèmes d'imposition, notamment la neutralité, l'efficacité, la certitude et la simplicité, l'efficacité et l'équité des règles, ainsi que la flexibilité. Dans le contexte de la préparation du rapport relatif à l'imposition du commerce électronique (voir annexe A pour plus de détails), ces grands principes ont constitué la base de travail de la conférence ministérielle d'Ottawa de 1998, et sont depuis désignés comme les Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique. Ces principes étaient alors jugés appropriés aux fins d'une évaluation des questions fiscales liées au commerce électronique. Si la plupart des nouveaux modèles économiques décrits dans le chapitre 4 n'existaient pas encore, ces principes, une fois amendés, demeurent pertinents dans le contexte de l'économie numérique, comme précisé dans le chapitre 8. Outre ces principes largement reconnus, l'équité doit elle-aussi être prise en compte lors de la définition d'un système d'imposition.

- **Neutralité** : La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes d'activités industrielles et commerciales. Un impôt neutre contribuera à l'efficacité du système en garantissant une allocation optimale des moyens de production. Une distorsion, assortie du coût correspondant, se produit lorsque qu'une variation de la ponction fiscale déclenche des variations de l'offre et de la demande différentes de celles qui seraient observées en l'absence d'imposition. En ce sens, la neutralité suppose également que le système fiscal permette un recouvrement des recettes qui minimise les discriminations pouvant influencer (favorablement ou non) un choix économique donné. Ceci implique que toutes les formes d'activité soient soumises aux mêmes principes fiscaux et que le système remédie à tout élément pouvant remettre en cause les notions d'égalité et de neutralité dans l'application de ces principes.
- **Efficacité** : Les coûts de la discipline fiscale pour les entreprises et l'administration devraient être réduits autant que possible.
- **Certitude et simplicité** : Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon à ce que les contribuables sachent à quoi s'en tenir. Un système fiscal simple permet aux particuliers et

aux entreprises de comprendre plus facilement quels sont leurs droits et devoirs. Dans ce cas, les entreprises sont plus aisément en mesure de prendre les décisions optimales et d'agir dans le sens voulu par les pouvoirs publics. La complexité favorise par ailleurs la planification fiscale agressive, qui peut entraîner des coûts de distorsion pour l'économie.

- **Efficacité et équité** : L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue, tout en évitant la double imposition et la non-imposition involontaire. De plus, il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales. Au cours des débats qu'ils ont déjà conduits, les Groupes techniques consultatifs (GTC) ont considéré que si une catégorie de contribuables est techniquement assujettie à un impôt sans jamais l'acquitter parce celui-ci est inapplicable, l'ensemble des contribuables pourrait juger cet impôt inéquitable et inefficace. En conséquence, l'effectivité des règles fiscales est un paramètre important pour les autorités fiscales. De par son influence sur le recouvrement et la gestion de l'impôt, la mise en pratique effective des règles est un facteur déterminant de l'efficacité d'un système fiscal.
- **Flexibilité** : Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales. Il est important qu'un système fiscal soit flexible et dynamique de manière à couvrir les besoins de recettes des États tout en s'adaptant en permanence aux nouveaux besoins identifiés. Cela signifie que les caractéristiques structurelles du système devraient être pérennes dans un contexte changeant, tout en demeurant suffisamment flexibles et dynamiques, afin que les États puissent s'adapter en temps utile et prendre en compte les évolutions des techniques et des transactions commerciales, sans négliger la difficulté à anticiper les évolutions à venir.

L'équité entre contribuables revêt elle aussi de l'importance dans le cadre des politiques fiscales. Elle recouvre deux composantes principales : l'une horizontale, l'autre verticale. L'équité horizontale suppose que les contribuables se trouvant dans la même situation acquittent la même somme au titre de l'impôt. L'équité verticale est un concept normatif dont la définition peut varier selon les cas de figure. Selon certains, elle suppose que les contribuables dont les revenus sont plus élevés doivent payer proportionnellement plus que les autres contribuables. En pratique, les États mettent en œuvre l'équité verticale différemment selon leur volonté de réduire les variations de revenus ou selon qu'elle s'applique aux revenus perçus sur une période donnée ou sur l'ensemble des revenus perçus au cours de la vie. L'équité entre contribuables est habituellement prise en compte dès la conception du système d'impôt sur le revenu et de transferts.

Cette notion peut également renvoyer à l'équité entre les États. Du point de vue théorique, cette notion est liée à l'allocation des profits et des pertes à l'échelle internationale et vise à assurer une répartition équitable entre les différents pays de la recette fiscale découlant des bénéfices générés par des activités transnationales (OCDE, 2001). Le principe fiscal de l'équité entre les États a occupé une place importante dans les débats relatifs à la répartition des droits d'imposition entre le pays d'origine des revenus et le pays de résidence. Durant les travaux conduits à Ottawa sur l'imposition du commerce électronique, cette problématique a été reconnue selon les termes suivants : « [...] toute adaptation des principes existants en matière de fiscalité internationale devrait être organisée de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, [et] à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays [...] » (OCDE, 2001 : 260).

Les choix retenus en matière de fiscalité traduisent habituellement la position des autorités quant à l'importance relative de chacun de ces principes et reflètent souvent des considérations socio-économiques plus larges qui débordent du champ de la fiscalité.

2.2 Les impôts sur le revenu et la consommation

La plupart des pays imposent à la fois les revenus et la consommation. Tandis que les impôts sur le revenu s'appliquent aux revenus nets (revenus du travail et du capital) perçus au cours d'une période d'imposition annuelle, les impôts sur la consommation grèvent les dépenses de consommation de biens et services lors de chaque transaction.

Il existe différentes catégories d'impôts sur le revenu et la consommation. Les impôts sur le revenu sont généralement dus sur les revenus nets perçus par le contribuable au cours d'une période d'imposition. À l'inverse, les impôts sur la consommation peuvent s'appuyer sur un fait générateur qui est une transaction commerciale, un échange de biens et services considéré soit lors de la dernière transaction conclue avec l'acheteur final (impôt sur la vente au détail et TVA), soit lors des transactions intermédiaires entre entreprises (TVA) (OCDE, 2011), ou prendre la forme de prélèvements sur des produits ou services particuliers, ce qui est le cas des droits d'accise, des droits de douane et des taxes à l'importation. Les impôts sur le revenu sont prélevés à l'endroit de la source des revenus alors que les impôts sur la consommation le sont à l'endroit de destination (dans le pays importateur).

Il convient également de noter que la charge fiscale ne pèse pas toujours sur ceux qui sont juridiquement tenus d'acquitter l'impôt. Selon l'élasticité-prix des facteurs de production (qui dépend elle-même des préférences des consommateurs, de la mobilité des facteurs de production, du degré de concurrence, etc.), la charge fiscale peut être déplacée, de sorte que les

impôts sur le revenu et la consommation peuvent avoir des effets fiscaux comparables. En règle générale, il est considéré que la charge fiscale est supportée par le capital, le travail et/ou la consommation. Ainsi, en supposant que le capital soit plus mobile que le travail et dans le cas d'un marché hautement concurrentiel fonctionnant correctement, la charge fiscale serait majoritairement supportée par les travailleurs.

2.3 L'impôt sur les bénéficiaires des sociétés

Si son assiette peut être établie selon un large éventail de définitions, l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés s'appuie le plus souvent sur une assiette large, destinée à embrasser tous types de revenus perçus par la société, quelle que soit leur nature¹, y compris la rémunération des capitaux propres qui s'ajoutent à ce qui pourrait être décrit comme les « revenus purs » ou « économiques », autrement dit ce que l'entreprise retire d'avantages compétitifs particuliers pouvant découler de conditions avantageuses en matière de facteurs de production (telles que des ressources naturelles aisément exploitables ou de faibles coûts de main-d'œuvre) ou d'avantages propres au marché sur lequel les produits seront vendus (par exemple une position de monopole).

Lorsque les systèmes d'impôts sur les bénéficiaires des sociétés ont été mis en place, l'un des principaux objectifs recherchés était de tenir lieu de paiement anticipé des impôts sur le revenu des personnes physiques dus par les actionnaires (fonction consistant à « combler des lacunes » (Bird, 2002), parfois désignée comme « prise de garantie ») et d'éviter ainsi un report potentiellement indéfini du paiement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (Vann, 2010). De ce fait, l'assiette de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés était considérée comme une valeur approchée de la rentabilité du capital social. En conséquence, l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés s'applique, en règle générale, sur les bénéfices nets, c'est-à-dire sur les recettes diminuées des dépenses. Deux modèles fondamentaux, dont l'approche diffère mais qui conduisent en pratique à des résultats comparables, sont employés pour évaluer ce bénéfice imposable :

- Le système des recettes et des dépenses (ou méthode des profits et pertes) : le bénéfice net est calculé comme la différence entre tous les revenus obtenus par une entreprise comptabilisés au cours de la période d'imposition et toutes les dépenses déductibles engagées par cette entreprise sur la même période.
- Le système fondé sur le bilan (ou méthode de la variation de l'actif net) : le bénéfice net est calculé en comparant la valeur des actifs nets au bilan du contribuable à la fin de la période d'imposition (augmentée du montant des dividendes distribués) avec la valeur des actifs nets au bilan du contribuable au début de la même période.

Certains pays sont parvenus à un niveau important d'uniformité, même si certaines différences qui peuvent apparaître lorsque le traitement comptable est affecté par des manipulations destinées à fausser la mesure du bénéfice imposable (par exemple le refus de déduire certaines dépenses, une méthode différente de comptabilisation des dépenses en capital, les écarts temporels dans la comptabilisation des gains réalisés sur certains actifs immobilisés). Dans d'autres pays, les comptabilités financières et fiscales sont largement indépendantes et le droit fiscal couvre en grande mesure le traitement des transactions conduites par une entreprise.

2.3.1 L'imposition des bénéfices engendrés par les activités transfrontalières des sociétés en droit interne

Il est communément admis que la souveraineté d'un État s'articule autour de deux composantes : l'autorité exercée sur un territoire (compétence d'exécution) et l'autorité exercée sur une population considérée (allégeance politique). Cette dualité de la souveraineté était profondément ancrée dans les esprits au cours des XIX^e et XX^e siècles et a joué un rôle certain dans la conception de la compétence d'un État en matière de fiscalité. Partant du principe que tout impôt devrait se limiter aux sujets et objets imposables présentant un certain lien avec l'État qui l'applique, les dirigeants sont parvenus à la conclusion qu'une créance fiscale, pour être légitime, doit être fondée soit sur un lien avec une personne (« liens personnels ») soit sur un lien avec un territoire (« liens territoriaux ») (Schon, 2010 ; Beale, 1935).

Dans le même sens, la dualité de la souveraineté a également contribué à la formulation de la doctrine réaliste, définie autour des préoccupations d'application, d'administration et de recouvrement de l'impôt, qui a limité la définition traditionnelle de la souveraineté (Tadmor, 2007). Alors que le droit d'un pays à lever des impôts repose sur les notions de territoire ou de résidence, la doctrine réaliste considère que le pouvoir d'appliquer l'impôt est une condition nécessaire de la compétence fiscale et donne la priorité à l'exercice efficace du droit d'imposition par un pays (Tadmor, 2007). La doctrine réaliste établit une distinction entre le droit d'un pays de lever l'impôt et son droit de le recouvrer, également appelé « compétence d'exécution » (Hellerstein, 2009), en mettant l'accent sur la pratique plutôt que sur la théorie.

Les dispositions du droit fiscal interne en matière d'imposition des bénéfices générés par des activités transnationales envisagent en règle générale deux cas de figure : l'imposition des investissements sortants des sociétés résidentes et l'imposition des investissements entrants des sociétés non résidentes. Dans le premier cas, la définition donnée à la résidence est un élément déterminant. Certains pays déterminent la résidence d'une société selon des critères formels, comme le lieu où la société a été constituée.

D'autres pays s'appuient sur des critères factuels, comme le siège de direction effective ou des notions similaires. Certains pays, enfin, disposent de systèmes mixtes et prennent en compte à la fois le lieu où la société a été constituée et le siège de direction effective.

Concernant l'imposition des investissements sortants des sociétés résidentes, deux grands modèles peuvent être identifiés : le système mondial et le système territorial. Il convient de noter que ces catégories correspondent à une simplification puisque, dans la pratique, la plupart des pays ont adopté un modèle combinant ces deux systèmes.

Un pays disposant d'un système mondial applique l'impôt aux revenus mondiaux de ses résidents, que la source de ces revenus soit ou non située sur son territoire. Pour mettre en œuvre le principe de résidence, l'administration fiscale du pays de résidence doit réunir les informations relatives aux revenus de source étrangère perçus par ses résidents. En conséquence, les pays ne retiennent que rarement, voire jamais, des systèmes d'imposition exclusivement mondiaux. Dans la plupart des cas, les revenus de source étrangère des filiales étrangères sont imposés lors de leur rapatriement (système de report), et non lors de leur réalisation. De plus, la déduction au titre des impôts acquittés sur les bénéfices réalisés à l'étranger est le plus souvent limitée au montant de l'impôt qui aurait été appliqué dans le pays de résidence à ces revenus de source étrangère, ce qui permet d'assurer que le système mondial n'affecte pas l'imposition par le pays de résidence des revenus qui prennent leur source sur son propre territoire.

Un pays ayant adopté un système territorial en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés n'impose ses résidents que sur les revenus dont les sources sont situées sur son territoire. Par conséquent, les sociétés résidentes ne sont imposées que sur leurs revenus locaux (revenus dont la source est réputée située dans le pays). Dans un système territorial, la détermination de la source des revenus de l'activité économique est donc un élément essentiel.

Concernant l'imposition des investissements entrants des sociétés non résidentes, tant le système mondial que le système territorial soumettent à l'impôt les revenus issus de sources situées sur le territoire. La détermination de la source des revenus est donc un élément essentiel. Les règles utilisées pour déterminer cette source varient selon les pays. En matière de revenus d'entreprise, la notion de source retenue en droit interne s'approche souvent de la notion d'établissement stable (ES) au sens des conventions fiscales. Les bénéfices des entreprises sont en règle générale imposés sur une base nette. Cependant, un pays peut rencontrer des difficultés d'ordre pratique pour imposer certaines catégories de revenus découlant de sociétés non résidentes. Il peut également s'avérer difficile de déterminer quelles dépenses ont été engagées par un non-résident afin d'obtenir les revenus considérés. En conséquence, l'imposition à la source de certaines catégories de revenus

(comme les intérêts, les redevances, les dividendes) est souvent pratiquée au moyen de retenues à la source appliquée sur une base brute. Pour compenser l'absence de crédit d'impôt, les taux des retenues à la source appliquée sur une base brute sont généralement inférieurs au taux normal de l'impôt sur les bénéfices des entreprises.

Règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC)

Les règles applicables aux SEC prévoient les modalités d'imposition des bénéficiaires issus de sociétés non résidentes entre les mains de leurs actionnaires résidents. Elles peuvent être classées parmi les règles de lutte contre l'évasion fiscale, ou considérées comme un élargissement de l'assiette fiscale visant à imposer les actionnaires sur des revenus passifs ou très mobiles obtenus par des sociétés non résidentes dans des situations où, en l'absence de telles règles, les revenus considérés auraient été exempts de tout impôt (notamment dans un système territorial) ou imposés uniquement lors de leur rapatriement (par exemple dans un système mondial incluant un régime de report d'imposition).

Les règles applicables aux SEC ont été définies selon des approches très variées. Elles ont parfois pour objectif de limiter l'incitation à réaliser une activité ou un investissement par l'intermédiaire d'une société non résidente. Mais elles peuvent aussi prévoir des dispositions (comme l'exclusion des revenus d'activités) visant à assurer que certaines catégories d'investissements réalisés à l'étranger par des résidents du pays appliquant le régime applicable aux SEC ne supportent pas une charge fiscale d'ensemble supérieure à celle supportée par un investissement dans le même pays étranger réalisé par des actionnaires non résidents. La plupart des règles applicables aux SEC entrent dans la catégorie des règles de lutte contre l'évasion fiscale et visent des revenus soustraits à l'impôt, et ne cherchent pas à avoir un effet dissuasif sur les véritables investissements à l'étranger.

Les règles applicables aux SEC supposent que tout ou partie des bénéfices de la société étrangère soient inclus dans les revenus de l'actionnaire résident ; elles peuvent ainsi contribuer à protéger l'assiette fiscale du pays d'origine en ayant un effet dissuasif sur les investissements susceptibles d'éroder cette assiette ou visant à transférer des bénéfices vers des pays à faible fiscalité.

2.3.2 L'imposition des bénéfices générés par des activités transnationales selon les conventions fiscales

L'exercice de la souveraineté en matière fiscale peut donner lieu à des créances concurrentes portant sur le même montant imposable et se traduire par une double imposition juridique, soit l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) États au même contribuable, pour les

mêmes revenus. La double imposition a des effets néfastes sur les échanges internationaux de biens et services et sur les mouvements transfrontaliers de capitaux, de technologie et de personnes. Les conventions fiscales bilatérales traitent les cas de double imposition en attribuant des droits d'imposition aux États contractants. La plupart des conventions fiscales en vigueur ont été établies à partir de modèles, comme le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ou le Modèle de convention des Nations Unies, directement inspirés du premier Modèle de convention fiscale bilatérale rédigé en 1928 par la Société des Nations. Aussi, en dépit de différences significatives entre conventions de double imposition, celles-ci suivent pour la plupart une structure relativement uniforme, correspondant à une liste de dispositions ayant des fonctions distinctes : (i) articles relatifs à la portée de la convention et à son application, (ii) articles régissant les conflits de compétence fiscale, (iii) articles régissant l'allègement de la double imposition, (iv) articles consacrés à la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales et (v) dispositions diverses (par exemple, assistance administrative).

2.3.2.1 Aperçu historique des notions retenues pour définir la répartition de la compétence fiscale

En réponse au développement du commerce mondial et des préoccupations relatives aux situations de double imposition au début du xx^e siècle, la Société des Nations a désigné, assez tôt dans les années 1920, quatre économistes (Bruins et al., 1923) chargés d'étudier la question de la double imposition sous l'angle théorique et scientifique. Ce groupe d'économistes devait notamment déterminer s'il était possible d'énoncer des principes pouvant constituer un cadre international en matière de fiscalité permettant d'éviter les doubles impositions, y compris en matière de revenus d'entreprise². Dans ce contexte, le groupe avait identifié la notion d'allégeance économique comme concept clé pour la conception d'un système fiscal international. L'allégeance économique était établie selon l'importance des liens éventuels entre un État et les revenus ou le contribuable devant être imposé. Les économistes distinguaient quatre facteurs d'allégeance économique : (i) l'origine des richesses ou revenus, (ii) la localisation matérielle des richesses ou revenus, (iii) la faculté de faire valoir ses droits sur ces richesses ou revenus et (iv) le lieu de la résidence ou du domicile de la personne habilitée à disposer de ces richesses ou revenus.

Les économistes avaient conclu que les facteurs essentiels étaient : « l'origine de la richesse et la résidence ou domicile du propriétaire qui consomme la richesse ». Aux fins du rapport, l'origine de la richesse recouvrait l'ensemble des étapes de création de la richesse : « au point de vue de la forme matérielle de la richesse, de ses modifications matérielles ultérieures, de son transport, des organismes directeurs et de la vente. » En d'autres termes, le groupe d'économistes proposait que la compétence fiscale soit en règle générale répartie

entre l'État de la source et l'État de résidence en fonction de la nature des revenus considérés. Selon cette approche, dans les situations simples où la totalité des facteurs d'allégeance économique (ou une majorité d'entre eux) coïncidaient, la compétence fiscale était attribuée exclusivement à l'État dans lequel des éléments pertinents d'allégeance économique avaient été identifiés. Dans des situations plus complexes, faisant apparaître des conflits entre les facteurs pertinents d'allégeance économique, la compétence fiscale était partagée entre les différents États selon l'importance relative des liens unissant chacun d'eux au contribuable et à ses revenus.

Sur ce fondement, le groupe a examiné quel serait le lieu d'imposition approprié pour les différentes catégories de richesses ou de revenus. Les bénéficiers d'entreprise n'avaient pas été distingués, mais étudiés au titre de catégories d'entreprises qui seraient aujourd'hui qualifiées « d'entreprises traditionnelles », en l'occurrence les « mines, les gisements de pétrole », les « établissements industriels » ou « usines » et les « entreprises commerciales³ ». Pour toutes ces activités, le groupe avait conclu que le lieu de production des revenus constituait « l'élément prépondérant » et que « dans une répartition idéale, il convient d'accorder une importance prépondérante au lieu d'origine ». En d'autres termes, la répartition de la compétence fiscale en matière d'impôt sur les bénéfices de sociétés dépendait en priorité du lien entre les revenus d'entreprise et les différentes localisations physiques intervenant dans la production des revenus.

De nombreuses conclusions du rapport ont donné lieu à controverse et n'ont pas été pleinement reprises dans les conventions fiscales. En particulier, la préférence des économistes pour une exonération générale dans le pays d'origine pour tous les « revenus destinés à l'étranger » comme approche pratique permettant d'éviter la double imposition⁴ a été explicitement écartée par la Société des Nations qui retint, dans le modèle de 1928, la méthode de « classement et de répartition des sources » – qui consiste à appliquer à la source une imposition totale ou partielle pour certaines catégories de revenus et à attribuer à l'État de résidence la compétence fiscale sur les autres revenus. Les fondements théoriques énoncés dans le rapport de 1923 ont cependant été conservés pratiquement en l'état et sont aujourd'hui considérés comme le « substrat intellectuel » (Ault, 1992 : 567) des différents modèles établis par la Société des Nations (et donc de pratiquement toutes les conventions fiscales modernes) (Avi-Yonah, 1996).

Avant d'adopter le critère de l'allégeance économique, le groupe des quatre économistes avait brièvement examiné d'autres approches, notamment la théorie des bénéficiers (alors appelée « théorie de la contrepartie ») et noté que les conclusions obtenues selon cette approche avaient été supplantées, en grande partie, par la théorie des capacités contributives. Plusieurs auteurs considèrent que, si d'autres approches ont sans conteste détrôné la théorie

des bénéfiques pour ce qui touche à la détermination du quantum des créances fiscales, elle prévaut toujours dans l'analyse de la compétence fiscale dans un contexte international (Vogel, 1988). Selon la théorie des bénéfiques, la compétence fiscale d'une juridiction recouvre la totalité des avantages et des services publics obtenus par un contribuable entré en relation avec un pays (Pinto, 2006), et les entreprises, en leur qualité d'agents jouant un rôle dans la vie économique d'un pays considéré, devraient contribuer au financement des dépenses publiques de ce pays. En d'autres termes, selon la théorie des bénéfiques, un pays est en droit d'imposer les entreprises résidentes et non résidentes qui retirent un avantage des services qu'il fournit. Ces bénéfiques peuvent être de nature générale ou plus spécifique. Les services relatifs à l'enseignement, la police, la protection contre les incendies ou encore la défense en sont des exemples évidents. Mais le pays concerné peut en outre fournir un cadre juridique opérationnel et favorable à une bonne conduite des affaires, en particulier en offrant un environnement législatif et réglementaire stable, en protégeant la propriété intellectuelle et le capital intellectuel de l'entreprise, en faisant respecter les textes relatifs à la protection des consommateurs, ou en fournissant des moyens de transport, de télécommunications, des services d'utilité publique et d'autres infrastructures (Pinto, 2006).

2.3.2.2 La répartition de la compétence fiscale selon les conventions de double imposition

Lorsque les quatre économistes présentèrent leur rapport, plusieurs juridictions avaient déjà traité de la question de la double imposition juridique au moyen de mesures bilatérales ou unilatérales. Les Comités fiscaux de la Société des Nations se sont appuyés sur l'expérience pratique des experts des administrations fiscales pour la négociation et la mise en œuvre des conventions alors en vigueur. Sous l'effet conjugué de la dépendance historique et du besoin de répartir efficacement les droits d'imposition entre des systèmes fiscaux aux différences parfois marquées, la double taxation n'a pas été évitée grâce à un système alternatif tel qu'une répartition selon une formule ou un autre système fondé sur les principes identifiés par les quatre économistes. À l'inverse, du fait de l'apparition des modèles de convention de l'OCDE et de l'Organisation des Nations Unies, le système fiscal international s'est constitué autour d'un vaste réseau de conventions bilatérales qui respectent la méthode dite de « classement et de répartition des sources », selon laquelle différentes catégories de revenus sont soumises à différentes règles de distribution. La nature cédulaire de ces règles de distribution suppose une étape préalable, dans laquelle les revenus faisant l'objet de créances concurrentes sont en premier lieu rattachés à l'une des catégories définies par la convention. Si un élément peut être classé dans différentes catégories de revenus, des règles de priorité

prévues dans les conventions lèvent la difficulté. Une fois le revenu ainsi classifié aux fins de la convention, les règles de distribution prévues dans la convention s'appliquent et conduisent, le plus souvent, soit à accorder à un État contractant le droit exclusif d'exercer sa compétence fiscale interne, soit à accorder à un pays contractant le droit d'exercer prioritairement sa compétence fiscale interne tout en réservant une compétence fiscale résiduelle à l'autre État contractant.

Les conventions prévoient que les bénéficiaires des entreprises sont imposables exclusivement par le pays de résidence sauf si l'entreprise conduit ses activités dans l'autre pays au moyen d'un ES situé sur le territoire de ce dernier. Dans ce cas, le pays de la source ne peut imposer que les bénéfices attribuables à l'ES. La notion d'ES est donc utilisée pour définir si un pays contractant est ou non fondé à exercer son droit d'imposition sur des bénéfices d'entreprise perçus par un contribuable non résident. Des règles particulières s'appliquent, toutefois, aux bénéfices relevant de certaines catégories de revenus comme les dividendes, intérêts, redevances et gains en capital.

Dans les faits, la notion d'ES joue le rôle d'un seuil de pénétration qui, en mesurant le niveau de présence économique d'une entreprise étrangère dans un pays considéré à partir de critères objectifs, détermine dans quelles circonstances cette entreprise peut être considérée comme suffisamment intégrée au sein de l'économie d'un pays pour justifier qu'elle y soit soumise à l'impôt (Holmes, 2007; Rohatgi, 2005). Un rapport de causalité peut donc être raisonnablement établi entre la nécessité d'un niveau suffisant de présence économique conformément au critère de seuil relatif à l'ES et les facteurs d'allégeance économique définis par le groupe d'économistes voici plus de 80 ans. Cet héritage est souvent souligné par la doctrine juridique et économique (Skaar, 1991), ou mentionné dans les Commentaires de l'OCDE, qui précisent que le critère de seuil relatif à l'ES « s'applique depuis longtemps et reflète le consensus international selon lequel, en règle générale, une entreprise d'un État ne peut être vraiment considérée comme participant à la vie économique d'un autre État au point de tomber sous sa juridiction fiscale qu'à partir du moment où elle a un établissement stable dans cet État⁵ ». Du fait qu'il requiert un niveau suffisant de présence économique, ce seuil a également pour objectif de garantir qu'un pays d'origine qui applique l'impôt dispose de la compétence d'exécution, de la capacité administrative à exercer ses droits fondamentaux vis-à-vis de l'entreprise non-résidente.

La définition de l'ES comprenait à l'origine deux critères de seuil distincts : (i) une installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une entreprise effectue tout ou partie de ses opérations, ou, lorsqu'aucune installation fixe ne peut être identifiée, (ii) une personne qui opère dans le pays comme agent du non-résident et est habilitée à contracter en son nom de façon habituelle. Dans les deux cas, un certain degré de présence physique dans la juridiction

de source est nécessaire, soit directement, soit par l'intermédiaire des actions d'un agent dépendant. Ces définitions ont été élargies au fil du temps pour tenir compte de l'évolution du contexte des affaires. Ainsi, le développement du secteur des services a conduit à inclure dans de nombreuses conventions bilatérales un critère de seuil supplémentaire selon lequel la réalisation des services par les salariés d'une entreprise non résidente (ou par d'autres personnes recevant des instructions de sa part) peut justifier une imposition dans l'État de la source lorsque ces services sont réalisés pendant une certaine durée, y compris lorsqu'ils ne sont pas réalisés depuis un lieu d'activité fixe. (Alessi, Wijnen et de Goede, 2011).

Les dispositions des conventions concernant les bénéficiaires des entreprises prévoient que seuls les revenus « attribuables » à un ES sont imposables dans la juridiction où est situé l'ES considéré. Il s'agit des bénéficiaires que l'ES aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante.

En vertu de règles de distribution distinctes qui l'emportent sur la règle de l'ES, certaines catégories de revenus peuvent être imposées dans la juridiction de la source même si aucun des critères de seuil relatifs à l'ES n'est rempli dans le pays considéré. Il s'agit notamment :

- des bénéficiaires tirés de biens immeubles (et des gains de capital tirés de la vente de ceux-ci), qui, selon toutes les conventions ou presque, peuvent être taxés par le pays de la source où se situe le bien immeuble ;
- des bénéficiaires correspondant à certaines formes de rémunérations qui, selon la convention applicable, peuvent comprendre des dividendes, intérêts, royalties ou redevances techniques ; la convention permet alors au pays de la source de prélever une retenue à la source limitée.

Dans le cas de paiements sortants au titre de dividendes, d'intérêts et de redevances, les pays appliquent fréquemment un impôt au titre de leur droit fiscal interne sur une base brute (non réduite par la déduction de dépenses) en prélevant une retenue à la source. Les conventions fiscales bilatérales précisent généralement le taux maximum de la retenue à la source pouvant être appliquée par le pays de la source, ainsi que la compétence fiscale résiduelle revenant au pays de résidence⁶. Cependant, si l'actif à l'origine de la catégorie de revenus considérée est, dans les faits, lié à un ES détenu dans le même pays par l'entreprise non résidente, les règles d'attribution des bénéfices à un ES prévalent (Articles 10(4), 11(4) et 12(3) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE).

Lorsque les conventions fiscales bilatérales donnent la priorité aux droits d'imposition du pays de la source, le pays de résidence doit assurer un allègement de la double imposition. Deux mécanismes sont en règle générale proposés par les conventions bilatérales, à savoir la méthode de l'exemption et la méthode de l'imputation. Dans la pratique toutefois, de nombreux pays, et donc de nombreuses conventions fiscales bilatérales en vigueur, combinent

ces deux approches pour ce qui concerne les bénéficiaires d'entreprises (en appliquant la méthode de l'exemption aux revenus attribuables à un ES et la méthode de l'imputation pour des éléments de revenus soumis à une retenue à la source) (Rohatgi, 2005).

2.4 Taxes sur la valeur ajoutée et autres impôts indirects sur la consommation

Les taxes sur la valeur ajoutée (TVA) et les autres impôts sur la consommation sont généralement conçus comme des impositions indirectes. Si ces impôts et taxes ont généralement pour objectif de grever la consommation finale de biens et de services, ils sont plus souvent recouvrés auprès des vendeurs des biens et services concernés qu'auprès des consommateurs eux-mêmes. Les consommateurs acquittent, en principe, ces impôts et taxes comme une partie du prix de marché des biens ou services achetés.

En règle générale, deux catégories d'impôts sur la consommation sont établies (OCDE, 2013a) :

- Les impôts généraux sur les biens et services, qui regroupent la TVA et ses équivalents dans différents pays, les impôts sur les ventes et les autres impôts généraux sur les biens et services.
- Les impôts sur des biens et des services déterminés, qui correspondent pour l'essentiel aux droits d'accises, aux droits de douane et droits à l'importation et aux impôts sur des services déterminés (par exemple les impôts sur les primes d'assurance et les services financiers).

Le présent chapitre traite avant tout de la TVA, principal impôt sur la consommation dans le monde. Comme, sous l'effet conjugué de la diffusion de la TVA dans le monde et de la rapide mondialisation des activités économiques, les interactions entre différents systèmes de TVA sont devenues plus fréquentes tandis qu'on assistait à un relèvement des taux appliqués (OCDE, 2013b), la TVA est aujourd'hui l'une des principales problématiques en matière d'échanges internationaux.

2.4.1 Principales caractéristiques d'un système de TVA

2.4.1.1 Objectif primordial d'un système de TVA : un impôt à large assiette qui grève la consommation finale

Le terme TVA renvoie ici à tous les systèmes de taxe sur la valeur ajoutée, quelles que soient les appellations utilisées dans les différentes langues à travers le monde. Il convient ainsi de noter que beaucoup de pays

emploient le terme de « taxe sur les produits et services » ou TPS (GST, *Goods and Services Tax*, est ainsi employé notamment en Australie, au Canada, en Inde, en Nouvelle-Zélande et à Singapour). En dépit de leur grande diversité, la plupart des systèmes de TVA en place à ce jour reposent, en théorie si ce n'est en pratique, sur certains principes fondateurs communs décrits ci-après. L'objectif primordial d'un système de TVA est d'imposer la consommation sur une assiette large, le terme consommation devant être entendu comme la consommation finale des ménages.

En principe, seules les personnes physiques, à la différence des entreprises, procèdent à la consommation visée par la TVA. Néanmoins, en pratique, nombreux sont les systèmes de TVA qui visent non seulement la consommation finale des ménages, mais aussi celle des diverses entités exerçant des activités non commerciales ou des activités exonérées de la TVA. On peut alors considérer que les entités en question sont traitées comme des consommateurs finaux aux fins de la TVA, ou que la TVA s'applique comme une « taxe d'amont » sur les prestations effectuées par ces entités, selon l'hypothèse que la TVA ainsi perçue sera répercutée sur les prix des produits issus de telles activités non commerciales.

2.4.1.2 Le paiement fractionné, caractéristique centrale de la conception d'un système de TVA

La caractéristique centrale d'un régime de TVA, dont elle tire son nom, est le recouvrement fractionné de la taxe. Chaque entreprise (assujetti) dans la chaîne d'approvisionnement est responsable de la perception de la taxe sur ses propres ventes (prestations) et paie la proportion de taxe correspondant à sa marge, c'est-à-dire la valeur ajoutée, durant une période d'imposition donnée. En conséquence, l'assujetti verse la différence entre la TVA imposée sur ses propres ventes assujetties (taxe d'aval) et la TVA imposée sur ses acquisitions assujetties (taxe d'amont) au titre de la période considérée. Ainsi, la taxe est en principe prélevée sur la « valeur ajoutée » créée à chaque étape de la production et de la distribution. À cet égard, la TVA se distingue d'une taxe sur les ventes au détail, qui impose la consommation en une seule étape, en principe au niveau du point de vente final.

Cette caractéristique centrale de la TVA, associée au principe fondamental selon lequel la charge de l'impôt ne devrait pas reposer sur les entreprises, nécessite un mécanisme qui permet aux entreprises de déduire la taxe d'amont qu'elles ont payée sur leurs propres achats de produits ou de services. Il existe deux principales méthodes pour mettre en œuvre le processus de recouvrement fractionné sans ponctionner les entreprises. Selon la méthode soustractive indirecte, chaque assujetti facture la TVA au taux prescrit sur chacune de ses prestations et remet à son client une facture indiquant le montant de la taxe facturée. Si le client est lui-même un assujetti,

il pourra déduire cette taxe d'amont du montant de la taxe d'aval facturée sur ses ventes, qui sont identifiées au niveau des transactions, et paiera le solde à l'administration fiscale ou percevra un remboursement le cas échéant. Selon la méthode soustractive directe, la taxe est appliquée directement à une mesure comptable de la valeur ajoutée, déterminée pour chaque entreprise en déduisant, pour une période imposable donnée, les dépenses admissibles engagées en amont au titre des opérations imposables et en appliquant au montant ainsi obtenu le taux de la taxe (Cockfield et al., 2013). Presque toutes les juridictions qui disposent d'un régime de TVA suivent la méthode soustractive indirecte, le Japon offrant le principal exemple d'un impôt sur la consommation fondé sur la méthode soustractive directe.

Les exonérations de TVA constituent une exception importante à la règle de neutralité de la TVA. Lorsqu'une prestation est exonérée de TVA, elle n'est soumise à aucune taxe d'aval et le prestataire ne dispose d'aucun droit à déduction de la taxe correspondante en amont. Dans nombre de systèmes de TVA, les exonérations concernent les activités difficiles à imposer (l'exemple le plus marquant étant celui de l'exonération des services financiers) et/ou répondent à des objectifs de redistribution des revenus (les exonérations relatives aux produits agricoles, aux combustibles, aux services de santé et d'enseignement de base sont courantes). Parmi les conséquences indésirables des exonérations de TVA figurent les « effets en cascade » observés sur les transactions entre entreprises. On peut s'attendre à ce que l'entreprise qui réalise une prestation exonérée transfère le montant non déductible de la taxe d'amont dans le prix de sa prestation, ce qui équivaut à un « impôt occulte » non déductible pour l'entreprise cliente.

2.4.2 La TVA sur les transactions internationales – Le principe de destination

L'enjeu central de politique lié à l'application internationale de la TVA est de déterminer si la taxe doit être imposée par la juridiction d'origine ou par celle de destination. Selon le principe de destination, l'impôt est en définitive perçu uniquement sur la consommation finale qui a lieu dans la juridiction d'imposition. Selon le principe d'origine, l'impôt est perçu dans les différentes juridictions où de la valeur ajoutée est créée.

Selon le principe de destination, aucune TVA n'est perçue sur les exportations et la taxe d'amont qui s'y rattache est remboursée aux entreprises exportatrices (ce qui est souvent désigné par les expressions « en franchise de TVA » ou « application d'un taux zéro »), tandis que les importations sont imposées sur la même assiette et selon les mêmes taux que les prestations nationales. Dès lors, le total de la taxe payée pour une transaction est déterminé par les règles en vigueur dans la juridiction de consommation, et toutes les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la prestation au

consommateur final. L'application du principe de destination permet donc d'assurer la neutralité de la TVA dans le commerce international, dans la mesure où elle ne crée pas d'avantage à acheter dans une juridiction à taux faible ou nul. L'existence de taux élevés ou multiples n'influencent pas non plus le niveau ou la composition des exportations d'un pays.

En revanche, avec le principe d'origine, chaque juridiction appliquerait la TVA à la valeur ajoutée créée sur son propre territoire. Dans un système fondé sur le principe d'origine, les juridictions d'exportation taxeraient les exportations sur la même assiette et au même taux que les transactions intérieures, tandis que les juridictions d'importation accorderaient un crédit de TVA au titre de la taxe hypothétique qui aurait été payée au taux en vigueur dans la juridiction d'importation. Cette approche va à l'encontre de l'une des caractéristiques fondamentales d'un impôt sur la consommation, qui suppose que les recettes soient perçues par la juridiction où a lieu la consommation finale. Selon le principe d'origine, les recettes sont partagées entre les juridictions où la valeur ajoutée est générée. En outre, en imposant une taxe aux différents taux applicables dans les pays où la valeur ajoutée est créée, le principe d'origine peut influencer la structure économique ou géographique de la chaîne des transactions et aller à l'encontre de la neutralité des échanges internationaux.

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

2.4.3 Application du principe de destination

Si le principe de destination a été largement retenu aux fins de l'application de la TVA sur les échanges internationaux, les moyens mis en œuvre à cette fin diffèrent d'une juridiction à l'autre. Cela conduit dans certains cas à des doubles impositions ou à des absences d'imposition involontaires, ainsi qu'à des incertitudes à la fois pour les entreprises et les administrations fiscales. L'application du principe de destination suppose que le système de TVA permette d'identifier la destination des fournitures. La TVA étant généralement appliquée transaction par transaction, les systèmes de TVA comprennent des règles relatives au « lieu d'imposition » couvrant toutes

les transactions, grâce à des « indicateurs de substitution » qui précisent le lieu où le bien ou service fourni est destiné à être utilisé par une entreprise dans son processus de production et de distribution (si l'acheteur est une entreprise) ou à être consommé (si l'acheteur est un consommateur final).

Les paragraphes suivants offrent un bref aperçu des mécanismes permettant d'identifier la destination d'une fourniture, d'abord dans le cas des produits, puis dans celui des services.

2.4.3.1 Application du principe de destination – Fournitures de biens

Aux fins de la TVA, le terme de « biens » désigne le plus souvent des « biens corporels ». L'application de la TVA aux fournitures de biens dépend normalement du lieu où se trouvent les biens au moment de la transaction et/ou de celui où ils se trouvent à l'issue de celle-ci. La fourniture d'un bien est en principe assujettie à la TVA dans le pays où se trouve le bien lorsque la transaction a lieu. Lorsqu'une transaction implique le déplacement de biens d'une juridiction vers une autre, les biens exportés sont généralement exonérés de la TVA dans la juridiction du vendeur (ils sont expurgés de toute TVA supportée en amont grâce aux déductions successives de la taxe d'amont effectuées par les entreprises), tandis que les importations sont assujetties à la même TVA que les biens intérieurs équivalents dans la juridiction de l'acheteur. La TVA sur les importations est généralement perçue auprès de l'importateur en même temps que les droits de douane, quand les biens sont encore sous contrôle douanier, bien que certaines juridictions reportent son recouvrement jusqu'à la déclaration de TVA de l'importateur. La déduction de la TVA acquittée sur les importations, au même titre que la déduction de la taxe d'amont dans le cas d'une transaction intérieure, garantit la neutralité et limite les distorsions des échanges internationaux.

De nombreux systèmes de TVA prévoient une exonération des importations de biens de valeur relativement faible. Ces exonérations découlent le plus souvent du constat que les coûts administratifs supportés par les services des douanes au titre de ces biens de faible valeur dépasseraient probablement les recettes obtenues. Si ces coûts supplémentaires étaient imputés aux consommateurs, les charges seraient exagérément élevées par rapport à la valeur des biens concernés. La plupart des pays membres de l'OCDE disposent de tels mécanismes d'exonération de la TVA, dont les seuils varient considérablement d'un pays à l'autre.

2.4.3.2 Application du principe de destination – Fournitures de services

Dans nombre de pays, la législation relative à la TVA tend à définir la notion de « service » par la négative, comme « tout ce qui n'a pas été défini par ailleurs » ou à définir une « prestation de services » comme tout ce

qui diffère d'une « livraison de biens ». Si cette approche recouvre le plus souvent les biens incorporels, certains pays placent ces derniers dans une catégorie distincte. Aux fins de ce chapitre, et sauf mention contraire, le terme « services » inclut les « biens incorporels ».

Les systèmes de TVA s'appuient sur un large éventail d'indicateurs de substitution pour déterminer le lieu d'imposition des services, comme le lieu d'exécution du service, le lieu où est situé l'établissement du fournisseur ou le lieu où celui-ci se trouve réellement, le lieu de résidence du consommateur ou le lieu où celui-ci se trouve réellement et le lieu où se trouve le bien corporel (pour les services liés à un bien corporel, tels que les services de réparation). De nombreux systèmes utilisent plusieurs indicateurs avant de déterminer le lieu d'imposition et peuvent recourir à différentes règles pour les prestations entrantes, sortantes, totalement réalisées à l'étranger ou totalement réalisées sur le territoire national (Cockfield et al., 2013).

La difficulté de mettre en œuvre ces principes pour identifier le lieu d'imposition s'accroît du fait de l'expansion continue des services transfrontaliers. Les systèmes de TVA se heurtent à des obstacles considérables pour déterminer le lieu de consommation présumé des services, pour le contrôler et assurer le recouvrement de l'impôt, notamment lorsque les entreprises vendent des services dans des pays où elles ne sont pas physiquement présentes. En pratique, deux approches peuvent être distinguées aux fins de l'application de la TVA à des prestations de services transfrontalières (Ebrill et al., 2001) :

- La première est centrée sur le pays dont le client est résident (celui où il est établi/situé). Selon cette approche, lorsque le pays de résidence du client diffère de celui du prestataire, la prestation est assurée en franchise de TVA (« application d'un taux zéro ») dans le pays du prestataire et soumise à la TVA dans le pays du client. En principe, le prestataire doit s'enregistrer à la TVA dans le pays du client afin d'y collecter et reverser la TVA. Dans la pratique, si le client est une entreprise enregistrée à la TVA, celle-ci est souvent collectée par le biais d'un mécanisme « d'autoliquidation ». Il s'agit d'un mécanisme qui reporte la responsabilité du paiement de l'impôt du prestataire vers le client. L'entreprise cliente peut en règle générale déduire immédiatement la taxe d'amont supportée sur les services acquis du montant de la taxe d'aval qu'elle est tenue de reverser. En conséquence, certains systèmes de TVA n'exigent pas l'application de l'autoliquidation lorsque le client dispose d'un droit à déduction total de la TVA ayant grevé l'achat.
- Selon la seconde approche, la fourniture du service est assujettie à la TVA dans le pays dont le prestataire est résident (celui où il est établi/situé). Les prestations de service sont donc soumises à la TVA dans

le pays du prestataire même lorsqu'elles sont réalisées à l'étranger ou lorsqu'elles concernent des clients étrangers. Lorsque le client est une entreprise imposable, il peut généralement solliciter auprès des autorités fiscales du pays du prestataire le remboursement de la TVA acquittée sur les achats effectués dans cette juridiction au titre de son activité commerciale.

Dans le cas de prestations entre entreprises, les deux approches conduisent au même résultat, puisque les services « exportés » sont exonérés de toute TVA dans le pays d'origine et soumis à la TVA dans la juridiction où le service est réputé être utilisé par l'entreprise cliente. La première approche, qui utilise la localisation du client pour déterminer le lieu d'imposition, est recommandée par l'OCDE dans ses *Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS* (OCDE, 2014) comme la principale règle pour l'application de la TVA aux prestations de service entre entreprises. C'était également l'approche recommandée par l'OCDE en 2003 pour ce qui concerne « la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance » dans ses principes directeurs dans le contexte du commerce électronique (OCDE, 2003a-b). L'un des avantages majeurs de cette approche est qu'elle évite de recourir aux remboursements transfrontaliers de TVA en faveur d'entreprises ayant acheté des services à l'étranger, qui supposent souvent, à la fois pour l'administration et les entreprises, une charge administrative et des coûts et de respect des règles considérables. En pratique, toutefois, nombre de systèmes de TVA suivent la deuxième approche, et imposent les services en fonction de la localisation du fournisseur, essentiellement pour limiter les risques de fraude fondée sur des déclarations de services exportés particulièrement difficiles à contrôler.

Si les deux approches conduisent, dans un contexte d'échanges entre entreprises, à un résultat conforme au respect du principe de destination, la situation est plus complexe pour les prestations à destination des consommateurs finaux. La mise en œuvre du principe de destination par application d'un taux zéro sur les prestations transfrontalières destinées à des consommateurs finaux non résidents et en ayant recours au mécanisme « d'autocotisation » par le consommateur dans son pays de résidence peut en pratique déboucher sur une non-imposition de grande ampleur de ces fournitures. Si les mécanismes d'autoliquidation fonctionnent relativement bien dans le cas d'échanges entre entreprises, ils sont le plus souvent jugés inefficaces s'agissant de prestations à destination des consommateurs finaux. Ces dispositifs supposent en effet que les consommateurs finaux évaluent eux-mêmes le montant de TVA à reverser au titre de services achetés à l'étranger, notamment lorsqu'ils remplissent leur déclaration de revenus. On peut donc s'attendre à un faible degré de discipline volontaire des contribuables, les consommateurs finaux n'ayant aucune raison de déclarer et d'acquitter volontairement les montants dus, à l'inverse des contribuables pouvant déduire des taxes d'aval le montant des taxes d'amont

acquittées (Lamensch, 2012). La collecte et le recouvrement de cette TVA, qui correspond souvent à de petits montants, auprès d'un grand nombre de personnes, peut supposer une complexité et des coûts importants tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales.

La plupart des systèmes de TVA imposent donc les prestations de services destinées à des consommateurs privés dans le pays de résidence du prestataire (celui où il est établi, situé). Nombre de pays qui appliquent un taux zéro sur les prestations transfrontalières de services destinées à des consommateurs non résidents limitent l'application de ce régime aux fournitures entre entreprises, notamment en le réservant aux services habituellement destinés aux entreprises (publicité, conseil, etc.). Les fournitures destinées à des consommateurs privés étrangers sont alors soumises à la TVA dans le pays du prestataire, tandis que les services achetés à l'étranger par des consommateurs finaux résidents ne sont pas soumis à la TVA dans le pays du consommateur. Si cette approche, qui conduit dans les faits à une imposition à l'origine, limite probablement les risques de fraude, elle peut inciter les vendeurs à déplacer leur activité vers des pays appliquant une TVA faible voire nulle et à vendre des services à distance sur des marchés étrangers en franchise de TVA ou avec un taux de TVA faible. Cette distorsion éventuelle et les pertes de recettes qui en découlent prennent une importance toujours plus grande à mesure que les prestations transfrontalières de services se développent.

En conséquence, de plus en plus de pays cherchent à appliquer le principe de destination pour toutes les prestations transfrontalières de services, qu'elles soient destinées à des entreprises ou à des consommateurs finaux, ce qui fait appel à un mécanisme de collecte et de paiement de l'impôt par les prestataires conforme aux recommandations des principes directeurs de l'OCDE dans le contexte du commerce électronique (OCDE, 2003a). Puisque l'efficacité des dispositifs d'autocotisation paraît limitée lorsqu'il s'agit de collecter, dans le pays de destination, la TVA due sur des prestations à destination des consommateurs finaux, la seule solution réaliste semble consister à charger les prestataires de la collecte et du paiement de la TVA. Cette conclusion figurait notamment dans la Série des orientations en matière d'impôts sur la consommation de l'OCDE, qui fournissait des orientations pour la mise en œuvre des principes directeurs dans le contexte du commerce électronique (OCDE, 2003b-c-d). Ces orientations prévoyaient que des pays pourraient juger nécessaire que les prestataires non résidents s'enregistrent à la TVA et déclarent la TVA dans la juridiction de consommation et proposaient d'utiliser des systèmes d'enregistrement simplifié et des seuils d'enregistrement pour minimiser la charge administrative potentielle. L'exemple le plus marquant d'application du principe de destination à l'imposition de fournitures internationales de services destinées aux consommateurs finaux qui prévoit un système d'enregistrement simplifié pour les vendeurs non résidents est le dispositif de « Guichet unique » instauré par l'Union européenne.

Notes

1. Cette approche générale s’articule généralement avec des régimes fiscaux spécifiques appliqués à des éléments de revenus tirés de catégories particulières d’actifs (notamment les titres de participation, brevets et marques).
2. Il convient de souligner que, lorsque l’étude a été conduite, la plupart des pays industrialisés n’avaient pas encore mis en place dans leur législation interne le système moderne intégré d’imposition des bénéficiaires des sociétés et du revenu des personnes physiques.
3. Les revenus des professions libérales étaient traités isolément, sauf si l’activité considérée s’appuyait sur une succursale à l’étranger, ce qui conduisait à requalifier l’activité en entreprise commerciale, justifiant, selon les économistes, l’application de la règle de répartition définie pour les autres entreprises.
4. Les principaux arguments avancés par les économistes à l’appui de leur conclusion (imposition exclusivement dans le pays de résidence) étaient les critères d’opportunité et d’efficacité.
5. Commentaires de l’OCDE sur les dispositions de l’art. 7, par. 11 ; concernant les prestations de services, voir également les commentaires sur les dispositions de l’art 5, par. 42.11.
6. Ces limitations relatives à la retenue à la source ne sont généralement pas appliquées, cependant, aux paiements excessifs d’intérêts ou de redevances entre parties liées. Ainsi, le paragraphe 6 de l’article 11 du Modèle de convention de l’OCDE prévoit que, lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire, le montant des intérêts excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire en l’absence de pareilles relations, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant. Des dispositions comparables, prévues par le paragraphe 4 de l’article 12 du Modèle de convention de l’OCDE, s’appliquent aux paiements excessifs de redevances.
7. Nombre de systèmes de TVA définissent la notion de « service » par la négative, comme « tout ce qui n’a pas été défini par ailleurs » ou définissent la notion de « prestation de services » comme tout ce qui diffère d’une « livraison de biens ». Si cette approche recouvre le plus souvent les biens incorporels, certains pays placent ces derniers dans une catégorie distincte, et ce rapport le mentionne explicitement le cas échéant. Il convient de noter que le terme « biens incorporels » revêt un sens particulier s’il est employé dans un contexte de prix de transfert ou aux fins d’une imposition directe, distinct du sens qui lui est donné dans certains systèmes de TVA.

Bibliographie

- Alessi, A., J. de Goede and W. Wijnen (2011), « The Treatment of Services in Tax Treaties », *Bulletin for International Taxation*, 2012, vol. 66, n° 1.
- Ault, H.J. (1992), « Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base : Principles and Practice », *Tax L. Review*, n° 47, p. 567.
- Avi-Yonah, R.S. (1996), « The Structure of International Taxation : A Proposal for Simplification », *Tax L. Review*, n° 74, p. 1301.
- Beale, J.H (1935), *A Treatise on the Conflict of Laws*, vol. 1, p. 275.
- Bird, R.M. (2002), « Why Tax Corporations? », *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, n° 5, IBFD, Amsterdam.
- Bruins et al. (1923), *Rapport sur la double imposition (Report on Double Taxation) soumis au Comité financier*, n° E.F.S. 73.F.19, Société des Nations, Genève.
- Cockfield, A. et al. (2013), *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law International BV, Pays-Bas.
- Ebrill, L. et al. (2001), *The Modern VAT*, Fonds monétaire international, Washington, DC.
- Hellerstein, W. (2009), « Jurisdiction to Impose and Enforce Income and Consumption Taxes : Towards a Unified Conception of Nexus in Value Added Tax and Direct Tax : Similarities and Differences », IBFD, Pays-Bas.
- Holmes, K. (2007), *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD, Pays Bas.
- Lamensch, M. (2012), « Are ‘reverse charging’ and the ‘one shop scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies? », in *World Journal of VAT Law*, vol. 1, n° 1.
- OCDE (2014), *Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS*, OCDE, Paris.
- OCDE (2013a), *Statistiques des recettes publiques 1965-2012*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2013-en-fr.

- OCDE (2013b), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2010 (Version complète)*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175273-fr>.
- OCDE (2011), « Taxing Consumption », in *Consumption Tax Trends 2010 : VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2010-en>.
- OCDE (2003a), *Principes directeurs sur les impôts sur la consommation applicables aux services transfrontaliers et aux biens incorporels dans le contexte du commerce électronique, Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003b), *Commerce électronique – Commentaires sur le lieu de consommation pour les livraisons entre entreprises (présence commerciale)*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003c), *Electronic Commerce – Simplified Registration Guidance*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003d), *Verification of Customer Status and Jurisdiction*, OCDE, Paris.
- OCDE (2001), *Commerce électronique et fiscalité. Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Éditions OCDE, Paris.
- Pinto, D. (2006), « The Need to Reconceptualise the Permanent Establishment Threshold », *Bulletin for International Taxation*, IBFD, pp. 266-279.
- Rohatgi, R. (2005), *Basic International Taxation, Volume I : Principles*, 2^e édition, Richmond Law and Tax Ltd, Royaume-Uni.
- Schon, W. (2010), « Persons and Territories : On International Allocation of Taxing Rights », *British Tax Review*, pp. 554-562.
- Skaar, A.A. (1991), *Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle, Series on International Taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Pays-Bas.
- Tadmor, N. (2007), « Source Taxation of Cross-Border Intellectual Supplies- Concepts, History and Evolution into the Digital Age », *Bulletin for International Taxation*, pp. 2-16.
- Vann, R.J. (2010), « Taxing International Business Income : Hard-Boiled Wonderland and the End of the World », *World Tax Journal*, vol.2, n° 3.
- Vogel, K. (1988) « Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments (Part 3) », *Intertax*, vol.11, pp. 393-402.



Extrait de :
Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2014), « Principes fondamentaux en matière de fiscalité », dans *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264225183-5-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.