

TVA: Airbnb et Amazon

• **L'e-commerce international sur les services fracasse le principe de territorialité**

• **La retenue à la source sur le règlement des prestations à l'étranger alimente le contentieux**

C'EST la question à laquelle tentent de répondre aujourd'hui les administrations de l'impôt: Comment fiscaliser les services à l'export dans un contexte de l'explosion de l'e-commerce? Le vieux principe de territorialité de l'impôt inventé au 19e siècle qui avait plus ou moins permis d'organiser les règles de répartition de l'assiette fiscale entre Etats, devient obsolète. «L'explosion de produits numériques et de modes de prestation de services inédits crée des incertitudes quant à la qualification appropriée

Même logique que la règle de la détaxe...

LE règlement de la prestation de service de l'organisateur d'un salon à l'étranger. Faut-il appliquer la TVA? Même si la prestation est réalisée à l'étranger, en principe, l'organisateur du salon ne devrait pas appliquer la TVA. Ce service devrait obéir à la même règle que celle qui s'applique à la détaxe sur les produits achetés dans les magasins en Europe. Le problème, tempère Mohamed Belkhatay, expert-comptable, «il n'existe pas de convention fiscale en matière de TVA pour trancher sur ces zones grises».

Sur les transactions électroniques des services intangibles, l'OCDE a trouvé une solution pragmatique en matière de TVA: C'est le régime du pays de résidence du consommateur qui s'applique. Reste à définir comment faire. □

des paiements réalisés dans le contexte de nouveaux modèles d'affaires», constate Eric Robert, conseiller fiscal près de l'OCDE. Il intervient régulièrement au Maroc dans les séminaires IFA.

Les défis que pose l'économie numérique concernent aussi la TVA, premier pourvoyeur de recettes ordinaires du Trésor, en particulier lorsque des produits sont acquis via Internet par des clients privés auprès de fournisseurs à l'étranger.

Comment appréhender la TVA sur l'achat d'une application, d'un logiciel ou d'un jeu en ligne? Que faire pour collecter la taxe sur la valeur ajoutée sur les nuitées qui transite par Airbnb en toute discrétion chez des milliers d'«hôteliers» de fait? «Oui, beaucoup de notions de notre droit fiscal sont remises en cause», admet le

directeur régional des Impôts du Grand Casablanca, Younes Idrissi Kaitouni aux praticiens présents à la «matinée» mensuelle de l'IFA.

Au sens du code général des impôts (CGI), l'exportation de services correspond à toute opération exploitée ou utilisée à l'étranger (article 6-B du code général des impôts. Voir aussi les conditions prévues par l'article 7). Pour être exonérée de TVA, une prestation de service doit être réalisée au Maroc mais exploitée ou utilisée à l'étranger. On retrouve là le critère du lieu de «consommation» et d'utilisation du service rattaché à la notion de territorialité. A priori simple, ce critère est d'une complexité extraordinaire sur le terrain. Prenez un investisseur basé à l'étranger qui commande une étude de marché à un cabinet-conseil marocain. Ce dernier doit-il ou non lui facturer la TVA? C'est un vrai dilemme car il arrive

Retenue à la source: A chacun sa lecture

L'ARTICLE 15 du CGI traite de la retenue à la source, stipule que celle-ci s'applique à toutes les prestations de services et redevances payées à des fournisseurs étrangers résidents dans des pays avec qui le Maroc n'a pas conclu de convention fiscale.

En l'absence de convention, l'application de la retenue à la source ne pose aucune difficulté d'application. En revanche, en cas de paiement à des fournisseurs étrangers résidents dans des pays liés avec le Maroc par des accords de non double imposition, les dispositions de ces conventions et notamment celles prévues par l'article 12 des dites conventions et qui traitent des redevances, priment sur celles du droit interne (article 15 du CGI), explique Abdelwaret Kabbaj, expert comptable associé Kabbaj Erradi Advisory Firm.

Dans la pratique, plusieurs opérateurs, opèrent à tort la retenue à la source de 10% sur les prestations de services payées aux fournisseurs étrangers résidents dans des pays avec qui le Maroc est lié par une convention sans se référer à ce que prévoit cette convention sur le traitement des redevances proprement dites et certaines prestations listées d'une façon limitative. □

Un «poison» dans l'article 15 du CGI

L'ARTICLE 15 du code général des impôts est l'une des dispositions les plus controversées. C'est surtout l'application de manière extensive de la retenue à la source aux «rémunérations des prestations de toute nature utilisées au Maroc ou fournies par des personnes non résidentes» qui soulève des divergences d'interprétation. C'est la situation dans laquelle se trouvent actuellement plusieurs opérateurs espagnols. Ces derniers tentent d'obtenir une lecture plus «souple» de la convention fiscale avec le Maroc.

L'imposition des redevances ne soulève pas de divergences particulières avec les administrations fiscales des pays signataires des conventions de non double imposition avec le Maroc, puisqu'elles concèdent le crédit d'impôt aux sociétés étrangères au titre des rémunérations soumises à la retenue à la source au Maroc. Par contre, les rémunérations des prestations de services sont qualifiées par les

administrations fiscales des pays étrangers comme étant des bénéfices industriels et commerciaux passibles de l'impôt sur les sociétés - de manière exclusive - dans le pays de résidence du bénéficiaire. Elles s'appuient sur les dispositions de l'article 7 du modèle de la convention fiscale de l'OCDE.

En conséquence, ces entreprises se trouvent doublement imposées; d'une part au niveau du pays de source (Maroc) par voie de retenue à la source et, d'autre part, dans leur pays de résidence au titre des bénéfices industriels et commerciaux et ce en dépit de l'existence d'une convention fiscale de non double imposition.

Etant de gros exportateurs de services, les grands pays développés membres de l'OCDE avaient opté pour le critère de résidence pour rattacher l'impôt sur les services vendus à l'international. Ironie du sort, ce sont les mêmes qui le remettent en question pour capter la base imposable des GAFAM. □

donnent des migraines au fisc

souvent que le donneur d'ordre refuse de la payer en faisant valoir à juste titre, que cette prestation n'est pas utilisée au Maroc. Ce n'est pas toujours la lecture qu'en font les inspecteurs des impôts lorsqu'ils épiluchent les déclarations fiscales. Pareil pour le service de démarchage de clients rendu par un commissionnaire pour le compte d'une entreprise exportatrice. Doit-il être ou pas considéré comme étant utilisé au Maroc? Ce n'est pas tranché.

Le régime suspensif de la TVA lancé depuis 3-4 ans a été limité aux entreprises «catégorisées». Est-ce au sens douanier ou au sens fiscal? Ni l'un, ni l'autre. C'est l'attestation de régularité fiscale qui fait foi et qui ouvre droit à la suspension de la TVA sur les acquisitions de services. Ce document peut être obtenu aux guichets des Impôts.

Contrats «clés en main»: C'est réglé pour la France

UNE des difficultés rencontrées par des sociétés et opérateurs non résidents qui, dans le cadre de la réalisation de «contrats clés en main» avec des sociétés marocaines, procèdent à la constitution d'un établissement stable au Maroc auquel seraient rattachées les rémunérations perçues dans le cadre dudit contrat. Ces mêmes opérateurs se trouvent toutefois soumis à la retenue à la source au titre des paiements à l'étranger des rémunérations d'études techniques ou d'assistance technique et ce quand bien même, lesdites rémunérations restent passibles de l'IS au Maroc dans le cadre du résultat fiscal déclaré par l'établissement stable ou la succursale créée sur place.

Ces difficultés ont été résolues pour le cas des fournisseurs français au regard de l'instrument bilatéral conclu entre la France et le Maroc. Celui-ci permet d'admettre la mixité du contrat clés en main et la ventilation de ses différentes composantes pour qu'elles soient traitées différemment sur un plan fiscal. Ce faisant, les rémunérations d'études techniques fournies par les fournisseurs étrangers et liées au contrat clés en main peuvent être soumises à la retenue à la source sans pour autant être rattachées à l'établissement stable. □

A noter une extension de l'exonération de la TVA qui a été introduite dans le code général des impôts en 2017 au profit des exportateurs indirects. Les prestations réalisées pour le compte d'entreprises établies hors du Maroc et les services destinés aux opérateurs installés dans les zones franches sont dorénavant affranchies de la taxe sur la valeur ajoutée. Pas plus que celle sur la TVA, la doctrine en matière

d'IS sur les services exportés contient aussi ses zones grises. Que dit le code général des impôts? Les exportateurs de produits ou de services, à l'exclusion des métaux de récupération, qui réalisent dans l'année un chiffre d'affaires à l'exportation, bénéficient pour le montant dudit chiffre d'affaires de l'exonération totale de l'IS pendant cinq ans consécutifs qui court à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'exportation

a été réalisée; et de l'imposition au taux réduit (17,5%) au-delà de cette période.

C'est surtout la retenue à la source de l'IS sur les services à l'import qui cristallise les conflits d'interprétation et les contestations. Les accords de non double imposition ne parviennent pas toujours à les contenir, surtout sur la qualification des services, assimilés trop facilement semble-t-il, à des redevances. Les banques, chargées d'effectuer la retenue

de 10% avant tout transfert d'un règlement d'une prestation à une entité non résidente, ne se posent pas de question. Pour «se mettre à l'abri» du risque vis-à-vis de l'Office des changes, elles appliquent quasi-systématiquement la retenue à la source indépendamment de dispositions prévues dans une convention de non double imposition. □

A.S.