



Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne



Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne

Ce document, ainsi que les données et cartes 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.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2019), *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/0aef4c54-fr>.

ISBN 978-92-64-85544-1 (imprimé)

ISBN 978-92-64-57664-3 (pdf)

ISBN 978-92-64-43829-3 (HTML)

ISBN 978-92-64-38380-7 (epub)

Crédits photo : Couverture © Shutterstock/PopTika

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur : www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OCDE 2019

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@efcopies.com.

Avant-propos

Les travaux de l'OCDE sur les Taxes sur la Valeur Ajoutée (TVA) / Taxes sur les Produits et Services (TPS) se sont principalement concentrés au cours des dernières années sur la conception des normes et des mécanismes destinés à assurer l'application cohérente, efficace et effective des systèmes nationaux de TVA/TPS dans le contexte de la mondialisation et de la numérisation croissante de l'économie.

Ces normes reprennent les règles et les mécanismes recommandés pour faire face au défis de la collecte de la TVA/TPS sur les ventes numériques, qui ont été identifiés dans le contexte du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*). Le présent rapport, *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne* constitue le dernier ajout à ce travail.

Les places de marché électroniques et les autres plateformes numériques qui facilitent les transactions en ligne entre les acheteurs et les vendeurs jouent un rôle central dans la croissance forte et continue du commerce en ligne. Les faits montrent que les deux tiers de l'ensemble des ventes transfrontières dans le cadre du commerce électronique se font par les places de marché en ligne. Il est devenu de plus en plus évident que cette réalité offre de réelles opportunités pour assurer une collecte plus efficace et plus efficiente de la TVA/TPS sur les ventes en ligne de biens, de services et de produits numériques, en particulier pour les ventes aux consommateurs finaux. Un nombre croissant de juridictions ont entrepris des travaux sur les mesures à envisager pour associer les plateformes numériques à la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. Les juridictions qui ont déjà mis en œuvre de telles mesures ont fait état de résultats positifs à la fois en matière de respect des obligations fiscales et de recettes publiques. Dans ce contexte, il a été demandé à l'OCDE de développer des orientations faisant l'objet d'un consensus international sur les mesures destinées à assurer l'implication efficace des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne, qui pourraient être appliquées de manière cohérente entre les juridictions.

En conséquence, ce rapport fournit un guide pratique aux autorités fiscales pour la conception et la mise en œuvre des différentes solutions impliquant les places de marché du commerce électronique dans la collecte efficace et effective de la TVA/TPS sur le commerce numérique des biens, des services et des biens incorporels. Il comprend de nouvelles mesures pour rendre les plateformes numériques redevables de la TVA/TPS sur les ventes réalisées par les commerçants en ligne par leur intermédiaire ainsi que d'autres mesures qui incluent le partage de données et d'autres formes de coopération renforcée entre les autorités fiscales et les plateformes numériques. Il s'appuie sur les solutions pour la collecte effective de la TVA/TPS sur les ventes numériques reprises dans les *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* et *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015*. Il apporte également un complément au rapport sur les *Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS* qui a été publié en 2017.

Ce rapport a été élaboré selon un processus inclusif, associant des représentants des pays membres de l'OCDE et d'un grand nombre de pays partenaires et a bénéficié d'un engagement actif de la communauté des entreprises. Il a été entériné par les représentants de plus de 100 juridictions et organisations internationales et régionales de même que par la communauté des entreprises lors de la cinquième réunion du Forum mondial sur la TVA à Melbourne du 20 au 22 mars 2019.

Ce rapport a été approuvé par le Comité des affaires fiscales le 10 mai 2019 et préparé pour publication par le Secrétariat de l'OCDE.

Table des matières

Avant-propos	3
Synthèse.....	9
Chapitre 1. Les défis du commerce numérique pour la collecte de la TVA/TPS et le rôle des plateformes numériques pour les relever	11
1.1. Introduction.....	12
1.2. L’essor des ventes numériques et les défis qui en résultent pour le recouvrement de la TVA/TPS	12
1.2.1. Développement du numérique et croissance du commerce électronique.....	12
1.2.2. Pertinence au regard de la TVA/TPS	14
1.2.3. Le défi particulier des ventes transfrontalières de marchandises	14
1.3. Des solutions cohérentes pour impliquer les plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne	16
1.3.1. Objectif du rapport	16
1.3.2. Champ d’application du rapport.....	17
1.3.3. L’économie du partage comme axe de travail séparé	18
1.3.4. Aperçu des mesures identifiées dans le rapport	18
Notes.....	19
Références.....	20
Chapitre 2. La plateforme numérique en tant que redevable de la TVA/TPS sur les ventes en ligne (régimes de responsabilité des plateformes en matière de TVA/TPS).....	23
2.1. Introduction.....	24
2.2. Régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.....	25
2.2.1. Synthèse	25
2.2.2. Quelles sont les « plateformes numériques » auxquelles s’appliquerait un régime de responsabilité intégrale pour la TVA/TPS ? – Quels indicateurs pourraient être pertinents pour l’application du régime de responsabilité intégrale pour la TVA/TPS ?.....	29
2.2.3. Autres aspects à prendre en compte dans la définition du champ d’un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS	32
2.2.4. Informations requises pour le fonctionnement du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.....	36
2.2.5. Processus de collecte et de paiement de la TVA/TPS dans le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS	37
2.2.6. Considérations générales relatives à la conception du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS	39
2.2.7. Une série de considérations supplémentaires sur la conception du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS mettant l’accent sur ses modalités de fonctionnement relatives aux ventes en ligne de biens importés de faible valeur.....	43
2.2.8. Évaluation globale du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS	51

2.3. Autres régimes de responsabilité des plateformes numériques en matière de collecte et de reversement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne	52
Notes	53
Références.....	54
Chapitre 3. Les autres rôles des plateformes numériques pour assurer le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne.	55
3.1. Introduction.....	56
3.2. Obligation de partage d'informations	56
3.2.1. Considérations préliminaires et de fond.....	56
3.2.2. Portée et application de l'obligation.....	57
3.2.3. Nature des informations à partager/communiquer	58
3.2.4. Options envisageables pour la mise en œuvre.....	58
3.2.5. Conception générale et observations/considérations de fond.....	59
3.3. Former les fournisseurs utilisant les plateformes numériques	60
3.3.1. Contexte et approche envisageable	60
3.3.2. Conception générale et observations/considérations de fond.....	61
3.4. Accords de coopération formels	62
3.4.1. Considérations préliminaires et de fond.....	62
3.4.2. Champ d'application des accords de coopération formels	62
3.4.3. Conception générale et observations/considérations de fond.....	63
3.5. Plateformes agissant spontanément en tant qu'intermédiaire	64
3.5.1. Considérations préliminaires et de fond.....	64
3.5.2. Champ d'application	64
3.5.3. Conception générale et considérations de fond.....	65
Notes	66
Références.....	66
Chapitre 4. Mesures d'accompagnement pour un recouvrement effectif et efficient de la TVA/TPS sur les ventes en ligne	67
4.1. Introduction.....	68
4.2. Responsabilité conjointe et solidaire	68
4.2.1. Synthèse	68
4.2.2. Application pratique de la responsabilité conjointe et solidaire aux plateformes numériques	69
4.2.3. Description de la variante 1 – montants futurs (variante prospective)	69
4.2.4. Description de la variante 2 – priorité aux montants passés (variante rétrospective)	70
4.2.5. Considérations relatives à la mise en œuvre de la responsabilité conjointe et solidaire	71
4.3. Surveiller les ventes effectuées par l'intermédiaire de centres logistiques.....	72
4.4. Ne pas perdre de vue les ventes effectuées hors des plateformes	73
4.5. Coopération entre les administrations fiscale et douanière à l'échelon national	74
4.6. Coopération administrative mutuelle et échange de renseignements	75
4.6.1. Synthèse	75
4.6.2. Les mécanismes existants de coopération mutuelle	75
4.7. Conforter la discipline fiscale par l'analyse des risques	76
4.8. Rester vigilant contre les abus	76
Notes	77
Références.....	77
Annexe A. Liste de fonctions pertinentes pour l'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.....	79

Annexe B. Cycle de paiement simplifié.....	81
Annexe C. Principales caractéristiques d'un régime administratif et d'identification simplifié pour les fournisseurs non-résidents	83
Annexe D. Calendrier de mise en œuvre envisageable.....	87
Annexe E. Vue d'ensemble des procédures douanières actuelles.....	89
Annexe F. Évolution actuelle de la réglementation internationale dans le domaine du commerce électronique	91
Annexe G. Cadre de normes de l'OMD pour le commerce électronique transfrontalier (2018) .	93

Graphiques

Graphique 1.1. Acteurs du commerce électronique mondial par catégorie.....	13
Graphique 2.1. Description sommaire du fonctionnement d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS	26
Graphique 2.2. Modèle de recouvrement classique.....	44
Graphique 2.3. Application aux importations en-dessous du seuil de perception des droits de douane	45

Encadrés

Encadré 2.1. Régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS	26
Encadré 2.2. Évaluation du Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS relative au rôle que pourraient jouer les plateformes numériques dans le recouvrement de la TVA/TPS sur les importations de faible valeur	34
Encadré 2.3. Régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS – Application aux importations en-dessous du seuil de perception des droits de douane.....	45
Encadré 3.1. Liste des informations susceptibles d'être demandées	58

Synthèse

Le présent rapport, *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, a été conçu par l'OCDE de manière à compléter celui qu'elle avait rédigé sur les *Mécanismes de collecte effective de la TVA/TPS*. Ce dernier rapport, paru en 2017, donne des conseils détaillés pour une application cohérente et efficace du mécanisme de collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne tel qu'il est préconisé dans les *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* et *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015* du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (BEPS).

Au vu de la poussée ininterrompue des ventes en ligne, le Groupe de travail n° 9 de l'OCDE sur les impôts sur la consommation (GT9), qui réunit des fonctionnaires responsables de la politique des pays membres de l'OCDE et des pays Partenaires en matière de TVA/TPS, a souligné la nécessité pressante de poursuivre les travaux sur les approches envisageables pour renforcer l'efficacité de la collecte de la TVA/TPS, en particulier pour les ventes en ligne aux consommateurs finaux (ventes des entreprises aux consommateurs finaux ou B2C). Le GT9 a notamment demandé que soient étudiées les possibilités de faire participer les plateformes numériques au processus de collecte de la TVA/TPS parce qu'elles peuvent améliorer sensiblement son efficacité étant donné le rôle crucial qu'elles jouent en générant, facilitant et/ou exécutant les ventes en ligne. De fait, plusieurs juridictions appliquent des mesures destinées à impliquer les plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne et elles notent leur influence positive sur les recettes fiscales. D'autres juridictions envisagent de s'engager dans une voie similaire.

C'est dans ce contexte que ce rapport analyse les fonctions que pourraient assumer les plateformes numériques pour aider à la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne de biens, de services et de biens incorporels et fournit un guide pour les mesures qui pourraient être prises en ce sens. Il rappelle également l'éventail des autres dispositions que les administrations fiscales pourraient adopter, au-delà d'éventuelles obligations susceptibles d'être mises à la charge des plateformes en matière de TVA/TPS, en vue d'améliorer encore l'efficacité de son recouvrement sur les ventes en ligne.

Ce rapport ne fournit pas de définition du terme de « plateforme numérique » dans la mesure où ce concept est susceptible d'évoluer au fil du temps. C'est ainsi qu'elles sont appelées tantôt « plateformes », tantôt « marchés (en ligne) » ou « places de marché (en ligne) », tantôt « intermédiaires » par les juridictions qui impliquent ces acteurs dans la collecte de la TVA/TPS ou envisagent de le faire. Dans le présent rapport, « plateforme numérique » est un terme générique désignant les acteurs des ventes en ligne qui exécutent des fonctions que les administrations fiscales peuvent considérer comme cruciales pour la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. D'une manière générale, ce sont les plateformes qui, par des moyens électroniques, permettent des interactions directes entre plusieurs clients ou groupes de participants (le plus souvent des acheteurs et des vendeurs) qui présentent deux caractéristiques essentielles :

(i) chaque groupe de participants est formé par des clients de la plateforme ayant une certaine importance et (ii) la plateforme permet à ces groupes de dialoguer directement entre eux. Ces plateformes sont aussi connues sous le nom de plateformes multifaces.

Ce rapport s'efforce d'employer une terminologie neutre plutôt que des termes qui pourraient déjà être utilisés dans certaines juridictions ou dont la signification pourrait varier d'une juridiction à l'autre. C'est pourquoi il importe que les juridictions tiennent compte du sens général des termes employés lorsqu'elles se penchent sur les questions de conception et de mise en œuvre dans le cadre de leurs besoins propres.

Ce rapport a pour finalité d'aider les administrations fiscales à évaluer et concevoir les mesures permettant d'impliquer les plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne avec un guide particulier pour les transactions portant sur des biens importés en vue de maximiser l'efficacité de ces mesures et leur cohérence d'un pays à l'autre. La cohérence internationale facilite le respect des règles fiscales tout en réduisant la charge administrative qui en découle, en particulier si, comme il est probable, les plateformes numériques ont des obligations dans plusieurs juridictions.

Ce rapport ne vise pas à fournir des prescriptions détaillées pour les législations nationales. Les pays sont souverains en ce qui concerne la conception et l'application de leur législation. Il cherche plutôt à présenter les approches possibles et à traiter des questions de politique connexes. Son objectif est de servir de référence. Il a pour but d'aider les responsables de l'action publique à évaluer et à mettre au point les cadres juridiques et administratifs propres à leur juridiction en prenant en compte leurs spécificités économiques, juridiques, institutionnelles, culturelles et sociales et leurs pratiques en la matière. Il juge en outre souhaitable que les juridictions prennent en considération les *Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, notamment en ce qui concerne les impératifs de neutralité, d'efficacité, de certitude et de simplicité, d'efficacité et d'équité ainsi que de flexibilité dans la conception et l'application des mesures politiques et administratives mentionnées dans le rapport.

Ce rapport est évolutif par nature et son contenu sera revu régulièrement à la lumière de l'évolution rapide de la technologie, des ventes en ligne et des processus de livraison.

Chapitre 1. Les défis du commerce numérique pour la collecte de la TVA/TPS et le rôle des plateformes numériques pour les relever

Ce chapitre décrit le contexte dans lequel s'inscrit ce rapport, en particulier l'augmentation spectaculaire des ventes en ligne aux particuliers, les menaces qu'elle fait peser sur le recouvrement de la TVA/TPS et la compétitivité et le rôle que pourraient jouer les plateformes numériques pour une collecte efficace et efficiente de la TVA/TPS sur ces ventes. Ce chapitre décrit en outre le but et le champ d'application du rapport et donne un aperçu des mesures qui y sont identifiées et analysées

1.1. Introduction

Ce chapitre décrit le contexte général dans lequel s'inscrit ce rapport, en particulier l'augmentation spectaculaire des ventes en ligne aux particuliers, les menaces qu'elle fait peser sur le recouvrement de la TVA/TPS et la concurrence et le rôle que pourraient jouer les plateformes numériques dans une collecte plus efficace et efficiente de la TVA/TPS sur ces ventes. Ce chapitre décrit en outre le but et le champ d'application du rapport et donne un aperçu des mesures qui y sont identifiées et analysées.

1.2. L'essor des ventes numériques et les défis qui en résultent pour le recouvrement de la TVA/TPS

1.2.1. Développement du numérique et croissance du commerce électronique

La tendance à la numérisation de l'économie¹ a transformé la nature des circuits de vente aux particuliers des biens, des services et des biens incorporels (ventes des entreprises aux consommateurs ou B2C). Traditionnellement, les consommateurs faisaient leurs achats dans un magasin près de chez eux. Aujourd'hui, leur premier réflexe est souvent de consulter le site Internet de ce magasin, ou, pour des biens incorporels, celui d'un fournisseur en ligne, celui d'un vendeur situé dans un autre pays, ou encore, de plus en plus fréquemment, une plateforme numérique par l'intermédiaire de laquelle une multitude de vendeurs réalise des ventes.

On estime que le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises vendant des marchandises aux consommateurs dans l'univers du commerce électronique est proche de 2 000 milliards USD par an et qu'il pourrait atteindre 4 500 milliards USD d'ici à 2021, sur lesquels 1 000 milliards USD seraient imputables au commerce électronique transfrontières (eMarketer, 2018^[1]) (Coopération économique pour l'Asie-Pacifique, 2018^[2]) (Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement, 2019^[3]) (Organisation mondiale du commerce, 2018^[4]) (Accenture and AliResearch, 2016^[5])². A l'heure actuelle, près de 1.6 milliard de personnes effectuent des achats sur en ligne et ce chiffre devrait passer à 2.2 milliards d'ici à 2022 (Statista, 2017^[6]). Si la croissance des échanges ralentit sur les marchés matures, l'univers des ventes en ligne n'est pas encore parvenu à saturation eu égard à la marge qui subsiste dans certaines régions pour développer l'accès à Internet et le potentiel, de toute évidence considérable, qui existe pour une augmentation des dépenses et de leur valeur unitaire à mesure que les consommateurs prennent confiance dans la vente en ligne.

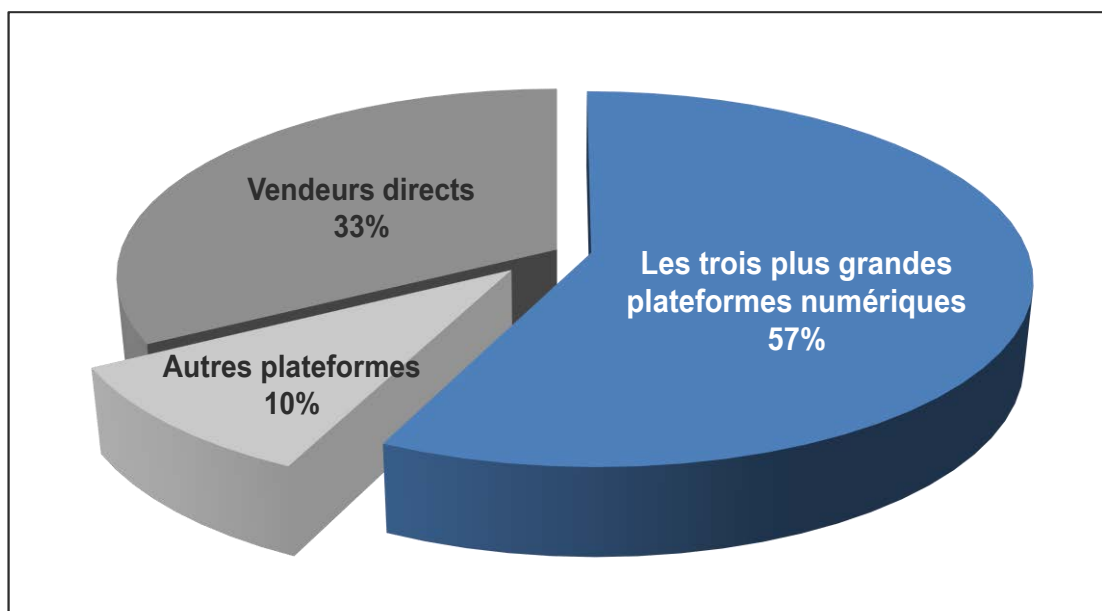
C'est surtout la croissance des ventes en ligne des entreprises aux consommateurs situés à l'étranger, tant en volume qu'en nombre de participants, qui compromet le plus gravement le recouvrement de la TVA/TPS. La TVA/TPS sur les ventes transfrontières de services et biens incorporels entre entreprises (B2B), qui est aussi en expansion, est généralement collectée au moyen d'un mécanisme d'autoliquidation ou d'auto-évaluation tel qu'il est recommandé par l'OCDE dans ses *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* (« les Principes directeurs ») (OCDE, 2017^[7])³. Ces mécanismes d'autoliquidation fonctionnent généralement bien dans les transactions entre entreprises (B2B), mais ils sont largement inopérants en ce qui concerne les ventes des entreprises aux consommateurs finals (B2C), ce qui est de plus en plus préoccupant au vu de l'explosion des transactions B2C en ligne.

Le rôle joué par les plateformes multifaces telles que les places de marché électroniques est l'un des ressorts les plus puissants de la croissance rapide du commerce électronique.

Les plateformes multifacees sont celles qui, par des moyens électroniques, permettent des interactions directes entre plusieurs clients ou groupes de participants (le plus souvent des acheteurs et des vendeurs) qui présentent deux caractéristiques essentielles : (i) chaque groupe de participants est formé par des clients de la plateforme multilatérale ayant une certaine importance et (ii) la plateforme multilatérale permet à ces groupes de dialoguer directement entre eux. Les plateformes multifacees sont appelées « plateformes numériques » aux fins de ce rapport.

Les plateformes numériques permettent aux entreprises, en particulier les petites, de toucher aisément des millions de clients sur un marché qui est aujourd'hui à l'échelle de la planète. En effet, il ressort d'études récentes que 57 % des ventes transfrontalières de marchandises sont effectuées par l'entremise des trois plus grandes plateformes numériques, une multitude d'autres plateformes opérant à l'échelle d'un pays ou d'un ensemble géographique (International Post Corporation, 201^[8]). C'est pourquoi on estime que près des deux tiers des ventes de marchandises par voie électronique sont conclues par l'intermédiaire de plateformes numériques, le tiers restant étant le fait de ventes directes (voir le Graphique 1.1).

Graphique 1.1. Acteurs du commerce électronique mondial par catégorie



Notes: Cette étude couvre plusieurs marchés dans diverses zones du globe, notamment des pays d'Amérique du Nord et latine, d'Europe et de la zone Asie-Pacifique. Bien que le champ de l'étude inclue les ventes des entreprises aux consommateurs aux États-Unis, on notera que la TVA n'existe pas dans ce pays, de sorte que ces ventes n'y sont pas soumises, même si elles peuvent être passibles d'une taxe sur les ventes à l'échelon infranational. Pour des indications plus détaillées, voir le rapport d'enquête à l'adresse www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey.

Source: analyse de l'OCDE basée sur l'enquête « Cross-border E-Commerce Shopper Survey 2017 » réalisée par l'International Post Corporation (IPC) (International Post Corporation, 201^[8]).

1.2.2. Pertinence au regard de la TVA/TPS

Au vu de l'augmentation ininterrompue du volume des ventes en ligne et du fait que, en principe, la majeure partie de celles-ci devrait être soumise à la TVA/TPS, le montant des recettes de TVA/TPS en cause est considérable. Comme cela avait été indiqué dans *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final* du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) (« Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS ») (OCDE, 2017^[9]), les échanges transnationaux de biens, de services et de biens incorporels (qui, aux fins de la TVA/TPS, incluent les téléchargements numériques) mettent les systèmes de collecte de la TVA/TPS à l'épreuve, en particulier lorsque ces produits sont achetés par des particuliers à des fournisseurs situés à l'étranger. L'économie numérique amplifie ces menaces car l'évolution de la technologie a multiplié les possibilités pour les particuliers de réaliser des achats en ligne et, pour les entreprises, de vendre dans le monde entier sans avoir besoin d'avoir une présence, physique ou sous une autre forme, dans le pays du consommateur.

Les principales menaces que l'économie numérique fait peser sur la TVA/TPS et qui ont été identifiées dans le Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS concernent (i) les importations de colis de faible valeur faisant suite à des ventes en ligne, qui sont exonérées de TVA/TPS dans de nombreuses juridictions, et (ii) l'explosion des ventes de services et biens incorporels, en particulier aux particuliers, sur lesquels le montant de la TVA/TPS perçue est souvent nul ou anormalement faible en raison de la complexité que présente la collecte de la TVA/TPS sur ces transactions (OCDE, 2017^[9]).

Les approches préconisées pour résoudre la question clef du recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes de produits numériques à des particuliers par des fournisseurs étrangers sont présentées dans les Principes directeurs (OCDE, 2017^[7]) et le Rapport final établi en 2015 au titre de l'action 1 du projet BEPS (OCDE, 2017^[9]). Lorsqu'ils conçoivent et appliquent les démarches qui y sont préconisées, les pays prennent de plus en plus fréquemment en compte le rôle que les plateformes numériques peuvent jouer dans la collecte de la TVA/TPS. Plusieurs juridictions ont d'ores et déjà adopté, ou annoncé qu'elles appliqueraient, des mesures impliquant les plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne de services numériques effectuées par leur intermédiaire. Cette approche est sous-tendue par le raisonnement selon lequel une plateforme est considérée comme jouant le rôle d'un « magasin » dont l'offre englobe la fourniture numérique de films, de musique, de livres, de jeux et applications logicielles et, dans de nombreux cas, elle est le seul point de contact avec le consommateur final d'une prestation de service. On notera en outre qu'elle est considérée comme un moyen efficace et efficient de percevoir la TVA/TPS qui, à ce jour, a produit des résultats très positifs.

1.2.3. Le défi particulier des ventes transfrontalières de marchandises

Dans le même temps, l'explosion du volume des ventes en ligne transfrontières de marchandises pose des défis importants aux régimes de TVA/TPS et aux autorités douanières. Nombre de juridictions appliquent une exonération de TVA/TPS aux importations de biens de faible valeur⁴ car ils estiment que les coûts administratifs de recouvrement pourraient dépasser le montant de la taxe ainsi collectée.

Ces exonérations accordées aux importations de biens de faible valeur sont de plus en plus controversées au vu de l'essor de l'économie numérique. Au moment où la plupart de ces exonérations ont été instaurées, le commerce en ligne n'existait pas et le volume d'importations bénéficiant de ces exonérations était relativement limité. Au cours des dernières années, de nombreux pays ayant instauré la TVA/TPS ont observé une croissance

rapide et importante du volume des importations de biens de faible valeur non soumises à la TVA/TPS, ce qui s'est traduit par une perte de recettes de TVA/TPS et des risques de pressions concurrentielles inévitables pour les détaillants nationaux tenus de facturer la TVA/TPS sur les ventes auprès des clients situés dans leur propre pays. Dans un nombre croissant de pays, on n'admet plus que ces importations de marchandises, dont le volume ne cesse de croître, échappent à la TVA/TPS par le jeu de l'exonération des biens de faible valeur importés. Cette réaction s'explique non seulement par les pertes de TVA/TPS qui en résultent, mais aussi par la concurrence déloyale à laquelle sont exposées les entreprises nationales qui ont de plus en plus de mal à résister à la hausse continue du volume de marchandises achetées sur Internet en franchise de TVA/TPS, avec des conséquences dommageables sur l'emploi et les recettes fiscales.

Au surplus, les administrations fiscales et douanières éprouvent aussi des difficultés à assurer le recouvrement de la TVA/TPS sur les importations dont la valeur est supérieure au seuil de perception. L'ampleur du défi est soulignée par une étude réalisée en 2016 par *Copenhagen Economics* qui, en se fondant sur des transactions réelles, a estimé le pourcentage d'infractions à 65 % sur les achats via commerce électronique dans un pays extérieur à l'UE par des consommateurs résidant dans l'UE et dont la livraison était effectuée par la voie postale (Basalisco, Wahl et Okholm, 2016^[10]). Cette étude portait aussi sur des achats pour lesquels tant les droits de douane que la TVA étaient exigibles à l'importation, c'est-à-dire concernant des marchandises dont la valeur dépassait à la fois le seuil d'exonération de la TVA/TPS et le seuil d'exonération prévu pour les droits de douane.⁵ La TVA/TPS sur les importations et les droits de douane sont généralement collectés par les services des douanes. Il n'est au demeurant pas inutile de rappeler que les douanes s'acquittent de nombreuses autres fonctions cruciales telles que la facilitation des échanges, le contrôle des droits de propriété intellectuelle et celui des médicaments et de leurs ingrédients, sans oublier la lutte contre le terrorisme et les importations de biens dangereux susceptibles de porter atteinte à la sécurité des citoyens. C'est pourquoi l'Organisation mondiale des douanes (OMD) a jugé que l'expansion du commerce électronique de marchandises appelle une réponse des administrations fiscales et douanières et formé un groupe de travail sur le commerce électronique ayant pour priorité de formuler des réponses. L'OMD a ainsi publié en juin 2018 un Cadre de normes pour le commerce électronique transfrontalier (voir l'Annexe G de ce rapport) dont l'une des priorités est d'assurer un recouvrement efficace.

Les défis auxquels sont confrontées les administrations fiscales, même dans les cas où la TVA/TPS et les droits de douane doivent être perçus (c'est-à-dire quand la valeur des importations excède les seuils de recouvrement de la TVA/TPS et/ou des droits de douane), montrent qu'une solution se bornant à supprimer le seuil d'exonération des articles de faible valeur ne serait pas à la hauteur des enjeux. Il est vraisemblable que, sans mesures d'accompagnement, le remède serait pire que le mal puisque les douanes auraient plus d'envois à contrôler, ce qui nuirait à l'accomplissement de leurs autres missions. C'est pourquoi, comme l'a souligné le Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS (OCDE, 2017^[9]), des solutions plus astucieuses sont indispensables de manière à rendre plus efficient le recouvrement de la TVA/TPS – en particulier en impliquant les plateformes numériques et en recourant à des mécanismes administratifs et d'identification simplifiés.

Plusieurs juridictions, notamment l'Australie et l'UE⁶, ont déjà adopté des dispositions législatives pour rendre les plateformes responsables du recouvrement de la TVA/TPS sur les marchandises même si, dans un cas comme dans l'autre, ces règles ne s'appliquent qu'aux importations de biens dont la valeur est inférieure au seuil à partir duquel les droits de douane sont exigibles. En outre, l'UE prévoit le partage d'informations avec les

administrations fiscales et plusieurs pays ont instauré une responsabilité conjointe et solidaire pour inciter au respect des obligations fiscales. En effet, l'une des principales motivations de certains pays ayant institué un régime administratif et d'identification simplifié et une responsabilité des plateformes numériques est le souci de dégager des moyens pour que les douanes puissent redonner aux autres fonctions critiques l'importance qu'elles méritent.

On notera en outre que les juridictions qui ont adopté les mesures ci-dessus ont déclaré qu'elles étaient en grande partie motivées non seulement par la nécessité de protéger leurs recettes fiscales, mais aussi, dans certains cas, leurs entreprises, et en particulier les magasins physiques, contre une concurrence déloyale.

1.3. Des solutions cohérentes pour impliquer les plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne

1.3.1. Objectif du rapport

Comme on l'a vu plus haut, plusieurs juridictions ont pris ou envisagent de prendre des dispositions concernant le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. Le Groupe de travail n° 9 de l'OCDE sur les impôts sur la consommation (GT9), qui est formé par des fonctionnaires des pays membres de l'OCDE et des pays Partenaires, a souligné en 2017 la nécessité pressante d'œuvrer à des solutions cohérentes à cet égard. Cela ne signifie pas que d'autres mesures pour améliorer le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne sont écartées mais reflète plutôt la demande des pays pour un guide proposant des réponses efficaces et cohérentes entre juridictions sur le rôle des plateformes numériques, compte tenu de leur importance dans les ventes en ligne.

La finalité générale de ce travail est de bâtir des solutions efficaces et efficaces pour impliquer les plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne sans qu'il en résulte une charge administrative et des coûts disproportionnés. Le but est de proposer aux administrations fiscales des solutions réalistes et éprouvées tout en limitant la charge administrative pesant sur les plateformes au moyen d'un dialogue multilatéral et coordonné. Ce travail, qui est une priorité du GT9, a grandement bénéficié de l'apport des universitaires et des entreprises au Groupe technique consultatif auprès du GT9 (TAG).

Ces travaux sur le rôle éventuel des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS visent à garantir la plus grande cohérence possible entre juridictions. Une plus grande cohérence entre les approches des pays permettra d'améliorer davantage le respect des obligations fiscales, en particulier pour les entreprises qui font face à des obligations administratives dans une pluralité de juridictions, de réduire les coûts de la discipline fiscale et d'accroître l'efficacité et la qualité des processus administratifs en matière fiscale. Du point de vue des administrations fiscales et des douanes, la cohérence peut également contribuer à une coopération internationale plus efficace dans le domaine de l'administration et du recouvrement de l'impôt.

Ces travaux s'inscrivent en outre dans le Programme d'action du G20 sur la sécurité juridique en matière fiscale⁷. Ce dernier a pour finalité d'assurer une plus grande sécurité juridique aux contribuables afin de favoriser le développement des échanges et des investissements ainsi que la croissance économique, qui est devenue une priorité pour les États comme pour les entreprises. Ce travail part du constat que les plateformes numériques assument un large éventail de fonctions par lesquelles elles pourraient participer à la

collecte de la TVA/TPS. Cette participation des plateformes numériques devrait être envisagée sous l'angle des quatre principes consacrés par les Principes directeurs : efficacité, efficience, proportionnalité et neutralité (Principes directeurs, Chapitre 2 – Neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux) (OCDE, 2017^[7]).

Ce rapport reconnaît qu'il est souhaitable que les juridictions prennent en compte les *Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*⁸ pour la définition et la mise en œuvre des mesures administratives et de politique publique qui y sont recensées. Ces principes de politique fiscale généralement acceptés sont les suivants :

- *Neutralité* : La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.
- *Efficience* : 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 telle façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt.
- *Efficacité et équité* : L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.
- *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 également admis qu'il convient aussi d'adopter une perspective plus large qui, allant au-delà du rôle que les plateformes numériques pourraient jouer dans la collecte de la TVA/TPS, envisage le recouvrement de manière plus globale en prenant en compte le rôle des divers acteurs de la chaîne d'approvisionnement tels que les expéditeurs, les importateurs, les fournisseurs de services de paiement et les centres logistiques. Le rapport reconnaît qu'il est souhaitable de garantir la neutralité entre les différents circuits de distribution en appliquant généralement le même régime de TVA/TPS, indépendamment du fait que la vente passe par une plateforme, soit réalisée directement en ligne ou dans un magasin traditionnel. Il faut en outre s'efforcer dans toute la mesure du possible de limiter les effets sur les chaînes de valeur et d'éviter la création de barrières à l'entrée dissuasives qui pénaliseraient les jeunes pousses et les petites et moyennes entreprises.

1.3.2. Champ d'application du rapport

Le rapport se penche sur le rôle que pourraient jouer les plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. Il reconnaît à cet égard que les transactions sur les biens n'ont pas la même nature que celles portant seulement sur des services ou des biens incorporels, y compris en ce qui concerne le rôle des plateformes numériques. C'est pourquoi une attention particulière a été consacrée au rôle des plateformes numériques dans

la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne de biens importés. Ce sujet est d'autant plus complexe que les ventes transfrontalières de biens sont généralement soumises aux procédures douanières. Même si les procédures élaborées par l'OMD sont relativement uniformes⁹, il existe des différences non négligeables telles que les écarts de niveau entre les seuils d'exonération s'appliquant à la TVA/TPS et aux droits de douane et les procédures associées, qui peuvent engendrer une surcharge de travail pour les entreprises réalisant des ventes à l'étranger.

Ces travaux partent du principe qu'une administration fiscale souhaite exercer son droit d'imposer une vente en ligne et se concentre donc exclusivement sur les moyens pour cette administration de recouvrer efficacement la TVA/TPS sur cette vente. Le présent rapport ne traitera pas d'autres questions que celles directement liées au recouvrement de la TVA/TPS (par exemple, si une transaction est une vente ou non, ou si une partie prenante doit être considérée comme un assujéti ou non, etc.).

1.3.3. L'économie du partage comme axe de travail séparé

On constate que les plateformes numériques sont aussi en pointe dans la fourniture de nouvelles solutions pour les prestations de services requérant une certaine présence physique et/ou l'exécution d'une partie plus ou moins grande des prestations dans la juridiction d'imposition, comme l'hébergement dans des hôtels/chambres d'hôtes, les transports et d'autres services tels que la livraison de repas à domicile, le ménage et l'entretien de logements. Si ces services sont de nature traditionnelle, l'acheteur et le prestataire sont mis en relation par les plateformes maîtrisant de nouvelles technologies. Ces prestations sont fréquemment exécutées par un type d'acteurs qui ne se résument pas aux entreprises « traditionnelles » et qui sont souvent liés à ce qu'on appelle l'économie « du partage » ou « des petits boulots ».

Si les administrations fiscales désirent se pencher sur le rôle que pourraient jouer les plateformes en matière fiscale dans ce domaine et, de fait, plusieurs pays leur demandent d'ores et déjà de fournir des informations sur ces transactions, le GT9 est conscient que ce type de prestations a des caractéristiques spécifiques, notamment le fait que les fournisseurs sont généralement présents dans le pays d'imposition quoique la composante transfrontalière puisse gagner en importance au fil du temps. Il convient aussi de noter que ces transactions impliquent un grand nombre de micro- et petits entrepreneurs, dont beaucoup ne sont pas assujettis à la TVA/TPS selon les règles actuelles.

Compte tenu de la nécessité de mieux cerner la portée de ce problème, de poursuivre son examen et de consulter les parties prenantes sur le rôle que jouent ces plateformes numériques particulières dans la collecte de la TVA/TPS sur ces transactions, le GT9 a décidé de poursuivre les travaux dans ce domaine sous la forme d'un axe de travail séparé.

1.3.4. Aperçu des mesures identifiées dans le rapport

Comme on l'a souligné plus haut, le présent rapport reconnaît que les plateformes numériques peuvent assumer un large éventail de fonctions pour assurer une collecte efficace de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. On peut ainsi soumettre les plateformes numériques à une obligation de calculer, collecter et reverser l'impôt (Chapitre 2), leur offrir la possibilité d'assurer volontairement la collecte de la TVA/TPS et adopter des dispositions législatives leur imposant une obligation de communication des informations aux autorités fiscales ; les administrations fiscales peuvent aussi les utiliser pour atteindre les fournisseurs sous-jacents (Chapitre 3).

Par ailleurs, le rapport identifie plusieurs mesures (Chapitre 4) que les administrations fiscales pourraient adopter pour assurer, entre autres, une meilleure discipline fiscale comme, par exemple, une communication et un dialogue efficaces avec les plateformes numériques, l'utilisation de moyens de contrainte tels qu'un régime de responsabilité conjointe et solidaire, sans oublier le renforcement de la coopération administrative et de l'échange de renseignements, tant à l'intérieur des juridictions qu'à l'échelon international.

Les rôles supplémentaires qui pourraient être assignés aux plateformes et les mesures de recouvrement décrites aux Chapitres 3 et 4 pourraient paraître attrayantes aux juridictions soucieuses de protéger leurs recettes fiscales à bref délai parce qu'elles sembleront plus aisées à mettre en œuvre que le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS qui est décrit au Chapitre 2. Plusieurs pays ayant instauré ce régime de responsabilité intégrale rapportent qu'il implique une refonte des procédures des administrations fiscale et douanière ainsi que des systèmes informatiques des entreprises, de telle sorte qu'il ne peut être mis en vigueur du jour au lendemain. Il se peut en outre que les juridictions voient dans les missions et les mesures évoquées aux Chapitres 3 et 4 comme des étapes intermédiaires préparant l'instauration du régime de responsabilité intégrale au titre de la TVA/TPS ou comme un complément de celui-ci.

C'est pourquoi toute une série d'options susceptibles d'être mises en œuvre est proposée pour que les juridictions puissent faire leur choix en tenant compte de leurs propres circonstances.

Notes

¹ L'expansion de l'économie numérique et les conséquences qui en découlent pour les décideurs politiques, notamment dans le domaine fiscal, sont l'objet d'un grand projet interdisciplinaire de l'OCDE. Des informations supplémentaires sur le projet « Vers le numérique » sont disponibles à l'adresse www.oecd.org/going-digital/.

² Ces chiffres sont basés sur une gamme d'estimations utilisées par différentes sources, tandis que d'autres sources ont avancé des estimations du même ordre, voire plus élevées. Selon eMarketer, les ventes mondiales du commerce électronique de détail ont atteint 2 800 milliards USD en 2018, chiffre qui devrait passer à 4 800 milliards USD d'ici 2021. La coopération économique Asie-Pacifique a indiqué que les ventes mondiales du commerce électronique grand public B2C atteignaient 2,1 milliards USD en 2017, tandis que le chiffre total s'élevait à 3 800 milliards USD en 2016 selon l'Organisation mondiale du commerce. La Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement a annoncé que le commerce électronique mondial en B2C atteignait 3 900 milliards USD en 2017. Accenture et AliResearch prévoient que le commerce électronique transfrontalier atteindrait 1 billion USD en 2020.

³ Les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS préconisent un mécanisme d'autoliquidation (parfois appelé TVA acquittée pour compte ou auto-imposition) dans les cas où cela est compatible avec la conception générale du système national de TVA/TPS. Selon cette procédure, le client est donc en principe tenu de déclarer le montant de la TVA/TPS due sur les services et biens incorporels reçus du fournisseur étranger dans la déclaration de TVA/TPS appropriée en tant que taxe collectée. Le taux applicable est celui en vigueur dans la juridiction du client. Le client dispose ensuite du droit à déduction de la taxe dans les limites autorisées par les règles en vigueur dans sa juridiction. Si le client peut prétendre au bénéfice de la déduction de l'intégralité de la taxe acquittée en amont sur l'opération concernée, il se peut que la législation locale en matière de TVA/TPS n'impose pas la déclaration de la taxe en aval en application du

mécanisme de l'autoliquidation. Dans beaucoup de systèmes de TVA/TPS fonctionnant selon la méthode soustractive indirecte, la TVA/TPS sur les échanges internationaux de services et de biens incorporels B2B est perçue selon le mécanisme de l'autoliquidation. Néanmoins, le mécanisme de l'autoliquidation ne s'applique pas dans toutes les juridictions et, là où il est en vigueur, les règles peuvent varier d'un pays à l'autre (Principes directeurs 3.63-64).

⁴ Ce terme désigne les importations dont la valeur est inférieure au seuil de minimis de perception des droits de douane.

⁵ La plupart des pays appliquent un seuil de minimis en matière de droits de douane qui est régi par la Convention de Kyoto révisée (CKR) de l'OMD. Cette règle est contraignante pour toutes les parties contractantes à la Convention de Kyoto révisée, mais celle-ci ne spécifie pas de norme minimale. Le seuil d'exonération appliqué en matière de droits de douane est généralement plus élevé qu'en matière de TVA/TPS.

⁶ Les réformes engagées par l'Australie ont pris effet au 1er juillet 2018. La législation de l'UE prévoit que les siennes entreront en vigueur en 2021.

⁷ L'OCDE et le FMI mènent ces travaux, une priorité du G20, avec toute la célérité qui s'impose. Le rapport a été publié dans sa version initiale en 2017 (www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf). Une mise à jour de ce rapport a été publiée en juillet 2018 (www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf).

⁸ Les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité ont été approuvées par les ministres lors de la Conférence ministérielle sur le commerce électronique organisée à Ottawa du 7 au 9 octobre 1998.

⁹ Pour des informations plus détaillées sur les outils et instruments conçus par l'OMD à ce sujet, voir www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools.aspx.

Références

- Accenture and AliResearch (2016), *Global Cross Border B2C e-Commerce Market 2020*, [5]
https://unctad.org/meetings/en/Presentation/dtl_eweek2016_AlibabaResearch_en.pdf
 (consulté le 3 avril 2018).
- Basalisco, B., J. Wahl et H. Okholm (2016), *E-Commerce Imports into Europe: VAT and Customs Treatment*, [10]
https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/8/348/1462798608/e-commerce-imports-into-europe_vat-and-customs-treatment.pdf (consulté le 3 avril 2018).
- Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (2019), *Global e-Commerce sales surged to \$29 trillion*, [3]
<https://unctad.org/en/pages/PressRelease.aspx?OriginalVersionID=505> (consulté le 3 avril 2019).
- Coopération économique pour l'Asie-Pacifique (2018), *Electronic Commerce Steering Group*, [2]
<https://www.apec.org/Groups/Committee-on-Trade-and-Investment/Electronic-Commerce-Steering-Group> (consulté le 3 avril 2018).

- eMarketer (2018), *Retail Ecommerce Sales Worldwide, 2016-2021*, [1]
<https://www.emarketer.com/Chart/Retail-Ecommerce-Sales-Worldwide-2016-2021-trillions-change-of-total-retail-sales/215138> (consulté le 3 avril 2018).
- International Post Corporation (201), *IPC Online Shopper Survey 2017 reports*, [8]
<https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey/2017>.
- OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Éditions OCDE, Paris, [7]
<https://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr>.
- OCDE (2017), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, [9]
<https://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>.
- Organisation mondiale du commerce (2018), *WORLD TRADE STATISTICAL REVIEW 2018*, [4]
<http://www.wto.org/statistics> (consulté le 3 août 2018).
- Statista (2017), *Digital buyers worldwide 2021*, [6]
<https://www.statista.com/statistics/251666/number-of-digital-buyers-worldwide/> (consulté le 3 avril 2018).

Chapitre 2. La plateforme numérique en tant que redevable de la TVA/TPS sur les ventes en ligne (régimes de responsabilité des plateformes en matière de TVA/TPS)

Ce chapitre examine les régimes qui imposent une responsabilité aux plateformes numériques quant à la TVA/TPS due sur les ventes en ligne dans lesquelles elles sont impliquées. La Section 2.2 de ce chapitre traite du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, en vertu duquel il incombe exclusivement à la plateforme qui facilite une vente en ligne de calculer, collecter et reverser la TVA/TPS. Elle comprend une analyse des aspects clés et des questions de conception essentielles pour la définition du champ d'application et du fonctionnement du régime de responsabilité intégrale pour la TVA/TPS en se plaçant du point de vue tant des administrations fiscales que des plateformes numériques ; elle aborde ensuite plusieurs contraintes liées notamment au fonctionnement d'un tel régime dans le cas des ventes en ligne de biens importés de faible valeur (c'est-à-dire de biens dont la valeur est inférieure au seuil d'exonération des droits de douane). Les juridictions sont de plus en plus nombreuses à appliquer ce régime ou à envisager d'y recourir. Son principal objectif est de réduire le coût et les risques de l'administration, de la surveillance et du recouvrement de la TVA/TPS pour les autorités fiscales qui, pour y soumettre le volume sans cesse croissant des ventes en ligne, envisagent de s'appuyer sur le nombre assez faible de plateformes qui facilitent un pourcentage élevé de ce trafic et sont capables de se conformer aux obligations leur incombant au titre de la TVA/TPS du fait de ces ventes. La Section 2.3 de ce chapitre aborde le cas où les autorités fiscales opéreraient pour une variation du régime de responsabilité dans lequel elles n'imposent pas aux plateformes numériques un régime de responsabilité intégrale pour la TVA/TPS due au titre des ventes qu'elles facilitent. Elle traite succinctement de plusieurs approches alternatives dans ce contexte.

2.1. Introduction

Face à l'augmentation des pertes de recettes due au manque d'efficacité du recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne, les pays sont de plus en plus nombreux à appliquer, ou à envisager d'instaurer, un régime rendant les plateformes numériques responsables de la collecte et du paiement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne dans lesquelles elles interviennent. À cet égard, un large spectre d'obligations pourrait être assumé par les plateformes numériques, soit volontairement, soit obligatoirement.

Ce pourraient être, entre autres, l'obligation pour la plateforme numérique d'assumer la responsabilité intégrale et exclusive du paiement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne qu'elle facilite ; ou l'obligation de faciliter la collecte et le paiement de la TVA/TPS au nom et pour le compte du fournisseur effectuant des ventes en ligne sur cette plateforme ; ou encore l'instauration d'un régime de responsabilité conjointe et solidaire avec le fournisseur sous-jacent pour la TVA/TPS due sur les ventes en ligne.

On peut raisonnablement s'attendre à ce que la conception et l'application aux plateformes numériques d'un régime de responsabilité pour la TVA/TPS reflète les différences de politique, de législation, de pratiques administratives et de culture des États ainsi que les défis et priorités propres à leurs administrations fiscales. Au surplus, il est vraisemblable que les différences relatives aux fonctions et aux configurations des plateformes affectent leur capacité à suivre les obligations d'un régime de responsabilité donné et à les respecter. Enfin, les politiques sont susceptibles de changer à mesure que les marchés des plateformes numériques évoluent.

C'est pourquoi ce chapitre n'a pas pour objet de présenter ou de préconiser une approche unique pour la conception et la mise en œuvre d'un régime de responsabilité des plateformes numériques. Leur but est d'aider les juridictions envisageant d'introduire un régime de responsabilité des plateformes numériques à le concevoir et à le faire fonctionner. Il est très utile d'analyser les caractéristiques principales d'un tel régime et de recenser les options possibles et les meilleures pratiques pour le concevoir et le mettre en œuvre. Il est probable que l'application cohérente des régimes de responsabilité des plateformes numériques entre juridictions débouche sur un meilleur respect des obligations fiscales tout en abaissant le coût des formalités administratives et de conformité fiscale et en réglant les cas de double imposition ou de non-imposition. En outre, la cohérence devrait améliorer la capacité des administrations fiscales à percevoir effectivement les impôts en facilitant la coopération administrative internationale.

Ce chapitre prend en compte l'expérience des juridictions qui ont instauré un régime de responsabilité ou sont en train de le faire ainsi que les remontées d'informations des entreprises, notamment des plateformes numériques.

La Section 2.2 de ce chapitre traite du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, en vertu duquel il incombe exclusivement à la plateforme qui facilite une vente en ligne de calculer, collecter et reverser la TVA/TPS. Cette section traite des sujets ci-après :

- le fonctionnement du régime de responsabilité dans ses grandes lignes ;
- les indicateurs permettant de savoir si une plateforme pourrait relever du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS et les autres aspects de la définition de son champ d'application ;

- les informations requises pour le fonctionnement du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS ;
- le processus de collecte et de paiement dans le cadre de ce régime ;
- des considérations générales sur la conception du régime ;
- une série de considérations supplémentaires sur la conception du régime en mettant l'accent sur ses modalités de fonctionnement relatives aux ventes en ligne de biens importés de faible valeur.

La **Section 2.3** de ce chapitre reconnaît que les autorités fiscales pourraient souhaiter introduire des variantes du régime de responsabilité qui n'imposent pas une responsabilité intégrale aux plateformes numériques quant à la collecte de la TVA/TPS due sur les ventes en ligne qu'elles facilitent. Elle traite succinctement de plusieurs approches alternatives dans ce contexte.

2.2. Régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

2.2.1. Synthèse

Dans le régime de responsabilité intégrale, la plateforme numérique est considérée par la loi comme le fournisseur aux fins de l'application de la TVA/TPS. Dans ce régime, conformément à la législation du pays d'imposition à la TVA/TPS, la plateforme numérique assume la responsabilité totale et exclusive du calcul, de la collecte et du reversement à l'administration fiscale de ce pays de la TVA/TPS sur les ventes en ligne effectuées par son entremise. Ce régime de responsabilité est circonscrit aux obligations relatives à la TVA/TPS. En dehors de la TVA/TPS, il n'aborde aucun autre aspect de la responsabilité des plateformes numériques tel que, par exemple, la responsabilité du fait du produit.

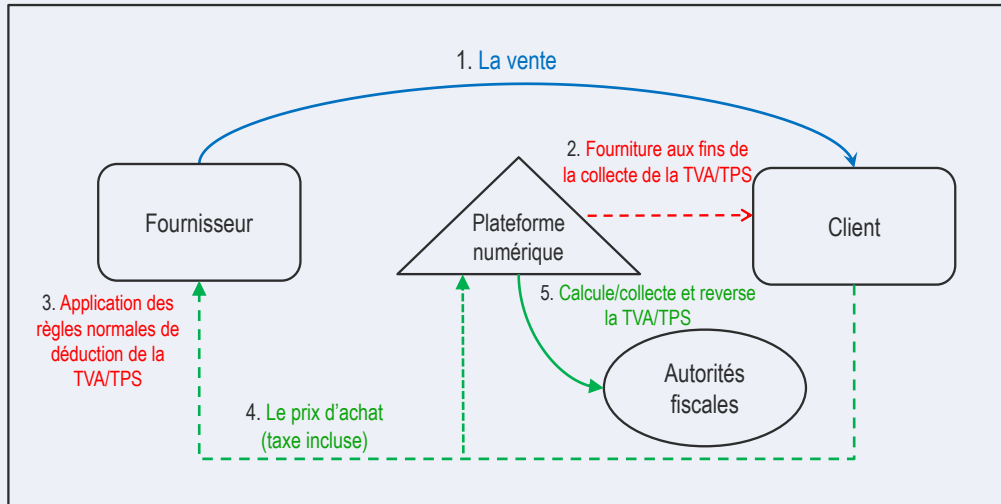
La Section 2.2.8 contient une évaluation générale du régime de responsabilité du point de vue tant des administrations fiscales que des plateformes numériques. On reconnaît que la principale raison pour laquelle une administration fiscale envisage de soumettre les plateformes numériques à un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS est son désir de réduire le coût et les risques de l'administration, de la surveillance et du recouvrement de la TVA/TPS pour les autorités fiscales qui, pour y soumettre le volume sans cesse croissant des ventes en ligne, envisagent de s'appuyer sur le nombre, assez faible à l'heure actuelle, de plateformes qui facilitent un pourcentage élevé de ce trafic et sont capables de se conformer aux obligations leur incombant au titre de la TVA/TPS du fait de ces ventes.

Il est vraisemblable que les risques et les charges administratives seront sensiblement plus faibles que dans un scénario où les taxes sont prélevées sur chaque vente auprès d'un grand nombre de fournisseurs (éventuellement plusieurs millions). En même temps, un tel système pourrait réduire les coûts de conformité supportés par les fournisseurs sous-jacents ayant des obligations dans plusieurs juridictions. Ce chapitre décrit plusieurs approches qui pourraient inciter les plateformes numériques à respecter leurs obligations et les y aider tout en atténuant la charge administrative qui en découle et les risques auxquelles elles sont exposées.

Encadré 2.1. Régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

Le graphique 2.1 et les paragraphes suivants (1 à 5) contiennent une description sommaire du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.

Graphique 2.1. Description sommaire du fonctionnement d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS



Note : Les chiffres figurant dans le graphique ne servent qu'à identifier les séquences du processus sans indiquer leur enchaînement dans l'ordre chronologique.

Source : Analyse de l'OCDE.

Le graphique ci-dessus a été numéroté pour indiquer ce qui suit :

1. Supposons qu'un fournisseur (ci-après le fournisseur sous-jacent) réalise une vente à un client situé dans la juridiction d'imposition par l'intermédiaire d'une plateforme numérique.

2. En vertu du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, la plateforme numérique par l'intermédiaire de laquelle la vente a été effectuée (désignée ci-après la vente sous-jacente) supporte la responsabilité intégrale et exclusive de la TVA/TPS conformément au régime de responsabilité intégrale dans la juridiction d'imposition. Ce régime définit les conditions dans lesquelles il s'applique, y compris la participation de la plateforme numérique à la vente sous-jacente qui déclenche l'application du régime. Le fonctionnement de base de la collecte et du paiement de la TVA/TPS selon ce régime est le suivant :

- La plateforme numérique est intégralement responsable de la TVA/TPS comme si c'était elle qui avait effectué la vente sous-jacente au client. Les autorités fiscales pourront néanmoins préférer limiter le risque supporté par les plateformes numériques au titre de leur responsabilité en matière de TVA/TPS de manière à ne pas pénaliser celles dont elles considèrent qu'elles ont agi de bonne foi et accompli des efforts raisonnables pour assurer le respect des obligations fiscales :

- En principe, afin d'éviter une double imposition, le fournisseur sous-jacent est déchargé de toute responsabilité en matière de TVA/TPS au titre de sa vente à un client. Cependant, les autorités fiscales pourront se réserver la possibilité de réclamer la TVA/TPS sur la vente au fournisseur sous-jacent, en particulier en cas de comportement frauduleux de ce dernier et dans le but de limiter les risques de conformité pesant sur les plateformes qui ont agi de bonne foi et accompli des efforts raisonnables pour s'assurer que les obligations fiscales sont bien respectées.
- Afin d'éviter une rupture dans la chaîne de paiement fractionné, il est possible, dans le régime de responsabilité intégrale pour la TVA/TPS, de considérer que le fournisseur sous-jacent a effectué sa fourniture à la plateforme numérique, qui elle-même l'a livrée au client dans la juridiction d'imposition. Chacune de ces fournitures est donc soumise aux règles appropriées en matière de TVA/TPS, y compris les obligations de facturation et de déclaration. Cette approche permet au fournisseur sous-jacent et à la plateforme numérique de procéder au traitement de la vente aux fins de la TVA/TPS, y compris la déduction de la TVA/TPS d'amont par le fournisseur sous-jacent et la comptabilisation d'un achat correspondant à la vente subséquente dans les comptes de TVA/TPS de la plateforme.
- Il est reconnu qu'une approche selon laquelle la plateforme numérique est réputée avoir reçu le produit vendu par le fournisseur et l'avoir revendu au client peut dans certains cas - cela pourrait inclure le cas où la vente réputée avoir été effectuée par le fournisseur est considérée comme effectuée en totalité à l'intérieur du pays où il est situé aux fins de la TVA/TPS, le fournisseur étant tenu de collecter et reverser la TVA/TPS dans le pays d'imposition et la plateforme numérique ayant le droit de déduire/récupérer ce même montant de TVA/TPS dans ce même pays - entraîner une ponction sur les flux de trésorerie des plateformes numériques (parce qu'elles doivent payer la TVA/TPS aux fournisseurs sous-jacents) et un risque de perte de recettes pour les autorités fiscales (c'est-à-dire le risque de générer une TVA/TPS récupérable par les plateformes numériques qui doit être collectée auprès des fournisseurs). C'est pourquoi les autorités fiscales pourraient envisager soit de considérer que la vente du fournisseur sous-jacent est exonérée de TVA/TPS, soit d'appliquer un régime d'autoliquidation si ce dernier est compatible avec leurs règles nationales sur la TVA/TPS. À défaut, les autorités fiscales pourraient ne pas tenir compte de la vente du fournisseur sous-jacent aux fins de la TVA/TPS et s'attacher exclusivement à la vente au client qui est réputée avoir été effectuée par la plateforme numérique. Il est toutefois reconnu que s'écarter des règles usuelles de la TVA/TPS peut être une source de complexité dans les formalités administratives et de conformité fiscale. Par exemple, ne pas tenir compte de la vente réalisée par le fournisseur sous-jacent aux fins de la TVA/TPS pourrait rendre plus complexe son droit à déduire la TVA/TPS d'amont. En outre, le fonctionnement des règles s'écartant de celles du fonctionnement normal de la TVA/TPS pourrait aussi être une source de complexité pour les transactions transfrontalières, par exemple si une juridiction ne tient pas compte de la vente effectuée par le fournisseur aux fins de la TVA/TPS tandis que l'autre exige l'application des règles normales conformément au processus de paiement fractionné.

- Chacune de ces ventes est justifiée par les documents appropriés à tous les stades de la chaîne de valeur pour que des contrôles de TVA/TPS puissent être menés à bien conformément au régime de responsabilité intégrale dans la juridiction d'imposition. Les juridictions sont invitées à mettre en place autant que de besoin des règles simplifiées pour les justificatifs et les déclarations. Les principes et recommandations énoncés dans le rapport sur les *Mécanismes de collecte effective de la TVA/TPS* (le « Rapport sur les mécanismes de collecte ») (OCDE, 2017^[1]) s'appliquent aussi, en principe, à l'exécution par une plateforme numérique de ses obligations au titre de la TVA/TPS en vertu du régime de responsabilité intégrale (voir également la Section 2.2.5).

3. Le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS ne devrait nullement affecter le droit pour le fournisseur sous-jacent de déduire la TVA/TPS payée sur ses intrants, ce qui signifie que ce fournisseur devrait conserver son droit à déduction de la TVA/TPS d'amont conformément aux règles usuelles. Il appartient à la juridiction concernée de concevoir le mécanisme qui convient à cet effet (voir aussi le point 2 ci-dessus ; voir aussi les Principes directeurs, Chapitre 2 – Neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux (OCDE, 2017^[2])).

4. Le client peut envoyer le paiement correspondant à son achat soit à la plateforme numérique, soit au fournisseur sous-jacent. Si le paiement est envoyé à la plateforme numérique, cette dernière remettra la TVA/TPS correspondante à l'administration fiscale de la juridiction d'imposition. Si le paiement est envoyé au fournisseur sous-jacent, la plateforme numérique devra récupérer la TVA/TPS correspondante auprès de celui-ci afin de la reverser à l'administration fiscale du pays d'imposition.

5. La plateforme numérique supporte la responsabilité intégrale et exclusive du calcul, de la collecte et du reversement de la TVA/TPS due au titre de la vente ainsi que de toutes autres obligations liées à TVA/TPS conformément aux règles de la juridiction d'imposition.

Plusieurs juridictions mettent déjà en œuvre un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS ou envisagent de le faire pour la taxation des services et des biens incorporels. Un nombre grandissant de pays envisage d'appliquer un tel régime à la collecte de la TVA/TPS sur les biens importés de faible valeur.

Il est reconnu que les autorités fiscales doivent intégrer de nombreux aspects supplémentaires dans la conception d'un régime de responsabilité intégrale pour le recouvrement de la TVA/TPS sur les fournitures de biens par rapport à un régime qui serait appliqué aux services/biens incorporels. Les principales différences concernent probablement la relation entre les fournisseurs sous-jacents et la ou les plateformes numériques aux divers stades de la chaîne d'approvisionnement et de l'exécution des commandes ; la détermination du lieu d'imposition ; l'application éventuelle de plusieurs taux de TVA/TPS concernant la vente de biens ; la procédure de reversement de la taxe et les relations avec les douanes et les procédures applicables aux frontières dans le cas où des biens sont importés. Ces différences capitales sont examinées en détail dans l'analyse (voir la Section 2.2.7).

2.2.2. Quelles sont les « plateformes numériques » auxquelles s’appliquerait un régime de responsabilité intégrale pour la TVA/TPS ? – Quels indicateurs pourraient être pertinents pour l’application du régime de responsabilité intégrale pour la TVA/TPS ?

Indicateurs basés sur les fonctions exercées par les plateformes numériques

Comme indiqué plus haut, ce rapport ne cherche pas définir le terme de « plateforme numérique » parce qu’il est probable qu’il recouvre une réalité appelée à évoluer au fil du temps. Dans le présent rapport, « plateforme numérique » est un terme générique désignant les acteurs des ventes en ligne qui exécutent des fonctions que les administrations fiscales peuvent considérer comme essentielles pour le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. Comme on l’a indiqué plus haut, les plateformes numériques sont des plateformes mettant en relation des groupes de clients (généralement des acheteurs et des vendeurs) de telle sorte qu’ils puissent négocier directement et conclure des transactions grâce à l’utilisation des technologies de l’information. Ces acteurs sont au cœur de l’augmentation spectaculaire des échanges en ligne constatée ces dernières années. Les pays qui ont mobilisé ces acteurs pour le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne ou envisagent de le faire emploient plusieurs termes pour les désigner, notamment : « plateformes », « marchés (en ligne) » ou « places de marché (en ligne) », ou encore « intermédiaires ».

Conformément à cette approche, cette section isole les critères qui pourraient être employés par une administration fiscale pour décider si elle doit s’assurer le concours d’une plateforme numérique pour recouvrer la TVA/TPS dans un régime de responsabilité intégrale. On commencera par se demander de quoi une plateforme a besoin pour être en mesure de s’acquitter des obligations qui lui incombent dans le cadre d’un régime de responsabilité intégrale au titre de la TVA/TPS. Bien souvent, son aptitude à s’acquitter des obligations mises à sa charge dans un tel régime dépend de son modèle économique et de l’organisation de son processus de livraison, de sorte qu’il peut être nécessaire dans certains cas de les analyser en détail et de se concerter avec la plateforme. Cette section examine néanmoins les fonctions exercées par les plateformes et les autres indices dont on peut généralement supposer qu’ils leur permettent de fonctionner sous un régime de responsabilité intégrale.

On peut généralement supposer qu’une plateforme est apte à s’acquitter des obligations mises à sa charge par un régime de responsabilité intégrale au titre de la TVA/TPS si :

- elle détient ou a accès à des informations suffisantes et précises pour savoir quelles règles appliquer en matière de TVA/TPS ;
- et si elle a les moyens (est capable) de collecter la TVA/TPS sur les ventes.

En gardant à l’esprit ces deux conditions cruciales pour qu’une plateforme numérique soit raisonnablement en mesure de s’acquitter de ses obligations dans un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, les autorités fiscales peuvent édicter des règles plus précises sur les critères d’inclusion d’une plateforme dans le champ d’application de ce régime. Pour ce faire, elles pourraient se référer aux fonctions exécutées par une plateforme numérique permettant de conclure qu’elle est capable de s’acquitter des obligations liées au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.

L’Annexe A contient une liste non exhaustive d’exemples de fonctions dont les autorités fiscales ont déterminé qu’elles étaient pertinentes pour apprécier si une plateforme

numérique est capable de s'acquitter des obligations résultant du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.

C'est aux autorités fiscales qu'il appartient de décider du degré de précision requis quand elles décrivent les critères d'inclusion des plateformes numériques dans le champ de ce régime. Plusieurs approches sont concevables, notamment l'emploi d'une ou plusieurs listes de fonctions dont on considère qu'elles dénotent l'aptitude d'une plateforme numérique à assumer les obligations résultant du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS (liste positive) ; et/ou qu'elles montrent l'incapacité d'une plateforme numérique d'assumer ces obligations (liste négative). L'emploi d'une batterie d'indicateurs détaillés pour décider de soumettre une plateforme au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, ou au contraire de l'en exclure, a le mérite de réduire les incertitudes juridiques, tant pour les plateformes numériques que pour les administrations fiscales. Cependant, eu égard à l'évolution rapide des modèles économiques en vigueur dans le commerce électronique et des technologies de l'information ainsi qu'à la capacité qui en découle pour les plateformes de s'acquitter des obligations liées au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, il peut être difficile aux administrations fiscales de tenir une liste à jour de ces indicateurs détaillés. Il pourrait en résulter des distorsions de concurrence, certaines plateformes numériques échappant au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS au vu des indicateurs définis par une administration fiscale alors qu'en fait elles se trouvent dans la même situation que d'autres plateformes qui sont soumises à ce régime et aptes à remplir les obligations qui lui sont associées, par exemple grâce à l'emploi de nouvelles technologies qui ne sont pas encore prises en compte par ces indicateurs¹.

C'est pourquoi les autorités fiscales pourraient souhaiter se ménager une certaine souplesse aux stades de la conception et de l'application des indicateurs déterminant si une plateforme numérique doit être soumise au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS. En dehors de l'impératif de neutralité, qui veut que des plateformes qui se trouvent dans la même situation soient traitées de la même manière, une démarche souple procure aux administrations fiscales l'avantage supplémentaire d'intégrer comme il convient le critère de proportionnalité. À titre d'illustration, il se peut qu'une plateforme relève du régime de responsabilité intégrale au titre de la TVA/TPS au vu des fonctions qu'elle assure mais que, s'il lui était appliqué, ce régime lui imposerait une charge administrative disproportionnée compte tenu des moyens technologiques ou financiers dont elle dispose. Ce cas peut concerner en particulier les jeunes pousses et les plateformes numériques appartenant à des petites et moyennes entreprises. C'est pourquoi les administrations fiscales pourraient envisager une démarche souple laissant aux plateformes numériques la possibilité de démontrer par des preuves concluantes que le régime de responsabilité intégrale au titre de la TVA/TPS mettrait à leur charge des obligations disproportionnées. Les administrations fiscales garderaient ainsi la possibilité de s'appuyer sur ces plateformes pour leur faire jouer un autre rôle dans le processus de recouvrement de la TVA/TPS, par exemple sous la forme d'une obligation de partage d'informations. Pour se garder du risque d'inégalités de traitement entre des plateformes numériques se trouvant dans une situation similaire, il est recommandé que cette approche flexible soit fondée sur des critères solides et dépourvus d'ambiguïté et que toute exclusion du régime de responsabilité intégrale au titre de la TVA/TPS soit réexaminée à intervalles périodiques de manière à prendre en compte l'évolution des capacités technologiques ou financières de la plateforme concernée.

Les administrations fiscales pourraient soumettre l'exclusion du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS à des conditions supplémentaires pour réduire les incertitudes. Ces conditions pourraient être la signature par la plateforme exclue du régime

d'un accord avec ses fournisseurs qui confirme explicitement l'obligation pour ces derniers de collecter et reverser la TVA/TPS sur les ventes qu'ils réalisent par son intermédiaire et de remplir toutes les autres obligations associées à la TVA/TPS.

Principes généraux régissant la conception des indicateurs conditionnant l'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

En définissant les indicateurs conditionnant l'application du régime de responsabilité intégrale au titre de la TVA/TPS, les autorités fiscales peuvent aussi prendre en considération certains aspects plus généraux :

- Il est souhaitable que tous indicateurs conditionnant l'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux plateformes numériques soient basés sur leur fonctions effectives plutôt que sur le type de plateformes ou sur leurs modèles économiques. Il existe un très grand nombre de types de plateformes numériques et leur modèle économique est souvent unique et évolue constamment. Cependant, nonobstant cette variabilité et cette souplesse, les plateformes numériques assoient généralement le développement de leurs activités sur quelques fonctions clefs. Il est vraisemblable que la construction d'indicateurs basés sur les fonctions exercées par les plateformes numériques et non sur leurs modèles économiques permette de mieux accompagner leur évolution et de garantir plus de cohérence dans le traitement fiscal de plateformes assumant des fonctions similaires, quels que soient leurs modèles économiques et opérationnels. Ces indicateurs devront prendre en compte les différences entre l'offre de biens et l'offre de services/biens incorporels ;
- Les administrations fiscales pourraient envisager des règles de hiérarchisation pour régler les cas où plusieurs plateformes numériques faisant partie d'une même chaîne d'approvisionnement entrent dans le champ du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS ;
- Toute démarche de définition des critères d'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS à une plateforme numérique devra faire l'objet de réexamens périodiques au vu de l'évolution technologique et commerciale de manière à s'assurer de leur efficacité et leur efficacité.
- Il est impératif de consulter les entreprises pour concevoir et appliquer un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS plus efficace et efficient. De telles consultations sont indispensables pour que les autorités fiscales puissent apprécier en toute connaissance de cause l'aptitude d'une plateforme numérique à assumer les obligations liées au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS à la lumière des fonctions assurées par cette plateforme sans qu'il en résulte pour celle-ci une charge administrative en termes d'obligations fiscales qui serait disproportionnée par rapport aux recettes en jeu et à l'objectif global de l'instauration de ce régime de responsabilité intégrale ;
- Il importe de publier des informations claires et aisément accessibles, de préférence en ligne, sur les indicateurs déterminant si une plateforme entre dans le champ du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.

2.2.3. Autres aspects à prendre en compte dans la définition du champ d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

Cette section passe en revue plusieurs considérations clefs pour les autorités fiscales lorsqu'elles définissent le champ d'application aux plateformes numériques d'un régime de responsabilité intégrale pour la collecte de la TVA/TPS.

Plateformes numériques étrangères (c'est-à-dire qui sont exploitées par des non-résidents) et plateformes résidentes

En principe, il devrait être indifférent qu'une plateforme numérique soit exploitée par un résident de la juridiction d'imposition ou non. Il est néanmoins légitime de se demander s'il n'est pas plus difficile d'obtenir l'exécution de leurs obligations fiscales de la part des plateformes numériques étrangères. Les administrations fiscales pourraient dès lors envisager des garde-fous supplémentaires (à condition qu'ils soient raisonnables et proportionnés) pour réduire le risque de manquements s'il y a lieu². On pourrait en outre s'interroger sur la manière dont les règles internes qui s'appliquent actuellement aux plateformes numériques peuvent interagir avec les conditions imposées en vertu du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.

Fournisseurs étrangers et/ou fournisseurs résidents ?

En principe, le principal domaine dans lequel l'instauration d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS pour les plateformes numériques pourrait être envisagée est le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes d'un fournisseur sous-jacent qui n'est pas situé dans le pays d'imposition parce qu'il peut être plus difficile à une administration fiscale de veiller à ce que des fournisseurs étrangers (qui peuvent être des millions) respectent leurs obligations.

Cependant, il est vraisemblable que circonscrire le champ du régime de responsabilité intégrale pour la TVA/TPS aux transactions effectuées par des fournisseurs qui ne sont pas situés dans le pays d'imposition ait pour effet de rendre plus compliqué le respect de leurs obligations par les plateformes numériques (qui devraient appliquer des procédures opérant une distinction entre les fournisseurs résidents et non-résidents) et les contrôles que doivent mener les administrations fiscales (notamment en vérifiant où sont situés les fournisseurs et, si ceux-ci sont résidents, en s'assurant qu'ils ont bien reversé la TVA/TPS collectée sur les ventes qu'ils ont réalisées par l'entremise d'une plateforme numérique). Ces considérations pourraient plaider pour l'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS à toutes les transactions quel que soit le lieu où est situé le fournisseur sous-jacent³. À défaut, les autorités fiscales limitant le champ du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux ventes des fournisseurs étrangers pourraient envisager de permettre aux plateformes numériques de conclure avec les fournisseurs résidents des accords attribuant la responsabilité intégrale des obligations en matière de TVA/TPS à ces plateformes pour toutes les ventes effectuées par ces fournisseurs sous-jacents.

Services/biens incorporels et/ou biens ?

Services et biens incorporels : opposition entre certains services spécifiques (ex.: services électroniques/numériques) et l'ensemble des services

Plusieurs juridictions ont pris le parti de circonscrire le champ du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux plateformes numériques intervenant dans ce qu'on

peut appeler de manière générale les ventes à distance de produits numériques/par la voie électronique effectuées par des fournisseurs étrangers⁴.

Cette logique consistant à privilégier certains types de services précis a peut-être été dictée par le désir d'assurer un recouvrement efficace de la TVA/TPS sur les ventes dans les secteurs où les recettes fiscales paraissent les plus compromises tout en évitant d'imposer des changements aux fournisseurs comme aux administrations fiscales dans des domaines où il n'existe pas de nécessité pressante de s'écarter des régimes de recouvrement existants.

La démarche faisant appel aux plateformes numériques pour la collecte de la TVA/TPS pourrait aussi être motivée par la longueur et la complexité des chaînes d'approvisionnement et par le fait que les fournisseurs qui en font partie ignorent souvent le rôle que jouent les divers intervenants de ces chaînes. On peut s'attendre à ce qu'une démarche s'appuyant sur les plateformes numériques pour collecter et reverser les taxes dues au stade ultime de la vente au client final soit une solution élégante pour les administrations fiscales, et il semble que ce soit le cas à en juger par l'expérience des pays qui appliquent déjà ce modèle.

Il paraît théoriquement possible d'étendre le champ de ce régime de manière à y inclure tous les autres types de services (comme les transports, l'hébergement et les prestations destinées à être consommées sur place). Cette démarche suppose néanmoins de mettre en balance avec le plus grand soin plusieurs considérations, notamment l'inconvénient qu'il y aurait à appliquer ce régime à des ventes pour lesquelles il n'est pas nécessaire de s'écarter du principe de la responsabilité intégrale incombant au fournisseur sous-jacent pour la TVA/TPS. Au surplus, comme cela est souligné dans le Chapitre 1, Section 1.3.3, le traitement de ces fournisseurs peut revêtir une importance particulière dans le cadre de ce qu'on appelle « l'économie du partage » et « l'économie des petits boulots », dont tant les administrations fiscales que les entreprises s'accordent à reconnaître qu'elle requiert de nouvelles normes et directives internationales ; c'est pourquoi le GT9 compte intensifier ses travaux pour répondre en priorité à cette préoccupation. Ce sera l'objet d'un rapport distinct.

Biens importés : biens de faible valeur par opposition à l'ensemble des biens

Les paragraphes suivants sont dévolus à l'instauration éventuelle d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS pour recouvrer la TVA/TPS sur les ventes en ligne directement liées à l'importation de biens. L'accent est mis principalement sur les ventes en ligne de biens importés de faible valeur (tel que défini par la juridiction d'imposition.), ces derniers étant la source de difficultés croissantes pour les administrations fiscales et douanières du monde entier. Le Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS a analysé en détail cette question et les réponses de fond que l'on pourrait y apporter (OCDE, 2017^[31]). Il montre que l'une des principales menaces que l'économie numérique fait peser sur le recouvrement de la TVA/TPS est liée à l'importation de colis de faible valeur achetés en ligne, qui sont exonérés de TVA/TPS dans de nombreux pays. Nombre de pays appliquent une exonération de TVA/TPS aux importations de biens de faible valeur car ils estiment que les coûts administratifs de recouvrement pourraient dépasser le montant de la taxe collectée. Indépendamment du seuil d'exonération retenu, qui est très variable, les pays monde entier ont constaté une hausse sensible du volume des importations de faible valeur sur lesquelles la TVA/TPS n'est pas recouvrée. Le Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS constate qu'il en a résulté une perte de recettes de TVA/TPS et un risque croissant de concurrence déloyale au détriment des commerçants locaux, qui sont tenus de facturer la TVA/TPS quand ils vendent aux consommateurs situés

dans leur propre pays (OCDE, 2017^[3]). Cela incite en outre les fournisseurs locaux à se délocaliser dans une autre juridiction pour pouvoir vendre leurs biens de faible valeur en franchise de TVA/TPS. Bien souvent, ces seuils ont été fixés avant l'avènement et l'essor de l'économie numérique, et le Rapport sur l'action 1 du projet BEPS reconnaissait que cela peut justifier un réexamen destiné à s'assurer qu'ils sont toujours appropriés (OCDE, 2017^[3]). Le Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS considère aussi qu'améliorer l'efficacité du traitement des importations de biens de faible valeur et du recouvrement de la TVA/TPS sur ces importations pourrait offrir aux États la possibilité d'abaisser ou abolir ces seuils d'exonération de TVA/TPS et de s'employer à résoudre les problèmes liés à leur application (OCDE, 2017^[3]).

C'est dans ce contexte que le Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS a présenté et analysé un éventail d'autres approches envisageables pour recouvrer de manière plus efficace la TVA/TPS sur les importations de biens de faible valeur (OCDE, 2017^[3]). Il estimait qu'une approche en vertu de laquelle la TVA/TPS sur les ventes en ligne de biens importés de faible valeur serait collectée et reversée par les plateformes numériques était très prometteuse. L'évaluation de ce modèle de recouvrement qui figurait dans le Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS est reproduite dans l'Encadré 2.1.

Encadré 2.2. Évaluation du Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS relative au rôle que pourraient jouer les plateformes numériques dans le recouvrement de la TVA/TPS sur les importations de faible valeur

Les plateformes de commerce électronique transparentes: ces plateformes sont transparentes si elles fournissent aux vendeurs un cadre leur permettant d'exercer leur activité sans être elles-mêmes parties aux transactions commerciales entre ceux-ci et les acheteurs. Ces plateformes ont généralement accès aux informations essentielles qui sont nécessaires pour calculer la TVA/TPS due dans le pays où sont importés les biens de faible valeur. Plusieurs marchés électroniques de premier plan proposent déjà aux vendeurs des services consistant à leur garantir le respect de leurs obligations fiscales. Un modèle dans lequel la TVA/TPS sur les biens importés de faible valeur serait collectée et réglée par ces plateformes de commerce électronique transparentes pour le compte des vendeurs non-résidents pourrait être une solution efficace et efficace à condition toutefois d'être assortie de régimes d'identification suffisamment simples et de procédures accélérées. Il convient cependant de noter que nombre de ces plateformes de commerce électronique ne pourront mettre en place un processus efficace et efficient de recouvrement et de reversement de la TVA/TPS qu'au prix de modifications de leurs systèmes. Si une plateforme de commerce électronique n'est pas présente dans le pays d'importation, une coopération renforcée au niveau international et entre les administrations d'un même pays (entre les administrations fiscale et douanière) sera nécessaire pour veiller à ce qu'elle se conforme à ses obligations.

Source : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015, p. 125 (OCDE, 2017^[3])

Les données montrent que les ventes en ligne correspondant à ces importations de biens de faible valeur représentent la grande majorité des colis arrivant aux frontières et leur traitement est la cause de difficultés logistiques grandissantes pour les services des douanes. Entre 2014 et 2016, le nombre de colis a augmenté de 44 à 65 milliards sur les 13 principaux marchés⁵ et cette tendance s'accélère, si bien qu'on estime sa croissance entre 17 % et 28 % par an de 2017 à 2021 (Pitney Bowes, 2017^[4]). Cette expansion a été

facilitée par l'innovation technologique, qui a spectaculairement accru la capacité des plateformes numériques et de leurs fournisseurs sous-jacents de fournir des biens dans le monde entier à un coût de plus en plus bas et dans des délais de plus en plus courts (Pitney Bowes, 2017^[4]).

C'est pourquoi un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS est envisagé par un nombre grandissant de pays, qui en espèrent une amélioration de l'efficacité et de l'efficience du recouvrement de la TVA/TPS sur les importations de biens de faible valeur. Ces mesures se concentrent sur le recouvrement de la TVA/TPS sur les biens importés de faible valeur, c'est-à-dire dont le montant est inférieur au seuil d'exonération des droits de douane⁶. Dans ce contexte, l'application des régimes de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux importations dont la valeur est inférieure au seuil d'exonération des droits de douane est motivée principalement par l'espoir que l'imposition aux plateformes numériques d'une obligation de collecter et de reverser la TVA/TPS sur les biens de faible valeur importés limitera, voire éliminera la nécessité pour les services des douanes d'intervenir dans les processus de recouvrement des droits et taxes sur les importations qui ne sont pas passibles des droits de douane. Procéder ainsi permettrait de réduire sensiblement le coût du recouvrement de la TVA/TPS sur les importations de biens de faible valeur. Cela permettrait aussi à l'administration des douanes de consacrer la totalité de ses moyens et capacités à ses autres fonctions essentielles, et en particulier de sécuriser la chaîne de valeur (ex. : détection et prévention de la circulation de marchandises illicites et de produits de contrefaçon). La TVA/TPS sur les importations de biens dont la valeur dépasse le seuil d'exonération des droits de douane peut alors continuer à être recouvrée en même temps que les taxes et droits de douane selon les procédures douanières usuelles sur les importations directement liées aux ventes en ligne.

Les ventes de biens qui ont déjà été importés dans le pays d'imposition et s'y trouvent déjà au moment de la vente (par exemple, des biens qui ont été importés et stockés dans des installations de stockage ou des centres logistiques avant la conclusion de la vente) n'entrent pas dans le champ du présent rapport. En effet, ces ventes seront généralement regardées comme des ventes à l'intérieur du territoire national. Le rôle incombant aux plateformes numériques dans le recouvrement de la TVA/TPS sur ces ventes à l'intérieur du territoire dépendra d'un ensemble de paramètres plus larges relatifs au champ d'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS et de ses liens éventuels avec d'autres mesures telles que, par exemple, celles qui visent les centres logistiques – voir le Chapitre 4).

Ventes entre entreprises (B2B) et ventes des entreprises aux consommateurs finaux (B2C)

Dans les cas où les règles nationales sur la TVA/TPS ne distinguent pas entre les ventes B2B et B2C, le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS pourrait s'appliquer au recouvrement de la TVA/TPS sur les deux types de ventes exécutés par une plateforme numérique.

Si une juridiction distingue entre les ventes B2B et B2C pour le recouvrement de la TVA/TPS sur les importations, l'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS n'a généralement pas pour but d'affecter/remplacer le fonctionnement des mécanismes de recouvrement existants qui sont en vigueur pour les ventes B2B entrantes. En général, soit ces mécanismes reposent sur le principe d'auto-imposition (c'est-à-dire sur des mécanismes d'autoliquidation ou sur l'absence de l'obligation de reverser la taxe dans le cas où l'entreprise cliente a le droit de déduire sans

restriction la taxe sur ses intrants), soit ils donnent le droit de différer le paiement de la taxe jusqu'à un stade ultérieur (par exemple dans le cadre de l'importation de biens).

Si des règles différentes sont en vigueur pour l'application de la TVA/TPS sur les ventes B2B et B2C, par exemple pour déterminer le lieu d'imposition et pour recouvrer l'impôt, il est indispensable de connaître le statut du client (professionnel ou non professionnel) pour savoir quel traitement appliquer à une vente aux fins de la TVA/TPS. Ce fait doit impérativement être pris en compte dans la conception et l'application aux plateformes numériques d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS en ce qui concerne la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne : les plateformes qui supportent la responsabilité entière du paiement de la TVA/TPS sur les ventes effectuées par leur intermédiaire ont besoin que les autorités fiscales leur donnent des consignes claires sur la manière de distinguer entre les ventes B2B et B2C lorsque cela est nécessaire, ce qui implique que ces plateformes soient autorisées à se fier aux informations auxquelles elles ont accès ou dont on peut raisonnablement attendre qu'elles y aient accès au moment où elles pratiquent cette distinction.

C'est pourquoi les juridictions sont invitées à se fier aux orientations relatives aux indices à prendre en compte pour déterminer le statut d'un client qui sont énoncées dans le Rapport sur les mécanismes de collecte (OCDE, 2017^[1]).

Si une plateforme agissant de bonne foi et ayant accompli des efforts raisonnables pour obtenir des preuves appropriées est incapable de déterminer à quelle catégorie appartient un client, elle pourra être en droit de présumer que ce client n'est pas un professionnel, auquel cas les règles sur les ventes B2C s'appliqueront. Une telle approche serait conforme aux Principes directeurs (OCDE, 2017^[2]). Le fait qu'on puisse considérer que des efforts raisonnables ont été accomplis dépendra généralement des circonstances. Par exemple, si le client a fourni un numéro d'enregistrement ou d'identification à la TVA/TPS dont il se révèle qu'il est invalide lors de sa vérification en ligne sur le site Internet de l'administration fiscale concernée, la plateforme numérique pourra présumer que ce client n'est pas un professionnel et appliquer en conséquence les règles applicables aux ventes B2C.

2.2.4. Informations requises pour le fonctionnement du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

En principe, pour appliquer correctement les règles du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, les plateformes numériques doivent être en mesure de se fier aux informations connues ou qui peuvent raisonnablement être obtenues au moment où elles déterminent le traitement fiscal à appliquer à une vente (voir plus bas l'analyse sur le point de taxation à la Section 2.2.5).

On pourra raisonnablement considérer que, à moins d'être informées du contraire, les plateformes fonctionnent en partant du principe que les fournisseurs réalisant des ventes par leur intermédiaire sont des entreprises. Les autres renseignements clefs dont on peut considérer qu'ils sont nécessaires aux plateformes numériques pour appliquer correctement les règles du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS sont les suivants :

- Le statut du client (si la juridiction d'imposition distingue entre les ventes B2B et B2C;
- La nature de la vente;
- Les éléments nécessaires pour déterminer le lieu d'imposition et/ou le régime de recouvrement de la TVA/TPS à appliquer;

- Le seuil sous lequel l'identification/le recouvrement à/de la TVA/TPS ne sont pas requis (s'il existe);
- Le montant de la vente et taux de TVA/TPS applicable;
- Le point de taxation (c'est-à-dire le moment à partir duquel la TVA/TPS est due).

Tous ces éléments soit sont déjà connus, soit peuvent être obtenus par les plateformes numériques.

Les plateformes pourraient être autorisées à appliquer une « méthode commerciale », c'est-à-dire qu'elles pourraient s'appuyer sur leurs systèmes informatiques et leurs procédures commerciales, qui constitueraient des moyens raisonnablement suffisants pour calculer le montant de la TVA/TPS qu'elles ont à payer. Le passage à la méthode commerciale exige normalement de l'administration fiscale qu'elle acquière une bonne compréhension du modèle économique et des systèmes de gestion et de conformité fiscale d'une plateforme numérique de telle sorte que l'administration puisse s'assurer comme il convient de la validité des systèmes de cette plateforme et du respect de ses obligations par des audits informatiques.

Il est indispensable pour l'administration fiscale de s'assurer que les plateformes aient accès à des informations à jour sur leurs obligations et les procédures de conformité afin qu'elles soient en mesure de se conformer dans les délais voulus aux obligations qui leur incombent dans la juridiction d'imposition. En conséquence, les juridictions sont invitées à mettre en ligne toutes les informations nécessaires pour s'identifier et se conformer aux règles ainsi que les informations à jour dont les plateformes numériques étrangères sont susceptibles d'avoir besoin pour appliquer les règles fiscales (par exemple au moyen de systèmes permettant aux plateformes de vérifier dans les délais voulus la validité d'un numéro d'identification pour la TVA/TPS qui a été fourni par le client et de déterminer le taux de la TVA/TPS applicable). Les juridictions qui en sont capables sont invitées à mettre ces informations à disposition dans un format lisible par machine. Cela devrait grandement faciliter la conformité fiscale en réduisant le nombre d'interventions humaines et les saisies manuelles. Cela devrait grandement faciliter la conformité fiscale des plateformes numériques ayant des obligations dans une pluralité de juridictions.

On peut raisonnablement s'attendre à ce que les plateformes numériques aient mis en œuvre des mesures appropriées pour s'assurer de l'exactitude et de la fiabilité des informations en fonction desquelles elles appliquent les règles fiscales, y compris dans le cas où ces informations sont recueillies auprès des fournisseurs ou de tiers. Les juridictions pourront envisager une règle atténuant ou exonérant la responsabilité des plateformes numériques pour les erreurs dues à des informations inexacts si elles sont en mesure de prouver leur bonne foi et l'accomplissement d'efforts raisonnables pour s'assurer de l'exactitude et de la fiabilité des informations sur la base desquelles elles ont agi. C'est à l'administration fiscale qu'il appartient d'apprécier si des « efforts raisonnables » ont été accomplis et cette décision dépendra généralement des circonstances.

2.2.5. Processus de collecte et de paiement de la TVA/TPS dans le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

Dans le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, la plateforme numérique est en principe tenue de calculer, collecter et reverser le montant de la TVA/TPS aux autorités fiscales et de s'acquitter des obligations, déclaratives et autres, auxquelles elle est tenue par les règles de la juridiction d'imposition relatives à la TVA/TPS.

Un élément crucial de la conception du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS applicable aux plateformes numériques est la définition du point de taxation, c'est-à-dire du moment à partir duquel la plateforme est tenue de comptabiliser la TVA/TPS sur les ventes réalisées par son intermédiaire et pour lesquelles elle est redevable de la TVA/TPS. Une telle définition spécifique du point de taxation est indispensable parce que l'application des règles normales pour déterminer celui-ci serait vraisemblablement une source de complexité significative pour les plateformes numériques soumises au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS. En effet, ce régime exige d'une plateforme numérique qu'elle comptabilise la TVA/TPS sur les ventes passant par sa plateforme sans être elle-même le fournisseur sous-jacent des biens ou services, si bien qu'elle ne dispose pas forcément de toutes les informations nécessaires pour déterminer le point de taxation conformément aux règles normales (p.ex. : la date à laquelle la vente a été effectivement réalisée, la prestation exécutée ou le bien livré, la date de réception du ou des paiements par le fournisseur...) et, dans le cas où elle est en possession de ces informations, elles risquent de faire peser sur elle une charge administrative excessive en l'obligeant à déterminer ce point de taxation pour chacune des ventes pour lesquelles elle est passible de la TVA/TPS alors qu'il peut en exister plusieurs millions. Un moyen commode de résoudre ce problème est de fixer le point de taxation au moment où la confirmation du paiement est reçue par le fournisseur ou pour son compte. C'est le moment où le paiement a été accepté ou autorisé par le fournisseur ou en son nom. Il ne signifie pas nécessairement que le transfert des fonds a réellement eu lieu. Le graphique de l'Annexe B contient une illustration simplifiée du cycle de traitement des paiements.

En particulier, en ce qui concerne les importations de biens de faible valeur, la définition du point de taxation par référence à la date de confirmation du paiement, qui est généralement antérieure à l'expédition ou l'arrivée des marchandises à la frontière, permet, contrairement à la pratique la plus répandue actuellement, de s'écarter du recouvrement de la TVA/TPS à la frontière sur les ventes de biens importés et, par-là, de limiter, voire supprimer la nécessité pour les services des douanes d'intervenir dans le recouvrement de la TVA/TPS sur ces importations de biens de faible valeur (on trouvera plus bas une analyse plus poussée sur ce sujet dans la Section 2.2.7).

Le déplacement du point de taxation au moment de confirmation du paiement, tant pour les ventes de services que pour celles de biens, peut simplifier le respect des obligations liées au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, en particulier pour les plateformes numériques intervenant dans la vente aussi bien de services que de biens.

Plusieurs scénarios sont concevables pour l'application du processus de collecte et de reversement de la TVA/TPS par les plateformes numériques soumises au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS. Il importe avant tout de distinguer entre deux cas de figure : un scénario dans lequel le client paie le prix incluant la TVA/TPS à la plateforme et un autre dans lequel le prix est payé directement au fournisseur sous-jacent.

- Si le client paie le prix incluant la TVA/TPS à la plateforme numérique, cette dernière la reversera en principe à l'administration fiscale du pays d'imposition et le solde (prix de vente après déduction de tous frais et commissions), au fournisseur sous-jacent.
- Si le client paie directement au fournisseur sous-jacent le prix incluant la TVA/TPS, la plateforme numérique devra récupérer la TVA/TPS auprès du fournisseur sous-jacent (majorée de tous frais et commissions). Les administrations fiscales sont invitées à mettre à l'étude un dispositif de déduction des créances irrécupérables approprié pour limiter les risques de pertes auxquels sont exposées les plateformes

numériques, qui doivent payer la TVA/TPS en cas de défaillance de leurs fournisseurs, à condition cependant qu'elles aient accompli des efforts raisonnables pour veiller au respect des obligations fiscales.

On aura soin de se prémunir contre un effet en cascade dans ce dernier cas en évitant que la TVA/TPS soit appliquée sur le montant de la TVA/TPS que la plateforme numérique récupère auprès du fournisseur sous-jacent, tout en appliquant les règles de TVA/TPS normales aux commissions et/ou frais facturés au fournisseur par la plateforme pour prix de ses services.

- Les meilleurs résultats en matière de respect des obligations fiscales par les plateformes numériques seront vraisemblablement obtenus si les obligations administratives dans la juridiction d'imposition sont limitées à celles qui sont strictement nécessaires et facilitées par des mesures de simplification appropriées. Le Rapport sur les mécanismes de collecte décrit les principaux dispositifs permettant de recouvrer la TVA/TPS auprès des fournisseurs étrangers en mettant l'accent sur le mécanisme administratif et d'identification simplifié et donne des orientations pour que ce dernier fonctionne efficacement en pratique (OCDE, 2017^[1]). Les principes et lignes directrices énoncés dans le présent rapport s'appliquent aussi, en principe, à l'accomplissement des obligations incombant aux plateformes numériques dans le cadre du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS. Si une plateforme numérique facilite à la fois des ventes de biens et de services dans une juridiction donnée, le régime administratif et d'identification simplifié pourrait s'appliquer à ces deux types de ventes, ce qui allégerait le coût des procédures administratives et de conformité fiscale du mécanisme d'identification.

L'Annexe C de ce rapport récapitule les caractéristiques principales de ce système.

Eu égard au fait que les plateformes numériques peuvent tout aussi bien vendre directement aux clients ou se borner à faciliter les ventes en ligne de fournisseurs sous-jacents, les juridictions pourront envisager des procédures distinctes pour l'identification de ces différents types de ventes. Ces procédures d'identification séparées pourraient faciliter les contrôles et aider au respect des obligations déclaratives.

Il conviendra de s'assurer que ce régime administratif et d'identification simplifié s'intègre harmonieusement aux procédures et aux systèmes douaniers. En outre, l'enregistrement d'une plateforme numérique dans une juridiction d'imposition faisant partie d'un groupe de pays ayant un cadre fiscal et/ou douanier commun (ex. : l'Union européenne) pourra être facilité par un guichet unique. Dans un tel dispositif, une plateforme numérique pourrait s'immatriculer dans un pays membre pour accomplir les obligations qui lui incombent dans tous les pays membres en vertu du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, y compris pour le reversement des taxes dues au pays où elle est enregistrée, à charge pour ce dernier de virer au pays d'imposition (le pays de destination finale de l'article importé) le montant qui lui revient.

2.2.6. Considérations générales relatives à la conception du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

Il est probable que la conception et les modalités d'application aux plateformes numériques d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS varient d'un pays à l'autre eu égard aux dissimilarités entre leurs politiques, leurs législations et leur culture et leurs pratiques administratives et aux défis et priorités respectifs de leurs administrations

fiscales. Il est vraisemblable que les différences relatives aux fonctions exercées par les plateformes et à leur taille affectent leur capacité d'assumer les obligations d'un régime de responsabilité donné et de les respecter.

Les administrations fiscales sont invitées, en tenant compte du fait que la conception d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS variera probablement d'une juridiction à l'autre, à faire en sorte qu'il soit le plus cohérent possible à l'échelon international. La cohérence des approches suivies par les différents pays est la clef d'un niveau élevé de conformité fiscale, notamment parce qu'elle en réduit les coûts et améliore la qualité des procédures et leur exécution. Cette considération importe tout particulièrement pour les régimes de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS applicables aux plateformes numériques qui auront vraisemblablement des obligations dans plusieurs juridictions au titre des ventes réalisées par des fournisseurs extérieurs.

C'est pourquoi cette section discute de plusieurs considérations générales que les juridictions sont invitées à prendre en considération lors de la conception et la mise en œuvre d'un régime de responsabilité des plateformes numériques⁷ :

- **Favoriser la conformité fiscale en limitant les obligations en matière de TVA/TPS à celles qui sont strictement nécessaires pour faciliter l'exécution des procédures.** Les meilleurs résultats en matière de respect des obligations fiscales par les plateformes numériques seront vraisemblablement obtenus si les obligations administratives des plateformes numériques sont limitées à celles qui sont strictement nécessaires pour assurer un recouvrement efficace et sans erreur de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. Cette nécessité est particulièrement cruciale pour les plateformes non résidentes. Lorsque les procédures d'imposition sont trop complexes, leur application aux plateformes numériques non résidentes peut déboucher sur des manquements aux obligations fiscales ou amener certaines d'entre elles à refuser de servir les clients situés dans certaines juridictions. Il faut donc que les processus de conformité soient aussi simples et efficaces que possible. Il est prévu que, là où c'est possible, des régimes administratifs et d'identification simplifiés tels que ceux qui sont présentés dans les Principes directeurs (OCDE, 2017^[2]) et le Rapport sur les mécanismes de collecte (OCDE, 2017^[1]) permettront aux plateformes numériques de s'acquitter plus aisément de leurs obligations.
- **Se concerter avec les entreprises, notamment par des actions d'information auprès des plateformes numériques concernées et des autres acteurs de la chaîne d'approvisionnement qui pourraient être affectés par le régime.** Ces consultations permettent aux autorités nationales d'acquérir une connaissance approfondie des fonctions exercées par les plateformes numériques qui devraient être mobilisées pour la collecte et le reversement de la TVA/TPS ainsi que de leur aptitude à s'acquitter des obligations qui seront mises à leur charge. Il est en outre probable que, de leur côté, les plateformes numériques y gagnent une meilleure connaissance de leurs obligations, si bien que dans l'ensemble elles s'en acquitteront mieux. Les juridictions sont invitées, en particulier en ce qui concerne les biens de faible valeur, à consulter également toutes les parties prenantes au processus d'importation (ex. : services postaux et de livraison express, commissionnaires en douanes) en tenant compte des liens réciproques avec les procédures douanières de manière à trouver les moyens de concilier au mieux le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS avec les systèmes de production de déclarations existants et les pratiques actuelles dans le domaine des

transactions transfrontalières et à anticiper toutes lacunes mises en évidence pour les corriger selon une démarche collaborative.

- **Entourer l'introduction d'un régime de responsabilité d'une large publicité et laisser aux acteurs un délai suffisant** pour s'y préparer de telle sorte que les autorités nationales et les plateformes numériques puissent adapter leurs processus et leurs systèmes. Plusieurs plateformes de premier plan proposent déjà à leurs fournisseurs sous-jacents des services consistant à leur garantir le respect de leurs obligations fiscales. Néanmoins, de nombreuses plateformes devraient concevoir et appliquer des modifications considérables de leurs systèmes pour obtenir les résultats voulus en termes d'efficacité, d'efficience et de certitude. Les modalités d'application du régime pourraient obliger à modifier les pratiques des services douaniers et revoir la conception des systèmes de dédouanement, en particulier pour les biens de faible valeur. Selon les cas, la meilleure solution pour mettre en œuvre d'éventuelles modifications serait de les appliquer progressivement et/ou d'adopter des dispositions, tant pour les autorités nationales concernées que pour les plateformes numériques, prévoyant l'application des droits acquis pour les fournitures sur lesquelles la TVA/TPS seraient due avant l'entrée en vigueur de la loi. L'Annexe D contient un schéma illustrant cette démarche d'application progressive.
- **Définir clairement les obligations des fournisseurs sous-jacents en matière de TVA/TPS**, notamment en décrivant la manière dont elles s'appliquent à leurs relations avec les plateformes. Il convient d'édicter des règles claires sur le statut de la relation entre le fournisseur sous-jacent et la plateforme numérique au regard de la TVA/TPS et les obligations fiscales en découlant (facturation, déclarations, etc.).
- **Veiller à ce que le régime de responsabilité n'ait aucune incidence sur les règles usuelles de déduction de la TVA/TPS au niveau des fournisseurs.**
- **Fournir des indications sur le fonctionnement des seuils à partir desquels il est obligatoire de s'immatriculer et/ou des seuils de vente dans le cas où ils existent.** Si un seuil est en vigueur dans le pays d'imposition, il faut indiquer clairement s'il est appliqué au niveau de la plateforme ou à celui de chaque fournisseur. Une plateforme numérique peut avoir du mal à surveiller l'application des seuils à chaque fournisseur sous-jacent, en particulier si la stratégie commerciale de ce dernier combine, éventuellement en y ajoutant des ventes directes, plusieurs plateformes et plusieurs canaux de distribution. Appliquer un seuil à l'échelon de la plateforme numérique permet d'éliminer cette source de complexité, ce qui est particulièrement utile pour les plateformes de création récente ou de petite taille. Il est en outre vraisemblable que l'application d'un seuil au niveau des plateformes allégera la charge administrative de leurs fournisseurs sous-jacents, en particulier si ce sont des microentreprises ou de petites et moyennes entreprises. Cependant, l'application du seuil au niveau de la plateforme numérique peut pénaliser les fournisseurs dont les ventes sont sous le seuil d'imposition ou d'enregistrement mais dont les ventes deviennent soumises à la TVA/TPS dès lors qu'elles sont effectuées par l'entremise de cette plateforme (parce que, bien souvent, cette dernière dépasse le seuil)⁸. Il est reconnu que trouver un juste équilibre entre l'efficacité du recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne et le souci de limiter d'éventuels (dés)avantages concurrentiels en résultant pour certaines catégories de fournisseurs sous-jacents ou de plateformes est une tâche

délicate qui mérite une attention particulière. Les principales considérations de fond relatives à l'application éventuelle de seuils sont traitées de façon plus détaillée dans le Chapitre 2 du Rapport sur les mécanismes de collecte (OCDE, 2017^[1]). Ces considérations peuvent aussi servir de point de référence pour l'étude de la manière dont les seuils pourraient fonctionner dans un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.

- **Tenir compte de la nécessité de règles limitant les risques de conformité fiscale pour les plateformes agissant de bonne foi et qui ont fait des efforts raisonnables pour veiller au respect des obligations, en particulier en ce qui concerne les informations sur lesquelles ces plateformes ont fondé leurs décisions relatives à l'application des règles fiscales.** En particulier, les plateformes sont obligées de se fier aux informations fournies par leurs fournisseurs sous-jacents et par des tiers pour s'acquitter des obligations qui leur incombent en vertu d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS. C'est pourquoi on attend d'elles qu'elles appliquent des procédures de diligence raisonnable effectives pour s'assurer de l'exactitude et de la fiabilité de ces informations. L'application d'une règle atténuant ou exonérant la responsabilité des plateformes numériques pour les erreurs dues à des informations inexactes si elles sont en mesure de prouver leur bonne foi et l'accomplissement d'efforts raisonnables pour s'assurer de l'exactitude et de la fiabilité des informations sur la base desquelles elles ont agi est un bon moyen de garantir l'équilibre avec les obligations fiscales et d'en faciliter l'exécution.
- **Prendre en compte les considérations relatives au commerce international.** La neutralité de la TVA/TPS pour les échanges internationaux grâce au principe de destination est une qualité précieuse de cette taxe, en particulier dans le domaine du commerce international. En vertu du principe de destination, aucune TVA/TPS n'est prélevée sur les exportations et les importations sont taxées dans le pays de destination au même taux et selon les mêmes règles que si elles avaient été produites sur place. Acheter dans une juridiction à taux faible ou nul ne procure aucun avantage ; l'existence de taux élevés ou multiples n'influence pas non plus le niveau ou la composition des exportations d'un pays (voir aussi les Principes directeurs, Chapitre 2 – Neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux) (OCDE, 2017^[2]). Si, en principe, l'application d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux plateformes numériques est censée faciliter les ventes transfrontalières en permettant aux fournisseurs étrangers de se conformer plus aisément aux règles de TVA/TPS en vertu du principe de destination, les autorités fiscales doivent veiller, conformément aux Principes directeurs, à ce que la conception et les modalités de fonctionnement de ce régime dans leur pays n'affecte pas indument la neutralité de la TVA/TPS sur les échanges internationaux (OCDE, 2017^[2]). Le Principe directeur 2.6 reconnaît notamment que des mesures spécifiques peuvent être nécessaires pour les transactions impliquant des entreprises étrangères, ce qui vaut aussi pour les plateformes numériques (OCDE, 2017^[2]). Cependant, ce Principe directeur précise sans ambiguïté que ces mesures ne doivent pas entraîner de charge administrative indue ou disproportionnée. En conséquence, les administrations fiscales sont invitées à prendre en compte comme il convient les approches décrites dans ce rapport qui visent à faire en sorte que la conception d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS soit cohérente et à limiter la complexité des règles fiscales.

- **Assurer une coopération étroite entre les autorités chargées de la TVA/TPS et les services des douanes.** Il est probable que l'application d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS pour le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes liées à l'importation de biens de faible valeur nécessite de modifier les procédures tant des douanes que de l'administration fiscale (voir la Section 2.2.7). Il est essentiel, pour concevoir et appliquer avec succès ce régime, que s'instaure dès les premiers stades de sa conception une coopération étroite entre les autorités nationales chargées de la TVA/TPS et leurs services douaniers. La nécessité de cette coopération est également reconnue par le Cadre de normes de l'OMD.
- **Compléter la conception du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS par une forte coopération internationale entre administrations et, le cas échéant, par une stratégie de conformité fiscale basée sur les risques.** Il apparaît que toute réforme destinée à améliorer l'efficacité de la collecte de la TVA/TPS dans le cadre du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS devra être complétée par une amélioration de la coopération administrative entre autorités fiscales afin que le respect de la législation soit garanti. Cette coopération devrait passer par l'échange de renseignements, qui serait notamment utile pour identifier les parties à un processus de vente/importation, pour vérifier la valeur des ventes/importations et pour déterminer si le montant correct de TVA/TPS a été collecté auprès des acheteurs et reversé aux autorités fiscales de la juridiction d'imposition (voir également le Chapitre 4, Section 4.5). Les approches efficaces de la gestion des risques, qui comprennent la préparation d'indices de risque ou de normes de profilage de risques ainsi que l'emploi de moyens technologiques pour identifier les plateformes numériques qui ne respectent pas leurs obligations, peuvent permettre aux administrations nationales d'adopter une démarche anticipatrice au lieu de se contenter de répondre après coup aux risques affectant la chaîne d'approvisionnement tout en facilitant les échanges légitimes (voir également le Chapitre 4, Section 4.7).

2.2.7. Une série de considérations supplémentaires sur la conception du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS mettant l'accent sur ses modalités de fonctionnement relatives aux ventes en ligne de biens importés de faible valeur

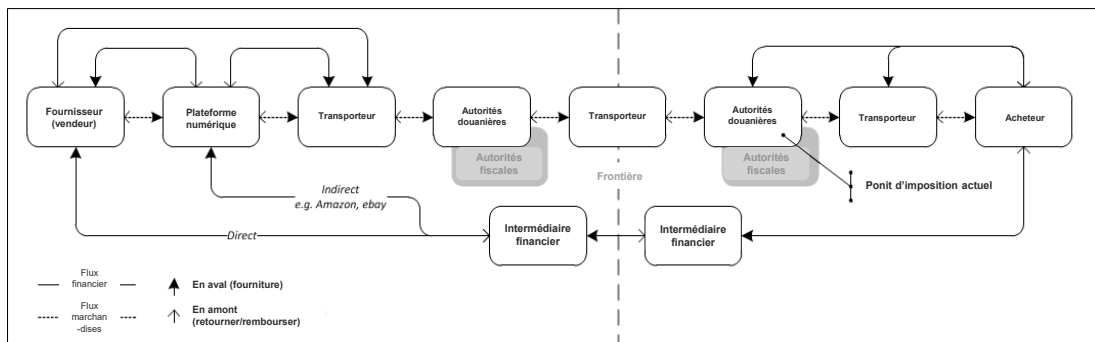
Description sommaire du fonctionnement d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS sur les ventes en ligne liées à l'importation de biens

La présente section, prenant acte que le fonctionnement du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS sur les importations de biens de faible valeur met en jeu tout un ensemble de considérations et décisions stratégiques, en particulier pour assurer une coordination efficace avec les procédures douanières, livre des enseignements supplémentaires pour alimenter l'analyse et la conception des mesures à prendre par les autorités fiscales lorsqu'elles envisagent une réforme dans ce contexte. Cette section complète la Section 2.2.6.

Quoique les procédures douanières soient soumises à un certain nombre de normes communes, chaque pays applique ses propres procédures de dédouanement. Ces procédures obéissent généralement à des logiques similaires : lorsqu'un bien de faible valeur est

importé, la personne redevable des droits et taxes est le destinataire du bien mentionné sur la déclaration en douane (l'« importateur enregistré » ou le « déclarant »). Dans le modèle traditionnel de recouvrement de la TVA/TPS, le montant de la taxe est calculé au moment de l'importation, c'est-à-dire à la frontière, par les autorités douanières et selon les procédures douanières. Le plus souvent, la procédure de dédouanement des biens importés qui ont été achetés en ligne est appliquée, en tant que déclarants, par les services postaux ou de livraison express qui les ont transportés. Le graphique 2.2 illustre le fonctionnement du Modèle de recouvrement classique, tandis que des informations supplémentaires figurent dans l'Annexe E.

Graphique 2.2. Modèle de recouvrement classique



Source: Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015 (OCDE, 2017^[3])

Dans le contexte décrit ci-dessus, l'une des considérations les plus importantes pour les autorités douanières et fiscales est la nécessité de faire en sorte que le fonctionnement des procédures douanières (telles que décrites ci-dessus) soit compatible avec le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS appliqué aux plateformes numériques pour la collecte de la TVA/TPS sur les importations de biens de faible valeur achetés en ligne.

On rappellera d'emblée que le présent rapport recommande que, dans le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, le point de taxation soit fixé à la date de réception du paiement par le fournisseur sous-jacent ou pour son compte. Il est probable que, si la vente porte sur des articles importés de faible valeur, ce point de taxation soit situé à un stade antérieur à l'expédition ou l'arrivée des marchandises. Cette démarche est conforme au Cadre de normes pour le commerce électronique transfrontalier de l'OMD⁹. Elle permet de s'écarter du recouvrement de la TVA/TPS à la frontière sur les biens importés achetés en ligne et de limiter ainsi, voire éliminer, la nécessité pour les autorités douanières d'intervenir dans le processus de recouvrement de la TVA/TPS sur ces importations, ce qui leur permet de consacrer plus de moyens à leurs tâches essentielles en matière de protection de la santé publique et de sécurité. Cette manière de procéder est particulièrement séduisante pour les importations de biens soumis à la TVA/TPS mais dont la valeur est inférieure au seuil d'exonération des droits de douane, c'est-à-dire de biens de faible valeur¹⁰ (voir aussi Rapport de 2015 sur l'action 1 du projet BEPS, Annexe C) (OCDE, 2017^[3]).

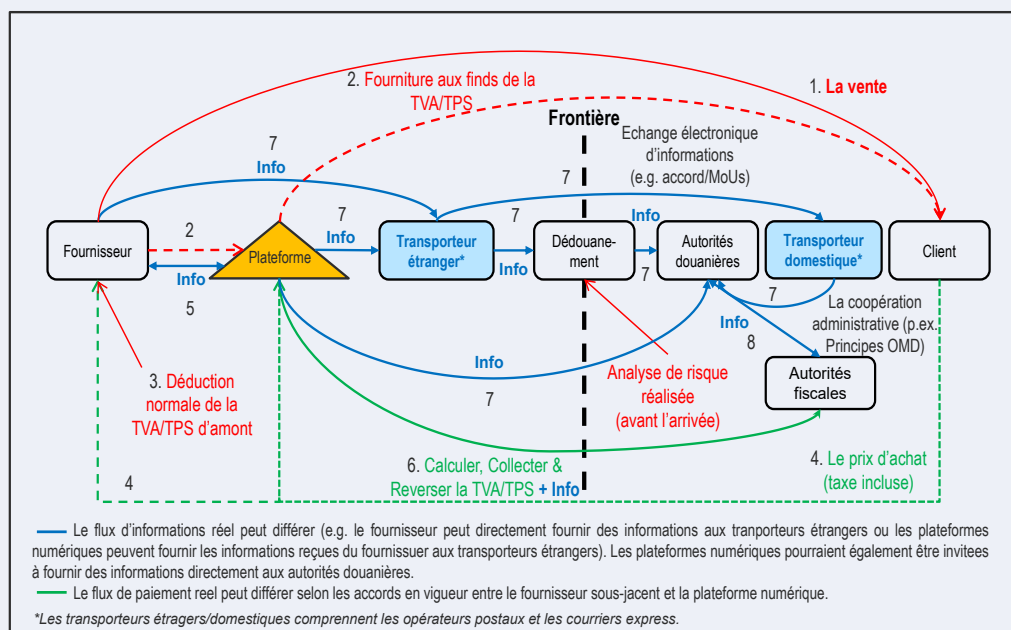
Pour parvenir à ce résultat, il faut que le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, qui fait peser sur les plateformes numériques l'obligation de calculer, collecter et reverser la TVA/TPS sur les importations de biens de faible valeur achetés en ligne, soit

assorti d'une disposition qui supprime l'obligation de payer à la frontière la TVA/TPS sur ces biens.

Encadré 2.3. Régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS – Application aux importations en-dessous du seuil de perception des droits de douane

Le graphique 2.3 et le commentaire qui l'accompagne ci-dessous (1 à 8) illustrent le fonctionnement d'un processus de collecte et reversement de la TVA/TPS sur les importations de biens dans le cadre du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS de façon plus détaillée.

Graphique 2.3. Application aux importations en-dessous du seuil de perception des droits de douane



Note : Les chiffres figurant dans le graphique ne servent qu'à identifier les séquences du processus sans indiquer leur enchaînement dans l'ordre chronologique.

Source : Analyse de l'OCDE.

1. Supposons une vente en ligne de biens (vente) dont la valeur est inférieure au seuil d'exonération des droits de douane (vente de biens de faible valeur) par un fournisseur (fournisseur sous-jacent) par l'intermédiaire d'une plateforme numérique à destination d'un client situé dans la juridiction d'imposition. Ces biens seront importés dans le pays d'imposition conformément à la vente.

2. En vertu du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS applicable aux plateformes numériques, la plateforme qui a facilité la vente supporte la responsabilité entière et exclusive de la TVA/TPS comme si c'était elle qui avait effectué la vente (au lieu du fournisseur sous-jacent). Les autorités fiscales peuvent souhaiter limiter le risque découlant de la responsabilité au titre de la TVA/TPS que ce régime fait peser sur les plateformes numériques dont elles considèrent qu'elles ont agi de bonne foi et qu'elles ont

accompli des efforts raisonnables pour appliquer les règles (voir également la Section 2.2.1, numéro 2 dans l'encadré 2.1).

3. Le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS n'a pas pour but d'affecter en aucune manière les règles normales de déduction de la TVA/TPS au niveau du fournisseur sous-jacent telles qu'elles sont déterminées par la législation nationale en vigueur, à savoir que ce fournisseur conserve tous les droits à déduction dont il peut se prévaloir selon les règles usuelles. Il appartient à la juridiction concernée de concevoir le mécanisme qui convient à cet effet (voir également les Principes directeurs, Chapitre 2 – Neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux (OCDE, 2017^[2]).

4. Le client peut envoyer le paiement correspondant à son achat soit à la plateforme numérique, soit au fournisseur sous-jacent. Si le paiement est envoyé au fournisseur, la plateforme numérique, devra récupérer la TVA/TPS correspondante auprès de celui-ci afin de la reverser à l'administration fiscale du pays d'imposition. Les administrations fiscales sont invitées à mettre à l'étude un dispositif de déduction des créances irrécupérables approprié pour limiter les risques de pertes auxquels sont exposées les plateformes numériques, qui doivent payer la TVA/TPS en cas de défaillance de leurs fournisseurs sous-jacents, à condition cependant qu'elles aient accompli des efforts raisonnables pour veiller au respect des obligations fiscales.

5. Pour que la plateforme puisse calculer le montant de la TVA/TPS due sur la vente, il faut qu'elle puisse demander au fournisseur certaines informations en sus de celles qu'elle recueille dans le cours normal de ses affaires.

6. Dans le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS en vigueur dans la juridiction d'imposition, la plateforme numérique calcule la TVA/TPS due sur la vente de biens de faible valeur, la collecte et la reverse aux autorités compétentes (Il est admis que les autorités fiscales et douanières peuvent être regroupées en une seule entité de telle sorte que la TVA/TPS devra être remise à cette entité). Les biens importés devront être déclarés à la frontière selon les procédures douanières classiques par « l'importateur enregistré » ou le « déclarant » (généralement un transporteur tel qu'un service postal ou de livraison express). Le processus d'importation en question pourrait être conçu et fonctionner comme suit :

- Les biens importés sont exonérés de droits de douane ou autres puisque leur valeur est inférieure au seuil d'exonération. Leur vente est soumise à la TVA/TPS et, en vertu du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS applicable aux plateformes numériques, c'est à la plateforme concernée qu'il appartient de collecter et reverser la TVA/TPS aux autorités compétentes de la juridiction d'imposition. Comme elle est tenue de reverser la TVA/TPS sur les importations de biens de faible valeur, elle n'a pas à payer la TVA/TPS sur l'importation de ces biens à la frontière. Par conséquent, il ne sera pas tenu compte de l'importation de ces biens aux fins de la TVA/TPS ou elle en sera exemptée. Il faudra que des dispositifs et processus douaniers appropriés soient mis en place pour identifier efficacement les importations couvertes par le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS lorsqu'elles arrivent à la frontière. Les autorités douanières devront toujours, comme c'est le cas actuellement, vérifier que les biens importés ne sont pas sous-évalués/classés dans de mauvaises rubriques.

- Pour collecter et reverser la TVA/TPS dans la juridiction d'imposition, une plateforme numérique doit s'immatriculer dans la juridiction d'imposition/d'importation et y déclarer et remettre le montant de la TVA/TPS conformément aux règles en vigueur dans cette juridiction. Il est proposé que les plateformes numériques soient autorisées à s'identifier par un mécanisme administratif et d'identification simplifié (ou « régime pour paiement uniquement ») comme cela est recommandé par les Principes directeurs (OCDE, 2017^[2]) et le Rapport sur les mécanismes de collecte (OCDE, 2017^[1]).
- Les administrations fiscales et douanières doivent s'assurer que le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS énonce clairement les conditions d'exonération de la TVA/TPS sur les importations de biens relevant de ce régime. Il faudra que les marchandises importées soient accompagnées des documents nécessaires ; en particulier, la plateforme numérique redevable de la TVA/TPS sur les biens importés qui ont été achetés en ligne et dont elle a facilité la vente devra fournir un numéro d'immatriculation valide à la TVA/TPS ainsi que tous autres éléments confirmant le fait que la TVA/TPS sur ces biens importés a été payée (L'exigence de plusieurs éléments attestant le paiement de la TVA/TPS sur les biens importés (par exemple, un numéro d'identification pour la TVA/TPS accompagné d'un identifiant pour chaque envoi) peut atténuer le risque d'utilisation frauduleuse de ces éléments).
- Si les conditions d'exonération à la frontière ne sont pas remplies, les biens y seront retenus et la procédure douanière standard s'appliquera, à savoir que la TVA/TPS sera due à l'importation par « l'importateur des biens » ou « le déclarant » conformément aux procédures actuelles.

7. Pour s'assurer que les informations requises pour appuyer le statut de « TVA/TPS payée » à la frontière soient mises à la disposition des autorités douanières en temps utile, la plateforme redevable de cette taxe doit s'assurer que ces informations sont transmises par la chaîne logistique (par exemple, aux services postaux ou de livraison express si les marchandises sont livrées par ce moyen). À défaut, ou en outre, il se peut que la plateforme numérique ait à mettre ces informations à la disposition du fournisseur (par exemple par la voie électronique) afin qu'il les inclue dans les documents transmis tout au long de la chaîne logistique (services postaux, transporteurs, etc.).

8. Les autorités douanières et fiscales devront mettre en place un mécanisme pour faciliter la coopération administrative, et en particulier l'échange de renseignements en temps utile (voir en outre la Section 2.2.6).

Puisque le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS s'écarte de la procédure douanière classique consistant à collecter la TVA/TPS à la frontière, il faudra veiller tout particulièrement à ce que les plateformes numériques s'acquittent bien des obligations qui leur incombent en vertu de ce régime. Cette vigilance est nécessaire non seulement pour protéger les recettes de TVA/TPS¹¹, mais aussi pour éviter les distorsions de concurrence dont seraient victimes les plateformes qui respectent leurs obligations si une surveillance insuffisante permettait à d'autres de ne pas s'acquitter des leurs¹². Les autorités sont invitées à adopter une approche en deux volets selon laquelle, d'une part, les plateformes numériques sont incitées et aidées à respecter leurs obligations par une simplification des procédures et par des incitations supplémentaires et, de l'autre, des mesures dissuasives sont mises en place contre les infractions.

Le Chapitre 4 de ce rapport passe en revue plusieurs mesures que les autorités fiscales pourraient adopter pour minimiser les infractions aux règles de TVA/TPS sur les ventes en ligne, notamment celles qui portent sur l'importation de biens de faible valeur.

Les paragraphes qui suivent portent sur les aspects spécifiques et les options visant favoriser le respect de la législation par les plateformes.

Procédure de dédouanement accélérée

Les biens relevant du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS devront encore être inspectés par les douanes pour des raisons de sûreté et de sécurité ou pour faire face à d'autres risques concernant le trafic de drogue, les droits de propriété intellectuelle (DPI) et les transactions illicites, y compris les risques de sous-évaluation ou de déclaration erronée ou mensongère. Un bon moyen de renforcer l'incitation pour les plateformes numériques à respecter les obligations qui leur incombent en vertu du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS est de mettre en place une procédure de traitement accéléré des marchandises couvertes par ce régime qui serait réservée aux plateformes numériques respectueuses de leurs obligations et considérées comme des partenaires de confiance. La rapidité de livraison est une considération cruciale pour les ventes en ligne. C'est pourquoi une procédure accélérée est une incitation puissante pour les plateformes numériques à respecter les obligations qui leur incombent en vertu d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS sur les ventes en ligne liées à l'importation de ces biens. Les importations de biens vendus en ligne par l'intermédiaire d'une plateforme qui ne respecte pas ses obligations dans la juridiction d'imposition ou celles qui lui incombent en vertu d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS ne bénéficient pas de la procédure de traitement accéléré et restent soumises à la procédure douanière usuelle.

Cette procédure accélérée nécessite l'emploi de méthodes sécurisées pour identifier les marchandises couvertes par le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, c'est-à-dire celles qui ont déjà été comptabilisées au titre de la TVA/TPS par une plateforme numérique (ou qu'elle a incluses dans une déclaration périodique). L'échange de données dans les délais voulus entre les administrations fiscales et douanières et avec les autres acteurs de la chaîne d'approvisionnement tels que, par exemple, les services postaux ou de livraison express, qui est facilité par les technologies de l'information modernes, et des procédures appropriées d'évaluation des risques faciliteront ce traitement accéléré des biens couverts par le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS appliqué aux plateformes numériques à la frontière. La vitesse à laquelle les données sont fournies et l'assurance de qualité qui lui est associée seront vraisemblablement des conditions déterminantes pour le bon fonctionnement d'une procédure de traitement accéléré dans le cadre d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS. Il est reconnu que la mise en œuvre des processus d'échange de renseignements et des systèmes d'évaluation des risques ainsi que la refonte des processus douaniers pourront exiger des investissements non négligeables en temps et en moyens, tant pour les autorités fiscales et douanières que pour les plateformes numériques et les autres parties prenantes (telles que les services postaux et de livraison express). Il est vraisemblable que le succès d'une telle réforme dépendra en grande partie du soin avec lequel elle sera planifiée et de l'octroi d'un délai suffisant pour son application.

On notera cependant que la réforme visant à l'application d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux importations de biens achetés en ligne et d'une procédure de traitement accélérée concorde avec les tendances observées dans le commerce

sur Internet en vertu desquelles les plateformes numériques et autres parties prenantes telles que les services postaux et de livraison express sont constamment à la recherche de solutions permettant à leurs fournisseurs d'effectuer les livraisons plus efficacement. Dans ces conditions, il est essentiel de bien organiser les flux de marchandises à la frontière. L'application d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux importations de biens achetés en ligne et d'une procédure de traitement accélérée aux plateformes numériques respectueuses de leurs obligations (de confiance) est aussi de nature à réduire les risques de fraude et d'erreurs à la frontière, y compris ceux d'erreurs ou d'inexactitudes intentionnelles entachant l'évaluation et la déclaration de ces biens.

Les travaux en cours à l'OMD et dans d'autres instances telles que l'Union postale universelle (UPU)¹³ devraient encore faciliter l'application des régimes de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux plateformes numériques en ce qui concerne les biens importés faisant l'objet d'une procédure de traitement accéléré. Ces travaux ont été entrepris pour répondre à la prise de conscience de l'inadaptation des procédures douanières actuelles à l'environnement du commerce en ligne. En effet, le volume des envois parvenant à la frontière ayant explosé avec les transactions en ligne, il est devenu de plus en plus illusoire de les inspecter individuellement à la frontière sur la base des informations fournies sur un support en papier et de calculer le montant des taxes dues dans la juridiction d'imposition à la date de l'arrivée à la frontière. Ce travail réalisé par l'OMD et d'autres instances inclut :

- La conception et l'application de normes régissant l'échange préalable de données par voie électronique pour accroître l'efficacité de la gestion des risques et des procédures douanières à la frontière ;
- L'introduction de cadres de coopération entre agences nationales et faisant appel à la technologie tels qu'un guichet unique¹⁴ afin de faciliter une réponse coordonnée aux risques en matière de sûreté et de sécurité découlant du commerce électronique transfrontalier ;
- La conception de procédures de dédouanement simplifiées et de Programmes d'opérateurs économiques agréés et les Accords de reconnaissance mutuelle (ARM) dans le cadre des échanges de type commerce électronique transfrontalier, et notamment le fait de tirer parti du rôle des intermédiaires pour permettre aux micro entreprises, PME et personnes physiques de bénéficier des débouchés offerts par le commerce en ligne.

L'Annexe F décrit plusieurs évolutions de la réglementation internationale du commerce électronique.

Minimisation du risque de double imposition

Pour l'instant, la cible principale assignée par les administrations fiscales aux régimes de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS est le recouvrement de la TVA/TPS sur les importations de biens dont la valeur est inférieure au seuil d'exonération des droits de douane (voir *biens importés : biens de faible valeur par opposition à l'ensemble des biens* à la Section 2.2.3). La collecte de la TVA/TPS sur les importations de biens d'une valeur supérieure au seuil d'exonération des droits de douane continue donc de se faire en même temps que le recouvrement des droits de douane et taxes à la date de l'importation et selon les procédures douanières usuelles. Le fonctionnement d'un tel régime de recouvrement dual pourrait entraîner un risque de double imposition de la TVA/TPS dans un nombre limité de cas. Ce risque de double imposition pourrait exister si la valeur d'un bien importé

est calculée selon des modalités différentes pour les droits de douane et pour la TVA/TPS¹⁵. Ou si une plateforme numérique collecte la TVA/TPS sur la vente de plusieurs biens de faible valeur à un même client situé dans la juridiction d'imposition et décide par la suite de les transporter en une seule fois de sorte que la valeur du colis dépasse le seuil d'exonération des droits de douane, ce qui déclenche la perception par les douanes de la TVA/TPS sur cette importation dans la juridiction d'imposition. En outre, les fluctuations de change pourraient aboutir à une double imposition si la valeur d'un bien est inférieure au seuil d'exonération dans la monnaie de la juridiction d'imposition à la date de son achat mais dépasse celui-ci au moment où il est importé. Enfin, l'absence de preuve adéquate que la TVA/TPS a été payée dans le cadre d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS applicable aux plateformes numériques lorsque des biens sont déclarés à la frontière peut aboutir à une double imposition.

C'est pourquoi les juridictions examinent soigneusement ces risques de double imposition à la lumière des caractéristiques spécifiques de leur régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS applicable aux plateformes numériques, et aussi pourquoi elles conçoivent des solutions pour y remédier. Ces solutions pourraient inclure les éléments ci-après : (i) permettre aux plateformes numériques de ne pas collecter et reverser la TVA/TPS avant l'importation (c'est-à-dire que la TVA/TPS sera collectée à la frontière selon les procédures douanières usuelles) si elles ont raisonnablement lieu de croire, au vu des pratiques de la branche ou des pratiques commerciales usuelles, que plusieurs biens seront groupés (par exemple parce qu'une plateforme numérique est également chargée de l'expédition des marchandises ou qu'elle est informée par la personne organisant leur expédition que les biens seront expédiés en un seul envoi) ; (ii) permettre aux plateformes numériques, pour déterminer si la valeur d'un bien est inférieure au seuil de perception des droits de douane, de la calculer sur la base de la valeur de la transaction, c'est-à-dire du prix réellement payé par l'acheteur en ligne ; (iii) permettre aux plateformes numériques d'utiliser des taux de change raisonnables qui soient cohérents avec ceux qu'elles appliquent en interne et basés sur des taux de change officiels moyens calculés sur une période donnée (en intégrant par construction une tolérance pour les petits écarts) (voir également Rapport sur les mécanismes de collecte, Chapitre 3, Section C.4.3.) (OCDE, 2017^[11]) ; (iv) donner au déclarant la possibilité de prouver par des moyens appropriés aux autorités douanières que la TVA/TPS a été payée sur la partie de cet envoi qui correspond aux biens de faible valeur et ne payer que le solde sur la partie correspondant à l'excédent (s'il y a lieu).

Ajustements et corrections de TVA/TPS, y compris pour les envois en retour

Il peut exister des cas où des ajustements et corrections doivent être apportés à la TVA/TPS comptabilisée par une plateforme numérique dans le cadre de l'application d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux ventes en ligne de biens importés. Ce cas de figure peut se présenter en particulier quand des marchandises sont refusées, ou même simplement retournées par le client. Ce dernier demandera en principe le remboursement de ces biens en y incluant la TVA/TPS. Le processus de remboursement de cette TVA/TPS peut présenter des difficultés, en particulier si celle-ci a été collectée et reversée aux autorités fiscales par une plateforme numérique dans le cadre d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS alors que la restitution du prix TVA/TPS incluse est demandée au et/ou effectuée par le fournisseur.

Si la preuve du renvoi des marchandises est exigée pour prouver le bien-fondé de ces ajustements (c'est-à-dire la preuve que les biens ont réellement quitté le pays d'imposition), il peut être difficile à la plateforme numérique de fournir cette preuve, en particulier si elle

n'a pas participé au retour des marchandises. Ce sera par exemple le cas si des marchandises sont renvoyées directement au fournisseur en lui demandant de rembourser au client le prix TVA/TPS incluse. La TVA/TPS incluse dans ce prix aura été collectée et reversée aux autorités fiscales par la plateforme numérique, si bien que le fournisseur devra réclamer la restitution de ce montant à ladite plateforme. Cette dernière n'aura pas forcément la preuve que les biens ont été retournés pour justifier une demande de remboursement de cette TVA/TPS devant l'administration fiscale du pays d'imposition.

Quoique les plateformes numériques et leurs fournisseurs sous-jacents soient tenus de prendre les dispositions nécessaires pour les biens retournés ou refusés, y compris en ce qui concerne la TVA/TPS y afférente, si bien qu'ils sont capables de traiter efficacement ces scénarios, et compte tenu de la nécessité pour les administrations fiscales de minimiser le risque de demandes frauduleuses de remboursement de la TVA/TPS, les administrations fiscales sont invitées à étudier les approches envisageables pour faciliter les ajustements/remboursements de TVA/TPS aux plateformes numériques dans le cadre d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS. Ces approches passent essentiellement par les solutions suivantes : (i) permettre aux plateformes numériques, sous certaines conditions, de procéder aux ajustements de TVA/TPS nécessaires dans leurs déclarations de TVA/TPS en corrigeant la TVA/TPS reversée dans le cadre d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, c'est-à-dire de demander la restitution de tout montant de TVA/TPS payé en trop résultant de ces ajustements ou de reporter à nouveau ces montants de TVA/TPS pendant une durée raisonnable pour les compenser avec tous montants de TVA/TPS à payer ; permettre aux plateformes numériques de baser leurs demandes de remboursement sur (des copies de) documents remis par leurs fournisseurs sous-jacents pour prouver la réexportation des biens retournés (tels qu'une déclaration d'importation et/ou d'exportation et/ou la preuve de l'annulation de commande) ; créer des systèmes de remboursement électronique basés sur le rapprochement de données concernant les envois importés et retournés (si les droits de douane et les taxes ont été payés) comme cela est envisagé par l'OMD.

2.2.8. Évaluation globale du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

Il est probable que l'efficacité des régimes de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS appliqués aux plateformes numériques pour la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne dépendra de leur mise en œuvre concrète ainsi que des spécificités économiques, juridiques et administratives de la juridiction qui met en œuvre un tel régime (voir également Section 2.2.6 du présent Chapitre).

Il est reconnu qu'en général un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS est susceptible d'améliorer l'efficacité du recouvrement de la TVA/TPS parce qu'il devrait réduire le coût et les risques supportés par les administrations fiscales en mobilisant un nombre limité de plateformes représentant une grande partie des ventes en ligne et qui sont capables de respecter leurs obligations. Il est probable que les coûts administratifs et les risques soient plus faibles et la discipline fiscale plus élevée que dans un scénario où les taxes devraient être collectées auprès des fournisseurs, qui pourraient être plusieurs millions.

En particulier, le fonctionnement du régime donne aux pouvoirs publics la possibilité de supprimer ou abaisser les seuils d'exonération de TVA/TPS sur les importations de biens de faible valeur s'ils le souhaitent. En outre, éloigner de la frontière le recouvrement de la TVA/TPS sur les biens importés de faible valeur comme le recommande le régime permet

de limiter, voire éliminer, la nécessité pour les autorités douanières d'intervenir dans le processus de recouvrement de la TVA/TPS sur ces importations, ce qui leur permet de consacrer plus de moyens à leurs tâches essentielles en matière de sécurité et de protection de la santé publique et des droits de propriété intellectuelle (DPI) ainsi qu'à la lutte contre le trafic de drogue et les transactions illicites, y compris les risques de sous-évaluation ou de déclaration erronée ou mensongère. Les travaux en cours dans d'autres instances, en particulier l'OMD, devraient aussi faciliter le fonctionnement de ce régime.

La mise en œuvre d'un régime de responsabilité intégrale implique une refonte des procédures des administrations fiscale et douanière ainsi que des systèmes informatiques des entreprises pour garantir le respect des règles sur la TVA/TPS. Le calendrier d'application du régime doit tenir compte du délai nécessaire pour mettre en œuvre ces changements. Il est possible de minimiser les éventuels coûts de conformité fiscale supplémentaires pesant sur les plateformes numériques en inventant des régimes administratifs et d'identification simplifiés sous une forme ou sous une autre. Au surplus, les plateformes numériques pourraient d'autant mieux respecter leurs obligations qu'elles y sont aidées et incitées et que, inversement, elles sont dissuadées de commettre des abus, par exemple par une règle subsidiaire en vertu de laquelle les biens pour lesquels la TVA/TPS n'a pas été acquittée selon le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS sont stoppés à la frontière et traités conformément aux procédures usuelles de dédouanement. Les plateformes agissant de bonne foi et qui ont accompli des efforts raisonnables pour respecter leurs obligations pourraient aussi être aidées à s'en acquitter correctement par des règles limitant les risques de sanctions en cas d'erreur.

Au surplus, une coopération administrative internationale renforcée incluant les douanes en tant que de besoin devrait contribuer au respect des obligations liées au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS¹⁶ (voir aussi le Chapitre 4).

Une plus grande cohérence entre les approches des pays permettra d'améliorer encore la discipline des plateformes numériques, en particulier si elles font face à des obligations administratives dans une pluralité de juridictions, tout en contribuant à une efficacité accrue de la coopération internationale entre administrations et du recouvrement de l'impôt.

2.3. Autres régimes de responsabilité des plateformes numériques en matière de collecte et de reversement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne

Les autorités fiscales peuvent voir dans ces régimes une alternative ou un complément à celui de la responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS pour le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes ne relevant pas de ce régime, ou encore une étape intermédiaire avant l'adoption à part entière du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS. Ces régimes alternatifs pourraient soit impliquer les plateformes numériques pour faciliter la collecte et le reversement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne sans décharger le fournisseur de sa responsabilité pour le paiement de la TVA/TPS (voir également le Chapitre 3, section 3.5), soit imposer une responsabilité conjointe et solidaire pour la TVA/TPS aux plateformes numériques et à leurs fournisseurs (voir le Chapitre 4).

À l'instar du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS, tous ces régimes ont pour but de faire en sorte que la TVA/TPS soit réellement payée au pays d'imposition selon une procédure efficiente. La principale différence entre les régimes décrits dans cette section et celui de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS auquel est consacrée la Section 2.2 tient au fait que les fournisseurs sous-jacents ne sont pas déchargés de leur responsabilité au titre de la TVA/TPS. Par conséquent, les autorités fiscales devront

continuer à surveiller ces fournisseurs. Ces régimes permettent néanmoins aux autorités fiscales de viser indirectement les fournisseurs étrangers non identifiés, de telle sorte qu'ils pourraient être un bon moyen d'assurer le respect de la législation. Ils font l'objet d'une analyse plus poussée dans les Chapitres 3 et 4.

Notes

¹ Les plateformes numériques qui, aux yeux des clients et fournisseurs, assument des fonctions similaires seront en concurrence les unes avec les autres et les clients comme les fournisseurs pourront aisément en quitter une pour aller sur une autre.

² Cela montre bien qu'un renforcement de la coopération administrative internationale et l'échange de renseignements peuvent aboutir à un respect plus rigoureux de leurs obligations par les plateformes numériques étrangères (voir également le Chapitre 4).

³ Sous réserve des conditions énoncées dans l'encadré 2.1.

⁴ Cette expression recouvre généralement les types de fournitures ci-après : les achats de contenu numérique (téléchargement de livres électroniques, vidéos, applications, jeux et musique) ; la fourniture de contenu par abonnement (informations, musique, diffusion en flux de vidéos, jeux en ligne) ; la fourniture de services logiciels et de maintenance (logiciels antivirus, stockage de données dans le nuage informatique, logiciels) ; la vente de licences sur des contenus ; et les services de télécommunications et de télé- et radiodiffusion.

⁵ Allemagne, Australie, Brésil, Canada, Chine, États-Unis, France, Inde, Italie, Japon, Norvège, Royaume-Uni et Suède.

⁶ Voir plus la note 5 dans le Chapitre 1.

⁷ Cette section est suivie de la Section 2.2.7, qui aborde plusieurs autres considérations revêtant une importance particulière pour le fonctionnement du régime des importations de faible valeur.

⁸ On pourrait cependant arguer que les fournisseurs ne peuvent accéder à certains marchés qu'en passant par des plateformes numériques de premier plan, en particulier si ces marchés se trouvent à l'étranger, ce qui compense le désavantage résultant de l'application d'un seuil d'identification/de chiffre d'affaires au niveau des plateformes.

⁹ Voir la Section III du Cadre de normes de l'OMD pour le commerce électronique transfrontalier pour un Recouvrement juste et efficace des recettes, qui indique que : « En partenariat avec les autorités fiscales, les administrations des douanes devraient réfléchir à la mise en place d'autres modèles à suivre pour le recouvrement des recettes (par exemple, le recouvrement auprès du vendeur, de l'intermédiaire, de l'acheteur/consommateur) qui permettraient, lorsqu'il y a lieu, de se départir du modèle actuel de recouvrement des droits et taxes basé sur la transaction et en application duquel les droits et taxes exigibles pour chaque transaction sont évalués et perçus à la frontière, pour lui préférer une solution automatisée de paiement liée à un compte qui offrirait la possibilité de percevoir ces droits et taxes avant l'expédition ou l'arrivée des marchandises. »

¹⁰ Les biens dont la valeur excède le seuil de perception des droits de douane relèveraient toujours de la procédure actuelle de recouvrement des taxes et des droits de douane à la frontière, qui seraient perçus par la douane.

¹¹ Une fois que les biens peuvent circuler librement après leur mainlevée, il peut s'avérer difficile de retrouver leur trace.

¹² Par exemple, en évitant le risque qu'un fournisseur quitte une plateforme respectueuse de ses

obligations et réalise ses ventes dans le pays d'imposition par l'intermédiaire d'une plateforme numérique qui ne respecte pas les siennes.

¹³ L'Union postale universelle (UPU), qui compte 192 pays membres, est le principal forum de coopération entre les acteurs du secteur postal. Elle édicte les règles applicables aux échanges internationaux par la voie postale et émet des recommandations pour stimuler la croissance en volume des services financiers et des envois de lettres et de colis par la poste et pour améliorer la qualité du service rendu à la clientèle.

¹⁴ Dans le cadre d'un guichet unique, les informations sur un envoi/une importation sont fournies en un point unique auquel ont accès toutes les administrations nationales concernées.

¹⁵ Selon la législation de chaque pays, la valeur d'un bien importé peut être calculée selon des modalités différentes aux fins des droits de douane et de la TVA/TPS. Il en résulte une part d'impondérable quant au fait de savoir si un bien importé sera considéré comme étant de faible valeur (c'est-à-dire en-dessous du seuil *de minimis* pour les droits de douane) pour l'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS au recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne de biens importés.

¹⁶ L'OMD a élaboré divers instruments et outils facilitant les échanges de renseignements (tels que la Convention de Nairobi, le Modèle d'accord bilatéral d'assistance mutuelle administrative en matière douanière et les Douanes en réseau international). Sur la base de ces instruments, les administrations douanières ont conclu des accords/arrangements bilatéraux ou multilatéraux sur l'échange de renseignements.

Références

- OCDE (2017), *Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS - OCDE*, OCDE, Paris, [1]
<http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/mecanismes-pour-la-collecte-effective-de-la-tva-tps.htm>
 (consulté le 24 mai 2019).
- OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Éditions OCDE, Paris, [2]
<https://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr>.
- OCDE (2017), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris, [3]
<https://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>.
- Pitney Bowes (2017), *Pitney Bowes Newsroom | Pitney Bowes Parcel Shipping Index Reveals 48 Percent Growth in Parcel Volume since 2014*, [4]
http://news.pb.com/article_display.cfm?article_id=5784 (consulté le 3 avril 2018).

Chapitre 3. Les autres rôles des plateformes numériques pour assurer le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne.

Ce chapitre porte sur les rôles autres que celui de la responsabilité intégrale pour la TVA/TPS que les plateformes numériques peuvent jouer pour faciliter la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. Les obligations examinées dans ce chapitre incluent le partage d'informations et les accords de coopération formels entre les plateformes numériques et les administrations fiscales et la formation des fournisseurs. Ce chapitre examine également les avantages qui peuvent être tirés d'un engagement volontaire des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS. Ces obligations pourraient compléter le régime de responsabilité intégrale de la collecte de la TVA/TPS, en particulier si une telle approche n'est appliquée qu'à certains types de ventes en ligne.

3.1. Introduction

Ce chapitre reconnaît que, parallèlement au régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS applicable aux plateformes numériques qui a été décrit au Chapitre 2, d'autres fonctions peuvent leur être confiées pour contribuer à un recouvrement efficient et efficace de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. En particulier, ce chapitre tient compte du fait que le champ d'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS peut être limité en pratique, si bien qu'il peut être souhaitable pour les juridictions d'imposer d'autres obligations aux plateformes afin d'assurer un recouvrement effectif des impôts dus, à telle enseigne qu'il peut même en résulter des avantages pour les plateformes.

Les fonctions abordées dans ce chapitre sont l'obligation de partage d'informations, la formation des fournisseurs, la conclusion d'accords formels entre les autorités fiscales et les plateformes et la possibilité pour ces dernières d'assumer volontairement les obligations d'un collecteur de TVA/TPS.

Pour ces fonctions, les autorités fiscales doivent veiller tout particulièrement à évaluer la logique sous-tendant ces mesures en étant conscientes qu'elles devront consacrer des moyens humains, financiers et technologiques à l'application et l'administration de ces mesures et, de manière générale, de la nécessité que toutes mesures imposées aux plateformes et aux entreprises soient proportionnées. Les autorités fiscales sont invitées à évaluer l'intégration éventuelle des mesures décrites dans ce chapitre dans une stratégie globale de recouvrement effectif de la TVA/TPS sur les ventes en ligne, qui pourraient être combinées avec les mesures des Chapitres 2 et 4.

3.2. Obligation de partage d'informations

3.2.1. *Considérations préliminaires et de fond*

Une obligation de partage d'informations en vertu de laquelle une plateforme numérique serait légalement tenue de fournir aux autorités fiscales les informations pertinentes pour le respect des obligations en matière de TVA/TPS sans que cette plateforme soit nécessairement responsable de, ou joue un rôle dans, la collecte et le reversement de cette taxe pourrait être envisagée par les administrations fiscales en tant qu'aide au respect des obligations fiscales.

Concrètement, ces informations pourraient être demandées à la plateforme numérique soit périodiquement, soit sur demande ou spontanément, par exemple en cas d'activité suspecte.

Pour concevoir une telle mesure, l'administration fiscale devra se demander de quelle sorte d'informations elle a besoin pour assurer un recouvrement efficient et efficace de la TVA/TPS sur les ventes en ligne ; jusqu'à quel point il est raisonnable de demander ces informations aux plateformes numériques (par exemple, peut-on s'attendre à ce qu'elles puissent y accéder aisément) ; et elle devra apprécier si elle dispose réellement des moyens humains et techniques nécessaires pour traiter les données recueillies de manière à améliorer le recouvrement de la TVA/TPS. Il appartient aux autorités fiscales de réfléchir à la meilleure utilisation possible des données communiquées par les plateformes numériques, notamment en les soumettant à une analyse des risques poussée pour cibler les infractions. On voit donc combien il est important que l'application aux plateformes numériques d'une obligation de communication des informations soit envisagée à la lumière des utilisations possibles des données recueillies dans le contexte plus large d'une stratégie de recouvrement effectif de la TVA/TPS sur les ventes en ligne (voir le Chapitre 4).

Les autorités fiscales sont également invitées à minimiser le risque de redondances superflues dans les obligations d'information imposées aux plateformes numériques en vérifiant si les renseignements demandés sont déjà collectés par d'autres moyens ou s'ils ont été transmis à d'autres autorités telles que les douanes dans des circonstances où ces informations peuvent être exploitées efficacement aux fins du recouvrement de la TVA/TPS.

Les administrations fiscales sont invitées à s'assurer que les obligations de partage d'informations imposées aux plateformes numériques pour améliorer le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne sont globalement équilibrées en mettant en balance cet objectif d'action publique et le souci de limiter autant que possible la charge administrative en termes d'obligations fiscales. Ces considérations sont examinées ci-dessous de manière plus détaillée.

3.2.2. Portée et application de l'obligation

Pour définir la portée et les modalités d'application de cette obligation, il peut être utile de se demander si l'obligation de communication d'informations est une mesure indépendante ou si elle complète le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS ou d'autres fonctions exercées en appui du recouvrement de la TVA/TPS.

Si l'obligation est une mesure indépendante, il sera raisonnable de viser toutes les plateformes numériques ayant accès aux informations pertinentes pour le bon recouvrement de la TVA/TPS (voir plus bas dans la Section 3.2.4 les indications sur le type d'informations qui pourraient être communiquées). Dans ce cas, l'obligation de partage d'informations pourrait s'appliquer aux plateformes :

- qui exercent toutes les fonctions liées à la vente (ex. : les places de marché en ligne) ;
- qui mettent en relation des acheteurs et des vendeurs (plateformes de réacheminement vers le site d'un vendeur ou de mise en relation d'acheteurs et de fournisseurs) ;
- qui acceptent de ou s'engagent par contrat à référencer ou faire la publicité d'articles proposés à la vente en tout lieu ou sur tout moyen de communication ;
- qui perçoivent une commission et/ou autre rémunération pour le référencement d'articles ou la publicité les concernant ;
- qui assurent le traitement de paiements.

Si cette obligation est conçue de manière à être appliquée conjointement avec d'autres mesures ciblant les plateformes numériques, et notamment avec une obligation de collecter et reverser la TVA/TPS et d'autres obligations déclaratives, il pourrait être raisonnable et conforme au principe de proportionnalité de limiter l'application de toutes obligations supplémentaires de partage d'informations aux plateformes numériques qui n'entrent pas dans le champ de ces autres mesures.

Si une plateforme exécute à la fois des transactions relevant d'un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS et des transactions qui en sont exclues (c'est-à-dire si un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS s'applique à une catégorie de ventes limitée), il peut être préférable d'appliquer une obligation de partage d'informations large de manière à englober toutes les ventes parce que cela pourrait être plus simple sous l'angle administratif.

On peut considérer à bon droit que, comme une plateforme peut être située hors de la juridiction d'imposition, il peut être difficile de faire respecter cette obligation par des plateformes numériques étrangères. C'est pourquoi, idéalement, cette obligation de partage d'informations doit être combinée avec des accords de coopération administrative entre juridictions (voir le Chapitre 4).

3.2.3. *Nature des informations à partager/communiquer*

Les plateformes numériques sont capables de collecter une grande quantité de données. On peut raisonnablement demander aux plateformes numériques de partager des informations/données auxquelles elles accèdent dans le cours normal de leur activité et cette exigence est tout à fait proportionnée aux nécessités du recouvrement de la TVA/TPS (c'est-à-dire que cela est nécessaire pour prouver aux autorités fiscales que la taxe due sur une vente a bien été facturée et comptabilisée correctement par le fournisseur). L'Encadré 3.1 dresse la liste des informations qui pourraient être partagées/communiquées par les plateformes numériques.

Encadré 3.1. Liste des informations susceptibles d'être demandées

- Nature de la vente ;
- Date de la vente ;
- Valeur de la vente ;
- Identification du fournisseur, y compris son numéro d'identification fiscal (s'il existe) ;
- Montant et taux de la TVA/TPS ;
- Agent de transit ;
- Adresse d'expédition ;
- Entrepôt logistique ;
- Adresse du client ;
- Informations utilisées pour déterminer le lieu de résidence du client ;
- Fournisseur de services de paiement ;
- Facture ou autre document remis au client.

Note: Cette liste d'informations dont la communication pourrait être demandée par les juridictions est destinée à faciliter la conception de cette mesure et n'a qu'une valeur indicative. Certaines informations dépendront de la nature de la vente, à savoir la vente de biens, de services ou de biens incorporels.

3.2.4. *Options envisageables pour la mise en œuvre*

Deux grandes options peuvent être envisagées pour l'application aux plateformes numériques d'une obligation de partage d'informations sur les ventes en ligne :

Option 1 – fourniture d’informations sur demande

Dans ce cas de figure, une juridiction demande à une plateforme numérique de conserver l’historique des ventes soumises à la TVA/TPS dans cette juridiction et de mettre ces informations à sa disposition sur demande. Elle pourrait demander à la plateforme de lui transmettre l’historique pour une catégorie donnée de ventes (ex. : ventes effectuées au cours d’une période donnée ou réalisées par un fournisseur donné par l’intermédiaire de la plateforme, par exemple dans le cadre d’un contrôle fiscal portant sur ce fournisseur). Elle pourrait aussi demander des informations sur une transaction donnée (par exemple pour vérifier si la valeur déclarée était exacte).

Option 2 – fourniture d’informations systématique

Dans ce cas, il est demandé à une plateforme numérique de fournir systématiquement et périodiquement des informations sur les ventes en ligne effectuées par l’intermédiaire de la plateforme à l’administration fiscale de la juridiction d’imposition. Le format de présentation et les informations demandées peuvent être spécifiés par cette juridiction. Une administration fiscale pourrait limiter cette obligation à certaines ventes (par exemple les biens dont la valeur excède un certain montant). La période pour laquelle les informations sont demandées peut être déterminée par la juridiction d’imposition en tenant compte de l’utilisation envisagée pour ces données (ex. : pour un contrôle ou pour une analyse de risques en temps réel).

3.2.5. Conception générale et observations/considérations de fond

Les considérations générales et considérations de fond ci-après peuvent être prises en compte par une administration fiscale pour l’application d’une obligation de partage d’informations aux plateformes numériques :

- **Il importe d’identifier à l’avance quelle sorte d’informations on peut raisonnablement demander** à une plateforme numérique de partager/communiquer pour s’assurer que les buts d’une politique **sont** atteints tout en ayant présent à l’esprit le fait que toutes les plateformes ne disposent pas des mêmes informations ;
- **Trouver le bon équilibre** entre la volonté de collecter des informations pertinentes et le souci d’épargner une charge **administrative** disproportionnée aux plateformes numériques ;
- Tenir compte des liens avec les autres cadres réglementaires :
 - Problèmes liés à la protection des données/au **respect de la vie privée**/et autres garanties ;
 - Le **droit de la concurrence** peut limiter la mesure dans laquelle une plateforme numérique peut partager des informations commerciales ;
 - **Difficultés auxquelles pourraient être exposées les plateformes numériques** pour le partage de données qui ne sont pas détenues dans la juridiction d’imposition.
- Afin de minimiser la charge administrative pesant sur une plateforme, **vérifier que les informations qui lui sont demandées ne font pas double emploi avec des informations qui doivent être fournies par d’autres moyens** à l’administration fiscale ou à une autre autorité ;
- **Fournir des indications claires** sur le type d’informations considérées comme pertinentes/utiles (notamment le type d’informations à communiquer, sous quelle forme, selon quelle fréquence, etc.) ;

- **Envisager des mesures pour faciliter le respect des obligations** (par exemple en autorisant l'emploi d'un système de déclaration électronique puisque les procédures des entreprises sont de plus en plus automatisées) – prendre pour point de référence certaines des recommandations du Rapport sur les mécanismes de collecte – Chapitre 3, Section C.5 (OCDE, 2017^[1]) ;
- **Être conscient qu'une plateforme peut avoir besoin d'un délai suffisant** pour faire en sorte que les systèmes de gestion et transmission de données et les capacités analytiques nécessaires soient en place. Les plateformes numériques peuvent avoir besoin d'améliorer leurs capacités technologiques (par exemple, elles peuvent avoir besoin d'adapter leurs systèmes internes pour recueillir et mettre à disposition les données demandées).
- **Promouvoir une coopération étroite entre administrations fiscales et plateformes numériques** pour la demande/la transmission des données (par exemple, envisager de rédiger un contrat stipulant de façon détaillée les modalités du partage de données, les attentes du fisc, les dispositions prises pour travailler en mode collaboratif, etc.) ;
- **Veiller à ce que les données collectées soient utilisées efficacement pour améliorer fortement le respect des règles** (voir le Chapitre 4) ;
- **Partager les données reçues des plateformes numériques avec les autorités douanières et/ou autres** qui sont concernées de manière à exploiter pleinement ces données ;
- **Être conscient que la coopération internationale peut être très bénéfique dans ce domaine** (voir le Chapitre 4).

3.3. Former les fournisseurs utilisant les plateformes numériques

3.3.1. Contexte et approche envisageable

Les obligations en matière de TVA/TPS peuvent poser des difficultés aux entreprises se livrant au commerce électronique transfrontalier, soit parce qu'il entraîne des obligations comptables et déclaratives et des règles de facturation particulières, soit parce qu'elles ne connaissent pas toujours le taux de TVA/TPS en vigueur pour un bien ou service donné dans le pays d'imposition. Ces difficultés sont particulièrement aiguës quand une entreprise vend dans plusieurs pays.

Les Principes directeurs (OCDE, 2017^[2]) et le Rapport sur les mécanismes de collecte (OCDE, 2017^[1]) soulignent qu'une stratégie de communication appropriée est indispensable pour amener les fournisseurs étrangers à respecter leurs obligations avec la rigueur voulue dans le pays d'imposition¹. L'expérience tendrait à prouver que la possibilité d'accéder facilement à des instructions aisément compréhensibles par les contribuables se traduit par une meilleure exécution de leurs obligations, en particulier dans les pays qui ont mis en place des mécanismes administratifs et d'identification simplifiés pour le recouvrement de la TVA/TPS sur les importations. À cet égard, le rapport du FMI/de l'OCDE sur la sécurité juridique en matière fiscale, qui souligne que « *des programmes anticipateurs d'éducation et de dialogue avec les contribuables concourent à la connaissance claire de leurs obligations par ces derniers* », montre combien l'éducation des fournisseurs est utile (FMI/OCDE, 2017^[3]).

Cependant, en pratique, les administrations fiscales peuvent éprouver des difficultés à toucher les fournisseurs situés hors de leur juridiction pour les informer de leurs

obligations, en particulier pour ce qui a trait à la vente de biens car bien souvent des millions de fournisseurs du monde entier sont actifs sur les plateformes.

Étant donné que de nombreux fournisseurs passent par des plateformes électroniques pour accéder au marché mondial, il est possible d'utiliser celles-ci comme un moyen de communication pour envoyer en temps utile aux fournisseurs des informations exactes sur leurs obligations en matière de TVA/TPS. On remarquera que plusieurs plateformes numériques ont communiqué de leur propre initiative avec leurs fournisseurs au sujet des obligations dont ils sont redevables au titre de la TVA/TPS dans les diverses juridictions d'imposition, notamment en ouvrant des forums en ligne à l'intention de leurs communautés de fournisseurs de telle sorte que des informations sur les grandes questions de réglementation puissent être partagées.

L'expérience montre que la possibilité d'accéder à ces informations en un seul lieu (par exemple sur un portail Internet dédié au lieu d'avoir à consulter plusieurs sites) augmente l'efficacité de la communication et permet aux autorités fiscales d'effectuer plus facilement les mises à jour nécessaires. Il est toutefois reconnu que les administrations fiscales n'ont pas forcément les moyens technologiques requis pour mettre à disposition/actualiser ces informations et les mettre à la disposition des fournisseurs dans le monde entier. La capacité des plateformes numériques de communiquer avec les fournisseurs, souvent très nombreux, qui réalisent des ventes par leur intermédiaire offre aux administrations fiscales un canal d'une efficacité incomparable pour diffuser des informations sur les obligations de ces fournisseurs en matière de TVA/TPS. Il serait ainsi possible de diffuser des directives, d'envoyer des messages directs notifiant les modifications des obligations des fournisseurs et d'organiser des séminaires sur Internet et dispenser les conseils des administrations fiscales grâce aux forums communautaires créés par les plateformes.

3.3.2. Conception générale et observations/considérations de fond

Les considérations de fond ci-après concernent le rôle éducatif joué par les plateformes ou par leur intermédiaire:

- Le rôle éducatif est **conçu de manière à compléter et non à remplacer** les stratégies de communication existantes des administrations fiscales pour informer les entreprises de leurs obligations;
- Dans leur communication avec les fournisseurs, les plateformes doivent **pouvoir se fier aux informations qu'elles ont reçues des administrations fiscales**;
- Les informations fournies au sujet des obligations en question doivent être **ciblées, claires et à jour²**;
- Toute modification de ces informations doit être **communiquée aux plateformes par les administrations fiscales en temps utile** afin qu'elles puissent en aviser promptement leurs fournisseurs;
- Puisqu'il est possible aux administrations fiscales de travailler avec les plateformes pour répondre aux questions de leurs fournisseurs, les **administrations fiscales sont invitées à ouvrir un dialogue proactif avec les plateformes** à ce sujet.

3.4. Accords de coopération formels

3.4.1. Considérations préliminaires et de fond

Une autre solution envisageable par les administrations fiscales est la conclusion avec les plateformes numériques d'accords en bonne et due forme fondés sur le principe de discipline fiscale basée sur la coopération. Ce type d'accord comporte par essence de multiples facettes parce qu'il peut combiner des mesures et approches très diverses pour amener les plateformes numériques à assurer un respect aussi strict que possible des règles relatives à la TVA/TPS sur les ventes en ligne. En général, ces accords prévoient le partage d'informations (périodique et spontané), un volet éducatif (notamment en utilisant les plateformes comme vecteur de communication pour informer les fournisseurs de leurs obligations, etc.) et des mécanismes pour alerter les autorités fiscales et les plateformes des fraudes et répondre rapidement aux notifications par lesquelles une administration fiscale informe une plateforme qu'un de ses fournisseurs n'a pas respecté ses obligations en matière de TVA/TPS.

Ces accords sont bâtis en fonction du modèle de discipline fiscale basée sur la coopération. En 2013, dans un rapport intitulé *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, le Forum sur l'administration de l'impôt a examiné les moyens de recouvrer efficacement les impôts grâce à la discipline fiscale basée sur la coopération entre l'administration fiscale et les entreprises (OCDE, 2013^[4]). Cette étude recommandait aux autorités fiscales de tisser des relations reposant sur la confiance et la coopération. Ce rapport était basé sur un examen approfondi de l'expérience pratique des pays ayant instauré des relations de ce type. En outre, deux rapports récents du *Forum de l'UE sur la TVA*³ concernant la coopération entre administrations fiscales et entreprises livrent des indications générales sur les domaines se prêtant à une telle coopération et les bénéfices qu'on pourrait en attendre.

Bien que les accords de ce type entre administrations fiscales et plateformes soient par définition facultatifs, ils pourraient aussi porter sur les obligations qui résultent de la loi et non d'engagements contractuels, en particulier sur le partage d'informations. Il pourrait en outre être opportun de rendre ces accords publics car non seulement cela renforcera la transparence, mais en outre cela pourrait inspirer confiance aux consommateurs, aux fournisseurs et aux entreprises concurrentes dans les pays où sont réalisées les ventes.

3.4.2. Champ d'application des accords de coopération formels

Comme on l'a vu plus haut, il se peut que les autorités fiscales désirent axer ces accords sur la fourniture d'informations, l'éducation des plateformes et de leurs fournisseurs et, de manière générale, sur la coopération en ayant pour but de faire mieux respecter les règles tout en réduisant les incertitudes affectant les plateformes ou leurs fournisseurs quant à leurs obligations.

Un accord de coopération formel pourrait être particulièrement indiqué si une plateforme numérique ne joue aucun rôle dans ou n'est pas responsable de la collecte et du reversement de la TVA/TPS, même si ce type d'accords a encore son utilité dans le cas où la plateforme supporte la responsabilité entière de certaines transactions telles que les importations, mais pas dans d'autres cas tels que les ventes effectuées par un fournisseur dans son propre pays. Les administrations fiscales pourront également souhaiter conclure des accords de coopération formels avec des plateformes numériques à titre d'étape intermédiaire avant de leur appliquer un régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS. Cette démarche n'est pas sans intérêt parce que l'instauration d'un tel régime de responsabilité

peut nécessiter un délai préalable, si bien qu'un accord de coopération peut contribuer à la sécurisation des recettes de TVA/TPS dans l'immédiat.

L'engagement de partage d'informations que comporte un tel accord peut être plus profitable qu'une obligation légale de déclaration parce qu'il peut inciter une plateforme à suivre une démarche anticipatrice pour détecter les comportements suspects de ses fournisseurs, à bloquer ceux qui ne respectent pas leurs obligations et à fournir en temps utile des informations ciblées sur les infractions à une administration fiscale de telle sorte que cette dernière puisse viser plus efficacement ces fournisseurs, même s'ils migrent vers d'autres plateformes.

La dimension éducative d'un accord peut contribuer utilement à l'amélioration de la discipline fiscale étant donné que de nombreux fournisseurs recourant à une plateforme sont situés dans un pays autre que celui d'imposition et risquent donc de mal connaître leurs obligations vis-à-vis de ce dernier. On peut inclure dans les mesures éducatives que pourrait stipuler un contrat de coopération la mise à disposition et la diffusion de guides par l'intermédiaire d'une plateforme, l'envoi de messages directs notifiant les modifications des obligations des fournisseurs, l'organisation de séminaires sur Internet et des conseils des administrations fiscales grâce aux forums communautaires créés par les plateformes. Un tel accord peut être particulièrement précieux pour une administration fiscale car il lui permet de toucher efficacement les fournisseurs d'une plateforme.

L'aspect coopératif d'un accord concerne la capacité d'une administration fiscale d'assurer une liaison efficace avec une plateforme numérique et vice-versa de manière à faciliter le respect des obligations incombant à ses fournisseurs. Par exemple, en vertu des dispositions sur la responsabilité conjointe et solidaire (voir le Chapitre 4), une administration fiscale pourrait communiquer efficacement avec la personne désignée comme interlocuteur (contact) pour lui donner des indications détaillées sur un fournisseur qui ne s'acquitte pas de ses obligations et permettre ainsi à la plateforme utilisée par celui-ci de prendre en interne les dispositions qui s'imposent pour l'obliger à respecter ses obligations, dans un premier temps en contraignant le fournisseur à s'immatriculer dans le pays d'imposition et dans un second temps, si nécessaire, en l'empêchant d'utiliser la plateforme. Au surplus, une plateforme ayant la possibilité de joindre un interlocuteur dédié chez l'administration fiscale peut lui signaler les manquements aux règles en temps utile. On peut envisager de rendre public un accord de coopération conclu avec une plateforme. Cette publicité peut être utile aux consommateurs parce qu'elle indique clairement quelles plateformes sont « sûres » au regard des règles de TVA/TPS, en particulier s'ils achètent en ligne des biens pour lesquels la TVA/TPS doit être payée à une plateforme en tant que point de vente, de telle sorte qu'ils sachent qu'ils n'auront plus de TVA/TPS à régler au moment de l'importation de ces biens. Il peut être nécessaire de rappeler dans ces accords, si tel est le cas, que les autres sujets concernant les consommateurs, comme la sécurité des produits, le respect des droits de propriété intellectuelle, etc. sont exclus de leur champ d'application.

3.4.3. Conception générale et observations/considérations de fond

Les considérations générales et considérations de fond ci-après peuvent être prises en compte par une administration fiscale pour l'application d'un accord de coopération formel à une plateforme numérique.

- **Les termes et conditions et la durée de validité de l'accord doivent être clairs**, en particulier en ce qui concerne toute question juridique telle que, par exemple, la responsabilité conjointe et solidaire, les délais de réponse aux

demandes de renseignements, les coordonnées des personnes désignées comme interlocuteur chez les parties signataires, etc. ;

- Les termes de l'accord doivent être **réalistes et proportionnés** en gardant à l'esprit le fait qu'ils reposent sur le volontariat et la discipline fiscale basée sur la coopération entre l'administration fiscale et une plateforme. L'accord doit en outre faire l'objet de révisions périodiques pour s'assurer de son efficacité ;
- L'administration fiscale et la plateforme peuvent avoir intérêt à **rendre l'accord public**. En effet, sa divulgation peut inspirer confiance aux fournisseurs et aux entreprises concurrentes dans le pays où opère la plateforme. À cet égard, une démarche envisageable consiste pour une administration fiscale à rédiger un accord cadre en concertation avec des plateformes, puis à leur demander de signer cet accord et de le faire savoir. Cette démarche a en outre le mérite de garantir la transparence et des conditions de concurrence équitables entre les plateformes ;
- Les considérations relatives au **partage d'informations** qui ont été énumérées plus haut, tant pour le fond que pour la conception de l'accord, s'appliquent tout autant ici.

3.5. Plateformes agissant spontanément en tant qu'intermédiaire

3.5.1. Considérations préliminaires et de fond

Les Principes directeurs reconnaissent que « le respect de leurs obligations fiscales par les fournisseurs non-résidents pourrait être encore facilité en leur permettant de désigner une tierce partie pour agir en leur nom dans l'exécution de certaines procédures telles que le dépôt des déclarations. Cela pourrait être particulièrement utile en ce qui concerne les petites et moyennes entreprises et les entreprises qui sont confrontées à des obligations dans plusieurs juridictions. »⁴ (OCDE, 2017_[2]) Les fonctions de ces tierces parties en matière de conformité fiscale peuvent être cantonnées à des tâches purement administratives telles que le calcul de la TVA/TPS et son versement à l'administration fiscale ou être nettement plus vastes, au point que certaines assument la responsabilité intégrale des fournisseurs.⁵ (OCDE, 2017_[1]) En conséquence, les autorités fiscales pourraient envisager d'autoriser les plateformes à assumer spontanément le rôle de ces tierces parties pour le compte de leurs fournisseurs. Cette démarche pourrait être particulièrement opportune dans les cas où une plateforme est considérée comme responsable de certaines ventes seulement (voir plus bas). Cette disposition pourrait avoir des effets bénéfiques sur la discipline tant de la plateforme que de ses fournisseurs.

3.5.2. Champ d'application

Ce qui importe le plus à une juridiction ayant à définir le champ d'une mesure autorisant une plateforme à jouer spontanément le rôle d'intermédiaire est qu'il en résulte un recouvrement plus efficient et efficace des impôts qui lui sont dus. Une administration fiscale peut donc trouver des vertus à un accord en vertu duquel une plateforme de confiance collecte la TVA/TPS ou assume la responsabilité de la TVA/TPS pour le compte de ses fournisseurs, qui peuvent se compter par milliers.

Une juridiction pourrait permettre que cette disposition fonctionne de manière à compléter le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS en l'appliquant à des transactions qui ne sont pas couvertes par cette obligation (voir le Chapitre 2). Cette juridiction pourrait aussi décider que le modèle d'exercice spontané du rôle d'intermédiaire

constitue une mesure d'attente utile avant l'entrée en vigueur du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS.

Plus précisément, une juridiction pourra, pour les importations de biens achetés en ligne, autoriser des plateformes à agir spontanément en tant qu'intermédiaires en collectant et reversant la TVA/TPS sur ces marchandises importées et en allant ainsi au-delà des obligations mises à leur charge par la loi. À titre d'illustration, si le régime de responsabilité décrit dans le Chapitre 2 n'est appliqué qu'aux importations de biens dont la valeur est inférieure au seuil d'exonération, on pourrait envisager d'offrir aux plateformes numériques la possibilité d'assumer volontairement pour le compte de leurs fournisseurs la collecte et le reversement de la TVA/TPS pour la fraction du prix qui excède le seuil d'exonération. Les accords de ce type devraient être conclus en concertation étroite avec l'administration des douanes.

Enfin, une autre considération relative au champ d'application concerne le fait de savoir si ces dispositions peuvent concerner les ventes effectuées par un fournisseur dans son propre pays et sous quelles conditions. Comme pour les fournisseurs étrangers, il y a lieu de prendre en compte les conséquences éventuelles sur les fournisseurs qui ne sont pas tenus de s'immatriculer à la TVA/TPS.

3.5.3. Conception générale et considérations de fond

Comme ces accords sont facultatifs alors qu'ils peuvent être bénéfiques pour les autorités fiscales parce qu'ils entraînent un plus grand respect des obligations légales, il est crucial qu'ils apportent aux plateformes numériques des avantages dans le domaine de leurs propres obligations. Ce constat est particulièrement vrai si une plateforme numérique n'est pas située dans le pays ayant les droits d'imposition. En conséquence, les juridictions peuvent envisager la mise en place d'un régime administratif et d'identification simplifié afin de faciliter le respect des obligations fiscales. À ce propos, les pays peuvent s'inspirer des conseils très complets énoncés dans le Chapitre 3 du Rapport sur les mécanismes de collecte qui portent sur la conception et les modalités pratiques selon lesquelles fonctionnent les régimes administratifs et d'identification simplifiés (OCDE, 2017^[1]).

Les autres considérations à prendre en compte sont les suivantes :

- Le **champ d'un tel accord pour jouer spontanément le rôle d'intermédiaire** doit être défini avec précision (par exemple en stipulant quels sont les biens qui, soit par nature, soit du fait de leur valeur, en sont exclus) ;
- L'accord pour jouer spontanément le rôle d'intermédiaire doit donner lieu à la **rédaction en termes très clair d'un accord souscrit par la plateforme et son fournisseur** afin de faire en sorte que leurs responsabilités respectives en matière de TVA/TPS soient clairement délimitées. La possibilité qu'un fournisseur effectue des ventes par l'entremise de plusieurs plateformes doit aussi être prise en compte dans l'accord ;
- Il se peut qu'une plateforme décide d'inclure cet accord **dans l'offre de services** qu'elle propose à ses fournisseurs ;
- Il est légitime qu'une plateforme choisissant de jouer spontanément le rôle d'intermédiaire en collectant et reversant la TVA/TPS sur les ventes en ligne puisse **bénéficier de tout régime d'identification et de recouvrement simplifié** qui est ordinairement proposé à ses fournisseurs ;

- Il est essentiel d'une administration fiscale ou douanière ait les **moyens de vérifier que la TVA/TPS a été ou sera bien comptabilisée** et que la plateforme en assume la responsabilité.

Notes

¹ Directives, Chapitre 3, Section C.3.3.7. Accès à l'information ; Rapport sur les mécanismes de collecte, Chapitre 3, Section C.7 Stratégie de communication – accès à l'information.

² Rapport sur les mécanismes de collecte, Chapitre 3, Encadré 4 – informations à mettre à disposition pour aider les fournisseurs étrangers à s'acquitter de leurs obligations dans le cadre d'un régime d'identification et de recouvrement simplifié.

³ Le Forum de l'UE sur la TVA est une plateforme de discussion à laquelle participent des représentants des administrations fiscales et des entreprises. Des informations sur le forum sont disponibles à l'adresse https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-forum_en.

Le rapport de 2016 sur la coopération est disponible à l'adresse https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/vat_gap/2016-03_guide-on-adm-cooperation_en.pdf.

Le rapport de 2018 sur le commerce électronique est disponible à l'adresse https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/d-1507602_report_consolidated_en.pdf.

⁴ Principes directeurs, paragraphe 3.148.

⁵ Rapport sur les mécanismes de collecte Chapitre 2, Section C.

Références

- FMI/OCDE (2017), *Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, [3]
<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>.
- OCDE (2017), *Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS - OCDE*, OCDE, Paris, [1]
<http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/mecanismes-pour-la-collecte-effective-de-la-tva-tps.htm>
 (consulté le 24 mai 2019).
- OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, OCDE, Paris, [2]
<https://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr>.
- OCDE (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OCDE, Paris, [4]
<https://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>.

Chapitre 4. Mesures d'accompagnement pour un recouvrement effectif et efficient de la TVA/TPS sur les ventes en ligne

Ce chapitre décrit les mesures d'accompagnement pour la collecte efficace et effective de la TVA/TPS sur les ventes en ligne, au-delà de celles qui visent spécifiquement les plateformes numériques. Ce chapitre aborde les possibilités offertes par le régime de responsabilité conjointe et solidaire pour favoriser la coopération et inciter les acteurs à s'acquitter de leurs obligations ; il étudie en outre les dispositions qui pourraient être adoptées pour faire en sorte que les ventes effectuées par l'intermédiaire de centres logistiques (« fulfilment houses ») soient taxées comme il convient. Il rappelle la nécessité d'actions visant à aider et inciter les vendeurs en ligne qui ne passent pas par une plateforme numérique (vendeurs « en direct ») à s'acquitter de leurs obligations et souligne l'importance, à l'échelon national, de la coopération et du partage d'informations entre les administrations fiscales et douanières et, à l'échelon international, des échanges de renseignements et de la coopération administrative, en particulier pour que l'analyse des risques aboutisse à plus de discipline fiscale.

4.1. Introduction

Les Chapitres 2 et 3 traitaient des obligations et des missions qui pourraient incomber aux plateformes numériques dans le processus de recouvrement de la TVA/TPS. Ce chapitre examine plusieurs autres mesures qui pourraient être prises par les autorités fiscales pour minimiser les infractions aux règles de TVA/TPS sur les ventes en ligne. Il reconnaît que l'application et le contrôle de la TVA/TPS ne concernent pas que les ventes par l'intermédiaire des plateformes numériques, de sorte que sa perception effective doit s'inscrire de manière plus générale dans une stratégie globale pour assurer le bon recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. Au surplus, les insuffisances du recouvrement engendrent des distorsions de concurrence entre les entreprises et plateformes qui respectent leurs obligations et celles qui ne le font pas. Ces conditions de concurrence inégales peuvent nuire aux entreprises traditionnelles disposant de magasins physiques, aux entreprises qui réalisent des ventes en ligne dans leur propre pays, aux plateformes respectueuses de leurs obligations, et même aux fournisseurs situés dans d'autres pays.

En conséquence, les administrations fiscales sont invitées à consacrer toute l'attention qu'elles méritent aux fonctions et obligations incombant, au-delà des plateformes numériques, à tous les autres acteurs du commerce en ligne. Adopter cette perspective plus large est indispensable pour assurer un recouvrement efficace parce que les pays risqueraient des pertes de recettes si les fournisseurs pouvaient trouver des possibilités de se soustraire à leurs obligations en matière de TVA/TPS, soit en vendant directement aux consommateurs (c'est-à-dire sans passer par une plateforme numérique soumise à ces obligations), soit en recourant à des plateformes qui ne respectent pas leurs obligations ou à des centres logistiques.

Ce chapitre aborde les possibilités offertes par le régime de responsabilité conjointe et solidaire pour favoriser la coopération et inciter les acteurs à s'acquitter de leurs obligations ; il étudie en outre les dispositions qui pourraient être adoptées pour faire en sorte que les ventes effectuées par l'intermédiaire de centres logistiques soient taxées comme il convient. Il rappelle en outre la nécessité d'actions visant à aider et inciter les vendeurs en direct, qui ne passent pas par une plateforme numérique pour vendre sur Internet, à s'acquitter de leurs obligations et souligne l'importance, à l'échelon national, de la coopération et du partage d'informations entre administrations et, à l'échelon international, des échanges de renseignements et de la coopération administrative, en particulier pour que l'analyse des risques aboutisse à plus de discipline fiscale.

4.2. Responsabilité conjointe et solidaire

4.2.1. Synthèse

L'adoption de mesures législatives instituant une responsabilité conjointe et solidaire pour favoriser un meilleur recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne peut être envisagée. Ces mesures peuvent s'appliquer aux plateformes numériques dans le cas où une plateforme n'est pas responsable de la TVA/TPS sur les ventes en ligne effectuées par son entremise.

En général, la responsabilité conjointe et solidaire n'est pas considérée comme un très bon outil pour assurer le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne parce que celui-ci incombe légalement soit à une plateforme, soit à un fournisseur. Elle peut néanmoins

fournir aux autorités fiscales une arme supplémentaire en cas d'infractions, et même jouer un rôle dissuasif contre les comportements abusifs.

Cette section, qui décrit la manière dont la responsabilité conjointe et solidaire peut fonctionner en pratique, s'inspire de l'expérience des pays qui l'ont instaurée. De fait, l'expérience récente montre que la responsabilité conjointe et solidaire peut inciter fortement les plateformes numériques à s'assurer que les fournisseurs qui recourent à leurs services respectent bien leurs obligations en matière de TVA/TPS. Cette section rappelle en outre qu'il est souhaitable de ne pas faire peser une charge disproportionnée sur les plateformes numériques pour l'application de ce régime, notamment en ce qui concerne les diligences raisonnables qu'elles doivent accomplir, ce qui participe en outre du souci d'équité.

4.2.2. Application pratique de la responsabilité conjointe et solidaire aux plateformes numériques

La responsabilité conjointe et solidaire pourrait être imposée aux plateformes numériques dans les cas où la loi ne leur fait pas supporter la responsabilité de la TVA/TPS sur les ventes que leurs fournisseurs réalisent par leur intermédiaire, c'est-à-dire où c'est sur les fournisseurs que pèse la responsabilité de la TVA/TPS sur les ventes effectuées par l'intermédiaire d'une plateforme. Si un fournisseur ne respecte pas ses obligations, la responsabilité conjointe et solidaire permet à l'administration fiscale de déclarer la plateforme numérique conjointement et solidairement responsable de la TVA/TPS qu'il n'a pas acquittée.

Les pays appliquant cette disposition sont d'avis que deux grandes variantes peuvent être employées pour son application et qu'elles peuvent être conçues de manière à fonctionner ensemble:

- Dans la **variante 1**, une plateforme numérique est tenue pour conjointement et solidairement responsable des montants futurs de TVA/TPS qui ne seraient pas déclarés par ses fournisseurs une fois que l'administration fiscale a détecté ces infractions, qu'elle les a signalées à la plateforme et que cette dernière n'a pas pris les mesures appropriées dans le nombre de jours imparti. En général, les mesures que doit prendre la plateforme consistent à faire en sorte que son fournisseur se conforme à ses obligations ou à le placer sous embargo ;
- Dans la **variante 2**, une plateforme numérique peut être tenue pour conjointement et solidairement responsable des montants de TVA/TPS qu'un fournisseur n'a pas déclarés dans le passé alors qu'elle aurait raisonnablement dû s'attendre¹, au vu des activités de ce fournisseur sur sa plateforme, à ce que celui-ci se soit immatriculé pour la TVA/TPS alors qu'il ne l'a pas fait.

Aucune des deux variantes ne fait peser la responsabilité principale sur la plateforme numérique, ce qui n'empêche pas que l'une et l'autre peuvent aider une juridiction à rendre plus efficaces ses efforts pour percevoir effectivement les impôts qui lui sont dus.

4.2.3. Description de la variante 1 – montants futurs (variante prospective)

Dans cette variante, l'administration fiscale informe une plateforme que certains de ses fournisseurs n'ont pas respecté leurs obligations. Cette notification préalable de l'administration fiscale laisse à la plateforme un nombre de jours donné pour prendre les mesures appropriées en vue d'obtenir le paiement de la TVA/TPS sur les ventes effectuées par le fournisseur fautif. Le plus souvent, les mesures que doit prendre la plateforme sont

les suivantes : (i) faire en sorte que le fournisseur qui n'a pas respecté ses obligations en matière de TVA/TPS s'en acquitte conformément à la notification de l'administration fiscale ou (ii) l'empêcher d'utiliser la plateforme. Si la plateforme numérique ne prend pas les mesures appropriées dans ce délai, l'administration fiscale peut décider de la tenir pour conjointement et solidairement responsable de la TVA/TPS sur toutes les ventes qui seraient effectuées à l'avenir par le fournisseur indélicat.

Les fournisseurs qui ne respectent pas leurs obligations (que ce soient des personnes physiques ou morales) et effectuent des ventes en ligne sous plusieurs identités peuvent être une source de complexité. Si une administration fiscale a connaissance d'un tel cas de figure, elle devra notifier à la plateforme numérique toutes les identités appartenant à ce fournisseur pour que la règle sur la responsabilité conjointe et solidaire soit vraiment efficace. Si un fournisseur qui ne respecte pas ses obligations apparaît sur plusieurs plateformes, une notification devra être envoyée à toutes les plateformes.

En général, cette variante n'exige pas de l'administration fiscale qu'elle prouve le comportement frauduleux du fournisseur ou le fait que la plateforme numérique avait connaissance de ce comportement. Mais la phase de notification préalable prévue dans cette variante permettra généralement à un fournisseur bien intentionné de disposer d'un temps suffisant pour régulariser sa situation.

4.2.4. Description de la variante 2 – priorité aux montants passés (variante rétrospective)

Cette variante permet à une administration fiscale de rendre une plateforme numérique responsable des ventes passées d'un fournisseur qui n'a pas respecté ses obligations si elle aurait dû, au vu des activités de celui-ci sur sa plateforme, avoir raisonnablement lieu de s'attendre à ce qu'il soit immatriculé à la TVA/TPS alors qu'il ne l'était pas. Cette variante du modèle de responsabilité conjointe et solidaire a pour effet de mettre à la charge des plateformes numériques une obligation d'effectuer des diligences raisonnables (connaissance du client) sur leurs fournisseurs en leur demandant leur numéro d'immatriculation à la TVA/TPS et en vérifiant qu'il est valide.

Une plateforme numérique peut éviter cette responsabilité conjointe et solidaire si elle prend des mesures correctrices telles que l'interdiction pour le fournisseur d'utiliser sa plateforme et/ou l'envoi à l'administration fiscale concernée d'une notification si les diligences raisonnables ont révélé que le fournisseur n'est pas immatriculé à la TVA/TPS dans la juridiction d'imposition ou se livre à des activités suspectes.

Dans cette variante, c'est à la plateforme qu'il incombe de contrôler elle-même les numéros d'immatriculation de ses fournisseurs pour éviter d'être tenue pour conjointement et solidairement responsable des ventes passées de ceux qui n'ont pas respecté leurs obligations. Cela suppose néanmoins que la plateforme numérique dispose des moyens pratiques et juridiques de vérifier si le numéro d'immatriculation qu'un fournisseur affiche avec son nom commercial est valide (il faut par exemple que les règles sur le secret fiscal ne fassent pas obstacle à la vérification par la plateforme de la validité du numéro d'immatriculation de son fournisseur à la TVA/TPS dans le pays d'imposition et que la plateforme puisse utiliser des données électroniques ou d'autres moyens pour contrôler les numéros d'immatriculation à la TVA/TPS.

4.2.5. *Considérations relatives à la mise en œuvre de la responsabilité conjointe et solidaire*

Les considérations ci-après peuvent être prises en compte pour l'application de la responsabilité conjointe et solidaire :

- Quoique les régimes de responsabilité conjointe et solidaire ne fassent pas peser la responsabilité principale du recouvrement de la TVA/TPS sur les plateformes numériques, ils **peuvent aider les juridictions dans leurs efforts pour faire respecter les règles, et en particulier les doter d'un mécanisme permettant d'obliger promptement les fournisseurs fautifs à s'acquitter de leurs obligations et/ou de les empêcher d'utiliser une plateforme** (voir la Variante 1). À cet égard, on remarquera qu'une disposition « prospective » sur la responsabilité conjointe et solidaire (Variante 1) peut, en principe, être appliquée sans que l'administration fiscale ait à prouver qu'une plateforme savait qu'un fournisseur ne respectait pas ses obligations au titre de la TVA/TPS. Ce cas de figure est différent de celui de la Variante 2, dans laquelle cette preuve sera le plus souvent exigée pour justifier l'imposition à une plateforme d'une responsabilité conjointe et solidaire pour les montants de TVA/TPS qui n'ont pas été réglés sur les ventes passées ;
- Dans la Variante 2, une plateforme peut se prémunir contre le risque de responsabilité conjointe et solidaire en appliquant à ses **fournisseurs des diligences raisonnables**. Ces contrôles peuvent aussi s'appliquer aux droits de propriété intellectuelle et aux dispositions légales en vigueur dans le pays de destination, par exemple en ce qui concerne les médicaments vendus sur ordonnance ;
- La responsabilité conjointe et solidaire part du principe qu'il est de **l'intérêt de la plateforme** tout autant que de l'administration fiscale de veiller à ce que les conditions de concurrence soient égales entre tous ses fournisseurs et de bannir ceux qui ne respectent pas les règles de son site, ne fût-ce que parce qu'ils pourraient nuire à sa réputation. Les plateformes devraient aussi juger qu'il est de leur intérêt d'aider leurs fournisseurs à respecter pleinement leurs obligations au titre de la TVA/TPS afin qu'ils puissent continuer à effectuer des transactions par leur intermédiaire ;
- Si une administration fiscale décide de recourir à cette mesure, elle doit veiller à **l'appliquer sur la totalité du marché du commerce électronique** afin d'éviter que les vendeurs qui n'ont pas respecté leurs obligations continuent à effectuer des transactions sur d'autres plateformes ;
- Il importe aussi, quand une administration fiscale invoque la responsabilité conjointe et solidaire, qu'elle **se garde d'imposer aux plateformes des exigences trop lourdes et qu'elle énonce des critères très clairs pour éviter les incertitudes juridiques** ;
- La responsabilité conjointe et solidaire **peut être particulièrement efficace dans le cas où des biens sont entreposés dans le pays d'imposition** lorsque l'administration fiscale a accès à des informations par le truchement de centres logistiques locaux et est en mesure de saisir ces marchandises ;
- Pour appliquer la Variante 2, l'administration fiscale devra s'assurer que les plateformes numériques ont **accès à des listes à jour des numéros d'immatriculation à la TVA/TPS** de manière à avoir la possibilité de valider le numéro de TVA/TPS indiqué par un fournisseur ;

- On remarquera que les régimes de responsabilité conjointe et solidaire **supposent qu'une administration fiscale détecte au préalable des infractions** alors que tel n'est pas le cas, par exemple, dans le régime de responsabilité intégrale au titre de la TVA/TPS, ce qui peut exiger de l'administration des **efforts** non négligeables et/ou être au-delà de ses capacités ;
- Il existe un **risque que les fournisseurs qui n'ont pas respecté leurs obligations contournent les règles en s'inscrivant à nouveau sous une autre identité ou sous le nom d'une autre entité juridique sur la plateforme qu'ils ont utilisée**. On peut cependant défendre l'idée selon laquelle certains facteurs commerciaux peuvent atténuer ce risque puisque, une fois radié par une **plateforme**, un fournisseur perd son historique et les notes de satisfaction de ses clients, dont on sait combien ils sont essentiels pour rassurer un consommateur final et l'inciter à acheter à ce fournisseur. Cette mesure peut donc perturber l'activité du fournisseur et constituer une incitation puissante à se mettre en règle ;
- La mise en œuvre de la responsabilité conjointe et solidaire doit **être accompagnée par une communication dépourvue d'ambiguïtés** avec les plateformes pour s'assurer qu'elles comprennent parfaitement comment fonctionne ce dispositif et les mesures qu'elles peuvent prendre pour qu'il ne leur soit pas appliqué ;
- Le délai accordé pour se mettre en règle dans les deux variantes **doit tenir compte du temps nécessaire à un fournisseur bien intentionné pour régulariser sa situation**.

4.3. Surveiller les ventes effectuées par l'intermédiaire de centres logistiques

Les centres logistiques jouent un rôle de plus en plus important en ce qu'ils facilitent le commerce en ligne, si bien qu'il convient de lancer de nouvelles études sur ce secteur d'activité, les risques qui en résultent pour le recouvrement de la TVA/TPS et la nécessité et/ou l'opportunité de mesures le visant spécifiquement.

Les centres logistiques sont des entrepôts gérés par des tierces parties et chargés de la manutention de marchandises pour le compte de fournisseurs étrangers. De nos jours, les entreprises y recourent couramment pour la distribution de leurs produits (c'est-à-dire pour assurer les fonctions de réception, de traitement et de livraison), en particulier lorsqu'ils sont vendus à l'étranger. Les services logistiques procurent aux entreprises (à savoir les jeunes pousses et PME n'ayant pas les infrastructures et installations logistiques nécessaires, mais aussi les grandes entreprises) de nombreux avantages tels qu'une diminution des frais d'expédition et de fonctionnement, la livraison de biens dans le monde entier, la rapidité de livraison, une amélioration du service rendu au client et des solutions à forte intensité technologique (ex. : informations sur et suivi de chaque article, sélection des transporteurs, intégration avec les circuits de vente, etc.).

Il a toutefois été constaté que des centres logistiques ont aidé des fournisseurs étrangers à ne pas payer la TVA/TPS due sur les biens qu'ils vendaient. Les abus de ce type concernent pour la plupart des fournisseurs étrangers vendant des biens détenus physiquement dans un centre logistique géré par une tierce partie à des clients situés dans le pays où ces biens sont stockés sans que le montant qui devrait être facturé au titre de la TVA/TPS sur ces ventes soit acquitté (soit qu'aucune TVA/TPS ne soit payée, soit qu'un montant anormalement faible soit réglé au titre de la TVA/TPS par suite d'une sous-évaluation ou d'une

classification trompeuse). Ces manœuvres ont souvent été précédées par l'importation frauduleuse des marchandises dans ce pays par le fournisseur étranger. Étant donnée leur fonction d'entrepôt géré par une tierce partie ne s'occupant que des aspects logistiques des livraisons de biens pour le compte de fournisseurs étrangers, ces centres logistiques n'ont généralement pas (ou prétendent ne pas avoir) connaissance du statut de ces biens au regard de la TVA/TPS et, en principe, ils ne sont pas tenus de collecter la TVA/TPS sur leur vente aux consommateurs finaux.

On peut mettre fin à ces abus en imposant aux sociétés gérant un centre logistique de demander une autorisation d'exercice/un numéro d'immatriculation et en les soumettant à une obligation d'effectuer des **diligences raisonnables** sur les entreprises utilisant leurs installations et tenir un **registre des flux de biens à l'entrée et à la sortie du centre de traitement**. Elles pourraient en outre être tenues de remettre aux clients des notices sur leurs obligations au titre de la TVA/TPS (et éventuellement des droits de douane et d'autres impôts tel que les droits d'accise) et être soumises à des pénalités pouvant aller jusqu'à la saisie de biens ou la privation du droit d'exercer leur activité de centre de traitement si elles n'effectuent pas correctement leurs diligences raisonnables ou ne dénoncent pas les clients soupçonnés de ne pas s'être acquittés de leurs obligations. Les auteurs de ce rapport n'ignorent pas non plus que les centres logistiques peuvent être utilisés pour des ventes transfrontalières, qui sont donc un autre domaine susceptible de bénéficier de la coopération entre juridictions.

Les autorités fiscales pourraient envisager d'appliquer un régime de responsabilité conjointe et solidaire aux exploitants des centres logistiques. Il est cependant probable que la faisabilité de cette approche dépende du degré d'implication de ces centres logistiques dans une vente, si bien que les autorités fiscales devront s'interroger au préalable sur sa proportionnalité.

4.4. Ne pas perdre de vue les ventes effectuées hors des plateformes

Ce rapport recense les fonctions et obligations assumées par les plateformes numériques dans le recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne et propose aux administrations fiscales des mesures propres à garantir le recouvrement de la TVA/TPS sur ces ventes. Cependant, il est reconnu que, si une forte proportion des ventes en ligne est actuellement réalisée par l'intermédiaire de plateformes, un pourcentage non négligeable est effectué sans leur intervention par le biais des ventes directes. Les administrations fiscales sont invitées, lors de la conception et de la mise en œuvre des mesures destinées à favoriser le respect des obligations en matière de TVA/TPS sur les ventes en ligne, à veiller à ce que leur stratégie de recouvrement de la TVA/TPS sur les ventes en ligne prenne dûment en considération l'importance des ventes directes et les mesures nécessaires pour faire en sorte que ces ventes supportent effectivement la TVA/TPS, en particulier quand elles sont réalisées par des fournisseurs étrangers.

C'est pourquoi les Principes directeurs² rappellent que, selon toute probabilité, les entreprises étrangères satisferont d'autant mieux à leurs obligations que les obligations auxquelles elles sont soumises dans la juridiction d'imposition sont simples et limitées au strict nécessaire pour que l'impôt soit recouvré efficacement (OCDE, 2017^[1]). Les Principes directeurs invitent les administrations fiscales à faciliter le respect de leurs obligations par les fournisseurs étrangers, en particulier dans le cas de ventes transfrontalières aux consommateurs finaux, en appliquant un régime administratif et d'identification simplifié (OCDE, 2017^[1]). L'expérience des pays qui mettent en œuvre un tel régime confirme en effet qu'il est récompensé par une forte discipline fiscale des

fournisseurs étrangers. Pour ce régime administratif et d'identification simplifié, les juridictions peuvent s'inspirer des nombreux conseils figurant dans le Chapitre 3 du Rapport sur les mécanismes de collecte (OCDE, 2017^[2]). Comme cela est indiqué dans le Rapport sur les mécanismes de collecte, des mesures de simplification judicieuses sont un moyen efficace d'inciter et aider les entreprises ayant des obligations dans une pluralité de juridictions à s'en acquitter, ce qui devrait être particulièrement utile pour les vendeurs en direct (OCDE, 2017^[2]). Le rapport reconnaît en outre que la complexité des obligations pesant sur certains fournisseurs peut être une barrière suffisamment dissuasive pour les amener soit à s'en affranchir, soit à renoncer à servir les clients situés dans les pays où ces barrières sont en vigueur.

Il n'est pas non plus inutile de rappeler la possibilité, évoquée dans les Principes directeurs, que « le respect de leurs obligations fiscales par les fournisseurs non-résidents pourrait être encore facilité en permettant à ces fournisseurs de désigner une tierce partie pour agir en leur nom dans l'exécution de certaines procédures telles que le dépôt des déclarations. »³ (OCDE, 2017^[1]). Cela pourrait être particulièrement utile en ce qui concerne les petites et moyennes entreprises et les entreprises qui sont confrontées à des obligations dans plusieurs juridictions. Autoriser un vendeur en direct à faire appel à un prestataire de services extérieur peut atténuer le risque de manquements aux règles.

4.5. Coopération entre les administrations fiscale et douanière à l'échelon national

Cette section revient sur l'importance d'une coopération étroite entre les administrations fiscale et douanière pour assurer un recouvrement effectif et efficient de la TVA/TPS, des droits de douane et des autres droits et taxes sur les importations de biens achetés en ligne.

Le Chapitre 2 a déjà insisté sur l'importance d'une coopération étroite entre les administrations fiscales et des douanes pour garantir la viabilité du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS qui est applicable aux plateformes numériques. Il a cependant été reconnu qu'une coopération entre les administrations fiscale et des douanes est également nécessaire pour veiller au respect des règles sur les ventes qui ne sont pas réalisées par l'intermédiaire d'une plateforme numérique ou qui sont effectuées par celui d'un centre logistique, ou même qui n'entrent pas dans le champ du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS destiné aux plateformes numériques ou pour lesquelles une plateforme ne respecte pas ses obligations.

Il est vraisemblable que la coopération entre les administrations fiscale et douanière ait des répercussions positives sur l'efficacité et l'efficacé du recouvrement de la TVA/TPS et des droits de douane et autres droits sur les biens importés achetés en ligne et qu'elle minimise l'impact du recouvrement de ces taxes sur les chaînes de valeur liées aux ventes en ligne. Cette coopération aidera à faire en sorte que les ventes en ligne de biens importés soient traitées sur un pied d'égalité avec les ventes d'un fournisseur dans son propre pays aux fins de la TVA/TPS et des droits de douane, y compris dans le cas où elles sont effectuées par un magasin physique.

De même, l'extrême importance de la coopération entre les administrations fiscale et douanière est constamment soulignée dans le Cadre de normes pour le commerce électronique transfrontalier et les Directives sur la coopération douane/administration fiscale de l'OMD⁴.

La coopération entre les administrations fiscale et douanière peut être souhaitable dès la phase de conception des mesures de recouvrement de la TVA/TPS sur les importations de biens achetés en ligne. Elle devrait améliorer la cohérence des procédures et faciliter

l'application des réformes (y compris pour la conception et la mise en œuvre des systèmes informatiques) tout en favorisant une coopération continue.

La coopération entre les administrations fiscale et douanière pourrait aussi être étendue au partage d'informations, de bonnes pratiques et de renseignements, ce qui peut être facilité par une interconnectivité accrue des systèmes informatiques et par une coopération ciblée dans le cadre d'initiatives pour faire respecter les obligations légales et veiller à la perception effective de l'impôt. Cette coopération pourrait aussi prendre la forme de contrôles coordonnés incluant un audit des systèmes informatiques et de la comptabilité.

Les avantages de la coopération entre les administrations fiscale et douanière au niveau d'un pays peuvent être encore accrus par la coopération internationale et l'échange de renseignements.

4.6. Coopération administrative mutuelle et échange de renseignements

4.6.1. Synthèse

Eu égard à la croissance exponentielle des ventes en ligne transfrontalières et des recettes de TVA/TPS en jeu, la coopération internationale et l'échange de renseignements sont des armes particulièrement efficaces. Les Principes directeurs font une place de choix aux mécanismes dont disposent les pays en matière de coopération multi- et bilatérale (OCDE, 2017^[1]). Les deux types de coopération sont l'objet d'autres travaux du GT9, qui est conscient de la grande importance de sa tâche au vu des menaces que fait peser l'essor du commerce électronique sur le recouvrement de la TVA/TPS.

4.6.2. Les mécanismes existants de coopération mutuelle

Les Principes directeurs attirent l'attention sur les possibilités de coopération multilatérale offertes par la *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* qui a été développée conjointement par l'OCDE et le Conseil de l'Europe en 1988 et amendée par le Protocole en 2010 (OCDE, 2017^[1]). Cette Convention et le Protocole prévoient toutes les formes possibles de coopération administrative entre les Parties en ce qui concerne l'évaluation et la collecte des taxes, en particulier en vue de combattre la fraude et l'évasion fiscales. Ces outils sont d'autant plus utiles que les entreprises et les plateformes peuvent accéder de plus en plus facilement aux marchés des autres pays sans y avoir de présence physique. Quoique, en général, la Convention et le Protocole couvrent tous les impôts généraux sur la consommation, dont la TVA/TPS, il est possible à un pays d'en limiter l'application aux impôts sur le revenu/les bénéfices, les plus-values et la fortune.

Les Principes directeurs (OCDE, 2017^[1]) mettent aussi en lumière les possibilités de coopération bilatérale par l'échange de renseignements prévu dans l'article 26 du Modèle de convention fiscale (MCF) de l'OCDE (OCDE, 2017^[3]). Le paragraphe 10.1 des Commentaires sur l'article 26 du MCF prévoit la possibilité pour un État de *limiter le champ de l'échange de renseignements aux impôts couverts par le MCF (qui n'inclurait pas la TVA ou la TPS)*. Comme on l'a vu, il semble que cet instrument constitue une plateforme prometteuse pour échanger de l'information à la fois sur des cas particuliers et sur des cas plus généraux en matière de TVA/TPS. Un accord bilatéral pourrait donc fournir un mécanisme pour la coopération et le développement accru de solutions à des problèmes communs. Une autre solution consiste à invoquer le *Modèle d'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE* (OCDE, 2002^[4]).

Étant donné le rôle crucial que jouent les autorités douanières dans les ventes de biens transfrontalières, il convient aussi de souligner que l'OMD a élaboré divers instruments et outils facilitant les échanges de renseignements (tels que la Convention de Nairobi, le Modèle d'accord bilatéral d'assistance mutuelle administrative en matière douanière et les Douanes en réseau international). Sur la base de ces instruments, les administrations douanières ont conclu des accords/arrangements bilatéraux ou multilatéraux sur l'échange de renseignements.

4.7. Conforter la discipline fiscale par l'analyse des risques

Le Forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt a rédigé plusieurs guides et rapports dont peuvent s'inspirer les administrations fiscales pour mettre en œuvre des solutions d'analyse des risques basées sur l'expérience pratique des différents pays. Ces rapports sont notamment *Advanced Analytics for Better Tax Administration* (Forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt, 2016^[5]) et *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit* (Forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt, 2017^[6]).

Au vu de l'augmentation rapide du volume de colis et des difficultés qui en résultent pour un contrôle individuel de ces transactions, il peut être avantageux d'utiliser, voire adapter les systèmes d'analyse des risques existants pour faciliter le contrôle des ventes en ligne. L'analyse des risques pourrait être appliquée à tous les acteurs de la chaîne d'approvisionnement, à savoir les fournisseurs, les plateformes, les expéditeurs, les fournisseurs de services de paiement, les importateurs et les centres logistiques.

On se souviendra en outre que l'OMD a approuvé des normes sur la Gestion des risques pour la facilitation et le contrôle des échanges et sur l'Utilisation des techniques d'inspection non intrusive et de l'analyse des données qui font partie du Cadre de normes pour le commerce électronique transfrontalier publié en juin 2018 (voir également l'Annexe G). Ces instruments peuvent donc donner aux autorités fiscales et douanières la possibilité pratique de coopérer efficacement pour lutter contre les risques de pertes de recettes.

4.8. Rester vigilant contre les abus

Il est reconnu que les administrations fiscales doivent rester vigilantes contre les abus et prendre des mesures appropriées pour y mettre un terme. Il peut arriver dans certaines circonstances que certains acteurs de la chaîne d'approvisionnement tentent de contourner les règles ou de créer des structures artificielles pour se dérober à leurs obligations. À titre d'illustration, un fournisseur local peut décider de structurer ses activités de manière à reporter ses obligations sur une plateforme numérique étrangère qui, de son côté, ne respectera pas ses obligations en matière de TVA/TPS dans les pays d'imposition.

Les Principes directeurs reconnaissent que les autorités fiscales sont en droit de prendre des mesures proportionnées pour se protéger contre la fraude ou l'évasion fiscale, les pertes de recettes ou la distorsion de concurrence (voir Chapitre 4, Section 4.5 ci-dessus) (OCDE, 2017^[11]). Les outils recensés dans ce chapitre donnent aux autorités les moyens de maximiser la discipline fiscale. Comme on l'a vu plus haut, le fait que les ventes en ligne sont effectuées dans le monde entier souligne la nécessité d'une plus grande coopération administrative au niveau international, en particulier pour la notification aux autres administrations fiscales des schémas et structures qui auront pu être identifiés et l'application des bonnes pratiques pour combattre les abus.

Notes

¹ Cela dépendra du régime juridique en vigueur dans la juridiction d'imposition, lequel peut comprendre des mesures contre la fraude dans la chaîne d'approvisionnement ainsi que des mesures anti-abus.

² Principes directeurs, Chapitre 3, C.3.2 et C.3.3.

³ Principes directeurs, paragraphe 3.148.

⁴ Voir la Norme 7 du Cadre de normes pour le commerce électronique transfrontalier dans l'Annexe VII du présent rapport ; les Directives de l'OMD sur la coopération douane/administration fiscale sont disponibles à l'adresse www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/guidelines-on-customs-tax-cooperation.aspx

Références

- Forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt (2017), *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*, <http://www.oecd.org/fr/ctp/the-changing-tax-compliance-environment-and-the-role-of-audit-9789264282186-en.htm>. [6]
- Forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt (2016), *Advanced Analytics for Better Tax Administration*, <http://www.oecd.org/publications/advanced-analytics-for-better-tax-administration-9789264256453-en.htm>. [5]
- OCDE (2017), *Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS - OCDE*, OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/mecanismes-pour-la-collecte-effective-de-la-tva-tps.htm> (consulté le 24 mai 2019). [2]
- OCDE (2017), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017*, Éditions OCDE, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr. [3]
- OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr>. [1]
- OCDE (2002), *Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/33977677.pdf>. [4]

Annexe A. Liste de fonctions pertinentes pour l'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

Liste non exhaustive de fonctions pertinentes pour lesquelles s'assurer le concours des plateformes numériques dans le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS

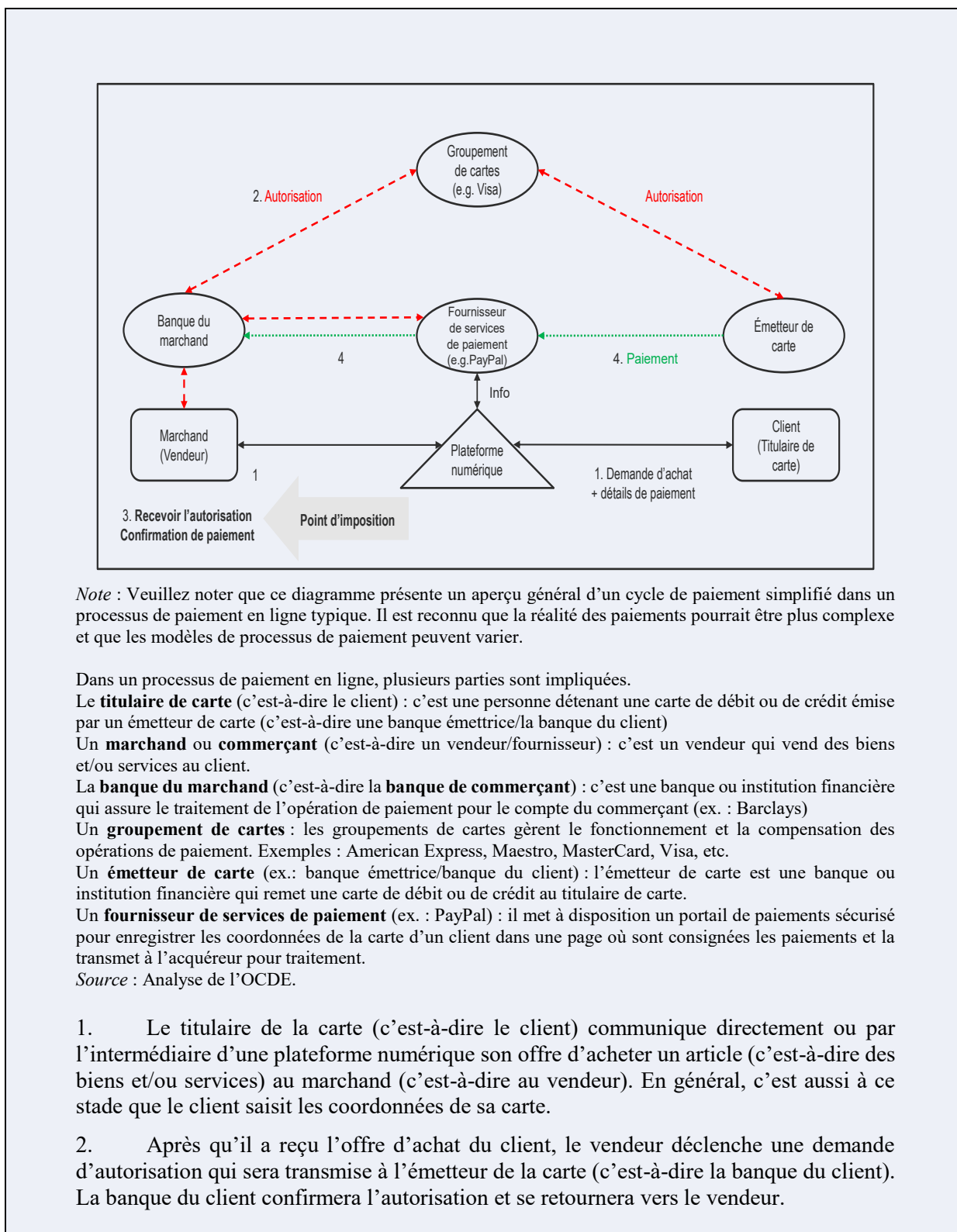
Ce tableau contient une liste non exhaustive des fonctions qui ont été jugées pertinentes pour appliquer le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux plateformes numériques en vertu des régimes existants

Exemples de fonctions pouvant donner lieu à l'application du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS aux plateformes numériques	Exemples de fonctions pouvant donner lieu à l'exclusion des plateformes numériques du régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS
<p>Contrôle et/ou détermination des termes et conditions applicable aux transactions (ex. : prix ; conditions de paiement ; conditions de livraison, etc.) et imposition de ceux-ci aux acteurs (acheteurs, vendeurs, transporteurs...);</p>	<p>Rôle limité à la diffusion de contenu (ex. : mise à disposition du réseau Internet pour la diffusion de contenu par Wi-Fi, câble, satellite, etc.) ; ou</p>
<p>Participation directe ou indirecte au processus de paiement (soit directement, soit indirectement, par le jeu d'accords avec des tierces parties, encaissement des paiements provenant des clients et transmission de ceux-ci aux vendeurs après déduction de commissions ; obtention d'autorisations préalables ou envoi d'instructions de paiement ou d'informations à une plateforme de paiement appartenant soit à la plateforme numérique, soit à une tierce partie, soit à une plateforme stipulée dans les termes et conditions imposés par la plateformes numérique) ;</p>	<p>Rôle limité au traitement des paiements ; ou</p>
<p>Participation directe ou indirecte au processus de livraison et/ou au traitement de la vente (notamment en influençant ou contrôlant les conditions de livraison ; en envoyant des autorisations à des fournisseurs et/ou en donnant à une tierce partie des instructions pour commencer la livraison ; et/ou en fournissant des services de traitement des commandes incluant ou non des services d'entreposage) ;</p>	<p>Rôle limité à la diffusion d'offres ; ou</p>
<p>Fourniture de services de support à la clientèle (gestion des marchandises retournées et/ou des remboursements/aide au règlement des litiges).</p>	<p>Rôle limité à l'exploitation d'une plateforme de réacheminement vers le site d'un vendeur ou de mise en relation avec un fournisseur. Ce type de plateforme se borne à réacheminer un client potentiel grâce à un logiciel ou un lien Internet, ou par tout autre moyen, vers le site Internet d'un vendeur pour permettre à ce dernier de présenter, promouvoir ou donner une liste des biens qu'il propose à la vente. Le client et le vendeur concluent la transaction sans que la plateforme participe en aucune façon, que ce soit directement ou indirectement, à la fixation des conditions auxquelles est conclue la vente, non plus qu'au processus de paiement ou de livraison. Cependant, si la rémunération de la plateforme est calculée sur la base du prix final conclu entre le client et le fournisseur, on peut conclure à une implication suffisante de la plateforme pour qu'elle entre dans le champ du régime.</p>

Fourniture de services de support à la clientèle (gestion des marchandises retournées et/ou des remboursements/aide au règlement des litiges).	Rôle limité à l'exploitation d'une plateforme de réacheminement vers le site d'un vendeur ou de mise en relation avec un fournisseur. Ce type de plateforme se borne à réacheminer un client potentiel grâce à un logiciel ou un lien Internet, ou par tout autre moyen, vers le site Internet d'un vendeur pour permettre à ce dernier de présenter, promouvoir ou donner une liste des biens qu'il propose à la vente. Le client et le vendeur concluent la transaction sans que la plateforme participe en aucune façon, que ce soit directement ou indirectement, à la fixation des conditions auxquelles est conclue la vente, non plus qu'au processus de paiement ou de livraison. Cependant, si la rémunération de la plateforme est calculée sur la base du prix final conclu entre le client et le fournisseur, on peut conclure à une implication suffisante de la plateforme pour qu'elle entre dans le champ du régime.
--	--

Source : Recherche OCDE.

Annexe B. Cycle de paiement simplifié



3. Une fois que le vendeur a reçu l'autorisation [*c'est-à-dire au moment de la vente/du fait générateur de l'impôt aux fins du recouvrement de la TVA/TPS selon le régime de responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS*], le vendeur accepte l'offre d'achat sur le compte du client. Le vendeur notifiera simultanément la confirmation du paiement à la plateforme numérique. De son côté, la plateforme numérique transmettra cette confirmation au client.

4. Le vendeur déclenche la demande d'encaissement. La banque du client transfère les fonds sur le compte de la banque du marchand. Par la suite, la banque du client débitera le montant de la transaction sur le compte de la banque du client.

Annexe C. Principales caractéristiques d'un régime administratif et d'identification simplifié pour les fournisseurs non-résidents

Procédure d'enregistrement

- L'information demandée pourrait être limitée aux seules mentions nécessaires et pourrait inclure :
 1. Le nom de l'entreprise, y compris son nom commercial ;
 2. Le nom de la personne de contact chargée de traiter avec les administrations fiscales ;
 3. L'adresse postale ou l'adresse enregistrée de l'entreprise et de la personne de contact ;
 4. Le numéro de téléphone de la personne de contact ;
 5. Le courriel de la personne de contact ;
 6. L'adresse URL des sites Internet que le fournisseur non résident utilise pour son activité dans la juridiction d'imposition ;
 7. Le numéro d'identification fiscal national si un tel numéro est attribué au fournisseur dans sa propre juridiction aux fins de son activité.
- La façon la plus simple de s'identifier à distance auprès des administrations fiscales est par la voie électronique. Une demande d'identification en ligne pourrait être accessible sur la page d'accueil du site Internet de l'administration fiscale, de préférence dans les langues des principaux partenaires commerciaux de la juridiction.

La récupération de la taxe d'amont – remboursements ;

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

Procédure déclarative

- Comme les obligations varient largement selon les juridictions, satisfaire les obligations liées au dépôt de déclarations fiscales dans plusieurs juridictions est un processus complexe qui se traduit souvent par une charge administrative considérable pour les fournisseurs non-résidents ;
- Les administrations fiscales pourraient envisager d'autoriser les entreprises non résidentes à remplir des déclarations simplifiées, qui seraient moins détaillées que les déclarations requises pour les entreprises locales ayant droit au remboursement de la TVA sur leurs intrants. Aux fins d'établir quelles sont les mentions

obligatoires requises dans le cadre d'une procédure simplifiée, il serait souhaitable de trouver un équilibre entre le besoin de simplicité des entreprises et le besoin pour l'administration fiscale de vérifier si les obligations fiscales sont correctement remplies. Les mentions obligatoires pourraient se limiter :

1. au numéro d'identification du fournisseur ;
 2. à la périodicité de la déclaration ;
 3. à la monnaie et, le cas échéant, au taux de change utilisés ;
 4. au montant imposable au taux normal ;
 5. le cas échéant, au(x) montant(s) imposable(s) au(x) taux réduit(s) ;
 6. au montant total de la taxe à payer.
- La possibilité de déposer la déclaration par voie électronique dans un format simple et couramment utilisé sera essentielle pour faciliter la bonne discipline fiscale.

Paiements

- L'utilisation des méthodes de paiement électronique est recommandée pour permettre aux fournisseurs non-résidents de verser la taxe due par voie électronique.
- Les juridictions pourraient envisager d'accepter les paiements dans les monnaies de leurs principaux partenaires commerciaux.

Comptabilité

- Les juridictions sont invitées à permettre l'utilisation de systèmes de comptabilité électroniques.
- Les juridictions pourraient limiter les informations à fournir à ce qui est nécessaire pour s'assurer que la taxe sur chaque prestation a bien été facturée et perçue correctement en s'appuyant autant que possible sur les informations disponibles auprès de leurs fournisseurs dans le cadre de leur activité économique normale.
- Ces informations pourraient inclure le type de prestation, la date de la prestation, la TVA due et les informations utilisées pour déterminer le lieu où le client a sa résidence habituelle.
- Les juridictions d'imposition pourraient exiger que ces documents soient disponibles sur demande dans un délai raisonnable.

Facturation

- Les juridictions pourraient envisager de supprimer l'obligation de facturation en ce qui concerne les prestations rendues par les entreprises aux consommateurs finaux qui sont couvertes par les régimes administratifs et d'immatriculation simplifiés dans la mesure où les consommateurs finaux ne seront généralement pas en mesure de déduire la TVA acquittée sur ces prestations.
- Si des factures sont requises, les juridictions pourraient envisager d'autoriser que les factures soient émises conformément aux règles de la juridiction du fournisseur ou pourraient accepter la documentation commerciale émise pour des besoins autres que la TVA (par exemple, des reçus électroniques).

- Il est recommandé que les informations devant figurer sur la facture restent limitées aux informations nécessaires pour administrer le régime de TVA (telles que l'identification du client, le type et la date des prestations, le montant imposable et le montant de TVA par taux de TVA ainsi que le montant total imposable). Les juridictions pourraient envisager d'autoriser que les factures soient émises dans les langues de leurs principaux partenaires commerciaux.

Accès à l'information

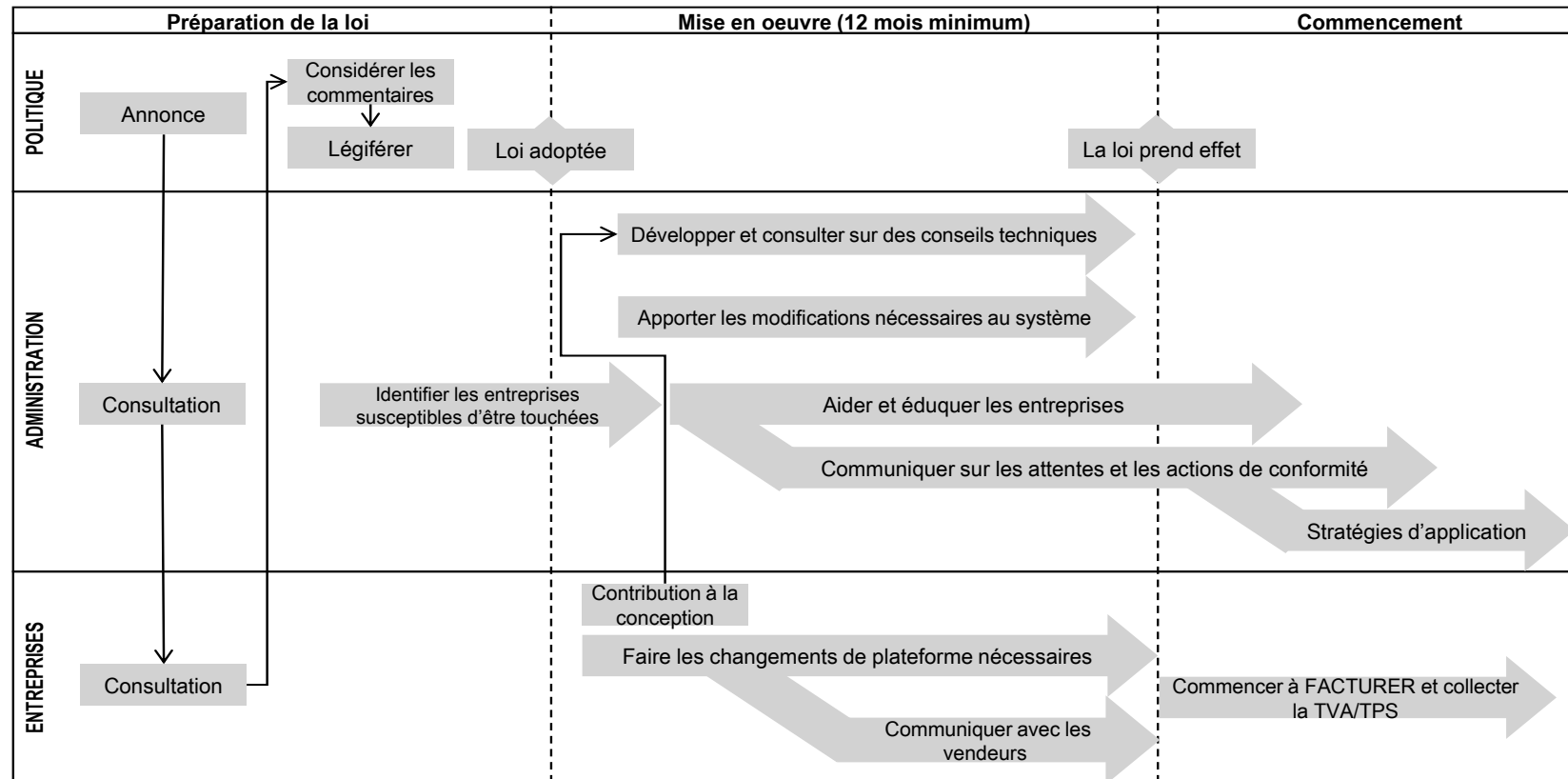
- Les juridictions sont invitées à mettre en ligne toutes les informations nécessaires pour s'identifier et se conformer au régime administratif et d'identification simplifié, de préférence dans les langues de leurs principaux partenaires commerciaux.
- Les juridictions sont également encouragées à rendre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

Utilisation de parties tierces

- Le respect de leurs obligations fiscales par les fournisseurs non-résidents pourrait être encore facilité en permettant à ces fournisseurs de désigner une tierce partie pour agir en leur nom dans l'exécution de certaines procédures telles que le dépôt des déclarations.
- Cela pourrait être particulièrement utile en ce qui concerne les petites et moyennes entreprises et les entreprises qui sont confrontées à des obligations dans plusieurs juridictions.

Source : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1- Rapport final 2015 (OCDE, 2017^[11]).

Annexe D. Calendrier de mise en œuvre envisageable



Source :Analyse de l'OCDE.

Annexe E. Vue d'ensemble des procédures douanières actuelles

Dans les procédures douanières actuelles (appelées modèle de recouvrement classique), les services des douanes déterminent et collectent généralement le montant des droits de douane et des impôts dus sur chaque envoi de biens en se fondant sur les informations figurant dans la déclaration d'importation.

En principe, la TVA/TPS sur les importations est collectée avec les droits de douane au même moment (c'est-à-dire au moment de l'importation) avant la mainlevée des biens qui intervient au terme de la procédure de dédouanement. La TVA/TPS sur les importations est généralement calculée sur la base de la valeur en douane, à laquelle peuvent être ajoutés certains éléments tels que les coûts de transport, d'autres frais annexes, et des droits (même si ces derniers ne sont généralement pas prélevés sur les importations de biens de faible valeur vendus en ligne parce que la valeur de ces biens est généralement inférieure au seuil de perception des droits de douane applicable). La personne désignée en tant que déclarant (aux termes de la Convention de Kyoto révisée qui est entrée en vigueur en 2006, on entend par « déclarant » toute personne qui fait une déclaration de marchandises ou au nom de laquelle cette déclaration est faite)/destinataire/importateur enregistré sur la déclaration d'importation est généralement redevable de la TVA/TPS sur l'importation considérée auprès des autorités douanières. Cette personne peut être l'acquéreur/le destinataire ou le vendeur/fournisseur des biens considérés selon ce que stipulent les dispositions contractuelles convenues par les parties.

Un tiers peut également être désigné en tant que représentant de l'importateur enregistré ou du déclarant aux fins de l'accomplissement des procédures douanières et acquitter les droits et taxes. Dans ce cas, la déclaration peut être établie au nom de la personne représentée par ce tiers (représentation directe) ou au nom du tiers lui-même (représentation indirecte). Dans certains pays où un tiers agit en représentation directe, la personne qu'il représente est tenue pour responsable, tandis que s'il agit en représentation indirecte, c'est sa propre responsabilité qui est engagée. Dans certains cas, la personne et le tiers seront considérés comme tenus conjointement et solidairement au paiement des droits de douane et des taxes exigibles. Dans un certain nombre de pays, le tiers est généralement identifié en tant que « commissionnaire en douane » dans le pays d'importation (c'est-à-dire le pays de destination).

Lorsque les biens sont importés par le biais de *transporteurs/services de livraison express*, les données pertinentes et des documents scannés sont transmis la plupart du temps sous forme électronique aux autorités douanières du pays d'exportation et du pays de destination aux fins de dédouanement. Ce système permet aux autorités douanières du pays de destination d'obtenir des informations avant l'arrivée d'un envoi dans le pays. Grâce au traitement électronique, en particulier aux procédures de traitement et d'évaluation des risques préalables à l'arrivée des envois mises en œuvre par de nombreuses administrations, ces informations préalables sur les chargements, conjuguées à un acquittement préalable des droits et taxes, permettent que les marchandises soient immédiatement dédouanées à leur arrivée sans être stoppées à la frontière pour examen ou évaluation.

La situation est différente dans l'environnement postal. Le processus repose toujours de manière prédominante sur des documents imprimés et c'est essentiellement à l'expéditeur, situé dans un pays tiers, qu'il revient de fournir des informations exactes. En l'absence de

système électronique de transmission des données, l'importation par le biais d'opérateurs postaux implique généralement que chaque envoi doit être stoppé à la frontière afin que puissent être réunies les informations nécessaires à l'évaluation de ses implications fiscales, que les montants exigibles puissent être déterminés en conséquence et que le processus garantissant le paiement des droits et taxes puisse être mis en œuvre. Cependant, les systèmes électroniques qui sont en cours d'élaboration pour l'environnement postal international dans une optique de sûreté et de sécurité pourraient également être utilisés à l'avenir aux fins du recouvrement des impôts.

Les autres acteurs participant aux procédures de dédouanement et de recouvrement des impôts, droits et taxes peuvent comprendre : les **commissionnaires en douane**, c'est-à-dire les personnes engagées par le vendeur, le transporteur ou l'importateur qui, selon leurs accords contractuels, sont chargées de gérer les données requises pour le dédouanement et l'entrée des importations et de payer les droits et taxes dus ; les commissionnaires de transport, qui pour l'essentiel rendent des services de toutes sortes concernant le transport, le groupage, le stockage, la manutention, l'emballage ou la distribution de biens ainsi que des services accessoires et de conseil s'y rapportant. Les commissionnaires de transport peuvent en outre agir en tant que déclarant, auquel cas ils assument la responsabilité de la déclaration en douane et garantissent le paiement des impôts, droits et taxes.

Globalement, cette approche classique du recouvrement est axée sur le premier point de taxation au niveau du contrôle aux frontières, ainsi que l'illustre le schéma opérationnel du Graphique 2.2 du rapport.

Source : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1- Rapport final 2015 (OCDE, 2017^[1]).

Annexe F. Évolution actuelle de la réglementation internationale dans le domaine du commerce électronique

Organisation mondiale des douanes (OMD)

- Le Carde de normes pour le commerce électronique transfrontalier de l'OMD, qui énonce des normes, spécifications techniques et principes directeurs communs visant à assurer la gestion efficace des échanges de type commerce électronique transfrontalier du point de vue tant de la facilitation que du contrôle. Il forme un ensemble de normes douanières (15 au total) qui portent sur : l'échange préalable de données par voie électronique et la gestion des risques ; les mesures de facilitation et de simplification ; un recouvrement équitable et efficient des recettes ; les impératifs de sécurité, etc. – pour des indications plus détaillées, se reporter à l'Annexe VII. Ces normes (publiées en juin 2018), qui marquent une volonté politique bien qu'elles ne soient pas juridiquement contraignantes, proposent des solutions opératoires grâce auxquelles les membres de l'OMD ont commencé à dialoguer avec les autres services des États et avec les acteurs du commerce électronique.
- Le travail en cours de l'OMD pour faciliter les échanges de renseignements entre les services des douanes et les intermédiaires du commerce électronique (y compris les places de marché).
- Les Directives de l'OMD aux fins de la mainlevée immédiate des marchandises : directives approuvées pour la mainlevée immédiate des marchandises par les douanes Version III 2018 ; ces directives s'appliquent aux envois de faible valeur sur lesquels il n'est pas prélevé de droits et taxes (parce qu'ils sont en deçà du seuil d'exonération) et ont pour but : de faciliter la gestion des risques et le traitement des envois avant leur arrivée à l'aide des informations reçues au préalable par voie électronique ; de rationaliser et accélérer le traitement des marchandises à leur arrivée ; et d'aider les administrations douanières à déterminer quelles données sont nécessaires et quelle procédure appliquer.
- Directives de l'OMD sur la coopération douane/administration fiscale : directives déjà approuvées en vue de renforcer la coopération entre les administrations douanières et fiscales et formulées avec l'aide des Membres de l'OMD et les partenaires sollicités pour leur élaboration qui ont pour but de fournir un cadre de référence aux administrations douanières et fiscales qui souhaitent approfondir leur coopération et concevoir des modèles opérationnels leur permettant de collaborer à leur avantage mutuel.
- Des Normes de messages EDI communes aux Douanes et aux Postes conçues par l'OMD et l'UPU et les Directives associées sont en cours de définition afin de mettre en œuvre l'échange préalable de données entre administrations douanières et services postaux.

Union postale universelle (UPU)

- L'Union postale universelle (UPU) est en train de mettre sur pied un Centre de Technologie Postale ayant pour mission de mettre des données à disposition par la voie électronique dans l'univers postal. Il existe ainsi, ou il est prévu d'instaurer,

un Système de déclarations en douane basé sur les normes de messagerie communes qui permettra aux clients de saisir en ligne des renseignements sur un article et permettra aux services postaux de transmettre à l'avance les données sur les envois postaux.

Union européenne (UE)

- À partir de 2021, toutes les importations entrant dans l'UE seront déclarées par voie électronique en utilisant un jeu de données spécifique dépendant du type d'opérateur et du mode de transport concernés. Ce jeu de données garantira que les informations nécessaires au calcul de la TVA et/ou des droits de douane sont disponibles en même temps que les renseignements nécessaires aux contrôles douaniers.

Source : OMD et autres sources publiques.

Annexe G. Cadre de normes de l'OMD pour le commerce électronique transfrontalier (2018)

Le Cadre de normes a pour but d'énoncer des normes mondiales de référence pour aider les douanes et les autres administrations publiques concernées à définir des référentiels stratégiques et opérationnels pour le commerce électronique et les décliner sous forme de calendriers et plans d'action. Il édicte les normes régissant une gestion efficace du commerce électronique transfrontières sous l'angle tant du contrôle que de la facilitation des échanges.

- **Norme 1 : Cadre légal applicable à l'échange préalable de données par voie électronique**

Un cadre juridique et réglementaire devrait être établi aux fins de l'échange préalable de données par voie électronique entre les parties prenantes de la chaîne logistique du commerce électronique et les administrations des douanes ainsi que les autres services publics compétents de manière à consolider les mesures de facilitation et de contrôle, en prenant en compte pour ce faire les lois et réglementations applicables et notamment celles en matière de concurrence (anti-trust), de sécurité, de protection et de propriété des données.

- **Norme 2 : Utilisation des normes internationales pour l'échange préalable de données par voie électronique**

Les normes applicables de l'OMD et d'autres normes et orientations internationales applicables devraient être mises en œuvre en accord avec les politiques nationales de manière efficace et harmonisée afin de faciliter l'échange préalable de données par voie électronique.

- **Norme 3 : Gestion des risques pour la facilitation et le contrôle des échanges**

Les administrations des douanes devraient développer et appliquer des techniques de gestion dynamique des risques spécifiques aux échanges de type commerce électronique dans le but d'identifier les envois présentant un risque.

- **Norme 4 : Utilisation des technologies d'inspection non intrusive et de l'analyse des données**

Les administrations des douanes devraient avoir recours aux méthodologies d'analyse de données et de présélection, en les combinant avec l'utilisation d'équipements d'inspection non intrusive, en observant une stratégie de gestion des risques, pour tous les modes de transport et tous les types d'opérateurs afin de faciliter les flux du commerce électronique transfrontalier et de renforcer les contrôles douaniers.

- **Norme 5 : Procédures de dédouanement simplifiées**

Les administrations des douanes, le cas échéant en coordination avec d'autres services publics compétents, devraient instaurer et maintenir des procédures de dédouanement simplifiées en ayant recours au traitement anticipé et à l'évaluation des risques des envois passant par le commerce électronique transfrontalier avant leur entrée sur le territoire ainsi que des procédures pour la mainlevée immédiate des envois à faible risque à leur entrée sur ou leur sortie du territoire. Les procédures de dédouanement simplifiées devraient

inclure, le cas échéant, un système de compte pour le recouvrement des droits et/ou taxes dus et le traitement des envois en retour.

- **Norme 6 : Étendre le concept d'Opérateur économique agréé (OEA) au commerce électronique transfrontalier**

Les administrations des douanes devraient étudier la possibilité d'appliquer les Programmes d'OEA et les Accords de reconnaissance mutuelle (ARM) dans le cadre des échanges de type commerce électronique transfrontalier, et notamment de tirer parti du rôle des intermédiaires pour permettre aux micro, petites et moyennes entreprises (MPME) et aux personnes physiques de bénéficier pleinement des opportunités offertes par le commerce électronique transfrontalier.

- **Norme 7 : Modèles de recouvrement des recettes**

Les administrations des douanes, en coopération avec les services ou ministères compétents, devraient envisager, le cas échéant, d'appliquer différents types de modèles de recouvrement des recettes (par exemple, le recouvrement auprès du vendeur, de l'intermédiaire, de l'acheteur/consommateur, etc.) aux fins des droits et/ou taxes. Afin d'assurer le recouvrement des recettes, les administrations des douanes devraient offrir des options de paiement par voie électronique et publier en ligne les informations pertinentes à cette fin, prévoir des options de paiement flexibles et garantir des conditions d'égalité et de transparence dans le cadre de ce processus. Les modèles adoptés devraient être efficaces, évolutifs et suffisamment flexibles pour s'adapter aux différents modes opératoires, et contribuer à garantir des conditions offrant des chances égales aux différentes parties prenantes du commerce électronique.

- **Norme 8 : *Seuils de minimis***

Lors de la révision et/ou de l'ajustement des seuils de minimis pour les droits et/ou taxes, les pouvoirs publics devraient prendre des décisions pleinement éclairées fondées sur des circonstances nationales spécifiques.

- **Norme 9 : Prévention de la fraude et du commerce illicite**

Les administrations des douanes devraient travailler conjointement avec d'autres services publics compétents en vue de développer des procédures pour l'analyse et les enquêtes concernant les activités illicites dans le cadre du commerce électronique transfrontalier dans le but de prévenir et de détecter la fraude, de lutter contre le détournement des circuits du commerce électronique et de contrarier les flux illicites.

- **Norme 10 : Coopération interservices et partage d'informations**

Les pouvoirs publics devraient mettre en place des cadres de coopération entre et parmi les divers organismes nationaux par le biais de mécanismes électroniques appropriés, y compris le guichet unique, le cas échéant, dans le but d'opposer une réponse cohésive et coordonnée aux risques en matière de sûreté et de sécurité découlant du commerce électronique transfrontalier et, partant, de faciliter les échanges légitimes.

- **Norme 11 : Partenariats public/privé**

Les administrations des douanes devraient mettre en place et renforcer des partenariats de coopération avec les parties prenantes du commerce électronique pour développer et améliorer la communication, la coordination et la collaboration, et ce dans le but d'optimiser la conformité aux règles applicables et la facilitation des échanges.

- **Norme 12 : Coopération internationale**

Les administrations des douanes devraient étendre les accords de coopération et partenariats douaniers à l'environnement du commerce électronique transfrontalier afin de garantir la conformité aux règles applicables ainsi que la facilitation des échanges.

- **Norme 13 : Communication, sensibilisation et information du public**

Les administrations des douanes devraient informer les consommateurs, le grand public et les autres parties prenantes des exigences réglementaires, des risques et des responsabilités associés au commerce électronique transfrontalier en s'appuyant sur des programmes exhaustifs de sensibilisation, de communication, d'éducation et d'information du public.

- **Norme 14 : Mécanismes de mesure**

Les administrations des douanes devraient travailler avec les services publics compétents, et en étroite coopération avec les parties prenantes du commerce électronique, afin de recueillir, mesurer, analyser et publier de manière précise les statistiques du commerce électronique transfrontalier en accord avec les normes statistiques internationales et en accord avec les règles nationales, aux fins de l'adoption d'une décision éclairée.

- **Norme 15 : Suivre les développements technologiques et l'innovation**

Les administrations des douanes, en collaboration avec les autres services publics compétents, le secteur privé et le milieu universitaire, devraient suivre les innovations technologiques pour déterminer si ces développements peuvent contribuer à un contrôle plus efficace et plus efficient et à la facilitation du commerce électronique transfrontalier.

Source : OMD.

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements oeuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux que pose la mondialisation. L'OCDE est aussi à l'avant-garde des efforts entrepris pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles font naître. Elle aide les gouvernements à faire face à des situations nouvelles en examinant des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et les défis posés par le vieillissement de la population. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de comparer leurs expériences en matière de politiques, de chercher des réponses à des problèmes communs, d'identifier les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovénie, la Suède, la Suisse et la Turquie. La Commission européenne participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne

Ce rapport propose des orientations pratiques pour les autorités fiscales pour la conception et la mise en œuvre des diverses solutions disponibles pour impliquer les plateformes numériques, y compris les places de marché du commerce électronique dans la collecte efficace et effective de la TVA/TPS sur le commerce numérique de biens, de services et de biens incorporels. En particulier, il inclut de nouvelles mesures pour rendre les plateformes numériques responsables de la TVA/TPS sur les ventes réalisées par les vendeurs en ligne via ces plateformes, ainsi que d'autres mesures telles que le partage d'informations et l'amélioration de la coopération administrative entre autorités fiscales et plateformes numériques. Il se base sur les solutions pour la collecte efficace de la TVA/TPS sur les ventes numériques proposées par les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS et le Rapport final 2015 BEPS Action 1 - Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Il est particulièrement pertinent dans le contexte de la croissance de l'économie des plateformes et du potentiel des plateformes numériques pour améliorer de manière significative l'efficacité de la collecte de la TVA/TPS, compte tenu de leur rôle important dans la réalisation, la facilitation et/ou l'exécution des ventes en ligne.

Veillez consulter cet ouvrage en ligne : <https://doi.org/10.1787/0aef4c54-fr>.

Cet ouvrage est publié sur OECD iLibrary, la bibliothèque en ligne de l'OCDE, qui regroupe tous les livres, périodiques et bases de données statistiques de l'Organisation.

Rendez-vous sur le site www.oecd-ilibrary.org pour plus d'informations.

