

**N° 7278<sup>4</sup>****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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>ter</sup> 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<sup>er</sup> » ou « alinéa 1<sup>er</sup> ».

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

*Article 1<sup>er</sup>*

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<sup>er</sup>*

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 TVA<sup>1</sup>, 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

<sup>1</sup> 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 contraignante<sup>2</sup> 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 2009<sup>3</sup>.

#### – 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<sup>er</sup>, 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

<sup>2</sup> "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."

<sup>3</sup> 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 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<sup>er</sup> 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'Union<sup>4</sup>.

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 membres<sup>5</sup>.

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<sup>er</sup>, « 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](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 belge<sup>6</sup>, celui-ci a cependant instauré une mesure anti-abus (mesure anti-évasion fiscale) très précise, en l'occurrence à l'article 19*bis* 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 »<sup>7</sup>.

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<sup>8</sup>.

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 60*ter*, 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 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.

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<sup>er</sup>, § 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup> 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 figure<sup>9</sup>.

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.

*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 »<sup>10</sup>. 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.

\*

<sup>9</sup> Le texte avait été originellement introduit par le paragraphe 3) de l'article 1<sup>er</sup> 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

<sup>10</sup> Le texte avait été originellement introduit par le paragraphe 6) de l'article 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup>.** 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<sup>ter</sup>.** 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<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup> ;
  - 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup> devra obligatoirement intervenir avant le dernier jour du onzième mois qui suit celui au cours duquel les conditions énumérées aux paragraphes 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup>, 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

