

**Consultation publique sur les principes directeurs
internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS**

APPEL À COMMENTAIRES

FÉVRIER 2013

Odile Courjon

A propos de l'A3F

L'A3F est l'Association des femmes Fiscalistes Françaises.

L'A3F compte à ce jour 90 adhérentes avec une expérience professionnelle reconnue appartenant aux différents métiers de la fiscalité : directrices fiscales, fiscalistes d'entreprises, avocates associées, avocates, membres de groupements professionnels, rédactrices de revues fiscales et professeurs de fiscalité.

Objet de l'A3F :

Organisation de dialogues et de rencontres entre femmes fiscalistes exerçant leurs activités dans des organismes du secteur public et du secteur privé.

La coordination avec les femmes fiscalistes des autres Etats ainsi qu'avec les autres associations, françaises ou étrangères, représentant les intérêts des femmes fiscalistes.

L'instauration d'un dialogue avec les autorités en matière de réforme fiscale.

La promotion de la profession de fiscaliste exercée par des femmes au sein d'organisations et instances françaises, européennes et internationales, dans les administrations publiques (et concernant la France, dans l'administration fiscale), dans les associations et dans les entreprises privées.

La promotion et le respect du droit des femmes, notamment au niveau de la recherche, de la parité et de la lutte contre l'inégalité au travail

Contexte

- L'intégralité du projet de version consolidée a été revu.
- Les guidelines sur le principe de destination figurant au chapitre 1 n'appellent pas de commentaires de notre part.
- Les guidelines sur le concept de neutralité de la TVA figurant au chapitre 2 n'appellent pas de commentaires de notre part.
- Le chapitre 3 appelle les commentaires ci-après.

Commentaires concernant le chapitre 3

- **Commentaires sur le paragraphe 3.3**

- Il conviendrait de confirmer que les principes directeurs des paragraphes 3.2 à 3.7 ne concernent que les entreprises totalement soumises à la TVA, à l'exclusion donc des entreprises relevant du secteur exonéré qui feront l'objet d'une revue ultérieure et spécifique à l'OCDE.
- Il conviendrait également de confirmer que les paragraphes 3.2 à 3.7 ne concernent que les transactions conclues entre opérateurs de bonne foi.

- **Commentaires sur le principe directeur 3.3**

- Un accord commercial comprend un certain nombre de droits et obligations réciproques allant nécessairement au-delà de la stricte identité du client.
- Ne devrait-on pas dire qu'un accord commercial détermine **notamment** l'identité du client mais aussi essentiellement la nature et les modalités de la prestation? Ceci semble figurer dans l'encadré 3.1 p34, lequel n'est pas un principe directeur = c'est fort dommage : l'encadré 3.1 devrait être un principe directeur = en effet, au-delà des parties et de l'identité du client, l'accord doit déterminer la chose et le prix. Il y a bien trois composantes: l'identité des parties, la chose et le prix.

Commentaires concernant le chapitre 3

- **Principe directeur 3.4: notion d'établissement**

- La notion d'établissement n'est jamais définie: or tout le raisonnement de la méthode de refacturation est fondée sur l'existence d'un établissement consommateur: il devient donc incontournable que les travaux de l'OCDE définissent ce que l'on entend par « établissement » à des fins de TVA.

- **Principe directeur 3.5 : Coûts externes**

- Il ne semble pas possible pour la plupart des entreprises, de mettre en œuvre les droits d'imposition en deux temps en TVA, de **façon totalement déconnectée** des règles sur les prix de transfert ou des refacturations au titre de l'impôt sur les sociétés.
- Il est donc crucial que référence soit faite aux règles des prix de transfert applicables au sein d'un groupe disposant d'établissements dans plusieurs juridictions, de sorte que la documentation prix de transfert, lorsqu'elle existe, **puisse être acceptée** pour la TVA. Ceci n'est pas clairement dit dans les paragraphes 3.19 et suivants, ce qui crée une insécurité juridique.
- L'existence d'une méthode et d'une documentation prix de transfert doit pouvoir être **acceptable en TVA si elle est acceptée en impôt sur les sociétés / fiscalité directe**.

Commentaires concernant le chapitre 3

• Commentaires sur le paragraphe 3.23

- Il est dit que le principe directeur 3.5 ne s'applique pas aux services ou biens incorporels générés ou développés en interne. On comprend mal la portée que l'OCDE a voulu donner à ce paragraphe.
- Ce paragraphe semble s'adresser plus particulièrement aux succursales existant dans le domaine bancaire. Or, les guidelines ne concernent en principe que les entreprises totalement assujetties à la TVA.
- Pour les groupes ayant des activités totalement assujetties à la TVA, une succursale locale aura par définition une activité imposable à 100 % (succursale de vente, prestation de service) de sorte que l'on comprend mal la portée de ce paragraphe.
- En effet, une refacturation de coûts internes à une succursale assujettie à 100% ne portera pas atteinte à la neutralité de la TVA : ainsi les coûts externes et internes peuvent être refacturés à la succursale.
- Par contre, si la succursale n'est pas taxable à 100% (succursale de banque), il est à craindre que la méthode de refacturation interne conduise à une double imposition: une fois au niveau du client preneur et une autre fois au niveau de l'établissement utilisateur.

•
Ce paragraphe peut-il se comprendre comme une tentative pour trouver un compromis avec le principe communautaire de la jurisprudence FCE BANK (2006) selon laquelle les relations siège-succursales sont hors champ?

Commentaires concernant le chapitre 3

- **Commentaires sur le paragraphe 3.40**

- La pratique révèle que pour déterminer l'identité du client en cas de chaîne de services, le numéro de TVA du client soit un indice qui permette de localiser et identifier le client preneur.
- En cas de centrale d'achat ou en cas de refacturation en chaîne, chaque transaction doit être analysée par rapport aux accord commerciaux et c'est bien le plus souvent le numéro de TVA figurant sur la facture et sa cohérence avec la partie facturée (telle que résultant des documents commerciaux et de la facture) qui déterminent qui est le client.
- En cas de sièges à succursales multiples et donc de numéros de TVA multiples, les bonnes pratiques de la place imposent de faire figurer sur la facture le numéro de TVA de la succursale effectivement consommatrice du service lorsque celle-ci est facturée directement par le prestataire. Il conviendrait d'indiquer cette bonne pratique à titre d'exemple.

Commentaires concernant le chapitre 3

- **Commentaires sur le paragraphe 3.61**

- Il est dit en substance que l'établissement client qui a conclu l'accord commercial avec le prestataire externe est tenu de refacturer le service ou le bien incorporel aux autres établissements de l'EIM qui l'utilisent...
- Cette phrase confirme l'existence d'une **obligation de refacturation à des fins de TVA** comme cela a déjà été dit ci-dessus.
- Cette obligation de refacturation ne peut pas être déconnectée des règles applicables en matière de prix de transfert.
- Il est très important de faire référence à ces règles de prix de transfert en sorte qu'elles soient **acceptables en TVA dès lors qu'elles sont acceptées en matière d'impôt sur les sociétés / fiscalité directe.**

Commentaires concernant le chapitre 3

- **Commentaires sur le paragraphe 3.70**

- A la dernière phrase de ce paragraphe, il est dit que « quelle que soit la clé de répartition retenue, elle doit pouvoir être justifiée et appliquée de façon cohérente, sans entraîner de charge administrative ou de conformité excessive pour les entreprises et les administrations fiscales ».
- A nouveau, il paraît très important de faire explicitement référence, ici aussi, à **l'acceptabilité de la documentation prix de transfert.**
- En effet, un partage des coûts, différent en matière de TVA de celle applicable en matière prix de transfert entraînerait, de facto, une charge de conformité excessive pour les entreprises.

Commentaires concernant le chapitre 3

- **Commentaires sur le paragraphe 3.83**

- Ce paragraphe semble aller au-delà de ce qu'une « répartition équitable et raisonnable » peut exiger notamment lorsqu'il est prévu que l'établissement utilisateur applique la TVA **comme si** un accord de refacturation était en vigueur.
- Nous rappelons qu'en matière de TVA, il n'y a pas de concept de prestation réputée et réalisée comme en fiscalité directe : il y a une transaction ou il n'y en a pas.
- En conséquence, nous suggérons de supprimer le dernier « bullet point » paragraphe 3.83 ou à défaut de la réécrire comme suit :

« l'établissement utilisateur a appliqué la TVA conformément à l'accord comme conclu avec son siège ... »

Commentaires concernant le chapitre 3

- **Commentaires sur le paragraphe 3.84**

- Ce paragraphe nous paraît absolument fondamental dans la démarche que les entreprises devraient suivre. Nous ne pouvons qu'être d'accord avec l'utilisation conjointe avec l'administration fiscale des informations déjà disponibles à des fins comptables, fiscales et réglementaires, afin d'éviter de créer des méthodologies et des processus uniquement destinés à la TVA.
- Précisément si la documentation en matière de TVA est nécessaire, il est important de souligner qu'elle peut **s'appuyer sur une documentation déjà existante par exemple en matière de prix de transfert, ou bien la compléter avec une analyse TVA.**
- **Ce paragraphe devrait être beaucoup plus haut dans le texte et devrait probablement figurer au tout début du chapitre 3.**
- En effet, comme déjà dit plus haut, adapter la documentation TVA de manière différente que celle de l'impôt sur les sociétés, risque de conduire dans de nombreuses situations à une insécurité fiscale.

Commentaires concernant le chapitre 3

- **Commentaires sur le principe directeur 3.7**

- Nous comprenons bien la difficulté consistant à définir les services ou bien incorporels directement liés à un bien immobilier.
- Ce principe directeur étant un principe d'exception, il convient de lui attribuer une **interprétation restrictive**.
- A cet égard, le paragraphe 3.101 intègre « les autres services ou biens incorporels qui n'entrent pas dans les deux premières catégories mais pour lesquels il existe un lien ou une association étroite, claire et évidente avec le bien immobilier ».
- Il semble que de nombreux pays risquent d'avoir une interprétation divergente sur ce qu'est une « **association étroite, claire et évidente** ».
- Prenant l'exemple des prestations d'expertise ou d'architecte d'un bien immobilier. L'expert peut rendre un avis à distance, il peut se rendre sur place et il repart. L'architecte fait des plans d'un projet immobilier. Ces plans peuvent être retenus comme ne jamais donner lieu à construction.
- Pour les prestations d'expertise, sommes-nous dans la règle générale ou dans l'article 3.7?
- Nous ne sommes pas convaincus de l'analyse selon laquelle les prestations d'architecte sont des travaux immobiliers, et ce, notamment lorsque les plans ne donnent jamais lieu à construction.