



CHAMBRE DES DÉPUTÉS
GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG

Dossier consolidé

Projet de loi 7278

Projet de loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

Date de dépôt : 13-04-2018

Date de l'avis du Conseil d'État : 04-07-2018

Liste des documents

Date	Description	Nom du document	Page
01-10-2018	Résumé du dossier	Résumé	<u>3</u>
13-04-2018	Déposé	7278/00	<u>5</u>
18-06-2018	Avis de la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics (13.6.2018)	7278/01	<u>37</u>
20-06-2018	Avis de la Chambre de Commerce (13.6.2018)	7278/02	<u>40</u>
04-07-2018	Avis du Conseil d'État (3.7.2018)	7278/03	<u>47</u>
17-07-2018	Rapport de commission(s) : Commission des Finances et du Budget Rapporteur(s) :	7278/04	<u>54</u>
26-07-2018	Premier vote constitutionnel (Vote Positif) En séance publique n°59 Une demande de dispense du second vote a été introduite	7278	<u>74</u>
31-07-2018	Dispense du second vote constitutionnel par le Conseil d'Etat (31-07-2018) Evacué par dispense du second vote (31-07-2018)	7278/05	<u>76</u>
17-07-2018	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (53) de la reunion du 17 juillet 2018	53	<u>79</u>
10-07-2018	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (52) de la reunion du 10 juillet 2018	52	<u>87</u>
20-04-2018	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (38) de la reunion du 20 avril 2018	38	<u>94</u>
10-08-2018	Publié au Mémorial A n°671 en page 1	7278	<u>102</u>

Résumé

Projet de loi 7278 modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

Le projet de loi sous rubrique a comme objet principal l'implémentation d'un régime d'intégration fiscale en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (« TVA »), à savoir le régime de groupe TVA. En droit interne, la mise en œuvre du groupe TVA se traduit principalement par l'insertion d'une nouvelle section 9 libellée "Régime du groupe TVA" au chapitre VIII de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (« loi TVA »).

L'introduction du groupe TVA dans la loi TVA s'impose principalement suite à des évolutions jurisprudentielles récentes de la Cour de justice de l'Union européenne (« CJUE ») ne permettant plus aux assujettis de bénéficier aussi largement du régime d'exonération des groupements autonomes de personnes (« GAP ») prévu à l'article 132 de la directive 2006/12/CE.

En effet, ces arrêts récents de la CJUE risquent de priver nombre d'assujettis des secteurs de la finance et de l'assurance d'un instrument permettant de maîtriser la charge de la TVA sur les prestations engagées collectivement par ses membres. Les limitations jurisprudentielles auraient, selon les auteurs du projet de loi, également des répercussions sur la compétitivité des acteurs luxembourgeois, dans la mesure où d'autres Etats membres mettent en œuvre l'article 11 de la directive 2006/112/CE relatif au régime de l'« *Organschaft* » suivant lequel des personnes juridiquement distinctes, mais liées, peuvent être considérées comme une seule personne fiscale de sorte à faire échapper à la taxe les échanges réalisés entre elles.

Le présent projet de loi mettra donc les secteurs concernés de nouveau sur un pied d'égalité au niveau fiscal, tout en rétablissant un « *level playing field* », comparable à celui dont disposent leurs homologues établis dans les 18 autres Etats membres connaissant le groupe TVA.

7278/00

N° 7278

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI

**modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

* * *

*(Dépôt: le 13.4.2018)***SOMMAIRE:**

	<i>page</i>
1) Arrêté Grand-Ducal de dépôt (9.4.2018).....	1
2) Texte du projet de loi.....	2
3) Exposé des motifs	6
4) Commentaire des articles	16
5) Texte coordonné.....	25
6) Fiche d'évaluation d'impact.....	27
6) Fiche financière	30

*

ARRETE GRAND-DUCAL DE DEPOT

Nous HENRI, Grand-Duc de Luxembourg, Duc de Nassau,

Sur le rapport de Notre Ministre des Finances et après délibération du Gouvernement en Conseil;

Arrêtons:

Article unique.— Notre Ministre des Finances est autorisé à déposer en Notre nom à la Chambre des Députés le projet de loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Château de Berg, le 9 avril 2018

Le Ministre des Finances,

Pierre GRAMEGNA

HENRI

*

TEXTE DU PROJET DE LOI

Art. 1^{er}. L'article 7 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est supprimé.

Art. 2. Au chapitre VIII de la même loi, il est inséré une section 9 libellée comme suit :

« Section 9 – Régime du groupe TVA »

Art. 60ter. 1. Les personnes établies à l'intérieur du pays et étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent opter pour être considérées comme un assujetti unique, ci-après dénommé groupe TVA.

2. Sont considérées étroitement liées :
 - a) sur le plan financier, les personnes entre lesquelles il existe, directement ou indirectement, des liens de contrôle résultant de rapports qui s'établissent en application de l'article 1711-1, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;
 - b) sur le plan économique, les personnes recourant à une ou plusieurs des trois formes de coopération suivantes :
 - 1) l'activité principale des membres est de même nature ; ou
 - 2) les activités des membres se complètent ou s'influencent ou s'inscrivent dans la recherche d'un objectif économique commun ; ou
 - 3) l'activité d'un membre est exercée en totalité ou en partie pour les besoins des activités économiques des autres ;
 - c) sur le plan organisationnel, les personnes
 - 1) qui sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ; ou
 - 2) qui organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation ; ou
 - 3) qui sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.
3. Une personne ne peut être membre que d'un seul groupe TVA.
4. Toute participation au groupe TVA doit obligatoirement porter sur une période de deux années civiles au moins.
5. Les opérations effectuées entre membres du groupe TVA sont assimilées à des opérations réalisées au sein d'une même personne juridique.
6. La constitution d'un groupe TVA est subordonnée à la condition que toutes les personnes qui remplissent les conditions légales pour en faire partie optent pour l'application du régime.

Une personne peut néanmoins ne pas faire partie du groupe TVA à la double condition

 - que la renonciation à l'option n'aboutisse ou soit susceptible d'aboutir dans le chef du groupe TVA ou de la personne qui renonce à une économie de TVA qui n'aurait pas été réalisée en l'absence de renonciation ;
 - que cette personne ne se trouve pas intercalée dans le circuit économique entre des membres du groupe TVA.
7. Toute personne qui, bien que remplissant les conditions d'appartenance au groupe TVA déterminées au paragraphe 1^{er}, exerce uniquement une activité qui, en raison de sa nature, n'est pas spécifique à l'activité intrinsèque du groupe et qui normalement n'est pas réalisée, du moins dans une envergure similaire, au sein même d'une entreprise qui réalise une activité comparable à celle du groupe TVA, est à exclure du groupe TVA lorsque son intégration au groupe TVA aboutit à une distorsion de concurrence.

Au cas où une telle personne n'est pas exclue du groupe TVA en raison d'autres activités qui n'engendrent pas de distorsions de concurrence, le groupe TVA est tenu de procéder à la soumission à la taxe des opérations qui génèrent la distorsion de concurrence. Ces opérations sont dès lors considérées relever, en fonction de leur nature, des dispositions des articles 13 et 16.

8. La mise en œuvre du régime de groupe TVA exclut l'application concomitante :

- du régime de franchise des petites entreprises prévu à l'article 57, paragraphe 1^{er} ;
- du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture prévu aux articles 58 à 60.

9. Le groupe TVA est censé continuer la personne du membre entrant, en ce qui concerne la régularisation de la base d'imposition et de la taxe en amont en rapport avec les opérations réalisées par le membre entrant avant son entrée dans le groupe TVA.

En cas de retrait d'un membre, celui-ci est censé reprendre tous droits et obligations du groupe TVA ayant trait à la régularisation de la base d'imposition et de la taxe en amont en rapport avec les opérations réalisées durant son appartenance au groupe TVA et qui ont été déclarées par ce dernier.

10. Pour la mise en œuvre des droits et obligations découlant de la présente loi, le groupe TVA est représenté par celui de ses membres qui assure le contrôle, au sens du paragraphe 2, point a), des autres membres, ou, à défaut, celui au chiffre d'affaires ou au revenu le plus élevé.

Néanmoins, les membres pourront désigner un autre membre, si ce dernier est, dans les faits, plus apte à assurer le respect des critères repris aux paragraphes 1 à 6, s'il dispose d'un accès inconditionnel aux données fiscalement pertinentes des autres membres et s'il possède toutes les ressources nécessaires à assurer cette mission de manière continue. La désignation du représentant est à motiver.

En cas d'empêchement du représentant, pour raison de droit ou de fait, les membres désigneront un remplaçant. En cas de remplacement de représentant, déclaration en sera faite à l'administration dans les trois jours ouvrables.

11. La déclaration de constitution de groupe TVA est à introduire par le représentant. Elle comprend notamment :

- l'organigramme complet du groupe d'entreprises ;
- l'organigramme complet des flux économiques entre les membres du groupe d'entreprises ;
- un relevé détaillé des personnes remplissant les conditions d'appartenance au groupe TVA en application du paragraphe 1^{er}, avec précision, pour chacune de ces personnes, de la nature des liens avec les autres membres ;
- un relevé détaillé des personnes se désistant de la participation au groupe TVA en application du paragraphe 6, alinéa 2, avec précision, pour chacune de ces personnes, de la nature et de l'envergure de leurs rapports économiques avec les différents membres effectifs du groupe TVA ;
- les options pour l'application du régime, souscrites par les membres ;
- les déclarations par lesquelles des personnes qui remplissent tant les conditions du paragraphe 1^{er} que celles du paragraphe 6, alinéa 2 déclarent renoncer à participer au groupe TVA.

La déclaration, complète et dûment documentée, prendra effet le 1^{er} jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de quinze jours prenant cours le jour de sa réception par l'administration.

Les membres du groupe TVA assument collectivement la responsabilité pour l'exactitude des données fournies.

12. L'existence de liens étroits entre les membres sur le plan financier, tels que définis au paragraphe 2, point a), est certifiée par un réviseur d'entreprises autorisé à exercer cette profession en vertu de la loi modifiée du 18 décembre 2009 relative à la profession de l'audit ou par un expert-comptable autorisé à exercer cette profession en vertu de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable.

Les certifications correspondantes sont à joindre à la déclaration de constitution de groupe TVA. Elles sont à renouveler annuellement et à transmettre à l'administration pour la date fixée à l'article 64, paragraphes 7 et 9 relatifs au dépôt de la déclaration annuelle.

13. Le groupe TVA est identifié à la taxe par l'attribution d'un numéro individuel d'identification, à servir dans ses rapports avec l'administration, ainsi que d'autant de numéros d'identification auxiliaires qu'il a de membres, à utiliser dans les rapports de ces derniers avec leurs cocontractants.

14. Pour toute personne venant, ultérieurement à la constitution du groupe TVA, à remplir les conditions énumérées aux paragraphes 1 et 2, le représentant est tenu de déclarer dans les quinze jours à partir de celui où lesdites conditions se trouvent réunies, l'entrée de cette personne dans le groupe TVA ou, pourvu qu'elle remplisse les conditions visées au paragraphe 6, alinéa 2, sa décision de ne pas faire partie du groupe TVA.

Pour tout membre qui ne remplit plus les conditions énumérées aux paragraphes 1 et 2, le représentant est tenu de déclarer dans le délai précité prenant cours à compter du jour où lesdites conditions ne sont plus réunies, le retrait de cette personne du groupe TVA.

Par dérogation à l'alinéa 1, l'entrée dans le groupe d'une personne y visée peut être différée dans le cadre d'une restructuration d'entreprise. La déclaration visée à l'alinéa 1 devra obligatoirement intervenir avant le dernier jour du onzième mois qui suit celui au cours duquel les conditions énumérées aux paragraphes 1^{er} et 2 se trouvent réunies. L'entrée dans le groupe TVA prendra effet au jour de la date de réception de la déclaration.

15. A la date de prise d'effet de la déclaration de constitution de groupe TVA ou d'entrée dans un groupe TVA existant, les membres déjà identifiés à la TVA de leur chef sont de plein droit réputés être en cessation d'activité pour les besoins de leurs propres obligations déclaratives.

16. Tout retrait d'un membre du groupe TVA prendra effet au jour à compter duquel il ne remplit plus les conditions d'appartenance au groupe ou, au cas où le retrait s'opère en application du paragraphe 6, alinéa 2, à compter de la date de réception de la déclaration de retrait.

Les personnes qui, une fois sorties du groupe TVA, poursuivent leurs activités, soit à titre d'assujetti, soit à titre de personne morale non assujettie, restent identifiées à titre individuel, sur réquisition expresse afférente formulée dans la déclaration de retrait ou sur demande introduite avant la prise d'effet de celle-ci.

17. Le groupe TVA se trouve dissout par la sortie de l'avant-dernier membre.

18. Toute opération tombant dans le champ d'application du présent régime et échangée entre membres du groupe TVA donne lieu à l'établissement d'un document particulier, à moins qu'elle fasse l'objet d'un document tenant lieu de facture au sens de l'article 63. Le document particulier reprendra tous les éléments requis en matière de facturation ayant trait à l'indication précise de la nature, de l'étendue et de la valorisation de l'opération décomptée ainsi que des lieu et date de réalisation de l'opération.

Au cas où l'opération est décomptée au moyen d'une facture émise dans les formes de l'article 63, celle-ci doit porter une référence non équivoque à la mise en œuvre du présent régime.

19. Par dérogation aux dispositions de l'article 63, la facture est à émettre au nom, sous l'adresse et sous le numéro d'identification auxiliaire du membre du groupe TVA qui est à l'origine de l'opération imposable.

Pareillement, les factures relatives aux opérations rendues au groupe TVA sont à établir au nom, sous l'adresse et sous le numéro d'identification auxiliaire du membre qui en est le destinataire.

20. Les états récapitulatifs à établir en application de l'article 64*bis* sont à déposer par le groupe TVA, distinctement, au nom et sous le numéro d'identification auxiliaire de chaque membre individuel.

La périodicité des états récapitulatifs portant sur les opérations énumérées à l'article 64*bis*, paragraphe 1^{er}, premier et deuxième tirets s'établit sur base du chiffre d'affaires afférent réalisé au niveau du groupe TVA.

21. Le groupe TVA est tenu de communiquer, en annexe de la déclaration annuelle à déposer en vertu de l'article 64, paragraphe 7, le montant total des opérations réalisées par chacun des membres pour chacun des autres membres du groupe TVA.

22. Lorsque l'entrée d'un membre au groupe TVA ou sa sortie de celui-ci a lieu au cours d'une période imposable au sens de l'article 64, le groupe TVA est tenu de souscrire, pour cette même période, un état récapitulatif des fournisseurs et prestataires identifiés à la TVA dans un autre État

membre dont les fournitures réalisées sous couvert du numéro d'identification auxiliaire du membre relèvent, dans cet État membre, de la réglementation de qui correspond à celle de l'article 64*bis*.

L'alinéa 1 ne s'applique pas au cas où le membre entrant ou sortant n'a pas été identifié à la TVA à titre individuel pendant la partie de la période considérée pendant laquelle il n'a pas encore ou n'a plus été membre du groupe TVA.

23. Les membres du groupe TVA sont solidairement redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, des intérêts moratoires, des amendes fiscales et des frais exigibles du fait des opérations qui se rapportent à la période pendant laquelle ces personnes en font partie.

24. La communication des livres, factures et autres documents est effectuée pour le groupe TVA par le représentant désigné conformément au paragraphe 10. L'administration compétente peut néanmoins exiger que la communication s'effectue par les membres du groupe TVA pour les livres, factures et autres documents qui les concernent.

25. Toute déclaration à faire en application du présent article est à transmettre à l'administration selon les modalités et dans les formes qu'elle prescrit. ».

Art. 3. À l'article 77, paragraphes 1^{er} et 3 de la même loi, le terme « 60*ter*, » est ajouté à la suite du terme « 60*bis*, ».

Art. 4. À l'article 28 de la même loi, il est ajouté un paragraphe 3 rédigé comme suit :

« 3. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1^{er}, et afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, la base d'imposition pour les livraisons de biens et les prestations de services visées au paragraphe 1^{er}, point a), à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques est constituée par la valeur normale dans les cas suivants :

- a) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII ;
- b) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII et que la livraison ou prestation fait l'objet d'une exonération en vertu de l'article 44 ;
- c) lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu dudit chapitre VII.

Aux fins de l'application de l'alinéa 1, les liens juridiques incluent la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille du salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches. ».

Art. 5. À l'article 32, alinéa 1, de la même loi, les termes « au sens de l'article 31 » sont remplacés par ceux de « au sens de l'article 28, paragraphe 3 et de l'article 31 ».

Art. 6. À l'article 53, paragraphe 2, alinéa 1, de la même loi, les mots « et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement » sont insérés à la suite des mots « En ce qui concerne les biens d'investissement ».

Art. 7. La présente loi entre en vigueur le 31 juillet 2018.

*

EXPOSE DES MOTIFS

L'objet principal du présent projet de loi est l'implémentation d'un régime d'intégration fiscale en matière de TVA, à savoir le régime de groupe TVA.

Une jurisprudence récente de la Cour de Justice de l'Union européenne vient de sévèrement encadrer le champ d'application du régime d'exonération des groupements autonomes de personnes.

Dans un premier arrêt datant du 4 mai 2017¹, un recours en manquement de la Commission à l'encontre du Luxembourg, la Cour a condamné ce dernier sur presque l'ensemble des griefs formulés par la Commission.

Par trois arrêts du 21 septembre 2017², la Cour a considéré que l'exonération afférente ne s'applique qu'aux seuls groupements dont les membres exercent une activité d'intérêt général mentionnée à l'article 132 de cette directive 2006/112/CE, excluant de ce fait, entre autres, les groupements dont les membres exercent des activités financières et d'assurances visées à l'article 135 de cette même directive.

Au Luxembourg, ce sont essentiellement les secteurs de la finance et de l'assurance qui ont eu un recours accru au régime des groupements autonomes de personnes et qui du jour au lendemain se voient privés d'un instrument permettant de maîtriser la charge de la TVA sur les prestations engagées collectivement par ses membres.

Cette limitation jurisprudentielle du champ d'application du régime des groupements autonomes de personnes n'est pas neutre sur le plan concurrentiel dans la mesure où d'autres États membres mettent en œuvre l'article 11 de la directive 2006/112/CE relatif au régime de l'« Organschaft » suivant lequel des personnes juridiquement distinctes mais liées peuvent être considérées comme une seule personne fiscale de sorte à faire échapper à la taxe les échanges réalisés entre eux.

D'où la nécessité pour le gouvernement d'agir afin d'assurer que les opérateurs nationaux n'aient à pâtir d'une situation à laquelle ils sont étrangers et qui les placerait dans une position défavorable par rapport à leurs concurrents établis dans d'autres juridictions.

Le régime de l'« Organschaft » a un champ d'application plus large que celui du groupement autonome de personnes, sans néanmoins entièrement couvrir celui-ci, alors que ce dernier ne requiert pas que les membres soient liés, du moins, d'un point de vue financier et organisationnel. Or, dans la pratique, la plupart des groupements autonomes de personnes devraient se composer de membres qui présentent également de tels liens.

Le régime de groupe TVA est actuellement mis en œuvre dans seize États membres (AT, BG, CY, CZ, DE, DK, EE, FI, HU, IE, IT, LV, NL, SK, SE, GB) sous des modalités très divergentes.

Le Luxembourg appliquait un tel mécanisme sous l'empire de la loi sur l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires, justement « l'Organschaft » d'origine allemande qui avait pour objet de juguler l'effet cumulatif de cet impôt, concurrentiellement préjudiciable à des produits issus de chaînes de production et de distribution longues.

Comme l'explique l'exposé des motifs de la sixième directive 77/388/CEE, le recours au groupe TVA ne devrait désormais se justifier que « soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus (par exemple, le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier) ».

Ce qui n'implique pas que le régime soit dorénavant dénué de tout effet proprement fiscal. En faisant abstraction de toute distinction de personne entre les membres du groupe TVA, celui-ci fonctionne comme une personnalité fiscale unique. Tout comme dans l'« Organschaft » d'origine, les transactions entre membres sont assimilées à des opérations réalisées au sein d'une seule et même personne juridique et ne sont, partant, sous réserve des exceptions légales existantes, pas appréhendées fiscalement.

Si cet effet est fiscalement indifférent pour les entreprises dont l'activité relève du régime général de la taxe, tel n'est pas le cas de celles dont l'activité ne rentre pas dans le champ d'application de la taxe ou en est exonérée et auxquelles la réglementation dénie expressément tout droit à déduction de

¹ Arrêt de la Cour (quatrième chambre) du 4 mai 2017, affaire C-274/15 (Commission européenne contre Grand-duché de Luxembourg) – ECLI:EU:C:2017:333

² Arrêts de la Cour (quatrième chambre) du 21 septembre 2017 dans les affaires C-616/15 (Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne) – ECLI:EU:C:2017:721, C-605/15, (Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie) – ECLI:EU:C:2017:718, C-326/15 (« DNB Banka » AS) – ECLI:EU:C:2017:719

la taxe sur les biens et services acquis auprès de tiers et qui sont utilisés pour réaliser les transactions non taxables.

C'est dans ce cadre que le régime du groupe TVA a été amené à gagner en importance au fil du temps au gré où les marchés concernés gagnent en compétitivité et plus particulièrement se retrouvent exposés à la concurrence internationale, comme c'est notamment le cas pour les secteurs financier et de l'assurance.

Néanmoins, la nécessité de recourir à ce régime pour les activités exonérées ou situées hors du champ d'application de la taxe se trouvait tempérée par l'existence du régime des groupements autonomes de personnes applicable de plein droit et présentant certains effets fiscaux similaires, état des choses qui vient justement d'être remis en cause par l'évolution de la jurisprudence communautaire.

Ainsi, le régime à introduire assurera aux secteurs concernés, de nouveau, un « level playing field » comparable à celui dont disposent leurs homologues établis dans des États membres connaissant le groupe TVA.

Si, pour les entreprises ne rencontrant pas d'obstacles à la mise en œuvre complète du droit à déduction, le régime ne présente aucune incidence au niveau proprement fiscal, le groupe TVA peut éventuellement, en fonction de circonstances leur propres et notamment de leur degré d'intégration, présenter l'un ou l'autre aspect les soulageant dans leur gestion de la TVA.

En transposant l'instrument de l'« Organschaft » issu des législations nationales sur l'impôt sur le chiffre d'affaires, dans sa législation sur la TVA, le législateur communautaire a été amené à lui donner un nouveau fondement.

I. Le régime de groupe TVA dans le système communautaire de la taxe sur la valeur ajoutée

A. Le mécanisme

Comme nous l'avons vu précédemment, l'« Organschaft » visait à atténuer l'effet cumulatif de l'impôt sur le chiffre d'affaires, un impôt à cascade frappant les transactions commerciales à chaque stade de la chaîne de production et de commercialisation, en ne procédant pas à la taxation des transactions réalisées entre des opérateurs organiquement liés.

Techniquement, ce résultat a été atteint en ne retenant comme sujet fiscal de l'impôt que la communauté des opérateurs remplissant les conditions de lien, et non plus les opérateurs individuels la composant. Ce régime était d'ordre public et aucune personne remplissant les conditions d'appartenance à une « Organschaft » ne pouvait s'en affranchir, ce qui aura d'ailleurs été l'effet recherché, car seule l'inclusion dans l'« Organschaft » assurait la compression de la chaîne de production et de commercialisation et partant celle de l'impôt.

C'est sous cette forme la plus absolue que l'« Organschaft » est toujours appliquée en matière de TVA par l'Allemagne et l'Autriche, alors que les autres États membres recourant au régime l'appliquent sous une forme allégée.

C'est également sous une forme allégée, tout en essayant de préserver la cohérence du régime original, que le présent projet de loi se propose d'implémenter le régime de l'article 11 de la directive 2006/112/CE en droit luxembourgeois.

B. La refondation communautaire

La deuxième directive 67/228/CEE prévoyait la faculté « de ne pas considérer comme des assujettis séparés, mais comme un seul assujetti, les personnes qui, bien qu'indépendantes du point de vue juridique, sont cependant organiquement liées entre elles par des rapports économiques, financiers et d'organisation. »

L'exposé des motifs de la proposition de deuxième directive du 1^{er} avril 1965 se réfère explicitement à l'« Organschaft » (en allemand dans les différentes versions linguistiques) tel qu'appliqué à l'époque par certains États membres. Selon ledit exposé des motifs, dans la conception propre à ces législations, « les entreprises constituant un "Organschaft" sont [...] placées dans les mêmes conditions fiscales qu'une entreprise intégrée constituant une seule personne juridique ».

Comme la TVA, par le biais de l'adjonction à l'ancien l'impôt sur le chiffre d'affaires d'un droit à déduction de l'impôt acquitté au stade précédent, avait justement remédié au problème que

l'« Organschaft » avait pour objectif de régler, bien qu'à une échelle nettement inférieure, l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive a dégagé de nouveaux fondements pour l'implémentation de « Organschaft », qui se justifierait dorénavant « soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus (par exemple, le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier) ».

C. Finalité première du régime – La simplification administrative

La Commission, lors de la consultation du Comité TVA, apprécie le régime à implémenter à l'aune des fondements que l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive reconnaît à l'instrument (simplification administrative ou/et prévention d'abus).

Ainsi, sous cette optique, le régime proposé par le gouvernement s'inscrit clairement dans une préoccupation de simplification administrative.

La constitution d'un groupe TVA est essentiellement volontaire. Aucun groupe d'entreprises ne saurait être contraint à l'application du régime. Certes, la levée de l'option de constituer un groupe TVA implique, a priori, que toutes les personnes remplissant les conditions d'éligibilité en fassent partie, à moins que leur intégration n'ait pas la moindre répercussion proprement fiscale, condition susceptible de réduire légèrement le caractère simplificatif de la mesure.

Si le législateur communautaire a défini deux objectifs potentiels pour la mise en œuvre du régime par les États membres, laissant à ces derniers la faculté de poursuivre les deux ou qu'un seul d'entre eux, l'implémentation du régime aux seules fins de simplification administrative ne saurait cependant couvrir le recours au régime à des fins incompatibles avec le second objectif qui vise expressément la prévention d'abus.

Ainsi, la tenue à l'écart du groupe de personnes remplissant les conditions pour en faire partie est susceptible de produire des effets fiscaux qui ne se rencontrent pas dans une « entreprise intégrée constituant une seule personne juridique », situation qui justement se recoupe avec l'exemple d'abus à prévenir avancé par le législateur communautaire dans les termes suivants : « le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier ».

D'autre part, il importe de ne pas généraliser l'effet simplificateur du régime du groupe TVA prévu à l'article 11 de la directive. Pour certains groupes d'entreprises, qui ne présentent qu'un degré réduit d'intégration, entre autres au niveau de la gestion comptable, le recours au groupe TVA risque de présenter un réel défi. Pour les groupes à intégration élevée et à procédures intragroupes largement harmonisées, un recours au régime peut par contre engendrer des gains de synergie.

Toute décision de recourir au régime de groupe devra ainsi nécessairement résulter de l'appréciation approfondie par les membres, d'une part, de leur faculté de maîtriser les contraintes en découlant et, d'autre part, de l'avantage qu'ils pourront en tirer. Il ne s'agit pas d'un instrument à mettre en œuvre à la légère.

Un argument en faveur du régime régulièrement avancé par les entreprises dans les États membres qui l'appliquent est la réduction conséquente du nombre des déclarations à la TVA à souscrire. Si sous le régime général, chaque membre individuel est tenu d'introduire une déclaration à la TVA, sous le régime de groupe TVA ce nombre est réduit à une déclaration de TVA par groupe. Certes, dans le cadre de l'implémentation de la mise en œuvre du régime, les États membres mettent régulièrement en place des obligations complémentaires afin de s'assurer un meilleur contrôle du régime. Or, ces obligations ont généralement trait à la fourniture de données dont les différents membres disposent de toute façon pour leurs propres besoins et n'impliquent ainsi qu'une charge de travail négligeable.

D. Conséquence collatérale : Pertes budgétaires induites par la compression du coût TVA pour les entreprises à droit à déduction limité

Le régime de groupe TVA s'adresse en principe à tous groupes de sociétés, quelle que soit la nature de leurs activités. Il est par conséquent neutre de ce point de vue.

Mais les effets qu'il entraîne varient en fonction de la nature de ces activités, et ce en raison du mécanisme de la déduction de la taxe acquittée sur les achats de biens et services, qui constitue l'originalité de la TVA.

Au cas où le regroupement s'opère entre personnes dont chacune ne réalise que des activités relevant du régime général de la taxe et lui ouvrant partant droit à déduction de la taxe sur leurs achats de biens et services, le régime ne présente aucun effet fiscal : qu'un membre facture à un autre la taxe que celui-ci lui paye et ensuite récupère auprès du Trésor public ou que, sous le régime de groupe, aucune TVA n'est mise en compte pour l'opération, le résultat fiscal est identique. Le seul avantage susceptible d'en résulter est de nature financière : le groupe s'épargne le coût du préfinancement de la taxe versée au Trésor avant récupération de celle-ci au titre du droit à déduction. Il en résulte un « clearing » des flux financiers envers le Trésor.

Ce n'est que dans l'hypothèse où certains membres réalisent des activités qui n'ouvrent pas droit à déduction de la taxe – partiellement ou totalement –, soit parce que situées en dehors du champ d'application de la taxe, soit parce qu'exonérées de taxe, que le régime de groupe TVA présente des effets fiscaux proprement dits.

Prenons, ainsi, le cas d'un membre d'un groupe de société, le membre A, qui preste, au profit de tiers, des services qui ne lui permettent pas de récupérer la TVA et qui s'approvisionne auprès d'un autre membre du groupe, le membre B, dont les fournitures relèvent du régime général de la taxe : hors régime de groupe TVA, le membre A se verra mettre en compte la TVA sur ces fournitures, TVA restant définitivement à charge de A faute de disposer du droit à déduction en raison de ses propres activités. Sous le régime de groupe TVA, aucune taxe n'est due sur les fournitures en question. Par contre, il y a un revers : si hors régime du groupe TVA, le membre B à l'origine des fournitures récupère, en raison de l'impossibilité de celles-ci, l'intégralité de la TVA acquittée sur les achats de biens et services utilisés pour les réaliser, tel n'est plus le cas lorsque ces fournitures se trouvent réalisées sous le régime du groupe TVA.

Autre constellation : un membre d'un groupe de sociétés, le membre Y, preste des services qui ne l'autorisent pas en raison de la nature de ces services de récupérer la TVA sur ses achats de biens et services, exclusivement au profit d'autres membres du groupe réalisant chacun des activités au profit de tiers qui les autorisent à la récupération de la taxe. Hors régime de groupe TVA, les services du membre Y sont considérés comme s'ils étaient réalisés au profit de tiers et Y ne saurait faire valoir la TVA sur ses achats. Sous le régime de groupe TVA, les fournitures de Y ne sont pas fiscalement appréhendables et, comme la déductibilité de la taxe sur ses achats de biens et services se détermine suivant que ces biens et services se retrouvent au bout de la chaîne de valeur au niveau de la réalisation de fournitures au profit de tiers ouvrant droit ou non à déduction, le groupe récupérera l'intégralité de la taxe ainsi supportée par le membre Y.

Ce résultat fiscal ne se différencie pas de celui obtenu au cas où l'ensemble des activités visées auraient été réalisées au sein d'une « entreprise intégrée constituant une seule personne juridique ». Le régime de groupe TVA entraîne ainsi, sur le plan de la TVA, les mêmes effets qu'une fusion-absorption.

E. La consultation du Comité de la TVA

La mise en place du régime de groupe TVA institué par l'article 11 de la directive 2006/112/CE est subordonnée à la consultation préalable du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée institué par l'article 398 de la directive 2006/112/CE.

Ce comité est présidé par un représentant de la Commission. Ses missions sont, d'après l'article 398 paragraphe 4 : « Outre les points faisant l'objet de la consultation en vertu de la présente directive, le comité de la TVA examine les questions évoquées par son président, soit à l'initiative de celui-ci, soit à la demande du représentant d'un État membre, et portant sur l'application des dispositions communautaires en matière de TVA. »

L'article 11 de la directive 2006/112/CE ne précise pas les éléments sur lesquels doit porter la consultation par lui prévue. L'exposé des motifs du 1^{er} avril 1965 afférent au texte de la future deuxième directive justifie le recours à la consultation « pour faire examiner si le régime préconisé ne provoque pas des perturbations de concurrence entre États membres »³.

Néanmoins, dans la pratique, la Commission a tendance à procéder à un examen plus approfondi du régime.

³ Commission des Communautés européennes (1965). Proposition d'une deuxième Directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (présentée par la Commission au Conseil) [COM(65) 144], sous « Ad Article 2 ».

II. Le régime de groupe TVA

Le présent projet de loi se propose de réimplémenter le régime de l'« Organschaft » sous la dénomination de régime du groupe TVA, choix expliqué en premier lieu. Ensuite, il importe de situer le régime proposé par rapport aux latitudes existantes pour son implémentation, de présenter sommairement les critères d'éligibilité des membres, ainsi que le fonctionnement du régime en éclairant les rapports du groupe TVA avec ses membres et les tiers. Finalement, il sera donné un aperçu sur les formalités se rapportant à la composition du groupe TVA au cours de son existence ainsi que les mesures d'encadrement du régime.

A. La dénomination

C'est la dénomination actuellement la plus répandue, et ce au-delà des frontières de l'Union européenne. C'est également la dénomination usuelle utilisée ces dernières années par la Commission, qui dans sa communication de 2009⁴ parle de « VAT group », « MwSt-Gruppe », tout en nuanciant dans la version française en parlant de « groupement TVA »⁵.

Ce terme est plus neutre que ceux de « fiscaal eenheid », « entité fiscale » ou d'« unité TVA » lesquels présentent une certaine parenté avec le terme d'« Organschaft », régime qui dans les États membres qui le mettent en œuvre est applicable de plein droit et englobe d'office l'ensemble des sociétés remplissant les conditions légales pour faire partie de l'« Organschaft ».

B. Caractéristiques du régime de groupe TVA

1. Liberté absolue quant à constitution d'un groupe TVA

L'« Organschaft » d'avant l'introduction de la TVA tout comme les régimes allemand et autrichien s'appliquent d'office dès que les conditions légales se trouvent remplies, sans qu'il y ait besoin de formalités pour en établir l'existence.

La plupart des régimes des autres États membres ne trouvent application que sur demande des parties intéressées. C'est le modèle à la base du présent projet.

En sus, certains États membres se donnent le pouvoir de l'imposer, sur une base individuelle, à des entreprises liées déterminées, afin de remédier à d'éventuels abus.

En l'occurrence, la panoplie d'instruments visant à combattre les abus, dégagée entretemps par la jurisprudence communautaire, est suffisamment étoffée pour ne pas avoir à recourir à la constitution sous contrainte d'un groupe TVA, mesure qui risque régulièrement déjà d'échouer au niveau de la motivation à établir par l'administration.

Les entreprises sont donc libres de décider de recourir au régime ou non. Néanmoins, une fois constitué, le groupe TVA ne saura être dissout avant l'écoulement de deux années civiles.

2. Liberté relative quant à la composition du groupe TVA

On peut considérer que, conceptuellement, le régime englobe l'ensemble des personnes répondant aux conditions légales, comme c'est le cas pour les régimes germanophones.

Dans la plupart des États membres, le régime est essentiellement facultatif pour les personnes concernées. Certains États membres prévoient un plafonnement du nombre de personnes pouvant en faire partie. D'autres émettent des critères pour déterminer les personnes tenues d'en relever d'office. D'autres encore se réservent le droit d'en inclure ou d'en exclure des membres.

Ainsi, dans les faits, la liberté de participer ou non au groupe se trouve généralement encadrée dans un souci d'éviter d'éventuels effets injustifiés.

4 Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Commission des Communautés européennes, Bruxelles, le 2.7.2009, COM(2009) 325 final

5 One-Stop-Shop-Guidelines – (Partie 1a – Inscription [-] Particularités: [-] 9) Comment traite-t-on un groupement TVA?), page 10-11 – Guide to the VAT MOSS, 03/02/2014

Si le présent projet table sur l'intégration de l'ensemble des personnes remplissant les conditions légales d'appartenance au groupe TVA, il prévoit que celles n'intervenant pas dans la chaîne de production et de distribution entre deux autres membres et dont le défaut d'appartenance au groupe n'entraîne pas de déchets fiscaux peuvent rester à l'écart.

Toute personne laquelle sur base des critères précités est tenue de devenir membre du groupe TVA doit opter à titre individuel pour y participer : cette obligation découle de la circonstance que le régime est à la base entièrement facultatif et que, au cas où une personne tenue d'y participer devrait s'y refuser, les conditions pour la constitution du groupe TVA ne sont pas réunies et la déclaration afférente devient caduque.

Rappelons que les membres du groupe TVA sont par définition des entreprises liées entre elles notamment sur la plan capitalistique et se trouvent par conséquent sous un pouvoir de contrôle et de décision unique et commun.

C. Champ d'application personnel

a) Les membres doivent être établis à l'intérieur du pays

Cette restriction, qui ne figurait pas dans la deuxième directive, a été instituée par la sixième directive. Elle ne fait cependant pas obstacle à ce que des établissements stables que des personnes étrangères entretiennent à l'intérieur du pays fassent partie du groupe TVA. A l'inverse, ne sauraient en faire partie les établissements stables que des personnes ayant le siège de leur activité économique à l'intérieur du pays entretiennent à l'étranger ainsi que les maisons-mère et établissements-sœurs établis à l'étranger d'établissements stables entretenus à l'intérieur du pays.

b) Les membres doivent être liés entre eux, de manière étroite, par des liens financiers, économiques et de l'organisation

Les trois critères suivants doivent être cumulativement remplis :

- o Les membres du groupe doivent être liés par des rapports capitalistiques tels qu'il existe entre eux des liens de contrôle (liens financiers) ;
- o Les membres doivent coopérer entre eux. Ceci implique qu'il y ait entre eux des échanges de biens ou/et services (liens économiques) ;
- o Il existe une structure de direction et de contrôle commune (liens organisationnels).

D. Fonctionnement du groupe TVA

a) Statut du groupe

Le groupe TVA n'a aucune existence au regard du droit commun. Il n'a ni personnalité juridique, ni un autre statut impliquant l'absence de personnalité juridique. Il s'agit d'une notion exclusivement fiscale.

Le groupe TVA n'a pas non plus d'existence en application des règles générales en matière de TVA, qui ne confèrent la qualité d'assujetti qu'à ses membres. Ce n'est qu'en application du texte à implémenter que le groupe TVA se voit reconnaître l'existence fiscale que les membres se voient à la même occasion dénier à titre individuel.

b) Les rapports du groupe TVA avec les tiers

(1) Les cocontractants des membres

Dans le cadre des rapports avec les cocontractants des membres, le régime n'a aucune manifestation extérieure : si toutes opérations, tant en aval qu'en amont, réalisées par les membres avec des tiers s'imputent fiscalement au groupe TVA, pour les tiers ces opérations continuent de s'attribuer au membre avec lesquels ils auront contracté et ce sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au groupe TVA pour les besoins de ce membre.

La situation est différente en ce qui concerne certains rapports avec les administrations étrangères en matière de TVA, rapports opérés par l'intermédiaire de l'administration nationale :

- Demande de remboursement de la TVA des assujettis nationaux de la taxe acquittée dans d'autres États membres (article 55bis)

Seul le détenteur du droit à déduction selon les règles nationales du requérant peut souscrire de telles demandes. Dès lors, le portail mis à disposition par l'administration pour souscrire ces déclarations n'est accessible qu'au groupe TVA.

- Régime communément qualifié de « guichet unique » (article 56quinquies à 56septies)

Dans le cadre du régime dit « mini-guichet unique » permettant aux entreprises communautaires rendant des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties, de les déclarer auprès de l'administration de leur État membre d'établissement pour les besoins des autorités de tous les États membres vers lesquels ils prestent et les dispensant ainsi de devoir s'immatriculer dans chacun de ces États membres, la Commission a émis, « pour des raisons pratiques » des consignes propres aux groupes TVA : le groupe TVA peut s'inscrire à ce régime sous une signalétique spécifique et sous un numéro d'identification attribué propre au groupe, tous les liens avec des établissements stables situés dans d'autres États membres étant réputés rompus avec pour conséquence que les services en cause rendus par le groupe à destination de clients résidant dans les États d'établissement des établissements stables sont à déclarer par l'intermédiaire du « mini-guichet unique » et non pas par les éventuels établissements stables. Aussi, les éventuels services de même nature rendus par ces derniers ne sauraient être déclarés au « mini-guichet unique » sous la signalétique du groupe dans lequel la maison-mère est intégrée⁶.

(2) Les rapports avec l'administration fiscale

Pour des raisons techniques liées à l'ouverture d'un dossier fiscal, le groupe TVA devra adopter une dénomination propre, dont les termes « groupe TVA » feront partie afin d'éviter des confusions.

De principe, comme seul le groupe TVA a le statut de sujet fiscal en matière de TVA, lui seul est l'interlocuteur de l'administration fiscale. Et, en tant que fiction fiscale, le groupe TVA ne saurait agir que par l'intermédiaire d'un représentant, qui est à désigner parmi ses membres, et qui sera la cheville ouvrière du groupe.

Tout échange de quelconque nature entre le groupe TVA et l'administration se fera impérativement par l'intermédiaire de ce représentant. L'accès au portail de l'administration pour l'accomplissement des différentes obligations fiscales est réservé au représentant. C'est à lui qu'il appartient d'introduire les déclarations de TVA. C'est à lui qu'il revient de souscrire, sous les numéros d'identification auxiliaires attribués au nom des différents membres, les états récapitulatifs des opérations afférentes réalisées par chacun de ces membres. C'est finalement à lui qu'il revient de procéder au paiement de la taxe due et à l'encaissement de l'excédent de la taxe en amont redue par le Trésor.

N'étant pas des sujets fiscaux à titre individuel, les membres n'ont aucune obligation fiscale directe vis-à-vis de l'administration fiscale. Bien entendu, ils sont comptables vis-à-vis du groupe TVA de la bonne application de la réglementation TVA à leurs propres opérations imposables.

Néanmoins, l'administration a à leur encontre un droit de contrôle des transactions réalisées de leur chef. Aussi, les différents membres sont solidairement tenus à l'acquittement des créances du Trésor à l'encontre du groupe TVA. Dans la pratique, le premier dont la responsabilité se trouvera engagée sera le représentant du groupe TVA, sans préjudice de ses droits à l'égard de ses co-membres.

Aussi, il appartient au représentant d'introduire la déclaration de constitution du groupe TVA ensemble avec les différentes déclarations d'option des futurs membres.

⁶ One-Stop-Shop-Guidelines – (Partie 1a – Inscription [-] Particularités : [-] 9) Comment traite-t-on un groupement TVA?), page 10-11 – Guide to the VAT MOSS, 03/02/2014

c) Les rapports entre les membres du groupe TVA

D'un point de vue strictement fiscal, la question concerne le traitement à réserver aux échanges de biens et services entre les membres, d'une part au regard de leur soumission à la taxe et d'autre part au regard du droit à déduction de la taxe. Il est à signaler qu'au-delà de l'aspect purement fiscal, l'application du régime de groupe TVA n'est pas financièrement neutre pour les différents membres, juridiquement et patrimoniallement distincts les uns des autres, en raison de répercussions au niveau des flux de trésorerie. Le suivi de cette question est exclusivement affaire des membres du groupe.

(1) Sort fiscal des échanges entre membres

Hors régime du groupe TVA, les livraisons de biens et prestations de services réalisées entre personnes liées relèvent des règles de droit commun en matière de TVA et sont donc essentiellement soumises à la TVA. Sous le régime de groupe TVA, les mêmes opérations sont traitées comme si elles avaient été réalisées entre deux services d'une même personne juridique. Elles ne sont pas prises en considération étant donné que les opérations internes à une personne juridique ne se trouvent pas appréhendées pour les besoins de la TVA, sous réserve des régimes légaux les assimilant à des opérations imposables (p.ex. livraisons à soi-même, transferts intracommunautaires).

À défaut d'existence fiscale, ces opérations ne rentrent pas dans le champ d'application des règles de facturation. De fait, à défaut d'émission entre membres d'une facture en bonne et due forme, qui devra dès lors expressément se référer à la mise en œuvre du régime de groupe TVA, le projet de loi prévoit une obligation d'émettre un document reprenant pour l'essentiel les mêmes éléments qu'une facture. En tout état de cause, quelle que soit la forme de la pièce émise, elle ne saurait en aucun cas faire état d'un quelconque taux ou/et montant de TVA.

Contrairement à ce qui est le cas pour un assujetti ordinaire, le texte du projet de loi entend mettre en place un suivi distinct des échanges intra-groupe : le groupe TVA souscrira, pour chacun des membres, un relevé des transactions que le membre a réalisées au profit des autres membres du groupe. Le relevé afférent est à joindre à la déclaration annuelle à la TVA.

(2) La TVA grevant les dépenses engagées pour la réalisation d'opérations intra-groupe

D'après l'article 49, paragraphe 1^{er} de la loi TVA, la taxe acquittée ou due sur l'achat de biens et services utilisés pour effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe n'est pas déductible en tant que taxe en amont.

Or, bien que les opérations intra-groupe ne donnent pas lieu à exigibilité effective de la taxe, cette disposition n'est pas applicable en l'espèce. En effet, les opérations intra-groupe ne constituent pas des opérations dans l'acception de la réglementation en matière de TVA qui implique en principe qu'il y ait un échange entre personnes distinctes, condition qui n'est remplie ni pour les opérations effectuées au sein d'une même personne juridique, ni pour celles réalisées au sein d'un groupe TVA, fiscalement assimilé à une même personne juridique. Par conséquent, les dépenses effectuées pour réaliser ces opérations ne sauraient s'y rattacher, vu l'inexistence fiscale de ces opérations.

Comme pour les opérations réalisées au sein d'une même personne juridique, chaque dépense, et la taxe la grevant, s'attribue directement aux livraisons de biens ou/et aux prestations de services proprement dites effectuées au profit de preneurs tiers (principe de l'affectation directe), sans égard à la personne du membre dans le chef duquel la dépense a été engagée et au nombre de membres qui sont intervenus à l'intérieur du groupe dans la chaîne de valeur.

Ainsi, la mise en œuvre du droit à déduction d'un groupe TVA qui réalise aussi bien du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction que du chiffre d'affaires n'autorisant pas la déduction, requiert qu'il détermine, en recourant aux méthodes appropriées de la comptabilité analytique, pour chaque opération prise isolément, la part précise de la taxe grevant toute dépense s'imputant à cette opération.

Néanmoins, lorsque l'entièreté des activités ouvre droit à déduction de la taxe, le groupe TVA n'est pas tenu de procéder au rapprochement de ses dépenses avec les différentes opérations réalisées au profit de tiers.

E. Constitution, modification de la composition, dissolution du groupe TVA

1. Constitution

Elle s'opère par le biais d'une déclaration de constitution de groupe TVA à souscrire par le représentant du groupe TVA en suivant les critères légaux afférents.

La déclaration prend effet le 1^{er} du mois suivant sa réception, à condition que la réception soit intervenue au moins quinze jours avant. Pour les déclarations remises au cours de la seconde moitié d'un mois, la déclaration prend effet au 1^{er} jour du second mois suivant sa réception. Il s'agit, en effet, de laisser à l'administration le temps de procéder à la constitution du dossier et de communiquer au groupe TVA les différents numéros d'identification à lui attribuer.

Effet de la déclaration de constitution de groupe TVA

a) dans le chef des membres

La déclaration vaudra déclaration de cessation d'activité pour les membres qui auront été identifiés à la TVA au jour de leur entrée dans le groupe TVA, prenant effet au moment de la date de prise d'effet de la déclaration de constitution du groupe TVA .

Les membres devront en conséquence souscrire, dans les deux mois à compter de ce jour, une déclaration TVA de cessation d'activité.

b) dans le chef des personnes éligibles restant en retrait du groupe

La déclaration de constitution de groupe TVA relèvera également les coordonnées des personnes qui, bien que remplissant les conditions légales pour être membre du groupe, ne souhaitent pas intégrer le groupe TVA.

Néanmoins, cette déclaration ne produira pas d'effet dans le chef de ces personnes, lesquelles lorsqu'elles remplissent les conditions afférentes et qu'elles ne le sont pas encore, sont tenues de s'immatriculer à la taxe de leur propre initiative.

c) dans le chef du groupe TVA

Il se verra par la suite fourni un numéro d'identification à la TVA lui servant dans la souscription des déclarations à la TVA ainsi que, pour chaque membre composant le groupe, un numéro d'identification auxiliaire à la TVA à utiliser par lui dans le suivi des opérations de ce membre.

Aussi, pour le suivi des opérations à reporter sur les états récapitulatifs et réalisées par un membre dans une période de déclaration au cours de laquelle il aura été, à la fois, assujéti de son propre chef et membre du groupe, le représentant du groupe TVA doit souscrire des relevés, pour chacun des membres concernés, des totaux par cocontractant des opérations s'imputant au groupe TVA.

2. Modification de la composition du groupe

Le représentant du groupe TVA devra, pour toute personne qui, une fois le groupe TVA constitué, vient à remplir les conditions pour en faire partie, introduire une déclaration visant à l'intégration de cette personne dans le groupe TVA ou de la tenue à l'écart de cette personne du groupe TVA.

Pour les personnes qui ne remplissent plus les conditions pour en faire partie ou qui, remplissant les conditions afférentes, souhaitent ne plus en faire partie, le représentant introduira une déclaration portant retrait de cette personne du groupe TVA.

Ces déclarations sont à introduire dans les délais prévus pour la déclaration de commencement, de changement ou de cessation de l'activité économique.

3. Dissolution du groupe TVA

Le groupe TVA se trouvera dissolu au jour où sur base d'une déclaration de retrait d'un ou plusieurs membres, il ne reste plus qu'un seul membre.

4. *Sanctions pour inobservation des obligations spécifiques au groupe TVA*

L'inobservation des obligations de déclaration ayant trait à la composition du groupe ainsi que des obligations de déclarations spécifiques au régime de groupe, comme par exemple le dépôt de l'état des opérations intra-groupe ou de l'état des entrants intracommunautaires, est réprimée par le prononcé d'amendes fiscales en application de l'article 77 de la loi TVA.

F. Encadrement du régime de groupe TVA

L'expérience acquise par d'autres États membres démontre qu'en fonction de son articulation, le régime prête à des pratiques incompatibles avec sa finalité.

Elles se rencontrent dans des situations où l'activité du groupe TVA n'ouvre pas entièrement droit à la déduction de la TVA. Elles ont pour objectif soit de créer les conditions pour récupérer la TVA en amont au-delà de la proportion légalement autorisée en raison de l'utilisation effective des dépenses concernées soit d'échapper à la taxe par intégration de métiers qui ne sont ni spécifiques ni caractéristiques de l'activité du groupe et dont les ouvrages auront jusque-là été achetés auprès de fournisseurs tiers.

Ainsi, le projet de loi appréhende cet aspect par le biais d'un certain nombre de mesures :

- l'inclusion obligatoire dans le groupe TVA de toute personne qui remplit les conditions afférentes et dont la tenue à l'écart serait susceptible de produire à un moment un avantage fiscal indu ;
- fixation d'une durée d'appartenance minimale au groupe TVA ;
- l'exclusion du régime de toute personne réalisant une activité susceptible de produire des distorsions de concurrence.

A relever aussi que la Cour de Justice de l'Union européenne, dans un arrêt récent⁷, a considéré que, même en l'absence de tout texte national, le principe d'interdiction de pratiques abusives en matière de TVA est d'application directe, et ce sans que les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'y opposent.

Néanmoins, tous ces mesures et instruments n'ont aucunement la prétention de prévenir l'ensemble des situations susceptibles de se présenter.

L'expérience montrera s'il y aura lieu en la matière de légiférer plus en avant.

III. Autres mesures proposées

Si ces mesures ont une portée allant au-delà du régime des groupes TVA, elles se rapportent de manière complémentaire à des questions qui se présentent plus particulièrement au sein de groupes de sociétés.

Il s'agit, d'une part, de régler la question de la base d'imposition des opérations réalisées par des personnes qui, au-delà de l'opération considérée, ont des intérêts communs et, d'autre part, d'étendre le régime spécifique de la régularisation de la taxe en amont déduite en matière de biens d'investissement corporels aux services qui présentent des caractéristiques similaires.

A. Encadrement de la fixation de la base d'imposition des opérations réalisées entre personnes présentant un degré de proximité de nature à influencer sur l'établissement conventionnel du prix entre parties

Le texte de l'article 80, paragraphe 1^{er}, de la directive 2006/112/CE accorde aux États membres la faculté de prendre des mesures pour que la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services soit constituée par la valeur normale de l'opération, dans des circonstances spécifiques limitées, afin d'éviter des pertes de recettes fiscales par le recours à des parties liées entre elles permettant de bénéficier d'avantages fiscaux. Ces circonstances sont les suivantes:

⁷ CJUE – Arrêt du 22 novembre 2017 dans l'affaire C-251/16 (Edward Cussens e.a.), voir dispositif, sous 1)

- sous-évaluation du prix demandé au bénéficiaire de la livraison ou de la prestation qui ne peut déduire entièrement la TVA;
- sous-évaluation d'une opération exonérée de TVA par un fournisseur ou un prestataire qui ne peut déduire entièrement la TVA;
- surévaluation du prix par un fournisseur ou un prestataire qui n'a pas le droit à déduire entièrement la TVA.

Il est encore précisé que la valeur normale d'une opération permettant de déterminer si une opération est sous-évaluée ou surévaluée est définie par référence aux transactions comparables et, à défaut, au prix d'achat ou de revient des objets comparables ou, s'agissant de services, du montant des dépenses engagées pour leur réalisation.

B. Extension du champ d'application du régime de régularisation des déductions

Compte tenu du poids toujours croissant de certaines prestations de services dans les dépenses d'investissement des entreprises, le présent projet prévoit, comme le permet l'article 190 de la directive 2006/112/CE, d'étendre le champ d'application du mécanisme de régularisation de la taxe en amont applicable aux biens d'investissement corporels aux services ayant une nature comparable.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Ad article 1^{er}

Par l'implémentation du régime de groupe TVA dans le droit national, il est implicitement dérogé au principe défini à l'article 7 suivant lequel « toute personne indépendante du point de vue juridique est censée exercer son activité d'une façon indépendante ». L'article perd donc sa raison d'être. C'est pourquoi il est proposé de l'abroger.

Ad article 2

L'article 2 a pour objet d'introduire le régime de groupe TVA en complétant la loi TVA par un nouvel article 60ter.

Ad article 60ter, paragraphe 1^{er}

Le premier paragraphe reprend l'essence du texte de l'article 11 de la directive 2006/112/CE qui prévoit qu'« [a]près consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé «comité de la TVA»), chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ».

A l'instar de la grande majorité des États membres qui l'ont introduit, le régime est essentiellement facultatif pour les entreprises. Ce n'est qu'à cette condition qu'il devrait pouvoir être considéré comme constitutif d'une simplification administrative, alors que l'accomplissement de ce critère est fonction des circonstances propres à chaque entreprise et que nombre d'opérateurs devraient considérer que, dans la situation qui est la leur, le recours au régime aboutirait à un résultat contraire à leurs intérêts.

La constitution du groupe implique, a priori, que toutes les personnes remplissant les conditions légales en fassent partie. D'autre part, les membres potentiels étant des personnes juridiquement indépendantes les unes des autres, la constitution du groupe TVA requerra nécessairement l'accord exprès de chacune de ces personnes.

L'option pour être considéré comme membre d'un groupe TVA ne saurait partant qu'être individuelle. Dans les faits, le représentant du groupe introduira, lors de la déclaration de constitution d'un groupe TVA, les différentes options émises par les futurs membres.

Seules les personnes établies à l'intérieur du pays peuvent être membres d'un groupe TVA. Cette restriction, qui résulte de la directive, a pour finalité d'empêcher la constitution de groupes transfrontaliers. Ceci n'empêche ni l'intégration dans le groupe TVA d'établissements stables nationaux (notam-

ment des succursales) de sociétés étrangères, ni que des membres du groupe TVA aient des établissements stables à l'étranger, étant entendu que ni les sièges de l'activité économique ni les établissements stables situés à l'étranger ne peuvent être considérés comme faisant partie du groupe TVA.

Dans les rapports entre maison-mère et succursales s'échangeant des prestations de services, il découle de l'arrêt du 23 mars 2006 de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-210/04, FCE Bank plc, qu'à défaut d'être réalisées entre personnes juridiquement distinctes, que ces prestations de services ne rentrent pas dans le champ d'application de la taxe. La Cour a été amenée à nuancer ce principe, dans un arrêt du 17 septembre 2014, aff. C7/13, Skandia, pour le cas où, au moins, un des deux protagonistes est membre d'un groupe TVA en décidant que « les prestations de services fournies par un établissement principal établi dans un pays tiers à sa succursale établie dans un État membre constituent des opérations imposables quand cette dernière est membre d'un groupement de personnes pouvant être considéré comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée » (point 1 du dispositif).

Dans une orientation prise à la suite de cet arrêt par le Comité de la TVA⁸, la Commission européenne considère que les échanges de prestations de services dans des rapports maison-mère et succursales seraient dans tous les cas à considérer comme des opérations imposables au cas où l'entité prenante est membre d'un groupe TVA, et ce indépendamment que l'entité prestataire soit établie hors Communauté ou dans la Communauté. Cette orientation n'a pas fait l'unanimité. La Commission l'a néanmoins invoquée comme contraignante⁹ lors d'une récente consultation sur le régime de groupe.

Au regard des termes clairs de l'arrêt CJUE C-7/13 Skandia America quand au fond du problème qui, en toute logique, se présente de manière parfaitement identique, que le prestataire soit établi en dehors de la Communauté ou dans un autre État membre, une différence de traitement entre opérations en provenance d'un pays tiers ou d'un autre État membre de l'Union ne s'impose pas.

Dans la mesure où cela ne devrait pas être le cas, il appartient à la Commission de tout mettre en œuvre pour assurer une application uniforme de sa position de manière à mettre à une même échelle tous les acteurs économiques, quel que soit l'État membre dans lequel ils sont établis.

Les membres doivent être étroitement liés entre eux sur les plans financier, économique et de l'organisation. Il importe de relever que les trois types de rapports doivent être cumulativement réunis.

Par la constitution du groupe TVA, les membres sont considérés comme un assujetti unique. En d'autres mots, les différents membres arrêtent d'être considérés à titre individuel comme sujets fiscaux en matière de TVA. Leurs opérations, quelle que soit leur nature, et leurs patrimoines sont, par l'effet du régime, considérés en totalité comme étant les opérations et le patrimoine du groupe TVA. Il n'aurait dès lors plus d'existence fiscale propre.

Tous les droits et obligations en matière de TVA seront dorénavant transférés au groupe TVA et pris en charge par le représentant désigné parmi les membres.

Ad article 60ter, paragraphe 2

Le second paragraphe définit les trois types d'interdépendances requis pour la constitution d'un groupe TVA. A ce titre, le texte s'est largement inspiré des critères dégagés par la Commission dans sa communication de 2009¹⁰.

– Intégration financière

Des sociétés sont réputées liées sur le plan financier dès lors qu'il existe entre elles, directement ou indirectement, un lien de contrôle capitalistique.

Comme il ne s'agit pas en l'occurrence de mettre en place un critère propre à la TVA, le projet de loi renvoie à l'article 1711-1 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, qui reprend en droit interne les critères définissant en matière de comptes consolidés les

⁸ Guidelines resulting from the 101st meeting of 20 October 2014; Document C – taxud.c.1(2015)46844 – 824 (p. 181).

⁹ "It should be recalled that one of the effects of joining a VAT group is that, for VAT purposes, a single legal entity comprising a head office and its branch which are physically present in different territories shall be dissociated and become two separate taxable persons if one of the entities is a member of a VAT group."

¹⁰ Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Commission des Communautés européennes, Bruxelles, le 2.7.2009, COM(2009) 325 final

rappports société mère – filiale, et plus particulièrement au paragraphe 1^{er}, alinéa 1, de cet article qui concerne toute sociétés qui :

- « 1° [...] a la majorité des droits de vote des actionnaires ou associés d'une entreprise, ou
- 2° [...] a le droit de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe d'administration, de direction ou de surveillance d'une entreprise et est en même temps actionnaire ou associé de cette entreprise, ou
- 3° [...] est actionnaire ou associé d'une entreprise et contrôle seule, en vertu d'un accord conclu avec d'autres actionnaires ou associés de cette entreprise, la majorité des droits de vote des actionnaires ou associés de celle-ci. ».

D'ailleurs, le rattachement de la matière aux règles régissant les comptes consolidés, largement harmonisés sur le plan international sur base de normes IFRS et son ancrage dans ces normes est de nature à faciliter l'appréhension de ce critère, tant pour les entreprises que pour les autorités, et ce aussi bien sur le plan national qu'international.

– Intégration économique

La communication de la Commission de 2009 donne la définition suivante du lien sur le plan économique : « il se définit par rapport à la présence d'au moins une des trois formes de coopération économique figurant ci-après. L'activité principale des membres du groupe est de même nature, ou les activités des membres du groupe sont complémentaires ou interdépendantes, ou un des membres du groupe réalise des activités qui bénéficient entièrement ou substantiellement aux autres membres. »

– Intégration organisationnelle

Quant au lien sur le plan de l'organisation, la communication de 2009 considère qu'il se définit « par rapport à l'existence d'une structure de gestion partagée, au moins en partie ». Cette description ayant semblé un peu trop concise, il a semblé préférable de reprendre la définition en donnée par l'arrêté royal belge régissant la matière qui, outre l'idée d'une direction coordonnée entre plusieurs personnes, reprend également l'hypothèse d'une direction concentrée entre les mains d'une ou de plusieurs personnes.

Ad article 60ter, paragraphe 3

Même dans l'hypothèse où une personne viendrait à en remplir les conditions, elle ne saurait être membre de plusieurs groupes TVA.

Cette disposition est à apprécier exclusivement sous un angle national. Rien ne s'oppose à ce qu'un établissement stable national d'une société étrangère, membre d'un groupe TVA dans son État d'origine, soit membre d'un groupe TVA luxembourgeois. Pareillement, cette disposition ne s'oppose pas à ce qu'un établissement stable qu'une société luxembourgeoise, membre d'un groupe TVA luxembourgeois, a établi à l'étranger y soit membre d'un groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 4

La plupart des États membres connaissant un régime de groupe TVA applicable sous option le subordonne à l'appartenance au groupe à une condition de durée minimale, condition qui, par conséquent, vaut également durée de vie minimale pour le groupe TVA lui-même. Le projet de loi fixe cette durée à deux années civiles entières.

Ad article 60ter, paragraphe 5

Si, pour les besoins de la TVA, les membres perdent toute personnalité propre au profit du groupe TVA, ils restent néanmoins, pour le droit commun, des personnes avec tous les attributs de la personnalité et continuent à réaliser des transactions qui répondent aux définitions légales d'opérations déclenchant un fait générateur de taxe.

Ainsi, une vente entre membres reste une vente au regard du droit commun. Sur le plan fiscal, on pourrait hésiter à ne plus la considérer comme une opération imposable seulement parce que le vendeur et l'acquéreur constituent une même personne fiscale, et plus particulièrement au vu des objectifs premiers du régime que sont la simplification administrative et la prévention d'abus. Dès lors, pour écarter toute ambiguïté à ce sujet, le présent paragraphe précise que toute opération entre membres est à considérer comme si elle était réalisée au sein de la même entité juridique.

Ad article 60ter, paragraphe 6

Sous le régime d'origine en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, le régime de l'« Organschaft », toute personne qui remplissait les critères légaux pour en faire partie en était de plein droit membre. C'était d'ailleurs justement la finalité de l'« Organschaft » d'y englober, afin d'éviter toute imposition cumulative, toutes les personnes impliquées dans la chaîne de production et de distribution.

C'est toujours la règle pour les États membres qui, sous le régime de la TVA, appliquent l'« Organschaft » sous cette même dénomination. D'ailleurs, si la directive accorde aux États membres la faculté d'introduire le régime, elle ne prévoit pas la possibilité de le rendre facultatif pour les différentes personnes répondant aux conditions légales pour en faire partie. Que la Commission reconnaisse aux groupes néanmoins la possibilité de se composer librement est fondé sur la circonstance que le contraire serait difficilement compatible avec l'objectif de simplification administrative dont il est question à l'exposé des motifs de la proposition de la sixième directive.

Si, en matière de TVA, la plupart des États membres qui connaissent le régime accordent au groupe la liberté de se configurer comme il l'entend, cette liberté se trouve généralement encadrée.

La présente disposition table, dans un premier temps, sur le principe de l'intégration de toutes les personnes répondant aux conditions légales, pour fixer, dans un second temps, des critères permettant aux membres potentiels de rester en retrait du groupe TVA.

Elle poursuit un double objectif :

- 1) Prévenir tout bénéfice fiscal susceptible de résulter de la non-participation au groupe TVA d'une personne éligible à en faire partie.

C'est une conséquence normale de la finalité du régime de groupe qui est, d'après les termes de l'exposé des motifs de la deuxième directive, d'assurer que « les entreprises constituant une "Organschaft" sont [...] placées dans les mêmes conditions fiscales qu'une entreprise intégrée constituant une seule personne juridique ». Il n'est partant pas dans l'intention du législateur communautaire d'assurer au groupe TVA des avantages qui vont au-delà de ceux inhérents aux entreprises intégrées juridiquement, en faisant dépendre l'intégration ou non de personnes éligibles dans le groupe TVA de l'intérêt fiscal à ce faire.

Cette approche est également en ligne avec les considérations à la base du texte de la sixième directive TVA. D'après l'exposé des motifs, ce texte s'inscrit « soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus », et donne en guise d'exemple pour illustrer ce dernier cas de figure « le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier ». Même dans l'hypothèse où l'implémentation du régime de groupe TVA ne s'opère qu'au seul titre de la simplification administrative, comme en l'occurrence, il ne saurait guère justifier un tri à l'entrée dans le groupe TVA avec l'objectif de cumuler les avantages résultant de l'appartenance au groupe TVA avec ceux découlant de la non-appartenance au groupe TVA. En effet, ceci reviendrait à recourir au régime de groupe TVA pour opérer le fractionnement que le législateur communautaire entendait justement empêcher en instituant ledit régime.

À titre d'illustration : dans le cadre d'une entreprise intégrée qui utilise son matériel d'exploitation en partie à des fins n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe grevant ce matériel à l'achat n'est déductible qu'à raison de son utilisation à des fins ouvrant droit à déduction. La présente mesure a pour objectif d'assurer qu'au cas où le matériel d'exploitation appartient à une société différente de celle qui l'exploite, les deux appartenant au même groupe de sociétés, la détermination de la taxe déductible s'opère de la même manière au même moment, assurant ainsi la neutralité concurrentielle de la taxe, quelle que soit la forme d'organisation d'une entreprise. À cette fin, la société propriétaire du matériel d'exploitation est à intégrer au groupe TVA à constituer.

A priori, un bénéfice fiscal ne devrait se produire que dans l'hypothèse où les biens et services du membre concerné servent au groupe TVA pour la production de biens et services n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA.

- 2) Éviter que dans une chaîne de production et de distribution donnée, il y ait des personnes remplissant les conditions d'être membre du groupe, mais n'ayant pas opté pour l'appartenance au groupe et qui interviennent dans des opérations réalisées entre d'autres membres du groupe.

Il s'agit d'assurer qu'il y ait des ruptures de la chaîne de valeur susceptibles de fragiliser les rentrées fiscales.

Ad article 60ter, paragraphe 7

Cette disposition a pour objectif de prévenir que le recours au groupe TVA ait des répercussions anticoncurrentielles sur des secteurs économiques autres à celui auquel appartient le groupe TVA. Le régime de groupe TVA permettant la détaxation des opérations rendues entre membres, des entreprises peuvent être tentées d'y recourir, à travers des entreprises juridiquement distinctes mais fiscalement liées et spécialement constituées à cet effet, pour s'approvisionner en biens et services qui ne présentent aucun caractère spécifique à leur propre activité et pour la fourniture desquels elles se seront auparavant adressées à des entreprises tierces tenues de leur appliquer la TVA.

Ainsi, en l'an 2000, plusieurs questions écrites de parlementaires européens avaient attiré l'attention de la Commission sur la problématique de compagnies d'assurances qui entretenaient leur propre parc d'ateliers de débosselage dans lesquels elles faisaient remettre en état les voitures de leurs assurés, économisant ainsi la TVA sur les coûts de la main-d'œuvre engagée et faisant par conséquent perdre ce marché aux garages indépendants.

D'autres domaines concernés par cette problématique pourraient être, par exemple, ceux de la publicité ou du développement de logiciels.

Cette disposition ne constitue d'ailleurs pas une nouveauté : l'article 44 paragraphe 1^{er} sous y) de la loi TVA portant exonération des prestations des groupements autonomes de personnes subordonne sa mise en œuvre à la condition que l'exonération ne « soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ».

Le texte proposé est d'ailleurs plus restrictif en ce qu'il ne suffit pas de justifier d'un risque même réel d'atteinte au principe de neutralité concurrentielle de la taxe, mais qu'il importe de rapporter des indices concrets de l'existence de cette atteinte.

Une fois l'atteinte établie, le membre qui exerce l'activité contestée est exclu du groupe TVA ou, dans l'hypothèse où seulement une partie de son activité s'expose à critique, il appartient au groupe TVA de soumettre les opérations correspondantes à la taxe comme si elles lui avaient été fournies par une entreprise tierce.

Ad article 60ter, paragraphe 8

Ce texte prévoit un certain nombre d'incompatibilités du régime de groupe TVA avec d'autres régimes dérogatoires en matière de TVA.

Un groupe TVA ne saurait partant pas se prévaloir du régime de franchise des petites entreprises, c'est-à-dire de celles dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas trente mille euros par an, ni du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture.

Ad article 60ter, paragraphe 9

Cette disposition règle les effets de l'entrée et de la sortie de membres du groupe TVA quant aux mécanismes de régularisation prévus par la loi TVA, c'est-à-dire d'une part, la régularisation de la taxe en cas de différence entre la rémunération facturée ou convenue et la rémunération encaissée et, d'autre part, la régularisation des déductions de la taxe sur les biens et services acquis, rendue nécessaire par une modification des éléments initialement pris en considération à cet effet.

Par la participation au groupe TVA, le membre perd toute personnalité fiscale propre, son patrimoine existant au moment de l'entrée dans le groupe TVA, tout comme les créances et dettes qui sont les siennes à ce moment, deviennent, quant aux effets fiscaux y attachés, le patrimoine, des créances et des dettes du groupe TVA et sont réputés toujours avoir été le patrimoine, les créances et les dettes du groupe TVA.

A l'inverse, lors de la sortie du groupe TVA, le membre récupère, outre sa personnalité fiscale propre, également, quant aux effets fiscaux y attachés, le patrimoine, les créances et les dettes qui sont les siens selon le droit commun au moment de la sortie du groupe TVA et sont réputés toujours avoir été les siens, y compris pendant la période où il a été membre du groupe TVA.

Ainsi, l'irrecouvrabilité d'une facture émise par un futur membre avant la constitution du groupe TVA et dûment établie après constitution du groupe TVA donne lieu à régularisation de la base d'imposition et, le cas échéant, de la taxe en aval dans le chef du groupe TVA. Pour une facture émise par le groupe TVA sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au nom du membre et dont l'irrecouvrabilité est constatée une fois le groupe TVA dissout, la régularisation est à opérer par l'ex-membre devenu assujetti identifié de son propre chef.

Ad article 60ter, paragraphe 10

Le groupe TVA, pure fiction fiscale, agit par l'intermédiaire d'un représentant, responsable de l'accomplissement des obligations fiscales en matière de TVA et unique interlocuteur de l'administration fiscale. Le représentant est désigné parmi un des membres.

Pour utilement assurer ses fonctions, il doit disposer d'un ascendant sur les autres membres du groupe TVA qui lui assure notamment l'accès à toutes les données requises pour l'établissement des déclarations qu'il est tenu de souscrire pour le compte du groupe TVA. Aussi doit-il être en mesure, dans le cadre d'un contrôle fiscal, de mettre à la disposition de l'administration requérante le fichier d'audit consolidé dont question à l'article 70 de la loi TVA.

Il résulte de l'étendue de ses obligations que le représentant doit disposer des ressources matérielles et humaines nécessaires à leur exécution.

Sur base de ces considérations, la fonction de représentant est a priori à assurer par celui des membres qui fait fonction de tête de groupe. Faute de tel membre, le rôle revient à celui des membres réalisant le chiffre d'affaires ou le revenu le plus élevé.

Néanmoins, les membres pourront se départir de ces critères au profit de celui d'entre eux qui est, factuellement, le plus apte à assumer le rôle, à condition de justifier leur choix.

Comme la charge d'introduire la déclaration de constitution du groupe TVA revient au représentant, celui-ci doit être déterminé dès avant la constitution.

Ad article 60ter, paragraphe 11

La levée de l'option prévue au paragraphe 1^{er} passe par l'introduction par le représentant, déterminé suivant les modalités prévues au paragraphe qui précède, d'une déclaration de constitution du groupe TVA. Elle comprend toutes les informations et pièces justificatives nécessaires pour établir le respect des conditions légales en la matière.

Ainsi, elle devra notamment être accompagnée, pour chaque personne à intégrer, d'une option formelle d'intégration au groupe TVA émise dans les formes et sous les modalités statutaires prévues pour ce type d'engagement.

La déclaration devra en sus, comme le prévoit le paragraphe 12, être accompagnée d'une attestation émise par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises constatant qu'à la date d'introduction de la déclaration de constitution de groupe TVA, les futurs membres se trouvent, sur le plan financier, dans des liens répondant au critère prévu au point a) du paragraphe 2.

Les membres sont collectivement responsables du bien-fondé des éléments déclarés.

La constitution du groupe TVA prend effet le 1^{er} du mois suivant l'introduction de la déclaration, dans la mesure où celle-ci a été réceptionnée au moins quinze jours à l'avance. Ce délai est nécessaire afin de permettre à l'autorité compétente de pourvoir aux opérations matérielles qu'implique l'ouverture du dossier au niveau administratif, comme l'éventuelle fermeture des différents dossiers individuels éventuellement répartis sur plusieurs bureaux d'imposition, l'ouverture d'un dossier pour le groupe TVA et l'émission et la notification des numéros d'identification au représentant du groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 12

Un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises devra certifier que les rapports au plan financier entre les futurs membres du groupe TVA correspondent aux prescriptions correspondantes du paragraphe 2, une première fois au moment de la constitution du groupe, puis annuellement pour la date prévue pour la souscription de la déclaration annuelle.

Ad article 60ter, paragraphe 13

Le groupe TVA se verra attribuer un numéro d'identification propre à lui ainsi que, en guise de numéros auxiliaires, autant de numéros d'identification à la TVA qu'il aura de membres.

Le numéro principal du groupe TVA servira à la souscription des déclarations à la TVA.

Les numéros d'identification auxiliaires, qui sont attribués tant pour des raisons techniques que pour assurer un meilleur contrôle des activités du groupe TVA, serviront aux membres dans l'accomplissement de leurs transactions avec les tiers. Le recours à des numéros auxiliaires doit également permettre

d'éviter tout risque de confusion entre les membres, lesquels restent, en dehors de la sphère propre à la TVA, des personnes juridiquement distinctes.

Ainsi, le groupe TVA devra, pour chacun de ses membres, ayant au cours d'une période de déclaration donnée, réalisé des livraisons intracommunautaires de biens ou des prestations de services intracommunautaires, souscrire un état récapitulatif par membre sous le numéro d'identification à la TVA lui attribué sous la dénomination de ce membre.

Ad article 60ter, paragraphe 14

Cette disposition se rapporte à tout changement de statut au regard des conditions d'éligibilité d'une personne comme membre du groupe. Ainsi, le groupe TVA déclare, par l'intermédiaire de son représentant, qu'une personne qui n'a jusqu'à présent pas rempli les conditions pour être membre du groupe TVA vient de les remplir ou qu'un membre ne remplit plus ces conditions, et ce dans les quinze jours du changement de statut.

S'agissant de la personne qui vient à répondre aux critères pour être membre du groupe TVA, la déclaration sera accompagnée de l'option souscrite par cette personne pour intégrer le groupe TVA ou, au cas où le membre potentiel entend se prévaloir de l'éventuelle possibilité de rester en retrait du groupe, une renonciation à option.

Pour les sociétés impliquées dans une procédure de restructuration d'entreprise, une dérogation au principe de l'option dans la quinzaine prévue à l'alinéa premier est prévue, essentiellement en raison des différentes procédures de contrôle et d'agrément susceptibles d'être déclenchées dans un tel contexte. Dans ce cas, l'entrée au groupe TVA peut être retardée d'un an au grand maximum.

Ad article 60ter, paragraphe 15

Toute entrée d'une personne déjà identifiée à la TVA dans un groupe TVA entraîne de plein droit la radiation de cette personne du rôle des assujettis ou des personnes morales non assujettis à compter de la veille de la prise d'effet de son entrée au groupe TVA. En d'autres termes, la déclaration afférente du représentant du groupe TVA accompagnée de la déclaration d'option équivaut à déclaration de cessation d'activité du futur membre.

Ad article 60ter, paragraphe 16

Toute sortie d'un membre du groupe TVA prend effet, soit le jour où il ne remplit plus les conditions pour être membre, soit le jour de la réception de la déclaration de renonciation au statut de membre.

Sur signalement dans la déclaration afférente que l'ancien membre entend poursuivre une activité nécessitant son immatriculation à la TVA, la déclaration équivaut à déclaration de commencement d'activité et entraîne l'inscription de cette personne sur le rôle des assujettis ou des personnes morales non assujetties.

Ad article 60ter, paragraphe 17

Le groupe TVA se trouve dissout à compter du jour où il ne reste plus qu'un seul membre.

Ad article 60ter, paragraphe 18

Les opérations intra-groupe ne relèvent pas des règles en matière de TVA régissant la facturation. Néanmoins, au cas où elles donneraient lieu à l'émission de factures en bonne et due forme, elles devront faire application du présent régime et s'y référer expressément.

En tout état de cause, à défaut d'émission en bonne et due forme, les transactions entre membres du groupe TVA devront donner lieu à l'établissement de documents consignants tous les éléments requis pour la détermination de la nature et de l'envergure précises de l'opération tout comme de sa valeur d'échange.

Ad article 60ter, paragraphe 19

Le paragraphe 8 de l'article 63 prévoit parmi les indications qu'une facture doit mentionner, notamment « le nom complet et l'adresse de l'assujetti » ainsi que « le numéro sous lequel l'assujetti a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ».

Or, ces règles s'inscrivent dans le contexte du régime général dans lequel la qualité d'assujetti se confond avec une personne juridique individuelle, et ne visent pas un agglomérat de personnes liées en raison d'une fiction fiscale.

Étant en premier lieu un instrument de droit commercial à charge des personnes juridiques s'adonnant à une activité professionnelle, la facture doit nécessairement être émise par ou pour les membres individuels du groupe TVA, qui sont à l'origine d'une vente ou d'une prestation.

Ainsi, le présent paragraphe prévoit que la facturation de toute opération en aval du groupe TVA est à opérer au nom du membre qui en est à l'origine et sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au groupe TVA pour ce membre.

Le même principe vaut pour les factures documentant les opérations faites au groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 20

Comme les transactions des membres soumises à la taxe, et en particulier les opérations intracommunautaires, s'opèrent sous les numéros d'identification auxiliaires attribués au groupe TVA pour chacun des membres, les états récapitulatifs sont également à souscrire, individuellement, sous les différents numéros d'identification auxiliaires.

Par contre, le rythme de souscription des états récapitulatifs se fixe sur base du montant total des opérations déclarées sous les différents numéros d'identification auxiliaires du groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 21

Afin de permettre, aux fins du contrôle, un suivi des opérations réalisées entre les membres, le groupe TVA joindra à sa déclaration annuelle un relevé regroupant, par membre individuel, le chiffre d'affaires (sous l'acception comptable de ce terme) réalisé avec les autres membres.

Ad article 60ter, paragraphe 22

Pour les personnes qui adhèrent au groupe TVA dans le courant d'une période imposable et qui ont été identifiées à la TVA de leur propre chef dans la même période, le groupe TVA est tenu de souscrire des états récapitulatifs des acquisitions intracommunautaires réalisées par ce membre ainsi que des prestations de services intracommunautaires lui rendues, sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au groupe TVA au cours de la partie de la période pendant laquelle il a été membre du groupe TVA.

Il en est de même pour les opérations prévues réalisées préalablement à leur sortie par les membres qui quittent le groupe TVA dans le courant d'une période imposable, tout en étant identifiés à la TVA à titre individuel dans la même période.

Ad article 60ter, paragraphe 23

Le groupe TVA en tant que fiction à émanation fiscale n'a aucune existence quelconque en dehors du domaine de la TVA. Ainsi, faute de personnalité juridique, les voies d'exécution existantes pour le recouvrement d'éventuelles créances du Trésor ne sauraient être utilement appliquées à son encontre.

Le Trésor, pour rentrer dans ses droits dans le cas où le groupe TVA ne devrait pas s'acquitter spontanément de ses obligations de paiement, ne saurait par conséquent que s'en tenir aux membres.

Ainsi, le corollaire de la mise en œuvre du régime de groupe TVA est la solidarité des membres au paiement des dettes à l'égard du Trésor.

Aussi, la solidarité est-elle en parfaite cohérence avec l'idée que le groupe TVA est censé reproduire au niveau de la taxe la situation des entreprises intégrées constitutives d'une seule personnalité juridique, qui répondent par définition de toutes dettes, y compris fiscales, découlant des différentes activités réalisées en leur sein. Par ailleurs, l'obligation solidaire des membres au paiement de la taxe doit également être considérée comme corollaire de l'inapplicabilité du principe du paiement fractionné de la TVA sur les transactions internes du groupe.

Ad article 60ter, paragraphe 24

Conformément à l'article 70 de la loi TVA, les assujettis à la TVA sont tenus de communiquer à l'administration, sur demande, notamment « tous livres, journaux et pièces comptables, les quittances,

les extraits bancaires, les bons de commande et les documents d'expédition et de transport », la consultation s'opérant en principe sur place.

Il en résulte que, dans le cadre du groupe TVA, la responsabilité de la communication incombe au groupe TVA et plus particulièrement à son représentant.

Or, en matière de contrôle, contexte dans lequel cette disposition s'inscrit, l'urgence ou le besoin d'agir inopinément conditionnent que les agents de contrôle ne sauraient pas toujours s'adresser au représentant du groupe TVA pour obtenir communication des éléments visés. Il est partant prévu que la même obligation de communication incombe aux membres du groupe TVA en ce qui concerne les éléments ayant trait à leurs propres activités, et ce sans préjudice de l'obligation afférente du groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 25

Les modalités d'accomplissement des obligations déclaratives générales restent régies par les dispositions d'ordre général les concernant.

Ad article 3

L'article 3 prévoit d'élargir le champ d'application des amendes fiscales prévues par l'article 77, paragraphes 1^{er} et 3 de la loi TVA aux infractions aux dispositions de l'article 60ter que le présent projet de loi prévoit d'insérer dans la même loi TVA.

Ad article 4

L'article 4 vise à compléter l'article 28 de la loi TVA par un dispositif visant l'encadrement de la fixation de la base d'imposition dans certains cas de figure¹¹.

Le texte a trait à l'encadrement de la détermination de la base d'imposition se rapportant à des opérations réalisées entre personnes proches, régulièrement échangées contre une rémunération se distinguant, parfois considérablement, de celle réclamée à des clients tiers. Il a pour objectif de neutraliser, pour les besoins de la TVA, toutes considérations entre parties dans la fixation du prix d'un échange, qui sont étrangères à l'activité économique proprement dite de la partie vendeuse ou prestataire, dont l'incidence au niveau de la taxe s'avère abusive alors que la valeur d'une opération imposable influence directement le montant de la taxe à percevoir. Ainsi, l'article 80 de la directive 2006/112/CE prévoit une règle facultative permettant aux États membres de réévaluer certaines opérations.

Ad article 5

L'article 32, qui définit la notion de « valeur normale », comporte actuellement une référence à l'article 31 relatif à la base d'imposition de l'échange qu'est justement la « valeur normale ». Dans le respect de la symétrie de cette approche, la présente disposition insère à l'article 32 également une référence à l'article 28, paragraphe 3, introduit à l'article 4 qui précède, qui se réfère également à la « valeur normale ».

Ad article 6

L'article 53 paragraphe 2 de la loi TVA institue une obligation de procéder à la régularisation des déductions initiales de TVA sur les achats de biens d'investissement, lorsqu'un changement de la part déductible de la taxe intervient au cours des cinq ans (biens meubles) ou dix ans (biens immeubles) suivants.

Ce mécanisme n'est actuellement applicable qu'aux seuls biens corporels et non pas aux biens incorporels. Or, ces biens tendent à gagner toujours en importance parmi les immobilisations et l'absence de toute possibilité de remise en cause partielle de la déduction initiale en raison d'un changement postérieur peut engendrer des inégalités au niveau de la taxe, que ce soit au détriment de l'assujéti ou à son avantage.

¹¹ Le texte avait été originellement introduit par le paragraphe 3) de l'article 1^{er} de la directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations

Ainsi, l'article 190 de la directive 2006/112/CE prévoit-il la faculté pour les États membres en matière de régularisation des déductions de considérer comme biens d'investissement les « services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement »¹². L'article 5 du projet de loi vise à faire usage de cette faculté.

Ad article 7

Cet article final fixe la date de la mise en vigueur de la loi projetée au 31 juillet 2018.

*

TEXTE COORDONNE

Art. 7. ~~Toute personne morale indépendante du point de vue juridique est censée exercer son activité d'une façon indépendante.~~

Art. 77. 1. Les infractions aux articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56quinquies, 56sexies, 56septies, 60bis, 60ter, 62 à 66bis, 70 et 71 ainsi qu'aux règlements pris en exécution de ces articles peuvent être réprimées par une amende fiscale de 250 à 10.000 euros par infraction. En ce qui concerne spécialement les amendes punissant les indications inexactes dans les factures, le cocontractant de l'assujetti est solidairement tenu au paiement de cette amende, s'il est établi qu'il a participé à l'infraction. Le défaut de paiement dans le délai légal de la totalité ou de partie de l'impôt pourra en outre être sanctionné par une amende fiscale qui n'excédera pas dix pour cent l'an de l'impôt en souffrance. Cette amende est due solidairement par toutes les personnes qui, en vertu des articles 61, 66, 67 et 84, sont tenues au paiement de la taxe.

2. Les infractions à l'article 70, paragraphes 1 et 3, peuvent également être réprimées par une ou plusieurs amendes consécutives imposant le paiement d'une somme d'argent calculée en fonction du nombre de jours de retard dans l'exécution de l'obligation enfreinte et sans que ces amendes puissent se cumuler avec les amendes visées au paragraphe 1^{er}, pour une même infraction. Les amendes peuvent être fixées en prenant en considération un montant maximum de 25.000 euros par jour de retard. Ces amendes ne peuvent être prononcées que si le directeur de l'administration ou son délégué a antérieurement averti l'assujetti de ce que celui-ci doit avoir exécuté l'obligation concernée à la date limite indiquée dans l'avertissement, faute de quoi il s'expose à la prononciation d'amendes qui seront calculées en multipliant le nombre de jours de retard par une somme déterminée figurant dans l'avertissement. L'avertissement est valablement notifié s'il est adressé à l'assujetti par envoi recommandé soit au lieu de son domicile, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'Administration de l'enregistrement et des domaines, et si le dépôt a été effectué à la poste au moins quinze jours avant la date limite indiquée dans l'avertissement.

3. Sera passible d'une amende fiscale de 10 à 50 pour cent de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu, sans qu'elle puisse être inférieure à 125 euros, toute personne qui aura enfreint les articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56quinquies, 56sexies, 56septies, 60bis, 60ter, 62 à 66bis, 70 et 71 ainsi que les règlements pris en exécution de ces articles avec pour but ou pour résultat d'éluder le paiement de l'impôt ou d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes.

Art. 28. 1. La base d'imposition est constituée:

- a) pour les livraisons de biens et les prestations de services, autres que celles visées aux articles 12, point g), 13 et 16, par la rémunération de la livraison de biens ou de la prestation de services;
- b) pour les livraisons de biens visées aux articles à l'article 12, point g), et à l'article 13, points a) et b), par le prix d'achat des biens ou de biens similaires, ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations;

¹² Le texte avait été originellement introduit par le paragraphe 6) de l'article 1^{er} de la directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations

- c) pour les prestations de services visées à l'article 16 points a) et b), par le montant des dépenses engagées pour l'exécution de la prestation de services;
- d) pour les acquisitions intracommunautaires de biens, autres que celles visées à l'article 18bis, par les mêmes éléments que ceux retenus pour déterminer la base d'imposition de la livraison de ces mêmes biens à l'intérieur du pays;
- e) pour les acquisitions intracommunautaires de biens visées à l'article 18bis, par le prix d'achat des biens ou de biens similaires, ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations.

2. Sans préjudice du paragraphe 1er, point a), la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec un bon à usages multiples est égale à la contrepartie payée en échange du bon ou, en l'absence d'information sur cette contrepartie, à la valeur monétaire indiquée sur le bon à usages multiples ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés.

3. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1er, et afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, la base d'imposition pour les livraisons de biens et les prestations de services visées au paragraphe 1er, point a), à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques est constituée par la valeur normale dans les cas suivants :

- a) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII ;
- b) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII et que la livraison ou prestation fait l'objet d'une exonération en vertu de l'article 44 ;
- c) lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu dudit chapitre VII.

Aux fins de l'application de l'alinéa 1, les liens juridiques incluent la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille du salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches.

Art. 32. Par „valeur normale“ d'un bien ou service, au sens de l'article 28, paragraphe 3 et de l'article 31, on entend le montant total qu'un acquéreur ou un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la livraison de biens ou la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou prestataire indépendant à l'intérieur du pays, pour se procurer à ce moment les biens ou les services en question.

Lorsqu'il n'est pas possible d'établir une livraison de biens ou une prestation de services comparables, on entend par la valeur normale les montants suivants:

- 1) lorsqu'il s'agit de biens, un montant qui n'est pas inférieur au prix d'achat des objets ou d'objets comparables ou, à défaut de prix d'achat, au prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations;
- 2) lorsqu'il s'agit de services, un montant qui n'est pas inférieur aux dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services.

Art. 53. 1. Lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent postérieurement à la déclaration périodique de l'assujetti et, d'une manière générale, lorsque la déduction effectuée dans ladite déclaration est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti est en droit d'opérer, il y a lieu de procéder à une régularisation des déductions initialement effectuées.

Toutefois, il n'y a pas lieu de procéder à une régularisation des déductions en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés, en cas de prélèvements effectués à des fins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons commerciaux ainsi que dans les cas où les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par l'assujetti ne lui ont pas été payées ou ne lui ont été payées que partiellement.

Un règlement grand-ducal fixera les conditions et les modalités d'application des dispositions prévues au présent paragraphe.

2. En ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement, une régularisation des déductions initialement effectuées est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué, lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent au cours de cette période.

Chaque année cette régularisation ne porte que sur un cinquième de la taxe dont le bien d'investissement a été grevé. Elle est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction, intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année d'acquisition ou de fabrication.

Par dérogation aux dispositions des alinéas 1er et 2, la période de régularisation pour les biens d'investissement immobiliers est fixée à dix années et la régularisation ne porte chaque année que sur un dixième de la taxe dont le bien a été grevé.

Dans les cas où le bien d'investissement n'est pas utilisé pour les besoins de l'entreprise dès son acquisition ou l'achèvement de sa fabrication, la période de régularisation de respectivement cinq années et dix années est comptée à partir du début de l'utilisation du bien.

Un règlement grand-ducal déterminera les conditions et les modalités d'application des dispositions prévues au présent paragraphe, notamment en cas de livraison du bien d'investissement pendant la période de régularisation. Ce règlement pourra également prévoir qu'il n'y a pas lieu de procéder à une régularisation des déductions, lorsque les variations du prorata sont inférieures à dix points et que la non-régularisation ne provoque pas des distorsions de concurrence.

*

FICHE D'ÉVALUATION D'IMPACT

Coordonnées du projet

Intitulé du projet :	Loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée
Ministère initiateur :	Ministère des Finances
Auteur(s) :	Administration de l'enregistrement et des domaines – service législation TVA
Téléphone :	247-80800
Courriel :	
Objectif(s) du projet :	L'objet du projet est essentiellement l'introduction dans la loi TVA du concept de groupe TVA
Autre(s) Ministère(s)/Organisme(s)/Commune(s)impliqué(e)(s) :	
Date :	

Mieux légiférer

1. Partie(s) prenante(s) (organismes divers, citoyens, ...) consultée(s) : Oui Non

Si oui, laquelle/lesquelles :

Remarques/Observations :

2. Destinataires du projet :

- | | | |
|---------------------------------------|---|---|
| – Entreprises/Professions libérales : | Oui <input checked="" type="checkbox"/> | Non <input type="checkbox"/> |
| – Citoyens : | Oui <input type="checkbox"/> | Non <input checked="" type="checkbox"/> |
| – Administrations : | Oui <input type="checkbox"/> | Non <input checked="" type="checkbox"/> |

3. Le principe « Think small first » est-il respecté ? Oui Non N.a.¹
(c.-à-d. des exemptions ou dérogations sont-elles prévues suivant la taille de l'entreprise et/ou son secteur d'activité ?)
Remarques/Observations :
4. Le projet est-il lisible et compréhensible pour le destinataire ? Oui Non
Existe-t-il un texte coordonné ou un guide pratique, mis à jour et publié d'une façon régulière ? Oui Non
Remarques/Observations :
5. Le projet a-t-il saisi l'opportunité pour supprimer ou simplifier des régimes d'autorisation et de déclaration existants, ou pour améliorer la qualité des procédures ? Oui Non
Remarques/Observations :
6. Le projet contient-il une charge administrative² pour le(s) destinataire(s) ? (un coût imposé pour satisfaire à une obligation d'information émanant du projet ?) Oui Non
Si oui, quel est le coût administratif³ approximatif total ? (nombre de destinataires x coût administratif par destinataire)
7. a) Le projet prend-il recours à un échange de données interadministratif (national ou international) plutôt que de demander l'information au destinataire ? Oui Non N.a.
Si oui, de quelle(s) donnée(s) et/ou administration(s) s'agit-il ?
- b) Le projet en question contient-il des dispositions spécifiques concernant la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel⁴ ? Oui Non N.a.
Si oui, de quelle(s) donnée(s) et/ou administration(s) s'agit-il ?
8. Le projet prévoit-il :
– une autorisation tacite en cas de non réponse de l'administration ? Oui Non N.a.
– des délais de réponse à respecter par l'administration ? Oui Non N.a.
– le principe que l'administration ne pourra demander des informations supplémentaires qu'une seule fois ? Oui Non N.a.
9. Y a-t-il une possibilité de regroupement de formalités et/ou de procédures (p.ex. prévues le cas échéant par un autre texte) ? Oui Non N.a.
Si oui, laquelle :
10. En cas de transposition de directives communautaires, le principe « la directive, rien que la directive » est-il respecté ? Oui Non N.a.
Sinon, pourquoi ?

¹ N.a. : non applicable.

² Il s'agit d'obligations et de formalités administratives imposées aux entreprises et aux citoyens, liées à l'exécution, l'application ou la mise en oeuvre d'une loi, d'un règlement grand-ducal, d'une application administrative, d'un règlement ministériel, d'une circulaire, d'une directive, d'un règlement UE ou d'un accord international prévoyant un droit, une interdiction ou une obligation.

³ Coût auquel un destinataire est confronté lorsqu'il répond à une obligation d'information inscrite dans une loi ou un texte d'application de celle-ci (exemple: taxe, coût de salaire, perte de temps ou de congé, coût de déplacement physique, achat de matériel, etc.).

⁴ Loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel (www.cnpd.lu)

11. Le projet contribue-t-il en général à une :
- a) simplification administrative, et/ou à une Oui Non
- b) amélioration de la qualité réglementaire ? Oui Non
- Remarques/Observations :
12. Des heures d'ouverture de guichet, favorables et adaptées aux besoins du/des destinataire(s), seront-elles introduites ? Oui Non N.a.
13. Y a-t-il une nécessité d'adapter un système informatique auprès de l'Etat (e-Government ou application back-office) ? Oui Non
- Si oui, quel est le délai pour disposer du nouveau système ?
14. Y a-t-il un besoin en formation du personnel de l'administration concernée ? Oui Non N.a.
- Si oui, lequel ?
- Remarques/Observations :

Egalité des chances

15. Le projet est-il :
- principalement centré sur l'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
- positif en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
- Si oui, expliquez de quelle manière :
- neutre en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
- Si oui, expliquez pourquoi :
- Le projet vise essentiellement les personnes morales assujetties à la TVA. Dans l'hypothèse où seraient également concernées des personnes physiques, les mesures prévues s'appliqueraient indifféremment aux femmes et hommes.
- négatif en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
- Si oui, expliquez de quelle manière :
16. Y a-t-il un impact financier différent sur les femmes et les hommes ? Oui Non N.a.
- Si oui, expliquez de quelle manière :

Directive « services »

17. Le projet introduit-il une exigence relative à la liberté d'établissement soumise à évaluation⁵ ? Oui Non N.a.
- Si oui, veuillez annexer le formulaire A, disponible au site Internet du Ministère de l'Economie et du Commerce extérieur : www.eco.public.lu/attributions/dg2/d_consommation/d_march_int_rieur/Services/index.html
18. Le projet introduit-il une exigence relative à la libre prestation de services transfrontaliers⁶ ? Oui Non N.a.
- Si oui, veuillez annexer le formulaire B, disponible au site Internet du Ministère de l'Economie et du Commerce extérieur : www.eco.public.lu/attributions/dg2/d_consommation/d_march_int_rieur/Services/index.html

*

⁵ Article 15, paragraphe 2 de la directive « services » (cf. Note explicative, p. 10-11)

⁶ Article 16, paragraphe 1, troisième alinéa et paragraphe 3, première phrase de la directive « services » (cf. Note explicative, p. 10-11)

FICHE FINANCIERE

(art. 79 de la loi du 8 juin 1999 sur le Budget,
la Comptabilité et la Trésorerie de l'État)

Le prédit projet de loi, qui vise principalement à introduire dans la loi TVA le régime du groupe TVA, tient compte du fait qu'un autre régime en matière de TVA, à savoir le régime d'exonération en faveur des groupements autonomes de personnes, a perdu certains effets considérés comme essentiels par les opérateurs du monde économique et notamment du secteur de la finance, à la suite d'une jurisprudence récente de la Cour de justice de l'Union européenne.

L'introduction du régime de groupe TVA, qui a un impact plus large que le prédit régime d'exonération en faveur des groupements autonomes de personnes, est susceptible de grever le budget de l'état par rapport à la situation antérieure. Le déchet budgétaire évalué est de 15 à 20 millions d'euros par an.

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7278/01

N° 7278¹

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI**modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

* * *

**AVIS DE LA CHAMBRE DES FONCTIONNAIRES
ET EMPLOYES PUBLICS**

(13.6.2018)

Par dépêche du 13 avril 2018, Monsieur le Ministre des Finances a demandé, „dans vos meilleurs délais“, l’avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur le projet de loi spécifié à l’intitulé.

L’objet du projet en question est l’intégration dans la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée de la notion de „groupe TVA“.

Le régime du groupe TVA, basé sur la deuxième directive 67/228/CEE du 11 avril 1967, est actuellement mis en oeuvre dans seize États membres de l’Union européenne, et ce sous différentes formes.

Le groupe TVA, tel que prévu au projet sous avis, est constitué par plusieurs membres distincts, établis à l’intérieur du pays et étroitement liés entre eux du point de vue financier, économique et organisationnel. Il est considéré comme une personnalité fiscale unique.

Partant, les transactions entre les membres sont considérées comme des opérations réalisées au sein d’une seule et même personne juridique et ne présentent donc aucune incidence fiscale, pour autant que les membres ne réalisent que des activités relevant du régime général de la taxe.

L’objet initial du régime du groupe TVA était d’atténuer l’effet cumulatif de l’impôt sur le chiffre d’affaires, impôt qui frappait les transactions commerciales à chaque stade de la chaîne de production et de commercialisation.

Son implémentation dans la loi TVA luxembourgeoise est liée à trois arrêts du 21 septembre 2017 de la Cour de justice de l’Union européenne, qui limitent le champ d’application d’un autre régime de TVA, à savoir celui applicable aux groupements autonomes de personnes. Le régime en question exonère de la taxe les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes à leurs membres, pour autant que ces groupements de personnes exercent une activité exonérée ou pour laquelle elles n’ont pas la qualité d’assujetti.

En pratique, ce régime s’appliquait surtout dans les secteurs financier et de l’assurance.

Comme les arrêts mentionnés plus haut excluent l’applicabilité du régime en question justement aux secteurs de la finance et de l’assurance, le gouvernement a cherché et trouvé pour ainsi dire un régime de substitution (celui du groupe TVA) pour empêcher que les opérateurs nationaux se retrouvent dans une „position défavorable par rapport à leurs concurrents établis dans d’autres juridictions“.

Étant donné que les modifications prévues par le projet de loi sous avis ont pour objet de mettre la législation nationale en conformité avec le droit de l’Union européenne et qu’elles n’empiètent pas sur le statut des ressortissants de la Chambre des fonctionnaires et employés publics, celle-ci y marque son accord.

Ainsi délibéré en séance plénière le 13 juin 2018.

Le Directeur,
G. MULLER

Le Président,
R. WOLFF

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7278/02

N° 7278²

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI

**modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

(13.6.2018)

Le Projet de loi sous avis (ci-après, le « Projet ») vise à lever l'option du « groupe TVA » prévue à l'article 11 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (en abrégé ci-après, la « Directive TVA »). En droit interne, la mise en oeuvre du groupe TVA se traduit par la modification et l'insertion de plusieurs dispositions dans la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (en abrégé ci-après, la « Loi TVA »).

*

RESUME SYNTHETIQUE

La décision d'introduire le régime du groupe TVA à Luxembourg résulte principalement des évolutions jurisprudentielles récentes de la Cour de justice de l'Union européenne (en abrégé ci-après, la « CJUE ») ne permettant plus de recourir aussi largement que par le passé au groupement autonome de personnes (en abrégé ci-après, le « GAP ») prévu à l'article 132 de la Directive TVA.

Tout d'abord, la Chambre de Commerce se félicite d'avoir été entendue, du moins partiellement, en son appel à trouver une alternative à la disparition du GAP. Comme évoqué dans son avis du 15 septembre 2017¹, en sus d'un GAP réaménagé, elle avait recommandé l'introduction d'un régime d'unité TVA, soit l'équivalent du groupe TVA.

La Chambre de Commerce accueille dès lors très favorablement l'introduction du groupe TVA dans son principe et, dans une large mesure, également dans ses modalités et conditions. En particulier, la Chambre de Commerce se félicite que le régime n'ait pas été limité au seul secteur financier et qu'il ne soit pas rendu obligatoire pour les assujettis. La Chambre de Commerce insiste pour que les numéros auxiliaires soient maintenus, en dépit de l'avis du Comité consultatif de la TVA².

Cependant, la Chambre de Commerce estime qu'il faudrait supprimer le contrôle annuel du critère financier par un réviseur d'entreprise autorisé qui va à l'encontre du processus de simplification administrative. La Chambre de Commerce aimerait également que la possibilité de rentrer ou non dans le groupe soit laissée à celles des entités répondant aux conditions du paragraphe 2 de l'article 60^{ter} projeté de la Loi TVA. Enfin, la Chambre de Commerce demande de revoir et de préciser certaines dispositions pour supprimer l'insécurité juridique à deux niveaux : (i) sur la composition du groupe en l'absence de confirmation de validité et (ii) sur ce qu'il faut entendre par activités normales d'un groupe TVA sous 60^{ter} projeté à l'article 2 du Projet, particulièrement en son paragraphe 7.

*

1 Avis de la Chambre de Commerce du 15 septembre 2017 relatif au projet de règlement grand-ducal portant abrogation du règlement grand-ducal modifié du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes.

2 Avis du 16 avril 2017, Taxud.c.1(2018)2251441-EN., *working paper* N°948 REV.

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce peut marquer son accord au Projet, sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

Appréciation du projet de loi :

	<i>Incidence</i>
Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	++
Impact financier sur les entreprises	+
Transposition de la directive	+/- ³
Simplification administrative	- ⁴
Impact sur les finances publiques	-
Développement durable	+

Appréciations :	++	:	très favorable
	+	:	favorable
	0	:	neutre
	-	:	défavorable
	--	:	très défavorable
	n.a	:	non applicable

*

CONTEXTE ET EVOLUTION

Comme le souligne l'exposé des motifs du Projet, l'introduction du groupe TVA était devenue une urgence pour le secteur financier suite aux différents arrêts de la CJUE limitant fortement le bénéfice du régime de GAP.

Pour rappel, quatre arrêts de la CJUE⁵ sont venus remettre en cause les pratiques de plusieurs pays en matière de TVA sur les groupements autonomes de personnes en 2017, l'un d'entre eux portant spécifiquement sur un recours de la Commission européenne contre le Luxembourg en mai 2017. Le GAP vise à offrir une exonération de TVA sur des sociétés liées et partageant des ressources généralement de support, comme une équipe IT ou un service comptabilité pour deux sociétés distinctes mais liées entre elles par un actionnaire commun. La CJUE a (i) limité l'application de ce régime à seulement quelques activités d'intérêt général, notamment le secteur de la santé mais pas exclusivement et (ii) précisé que les membres du groupement qui exercent également des activités imposables ne peuvent bénéficier de l'exonération que si leurs services sont directement nécessaires aux activités exonérées desdits membres. En conséquence, les activités bancaires et d'assurances se sont retrouvées exclues de ce mécanisme alors que les banques et assureurs y avaient très largement recours. En effet, prestant des activités exonérées de TVA, ils en supportaient dès lors la charge TVA et le GAP leur permettait donc de mitiger cette charge.

3 Le principal point négatif concerne deux exigences qui vont au-delà de ce que prévoit la Directive TVA, au sujet (i) du contrôle annuel du lien financier par un réviseur d'entreprise autorisé et (ii) de l'assujettissement de toutes les entités du groupe et non uniquement que celles qui en font le choix.

4 Une note négative est attribuée pour le recours annuel au réviseur d'entreprise autorisé pour la vérification du lien financier.

5 Arrêts du 21 septembre 2017 dans les affaires :

- C-605/15 Minister Finansów contre Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie
- C-326/15 DNB Banka AS contre Valsts ieņēmumu dienests
- C-616/15 Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne

Et arrêt du 4 mai 2017 dans l'affaire C-274/15 Commission européenne contre Grand-duché de Luxembourg.

C'est la raison pour laquelle les autorités luxembourgeoises ont décidé, dans un premier temps, d'abroger le règlement grand-ducal modifié du 21 janvier 2004 relatif aux groupements autonomes de personnes⁶ et, dans un second temps, de « pallier », dans la mesure du possible, à ce manque en introduisant le régime distinct de groupe TVA.

A titre d'information, l'exercice de l'option par le Luxembourg a nécessité, conformément à l'article 11 de la Directive TVA, la consultation du comité consultatif de la TVA auprès de la Commission européenne. Ce dernier a rendu un avis précité sur le Projet en date du 16 avril 2018, à la suite duquel la procédure législative a repris son cours.

Dans les grandes lignes, le groupe TVA luxembourgeois doit permettre à différentes entités juridiques d'un même groupe d'être considérées comme un seul assujetti à la TVA. Ce faisant, les transactions, prestations de services et livraisons de biens entre ses membres ne sont pas soumises à la TVA car elles sont considérées comme des opérations internes. Ce régime est déjà en place dans 18 Etats membres de l'Union européenne⁷.

Il se différencie du précédent GAP notamment sur les points suivants :

- la mise en oeuvre du groupe TVA nécessite une déclaration initiale aux autorités fiscales ;
- l'activité des membres du groupe TVA ne doit plus nécessairement être exonérée ou non-taxable ;
- la TVA du groupe est déductible selon les règles normales.
- les opérations susceptibles d'être couvertes par le groupe ne se limitent pas à la prestation de services ;
- les services peuvent être facturés avec une marge ;
- il n'est plus possible de créer un groupe intra-européen ;
- les services du groupe ne doivent plus nécessairement profiter exclusivement aux membres du groupe ;
- les liens requis entre les membres du groupe ne sont pas seulement économiques mais également financiers et organisationnels ;
- la responsabilité solidaire des membres du groupe peut être engagée ;
- les membres du groupe ne doivent plus établir de déclaration individuelle au profit d'une déclaration consolidée de groupe ;
- le groupe, une fois installé, doit être maintenu pour une durée d'au moins deux ans.

*

CONSIDERATIONS GENERALES

Avant d'entrer dans l'examen détaillé de celles des dispositions du Projet qui appellent un commentaire de la part de la Chambre de Commerce, elle aimerait émettre des considérations générales.

Tout d'abord, la Chambre de Commerce se félicite d'avoir été entendue, du moins partiellement, en son appel à trouver une alternative à la disparition du GAP. Comme évoqué dans son avis du 15 septembre 2017 précité, en sus d'un GAP réaménagé, elle avait recommandé l'introduction d'un régime d'unité TVA, soit l'équivalent du groupe TVA. Elle est d'autant plus satisfaite que, par comparaison avec d'autres régimes de groupe TVA existants dans d'autres Etats membres, le Projet apparaît suffisamment équilibré entre les attentes des entreprises et les nécessités de contrôle par l'administration, même s'il y a encore matière à amélioration (voir commentaire du paragraphe 2 a) de l'article 60ter projeté à l'article 2 du Projet).

De nombreux autres points positifs peuvent être relevés comme, notamment :

- La Chambre de Commerce apprécie que le régime n'ait **pas** été **limité au seul secteur financier**, comme en Suède et Finlande et dans le projet maltais. En effet, même si les entreprises du secteur financier sont les premières intéressées par ce régime, leurs consoeurs du secteur non-financier le sont aussi notamment par l'absence de préfinancement de la TVA sur les opérations entre membres,

⁶ Règlement grand-ducal modifié du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes.

⁷ A la date du 29 mai 2018.

la réduction du nombre de déclarations et de paiements, la consolidation en une seule position des débits et crédits envers l'administration de l'enregistrement et des domaines.

- Le caractère **non-obligatoire** du groupe est à saluer, contrairement aux législations allemandes, autrichiennes et néerlandaises. Cependant, la possibilité d'exercer une clause d' « *opt-out* » reste imparfaite dans sa forme actuelle puisqu'elle ne permet qu'un « *all opt-out* » ou « *all opt-in* » (voir infra). De même, il aurait été intéressant d'inclure dans l'exposé des motifs, non seulement un exemple « négatif » d'une société (société qui donne en location des biens et services à un groupe TVA ne pouvant déduire que partiellement la TVA), mais également des exemples « positifs » d'exercice légitime de l'option TVA comme en cas de sociétés n'ayant qu'une importance marginale par rapport au groupe et dont les systèmes comptables différents complexifient grandement l'intégration dans le groupe.
- La Chambre de Commerce approuve la référence à la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales et les règles de consolidation afin de définir les **liens financiers** permet un cadre à la fois précis et suffisamment flexible grâce à la possibilité de se baser sur des liens financiers de faits⁸.
- Dernier avantage, non des moindres, la Chambre de Commerce soutient le système des **numéros de TVA auxiliaires** qui offrira une facilité appréciable pour ses ressortissants. Ce dernier point est particulièrement important pour les entreprises du secteur commercial, industriel et des services qui ont souvent un nombre important de fournisseurs et de prestataires ainsi que de clients établis en dehors du Luxembourg. Or, un changement de numéro de TVA implique souvent des difficultés pratiques : factures émises à tort avec TVA, factures émises à une mauvaise entité, etc. Le Comité consultatif de la TVA, dans son avis du 16 avril 2018 précité, estime cependant que le régime des numéros auxiliaires n'est pas conforme à ses recommandations de n'utiliser que le seul nouveau numéro TVA de groupe pour tous les membres. Toutefois, la Chambre de Commerce ne partage pas cette position. D'une part, elle ne trouve pas d'argument dans la Directive elle-même en faveur ou défaveur de cette approche. D'autre part, la Chambre de Commerce estime qu'obliger les assujettis existants à communiquer un nouveau numéro unique, en plus d'alourdir encore les obligations qui pèsent déjà de manière trop importante sur eux, irait manifestement à l'encontre du processus de simplification administrative mené par l'Etat luxembourgeois depuis plusieurs années, sous l'impulsion européenne.

Au titre des points à améliorer, la Chambre de Commerce voudrait revenir sur les éléments suivants :

- Tout d'abord, concernant la **méthodologie** appliquée dans le processus législatif, dans la mesure où le gouvernement a déjà soumis le Projet pour avis au Comité consultatif de la TVA, la Chambre de Commerce craint que tout commentaire qu'elle souhaite émettre dans le cadre du présent avis soit vain. Si elle a cru comprendre que certains de ses ressortissants ont été impliqués plus en amont dans le processus législatif, ce qu'elle salue au passage, elle estime néanmoins que plusieurs points auraient gagnés à être peaufinés avant la présentation audit comité.
- La Chambre de Commerce regrette que la mise en oeuvre de l'option groupe TVA aille, à ses yeux, au-delà des prescriptions de la Directive TVA, et ce, sur au moins deux points :
 - au paragraphe 12 de l'article 60^{ter} projeté à l'article 2 du Projet, la Chambre de Commerce ne s'explique pas la nécessité d'un **contrôle annuel du critère financier par un réviseur d'entreprise ou expert-comptable**. Cette exigence va à l'encontre du processus de simplification administrative ;
 - au paragraphe 6 de l'article 60^{ter} projeté à l'article 2 du Projet, il est prévu, sauf des exceptions limitativement énumérées, que « *la constitution d'un groupe TVA est subordonnée à la condition que toutes les personnes qui remplissent les conditions légales pour en faire partie optent pour l'application du régime* ». La Chambre de Commerce estime qu'il aurait fallu laisser, parmi les entités répondant à ces critères, le **libre choix à chacune d'elles de rentrer ou non dans le groupe**.
- Enfin, la Chambre de Commerce se permet de relever que, malgré l'introduction louable du groupe TVA, plusieurs banques/assureurs ne pourront pas ou ne voudront pas rentrer dans ce mécanisme en raison d'une organisation interne particulière et des règles de localisation de leurs opérations qui leur ferait payer au final plus de TVA que s'ils n'avaient pas recours au groupe. Dans un contexte

⁸ Voir paragraphe 2 de l'article 60^{ter} projeté à l'article 2 du Projet.

de **Brexit**, il ne faudrait pas oublier cette catégorie et envisager ce qui pourrait être fait pour ces ressortissants, les structures planifiées jusqu'ici étant remises en question.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Concernant l'article 60ter projeté à l'article 2 du Projet, particulièrement en ses paragraphes 2, 6 et 11

La principale insuffisance du Projet est l'absence de confirmation de la validité du groupe, notamment quant à la réunion des liens entre les membres et du respect des conditions de la clause d'« *opt-out* », qui est susceptible d'introduire une forme d'insécurité juridique, voire de freiner ou d'empêcher la formation de certains groupes. A défaut de validation prévue dans le Projet, la Chambre de Commerce estime qu'il aurait été à tout le moins utile de prévoir une procédure spécifique de consultation avec l'administration ainsi que de créer une cellule *ad hoc* en charge des questions liées au groupe TVA. Il est donc, à tout le moins, souhaitable que les différents préposés concernés et, le cas échéant, la direction de l'administration sauront faire preuve d'écoute et de largeur de vue tant au moment de la création des groupes que lors des contrôles des groupes et de leurs membres, en faisant primer l'esprit de la loi sur la lettre de la loi et en tenant compte des contraintes des opérateurs économiques, le tout, en appliquant des critères d'appréciation transparents et uniformes.

Concernant l'article 60ter projeté à l'article 2 du Projet, particulièrement en son paragraphe 7

De manière plus ponctuelle, la Chambre de Commerce souhaiterait évoquer le commentaire de l'article 60ter, paragraphe 7 projeté de la Loi TVA. Ce commentaire donne, comme exemples de domaines d'activité ne faisant pas partie de l'activité normale d'un groupe de sociétés et susceptibles de donner lieu à une distorsion de concurrence, ceux de la publicité ou du développement de logiciels. Or, dans l'organisation actuelle des entreprises, le fait pour une entreprise vendant des produits au grand public d'avoir un département intégré dédié à la publicité n'a rien d'anormal afin de contrôler cette étape essentielle du processus de vente et d'assurer une confidentialité aussi grande que possible. Il en va de même pour l'activité de développement de logiciel dans la mesure où de nombreuses entreprises développent des logiciels pour leur usage propre parce qu'il n'existe aucun logiciel équivalent sur le marché ou, s'il existe un logiciel standard, il doit être adapté de manière conséquente aux besoins des entreprises. Le souci de confidentialité joue également un rôle dans ce dernier cas. La Chambre de Commerce suggère donc que soit éliminée la phrase « *D'autres domaines concernés par cette problématique pourraient être, par exemple, ceux de la publicité ou du développement de logiciels* » qui peut être de nature à introduire une certaine confusion dans les esprits.

En sus de cette remarque, la Chambre de Commerce estime qu'il serait souhaitable que cette disposition soit clarifiée via un règlement grand-ducal ou autre, afin de permettre aux entreprises de bien cerner les situations où une telle charge de TVA doit être considérée et ainsi, pouvoir budgétiser en fonction.

Concernant l'article 4 du Projet

En exerçant l'option conférée aux Etats membres par l'article 80 d'appliquer la valeur normale en cas de relations entre des personnes étroitement liées (article 28 paragraphe 3 de la loi TVA), le Luxembourg est le 25ème Etat membre à procéder de la sorte⁹ et ne fait donc que suivre une tendance générale bien marquée. A cet endroit, la Chambre de Commerce souhaite que ces dispositions soient appliquées avec pragmatisme par l'administration afin d'éviter des discussions entre les assujettis et l'administration dans les cas de montants insignifiants.

*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce peut marquer son accord au Projet sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

⁹ EU VAT Compass 2017/2018, IBFD, pages 653 à 658.

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7278/03

N° 7278³

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI

**modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

* * *

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

(3.7.2018)

Par dépêche du 17 avril 2018, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact, une fiche financière ainsi que le texte coordonné par extraits de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Les avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics et de la Chambre de commerce ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement du 18 juin 2018 et du 19 juin 2018.

*

CONSIDERATIONS GENERALES

Le projet de loi sous examen a pour objet la mise en œuvre d'un régime d'intégration fiscale en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « TVA », à savoir précisément le régime de groupe TVA.

Il ressort de l'exposé des motifs que la jurisprudence récente de la Cour de justice de l'Union européenne, ci-après la « CJUE », a fondamentalement encadré le champ d'application du régime d'exonération des groupements autonomes de personnes dans le domaine de la TVA. C'est ainsi qu'après un premier arrêt du 4 mai 2017 ayant condamné le Luxembourg sur l'ensemble des griefs formulés contre lui par la Commission européenne à l'issue d'un recours en manquement¹, la CJUE a considéré, dans trois arrêts du 21 septembre 2017², que l'exonération en cause ne peut s'appliquer qu'aux seuls groupements dont les membres exercent une activité d'intérêt général mentionnée à l'article 132 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette jurisprudence de la Cour exclut dès lors du régime d'exonération, entre autres, les groupements dont les membres exercent des activités financières et d'assurance visées à l'article 135 de la directive 2006/112/CE, précitée. Or, selon les auteurs du projet, c'est essentiellement les secteurs de la finance et de l'assurance qui, au Luxembourg, ont eu un recours accru au régime des groupements autonomes de personnes et se voient par conséquent privés, subitement, d'un instrument qui leur permettait de maîtriser la charge de la TVA sur les prestations engagées collectivement par leurs membres.

Il apparaît en outre, selon les auteurs du projet de loi, que cet encadrement jurisprudentiel du champ d'application du régime des groupements autonomes de personnes n'est pas neutre du point de vue concurrentiel, dans la mesure où d'autres États membres mettent en œuvre l'article 11 de la direc-

1 CJUE (quatrième chambre), arrêt du 4 mai 2017, Commission européenne c/ Grand-Duché de Luxembourg, C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333.

2 CJUE (quatrième chambre), arrêts du 21 septembre 2017 dans les affaires : Commission européenne c/ République fédérale d'Allemagne, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 ; Minister Finansów c/ Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 ; « DNB Banka » AS c/ Valsts ierņēmumu dienests, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719.

tive 2006/112/CE, précitée, relatif au régime de l'« Organschaft », suivant lequel des personnes juridiquement distinctes mais autrement liées peuvent être considérées comme une seule personne fiscale, de sorte à faire échapper à la taxe les échanges réalisés entre elles. Un tel régime se justifie soit pour éviter certains abus (par exemple le fait de fractionner une entreprise en plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier), soit par souci de simplification administrative, cette dernière préoccupation justifiant le projet de loi sous examen.

Les auteurs du projet concluent de ce qui précède qu'il y a une nécessité d'agir, afin d'assurer que les opérateurs nationaux ne souffrent pas d'une situation à laquelle ils sont étrangers et qui les placerait dans une situation défavorable par rapport à leurs concurrents établis dans d'autres États. Il est à cet égard relevé que le régime de groupe TVA est actuellement mis en œuvre dans seize États membres de l'Union européenne sous des modalités très divergentes.

*

OBSERVATIONS LIMINAIRES

Le Conseil d'État comprend qu'il s'agit d'assurer, par le projet sous examen, aux secteurs nationaux concernés des conditions comparables à celles appliquées dans de tels secteurs dans les États membres connaissant le régime de groupe TVA. Il note que, pour les auteurs du projet, c'est sous une forme allégée et en essayant de préserver la cohérence du régime originaire de l'« Organschaft » que le projet sous examen vise à mettre en œuvre en droit luxembourgeois l'article 11 de la directive 2006/112/CE., précitée.

Toutefois, comme le relèvent les auteurs du projet eux-mêmes, la mise en œuvre au niveau national du régime de groupe TVA institué par l'article 11 précité est subordonnée à la consultation préalable du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le comité de TVA », institué par l'article 398 de la directive 2006/112/CE, précitée. Ledit comité a rendu son avis sur le projet sous examen en date du 16 avril 2018³. Il en ressort notamment que les auteurs du projet doivent apporter des éclaircissements sur quatre points du texte envisagé⁴, dont un en particulier qui, aux yeux du Conseil d'État, mérite un réexamen, dans la mesure où il est susceptible de poser une question de sécurité juridique pour les opérateurs nationaux concernés. En effet, le Conseil d'État partage l'avis du comité de TVA selon lequel, d'une part, les mesures anti-abus doivent non seulement reposer sur des fondements solides, mais également être proportionnées aux risques visés afin que l'existence du groupe TVA ne dépende pas de conditions qui ne sont pas expressément établies dans le texte de la loi et, d'autre part, les mesures anti-abus et les exigences qui en découlent ne doivent pas devenir une source de complications pour les opérateurs concernés, voire même contredire l'objectif de simplification administrative mis en avant par les auteurs du projet de loi sous examen. Le Conseil d'État détaillera ses observations sur ce point dans le cadre de l'examen des articles qui suit.

*

³ Voir <https://circabc.europa.eu/sd/a/52c2a2aa-5977-4a53-8bbd-65f782306a33/948%20REV%20%E2%80%93%20LU%20Consultation%20on%20VAT%20grouping.pdf> (consulté le 8 mai 2018).

⁴ Ainsi : (i) de la question de la portée territoriale du groupe TVA et par conséquent du traitement TVA des prestations réalisées entre un siège (situé à l'étranger) et sa succursale membre d'un groupe TVA luxembourgeois ; (ii) de la question de l'appartenance éventuelle de groupements sans personnalité juridique au groupe TVA au regard de l'exigence de liens financiers posée par le projet de loi ; (iii) de la question du maintien de numéros TVA auxiliaires pour chaque membre du groupe TVA étant entendu que le projet de loi consacre le groupe TVA comme seul sujet fiscal et enfin (iv) de la question de la possibilité d'exclusion d'un membre d'un groupe TVA lorsque ce membre mène des activités susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence.

EXAMEN DES ARTICLES

Article 1^{er}

Sans observation.

Article 2

Cet article vise à insérer au chapitre VIII de la loi précitée du 12 février 1979 une section 9 introduisant un article 60^{ter} comprenant vingt-cinq paragraphes.

Le paragraphe 7 de ce nouvel article 60^{ter} concerne la possibilité d'exclure du groupe TVA toute personne qui réalise une activité susceptible de produire des distorsions de concurrence. Il ressort du commentaire y afférent qu'elle vise à prévenir que le recours au groupe TVA ait des répercussions anticoncurrentielles sur des secteurs économiques autres que celui auquel appartient le groupe TVA. Les auteurs du projet exposent que, dès lors que le régime de groupe TVA permet la détaxation des opérations rendues entre membres, des entreprises peuvent être tentées d'y recourir, à travers des entreprises juridiquement distinctes mais fiscalement liées et spécialement constituées à cet effet, pour s'approvisionner en biens et services, qui ne présentent aucun caractère spécifique à leur propre activité et pour la fourniture desquels elles se seront auparavant adressées à des entreprises tierces tenues de leur appliquer la TVA. Les auteurs du projet expliquent, en outre, qu'il ne suffit pas de justifier d'un risque, même réel, d'atteinte au principe de neutralité concurrentielle de la taxe, mais qu'il importe de rapporter des indices concrets de l'existence de cette atteinte. Ainsi, dès que l'atteinte est établie, le membre qui exerce l'activité contestée est exclu du groupe TVA. Au cas où seulement une partie de son activité s'expose à la critique, il appartient au groupe TVA de soumettre les opérations correspondantes à la taxe comme si elles avaient été fournies par une entreprise tierce.

Comme le Conseil d'État l'a souligné dans son propos liminaire, cette disposition est loin d'être claire. L'objectif de mettre en œuvre une mesure anti-abus est louable, les auteurs du projet soulignant au demeurant que la jurisprudence de la CJUE consacre l'applicabilité directe du principe d'interdiction de pratiques abusives en matière de TVA, même en l'absence de tout texte national en ce sens. Le Conseil d'État est cependant moins convaincu qu'un tel objectif doit être réalisé au détriment du principe de la sécurité juridique. En effet, le principe de sécurité juridique, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union européenne, exige que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, afin que les intéressés puissent s'orienter dans des situations et des relations juridiques relevant de l'ordre juridique de l'Union⁵.

À cet égard, le Conseil d'État note que le projet sous examen vise à inclure, de manière obligatoire, dans le groupe TVA toute personne qui remplit les conditions requises et dont la tenue à l'écart serait susceptible de produire à un moment un avantage fiscal indu. Dans le même temps, le régime de groupe TVA exige que les membres du groupe soient liés entre eux, de manière étroite, par des liens financiers, économiques et d'organisation. Le lien économique se définit par rapport à la présence d'au moins une des trois formes de coopération économique suivantes : (i) l'activité principale des membres du groupe est de même nature ou, (ii) les activités des membres du groupe sont complémentaires ou interdépendantes ou, (iii) un des membres du groupe réalise des activités qui bénéficient entièrement ou substantiellement aux autres membres⁶.

La disposition sous examen doit donc articuler de manière adéquate l'obligation d'inclure dans le groupe TVA toute personne qui en remplit les conditions et, dans le même temps, la possibilité d'en exclure un membre qui, quoique satisfaisant par ailleurs aux exigences du lien économique tel que défini au nouvel article 60^{ter}, paragraphe 7, alinéa 1^{er}, « exerce uniquement une activité qui, en raison de sa nature, n'est pas spécifique à l'activité intrinsèque du groupe et qui normalement n'est pas réalisée, du moins dans une envergure similaire, au sein d'une entreprise qui réalise une activité comparable à celle du groupe TVA (...) ».

5 Tribunal de l'Union européenne, arrêt du 16 juin 2011, Heineken Nederland BV et Heineken NV c/ Commission, T-240/07, ECLI:EU:T:2011:284, points 383-386.

6 Cette définition tirée de la communication de la Commission européenne du 2 juillet 2009 (disponible sur : http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_fr.htm) est reprise par les auteurs du projet de loi sous examen, précisément dans le commentaire des articles, page 26.

À titre de comparaison, si la possibilité d'exclure un membre d'une unité TVA est aussi envisagée en droit belge⁷, celui-ci a cependant instauré une mesure anti-abus (mesure anti-évasion fiscale) très précise, en l'occurrence à l'article 19bis du Code TVA, lequel dispose que : « [e]st également assimilée à une prestation de service effectuée à titre onéreux, la fourniture d'un service tel que défini à l'article 21, § 3, 7°, par un assujetti établi en dehors de la Belgique, pour les besoins d'un de ses établissements et qui est membre d'une unité TVA au sens de l'article 4, § 2, en Belgique »⁸.

Au Royaume-Uni, la possibilité de refus d'admission ou d'exclusion d'un membre d'un groupe TVA pour distorsion (de concurrence) est strictement encadrée et, en tout cas, soumise à la preuve concrète d'une telle distorsion par l'administration⁹.

Le Conseil d'État demande par conséquent aux auteurs du projet de loi d'indiquer dans le texte même de la loi des critères pertinents, permettant d'identifier les circonstances tenant à la distorsion de concurrence et susceptibles d'entraîner l'exclusion d'un membre du groupe TVA ou, alternativement, d'indiquer dans le texte de la loi qu'une telle exclusion ne peut intervenir que lorsque l'administration démontre une distorsion réelle de la concurrence dans la situation en cause. Sans cette précision, la disposition du nouvel article 60ter, paragraphe 7, risque non seulement de porter une atteinte sérieuse au principe de sécurité juridique, mais aussi de contredire l'objectif de simplification administrative avancé pour justifier le projet de loi lui-même, notamment s'il devait appartenir aux opérateurs concernés de démontrer une distorsion ou non de concurrence.

Compte tenu du risque d'insécurité juridique, susceptible d'affecter l'application uniforme du régime de la TVA sur le territoire luxembourgeois et au-delà dans l'Union européenne, le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle, la précision des critères d'application de cette disposition anti-abus.

Articles 3 à 6

Sans observation.

*

OBSERVATIONS D'ORDRE LEGISTIQUE

Observations générales

L'emploi de tirets est à écarter. En effet, la référence à des dispositions introduites de cette manière est malaisée, tout spécialement à la suite d'insertions ou de suppressions de tirets opérées à l'occasion de modifications ultérieures. Tenant compte du texte qu'il s'agit de modifier, l'énumération en question est à rédiger en ayant recours à des points (1), (2), (3), ...) ou des lettres alphabétiques suivies d'une parenthèse fermante. En procédant de cette manière, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.

Lorsqu'on se réfère au premier paragraphe ou alinéa, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour lire à titre d'exemple « paragraphe 1^{er} » ou « alinéa 1^{er} ».

Article 1^{er}

Le Conseil d'État se doit de relever qu'on « abroge » un acte normatif dans son ensemble ainsi que les articles, paragraphes ou annexes, tandis que l'on « supprime » toutes les autres dispositions, comme les alinéas, phrases ou parties de phrase.

7 En effet, dès lors qu'une société membre d'une unité TVA détient une participation directe de plus de 50% dans une autre société, toutes les conditions requises (liens économique, financier et organisationnel) pour former une unité TVA sont présumées remplies, selon l'article 1^{er}, § 2 de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA (Moniteur belge, 15 mars 2007). Une telle présomption est cependant réfragable, une filiale pouvant être exclue si elle poursuit des activités très différentes de celles du reste du groupe.

8 Il est intéressant de noter que les auteurs du projet se réfèrent, pour la définition du lien organisationnel entre membres du groupe TVA, à l'arrêté royal belge du 9 mars 2007 précité.

9 Cf. : <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-groups/vgroups06150>. Il est ainsi indiqué que: "The Commissioners can refuse applications or remove existing group members where we are satisfied, and can demonstrate, that allowing the application, or allowing group treatment to continue, would lead to a distortion in the liability of the group's supplies. We can also use the revenue protection powers where we consider, and have evidence to support our view, that the grouping facility is being used deliberately to exploit the partial exemption provisions or the retail schemes, for example".

Article 2

Au chapitre VIII, section 9, qu'il s'agit d'insérer, le Conseil d'État tient à signaler que lorsqu'il est fait référence à un qualificatif tels que « *ter* », celui-ci est à écrire en caractères italiques pour lire « Art. 60*ter*. »

À l'article 60*ter*, paragraphe 1^{er}, il convient de mettre les termes « groupe TVA » entre guillemets.

À l'article 60*ter*, paragraphe 11, alinéa 2, il est indiqué d'écrire les termes « premier jour » en toutes lettres.

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 21 votants, le 3 juillet 2018.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président,
Georges WIVENES

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7278/04

N° 7278⁴**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI**modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

* * *

**RAPPORT DE LA COMMISSION DES FINANCES
ET DU BUDGET**

(17.7.2018)

La Commission se compose de: M. Eugène BERGER, Président ; Mme Joëlle ELVINGER., Rapporteur; M. André BAULER, M. Alex BODRY, MM. Franz FAYOT, Gast GIBERYEN, Claude HAAGEN, Henri KOX, Mme Viviane LOSCHETTER, MM. Laurent MOSAR, Gilles ROTH, Marc SPAUTZ, Claude WISELER et Michel WOLTER, Membres.

*

I. ANTECEDENTS

Le projet de loi n°7278 a été déposé par le Ministre des Finances et du Budget le 13 avril 2018.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, un texte coordonné, une fiche financière, une fiche d'évaluation d'impact, ainsi que le texte coordonné par extraits de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Lors de la réunion de la Commission des Finances et du Budget (COFIBU) du 20 avril 2018, Madame Joëlle Elvinger a été désignée rapporteur du projet de loi sous rubrique. Le projet de loi a été présenté à la COFIBU au cours de cette même réunion.

L'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics et celui de la Chambre de commerce datent du 13 juin 2018.

Le Conseil d'Etat a émis son avis le 3 juillet 2018.

La COFIBU a procédé à l'examen de l'avis du Conseil d'Etat au cours de la réunion du 10 juillet 2018.

Le projet de rapport a été adopté au cours de la réunion du 17 juillet 2018.

*

II. OBJET DU PROJET DE LOI

Le projet de loi sous rubrique a comme objet principal l'implémentation d'un régime d'intégration fiscale en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (« TVA »), à savoir le régime de groupe TVA. En droit interne, la mise en œuvre du groupe TVA se traduit principalement par l'insertion d'une nouvelle section 9 libellée „Régime du groupe TVA“ au chapitre VIII de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (« loi TVA »).

*

III. CONSIDERATIONS GENERALES

Contexte

Comme le souligne l'exposé des motifs du présent projet de loi, l'introduction du groupe TVA dans la loi TVA s'impose principalement suite à des évolutions jurisprudentielles récentes de la Cour de justice de l'Union européenne (« CJUE ») ne permettant plus aux assujettis de bénéficier aussi largement du régime d'exonération des groupements autonomes de personnes (« GAP ») prévu à l'article 132 de la directive 2006/12/CE.

En effet, ces arrêts récents de la CJUE risquent de priver nombre d'assujettis des secteurs de la finance et de l'assurance d'un instrument permettant de maîtriser la charge de la TVA sur les prestations engagées collectivement par ses membres. Les limitations jurisprudentielles auraient, selon les auteurs du projet de loi, également des répercussions sur la compétitivité des acteurs luxembourgeois, dans la mesure où d'autres Etats membres mettent en œuvre l'article 11 de la directive 2006/112/CE relatif au régime de l'« *Organschaft* » suivant lequel des personnes juridiquement distinctes, mais liées, peuvent être considérées comme une seule personne fiscale de sorte à faire échapper à la taxe les échanges réalisés entre elles.

Le présent projet de loi mettra donc les secteurs concernés de nouveau sur un pied d'égalité au niveau fiscal, tout en rétablissant un « *level playing field* », comparable à celui dont disposent leurs homologues établis dans les 18 autres Etats membres connaissant le groupe TVA.

Aperçu sur les caractéristiques du régime de groupe TVA

Le projet de loi sous rubrique se propose d'activer l'option prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE pour implémenter le régime de l'« *Organschaft* » sous la dénomination de « régime de groupe TVA » en droit luxembourgeois.

Aux termes du nouvel article 60ter de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, un groupe TVA est considéré comme des personnes établies à l'intérieur du pays et étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Le régime n'est pas rendu obligatoire pour tous les assujettis répondant aux conditions légales. Les entreprises sont libres de décider de recourir au régime ou non. Toute participation au groupe TVA doit cependant obligatoirement porter sur une période minimale de deux années au moins. Pendant cette période, les opérations effectuées entre membres du groupe TVA sont ainsi assimilées à des opérations réalisées au sein d'une même entité juridique.

En ce qui concerne le statut du groupe, il y a lieu de préciser que le groupe TVA n'a aucune existence au regard du droit commun. Il n'a ni personnalité juridique, ni autre statut impliquant l'absence de personnalité juridique. Il s'agit d'une notion exclusivement fiscale.

Constitution, modification de la composition, dissolution du groupe TVA

La constitution du groupe TVA s'opère par le biais d'une déclaration de constitution de groupe TVA à souscrire par le représentant du groupe TVA en suivant les critères légaux afférents. Les membres du groupe TVA assument collectivement la responsabilité pour l'exactitude des données fournies. La déclaration prend effet le 1^{er} du mois suivant sa réception, à condition que la réception soit intervenue au moins quinze jours avant. Pour les déclarations remises au cours de la seconde moitié d'un mois, la déclaration prend effet au 1^{er} jour du second mois suivant sa réception.

Il s'agit, selon les auteurs du projet de loi, de laisser à l'administration le temps de procéder à la constitution du dossier et de communiquer au groupe TVA les différents numéros d'identification qui doivent lui être attribués.

Afin d'intégrer ou de retirer une personne du groupe TVA, le représentant du groupe TVA devra, pour toute personne qui vient à remplir les conditions pour en faire partie, introduire une déclaration visant à l'intégration de cette personne dans le groupe TVA ou de la tenue à l'écart de cette personne du groupe TVA.

Pour les personnes qui ne remplissent plus les conditions pour en faire partie ou qui, remplissant les conditions afférentes, souhaitent ne plus en faire partie, le représentant introduira une déclaration portant retrait de cette personne du groupe TVA.

Finalement, le groupe TVA est dissous le jour où, sur base d'une déclaration de retrait d'un ou de plusieurs membres, il ne reste plus qu'un seul membre.

*

Pour toute précision complémentaire, il est renvoyé au commentaire des articles (partie V. du présent rapport).

*

IV. LES AVIS

Dans son avis du 13 juin 2018, la Chambre des fonctionnaires et employés publics n'a pas d'observation à formuler et marque son accord avec le projet de loi.

La Chambre de Commerce salue dans son avis du 13 juin 2018 l'introduction d'une alternative au groupement autonome de personnes, qui sera abrogé en raison des décisions récentes de la Cour de justice européenne. Elle se félicite également du fait que le groupe TVA ne soit pas limité au secteur financier et qu'il ne soit pas rendu obligatoire pour les assujettis. Or, la Chambre de Commerce recommande de supprimer le critère de contrôle annuel par un reviseur d'entreprise, comme cette exigence ne serait pas dans l'esprit d'une simplification administrative.

De plus, elle est d'avis qu'il convient d'apporter des précisions aux dispositions concernant la composition du groupe en l'absence de confirmation de validité, et la définition d'actions normales d'un Groupe TVA à l'article 2, paragraphe 7 du projet de loi.

Le Conseil d'Etat a émis son avis en date du 3 juillet 2018. Soulevant que, dans son avis du 16 avril 2018, le comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée avait identifié quatre points sur lesquels les auteurs du projet de loi devraient apporter des précisions, le Conseil d'Etat se rallie aux observations du comité, notamment en ce qui concerne les mesures anti-abus. En effet, il est indispensable que ces mesures reposent sur un fondement solide et sont également proportionnées aux risques visés. De plus, il est nécessaire de veiller à ce que ces mesures anti-abus ainsi que les obligations en découlant n'aillent pas à l'encontre de la simplification administrative visée par le projet de loi, en compliquant le travail des opérateurs concernées.

Le Conseil d'Etat s'oppose ainsi formellement à la formulation concernant la possibilité d'exclure du groupe TVA les personnes qui pourraient produire des distorsions de concurrence par leurs actions à l'article 2 du projet de loi. Au vu de l'insécurité juridique résultant de l'imprécision de la disposition précitée, le Conseil d'Etat exige que des critères clairs et pertinents pour définir les circonstances menant à l'exclusion du groupe TVA, y soient apportés. La Commission des Finances et du Budget a décidé au cours de sa réunion du 10 juillet 2018 de supprimer le paragraphe 7 du nouvel article 60^{ter} inséré par l'article 2 du projet de loi dans la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, en raison de la complexité de la mise en œuvre pratique des options évoquées par le Conseil d'Etat.

*

V. COMMENTAIRE DES ARTICLES

Observations générales d'ordre légistique

Selon le Conseil d'Etat, l'emploi de tirets est à écarter. En effet, la référence à des dispositions introduites de cette manière est malaisée, tout spécialement à la suite d'insertions ou de suppressions de tirets opérées à l'occasion de modifications ultérieures. Tenant compte du texte qu'il s'agit de modifier, l'énumération en question est à rédiger en ayant recours à des points (1), (2), (3), ... ou des lettres alphabétiques suivies d'une parenthèse fermante. En procédant de cette manière, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.

Lorsqu'on se réfère au premier paragraphe ou alinéa, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour lire à titre d'exemple « paragraphe 1^{er} » ou « alinéa 1^{er} ».

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder aux ajustements proposés par le Conseil d'Etat.

Article 1^{er}

Par l'implémentation du régime de groupe TVA dans le droit national, il est implicitement dérogé au principe défini à l'article 7 suivant lequel « toute personne indépendante du point de vue juridique est censée exercer son activité d'une façon indépendante ». L'article perd donc sa raison d'être. C'est pourquoi il est proposé de l'abroger.

Le Conseil d'Etat relève qu'on « abroge » un acte normatif dans son ensemble ainsi que les articles, paragraphes ou annexes, tandis que l'on « supprime » toutes les autres dispositions, comme les alinéas, phrases ou parties de phrase.

La Commission des Finances et du Budget remplace le terme « supprimé » par le terme « abrogé ».

Article 2

L'article 2 a pour objet d'introduire le régime de groupe TVA en complétant la loi TVA par un nouvel article 60ter.

Ad article 60ter, paragraphe 1^{er}

Le premier paragraphe reprend l'essence du texte de l'article 11 de la directive 2006/112/CE qui prévoit qu'« [a]près consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé «comité de la TVA»), chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ».

A l'instar de la grande majorité des États membres qui l'ont introduit, le régime est essentiellement facultatif pour les entreprises. Ce n'est qu'à cette condition qu'il devrait pouvoir être considéré comme constitutif d'une simplification administrative, alors que l'accomplissement de ce critère est fonction des circonstances propres à chaque entreprise et que nombre d'opérateurs devraient considérer que, dans la situation qui est la leur, le recours au régime aboutirait à un résultat contraire à leurs intérêts.

La constitution du groupe implique, a priori, que toutes les personnes remplissant les conditions légales en fassent partie. D'autre part, les membres potentiels étant des personnes juridiquement indépendantes les unes des autres, la constitution du groupe TVA requerra nécessairement l'accord exprès de chacune de ces personnes.

L'option pour être considéré comme membre d'un groupe TVA ne saurait partant qu'être individuelle. Dans les faits, le représentant du groupe introduira, lors de la déclaration de constitution d'un groupe TVA, les différentes options émises par les futurs membres.

Seules les personnes établies à l'intérieur du pays peuvent être membres d'un groupe TVA. Cette restriction, qui résulte de la directive, a pour finalité d'empêcher la constitution de groupes transfrontaliers. Ceci n'empêche ni l'intégration dans le groupe TVA d'établissements stables nationaux (notamment des succursales) de sociétés étrangères, ni que des membres du groupe TVA aient des établissements stables à l'étranger, étant entendu que ni les sièges de l'activité économique ni les établissements stables situés à l'étranger ne peuvent être considérés comme faisant partie du groupe TVA.

Dans les rapports entre maison-mère et succursales s'échangeant des prestations de services, il découle de l'arrêt du 23 mars 2006 de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-210/04, FCE Bank plc, qu'à défaut d'être réalisées entre personnes juridiquement distinctes, que ces prestations de services ne rentrent pas dans le champ d'application de la taxe. La Cour a été amenée à nuancer ce principe, dans un arrêt du 17 septembre 2014, aff. C7/13, Skandia, pour le cas où, au moins, un des deux protagonistes est membre d'un groupe TVA en décidant que « les prestations de services fournies par un établissement principal établi dans un pays tiers à sa succursale établie dans un État membre constituent des opérations imposables quand cette dernière est membre d'un groupement de personnes pouvant être considéré comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée » (point 1 du dispositif).

Dans une orientation prise à la suite de cet arrêt par le Comité de la TVA¹, la Commission européenne considère que les échanges de prestations de services dans des rapports maison-mère et succursales seraient dans tous les cas à considérer comme des opérations imposables au cas où l'entité prenante

¹ Guidelines resulting from the 101st meeting of 20 October 2014; Document C – taxud.c.1(2015)46844 – 824 (p. 181).

est membre d'un groupe TVA, et ce indépendamment que l'entité prestataire soit établie hors Communauté ou dans la Communauté. Cette orientation n'a pas fait l'unanimité. La Commission l'a néanmoins invoquée comme contraignante² lors d'une récente consultation sur le régime de groupe.

Au regard des termes clairs de l'arrêt CJUE C-7/13 Skandia America quant au fond du problème qui, en toute logique, se présente de manière parfaitement identique, que le prestataire soit établi en dehors de la Communauté ou dans un autre État membre, une différence de traitement entre opérations en provenance d'un pays tiers ou d'un autre État membre de l'Union ne s'impose pas.

Dans la mesure où cela ne devrait pas être le cas, il appartient à la Commission de tout mettre en œuvre pour assurer une application uniforme de sa position de manière à mettre à une même échelle tous les acteurs économiques, quel que soit l'État membre dans lequel ils sont établis.

Les membres doivent être étroitement liés entre eux sur les plans financier, économique et de l'organisation. Il importe de relever que les trois types de rapports doivent être cumulativement réunis.

Par la constitution du groupe TVA, les membres sont considérés comme un assujetti unique. En d'autres mots, les différents membres arrêtent d'être considérés à titre individuel comme sujets fiscaux en matière de TVA. Leurs opérations, quelle que soit leur nature, et leurs patrimoines sont, par l'effet du régime, considérés en totalité comme étant les opérations et le patrimoine du groupe TVA. Ils n'auront dès lors plus d'existence fiscale propre.

Tous les droits et obligations en matière de TVA seront dorénavant transférés au groupe TVA et pris en charge par le représentant désigné parmi les membres.

Ad article 60ter, paragraphe 2

Le second paragraphe définit les trois types d'interdépendances requis pour la constitution d'un groupe TVA. A ce titre, le texte s'est largement inspiré des critères dégagés par la Commission dans sa communication de 2009³.

– Intégration financière

Des sociétés sont réputées liées sur le plan financier dès lors qu'il existe entre elles, directement ou indirectement, un lien de contrôle capitalistique.

Comme il ne s'agit pas en l'occurrence de mettre en place un critère propre à la TVA, le projet de loi renvoie à l'article 1711-1 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, qui reprend en droit interne les critères définissant en matière de comptes consolidés les rapports société mère – filiale, et plus particulièrement au paragraphe 1^{er}, alinéa 1, de cet article qui concerne toute sociétés qui :

- « 1° [...] a la majorité des droits de vote des actionnaires ou associés d'une entreprise, ou
- 2° [...] a le droit de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe d'administration, de direction ou de surveillance d'une entreprise et est en même temps actionnaire ou associé de cette entreprise, ou
- 3° [...] est actionnaire ou associé d'une entreprise et contrôle seule, en vertu d'un accord conclu avec d'autres actionnaires ou associés de cette entreprise, la majorité des droits de vote des actionnaires ou associés de celle-ci. ».

D'ailleurs, le rattachement de la matière aux règles régissant les comptes consolidés, largement harmonisés sur le plan international sur base de normes IFRS et son ancrage dans ces normes est de nature à faciliter l'appréhension de ce critère, tant pour les entreprises que pour les autorités, et ce aussi bien sur le plan national qu'international.

– Intégration économique

La communication de la Commission de 2009 donne la définition suivante du lien sur le plan économique : « il se définit par rapport à la présence d'au moins une des trois formes de coopération économique figurant ci-après. L'activité principale des membres du groupe est de même nature, ou

² "It should be recalled that one of the effects of joining a VAT group is that, for VAT purposes, a single legal entity comprising a head office and its branch which are physically present in different territories shall be dissociated and become two separate taxable persons if one of the entities is a member of a VAT group."

³ Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Commission des Communautés européennes, Bruxelles, le 2.7.2009, COM(2009) 325 final

les activités des membres du groupe sont complémentaires ou interdépendantes, ou un des membres du groupe réalise des activités qui bénéficient entièrement ou substantiellement aux autres membres. »

– Intégration organisationnelle

Quant au lien sur le plan de l'organisation, la communication de 2009 considère qu'il se définit « par rapport à l'existence d'une structure de gestion partagée, au moins en partie ». Cette description ayant semblé un peu trop concise, il a semblé préférable de reprendre la définition en donnée par l'arrêté royal belge régissant la matière qui, outre l'idée d'une direction coordonnée entre plusieurs personnes, reprend également l'hypothèse d'une direction concentrée entre les mains d'une ou de plusieurs personnes.

Ad article 60ter, paragraphe 3

Même dans l'hypothèse où une personne viendrait à en remplir les conditions, elle ne saurait être membre de plusieurs groupes TVA.

Cette disposition est à apprécier exclusivement sous un angle national. Rien ne s'oppose à ce qu'un établissement stable national d'une société étrangère, membre d'un groupe TVA dans son État d'origine, soit membre d'un groupe TVA luxembourgeois. Pareillement, cette disposition ne s'oppose pas à ce qu'un établissement stable qu'une société luxembourgeoise, membre d'un groupe TVA luxembourgeois, a établi à l'étranger y soit membre d'un groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 4

La plupart des États membres connaissant un régime de groupe TVA applicable sous option le subordonne à l'appartenance au groupe à une condition de durée minimale, condition qui, par conséquent, vaut également durée de vie minimale pour le groupe TVA lui-même. Le projet de loi fixe cette durée à deux années civiles entières.

Ad article 60ter, paragraphe 5

Si, pour les besoins de la TVA, les membres perdent toute personnalité propre au profit du groupe TVA, ils restent néanmoins, pour le droit commun, des personnes avec tous les attributs de la personnalité et continuent à réaliser des transactions qui répondent aux définitions légales d'opérations déclenchant un fait générateur de taxe.

Ainsi, une vente entre membres reste une vente au regard du droit commun. Sur le plan fiscal, on pourrait hésiter à ne plus la considérer comme une opération imposable seulement parce que le vendeur et l'acquéreur constituent une même personne fiscale, et plus particulièrement au vu des objectifs premiers du régime que sont la simplification administrative et la prévention d'abus. Dès lors, pour écarter toute ambiguïté à ce sujet, le présent paragraphe précise que toute opération entre membres est à considérer comme si elle était réalisée au sein de la même entité juridique.

Ad article 60ter, paragraphe 6

Sous le régime d'origine en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, le régime de l'« Organschaft », toute personne qui remplissait les critères légaux pour en faire partie en était de plein droit membre. C'était d'ailleurs justement la finalité de l'« Organschaft » d'y englober, afin d'éviter toute imposition cumulative, toutes les personnes impliquées dans la chaîne de production et de distribution.

C'est toujours la règle pour les États membres qui, sous le régime de la TVA, appliquent l'« Organschaft » sous cette même dénomination. D'ailleurs, si la directive accorde aux États membres la faculté d'introduire le régime, elle ne prévoit pas la possibilité de le rendre facultatif pour les différentes personnes répondant aux conditions légales pour en faire partie. Que la Commission reconnaisse aux groupes néanmoins la possibilité de se composer librement est fondé sur la circonstance que le contraire serait difficilement compatible avec l'objectif de simplification administrative dont il est question à l'exposé des motifs de la proposition de la sixième directive.

Si, en matière de TVA, la plupart des États membres qui connaissent le régime accordent au groupe la liberté de se configurer comme il l'entend, cette liberté se trouve généralement encadrée.

La présente disposition table, dans un premier temps, sur le principe de l'intégration de toutes les personnes répondant aux conditions légales, pour fixer, dans un second temps, des critères permettant aux membres potentiels de rester en retrait du groupe TVA.

Elle poursuit un double objectif :

- 1) Prévenir tout bénéfice fiscal susceptible de résulter de la non-participation au groupe TVA d'une personne éligible à en faire partie.

C'est une conséquence normale de la finalité du régime de groupe qui est, d'après les termes de l'exposé des motifs de la deuxième directive, d'assurer que « les entreprises constituant une „Organschaft“ sont [...] placées dans les mêmes conditions fiscales qu'une entreprise intégrée constituant une seule personne juridique ». Il n'est partant pas dans l'intention du législateur communautaire d'assurer au groupe TVA des avantages qui vont au-delà de ceux inhérents aux entreprises intégrées juridiquement, en faisant dépendre l'intégration ou non de personnes éligibles dans le groupe TVA de l'intérêt fiscal à ce faire.

Cette approche est également en ligne avec les considérations à la base du texte de la sixième directive TVA. D'après l'exposé des motifs, ce texte s'inscrit « soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus », et donne en guise d'exemple pour illustrer ce dernier cas de figure « le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier ». Même dans l'hypothèse où l'implémentation du régime de groupe TVA ne s'opère qu'au seul titre de la simplification administrative, comme en l'occurrence, il ne saurait guère justifier un tri à l'entrée dans le groupe TVA avec l'objectif de cumuler les avantages résultant de l'appartenance au groupe TVA avec ceux découlant de la non-appartenance au groupe TVA. En effet, ceci reviendrait à recourir au régime de groupe TVA pour opérer le fractionnement que le législateur communautaire entendait justement empêcher en instituant ledit régime.

À titre d'illustration : dans le cadre d'une entreprise intégrée qui utilise son matériel d'exploitation en partie à des fins n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe grevant ce matériel à l'achat n'est déductible qu'à raison de son utilisation à des fins ouvrant droit à déduction. La présente mesure a pour objectif d'assurer qu'au cas où le matériel d'exploitation appartient à une société différente de celle qui l'exploite, les deux appartenant au même groupe de sociétés, la détermination de la taxe déductible s'opère de la même manière au même moment, assurant ainsi la neutralité concurrentielle de la taxe, quelle que soit la forme d'organisation d'une entreprise. À cette fin, la société propriétaire du matériel d'exploitation est à intégrer au groupe TVA à constituer.

A priori, un bénéfice fiscal ne devrait se produire que dans l'hypothèse où les biens et services du membre concerné servent au groupe TVA pour la production de biens et services n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA.

- 2) Éviter que dans une chaîne de production et de distribution donnée, il y ait des personnes remplissant les conditions d'être membre du groupe, mais n'ayant pas opté pour l'appartenance au groupe et qui interviennent dans des opérations réalisées entre d'autres membres du groupe.

Il s'agit d'assurer qu'il y ait des ruptures de la chaîne de valeur susceptibles de fragiliser les rentrées fiscales.

Ad article 60ter, paragraphe 7, supprimé

Cette disposition a pour objectif de prévenir que le recours au groupe TVA ait des répercussions anticoncurrentielles sur des secteurs économiques autres à celui auquel appartient le groupe TVA. Le régime de groupe TVA permettant la détaxation des opérations rendues entre membres, des entreprises peuvent être tentées d'y recourir, à travers des entreprises juridiquement distinctes, mais fiscalement liées et spécialement constituées à cet effet, pour s'approvisionner en biens et services qui ne présentent aucun caractère spécifique à leur propre activité et pour la fourniture desquels elles se seront auparavant adressées à des entreprises tierces tenues de leur appliquer la TVA.

Ainsi, en l'an 2000, plusieurs questions écrites de parlementaires européens avaient attiré l'attention de la Commission sur la problématique de compagnies d'assurances qui entretenaient leur propre parc d'ateliers de débousselage dans lesquels elles faisaient remettre en état les voitures de leurs assurés, économisant ainsi la TVA sur les coûts de la main-d'œuvre engagée et faisant par conséquent perdre ce marché aux garages indépendants.

D'autres domaines concernés par cette problématique pourraient être, par exemple, ceux de la publicité ou du développement de logiciels.

Cette disposition ne constitue d'ailleurs pas une nouveauté : l'article 44 paragraphe 1^{er} sous y) de la loi TVA portant exonération des prestations des groupements autonomes de personnes subordonne

sa mise en œuvre à la condition que l'exonération ne « soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ».

Le texte proposé est d'ailleurs plus restrictif en ce qu'il ne suffit pas de justifier d'un risque même réel d'atteinte au principe de neutralité concurrentielle de la taxe, mais qu'il importe de rapporter des indices concrets de l'existence de cette atteinte.

Une fois l'atteinte établie, le membre qui exerce l'activité contestée est exclu du groupe TVA ou, dans l'hypothèse où seulement une partie de son activité s'expose à critique, il appartient au groupe TVA de soumettre les opérations correspondantes à la taxe comme si elles lui avaient été fournies par une entreprise tierce.

Dans son avis, le Conseil d'Etat constate que le paragraphe 7 de ce nouvel article *60ter* concerne la possibilité d'exclure du groupe TVA toute personne qui réalise une activité susceptible de produire des distorsions de concurrence. Il ressort du commentaire y afférent qu'elle vise à prévenir que le recours au groupe TVA ait des répercussions anticoncurrentielles sur des secteurs économiques autres que celui auquel appartient le groupe TVA. Les auteurs du projet exposent que, dès lors que le régime de groupe TVA permet la détaxation des opérations rendues entre membres, des entreprises peuvent être tentées d'y recourir, à travers des entreprises juridiquement distinctes mais fiscalement liées et spécialement constituées à cet effet, pour s'approvisionner en biens et services, qui ne présentent aucun caractère spécifique à leur propre activité et pour la fourniture desquels elles se seront auparavant adressées à des entreprises tierces tenues de leur appliquer la TVA. Les auteurs du projet expliquent, en outre, qu'il ne suffit pas de justifier d'un risque, même réel, d'atteinte au principe de neutralité concurrentielle de la taxe, mais qu'il importe de rapporter des indices concrets de l'existence de cette atteinte. Ainsi, dès que l'atteinte est établie, le membre qui exerce l'activité contestée est exclu du groupe TVA. Au cas où seulement une partie de son activité s'expose à la critique, il appartient au groupe TVA de soumettre les opérations correspondantes à la taxe comme si elles avaient été fournies par une entreprise tierce.

Comme le Conseil d'État l'a souligné dans son propos liminaire, cette disposition est loin d'être claire. L'objectif de mettre en œuvre une mesure anti-abus est louable, les auteurs du projet soulignant au demeurant que la jurisprudence de la CJUE consacre l'applicabilité directe du principe d'interdiction de pratiques abusives en matière de TVA, même en l'absence de tout texte national en ce sens. Le Conseil d'État est cependant moins convaincu qu'un tel objectif doit être réalisé au détriment du principe de la sécurité juridique. En effet, le principe de sécurité juridique, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union européenne, exige que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, afin que les intéressés puissent s'orienter dans des situations et des relations juridiques relevant de l'ordre juridique de l'Union⁴.

À cet égard, le Conseil d'État note que le projet sous examen vise à inclure, de manière obligatoire, dans le groupe TVA toute personne qui remplit les conditions requises et dont la tenue à l'écart serait susceptible de produire à un moment un avantage fiscal indu. Dans le même temps, le régime de groupe TVA exige que les membres du groupe soient liés entre eux, de manière étroite, par des liens financiers, économiques et d'organisation. Le lien économique se définit par rapport à la présence d'au moins une des trois formes de coopération économique suivantes : (i) l'activité principale des membres du groupe est de même nature ou, (ii) les activités des membres du groupe sont complémentaires ou interdépendantes ou, (iii) un des membres du groupe réalise des activités qui bénéficient entièrement ou substantiellement aux autres membres⁵.

La disposition sous examen doit donc articuler de manière adéquate l'obligation d'inclure dans le groupe TVA toute personne qui en remplit les conditions et, dans le même temps, la possibilité d'en exclure un membre qui, quoique satisfaisant par ailleurs aux exigences du lien économique tel que défini au nouvel article *60ter*, paragraphe 7, alinéa 1^{er}, « exerce uniquement une activité qui, en raison de sa nature, n'est pas spécifique à l'activité intrinsèque du groupe et qui normalement n'est pas réalisée, du moins dans une envergure similaire, au sein d'une entreprise qui réalise une activité comparable à celle du groupe TVA (...) ».

4 Tribunal de l'Union européenne, arrêt du 16 juin 2011, Heineken Nederland BV et Heineken NV c/ Commission, T-240/07, ECLI:EU:T:2011:284, points 383-386.

5 Cette définition tirée de la communication de la Commission européenne du 2 juillet 2009 (disponible sur : http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_fr.htm.) est reprise par les auteurs du projet de loi sous examen, précisément dans le commentaire des articles, page 26.

À titre de comparaison, si la possibilité d'exclure un membre d'une unité TVA est aussi envisagée en droit belge⁶, celui-ci a cependant instauré une mesure anti-abus (mesure anti-évasion fiscale) très précise, en l'occurrence à l'article 19bis du Code TVA, lequel dispose que : « [e]st également assimilée à une prestation de service effectuée à titre onéreux, la fourniture d'un service tel que défini à l'article 21, § 3, 7°, par un assujetti établi en dehors de la Belgique, pour les besoins d'un de ses établissements et qui est membre d'une unité TVA au sens de l'article 4, § 2, en Belgique »⁷.

Au Royaume-Uni, la possibilité de refus d'admission ou d'exclusion d'un membre d'un groupe TVA pour distorsion (de concurrence) est strictement encadrée et, en tout cas, soumise à la preuve concrète d'une telle distorsion par l'administration⁸.

Le Conseil d'État demande par conséquent aux auteurs du projet de loi d'indiquer dans le texte même de la loi des critères pertinents, permettant d'identifier les circonstances tenant à la distorsion de concurrence et susceptibles d'entraîner l'exclusion d'un membre du groupe TVA ou, alternativement, d'indiquer dans le texte de la loi qu'une telle exclusion ne peut intervenir que lorsque l'administration démontre une distorsion réelle de la concurrence dans la situation en cause. Sans cette précision, la disposition du nouvel article 60ter, paragraphe 7, risque non seulement de porter une atteinte sérieuse au principe de sécurité juridique, mais aussi de contredire l'objectif de simplification administrative avancé pour justifier le projet de loi lui-même, notamment s'il devait appartenir aux opérateurs concernés de démontrer une distorsion ou non de concurrence.

Compte tenu du risque d'insécurité juridique, susceptible d'affecter l'application uniforme du régime de la TVA sur le territoire luxembourgeois et au-delà dans l'Union européenne, le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle, la précision des critères d'application de cette disposition anti-abus.

La Commission des Finances et du Budget a décidé au cours de sa réunion du 10 juillet 2018 de supprimer le paragraphe 7 du nouvel article 60ter inséré par l'article 2 du projet de loi dans la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, en raison de la complexité de la mise en œuvre pratique des options évoquées par le Conseil d'Etat.

Elle a dès lors procédé à la renumérotation des paragraphes suivants et ajusté la référence inscrite au paragraphe 23 nouveau (paragraphe 24 initial) suite à cette renumérotation.

Ad article 60ter, paragraphe 7 (paragraphe 8 initial)

Ce texte prévoit un certain nombre d'incompatibilités du régime de groupe TVA avec d'autres régimes dérogatoires en matière de TVA.

Un groupe TVA ne saurait partant pas se prévaloir du régime de franchise des petites entreprises, c'est-à-dire de celles dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas trente mille euros par an, ni du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture.

Ad article 60ter, paragraphe 8 (paragraphe 9 initial)

Cette disposition règle les effets de l'entrée et de la sortie de membres du groupe TVA quant aux mécanismes de régularisation prévus par la loi TVA, c'est-à-dire d'une part, la régularisation de la taxe en cas de différence entre la rémunération facturée ou convenue et la rémunération encaissée et, d'autre part, la régularisation des déductions de la taxe sur les biens et services acquis, rendue nécessaire par une modification des éléments initialement pris en considération à cet effet.

6 En effet, dès lors qu'une société membre d'une unité TVA détient une participation directe de plus de 50% dans une autre société, toutes les conditions requises (liens économique, financier et organisationnel) pour former une unité TVA sont présumées remplies, selon l'article 1^{er}, § 2 de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA (Moniteur belge, 15 mars 2007). Une telle présomption est cependant réfragable, une filiale pouvant être exclue si elle poursuit des activités très différentes de celles du reste du groupe.

7 Il est intéressant de noter que les auteurs du projet se réfèrent, pour la définition du lien organisationnel entre membres du groupe TVA, à l'arrêté royal belge du 9 mars 2007 précité.

8 Cf. : <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-groups/vgroups06150>. Il est ainsi indiqué que: "The Commissioners can refuse applications or remove existing group members where we are satisfied, and can demonstrate, that allowing the application, or allowing group treatment to continue, would lead to a distortion in the liability of the group's supplies. We can also use the revenue protection powers where we consider, and have evidence to support our view, that the grouping facility is being used deliberately to exploit the partial exemption provisions or the retail schemes, for example".

Par la participation au groupe TVA, le membre perd toute personnalité fiscale propre, son patrimoine existant au moment de l'entrée dans le groupe TVA, tout comme les créances et dettes qui sont les siennes à ce moment, deviennent, quant aux effets fiscaux y attachés, le patrimoine, des créances et des dettes du groupe TVA et sont réputés toujours avoir été le patrimoine, les créances et les dettes du groupe TVA.

A l'inverse, lors de la sortie du groupe TVA, le membre récupère, outre sa personnalité fiscale propre, également, quant aux effets fiscaux y attachés, le patrimoine, les créances et les dettes qui sont les siens selon le droit commun au moment de la sortie du groupe TVA et sont réputés toujours avoir été les siens, y compris pendant la période où il a été membre du groupe TVA.

Ainsi, l'irrecouvrabilité d'une facture émise par un futur membre avant la constitution du groupe TVA et dûment établie après constitution du groupe TVA donne lieu à régularisation de la base d'imposition et, le cas échéant, de la taxe en aval dans le chef du groupe TVA.

Pour une facture émise par le groupe TVA sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au nom du membre et dont l'irrecouvrabilité est constatée une fois le groupe TVA dissout, la régularisation est à opérer par l'ex-membre devenu assujetti identifié de son propre chef.

Ad article 60ter, paragraphe 9 (paragraphe 10 initial)

Le groupe TVA, pure fiction fiscale, agit par l'intermédiaire d'un représentant, responsable de l'accomplissement des obligations fiscales en matière de TVA et unique interlocuteur de l'administration fiscale. Le représentant est désigné parmi un des membres.

Pour utilement assurer ses fonctions, il doit disposer d'un ascendant sur les autres membres du groupe TVA qui lui assure notamment l'accès à toutes les données requises pour l'établissement des déclarations qu'il est tenu de souscrire pour le compte du groupe TVA. Aussi doit-il être en mesure, dans le cadre d'un contrôle fiscal, de mettre à la disposition de l'administration requérante le fichier d'audit consolidé dont question à l'article 70 de la loi TVA.

Il résulte de l'étendue de ses obligations que le représentant doit disposer des ressources matérielles et humaines nécessaires à leur exécution.

Sur base de ces considérations, la fonction de représentant est a priori à assurer par celui des membres qui fait fonction de tête de groupe. Faute de tel membre, le rôle revient à celui des membres réalisant le chiffre d'affaires ou le revenu le plus élevé.

Néanmoins, les membres pourront se départir de ces critères au profit de celui d'entre eux qui est, factuellement, le plus apte à assumer le rôle, à condition de justifier leur choix.

Comme la charge d'introduire la déclaration de constitution du groupe TVA revient au représentant, celui-ci doit être déterminé dès avant la constitution.

Ad article 60ter, paragraphe 10 (paragraphe 11 initial)

La levée de l'option prévue au paragraphe 1^{er} passe par l'introduction par le représentant, déterminé suivant les modalités prévues au paragraphe qui précède, d'une déclaration de constitution du groupe TVA. Elle comprend toutes les informations et pièces justificatives nécessaires pour établir le respect des conditions légales en la matière.

Ainsi, elle devra notamment être accompagnée, pour chaque personne à intégrer, d'une option formelle d'intégration au groupe TVA émise dans les formes et sous les modalités statutaires prévues pour ce type d'engagement.

La déclaration devra en sus, comme le prévoit le paragraphe 12, être accompagnée d'une attestation émise par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises constatant qu'à la date d'introduction de la déclaration de constitution de groupe TVA, les futurs membres se trouvent, sur le plan financier, dans des liens répondant au critère prévu au point a) du paragraphe 2.

Les membres sont collectivement responsables du bien-fondé des éléments déclarés.

La constitution du groupe TVA prend effet le 1^{er} du mois suivant l'introduction de la déclaration, dans la mesure où celle-ci a été réceptionnée au moins quinze jours à l'avance. Ce délai est nécessaire afin de permettre à l'autorité compétente de pourvoir aux opérations matérielles qu'implique l'ouverture du dossier au niveau administratif, comme l'éventuelle fermeture des différents dossiers individuels éventuellement répartis sur plusieurs bureaux d'imposition, l'ouverture d'un dossier pour le

groupe TVA et l'émission et la notification des numéros d'identification au représentant du groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 11 (paragraphe 12 initial)

Un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises devra certifier que les rapports au plan financier entre les futurs membres du groupe TVA correspondent aux prescriptions correspondantes du paragraphe 2, une première fois au moment de la constitution du groupe, puis annuellement pour la date prévue pour la souscription de la déclaration annuelle.

La Commission des Finances et du Budget procède au remplacement de la référence à la loi modifiée du 18 décembre 2009 relative à la profession de l'audit par celle à la loi du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit. En effet, la loi modifiée du 23 juillet 2016 a abrogé et remplacé celle de 2009. La Commission en informe le Conseil d'Etat par courrier.

Ad article 60ter, paragraphe 12 (paragraphe 13 initial)

Le groupe TVA se verra attribuer un numéro d'identification propre à lui ainsi que, en guise de numéros auxiliaires, autant de numéros d'identification à la TVA qu'il aura de membres.

Le numéro principal du groupe TVA servira à la souscription des déclarations à la TVA.

Les numéros d'identification auxiliaires, qui sont attribués tant pour des raisons techniques que pour assurer un meilleur contrôle des activités du groupe TVA, serviront aux membres dans l'accomplissement de leurs transactions avec les tiers. Le recours à des numéros auxiliaires doit également permettre d'éviter tout risque de confusion entre les membres, lesquels restent, en dehors de la sphère propre à la TVA, des personnes juridiquement distinctes.

Ainsi, le groupe TVA devra, pour chacun de ses membres, ayant au cours d'une période de déclaration donnée, réalisé des livraisons intracommunautaires de biens ou des prestations de services intracommunautaires, souscrire un état récapitulatif par membre sous le numéro d'identification à la TVA lui attribué sous la dénomination de ce membre.

Ad article 60ter, paragraphe 13 (paragraphe 14 initial)

Cette disposition se rapporte à tout changement de statut au regard des conditions d'éligibilité d'une personne comme membre du groupe. Ainsi, le groupe TVA déclare, par l'intermédiaire de son représentant, qu'une personne qui n'a jusqu'à présent pas rempli les conditions pour être membre du groupe TVA vient de les remplir ou qu'un membre ne remplit plus ces conditions, et ce dans les quinze jours du changement de statut.

S'agissant de la personne qui vient à répondre aux critères pour être membre du groupe TVA, la déclaration sera accompagnée de l'option souscrite par cette personne pour intégrer le groupe TVA ou, au cas où le membre potentiel entend se prévaloir de l'éventuelle possibilité de rester en retrait du groupe, une renonciation à option.

Pour les sociétés impliquées dans une procédure de restructuration d'entreprise, une dérogation au principe de l'option dans la quinzaine prévue à l'alinéa premier est prévue, essentiellement en raison des différentes procédures de contrôle et d'agrément susceptibles d'être déclenchées dans un tel contexte. Dans ce cas, l'entrée au groupe TVA peut être retardée d'un an au grand maximum.

Ad article 60ter, paragraphe 14 (paragraphe 15 initial)

Toute entrée d'une personne déjà identifiée à la TVA dans un groupe TVA entraîne de plein droit la radiation de cette personne du rôle des assujettis ou des personnes morales non assujettis à compter de la veille de la prise d'effet de son entrée au groupe TVA. En d'autres termes, la déclaration afférente du représentant du groupe TVA accompagnée de la déclaration d'option équivaut déclaration de cessation d'activité du futur membre.

Ad article 60ter, paragraphe 15 (paragraphe 16 initial)

Toute sortie d'un membre du groupe TVA prend effet, soit le jour où il ne remplit plus les conditions pour être membre, soit le jour de la réception de la déclaration de renonciation au statut de membre.

Sur signalement dans la déclaration afférente que l'ancien membre entend poursuivre une activité nécessitant son immatriculation à la TVA, la déclaration équivaut à déclaration de commencement

d'activité et entraîne l'inscription de cette personne sur le rôle des assujettis ou des personnes morales non assujetties.

Ad article 60ter, paragraphe 16 (paragraphe 17 initial)

Le groupe TVA se trouve dissout à compter du jour où il ne reste plus qu'un seul membre.

Ad article 60ter, paragraphe 17 (paragraphe 18 initial)

Les opérations intra-groupe ne relèvent pas des règles en matière de TVA régissant la facturation. Néanmoins, au cas où elles donneraient lieu à l'émission de factures en bonne et due forme, elles devront faire application du présent régime et s'y référer expressément.

En tout état de cause, à défaut d'émission en bonne et due forme, les transactions entre membres du groupe TVA devront donner lieu à l'établissement de documents consignants tous les éléments requis pour la détermination de la nature et de l'envergure précises de l'opération tout comme de sa valeur d'échange.

Ad article 60ter, paragraphe 18 (paragraphe 19 initial)

Le paragraphe 8 de l'article 63 prévoit parmi les indications qu'une facture doit mentionner, notamment « le nom complet et l'adresse de l'assujetti » ainsi que « le numéro sous lequel l'assujetti a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ».

Or, ces règles s'inscrivent dans le contexte du régime général dans lequel la qualité d'assujetti se confond avec une personne juridique individuelle, et ne visent pas un agglomérat de personnes liées en raison d'une fiction fiscale.

Étant en premier lieu un instrument de droit commercial à charge des personnes juridiques s'adonnant à une activité professionnelle, la facture doit nécessairement être émise par ou pour les membres individuels du groupe TVA, qui sont à l'origine d'une vente ou d'une prestation.

Ainsi, le présent paragraphe prévoit que la facturation de toute opération en aval du groupe TVA est à opérer au nom du membre qui en est à l'origine et sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au groupe TVA pour ce membre.

Le même principe vaut pour les factures documentant les opérations faites au groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 19 (paragraphe 20 initial)

Comme les transactions des membres soumises à la taxe, et en particulier les opérations intracommunautaires, s'opèrent sous les numéros d'identification auxiliaires attribués au groupe TVA pour chacun des membres, les états récapitulatifs sont également à souscrire, individuellement, sous les différents numéros d'identification auxiliaires.

Par contre, le rythme de souscription des états récapitulatifs se fixe sur base du montant total des opérations déclarées sous les différents numéros d'identification auxiliaires du groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 20 (paragraphe 21 initial)

Afin de permettre, aux fins du contrôle, un suivi des opérations réalisées entre les membres, le groupe TVA joindra à sa déclaration annuelle un relevé regroupant, par membre individuel, le chiffre d'affaires (sous l'acception comptable de ce terme) réalisé avec les autres membres.

Ad article 60ter, paragraphe 21 (paragraphe 22 initial)

Pour les personnes qui adhèrent au groupe TVA dans le courant d'une période imposable et qui ont été identifiées à la TVA de leur propre chef dans la même période, le groupe TVA est tenu de souscrire des états récapitulatifs des acquisitions intracommunautaires réalisées par ce membre ainsi que des prestations de services intracommunautaires lui rendues, sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au groupe TVA au cours de la partie de la période pendant laquelle il a été membre du groupe TVA.

Il en est de même pour les opérations prévues réalisées préalablement à leur sortie par les membres qui quittent le groupe TVA dans le courant d'une période imposable, tout en étant identifiés à la TVA à titre individuel dans la même période.

Ad article 60ter, paragraphe 22 (paragraphe 23 initial)

Le groupe TVA en tant que fiction à émanation fiscale n'a aucune existence quelconque en dehors du domaine de la TVA. Ainsi, faute de personnalité juridique, les voies d'exécution existantes pour le recouvrement d'éventuelles créances du Trésor ne sauraient être utilement appliquées à son encontre.

Le Trésor, pour rentrer dans ses droits dans le cas où le groupe TVA ne devrait pas s'acquitter spontanément de ses obligations de paiement, ne saurait par conséquent que s'en tenir aux membres.

Ainsi, le corollaire de la mise en œuvre du régime de groupe TVA est la solidarité des membres au paiement des dettes à l'égard du Trésor.

Aussi, la solidarité est-elle en parfaite cohérence avec l'idée que le groupe TVA est censé reproduire au niveau de la taxe la situation des entreprises intégrées constitutives d'une seule personnalité juridique, qui répondent par définition de toutes dettes, y compris fiscales, découlant des différentes activités réalisées en leur sein. Par ailleurs, l'obligation solidaire des membres au paiement de la taxe doit également être considérée comme corollaire de l'inapplicabilité du principe du paiement fractionné de la TVA sur les transactions internes du groupe.

Ad article 60ter, paragraphe 23 (paragraphe 24 initial)

Conformément à l'article 70 de la loi TVA, les assujettis à la TVA sont tenus de communiquer à l'administration, sur demande, notamment « tous livres, journaux et pièces comptables, les quittances, les extraits bancaires, les bons de commande et les documents d'expédition et de transport », la consultation s'opérant en principe sur place.

Il en résulte que, dans le cadre du groupe TVA, la responsabilité de la communication incombe au groupe TVA et plus particulièrement à son représentant.

Or, en matière de contrôle, contexte dans lequel cette disposition s'inscrit, l'urgence ou le besoin d'agir inopinément conditionnent que les agents de contrôle ne sauraient pas toujours s'adresser au représentant du groupe TVA pour obtenir communication des éléments visés. Il est partant prévu que la même obligation de communication incombe aux membres du groupe TVA en ce qui concerne les éléments ayant trait à leurs propres activités, et ce sans préjudice de l'obligation afférente du groupe TVA.

Suite à la suppression du paragraphe 7, la Commission des Finances et du Budget remplace la référence au paragraphe 10 par celle au paragraphe 9.

Ad article 60ter, paragraphe 24 (paragraphe 25 initial)

Les modalités d'accomplissement des obligations déclaratives générales restent régies par les dispositions d'ordre général les concernant.

*

Le Conseil d'Etat signale au chapitre VIII, section 9, qu'il s'agit d'insérer, que lorsqu'il est fait référence à un qualificatif tels que « *ter* », celui-ci est à écrire en caractères italiques pour lire « Art. 60ter. »

À l'article 60ter, paragraphe 1^{er}, il convient de mettre les termes « groupe TVA » entre guillemets.

À l'article 60ter, paragraphe 11, alinéa 2, il est indiqué d'écrire les termes « premier jour » en toutes lettres.

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder aux modifications d'ordre légistique suggérées par le Conseil d'Etat.

Article 3

L'article 3 prévoit d'élargir le champ d'application des amendes fiscales prévues par l'article 77, paragraphes 1^{er} et 3 de la loi TVA aux infractions aux dispositions de l'article 60ter que le présent projet de loi prévoit d'insérer dans la même loi TVA.

Article 4

L'article 4 vise à compléter l'article 28 de la loi TVA par un dispositif visant l'encadrement de la fixation de la base d'imposition dans certains cas de figure⁹.

Le texte a trait à l'encadrement de la détermination de la base d'imposition se rapportant à des opérations réalisées entre personnes proches, régulièrement échangées contre une rémunération se distinguant, parfois considérablement, de celle réclamée à des clients tiers. Il a pour objectif de neutraliser, pour les besoins de la TVA, toutes considérations entre parties dans la fixation du prix d'un échange, qui sont étrangères à l'activité économique proprement dite de la partie venderesse ou prestataire, dont l'incidence au niveau de la taxe s'avère abusive alors que la valeur d'une opération imposable influence directement le montant de la taxe à percevoir. Ainsi, l'article 80 de la directive 2006/112/CE prévoit une règle facultative permettant aux États membres de réévaluer certaines opérations.

Article 5

L'article 32, qui définit la notion de « valeur normale », comporte actuellement une référence à l'article 31 relatif à la base d'imposition de l'échange qu'est justement la « valeur normale ». Dans le respect de la symétrie de cette approche, la présente disposition insère à l'article 32 également une référence à l'article 28, paragraphe 3, introduit à l'article 4 qui précède, qui se réfère également à la « valeur normale ».

Article 6

L'article 53 paragraphe 2 de la loi TVA institue une obligation de procéder à la régularisation des déductions initiales de TVA sur les achats de biens d'investissement, lorsqu'un changement de la part déductible de la taxe intervient au cours des cinq ans (biens meubles) ou dix ans (biens immeubles) suivants.

Ce mécanisme n'est actuellement applicable qu'aux seuls biens corporels et non pas aux biens incorporels. Or, ces biens tendent à gagner toujours en importance parmi les immobilisations et l'absence de toute possibilité de remise en cause partielle de la déduction initiale en raison d'un changement postérieur peut engendrer des inégalités au niveau de la taxe, que ce soit au détriment de l'assujéti ou à son avantage.

Ainsi, l'article 190 de la directive 2006/112/CE prévoit-il la faculté pour les États membres en matière de régularisation des déductions de considérer comme biens d'investissement les « services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement »¹⁰. L'article 5 du projet de loi vise à faire usage de cette faculté.

Article 7

Cet article final fixe la date de la mise en vigueur de la loi projetée au 31 juillet 2018.

*

⁹ Le texte avait été originellement introduit par le paragraphe 3) de l'article 1^{er} de la directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations

¹⁰ Le texte avait été originellement introduit par le paragraphe 6) de l'article 1^{er} de la directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations

VI. TEXTE PROPOSE PAR LA COMMISSION PARLEMENTAIRE

Compte tenu de ce qui précède, la Commission des Finances et du Budget recommande à la Chambre des Députés d'adopter le projet de loi n°7278 dans la teneur qui suit :

*

PROJET DE LOI modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

Art. 1^{er}. L'article 7 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est abrogé.

Art. 2. Au chapitre VIII de la même loi, il est inséré une section 9 libellée comme suit :

« Section 9 – Régime du groupe TVA »

Art. 60^{ter}. 1. Les personnes établies à l'intérieur du pays et étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent opter pour être considérées comme un assujetti unique, ci-après dénommé « groupe TVA ».

2. Sont considérées étroitement liées :

- a) sur le plan financier, les personnes entre lesquelles il existe, directement ou indirectement, des liens de contrôle résultant de rapports qui s'établissent en application de l'article 1711-1, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;
- b) sur le plan économique, les personnes recourant à une ou plusieurs des trois formes de coopération suivantes :
 - 1) l'activité principale des membres est de même nature ; ou
 - 2) les activités des membres se complètent ou s'influencent ou s'inscrivent dans la recherche d'un objectif économique commun ; ou
 - 3) l'activité d'un membre est exercée en totalité ou en partie pour les besoins des activités économiques des autres ;
- c) sur le plan organisationnel, les personnes
 - 1) qui sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ; ou
 - 2) qui organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation ; ou
 - 3) qui sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.

3. Une personne ne peut être membre que d'un seul groupe TVA.

4. Toute participation au groupe TVA doit obligatoirement porter sur une période de deux années civiles au moins.

5. Les opérations effectuées entre membres du groupe TVA sont assimilées à des opérations réalisées au sein d'une même personne juridique.

6. La constitution d'un groupe TVA est subordonnée à la condition que toutes les personnes qui remplissent les conditions légales pour en faire partie optent pour l'application du régime.

Une personne peut néanmoins ne pas faire partie du groupe TVA à la double condition

- 1) que la renonciation à l'option n'aboutisse ou soit susceptible d'aboutir dans le chef du groupe TVA ou de la personne qui renonce à une économie de TVA qui n'aurait pas été réalisée en l'absence de renonciation ;
- 2) que cette personne ne se trouve pas intercalée dans le circuit économique entre des membres du groupe TVA.

7. La mise en œuvre du régime de groupe TVA exclut l'application concomitante :
- 1) du régime de franchise des petites entreprises prévu à l'article 57, paragraphe 1^{er} ;
 - 2) du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture prévu aux articles 58 à 60.

8. Le groupe TVA est censé continuer la personne du membre entrant, en ce qui concerne la régularisation de la base d'imposition et de la taxe en amont en rapport avec les opérations réalisées par le membre entrant avant son entrée dans le groupe TVA.

En cas de retrait d'un membre, celui-ci est censé reprendre tous droits et obligations du groupe TVA ayant trait à la régularisation de la base d'imposition et de la taxe en amont en rapport avec les opérations réalisées durant son appartenance au groupe TVA et qui ont été déclarées par ce dernier.

9. Pour la mise en œuvre des droits et obligations découlant de la présente loi, le groupe TVA est représenté par celui de ses membres qui assure le contrôle, au sens du paragraphe 2, point a), des autres membres, ou, à défaut, celui au chiffre d'affaires ou au revenu le plus élevé.

Néanmoins, les membres pourront désigner un autre membre, si ce dernier est, dans les faits, plus apte à assurer le respect des critères repris aux paragraphes 1^{er} à 6, s'il dispose d'un accès inconditionnel aux données fiscalement pertinentes des autres membres et s'il possède toutes les ressources nécessaires à assurer cette mission de manière continue. La désignation du représentant est à motiver.

En cas d'empêchement du représentant, pour raison de droit ou de fait, les membres désigneront un remplaçant. En cas de remplacement de représentant, déclaration en sera faite à l'administration dans les trois jours ouvrables.

10. La déclaration de constitution de groupe TVA est à introduire par le représentant.

Elle comprend notamment :

- 1) l'organigramme complet du groupe d'entreprises ;
- 2) l'organigramme complet des flux économiques entre les membres du groupe d'entreprises ;
- 3) un relevé détaillé des personnes remplissant les conditions d'appartenance au groupe TVA en application du paragraphe 1^{er}, avec précision, pour chacune de ces personnes, de la nature des liens avec les autres membres ;
- 4) un relevé détaillé des personnes se désistant de la participation au groupe TVA en application du paragraphe 6, alinéa 2, avec précision, pour chacune de ces personnes, de la nature et de l'envergure de leurs rapports économiques avec les différents membres effectifs du groupe TVA ;
- 5) les options pour l'application du régime, souscrites par les membres ;
- 6) les déclarations par lesquelles des personnes qui remplissent tant les conditions du paragraphe 1^{er} que celles du paragraphe 6, alinéa 2 déclarent renoncer à participer au groupe TVA.

La déclaration, complète et dûment documentée, prendra effet le premier jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de quinze jours prenant cours le jour de sa réception par l'administration.

Les membres du groupe TVA assument collectivement la responsabilité pour l'exactitude des données fournies.

11. L'existence de liens étroits entre les membres sur le plan financier, tels que définis au paragraphe 2, point a), est certifiée par un réviseur d'entreprises autorisé à exercer cette profession en vertu de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ou par un expert-comptable autorisé à exercer cette profession en vertu de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable.

Les certifications correspondantes sont à joindre à la déclaration de constitution de groupe TVA. Elles sont à renouveler annuellement et à transmettre à l'administration pour la date fixée à l'article 64, paragraphes 7 et 9 relatifs au dépôt de la déclaration annuelle.

12. Le groupe TVA est identifié à la taxe par l'attribution d'un numéro individuel d'identification, à servir dans ses rapports avec l'administration, ainsi que d'autant de numéros d'identification auxiliaires qu'il a de membres, à utiliser dans les rapports de ces derniers avec leurs cocontractants.

13. Pour toute personne venant, ultérieurement à la constitution du groupe TVA, à remplir les conditions énumérées aux paragraphes 1^{er} et 2, le représentant est tenu de déclarer dans les quinze jours à partir de celui où lesdites conditions se trouvent réunies, l'entrée de cette personne dans le groupe TVA ou, pourvu qu'elle remplisse les conditions visées au paragraphe 6, alinéa 2, sa décision de ne pas faire partie du groupe TVA.

Pour tout membre qui ne remplit plus les conditions énumérées aux paragraphes 1^{er} et 2, le représentant est tenu de déclarer dans le délai précité prenant cours à compter du jour où lesdites conditions ne sont plus réunies, le retrait de cette personne du groupe TVA.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, l'entrée dans le groupe d'une personne y visée peut être différée dans le cadre d'une restructuration d'entreprise. La déclaration visée à l'alinéa 1^{er} devra obligatoirement intervenir avant le dernier jour du onzième mois qui suit celui au cours duquel les conditions énumérées aux paragraphes 1^{er} et 2 se trouvent réunies. L'entrée dans le groupe TVA prendra effet au jour de la date de réception de la déclaration.

14. A la date de prise d'effet de la déclaration de constitution de groupe TVA ou d'entrée dans un groupe TVA existant, les membres déjà identifiés à la TVA de leur chef sont de plein droit réputés être en cessation d'activité pour les besoins de leurs propres obligations déclaratives.

15. Tout retrait d'un membre du groupe TVA prendra effet au jour à compter duquel il ne remplit plus les conditions d'appartenance au groupe ou, au cas où le retrait s'opère en application du paragraphe 6, alinéa 2, à compter de la date de réception de la déclaration de retrait.

Les personnes qui, une fois sorties du groupe TVA, poursuivent leurs activités, soit à titre d'assujetti, soit à titre de personne morale non assujettie, restent identifiées à titre individuel, sur réquisition expresse afférente formulée dans la déclaration de retrait ou sur demande introduite avant la prise d'effet de celle-ci.

16. Le groupe TVA se trouve dissout par la sortie de l'avant-dernier membre.

17. Toute opération tombant dans le champ d'application du présent régime et échangée entre membres du groupe TVA donne lieu à l'établissement d'un document particulier, à moins qu'elle fasse l'objet d'un document tenant lieu de facture au sens de l'article 63. Le document particulier reprendra tous les éléments requis en matière de facturation ayant trait à l'indication précise de la nature, de l'étendue et de la valorisation de l'opération décomptée ainsi que des lieu et date de réalisation de l'opération.

Au cas où l'opération est décomptée au moyen d'une facture émise dans les formes de l'article 63, celle-ci doit porter une référence non équivoque à la mise en œuvre du présent régime.

18. Par dérogation aux dispositions de l'article 63, la facture est à émettre au nom, sous l'adresse et sous le numéro d'identification auxiliaire du membre du groupe TVA qui est à l'origine de l'opération imposable.

Pareillement, les factures relatives aux opérations rendues au groupe TVA sont à établir au nom, sous l'adresse et sous le numéro d'identification auxiliaire du membre qui en est le destinataire.

19. Les états récapitulatifs à établir en application de l'article 64*bis* sont à déposer par le groupe TVA, distinctement, au nom et sous le numéro d'identification auxiliaire de chaque membre individuel.

La périodicité des états récapitulatifs portant sur les opérations énumérées à l'article 64*bis*, paragraphe 1^{er}, premier et deuxième tirets s'établit sur base du chiffre d'affaires afférent réalisé au niveau du groupe TVA.

20. Le groupe TVA est tenu de communiquer, en annexe de la déclaration annuelle à déposer en vertu de l'article 64, paragraphe 7, le montant total des opérations réalisées par chacun des membres pour chacun des autres membres du groupe TVA.

21. Lorsque l'entrée d'un membre au groupe TVA ou sa sortie de celui-ci a lieu au cours d'une période imposable au sens de l'article 64, le groupe TVA est tenu de souscrire, pour cette même période, un état récapitulatif des fournisseurs et prestataires identifiés à la TVA dans un autre État

membre dont les fournitures réalisées sous couvert du numéro d'identification auxiliaire du membre relèvent, dans cet État membre, de la réglementation de qui correspond à celle de l'article 64*bis*.

L'alinéa 1^{er} ne s'applique pas au cas où le membre entrant ou sortant n'a pas été identifié à la TVA à titre individuel pendant la partie de la période considérée pendant laquelle il n'a pas encore ou n'a plus été membre du groupe TVA.

22. Les membres du groupe TVA sont solidairement redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, des intérêts moratoires, des amendes fiscales et des frais exigibles du fait des opérations qui se rapportent à la période pendant laquelle ces personnes en font partie.

23. La communication des livres, factures et autres documents est effectuée pour le groupe TVA par le représentant désigné conformément au paragraphe 9. L'administration compétente peut néanmoins exiger que la communication s'effectue par les membres du groupe TVA pour les livres, factures et autres documents qui les concernent.

24. Toute déclaration à faire en application du présent article est à transmettre à l'administration selon les modalités et dans les formes qu'elle prescrit. ».

Art. 3. À l'article 77, paragraphes 1^{er} et 3 de la même loi, le terme « 60*ter*, » est ajouté à la suite du terme « 60*bis*, ».

Art. 4. À l'article 28 de la même loi, il est ajouté un paragraphe 3 rédigé comme suit :

« 3. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1^{er}, et afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, la base d'imposition pour les livraisons de biens et les prestations de services visées au paragraphe 1^{er}, point a), à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques est constituée par la valeur normale dans les cas suivants :

- a) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII ;
- b) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII et que la livraison ou prestation fait l'objet d'une exonération en vertu de l'article 44 ;
- c) lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu dudit chapitre VII.

Aux fins de l'application de l'alinéa 1^{er}, les liens juridiques incluent la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille du salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches. ».

Art. 5. À l'article 32, alinéa 1^{er}, de la même loi, les termes « au sens de l'article 31 » sont remplacés par ceux de « au sens de l'article 28, paragraphe 3 et de l'article 31 ».

Art. 6. À l'article 53, paragraphe 2, alinéa 1^{er}, de la même loi, les mots « et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement » sont insérés à la suite des mots « En ce qui concerne les biens d'investissement ».

Art. 7. La présente loi entre en vigueur le 31 juillet 2018.

Luxembourg, le 17 juillet 2018

Le Président,
Eugène BERGER

Le Rapporteur,
Joëlle ELVINGER

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7278

Bulletin de Vote (Vote Public)

Date: 26/07/2018 15:09:20	Président: M. Di Bartolomeo Mars
Scrutin: 4	Secrétaire A: M. Frieseisen Claude
Vote: PL 7278 Taxe sur la valeur ajoutée	Secrétaire B: Mme Barra Isabelle
Description: Projet de loi 7278	

	Oui	Abst	Non	Total
Présents:	52	0	2	54
Procuration:	6	0	0	6
Total:	58	0	2	60

Nom du député	Vote	(Procuration)	Nom du député	Vote	(Procuration)
CSV					
Mme Adehm Diane	Oui		Mme Andrich-Duval Sylvie	Oui	
Mme Arendt Nancy	Oui		M. Eicher Emile	Oui	
M. Eischen Félix	Oui		M. Gloden Léon	Oui	
M. Halsdorf Jean-Marie	Oui		Mme Hansen Martine	Oui	
Mme Hetto-Gaasch Françoise	Oui		M. Kaes Aly	Oui	
Mme Konsbruck Claudine	Oui		M. Lies Marc	Oui	
Mme Mergen Martine	Oui		M. Meyers Paul-Henri	Oui	
Mme Modert Octavie	Oui		M. Mosar Laurent	Oui	
M. Roth Gilles	Oui		M. Schank Marco	Oui	
M. Spautz Marc	Oui		M. Wilmes Serge	Oui	
M. Wiseler Claude	Oui		M. Wolter Michel	Oui	
M. Zeimet Laurent	Oui	(Mme Hansen Martine)			

LSAP					
M. Angel Marc	Oui		M. Arndt Fränk	Oui	
Mme Asselborn-Bintz Simone	Oui		M. Bodry Alex	Oui	
Mme Bofferding Taina	Oui	(Mme Asselborn-Bintz Simone)	Mme Burton Tess	Oui	
M. Cruchten Yves	Oui		Mme Dall'Agnol Claudia	Oui	
M. Di Bartolomeo Mars	Oui		M. Engel Georges	Oui	
M. Fayot Franz	Oui		M. Haagen Claude	Oui	
Mme Hemmen Cécile	Oui				

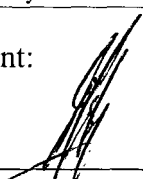
déi gréng					
M. Anzia Gérard	Oui		M. Kox Henri	Oui	
Mme Lorsché Josée	Oui		Mme Loschetter Viviane	Oui	
Mme Tanson Sam	Oui		M. Traversini Roberto	Oui	(Mme Loschetter Viviane)

DP					
M. Bauler André	Oui		M. Baum Gilles	Oui	
Mme Beissel Simone	Oui		M. Berger Eugène	Oui	
M. Colabianchi Frank	Oui		M. Delles Lex	Oui	(M. Graas Gusty)
Mme Elvinger Joëlle	Oui		M. Graas Gusty	Oui	
M. Hahn Max	Oui		M. Krieps Alexander	Oui	
M. Lamberty Claude	Oui		M. Mertens Edy	Oui	
Mme Polfer Lydie	Oui	(M. Bauler André)			

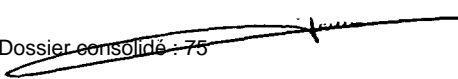
déi Lénk					
M. Baum Marc	Non		M. Wagner David	Non	

ADR					
M. Gibéryen Gast	Oui	(M. Kartheiser Fernand)	M. Kartheiser Fernand	Oui	
M. Reding Roy	Oui				

Le Président:



Le Secrétaire général:



7278/05

N° 7278⁵

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI

**modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

* * *

**DISPENSE DU SECOND VOTE CONSTITUTIONNEL
PAR LE CONSEIL D'ETAT**

(27.7.2018)

Le Conseil d'État,

appelé par dépêche du Président de la Chambre des députés, du 26 juillet 2018 à délibérer sur la question de dispense du second vote constitutionnel du

PROJET DE LOI

**modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

qui a été adopté par la Chambre des députés dans sa séance du 26 juillet 2018 et dispensé du second vote constitutionnel ;

Vu ledit projet de loi et l'avis émis par le Conseil d'État en sa séance du 3 juillet 2018 ;

se déclare d'accord

avec la Chambre des députés pour dispenser le projet de loi en question du second vote prévu par l'article 59 de la Constitution.

Ainsi décidé en séance publique à l'unanimité des 14 votants, le 27 juillet 2018.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président du Conseil d'État,
Georges WIVENES

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 17 juillet 2018

Ordre du jour :

1. 7278 Projet de loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée
- Rapporteur : Madame Joëlle Elvinger
- Présentation et adoption d'un projet de rapport
2. 7215 Projet de loi portant transposition de la directive (UE) 2016/97 du Parlement européen et du Conseil du 20 janvier 2016 sur la distribution d'assurances et modifiant la loi modifiée du 7 décembre 2015 sur le secteur des assurances
- Rapporteur : Monsieur André Bauler
- Examen de l'avis complémentaire du Conseil d'Etat
- Présentation et adoption d'un projet de rapport
3. 7216A Projet de loi relative aux informations à obtenir et à conserver par les fiduciaires et portant transposition de l'article 31 de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission
- Rapporteur : Monsieur Eugène Berger
- Examen de l'avis du Conseil d'Etat
- Présentation et adoption d'un projet de rapport

*

Présents : Mme Diane Adehm remplaçant M. Claude Wiseler, M. Marc Angel remplaçant M. Claude Haagen, M. André Bauler, M. Eugène Berger, M. Alex Bodry, Mme Joëlle Elvinger, M. Henri Kox, M. Laurent Mosar, M. Roy Reding, M. Gilles Roth, M. Marc Spautz
M. David Wagner, observateur délégué

Mme Sandra Denis, du Ministère des Finances (pour le point 1)
Mme Isabelle Goubin, Directeur du Trésor, Ministère des Finances
M. Philippe Thill, M. Vincent Thurmes, du Ministère des Finances
M. Claude Wirion, Directeur du Commissariat aux Assurances (CAA)

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Gast Gibéryen, M. Claude Haagen, Mme Viviane Loschetter, M. Claude Wiseler

*

Présidence : M. Eugène Berger, Président de la Commission

*

1. 7278 Projet de loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

Avant de passer à l'adoption du projet de rapport, les membres de la Commission des Finances et du Budget sont informés du fait qu'une erreur matérielle a été détectée dans le texte initial du paragraphe 11 (paragraphe 12 initial) de l'article 60ter, introduit dans la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée par l'article 2 du projet de loi sous rubrique.

Au paragraphe 11, il est en effet fait référence à la loi modifiée du 18 décembre 2009 relative à la profession de l'audit. Or, cette loi a été abrogée et remplacée par la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit.

La Commission décide dès lors de remplacer la référence erronée par la référence correcte. Elle en informe le Conseil d'Etat par courrier.

Le commentaire des articles du projet de rapport mentionne ce redressement et le texte de loi contient désormais la référence correcte.

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité.

La Commission choisit le modèle de base pour les discussions en séance plénière.

2. 7215 Projet de loi portant transposition de la directive (UE) 2016/97 du Parlement européen et du Conseil du 20 janvier 2016 sur la distribution d'assurances et modifiant la loi modifiée du 7 décembre 2015 sur le secteur des assurances

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité moins une abstention (M. Reding).

La Commission choisit le modèle de base pour les discussions en séance plénière (15 minutes pour le rapporteur).

3. 7216A Projet de loi relative aux informations à obtenir et à conserver par les fiduciaires et portant transposition de l'article 31 de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission

La Commission procède à l'examen de l'avis du Conseil d'Etat.

Article 1^{er}

Le Conseil d'Etat constate que cet article précise que les définitions sont données « sauf dispositions contraires ». Il s'agit là d'un élément d'insécurité juridique, dans la mesure où il n'est pas certain si, et dans quelle mesure, les termes définis peuvent encore être utilisés lorsqu'une autre disposition de la loi en projet y fait référence. Il y a dès lors lieu, sous peine d'opposition formelle, de supprimer les termes « Sauf dispositions contraires » ou de préciser les définitions concernées ou d'adapter ces « dispositions contraires » pour ne pas utiliser les termes définis ou les y utiliser en y ajoutant des précisions.

La Commission des Finances et du Budget décide de suivre l'avis du Conseil d'Etat et de supprimer, à des fins de sécurité juridique, les termes « Sauf dispositions contraires ».

Le Conseil d'Etat note que le point 1 définit les « autorités nationales » qui, au vœu de l'article 31, paragraphe 4, de la directive 2015/849 et de l'article 5 de la loi en projet, ont accès aux informations sur les fiduciaires énumérées à l'article 2. Il constate que le ministère de l'Économie, pour ce qui est de la délivrance des autorisations en application de la loi modifiée du 2 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales n'est pas visé dans l'énumération du point 1. En outre, à la lettre m), il convient de se référer à l'« Office du contrôle des exportations, des importations et du transit ». Le Conseil d'État peut d'ores et déjà marquer son accord avec ces deux ajouts.

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas procéder aux ajouts proposés par le Conseil d'Etat, car elle a été informée du fait qu'un accès du ministère de l'Économie aux informations conservées par les fiduciaires sur les bénéficiaires effectifs des fiduciaires ne semble pas requis dans le cadre de la délivrance des autorisations en application de la loi modifiée du 2 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales.

Le Conseil d'Etat précise que d'une manière générale, sans qu'il soit nécessaire de le préciser, les « autorités nationales » ne peuvent agir que dans le cadre de leurs prérogatives et des limites prévues dans le projet de loi sous avis et sous réserve des principes fondamentaux en matière de protection des données, à savoir les principes de finalité, de proportionnalité et de nécessité, ceci s'appliquant d'ailleurs aussi aux organismes d'autorégulation. Le Conseil d'État note que la lettre d) prévoit une limitation pour les officiers de police judiciaire, tandis que la lettre h) ne prévoit pas de limitation pour les agents de l'Administration des douanes et accises, bien que la loi du 27 octobre 2010 portant organisation des contrôles du transport physique de l'argent liquide entrant au, transitant par le ou sortant du Grand-Duché de Luxembourg limite la recherche des infractions à cette loi à certains agents de l'Administration des douanes et accises. Le Conseil d'État peut d'ores et déjà marquer son accord avec une nouvelle formulation du point d) :

« d) les officiers de police judiciaire agréés par le directeur général de la Police grand-ducale ou le directeur de l'Administration des douanes et accises ; »

Selon le Conseil d'Etat, le point h) devra être supprimé et les autres points renumérotés.

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas procéder au changement préconisé par le Conseil d'Etat afin d'assurer que l'accès sur demande aux informations conservées par les fiduciaires sur les bénéficiaires effectifs des fiduciaires soit garanti pour l'ensemble des services de l'Administration des douanes et accises impliqués dans la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, en ce compris les services intervenant dans le cadre de la coopération nationale et internationale.

Le Conseil d'État rappelle encore que les institutions, administrations, services, etc., prennent une majuscule au premier substantif. Partant, au point 1, lettre g), il convient d'écrire « l'Admistration de l'enregistrement et des domaines » avec une lettre « a »

majuscule. De même, au point 1, lettre h), il convient d'écrire « l'AAdministration des douanes et accises » et au point 1, lettre j), d'écrire « l'AAdministration des contributions directes ».

La Commission des Finances et du Budget procède aux modifications préconisées par le Conseil d'Etat.

Le Conseil d'Etat constate que le point 2 renvoie aux autorités de contrôle telles que celles-ci sont définies à l'article 1^{er}, paragraphe 16, de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Cette disposition ne donne pas de définition des autorités nationales et renvoie à l'article 2-1 de la même loi qui, sous le titre « autorités de contrôle et organismes d'autorégulation », énumère différents organismes professionnels et administrations concernés. Le Conseil État relève que certaines des autorités visées dans l'article 2-1 de la loi précitée du 12 novembre 2004 figurent d'ores et déjà dans la liste du point 1. Il constate encore que l'approche et la terminologie retenues dans le projet de loi n° 7217 sont différentes. L'article 1^{er}, point 6, ne vise pas les autorités de contrôle par renvoi à la loi précitée du 12 novembre 2004, mais ajoute, sous l'intitulé d'organismes d'autorégulation, le Conseil de l'ordre, la Chambre des notaires, l'Institut des réviseurs d'entreprises, l'Ordre des experts-comptables et la Chambre des huissiers. Le Conseil d'État considère qu'il y a lieu de suivre la même approche dans les deux projets de loi et ne comprend pas le renvoi, au point 2 de l'article 1^{er} du projet de loi sous examen, à des textes de la loi précitée du 12 novembre 2004 qui reprennent des autorités et organismes déjà visés au point 1. Le Conseil d'État propose un simple renvoi à la loi précitée du 12 novembre 2004. Ce renvoi pourra valoir pour toutes les autorités visées à l'article 2-1 de la loi précitée du 12 novembre 2004 sans qu'il soit besoin de reprendre nommément certaines d'entre elles, que ce soit dans la liste des autorités nationales ou dans la liste des autorités de contrôle.

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas suivre la proposition du Conseil d'Etat dans la mesure où les autorités de contrôle, telles qu'elles sont définies à l'article 1^{er}, paragraphe 16, de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, se voient confier la mission spécifique de surveiller le respect des obligations prévues par la loi en projet. Il semble dès lors utile de consacrer une notion permettant de renvoyer à ces autorités dans les dispositions qui traitent de cette mission.

Article 2

Dans son avis, le Conseil d'Etat constate que le dispositif sous examen reprend les informations relatives à l'identité des bénéficiaires effectifs de la fiducie visée au paragraphe 1^{er} de l'article 31 de la directive. Le Conseil d'État attire l'attention des auteurs du projet de loi sur la différence de terminologie avec la loi précitée du 27 juillet 2003. Dans l'ordre juridique luxembourgeois, qui ne règle que les fiducies et ne prévoit pas la création de trust, le renvoi à des informations relatives au constituant d'un trust, au trustee et au protecteur ne fait pas de sens. Partant, au point 1, le terme « constituant » est à remplacer par celui de « fiduciaire » et le point 3 relatif au « protecteur » est à supprimer.

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas procéder aux modifications préconisées par le Conseil d'Etat afin d'assurer une transposition complète de l'article 31, paragraphe 1^{er}, de la directive (UE) 2015/849.

Le Conseil d'État partage encore l'avis de la Chambre de commerce et du Conseil de l'ordre des avocats du Barreau de Luxembourg qui ont constaté une difficile conciliation entre, d'une part, les obligations d'un fiduciaire prévues dans le projet de loi sous examen et, d'autre part, les modalités d'une émission fiduciaire d'instruments financiers.

Le paragraphe 2 de l'article 2 du projet de loi, dans sa version initiale, se trouve supprimé dans la version issue de la scission. Ce texte renvoyait aux informations requises et conservées dans l'hypothèse où les bénéficiaires effectifs sont désignés par caractéristique ou par catégorie. Cette suppression du paragraphe 2 s'accompagne de l'ajout au point 4 visant les bénéficiaires d'une référence à la « catégorie de bénéficiaires ». Le Conseil d'État note que ni le texte dans sa version initiale ni le texte amendé figurant dans le projet de loi issu de la scission ne déterminent ce qu'il faut entendre par « catégorie de bénéficiaires ».

La Commission des Finances et du Budget note que le champ d'application de l'article 31 de la directive (UE) 2015/849 a été modifié par la directive (UE) 2018/843 et décide de s'en tenir, dans le cadre de la loi en projet, au libellé de la directive (UE) 2015/849.

Article 4

Le Conseil d'Etat constate que l'article sous examen prévoit, à l'instar du paragraphe 3 de l'article 20 du projet de loi n° 7217 que les informations doivent être conservées pendant cinq ans. Alors que le projet de loi n° 7217 vise comme point de départ la date à laquelle l'entité immatriculée est dissoute ou cesse d'exister, l'article 4 sous examen vise la date de la cessation de l'implication des fiduciaires dans la fiducie.

Selon le Conseil d'Etat, lors du renvoi aux dispositions de l'article 2 de la loi en projet, le terme « article » est à écrire au singulier.

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder à la modification préconisée.

Article 6

Le Conseil d'État s'interroge sur la référence à l'article 3, paragraphe 1^{er}, points b), ba) et bb), de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme qui vise respectivement les négociants de biens et les prestataires de services de jeux d'argent et de hasard.

La Commission des Finances et du Budget note que le renvoi aux seuils fixés à l'article 3, paragraphe 1^{er}, points b), ba) et bb) vise à assurer une transposition conforme de la référence aux seuils fixés à l'article 11, points b), c) et d) de la directive (UE) 2015/849 qui figure à l'article 31, paragraphe 2, de ladite directive.

Le Conseil d'Etat indique que lorsqu'il est renvoyé à une lettre faisant partie d'une subdivision, il y a lieu d'utiliser le terme « lettre » avant la lettre référée, et non le terme « point ». Partant, il convient d'écrire « l'article 3, paragraphe 1^{er}, lettres b), ba) et bb), de la loi modifiée du 12 novembre 2004 [...]».

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas procéder à la modification préconisée par le Conseil d'Etat afin de préserver la cohérence avec la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Les auteurs de ladite loi ont en effet choisi d'utiliser le terme « point » pour les renvois aux lettres faisant partie d'une subdivision de cette loi.

Articles 7 et 8

Le Conseil d'Etat constate que le projet de loi n° 7217 ne contient pas de dispositif similaire et s'interroge sur cette différence d'approche. Si la mission de surveillance des autorités de contrôle s'étend, au titre de la loi précitée du 12 novembre 2004, au dispositif prévu par la loi en projet sous avis, avec les moyens d'action dont sont dotées les autorités de contrôle, les

textes sont dépourvus de plus-value normative. S'il y a lieu de prévoir un dispositif particulier, se pose la question de l'absence de textes parallèles dans le projet de loi n° 7217.

La Commission des Finances et du Budget estime que dans la mesure où les obligations qui sont imposées aux fiduciaires par le projet de loi sont étroitement liées aux obligations professionnelles qui incombent aux fiduciaires soumis à la loi modifiée du 12 novembre 2004 au titre de ladite loi, il est opportun d'étendre la mission des autorités de contrôle chargées de veiller au respect desdites obligations professionnelles également à la surveillance du respect des obligations découlant de la loi en projet.

Le Conseil d'État renvoie encore à la difficulté d'application de ces mécanismes de surveillance, lorsque le fiduciaire n'est pas établi au Luxembourg ou est soumis à ses propres autorités de contrôle dans son État d'origine ou lorsqu'il s'agit d'un organisme international.

Il signale qu'à la fin du paragraphe 2 de l'article sous examen, il convient de supprimer le « ne » explétif après « sans que ».

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder à l'adaptation préconisée par le Conseil d'Etat.

Articles 9 et 10

Le Conseil d'État relève, une nouvelle fois, la différence d'approche avec la loi en projet n° 7217 qui a opté pour un régime de sanctions pénales.

Au niveau de l'article 9, le Conseil d'Etat constate qu'au paragraphe 2, point 4, les auteurs emploient les sigles « CSSF » et « CAA », sans que ceux-ci aient été introduits au préalable. Partant, il convient d'introduire les sigles à l'endroit de l'article consacré aux définitions, pour écrire à l'article 1^{er}, point 1, lettre e), « la Commission de surveillance du secteur financier, ci-après « CSSF » » et au point 1, lettre f) du même article « le Commissariat aux assurances, ci-après « CAA » ».

La Commission des Finances et du Budget décide de suivre l'avis du Conseil d'Etat et de procéder aux modifications préconisées.

Toujours au paragraphe 2, point 4, le Conseil d'Etat recommande de rédiger les délais et durées exprimés en années en toutes lettres pour lire « cinq ans ».

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder à l'adaptation préconisée par le Conseil d'Etat.

Article 11

Quant au délai de recours, le Conseil d'État demande régulièrement de s'en tenir au délai de droit commun qui est de trois mois.

Par ailleurs, dans un souci d'harmonisation des différentes législations, le Conseil d'État propose de reformuler l'article sous examen comme suit :

« **Art. 11.** Les décisions prises par les autorités de contrôle en vertu de la présente loi sont susceptibles d'un recours en réformation devant le Tribunal administratif ».

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas reprendre le texte proposé par le Conseil d'Etat dans un souci de cohérence avec les délais prévus par la loi modifiée du 12

novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme.

*

Un membre du groupe parlementaire CSV considère que l'application pratique du présent texte de loi engendrera des problèmes non négligeables en lien avec l'application du Règlement général sur la protection des données (RGPD) et le traitement des données collectées dans le cadre du présent texte de loi, entre autres.

Le rapporteur du projet de loi ne partage pas ce point de vue.

Un représentant du ministère des Finances précise que le RGPD comporte, dans son article 6, la disposition suivante sur le traitement des données :

« 1. Le traitement n'est licite que si, et dans la mesure où, au moins une des conditions suivantes est remplie :

- a) la personne concernée a consenti au traitement de ses données à caractère personnel pour une ou plusieurs finalités spécifiques;
- b) le traitement est nécessaire à l'exécution d'un contrat auquel la personne concernée est partie ou à l'exécution de mesures précontractuelles prises à la demande de celle-ci;
- c) le traitement est nécessaire au respect d'une obligation légale à laquelle le responsable du traitement est soumis;.... ».

L'obligation légale dont il est question peut être issue du droit national ou du droit de l'Union.

*

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité moins une abstention (M Reding).

La Commission choisit le modèle de base pour les discussions en séance plénière.

Luxembourg, le 18 juillet 2018

Le Secrétaire-Administrateur,
Caroline Guezennec

Le Président de la Commission des Finances et du
Budget,
Eugène Berger



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 10 juillet 2018

Ordre du jour :

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions des 15 et 26 juin 2018 et du 3 juillet 2018
2. Echange de vues avec le ministre des Finances au sujet de plusieurs sujets d'actualité européenne (demande du groupe parlementaire CSV du 21 juin 2018)
3. 7208 Projet de loi portant transposition de la directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et modifiant
 1. la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;
 2. la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD), et
 3. la loi du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays
 - Rapporteur : Monsieur Eugène Berger
 - Examen de l'avis du Conseil d'Etat
 - Présentation et adoption d'un projet de rapport
4. 7278 Projet de loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée
 - Rapporteur : Madame Joëlle Elvinger
 - Examen de l'avis du Conseil d'Etat
 - Présentation et adoption d'amendements parlementaires
5. Divers

*

Présents : M. André Bauler, M. Eugène Berger, Mme Taina Bofferding remplaçant M. Alex Bodry, Mme Joëlle Elvinger, M. Franz Fayot, M. Claude Haagen, M. Henri Kox, M. Laurent Mosar, M. Roy Reding, M. Gilles Roth, M. Marc Spautz, M. Claude Wiseler

M. Pierre Gramegna, Ministre des Finances (pour le point 2)
Mme Isabelle Goubin, Ministère des Finances, Directeur du Trésor (pour le point 2)
M. Nima Ahmadzadeh, M. Bob Kieffer, du Ministère des Finances (pour le point 2)
M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances)

M. Matthieu Gonner, Ministère des Finances
M. Romain Heinen, Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (AED)
Mme Viviane Ries, M. Claude Steichen, de l'AED
Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Alex Bodry, M. Gast Gibéryen, Mme Viviane Loschetter

*

Présidence : M. Eugène Berger, Président de la Commission

*

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions des 15 et 26 juin 2018 et du 3 juillet 2018

Les projets de procès-verbal sont approuvés.

2. Echange de vues avec le ministre des Finances au sujet de plusieurs sujets d'actualité européenne (demande du groupe parlementaire CSV du 21 juin 2018)

Un représentant du groupe parlementaire CSV revient sur le recours engagé par le Luxembourg contre la décision de la Commission européenne concernant l'aide d'Etat en faveur de FFT (Fiat Finance and Trade). Alors que les plaidoiries ont eu lieu devant la Cour de Justice de l'UE (CJUE), il souhaiterait connaître les arguments invoqués par le conseil juridique du gouvernement devant la CJUE.

Le ministre des Finances rappelle que la Commission européenne a considéré une décision anticipée accordée à FFT en 2012, comme contraire à la législation européenne en matière d'aides d'Etat. En cours de procédure préalable à l'adoption de la décision par la Commission, le Luxembourg a, d'une part, signalé que la décision anticipée était tout à fait conforme à la réglementation en vigueur à l'époque et, d'autre part, constaté l'absence de base juridique conférant un caractère d'aide d'Etat à la décision anticipée (absence de sélectivité). La décision de la Commission européenne oblige le Luxembourg à recouvrer un montant d'impôts (situé entre 25 et 30 millions d'euros) auprès de FFT, obligation à laquelle le Luxembourg a obtempéré. Considérant que la décision de la Commission est contestable juridiquement, le Luxembourg a intenté un recours en annulation dans la mesure où ces décisions étaient légales à l'époque où elles ont été rendues. Il est un fait que depuis quelques années déjà, le Luxembourg s'applique à se conformer aux nouvelles règles fiscales internationales à un rythme soutenu.

Des plaidoiries de la Commission européenne devant le Tribunal de première instance de la CJUE ressortent les constatations suivantes :

- La Commission européenne avance qu'il ne lui appartient pas de prouver le caractère sélectif de la décision anticipée par rapport au droit luxembourgeois, mais par rapport au droit européen ;
- La Commission européenne base sa présomption de sélectivité sur une jurisprudence de la Cour des Justice ;
- La Commission européenne n'apporte pas de preuves selon lesquelles le Luxembourg aurait commis une erreur d'appréciation caractérisée dans l'utilisation d'une méthodologie (celle des prix de transfert) ;

- Par le fait que la Commission européenne invoque les aides d'Etat dans le contexte de la fiscalité, elle s'octroie des compétences (qu'elle n'a pas) en matière d'impôts directs ;

Au vu de ces arguments et en raison de l'insécurité juridique qu'a engendrée la décision de la Commission européenne, le Luxembourg se voit renforcé dans son choix d'avoir fait appel de cette décision.

Il est difficile de prévoir endéans quel délai la CJUE rendra son jugement.

Quant à la décision récente de la Commission européenne d'imposer au Luxembourg le recouvrement d'impôts soi-disant impayés (d'un montant d'environ 120 millions d'euros) auprès d'Engie, le ministre des Finances explique qu'elle concerne des décisions anticipées datant de l'année 2008 et 2010. Ces décisions anticipées portaient sur des instruments de financement intragroupe hybrides, dénommés Zora (acronyme de « Zéro-intérêts obligation remboursable en actions »). Le système mis en place fonctionnait de la manière suivante : une société luxembourgeoise émettait un emprunt sans intérêt obligatoirement convertible en actions (Zora) en faveur d'une autre société luxembourgeoise. L'augmentation annuelle du prix d'émission du Zora entraînait une dépense déductible auprès de la première société. L'autre société enregistrait dans ses comptes la valeur du Zora à son prix d'émission. Lors de la conversion du Zora, elle recevait les actions de la première société qui étaient fonction du prix d'émission plus les augmentations du Zora cumulées jusqu'à la date de conversion. La plus-value réalisée au moment de la cession des actions était exonérée d'impôts (si les conditions de l'article 166 L.I.R. se trouvaient remplies). Cette structure était susceptible de mener à une double non-imposition.

Afin d'éviter de tels cas à l'avenir, le projet de loi n°7318 (déposé le 18 juin 2018), qui a pour but la transposition de la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale (ATAD 1), contient une disposition qui vise à lutter contre la mise en place de ce type de structures.

La structure mise en place par Engie repose notamment sur l'interprétation d'une disposition législative remontant à 2001¹ et respecte les dispositions instaurées par cette loi.

La Commission européenne considère, quant à elle, que les décisions anticipées ont conféré un avantage sélectif à Engie. Dans le cas présent, elle est d'avis que l'éventuel avantage sélectif accordé à Engie est notamment à dissocier de la question de la légalité de la décision anticipée en droit interne.

Le Luxembourg dispose encore de quelques semaines pour décider s'il désire faire appel de la décision de la Commission européenne. Cependant, le ministre des Finances se déclare d'ores et déjà plutôt favorable à un appel, d'une part, afin de rétablir une sécurité juridique remise en cause par la décision de la Commission européenne, et, d'autre part, pour contester l'ingérence de la Commission européenne dans le droit national, et, finalement, pour défendre la réputation du pays.

En réponse à une question, le ministre des Finances signale que la convention de non double imposition entre la France et le Luxembourg n'intervient pas dans le cas présent.

Un représentant du groupe parlementaire LSAP craint qu'un recours en annulation par le Luxembourg ne soit perçu comme soutenant les pratiques de double non-imposition. Il souhaiterait qu'il soit fait en sorte que le Luxembourg émette des signaux clairs d'opposition à de telles pratiques.

¹ loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects

Le ministre des Finances assure que, si le Luxembourg décidait de faire appel de la décision de la Commission européenne, il le ferait dans le but de défendre sa réputation. Un non-appel pourrait être perçu comme un aveu que ce type de décisions anticipées n'aurait pas été conforme au droit en vigueur à l'époque. Il réitère ses propos portant sur la modification de la loi de 2001 (par le biais du projet de loi n°7318) afin de lutter contre de telles pratiques.

En réponse à une question, le ministre des Finances confirme une diminution du nombre de décisions anticipées accordées ces derniers temps. Il serait cependant erroné d'attribuer une signification particulière à un tel recul. Les décisions anticipées restent des outils nécessaires, conférant une sécurité juridique indispensable à certaines entreprises.

*

Un représentant du groupe parlementaire CSV aborde le deuxième point de la demande de mise à l'ordre du jour de son groupe portant sur les discussions récentes autour de la proposition franco-allemande de la création d'un budget de la zone euro d'ici 2021. Quant à la procédure, il fait référence au courrier envoyé par 12 Etats membres, dont le Luxembourg, pour afficher leur désapprobation face à cette proposition. Quant au fond, il se pose des questions au sujet du financement et du contrôle d'un éventuel budget de la zone euro et évoque l'idée de la création d'un parlement de la zone euro.

Le ministre des Finances fait allusion au renforcement de l'UEM (Union économique et monétaire) et au rapport des cinq présidents de 2015. Le 6 décembre 2017, la Commission européenne a fait des propositions concrètes en faveur de l'approfondissement de la zone euro, de l'union bancaire et de l'union des marchés de capitaux. En ce qui concerne la zone euro, certains Etats membres sont d'avis que tous les Etats membres doivent être associés aux discussions y relatives ; d'autres souhaitent réserver cette possibilité aux seuls membres de la zone euro.

Au cours du sommet de décembre 2017, les Chefs d'Etat des Etats membres ont chargé le Conseil ECOFIN d'œuvrer prioritairement en faveur du renforcement du Mécanisme européen de stabilité (MES) et de la réduction des risques au sein de l'union bancaire. Un accord sur ces points a été scellé au cours de la réunion du Conseil ECOFIN de juin 2018.

Au cours des derniers deux mois, la France et l'Allemagne se sont accordés sur un certain nombre de points qu'ils ont officialisés dans la « déclaration de Meseberg ». Il apparaît ainsi que l'Allemagne soutiendrait la création d'un budget pour la zone euro. Un tel budget signifierait que les 19 Etats membres de la zone euro mettraient en place des mécanismes et des financements (fiscal capacity) pour venir en aide à certains d'entre eux. La déclaration franco-allemande n'est pas très explicite quant aux sources et moyens concrets à mettre en œuvre. Les deux idées principales consistent, d'une part, à pouvoir aider un Etat membre, victime d'une conjoncture défavorable, par le biais d'un fonds spécial (en soutenant l'investissement dans cet Etat membre), et, d'autre part, à créer un fonds de lutte contre le chômage au sein de l'UE (investissement dans le capital humain de la zone euro).

Certains Etats membres sont absolument opposés à la solidarité ainsi projetée.

Le ministre des Finances indique qu'au cours de la réunion du Conseil ECOFIN de fin juin 2018, le ministre des Finances français a précisé, dans son discours, que les aides envisagées consisteront en des prêts ou aides remboursables.

Le Luxembourg, ne s'opposant pas à une plus grande solidarité, mais n'approuvant pas non plus telle quelle la proposition franco-allemande, adopte une position médiane. Une

amélioration du fonctionnement de la zone euro serait avantageuse pour le pays et une solidarité renforcée serait utile. L'UE a d'ailleurs déjà fait preuve de sa capacité de solidarité au cours de la dernière crise économique. Il est clair que si tous les Etats membres respectaient les règles budgétaires mises en place ces dernières années, les Etats membres auraient moins de réticences à se montrer solidaires les uns envers les autres.

La déclaration franco-allemande propose, pour financer le regain de solidarité envisagé, le recours à trois nouvelles ressources. Selon le ministre des Finances, il n'est pas raisonnable de prévoir de nouvelles taxes dans ce contexte.

Au cours de la réunion de l'Eurogroupe de fin juin 2018, la France et l'Allemagne ont présenté leur initiative commune de budget de la zone euro. Suite à cette présentation, les Etats membres sont intervenus pour se positionner par rapport à cette initiative. A l'issue de ces positionnements, le Président de l'Eurogroupe a immédiatement informé les participants du contenu de son rapport (de la présente réunion) destiné au Conseil européen. Un certain nombre d'Etats membres a déploré que ce rapport ne reflète pas du tout leurs positions et a souhaité qu'il soit complété. Les différentes positions ont été reprises dans un courrier signé par 12 Etats membres, dont le Luxembourg, et destiné au Président de l'Eurogroupe.

Le Luxembourg a surtout signé le courrier en question pour montrer sa désapprobation face à une manière de procéder consistant à mettre les Etats membres devant un fait accompli, c'est-à-dire une décision prise par une minorité d'Etats membres.

Quant aux questions institutionnelles soulevées par le représentant du groupe parlementaire CSV, le ministre des Finances indique que la mise en place d'un budget de la zone euro implique très probablement un changement des traités européens. Il serait cependant envisageable, dans un premier temps, de simplement prévoir une ligne dédiée dans le budget européen. Le Luxembourg se prononce en faveur de cette possibilité. Un changement des traités européens et la mise en place de nouvelles ressources, proposés par la France et l'Allemagne, requerront l'unanimité des Etats membres. Il est difficilement concevable qu'une telle unanimité puisse être atteinte à ce sujet au stade actuel.

En réponse à une question, le ministre des Finances explique que les travaux d'instauration d'une taxe sur les transactions financières, entrepris par 11 Etats membres en coopération renforcée, ne progressent pas, faute d'accord.

- 3. 7208** **Projet de loi portant transposition de la directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et modifiant**
- 1. la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;**
 - 2. la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD), et**
 - 3. la loi du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays**

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité.

Les membres de la Commission choisissent le modèle de base pour les débats en séance plénière.

- 4. 7278** **Projet de loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

Les membres de la Commission procèdent à l'examen de l'avis du Conseil d'Etat.

Ils se concentrent sur l'opposition formelle du Conseil d'Etat à l'égard du paragraphe 7 du nouvel article 60ter inséré par l'article 2 du projet de loi dans la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans son avis, le Conseil d'Etat a demandé, sous peine d'opposition formelle, aux auteurs du projet de loi d'indiquer dans le texte même de la loi des critères pertinents permettant d'identifier les circonstances tenant à la distorsion de concurrence et susceptibles d'entraîner l'exclusion d'un membre du groupe TVA ou, alternativement, d'indiquer dans le texte de la loi qu'une telle exclusion ne peut intervenir que lorsque l'administration démontre une distorsion réelle de la concurrence dans la situation en cause. Selon lui, sans cette précision, la disposition du nouvel article 60ter, paragraphe 7, risque non seulement de porter une atteinte sérieuse au principe de sécurité juridique, mais aussi de contredire l'objectif de simplification administrative avancé pour justifier le projet de loi lui-même, notamment s'il devait appartenir aux opérateurs concernés de démontrer une distorsion ou non de concurrence.

Le Conseil d'Etat cite, à titre de comparaison, le droit belge selon lequel la possibilité d'exclure un membre d'une unité TVA est aussi envisagée, mais où celui-ci a cependant instauré une mesure anti-abus (mesure anti-évasion fiscale) très précise, en l'occurrence à l'article 19bis du Code TVA. Il ajoute encore qu'au Royaume-Uni, la possibilité de refus d'admission ou d'exclusion d'un membre d'un groupe TVA pour distorsion (de concurrence) est strictement encadrée et, en tout cas, soumise à la preuve concrète d'une telle distorsion par l'administration.

Le Directeur de l'AED signale cependant que ces exemples ne sont pas en relation directe avec le problème de distorsion de concurrence.

En raison de la complexité de la mise en œuvre pratique des options évoquées par le Conseil d'Etat, la Commission des Finances et du Budget choisit finalement, à l'unanimité, de supprimer le paragraphe 7 en question. Le Conseil d'Etat sera informé de ce choix par courrier.

Les paragraphes suivants devront être renumérotés et la référence inscrite au paragraphe 23 nouveau (paragraphe 24 initial) devra être ajustée suite à cette renumérotation.

5. Divers

Aucun point divers n'est abordé.

Luxembourg, le 7 août 2018

Le Secrétaire-Administrateur,
Caroline Guezennec

Le Président de la Commission des Finances et du
Budget,
Eugène Berger



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 20 avril 2018

Ordre du jour :

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions du 17 novembre 2017 et du 27 février 2018
2. 7249 Projet de loi modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée aux fins de transposer l'article premier de la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi
3. 7278 Projet de loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi
4. COM(2018)20 Examen des documents européens suivants:

Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée
 - Le dossier précité relève du contrôle du principe de subsidiarité. Le délai de huit semaines a pris fin le 19 mars 2018.
COM(2018)21 Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises
 - Le dossier précité relève du contrôle du principe de subsidiarité. Le délai de huit semaines a pris fin le 18 mars 2018.
5. Divers

*

Présents : Mme Diane Adehm remplaçant M. Marc Spautz, M. André Bauler, M. Eugène Berger, M. Alex Bodry, Mme Joëlle Elvinger, M. Claude Haagen, Mme Viviane Loschetter, M. Laurent Mosar, M. Gilles Roth

M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances)
Mme Sandra Denis, du Ministère des Finances
M. Romain Heinen, Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (AED)
Mme Viviane Ries, M. Caude Steichen, de l'AED

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Marc Spautz
M. Georges Bach, membre du Parlement européen

*

Présidence : M. Eugène Berger, Président de la Commission

*

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions du 17 novembre 2017 et du 27 février 2018

Le projet de procès-verbal de la réunion du 17 novembre 2017 est approuvé. Celui de la réunion du 27 février 2018 sera mis à l'ordre du jour d'une prochaine réunion.

2. 7249 Projet de loi modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée aux fins de transposer l'article premier de la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens

Mme Joëlle Elvinger est nommée rapporteur du projet de loi sous rubrique.

La représentante de l'AED présente le contenu du projet de loi tel qu'il figure dans l'exposé des motifs et les commentaires des articles du document parlementaire n°7249.

La directive 2017/2455 a pour objectif, d'une part, l'imposition des biens vendus à distance par le biais d'une interface électronique au lieu de leur « consommation » (lieu d'arrivée du transport des biens à destination du client), et d'autre part, des simplifications administratives pour les entreprises vendant des biens à distance par le biais d'une interface électronique ou des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques.

Selon les dispositions du premier volet de cette directive, transposé par le biais du présent projet de loi, dans un premier temps, les mesures envisagées ne concernent que la fourniture de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou de services électroniques, effectués par un assujetti à une personne non assujettie ayant sa résidence dans un autre État membre (EM) de la Communauté au sens de la TVA.

Le lieu d'imposition des services visés à l'alinéa ci-avant devient le lieu d'établissement du prestataire, lorsque le montant total annuel de tels services prestés par un assujetti est inférieur à 10.000 euros. En conséquence, des assujettis établis au Luxembourg et visés par cette mesure pourraient quitter le « guichet unique » luxembourgeois s'ils y sont inscrits au moment de l'entrée en vigueur de la loi projetée, et appliquer la TVA luxembourgeoise

sur ces prestations de services, jusqu'au moment où, au cours d'une année, leur chiffre d'affaires relatif auxdits services dépasse le seuil de 10.000 euros. De même, les assujettis qui commencent une telle activité après l'entrée en vigueur de la loi projetée pourraient facturer la TVA luxembourgeoise jusqu'au moment où le seuil des 10.000 euros est dépassé au cours d'une année civile. Il y a également lieu de noter que dans le cas où le chiffre d'affaires annuel total d'un assujetti est inférieur à 30.000 euros, il est exempt de l'application de la TVA luxembourgeoise sur les opérations réalisées par lui à l'intérieur du pays.

En matière de facturation, le présent projet de loi transpose la disposition selon laquelle un assujetti établi sur le territoire d'un EM de la Communauté et qui est identifié dans le « guichet unique » de cet EM ne doit appliquer que les règles de facturation de l'EM d'identification pour ses prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques à des personnes non assujetties ayant leur résidence dans la Communauté. Il est précisé que le Luxembourg ne requiert pas de factures pour les transactions « B2C » (business to consumer). Il en découle que les prestataires en question établis et identifiés dans le « guichet unique » au Luxembourg n'auront plus besoin d'émettre de factures pour de telles prestations au sein de l'UE.

3. 7278 **Projet de loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

Mme Joëlle Elvinger est nommée rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Le Directeur de l'AED présente en détail le contenu du projet de loi implémentant le régime de groupe TVA dans la législation nationale tel qu'il figure dans l'exposé des motifs et le commentaire des articles du document parlementaire n°7278.

Il ajoute que le présent projet de loi a été soumis au comité de la TVA de la Commission européenne la semaine dernière. Cette consultation préalable obligatoire n'a donné lieu à aucun commentaire négatif de la part du comité.

De l'échange de vues subséquent, il y a lieu de retenir les éléments suivants :

- Un représentant du groupe parlementaire CSV, salue l'initiative du gouvernement tout en regrettant qu'elle n'ait pas été prise plus tôt.
- En réponse à une question, il est expliqué que la Cour de justice européenne (CJUE) a, en invoquant l'argument de la confiance légitime, prévu dans ses arrêts du 21 septembre 2017 excluant les acteurs du secteur financier du bénéfice du régime d'exonération des groupements autonomes de personnes (cf l'exposé des motifs du doc. parl. n°7178) que les opérateurs des EM disposent d'une certaine marge de manœuvre pour trouver des solutions à l'égard des entreprises affectées par ces arrêts. Il est rappelé que, par le biais de l'arrêt de la CJUE du 4 mai 2017, le Luxembourg a été contraint d'abolir le règlement grand-ducal régissant les groupements autonomes de personnes, cette abolition étant intervenue au 31 décembre 2017. Même s'il est vrai que son champ d'application a été largement réduit, il faut noter que le régime en tant que tel reste toujours d'application.
- Il est encore précisé que le futur régime de groupe TVA diffère de celui des groupements autonomes de personnes à plusieurs égards et peut donc s'avérer inintéressant pour certaines entreprises/groupes contraints de renoncer à ce dernier. Dans la même logique, le groupe TVA peut devenir intéressant pour des entreprises qui ne bénéficiaient pas du régime du groupement autonome de personnes.

- Le Luxembourg deviendra le 17^e ou 18^e EM disposant d'un régime de groupe TVA. Sur la question si le régime proposé est plus strict ou moins strict que ceux d'autres Etats membres, il est souligné que, pour des motifs de sécurité juridique, il a été fait en sorte que le régime prévu soit tout à fait conforme aux exigences de la Commission européenne.
- Le nombre de groupes TVA envisageables au Luxembourg est difficilement prévisible.

4. COM(2018)20 Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée

La Commission européenne (CE) a proposé, dans son plan d'action sur la TVA de 2016, de remplacer l'actuel régime transitoire de taxation des échanges entre les EM par un régime définitif reposant sur le principe de l'imposition dans l'EM de destination. Parallèlement, la CE a annoncé que l'imposition au lieu de destination permettrait d'accorder plus de souplesse aux EM pour la fixation des taux de TVA et de mettre ainsi à disposition de tous les EM les taux réduits actuellement appliqués, y compris les dérogations qui, actuellement, ne sont légalement appliquées que par certains EM, garantissant ainsi une égalité de traitement plus grande. Le programme de travail de la Commission pour 2017 comportait une proposition législative en ce qui concerne les taux de TVA.

Il est rappelé que ces dernières années, le taux normal minimum au sein de l'UE était fixé à 15% et qu'il était prévu que la CE révisé ce taux tous les deux ans. En vue de la mise en place du régime définitif, il a été proposé fin 2017 d'abolir cette révision et de fixer le taux normal de TVA définitivement à 15%¹.

La proposition de directive prévoit de permettre à l'ensemble des EM d'appliquer, outre les deux taux réduits d'au moins cinq pour cent et l'exonération avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur actuellement autorisés, un taux réduit supplémentaire pouvant aller de cinq à zéro pour cent. En vue de permettre une plus grande flexibilité, au lieu d'étendre la liste actuelle déjà longue des biens et des services pouvant faire l'objet des taux réduits se trouvant dans l'annexe III de la directive TVA, cette annexe serait remplacée par une liste négative comportant les biens et les services ne pouvant pas faire l'objet de taux réduits.

Tout en étant moins restrictives, ces nouvelles règles permettraient une application plus large du principe d'égalité en matière d'application de taux, principe qui, dans le système TVA transitoire actuel, ne s'applique pas aux EM qui ne peuvent accéder ni aux dérogations temporaires liées audit régime transitoire, ni aux dérogations issues de la clause de stand-still (dispositions appliquées avant l'adhésion à l'UE respectivement l'entrée en vigueur de la 6^e directive TVA). Cependant, cette ouverture en matière de taux est liée à certaines conditions. Notamment, les EM seraient tenus de veiller à ce que les taux réduits soient avantageux pour le consommateur final² et que la fixation de ces taux poursuive un objectif d'intérêt général. Par ailleurs, les EM devraient veiller à ce que le taux moyen pondéré de TVA calculé sur base des opérations pour lesquelles la TVA ne peut être déduite soit toujours supérieur à 12 %.

Le taux moyen pondéré (TMP) est calculé pour les besoins d'un relevé à fournir chaque année par chaque EM et relatif à la base d'imposition statistique établie pour les besoins des

¹ Cette proposition de directive sera adoptée en point «A» de l'ordre du jour d'une des prochaines sessions du Conseil.

² Selon la Commission, il y a lieu d'entendre par cette disposition que les taux réduits ne peuvent s'appliquer qu'à des biens ou des services destinés quasi exclusivement à la consommation finale.

ressources propres de l'UE (d'une manière simplifiée, les recettes TVA divisées par le taux moyen pondéré donnent la base d'imposition en matière de ressources propres TVA).

Le respect de ce seuil TMP représente une contrainte non négligeable, sachant que le taux moyen pondéré du Luxembourg s'est situé légèrement au-dessus de 13% dans le relevé établi en 2017 pour l'année 2016 (données statistiques de l'année 2014, fournies par le STATEC).

Il est rappelé que la présente proposition de directive fera encore l'objet de discussions et que son contenu risque donc encore d'évoluer au fil des prochains mois.

De l'échange de vues subséquent, il y a lieu de retenir les éléments suivants :

- Le secteur de l'immobilier ne figure a priori pas sur la liste négative prévue par la CE. Il est cependant prévisible qu'une baisse des taux de TVA sur les transactions immobilières (portant sur les résidences secondaires) au Luxembourg, aurait un impact négatif sur le taux moyen pondéré de TVA du pays en raison des prix élevés pratiqués dans ce secteur.

Il est encore précisé que le taux moyen pondéré de TVA pour une année N est calculé en N+1 sur base des données statistiques de l'année N-2. L'estimation du respect d'un TMP de 12% en cas de changements de taux au niveau national s'en avère d'autant plus difficile.

Un membre du groupe parlementaire CSV signale que le montant de base hors TVA jusqu'auquel un citoyen peut se voir accorder le taux TVA de 3% (immobilier) s'élève, depuis l'augmentation du taux normal à 17%, à 357.000 euros (contre 416.000 à l'époque d'un taux normal de 15%). En réponse à sa question, il est précisé qu'une augmentation du crédit d'impôt accordé par le biais de l'application du taux de TVA de 3% aurait également un impact sur le taux moyen pondéré de TVA.

Le membre du groupe parlementaire CSV s'insurge contre les publicités mensongères selon lesquelles l'acheteur d'un bien immobilier d'une valeur supérieure à 400.000 euros pourrait bénéficier du taux de TVA super-réduit sur le prix hors TVA total de ce bien, alors que l'application de ce taux est limitée à la partie du prix hors TVA correspondant au maximum à 357.000 euros, tout montant dépassant cette limite étant soumis au taux normal de TVA (17%).

- Un autre membre du groupe parlementaire CSV soulève une question concernant la taxation des transactions blockchain. Il constate que certains EM prennent des initiatives dans ce secteur et regrette l'absence de guidelines claires de la part de la CE. Selon lui, le Luxembourg devrait également prendre des initiatives dans ce secteur.

La représentante du ministère des Finances indique que ce type de transactions a déjà été évoqué au sein de la CE, sans toutefois donner lieu à l'élaboration de textes allant dans le sens d'une réglementation du secteur en question. En cas d'intensification de la demande des EM en faveur d'une réglementation, la CE pourrait, par le biais du Groupe TVA, en initier l'élaboration.

COM(2018)21 Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises

La présente initiative s'inscrit dans le paquet de réformes annoncé dans le plan d'action sur la TVA.

Le réexamen de la directive TVA vise à créer un régime moderne et simplifié en faveur des PME. En particulier, il s'efforce i) de diminuer les coûts de conformité liés à la TVA pour les PME tant au niveau national qu'à celui de l'Union; ii) de réduire les distorsions de concurrence tant au niveau national qu'à celui de l'Union; iii) d'atténuer l'incidence négative de l'effet de seuil; et iv) de faciliter le respect des obligations par les PME et le contrôle des autorités fiscales.

La proposition de directive contient une définition des « petites entreprises » (PME). Elle concernerait l'ensemble des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel (CA) dans l'Union dans le cadre du marché unique ne dépasse pas 2 millions d'euros. Pour ce qui est de leur traitement TVA, l'insertion de cette définition permet de prendre des mesures de simplification ciblant les entreprises qui, sur le plan économique, sont petites même si leur chiffre d'affaires dépasse le seuil de franchise nationale. La catégorie élargie des PME intègre par conséquent les entreprises bénéficiant de la franchise de taxe, ainsi que les entreprises qui peuvent bénéficier de la franchise, mais qui ont choisi d'appliquer les règles normales ou celles dont le chiffre d'affaires dépasse le seuil de franchise et qui sont dès lors taxées sur la base des règles normales.

Les EM pourront prévoir un « régime de déclaration d'après les recettes » pour les entreprises dont le CA ne dépasse pas les 2 millions d'euros : l'assujetti deviendra redevable de la TVA à l'Etat uniquement s'il a perçu la TVA de son client et il ne pourra demander un remboursement de la TVA uniquement dans le cas où il se sera lui-même acquitté de la TVA auprès de son fournisseur.

La représentante de l'AED signale que jusqu'à présent un tel régime n'était applicable d'office que pour les assujettis ayant un CA jusqu'à 500.000 euros. Le Luxembourg dispose d'ailleurs d'un tel régime. Pour des CA entre 500.000 euros et 2 millions d'euros, les EM doivent obtenir l'aval du Comité TVA pour l'instauration d'un tel régime.

La proposition de directive prévoit que les EM peuvent fixer, sur la base de critères objectifs, des seuils de franchise différenciés pour des secteurs d'activité différents. Toutefois, ces seuils ne peuvent excéder 85 000 euros chacun, ou leur contre-valeur en monnaie nationale, et se limitent aux opérations nationales. Actuellement, la franchise luxembourgeoise est limitée à un CA de 30.000 euros et est valable jusqu'en fin 2019.

La proposition de directive prévoit en outre une « franchise communautaire », c'est-à-dire que les EM qui ont mis en place la franchise pour les PME exonèrent également les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sur leur propre territoire par des entreprises établies dans un autre EM, pour autant que les conditions suivantes soient remplies:

- a) le chiffre d'affaires annuel dans l'Union de cette PME n'excède pas 100 000 euros;
- b) le montant des livraisons et des prestations dans l'EM dans lequel l'entreprise n'est pas établie n'excède pas le seuil applicable dans cet EM pour l'octroi de la franchise nationale aux entreprises établies dans cet EM.

Les EM devront prendre les mesures appropriées pour s'assurer que les PME bénéficiant de la franchise satisfont à ces conditions.

La proposition de directive prévoit les simplifications suivantes :

- les EM conserveront la possibilité de dispenser les PME bénéficiant de la franchise d'autres obligations ;
- les EM dispenseront les PME bénéficiant de la franchise de l'obligation d'émettre une facture ;

- les EM mettront en place une procédure simplifiée pour permettre aux PME ne bénéficiant pas de la franchise d'obtenir un numéro d'identification individuel ;
- les EM détermineront des obligations simplifiées en ce qui concerne le stockage des factures par les PME ;
- pour les PME dont le CA se situe entre 85.000 euros et 2 millions d'euros, la période imposable devant être couverte dans une déclaration de TVA sera d'une année civile ;
- les EM n'exigeront pas que les PME soumises au régime déclaratif annuel effectuent le paiement d'acomptes provisionnels..

Au Luxembourg, les déclarations et paiements suivent trois périodicités : annuelle, trimestrielle et mensuelle. Tout assujetti dont le CA annuel est inférieur à 112.000 euros, déclare et paie sa TVA sur une base annuelle. Pour les CA entre 112.000 euros et 620.000 euros, un régime sur base trimestrielle s'applique et pour les CA au-delà de 620.000 euros, les déclarations et paiements ont lieu sur une base mensuelle. A l'heure actuelle, 52% des assujettis luxembourgeois déclarent annuellement, 29% trimestriellement et 19% mensuellement.

L'application des dispositions de la proposition de directive ferait en sorte qu'au Luxembourg il ne resterait plus que 7-10% d'assujettis (au CA supérieur à 2 millions d'euros) ne déclarant pas uniquement sur une base annuelle (c'est-à-dire que plus de 90% des assujettis déclareraient uniquement sur une base annuelle).

Le Directeur de l'AED ajoute que la proposition de directive reflète bien les intérêts conflictuels existants en matière de TVA : d'un côté, la CE pousse vers une simplification administrative pour les PME et, d'un autre côté, elle demande aux EM d'être efficaces dans le prélèvement des recettes TVA. Or, une annualisation générale des déclarations de TVA ne permettra pas d'œuvrer de manière effective dans ce sens et ne va pas de pair avec les mesures mises en place dans la lutte anti-abus en matière de TVA.

La représentante du ministère des Finances confirme que la proposition de directive dont l'application est, selon la CE, facultative, contient des dispositions contradictoires.

5. Divers

Aucun point divers n'a été abordé.

Luxembourg, le 8 mai 2018

Le Secrétaire-Administrateur,
Caroline Guezennec

Le Président de la Commission des Finances et du
Budget,
Eugène Berger

7278



Loi du 6 août 2018 modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Nous Henri, Grand-Duc de Luxembourg, Duc de Nassau,

Notre Conseil d'État entendu ;

De l'assentiment de la Chambre des Députés ;

Vu la décision de la Chambre des Députés du 26 juillet 2018 et celle du Conseil d'État du 27 juillet 2018 portant qu'il n'y a pas lieu à second vote ;

Avons ordonné et ordonnons :

Art. 1^{er}.

L'article 7 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est abrogé.

Art. 2.

Au chapitre VIII de la même loi, il est inséré une section 9 libellée comme suit :

« Section 9 - Régime du groupe TVA

Art. 60^{ter}.

1. Les personnes établies à l'intérieur du pays et étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent opter pour être considérées comme un assujetti unique, ci-après dénommé « groupe TVA ».

2. Sont considérées étroitement liées :

a) sur le plan financier, les personnes entre lesquelles il existe, directement ou indirectement, des liens de contrôle résultant de rapports qui s'établissent en application de l'article 1711-1, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;

b) sur le plan économique, les personnes recourant à une ou plusieurs des trois formes de coopération suivantes :

1) l'activité principale des membres est de même nature ; ou

2) les activités des membres se complètent ou s'influencent ou s'inscrivent dans la recherche d'un objectif économique commun ; ou

3) l'activité d'un membre est exercée en totalité ou en partie pour les besoins des activités économiques des autres ;

c) sur le plan organisationnel, les personnes

1) qui sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ; ou

2) qui organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation ; ou

3) qui sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.

3. Une personne ne peut être membre que d'un seul groupe TVA.

4. Toute participation au groupe TVA doit obligatoirement porter sur une période de deux années civiles au moins.

5. Les opérations effectuées entre membres du groupe TVA sont assimilées à des opérations réalisées au sein d'une même personne juridique.

6. La constitution d'un groupe TVA est subordonnée à la condition que toutes les personnes qui remplissent les conditions légales pour en faire partie optent pour l'application du régime.

Une personne peut néanmoins ne pas faire partie du groupe TVA à la double condition

1) que la renonciation à l'option n'aboutisse ou soit susceptible d'aboutir dans le chef du groupe TVA ou de la personne qui renonce à une économie de TVA qui n'aurait pas été réalisée en l'absence de renonciation ;

2) que cette personne ne se trouve pas intercalée dans le circuit économique entre des membres du groupe TVA.

7. La mise en œuvre du régime de groupe TVA exclut l'application concomitante :

1) du régime de franchise des petites entreprises prévu à l'article 57, paragraphe 1^{er} ;

2) du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture prévu aux articles 58 à 60.

8. Le groupe TVA est censé continuer la personne du membre entrant, en ce qui concerne la régularisation de la base d'imposition et de la taxe en amont en rapport avec les opérations réalisées par le membre entrant avant son entrée dans le groupe TVA.

En cas de retrait d'un membre, celui-ci est censé reprendre tous droits et obligations du groupe TVA ayant trait à la régularisation de la base d'imposition et de la taxe en amont en rapport avec les opérations réalisées durant son appartenance au groupe TVA et qui ont été déclarées par ce dernier.

9. Pour la mise en œuvre des droits et obligations découlant de la présente loi, le groupe TVA est représenté par celui de ses membres qui assure le contrôle, au sens du paragraphe 2, point a), des autres membres, ou, à défaut, celui au chiffre d'affaires ou au revenu le plus élevé.

Néanmoins, les membres pourront désigner un autre membre, si ce dernier est, dans les faits, plus apte à assurer le respect des critères repris aux paragraphes 1^{er} à 6, s'il dispose d'un accès inconditionnel aux données fiscalement pertinentes des autres membres et s'il possède toutes les ressources nécessaires à assurer cette mission de manière continue. La désignation du représentant est à motiver.

En cas d'empêchement du représentant, pour raison de droit ou de fait, les membres désigneront un remplaçant. En cas de remplacement de représentant, déclaration en sera faite à l'administration dans les trois jours ouvrables.

10. La déclaration de constitution de groupe TVA est à introduire par le représentant.

Elle comprend notamment :

1) l'organigramme complet du groupe d'entreprises ;

2) l'organigramme complet des flux économiques entre les membres du groupe d'entreprises ;

3) un relevé détaillé des personnes remplissant les conditions d'appartenance au groupe TVA en application du paragraphe 1^{er}, avec précision, pour chacune de ces personnes, de la nature des liens avec les autres membres ;

4) un relevé détaillé des personnes se désistant de la participation au groupe TVA en application du paragraphe 6, alinéa 2, avec précision, pour chacune de ces personnes, de la nature et de l'envergure de leurs rapports économiques avec les différents membres effectifs du groupe TVA ;

5) les options pour l'application du régime, souscrites par les membres ;

6) les déclarations par lesquelles des personnes qui remplissent tant les conditions du paragraphe 1^{er} que celles du paragraphe 6, alinéa 2 déclarent renoncer à participer au groupe TVA.

La déclaration, complète et dûment documentée, prendra effet le premier jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de quinze jours prenant cours le jour de sa réception par l'administration.

Les membres du groupe TVA assument collectivement la responsabilité pour l'exactitude des données fournies.

11. L'existence de liens étroits entre les membres sur le plan financier, tels que définis au paragraphe 2, point a), est certifiée par un réviseur d'entreprises autorisé à exercer cette profession en vertu de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ou par un expert-comptable autorisé à exercer cette profession en vertu de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable.

Les certifications correspondantes sont à joindre à la déclaration de constitution de groupe TVA. Elles sont à renouveler annuellement et à transmettre à l'administration pour la date fixée à l'article 64, paragraphes 7 et 9 relatifs au dépôt de la déclaration annuelle.

12. Le groupe TVA est identifié à la taxe par l'attribution d'un numéro individuel d'identification, à servir dans ses rapports avec l'administration, ainsi que d'autant de numéros d'identification auxiliaires qu'il a de membres, à utiliser dans les rapports de ces derniers avec leurs cocontractants.

13. Pour toute personne venant, ultérieurement à la constitution du groupe TVA, à remplir les conditions énumérées aux paragraphes 1^{er} et 2, le représentant est tenu de déclarer dans les quinze jours à partir de celui où lesdites conditions se trouvent réunies, l'entrée de cette personne dans le groupe TVA ou, pourvu qu'elle remplisse les conditions visées au paragraphe 6, alinéa 2, sa décision de ne pas faire partie du groupe TVA.

Pour tout membre qui ne remplit plus les conditions énumérées aux paragraphes 1^{er} et 2, le représentant est tenu de déclarer dans le délai précité prenant cours à compter du jour où lesdites conditions ne sont plus réunies, le retrait de cette personne du groupe TVA.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, l'entrée dans le groupe d'une personne y visée peut être différée dans le cadre d'une restructuration d'entreprise. La déclaration visée à l'alinéa 1^{er} devra obligatoirement intervenir avant le dernier jour du onzième mois qui suit celui au cours duquel les conditions énumérées aux paragraphes 1^{er} et 2 se trouvent réunies. L'entrée dans le groupe TVA prendra effet au jour de la date de réception de la déclaration.

14. À la date de prise d'effet de la déclaration de constitution de groupe TVA ou d'entrée dans un groupe TVA existant, les membres déjà identifiés à la TVA de leur chef sont de plein droit réputés être en cessation d'activité pour les besoins de leurs propres obligations déclaratives.

15. Tout retrait d'un membre du groupe TVA prendra effet au jour à compter duquel il ne remplit plus les conditions d'appartenance au groupe ou, au cas où le retrait s'opère en application du paragraphe 6, alinéa 2, à compter de la date de réception de la déclaration de retrait.

Les personnes qui, une fois sorties du groupe TVA, poursuivent leurs activités, soit à titre d'assujetti, soit à titre de personne morale non assujettie, restent identifiées à titre individuel, sur réquisition expresse afférente formulée dans la déclaration de retrait ou sur demande introduite avant la prise d'effet de celle-ci.

16. Le groupe TVA se trouve dissout par la sortie de l'avant-dernier membre.

17. Toute opération tombant dans le champ d'application du présent régime et échangée entre membres du groupe TVA donne lieu à l'établissement d'un document particulier, à moins qu'elle fasse l'objet d'un document tenant lieu de facture au sens de l'article 63. Le document particulier reprendra tous les éléments requis en matière de facturation ayant trait à l'indication précise de la nature, de l'étendue et de la valorisation de l'opération décomptée ainsi que des lieu et date de réalisation de l'opération.

Au cas où l'opération est décomptée au moyen d'une facture émise dans les formes de l'article 63, celle-ci doit porter une référence non équivoque à la mise en œuvre du présent régime.

18. Par dérogation aux dispositions de l'article 63, la facture est à émettre au nom, sous l'adresse et sous le numéro d'identification auxiliaire du membre du groupe TVA qui est à l'origine de l'opération imposable.

Pareillement, les factures relatives aux opérations rendues au groupe TVA sont à établir au nom, sous l'adresse et sous le numéro d'identification auxiliaire du membre qui en est le destinataire.

19. Les états récapitulatifs à établir en application de l'article 64*bis* sont à déposer par le groupe TVA, distinctement, au nom et sous le numéro d'identification auxiliaire de chaque membre individuel.

La périodicité des états récapitulatifs portant sur les opérations énumérées à l'article 64*bis*, paragraphe 1^{er}, premier et deuxième tirets s'établit sur base du chiffre d'affaires afférent réalisé au niveau du groupe TVA.

20. Le groupe TVA est tenu de communiquer, en annexe de la déclaration annuelle à déposer en vertu de l'article 64, paragraphe 7, le montant total des opérations réalisées par chacun des membres pour chacun des autres membres du groupe TVA.

21. Lorsque l'entrée d'un membre au groupe TVA ou sa sortie de celui-ci a lieu au cours d'une période imposable au sens de l'article 64, le groupe TVA est tenu de souscrire, pour cette même période, un état récapitulatif des fournisseurs et prestataires identifiés à la TVA dans un autre État membre dont les fournitures réalisées sous couvert du numéro d'identification auxiliaire du membre relèvent, dans cet État membre, de la réglementation de qui correspond à celle de l'article 64*bis*.

L'alinéa 1^{er} ne s'applique pas au cas où le membre entrant ou sortant n'a pas été identifié à la TVA à titre individuel pendant la partie de la période considérée pendant laquelle il n'a pas encore ou n'a plus été membre du groupe TVA.

22. Les membres du groupe TVA sont solidairement redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, des intérêts moratoires, des amendes fiscales et des frais exigibles du fait des opérations qui se rapportent à la période pendant laquelle ces personnes en font partie.

23. La communication des livres, factures et autres documents est effectuée pour le groupe TVA par le représentant désigné conformément au paragraphe 9. L'administration compétente peut néanmoins exiger que la communication s'effectue par les membres du groupe TVA pour les livres, factures et autres documents qui les concernent.

24. Toute déclaration à faire en application du présent article est à transmettre à l'administration selon les modalités et dans les formes qu'elle prescrit. ».

Art. 3.

À l'article 77, paragraphes 1^{er} et 3 de la même loi, le terme « 60*ter*, » est ajouté à la suite du terme « 60*bis*, ».

Art. 4.

À l'article 28 de la même loi, il est ajouté un paragraphe 3 rédigé comme suit :

« 3. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1^{er}, et afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, la base d'imposition pour les livraisons de biens et les prestations de services visées au paragraphe 1^{er}, point a), à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques est constituée par la valeur normale dans les cas suivants :

- a) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII ;
- b) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII et que la livraison ou prestation fait l'objet d'une exonération en vertu de l'article 44 ;
- c) lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu dudit chapitre VII.

Aux fins de l'application de l'alinéa 1^{er}, les liens juridiques incluent la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille du salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches. ».

Art. 5.

À l'article 32, alinéa 1^{er}, de la même loi, les termes « au sens de l'article 31 » sont remplacés par ceux de « au sens de l'article 28, paragraphe 3 et de l'article 31 ».

Art. 6.

À l'article 53, paragraphe 2, alinéa 1^{er}, de la même loi, les mots « et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement » sont insérés à la suite des mots « En ce qui concerne les biens d'investissement ».

Art. 7.

La présente loi entre en vigueur le 31 juillet 2018.

Mandons et ordonnons que la présente loi soit insérée au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg pour être exécutée et observée par tous ceux que la chose concerne.

Le Ministre des Finances,
Pierre Gramegna

Cabasson, le 6 août 2018.
Henri

Doc. parl. 7278 ; sess. ord. 2017-2018.

