

N° 6027¹

CHAMBRE DES DEPUTES

2ième Session extraordinaire 2009

PROJET DE LOI

- portant transposition
 - de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations et services
 - de la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre de remboursement, mais dans un autre Etat membre
 - de la directive 2008/117/CE du Conseil du 16 décembre 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en vue de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires
- modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

sur le projet de loi, le projet de règlement grand-ducal ayant trait au contenu, aux modalités de dépôt et à la forme de l'état récapitulatif en matière de taxe sur la valeur ajoutée, le projet de règlement grand-ducal relatif à la déclaration de commencement, de changement ou de cessation de l'activité économique en matière de taxe sur la valeur ajoutée et à l'attribution d'un numéro d'identification TVA, le projet de règlement grand-ducal modifiant le règlement grand-ducal modifié du 23 décembre 1992 ayant trait à la déclaration et au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, le projet de règlement grand-ducal déterminant les conditions d'application relatives à la demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée à introduire par les assujettis établis dans un autre Etat membre, le projet de règlement grand-ducal déterminant les conditions d'application relatives à la demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée à introduire par les assujettis établis en dehors de la Communauté

(29.7.2009)

L'objet du présent projet de loi et des projets de règlements grand-ducaux est:

- d'une part, de transposer dans la législation nationale la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant le lieu des prestations de services (ci-après la „Directive 2008/8/CE“), la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre de remboursement, mais dans un autre Etat membre (ci-après la „Directive 2008/9/CE“) et enfin la directive 2008/117/CE du Conseil du 16 décembre 2008 en vue de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires (ci-après la „Directive 2008/117/CE“), et
- d'autre part, d'apporter certaines modifications en matière procédurale à la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la „LTVA“).

*

RESUME SYNTHETIQUE

Le projet de loi a pour objet de transposer en droit national les trois directives précitées communément appelées le „paquet TVA“. Il s'agit très certainement du changement le plus radical en matière TVA depuis l'introduction du marché unique en 1993.

A. Le premier volet du projet de loi comprend les modifications principales qui sont les suivantes:

- Nouvelles règles de localisation des prestations de services intracommunautaires: d'une manière générale, le nouveau système reposera, non plus comme actuellement sur un principe de base unique (lieu d'établissement du prestataire) assorti de multiples exceptions, mais sur deux principes opposés, qui peuvent être résumés comme suit:
 - pour les prestations de services fournies à des assujettis (relations dites business to business, ci-après „B2B“) le principe de base pour la localisation des prestations de services sera fondé sur le lieu où le destinataire (le preneur) est établi. Plus précisément, le lieu des prestations fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où ce dernier a établi le siège de son activité économique ou, si les services sont fournis à un établissement stable situé en un lieu autre que l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité, l'endroit où cet établissement stable est situé. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie des services a son domicile ou sa résidence habituelle. Dans ce contexte, d'après les auteurs, pour limiter les charges pesant sur les entreprises, les

assujettis qui exercent également des activités non imposables seront dorénavant considérés comme assujettis pour tous les services qui leur seront fournis. De la même manière, les personnes morales non assujetties qui sont identifiées à la TVA seront considérées comme assujetties pour des raisons de localisation de la prestation de services. Il résultera de cette extension de la notion d'assujetti pour les besoins de la localisation des surcoûts pour ces assujettis dans certains cas auxquels ils échappaient jusqu'à présent.

En pratique, lorsqu'un assujetti bénéficiera d'une prestation de services de la part d'un assujetti qui n'est pas établi dans le même Etat membre et qui n'est pas exonérée dans le pays du preneur, le mécanisme d'autoliquidation interviendra, ce qui signifie que l'assujetti prestataire émettra une facture sans TVA, tandis que le preneur devra déterminer lui-même le montant approprié de la TVA due sur le service acquis et s'„autofacturer“;

- en ce qui concerne les services fournis à des personnes non assujetties (relations dites *business to consumer*, ci-après „B2C“), la règle générale continuera à être celle selon laquelle le lieu des prestations de services est celui où le prestataire a établi le siège de son activité économique.

Des exceptions subsisteront tant pour les prestations de services à des assujettis qu'à des non-assujettis pour des raisons administratives et de politique générale, et ce pour:

- o les prestations de services des intermédiaires,
- o les prestations de services se rattachant à un immeuble,
- o les prestations de transport,
- o les prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires,
- o les prestations de services de restaurant ou de restauration,
- o les locations de moyens de transport de courte durée,
- o les prestations de service dites „immatérielles“,
- o les prestations fournies par voie électronique, ou encore
- o les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision.

- Nouvelles obligations déclaratives: en vue d'assurer la bonne application des règles TVA, la Directive 2008/8/CE dispose que tout assujetti identifié à la TVA doit déposer un état récapitulatif des assujettis et des personnes morales non assujetties identifiés à la TVA dans d'autres Etats membres, auxquels il a fourni des services imposables qui relèvent du mécanisme d'autoliquidation (uniquement services qui ne sont pas exonérés dans le pays du preneur) afin de permettre une vérification croisée des données communautaires dans un but de lutte contre la fraude. Ces nouvelles obligations impliquent un travail d'identification important en amont, et notamment l'obligation d'identifier le preneur effectif du service, d'obtenir toutes les informations relatives à son statut TVA, en ce compris son numéro de TVA, et, ce qui n'est pas le moins aisé, d'identifier le traitement TVA dans le pays du preneur afin de remplir correctement l'état récapitulatif.

Ces changements constituent la pierre angulaire de la réforme projetée.

B. Le second volet du projet de loi lié au „paquet TVA“ concerne les modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée pour les assujettis non établis à l'intérieur du pays, mais dans un autre Etat membre, et la réduction des délais dans lesquels les décisions relatives aux demandes de remboursement doivent être prises par les administrations.

C. Un troisième volet du projet de loi qui n'est pas lié au „paquet TVA“ à proprement parler, concerne finalement des modifications procédurales. Il s'agit notamment de mieux définir les modalités de notification des bulletins d'impôt portant rectification ou taxation d'office, de rendre la réclamation administrative obligatoire avant que le recours judiciaire ne puisse être introduit, et de préciser les juridictions devant lesquelles les recours judiciaires doivent être introduits.

La Chambre de Commerce approuve globalement les dispositions prises. Elles ont pour but l'adéquation avec les situations existant dans la pratique suite aux changements de modes de consommation et aux évolutions technologiques depuis plusieurs années. La Chambre de Commerce salue les options choisies qui laissent aux assujettis une flexibilité maximale compte tenu de la marge de manoeuvre ouverte par les directives européennes, à l'exception du délai relatif à la remise des états récapitulatifs qui est fixé à quatorze jours et qui devrait, selon la Chambre de Commerce, être porté au délai maximal

d'un mois prévu par les dispositions européennes, et hormis les précisions relatives à la notion d'assujetti introduites à l'article 4 projeté de la LTVA. La Chambre de Commerce propose par ailleurs de modifier certains articles afin de lever diverses interrogations.

Par contre, les obligations administratives auxquelles devront faire face les entreprises à l'avenir demanderont d'importants investissements humains et techniques. La Chambre de Commerce apprécie que seules les dispositions dont la transposition est prévue pour le 1er janvier 2010 fassent l'objet du projet de loi et encourage les entreprises à intégrer de manière individuelle les autres dispositions dont l'entrée en vigueur sera à concrétiser par la transposition de nouvelles dispositions respectivement pour les 1ers janvier 2011, 2013 et 2015, ce afin d'être rapidement conformes et compétitives. La Chambre de Commerce préconise encore à cet égard que de bonnes campagnes d'information soient lancées et mettra, de son côté, tout en oeuvre pour informer ses ressortissants de manière adéquate.

*

La Chambre de Commerce, après consultation de ses ressortissants, est en mesure de marquer son accord aux projets de loi et projets de règlements grand-ducaux sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

Appréciation du projet de loi

Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	0
Impact financier sur les entreprises	0 ¹
Transposition de la directive	+ ²
Simplification administrative	- ³
Impact sur les finances publiques	n.d. ⁴

Légende

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

*

1 Dans un premier temps, les coûts d'adaptation seront inéluctables pour les entreprises, mais devraient éviter dans un même temps l'introduction de procédures de remboursement fastidieuses.

2 Le principe „rien que la directive, toute la directive“ est respecté à l'exception du délai relatif à la remise des états récapitulatifs qui est fixé à quatorze jours et qui devrait, selon la Chambre de Commerce, être porté au délai maximal d'un mois prévu par les dispositions européennes, et hormis les précisions relatives à la notion d'assujetti introduites à l'article 4 projeté de la LTVA.

3 La simplification administrative résulte du fait que, par l'instauration généralisée du principe d'autoliquidation dans les relations entre assujettis établis dans des Etats membres différents, les prestataires pourront émettre des factures sans TVA. Néanmoins, concernant les nouvelles obligations déclaratives, les assujettis se voient par ailleurs imposer un lourd fardeau d'identification en amont et de reporting ensuite, ce qui ne peut assurément pas être qualifié de simplification administrative.

4 Le changement de lieu des prestations de services pourrait à terme avoir un impact négatif sur les finances publiques, et ce, en particulier à l'horizon 2015.

CONSIDERATIONS GENERALES

Le „paquet TVA“, telles que sont communément appelées l'ensemble des nouvelles règles introduites par les trois directives européennes susmentionnées, constitue certainement le changement le plus radical du système TVA depuis l'introduction du marché unique en 1993.

Un premier volet du projet de loi et des projets de règlements concerne ainsi la localisation des prestations de services et les obligations déclaratives (Directives 2008/8/CE et 2008/117/CE).

Il est en effet apparu au fil du temps que la réalisation du marché intérieur, la mondialisation, la déréglementation et les mutations technologiques ont, en se conjuguant, provoqué des bouleversements considérables dans le volume et la structure du commerce des services.

En réaction à ces changements, des mesures ponctuelles avaient été prises afin de faire face à cette situation, et de nombreux services déterminés sont aujourd'hui, en fait, imposés sur la base du principe de destination.

Dans la mesure où le bon fonctionnement du marché intérieur nécessitait dès lors la modification de la Directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, conformément à la stratégie de modernisation et de simplification du fonctionnement du système commun de TVA présentée par la Commission, des changements fondamentaux à la législation existante se sont avérés nécessaires.

Ainsi, pour toutes les prestations de services, le lieu d'imposition devrait, en principe, être celui où la consommation effective a lieu.

D'une manière générale, le nouveau système concernant la localisation des prestations de services reposera, non plus sur un principe de base assorti de multiples exceptions, mais sur deux principes opposés, qui peuvent être décrits comme suit:

- En ce qui concerne les prestations de services fournies à des assujettis, la règle générale sera fondée sur le lieu où le destinataire (le preneur) est établi plutôt que sur celui où le prestataire est établi. Plus précisément, le lieu des prestations fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où ce dernier a établi le siège de son activité économique ou, si les services sont fournis à un établissement stable situé en un lieu autre que l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité, l'endroit où cet établissement stable est situé. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie des services a son domicile ou sa résidence habituelle. Dans ce contexte, d'après les auteurs, pour limiter les charges pesant sur les entreprises, les assujettis qui exercent également des activités non imposables seront dorénavant considérés comme assujettis pour tous les services qui leur seront fournis. De la même manière, les personnes morales non assujetties qui sont identifiées à la TVA seront considérées comme assujetties pour des raisons de localisation de la prestation de services. Il résultera de cette extension de la notion d'assujetti pour les besoins de la localisation des surcoûts dans certains cas auxquels ces assujettis échappaient jusqu'à présent.

Cette extension de la notion d'assujetti d'un point de vue de localisation de la prestation de services ne s'applique par contre pas à toutes les autres dispositions de la TVA, ce que précise expressément le commentaire des articles au sujet du paragraphe (2).

Lorsqu'un assujetti bénéficiera d'une prestation de services de la part d'un assujetti qui n'est pas établi dans le même Etat membre et qui n'est pas exonérée dans le pays du preneur, le mécanisme d'autoliquidation interviendra, ce qui signifie que l'assujetti prestataire émettra une facture sans TVA, tandis que le preneur devra déterminer lui-même le montant approprié de la TVA due sur le service acquis et s'„autofacturer“.

- En ce qui concerne les services fournis à des personnes non assujetties, la règle générale selon laquelle le lieu des prestations de services est celui où le prestataire a établi le siège de son activité économique continuera à s'appliquer.

Néanmoins, dans certaines situations, les règles générales régissant le lieu des prestations de services fournies tant à des assujettis qu'à des personnes non assujetties ne sont pas applicables pour des raisons administratives et de politique générale. Ces dérogations sont essentiellement fondées sur les critères existants et tiennent compte du principe de l'imposition sur le lieu de consommation, sans imposer de fardeau administratif disproportionné à certains opérateurs. Ces exceptions concernent:

- o les prestations de services des intermédiaires,
 - o les prestations de services se rattachant à un immeuble,
 - o les prestations de transport,
 - o les prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires,
 - o les prestations de services de restaurant ou de restauration,
 - o les locations de moyens de transport de courte durée,
 - o les prestations de service dites „immatérielles“,
 - o les prestations fournies par voie électronique, ou encore
 - o les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision.
- En outre, en vue d’assurer la bonne application des règles TVA et de lutter contre la fraude, la Directive 2008/8/CE dispose que tout assujetti identifié à la TVA doit déposer un état récapitulatif des assujettis et des personnes morales non assujetties identifiés à la TVA dans d’autres Etats membres, auxquels il a fourni des services imposables qui relèvent du mécanisme d’autoliquidation.

Ces changements fondamentaux constituent la pierre angulaire de la réforme projetée.

Le second volet du projet de loi lié au „paquet TVA“ concerne les modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée pour les assujettis non établis à l’intérieur du pays, mais dans un autre Etat membre, et la réduction des délais dans lesquels les décisions relatives aux demandes de remboursement doivent être prises par les administrations (Directive 2008/9/CE).

Le troisième volet du projet de loi qui n’est pas lié au „paquet TVA“ à proprement parler, concerne finalement des modifications procédurales. Il s’agit notamment de mieux définir les modalités de notification des bulletins d’impôt portant rectification ou taxation d’office, de rendre la réclamation administrative obligatoire avant que le recours judiciaire ne puisse être introduit, et de préciser les juridictions devant lesquelles les recours judiciaires doivent être introduits.

La Chambre de Commerce apprécie que seules les dispositions dont la transposition est prévue pour le 1er janvier 2010 fassent l’objet du projet de loi et encourage les entreprises à intégrer de manière individuelle les autres dispositions dont l’entrée en vigueur sera à concrétiser par la transposition de nouvelles dispositions respectivement pour les 1ers janvier 2011, 2013 et 2015, ce afin d’être rapidement conformes et compétitives. La Chambre de Commerce préconise encore à cet égard que de bonnes campagnes d’information soient lancées et mettra, de son côté, tout en oeuvre pour informer ses ressortissants de manière adéquate.

La Chambre de Commerce salue également l’initiative de l’Administration de l’Enregistrement et des Domaines d’avoir mis en ligne les textes officiels de manière à permettre aux intéressés d’en prendre connaissance.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

A. Concernant l’article 1er du projet de loi – Transposition des directives 2008/8/CE et 2008/117/CE

La transposition en droit interne de la Directive 2008/8/CE et de la Directive 2008/117/CE nécessite une adaptation substantielle du droit interne actuel, et ce principalement des articles 17 et 26 de la LTVA.

Par ailleurs, sont introduites de nouvelles obligations déclaratives dont l’impact, tant pour les assujettis que pour l’Administration de l’Enregistrement et des Domaines elle-même, n’est pas à négliger.

Concernant le paragraphe (1) du projet de loi:

– *La notion d’assujetti*

La Chambre de Commerce observe que la modification de l’article 4, paragraphe 1, deuxième alinéa, premier tiret de la LTVA telle que proposée dans le projet de loi introduit une référence au traitement

TVA applicable dans le pays où l'opération sera réputée localisée, le projet disposant que: „... – l'assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées dans l'Etat membre sur le territoire duquel ces opérations sont réputées avoir lieu et qui n'ouvrent pas droit à déduction.“

La Chambre de Commerce comprend que l'ajout de cette référence au traitement TVA applicable dans le pays où l'opération sera réputée localisée ne résulte pas de la nécessité de transposer les directives TVA dans la législation nationale.

Cette nouvelle référence ne devrait, par ailleurs, pas influencer le statut particulier de l'assujetti, du moins en ce qui concerne sa qualification d'„assujetti“ au sens de l'article 4 de la LTVA.

Finalement, non seulement la rédaction proposée risque de poser des problèmes d'interprétation, mais semble qui plus est en contradiction avec le libellé proposé au paragraphe (9) du présent projet de loi qui vise l'article 61 paragraphe 2 de la LTVA, en vertu duquel:

„Tout assujetti appartenant à une des catégories visées à l'article 4, paragraphe 1, deuxième alinéa, est tenu:

- 1° de demander l'attribution d'un numéro d'identification TVA, selon les modalités et dans la forme prescrites par l'administration*
 - a) lorsqu'il effectue, sur le territoire d'un autre Etat membre, des prestations de services pour lesquelles seul le preneur est le redevable de la taxe; ...*
- 2° a) de s'assurer qu'une facture est émise par lui-même ou, en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers, pour les livraisons de biens visées au point 1° sous b) et de respecter les règles régissant la facturation dans tout Etat membre sur le territoire duquel il effectue des prestations de services visées au point 1° sous a);*
- 3° de déclarer périodiquement*
 - a) les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par lui, visées au point 1° ci-dessus sous a) et b);*
 - b) la taxe devenue exigible dans son chef en application de l'article 26, paragraphe 1, point a), deuxième alinéa, b), c), d) et e) et de l'acquitter; ...*
- 6° d'établir et de déposer périodiquement un état récapitulatif ...“*

La Chambre de Commerce comprend que l'intention du législateur est de viser la situation d'un assujetti qui n'effectue que des prestations de services ou livraisons de biens, qui d'un point de vue luxembourgeois sont exonérées de TVA sans droit à déduction, parmi lesquelles toutefois, certaines prestations de services entrent dans le champ d'application de la TVA d'un autre Etat membre (i.e. Etat membre sur le territoire duquel le preneur est établi) et n'y bénéficient pas d'une telle exonération.

Or, la rédaction modifiée de l'article 4, paragraphe 1 de la LTVA, deuxième alinéa semble être en contradiction avec celle du paragraphe (9) du présent projet de loi: un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées dans l'Etat membre sur le territoire duquel ces opérations sont réputées avoir lieu et qui n'ouvrent pas droit à déduction ne peut en effet pas être considéré comme effectuant sur le territoire d'un autre Etat membre des prestations de services pour lesquelles seul le preneur est le redevable de la taxe.

Ainsi, la Chambre de Commerce propose de modifier l'article 4, paragraphe 1, deuxième alinéa tel que libellé actuellement dans la LTVA qui dispose que: „L'assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées et qui n'ouvrent pas droit à déduction“ en „L'assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées à l'intérieur du pays et qui n'ouvrent pas droit à déduction“.

Dans l'hypothèse où cette proposition ne serait pas retenue, la Chambre de Commerce est d'avis qu'il serait utile d'obtenir de plus amples éclaircissements sur la raison ayant motivé la modification de l'article 4, paragraphe 1, deuxième alinéa, premier tiret de la LTVA et d'en conserver, dans la mesure du possible, la rédaction actuelle.

Concernant les paragraphes (2) et (5) du projet de loi:

– La notion d'assujetti en matière de localisation de prestations de services – extension de la notion d'assujetti aux assujettis partiels et aux personnes morales non assujetties identifiées à la TVA

Selon le commentaire du paragraphe (2), le lieu de la prestation de services étant différent selon la qualité du preneur (assujetti ou non assujetti), l'article 17 paragraphe 1, point a) projeté précise la notion d'assujetti pour l'application des règles de la territorialité des prestations de services en disposant que:

- d'une part, un **assujetti partiel** (c'est-à-dire une personne qui réalise à la fois des opérations ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe et des opérations rentrant dans le champ d'application de la taxe, comme par exemple les sociétés de participation financières et les collectivités de droit public) est à considérer comme un assujetti pour tous les services qui lui sont fournis, et
- d'autre part, une **personne morale non assujettie identifiée à la TVA** (toute entité sociale organisée en vue d'un but collectif déterminé, ayant une individualité juridique distincte de celle des membres qui la composent, n'effectuant que des opérations ne rentrant pas dans le champ d'application de la TVA) est également à considérer comme assujetti.

Bien qu'il soit insisté sur le fait que la notion d'assujetti utilisée dans le contexte spécifique de la détermination du lieu des prestations de services ne s'applique aucunement aux autres dispositions de la LTVA qui, lorsqu'elles utilisent la même notion, visent celle définie à l'article 4, paragraphe 1 de la LTVA, la réserve exprimée par l'auteur du projet de loi en page 5 pourrait semer le doute concernant la notion d'assujetti: en effet, la Chambre de Commerce ne saisit pas comment la notion d'assujetti dans le contexte de la détermination du lieu d'une prestation de services (article 17, §1. a) projeté de la LTVA) pourrait ne pas être la même que celle, générale, contenue à l'article 4, §1 de la LTVA.

La Chambre de Commerce retire des considérations qui précèdent que:

- les deux catégories visées ne sont qualifiées d'assujettis que pour les besoins de la localisation des prestations de services leur étant fournies, ce qui engendrera, dans un certain nombre de cas, un surcoût dans leur chef dans la mesure où ils deviendront redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, ce qui n'était pas le cas jusqu'à présent, voire redevables d'une taxe plus élevée dans le cas où le prestataire est établi dans un pays où il n'y a pas de régime TVA;
- cette extension n'apporte pas de modification en ce qui concerne toutes les autres obligations en matière de TVA, notamment déclaratives.

La Chambre de Commerce note que les nouvelles dispositions de localisation des prestations de services dans le pays de l'assujetti, preneur de services, s'appliquent également aux preneurs établis en dehors de l'Union Européenne. Par conséquent, afin de justifier la non-application de la TVA européenne, il faudra apporter la preuve de la qualité d'assujetti du preneur, comme définie par l'article 9 de la Directive 2006/112/CE. Alors qu'il est relativement aisé de prouver la qualité d'assujetti d'un preneur établi dans un autre Etat membre en fournissant un numéro de TVA valide, la preuve de la qualité d'assujetti d'un preneur établi en dehors de l'Union européenne est plus problématique. A cet égard, chaque Etat membre devrait définir des lignes directrices claires et uniformisées sur la manière dont cette preuve doit être apportée. Cette preuve pourrait, par exemple, être apportée sur base des comptes annuels du preneur, dans lesquels un chiffre d'affaires issu de l'exercice d'une activité économique est reporté, ou toutes autres sources d'information témoignant de la réalisation d'une activité commerciale par le preneur (i.e. statuts, copie de contrats, site internet, etc.).

- La localisation des prestations de services et la détermination du redevable (débitteur) de la taxe

1) *Le contexte*

1.1. Les principes:

Jusqu'ici la Directive 2006/112/CE relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée prévoyait comme règle générale unique, que le lieu d'imposition des prestations de services dans les relations B2B soit l'Etat membre où le prestataire a établi le siège de son entreprise. Ce principe connaît toutefois de nombreuses et complexes exceptions, de sorte que la pratique montre que la majorité de ces prestations de services est, en réalité, taxée au lieu d'établissement du preneur de la prestation.

Suite aux évolutions des modes de consommation, et notamment aux prestations de services fournies via une ligne téléphonique ou via Internet, et à la généralisation des prestations de services transfrontalières, la Commission européenne a décidé de modifier ce principe général en le remplaçant par le principe de la taxation au lieu d'établissement du preneur. Ce principe désigne désormais le lieu d'établissement du preneur assujetti de la prestation de services comme lieu de taxation en ce qui concerne les prestations de services B2B. A ce principe vient se greffer l'extension obligatoire du mécanisme

„d'autoliquidation“ ou „reverse charge“ qui rend le preneur assujetti de la prestation de services en question redevable de la taxe dans son propre pays.

De cette modification essentielle résultent plusieurs conséquences en termes de prestations de services transfrontalières B2B: l'émission de factures avec TVA sera fortement réduite, de même que les coûts de préfinancement liés, ainsi que l'introduction, le cas échéant, de procédures de remboursement. Ces changements constituent certainement un avantage indéniable pour les assujettis en termes de simplification administrative.

En ce qui concerne les relations B2C, la règle de base est, et restera, en principe, la taxation dans l'Etat membre du prestataire.

1.2. Les dérogations:

Certaines dérogations subsisteront néanmoins pour des raisons administratives et de politique générale afin de tenir compte du fait que la TVA est un impôt général sur la consommation finale devant revenir au pays où cette consommation a effectivement lieu.

Ces dérogations sont prévues au paragraphe 2 de l'article 17 projeté de la LTVA pour un certain nombre de prestations de services particulières et concernent:

1. les prestations de services se rattachant à un immeuble,
2. les prestations de services ayant pour objet des activités artistiques, sportives, scientifiques, éducatives ou de divertissement,
3. les prestations de restauration,
4. les prestations de location de moyens de transport,
5. les prestations de services dites „immatérielles“,
6. les prestations de services fournies par voie électronique,
7. les prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision.

En ce qui concerne la question du redevable de la taxe dans les relations transfrontalières, et plus particulièrement le système de l'autoliquidation concernant les prestations de services soumises à un régime dérogatoire, le commentaire précise que, lorsqu'un assujetti étranger fournira à Luxembourg des prestations de services des types visés aux points 1., 2. et 3. ci-dessus, il devra s'identifier à la TVA luxembourgeoise dans la mesure où, dans ces hypothèses, si le lieu de taxation est bien le Luxembourg, le **prestataire** demeure le redevable de la taxe. Dans ce cas, il ne devrait pas y avoir de simplification administrative pour ces assujettis, le principe d'autoliquidation ne s'appliquant en effet qu'aux prestations de services fournies sur base de l'article 17, paragraphe 1, point b) projeté de la LTVA.

Si ceci est vrai, et que les entreprises de construction étrangères resteront par exemple tenues de s'identifier à la TVA lorsqu'elles viendront travailler sur des chantiers situés au Luxembourg, la Chambre de Commerce relève que, suite à l'introduction de ces nouvelles dispositions, certaines situations de fait risquent d'échapper désormais à la taxation luxembourgeoise. Qu'en sera-t-il par exemple du contrat de maintenance global signé par une banque allemande avec un fournisseur américain de matériel informatique? Jusqu'à présent, de tels contrats étaient difficiles à gérer d'un point de vue TVA, notamment parce que les prestations de maintenance effectuées par ce prestataire américain au profit de la filiale luxembourgeoise de la banque allemande étaient en principe taxables au lieu d'exécution matériel de la prestation de services, au Luxembourg. Fournisseurs et clients étaient souvent contraints de fractionner le contrat en autant de zones géographiques couvertes, ce qui pour le Luxembourg permettait de percevoir les recettes de TVA afférentes à cette partie du contrat. Les nouvelles règles de localisation vont conduire, dans l'exemple précédent, à désigner l'Allemagne comme lieu unique de taxation des prestations de services, et ceci quand bien même une partie importante des prestations de maintenance était destinée à la filiale luxembourgeoise de cette banque.

Des pertes de recettes découleront également, certaines dès 2010, des changements relatifs aux prestations de **location de moyens de transport** de courte durée, la notion de courte durée étant définie comme la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport, autre qu'un moyen de transport maritime, pendant une période ne dépassant pas trente jours et, en ce qui concerne les moyens de transport maritime, pendant une période ne dépassant pas quatre-vingt-dix jours.

Le lieu de ces locations de courte durée sera en effet l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur, que ce dernier soit un assujetti (B2B) ou un non-assujetti (B2C).

Les locations qui ne répondent pas à la définition de courte durée seront, quant à elles, soumises aux nouveaux principes de base de territorialité, à savoir qu'elles sont situées au lieu d'établissement du preneur si le preneur est un assujetti, ou au lieu d'établissement du prestataire si le preneur est un non-assujetti.

Les nouvelles règles de taxation des **prestations de transport** vont aussi s'avérer plus simples, notamment dans les relations B2B: les transporteurs ne connaîtront plus qu'un seul régime pour les transports intracommunautaires de biens et pour les transports internationaux: dans les deux cas, la prestation de transport sera taxable au lieu d'établissement du preneur de la prestation de services.

Le projet de loi propose la disparition de la disposition assimilant aux transports intracommunautaires, les transports nationaux directement liés à des transports intracommunautaires. Ces transports nationaux de biens seront donc soumis à la règle de territorialité prévue pour les autres transports de biens, à savoir, au lieu d'établissement du preneur si le transport est réalisé pour un assujetti, ou à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues, si le transport est réalisé pour un non-assujetti.

En ce qui concerne finalement la liste des „**prestations immatérielles**“ présentée à l'article 17, paragraphe 2, point e) de l'actuelle LTVA, elle restera la même sous réserve de la suppression des prestations de services des intermédiaires, qui seront désormais couvertes au même titre toutes les prestations de services d'intermédiaires par l'article 17, paragraphe 2, point 1° projeté de la LTVA (taxation au lieu où l'opération principale est effectuée).

2) Clarifications concernant le „principe d'attraction“

Le projet de loi apporte une clarification à la question controversée du „principe d'attraction“, c'est-à-dire de la situation particulière où le prestataire étranger possède un établissement stable sur le territoire luxembourgeois, établissement qui n'intervient pas dans la fourniture de la prestation de services considérée.

La question qui se pose dans ce cas, est celle de savoir qui est le redevable de la taxe: le preneur assujetti de la prestation, selon le principe nouvellement posé, ou le prestataire du fait qu'il possède un établissement stable à Luxembourg?

Traditionnellement, on considérait à Luxembourg que la présence de cet établissement stable, qui n'intervient pas dans la transaction, n'avait pas d'incidence et que le preneur restait donc débiteur de la TVA luxembourgeoise afférente au service reçu.

Néanmoins, des décisions administratives rendues lors de l'instauration d'un régime particulier pour les livraisons de gaz et d'électricité se prononçant clairement en faveur du principe d'attraction pour ce type de livraisons avaient rendu la situation moins intelligible. Cette précision permet désormais de lever toute ambiguïté: il est désormais certain que le principe de l'attraction ne s'applique pas à Luxembourg.

Ainsi, un assujetti établi au Luxembourg, recevant des services non exonérés d'un assujetti établi dans un autre Etat membre et disposant d'une succursale au Luxembourg, sera, en principe, tenu d'autoliquider la TVA luxembourgeoise, sauf en cas d'intervention matérielle de la succursale à Luxembourg. Dans ce cas, ce sera à la succursale luxembourgeoise d'émettre une facture avec TVA luxembourgeoise au preneur client luxembourgeois.

Concernant les paragraphes (9), (10) et (12) du projet de loi: les nouvelles obligations déclaratives:

1. Généralités

Il s'agit de la modification qui a l'impact le plus important en termes d'investissement en temps et en moyens: l'instauration de nouvelles obligations déclaratives tant dans le chef des assujettis que des personnes morales non assujetties identifiées à la TVA. En ce qui concerne plus particulièrement le dépôt des états récapitulatifs qui concerne les assujettis suite à l'introduction généralisée du système d'autoliquidation pour les prestations de services visées à l'article 17, paragraphe 1, point b) projeté de la LTVA, cette obligation a été calquée sur le système qui existe d'ores et déjà en matière de livraisons de biens. C'est essentiellement cette dernière obligation qui va nécessiter un travail important d'identification en amont pour les intéressés.

En effet, afin de lutter efficacement contre la fraude fiscale, la Commission européenne a instauré de nouvelles obligations déclaratives dans le chef des assujettis et des personnes morales non assujetties

à la TVA, obligations fiscales divergentes en fonction de l'appartenance à l'une ou l'autre des catégories mentionnées ci-après.

Il a ainsi été décidé de faire la distinction en fonction de l'appartenance à l'une ou l'autre des catégories suivantes:

- 1.1. les assujettis soumis à la taxation normale,
- 1.2. les assujettis qui ne réalisent que des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction et les assujettis qui bénéficient du régime de franchise des petites entreprises ou du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture et finalement,
- 1.3. les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA.

1.1. Concernant les assujettis soumis à la taxation normale, le projet de loi reprend les dispositions actuelles mises à part deux exceptions:

- il est projeté de faire usage de la faculté qui est offerte aux Etats membres par l'article 221 paragraphe 2 de la Directive 2006/112/CE, à savoir de dispenser les assujettis luxembourgeois d'émettre une facture pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'ils effectuent sur leur territoire et qui y sont exonérées.

Cette disposition suscite des commentaires qui démontrent que sa portée interroge. Ainsi, revient-il à la Chambre de Commerce que cette initiative qui peut apparaître comme la bienvenue pour le secteur financier et celui de l'assurance, n'est cependant pas sans défaut: elle ne concerne que les opérations localisées à Luxembourg pour les besoins de la TVA (cas de la prime d'assurance versée par une entreprise luxembourgeoise à sa société d'assurances, mais pas, par exemple, celui de la même prime collectée auprès d'une entreprise étrangère). L'allègement proposé dans le projet risque fort d'être impraticable, compte tenu des spécificités du Luxembourg et de la composition des clientèles des fournisseurs luxembourgeois de services d'assurances ou de services financiers. Même l'opérateur économique focalisé sur la clientèle luxembourgeoise aura une proportion, serait-ce minime, de clients établis hors de nos frontières et devra se conformer pour ceux-là aux obligations précises et exigeantes imposées par leur législation en termes de facturation. De ce fait, il est peu probable que les systèmes informatiques et comptables vailent la peine d'être adaptés sur ce point pour tenir compte d'un allègement de formalisme qui n'en est pas vraiment un. Pour que la mesure représente un allègement effectif, il aurait fallu lui donner une portée transfrontalière¹ et permettre aux assujettis luxembourgeois réalisant des opérations exonérées de TVA de ne pas émettre de factures pour ces opérations, et ceci quelle que soit la localisation de la prestation de services.

Compte tenu du fait qu'il appartiendra de toute manière aux assujettis d'identifier le traitement TVA de chacune des livraisons de biens et prestations transfrontalières qu'ils effectuent pour les besoins de l'établissement des états récapitulatifs, la question se pose néanmoins de savoir si cette faveur fiscale ne pourrait pas être étendue à d'autres cas, notamment à des opérations transfrontalières, sans toutefois affecter les moyens mis en oeuvre en vue de lutter contre la fraude. En effet, dans un certain nombre de pays (par exemple la Belgique, la France, le Royaume-Uni), l'émission et la détention d'une facture ne sont pas requises si l'opération y est exonérée. Une telle mesure s'inscrirait parfaitement dans le cadre d'une application équilibrée des règles relatives à la facturation et à l'état récapitulatif des prestations de services qui ne s'applique qu'aux services taxables dans l'Etat membre du preneur. Par ailleurs, la question se pose si une telle mesure ne devrait pas être applicable à l'ensemble des assujettis, et ce, même s'ils ne sont pas visés par l'article 4, paragraphe 1, deuxième alinéa, 1er tiret, parce qu'ils accomplissent aussi des opérations taxables ou ouvrant droit à déduction parce que prestés au bénéfice de personnes établies en dehors de l'Union européenne ou relatifs à des biens exportés en dehors de l'Union européenne;

- il est prévu que les assujettis „normaux“ aient, à côté de l'obligation d'établir et de déposer périodiquement un état récapitulatif des acquéreurs intracommunautaires de biens, l'obligation d'établir et de déposer également périodiquement un état récapitulatif des personnes assujetties et des personnes morales non assujetties identifiées à la TVA dans un autre Etat membre auxquelles ils ont fourni des prestations de services non exonérées dans l'Etat membre du preneur et pour lesquelles

¹ La Chambre de Commerce relève que l'article 221 de la Directive 2006/112/CE ne dispose qu'en faveur des opérations purement internes à un Etat membre.

ce dernier est redevable de la taxe. Le point relatif aux états récapitulatifs sera plus amplement développé ci-après.

1.2. Le régime applicable aux obligations déclaratives des assujettis qui ne réalisent que des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction ainsi que par les assujettis bénéficiant du régime de franchise des petites entreprises prévu à l'article 57, paragraphe 1 LTVA ou du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture prévu à l'article 58 LTVA est quant à lui le suivant: le Luxembourg doit attribuer un numéro d'identification à la TVA à tout assujetti recevant, sur son territoire, des prestations de services pour lesquelles il doit autoliquider la taxe ainsi qu'à tout assujetti établi sur son territoire effectuant sur le territoire d'un autre Etat membre des prestations de services pour lesquelles seul le preneur est le redevable de la taxe, les dispositions obligeant chaque assujetti à demander un numéro de TVA pour les prestations qu'il fournit, respectivement, qu'il reçoit. Cela vaut également, comme cela a déjà été le cas jusqu'à présent, pour les acquisitions intracommunautaires de biens soumis à la TVA et les éventuelles livraisons de biens soumises à la taxation différentielle effectuées par l'assujetti. Les assujettis visés devront également déposer périodiquement un état récapitulatif des personnes assujetties et des personnes morales non assujetties identifiées à la TVA dans un autre Etat membre auxquelles ils ont fourni des prestations de services autres que des prestations de services exonérées de la TVA dans l'Etat membre où les prestations de services sont imposables et pour lesquelles le preneur est le redevable de la taxe. Ils sont également tenus de notifier à l'administration toute modification substantielle, y compris la cessation, de l'activité pour laquelle il leur a été attribué un numéro d'identification TVA.

1.3. Les personnes morales non assujetties sont elles tenues de demander l'attribution d'un numéro d'identification TVA pour leurs acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA (le montant total des achats de biens autres que moyens de transport neufs et autres que produits soumis à accises auprès de fournisseurs dans un autre Etat membre a dépassé le seuil de dix mille euros prévu à l'article 18, paragraphe 2, de la LTVA, ou elles ont fait usage de la faculté d'opter pour la taxation desdits biens au Luxembourg).

Une conséquence pratique de l'attribution du numéro TVA sera notamment que les personnes morales seront considérées comme personnes morales non assujetties identifiées à la TVA en vertu de l'article 17, paragraphe 1, point a) projeté de la LTVA pour la détermination du lieu des prestations de services. Elles deviennent alors redevables de la taxe sur les prestations de services lui fournies, conformément à l'article 26, paragraphe 2, point c) projeté de la LTVA, ce qui dans certains cas engendrera des surcoûts auxquels elles n'étaient pas exposées jusqu'ici, ainsi que sur ses acquisitions intracommunautaires de biens comme c'est déjà actuellement le cas. Elles doivent également notifier à l'administration toute modification substantielle, y compris pour la cessation de l'activité pour laquelle il lui a été attribué un numéro d'identification TVA.

2. En ce qui concerne les états récapitulatifs en particulier

L'un des éléments clés du projet de loi concerne le dépôt par les assujettis luxembourgeois de nouveaux documents visant à permettre le contrôle des prestations transfrontalières de services: les états récapitulatifs des prestations intracommunautaires de services.

Ce document vient s'ajouter aux états récapitulatifs de biens, documents dont le dépôt est obligatoire depuis 1993 déjà, et qui permet aux administrations nationales de contrôler, avec plus ou moins d'efficacité, les échanges intracommunautaires de biens.

Dans ce domaine, ces échanges n'ont malheureusement pas permis de porter un coup fatal aux importantes pertes de recettes fiscales occasionnées par les fraudes dites „carroussel TVA“, et qui portaient sur des biens physiques tels que voitures, GSM, ordinateurs, etc., soi-disant acheminés d'un Etat membre à un autre. Les fraudeurs allaient souvent plus vite que les administrations fiscales et disparaissaient dans la nature lorsque les systèmes de contrôle, tels que les états récapitulatifs des échanges de biens, permettaient de détecter une anomalie. La question se pose dès lors de savoir en quoi le même système se révélera plus efficace pour les échanges de services d'un Etat membre à un autre, et ce d'autant plus que les biens matériels peuvent encore s'identifier au moyen d'un numéro de série, de plaques ou autres, mais qu'il n'en est rien pour les services prestés d'un Etat membre à un autre. Visiblement, le projet compte pour cela sur une grande célérité dans la collecte et l'échange de l'information: les assujettis luxembourgeois seront ainsi tenus de déposer leurs états récapitulatifs de

biens dans avant le 15^{ème} jour de la période de référence. La Chambre de Commerce reviendra plus loin sur ce point en particulier.

2.1. Champ d'application et considérations particulières

Le nouvel article 61.1.6° c) tel que rédigé transpose l'obligation pour tout assujetti d'établir et de déposer périodiquement un état récapitulatif „dans lequel figurent les personnes assujetties et les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA dans un autre Etat membre auxquelles il a fourni des services autres que des services exonérés de la TVA dans l'Etat membre où l'opération est imposable et pour lesquels le preneur est redevable de la taxe.“

Cette nouvelle obligation, pour pouvoir être correctement remplie, nécessitera un travail d'identification important en amont, concernant le preneur, son statut TVA ainsi que le traitement TVA de l'opération dans son pays. L'assujetti luxembourgeois devra en effet uniquement répertorier les opérations taxables dans le pays du preneur, ce qui implique qu'il connaisse le traitement applicable aux services qu'il fournit dans tous les Etats membres où sont établis les preneurs identifiés à la TVA. Dans ce contexte, la Chambre de Commerce préconiserait la création d'un portail au niveau européen sur lequel les assujettis pourraient trouver des informations, en plusieurs langues, concernant le régime de taxation relatif aux principales prestations de services, étant bien entendu qu'il appartiendra toujours aux assujettis de vérifier l'application des données ainsi fournies à leur propre cas d'espèce, et ce d'autant plus qu'il s'agirait d'opérations d'une certaine complexité.

La Chambre de Commerce relève que cette nouvelle obligation n'est pas sans risque d'erreur, spécialement concernant le report des données devant figurer sur les états récapitulatifs. En effet, considérant notamment les différences d'interprétation ou de position pouvant exister d'un Etat membre à un autre, ainsi que les options à la TVA que les Etats membres sont libres de transposer ou non, l'exercice peut rapidement devenir périlleux. Une différence dans le champ d'application des exonérations pourra conduire à des situations où le prestataire étranger déclarera des prestations de services dans son état récapitulatif alors que le preneur luxembourgeois ne sera pas redevable au Luxembourg, la prestation de services y étant exonérée et ne la déclarera pas. Ce cas de figure risque typiquement de se produire dans le domaine de la gestion des fonds d'investissement luxembourgeois ou d'autres véhicules visés par l'article 44 de la LTVA.

De ces considérations naissent les interrogations suivantes:

La Chambre de Commerce se pose la question quel sera le sort attribué à des différences dans les données intracommunautaires. Donneront-elles au préalable lieu à des demandes d'informations complémentaires de la part du bureau d'imposition de manière à éviter des taxations d'office qui pourraient être erronées et des procédures ultérieures qui peuvent être onéreuses et créer des litiges dans les relations fournisseur-client? La Chambre de Commerce espère que l'Administration de l'Enregistrement fera preuve, à tout le moins pendant une période d'adaptation, d'une certaine clémence.

Se pose aussi la question de savoir quelles seront les conséquences et sanctions encourues par le prestataire luxembourgeois dont les données reportées dans l'état récapitulatif ne correspondraient pas aux montants TVA autoliquidés par les preneurs assujettis établis dans les autres Etats membres.

Finalement, n'est pas non plus résolue la question de savoir quelles sont les conséquences et sanctions encourues par le prestataire luxembourgeois qui commettrait des erreurs dans le report des informations devant figurer dans les états récapitulatifs.

En l'absence de dispositions particulières, la Chambre de Commerce comprend que les sanctions applicables en cas d'erreur devraient s'élever selon l'article 77 LTVA de € 50 à € 50.000. La Chambre de Commerce est néanmoins d'avis qu'il serait utile de préciser le niveau des pénalités envisagées.

2.2. Périodicité et format

Dans le contexte de lutte contre la fraude fiscale et dans le but d'assurer une meilleure communication des informations concernant les prestations de services intracommunautaires entre Etats membres, les assujettis réalisant des prestations de services imposables au profit de preneurs identifiés à la TVA dans d'autres Etats membres devront à compter du 1er janvier 2010 déposer périodiquement un état récapitulatif des personnes assujetties et personnes morales non assujetties identifiées à la TVA dans un autre Etat membre, auxquelles ils ont fourni des services autres que des services exonérés et pour lesquels le preneur est le redevable de la TVA.

L'état récapitulatif doit, en principe, couvrir une période d'un mois. Néanmoins, il pourra aussi, par dérogation, porter sur un trimestre. Il n'a pas de seuil applicable pour bénéficier de la dérogation, comme c'est le cas concernant les livraisons de biens intracommunautaires.

En ce qui concerne les états récapitulatifs relatifs aux livraisons de biens intracommunautaires, le régime est similaire: le principe reste le dépôt mensuel avec une possibilité de dépôt trimestriel. Toutefois, lorsque les livraisons intracommunautaires dépassent € 100.000 par trimestre (ce seuil sera revu à la baisse à € 50.000 dès le 1er janvier 2012), les assujettis concernés devront remettre leurs états récapitulatifs sur base mensuelle et sous forme électronique, en utilisant uniquement le portail électronique de l'administration (système eTVA).

Il est précisé que pour les périodes pendant lesquelles aucune opération reportable n'a été effectuée, aucun état récapitulatif ne doit être déposé. Par ailleurs, dès lors que le dépôt de l'état récapitulatif est mensuel, il devra obligatoirement être réalisé par transfert électronique de fichier (qui à terme devrait devenir la norme). Lorsque le dépôt est trimestriel, il peut être fait par transfert électronique de fichier, ou par la remise matérielle d'un formulaire mis à disposition par l'administration sous forme papier ou électronique. Finalement, il est encore noté que dès lors que le dépôt est mensuel, l'assujetti devra aussi obligatoirement déposer par transfert électronique de fichier la déclaration périodique TVA, quelle que soit la période à laquelle elle se rapporte (mensuelle ou trimestrielle) ainsi que la déclaration annuelle récapitulative.

La Chambre de Commerce saisit l'opportunité pour saluer la proactivité du Gouvernement luxembourgeois qui a développé depuis plusieurs mois l'application eTVA ensemble avec la société LUXTRUST S.A. via le système des Smartcards et depuis peu des Signingsticks. La Chambre de Commerce approuve que cette dernière initiative étant donné qu'il n'est plus nécessaire pour les entreprises d'acheter des lecteurs de cartes et autorise ainsi de réduire leurs dépenses.

2.3. Délai de dépôt

Bien que la directive 2008/117/CE dispose que les états récapitulatifs soient déposés dans un délai ne dépassant pas un mois, le Grand-Duché de Luxembourg a opté pour le dépôt de l'état récapitulatif avant le 15ème jour de chaque mois, respectivement trimestre civil, selon le cas, auprès de l'Administration de l'enregistrement et des domaines.

Le délai de dépôt appelle le commentaire suivant: dans la mesure où la Directive 2008/117/CE autorise le dépôt dans un délai ne dépassant pas un mois, et que ce délai a fait l'objet de débats au niveau européen et a été jugé acceptable en termes de lutte contre la fraude, la Chambre de Commerce se demande si le projet ne pourrait dès lors pas retenir ce délai maximum plutôt que les 14 jours actuellement prévus („avant les 15èmes jours du mois/trimestre suivant“)?

– Observations additionnelles:

Cette partie du projet relative aux états récapitulatifs, découlant de la transposition de directives européennes et qui laisse partant peu de marge de manoeuvre, est fondée sur un objectif louable qui est de permettre une meilleure identification des risques de fraudes à la TVA et un croisement des informations entre les administrations fiscales concernées. Cependant, la gestion de ce mécanisme et les lourdes adaptations des systèmes informatiques et comptables se trouvent laissées à la charge des opérateurs économiques.

Le système envisagé, qui prévoit donc désormais, et ce à compter du 1er janvier 2010, le dépôt d'états récapitulatifs des prestations intracommunautaires de services, d'états récapitulatifs des livraisons intracommunautaires de biens, de déclarations intrastat, de déclarations périodiques de TVA (mensuelles ou trimestrielles) et de déclarations annuelles récapitulatives va nécessiter de nouveaux investissements, humains ou informatiques dans les entreprises concernées, et ne tombe malheureusement pas forcément au mieux dans le contexte économique actuel.

La Chambre de Commerce relève que même si le Luxembourg a utilisé ici autant que possible les zones de flexibilité laissées par le texte européen, ce que la Chambre de Commerce salue, il aurait été sans doute judicieux dans ce contexte de repenser en profondeur le système déclaratif luxembourgeois en matière de TVA, en remettant, par exemple, en question la pertinence du maintien du dépôt de déclarations périodiques, ou encore en supprimant la déclaration annuelle récapitulative et la remplaçant par des déclarations périodiques utilisées comme véritables outils d'imposition.

Les autres dispositions de l'article I du projet de loi n'appellent pas de remarques particulières de la part de la Chambre de Commerce.

B. Concernant l'article II du projet de loi – Transposition de la Directive 2008/9/CE

Souhaitant régler les problèmes observés dans le passé, la Commission européenne a instauré une nouvelle directive définissant les modalités relatives au remboursement de la TVA pour les assujettis établis dans les autres Etats membres.

Ainsi, à compter du 1er janvier 2010, la procédure de remboursement de la TVA pour les assujettis situés dans un autre Etat membre sera remplacée par procédure entièrement électronique faisant intervenir en amont l'Etat membre d'établissement du requérant.

La Chambre de Commerce salue l'objectif affiché par les instances communautaires d'assurer un traitement plus rapide et plus sécurisé des demandes de remboursement de TVA.

Ces changements n'interviendront pas dans la procédure actuelle de remboursement de la TVA pour les assujettis établis en dehors de l'Union européenne, mais seront appliqués aux demandes d'assujettis établis dans l'Union européenne.

En ce qui concerne l'assujetti luxembourgeois, il devra introduire une demande de remboursement au plus tard au 30 septembre de l'année qui suit l'année de remboursement auprès de l'Administration de l'enregistrement et des domaines via son site Internet afin d'obtenir le remboursement de la TVA. Un délai de quatre mois sera octroyé aux Etats membres à partir de la réception de la demande pour faire connaître leur décision d'acceptation ou de rejet (ce délai peut être prolongé jusqu'à huit mois au plus en cas de demande d'informations supplémentaires).

En cas de remboursement tardif par les Etats membres, des intérêts seront versés aux assujettis. Au Grand-Duché de Luxembourg, le taux de l'intérêt est actuellement de 7,2% par an.

La Chambre de Commerce souligne la volonté du législateur de vouloir réduire les délais pour le remboursement de la TVA et de permettre aux requérants d'utiliser trois langues: le français, l'allemand ou l'anglais comme langue véhiculaire.

La Chambre de Commerce relève finalement que la localisation des dispositions réglementant la procédure de remboursement concernant les assujettis établis en dehors de la Communauté (dispositions qui figurent jusqu'ici dans le règlement grand-ducal du 23 mai 1980 déterminant les conditions et modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis établis à l'étranger) sous l'article II du projet de loi traitant de la transposition de la Directive 2008/9 est un peu malheureuse et se pose la question de savoir pour quelles raisons les modalités d'application n'ont pas été rapprochées plus de celles existant dans le cadre de la nouvelle procédure de remboursement applicable aux assujettis établis dans les autres Etats membres.

La Chambre de Commerce n'a pas d'autres commentaires à formuler concernant le projet de règlement.

C. Concernant l'article III du projet de loi – Dispositions diverses

L'article III du présent projet de loi a pour objet de mieux définir les conditions de notification des bulletins d'impôts portant rectification ou taxation d'office, de rendre la réclamation administrative obligatoire avant tout recours judiciaire et de préciser les juridictions devant lesquelles les recours judiciaires doivent être introduits. La Chambre de Commerce salue ces précisions qui devraient restreindre des manoeuvres dilatoires.

– Concernant les articles 76, 79 et 86 projetés de la LTVA

Une nouvelle procédure de réclamation préalable contre les bulletins d'impôts portant rectification ou taxation d'office auprès du bureau d'imposition compétent sera obligatoire. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation par ce bureau, le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines sera saisi d'office de la réclamation qu'il devra réexaminer et au sujet de laquelle il rendra une décision susceptible de recours devant le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile.

Le délai pour introduire une réclamation devant le bureau compétent sera de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. Si le Directeur n'a pas rendu de décision dans un délai de six mois suivant la date d'introduction d'une réclamation par un contribuable, son silence vaudra décision de rejet et sera susceptible d'un recours devant le Tribunal d'arrondissement. La Chambre de Commerce approuve globalement ces nouvelles dispositions, mais souhaite soulever les points suivants:

- Afin d'éviter toute insécurité juridique dans la mesure où il ressort du commentaire que les auteurs entendent fixer un délai de forclusion, tant pour la réclamation que pour l'assignation (en ce sens, commentaire relatif à l'article III, page 13 du projet de loi), la Chambre de Commerce préconise d'insérer à l'article 76.3. projeté de la LTVA concernant le délai dans lequel la réclamation doit être introduite qu'il s'agit d'un délai de forclusion, tout comme c'est le cas de l'article 79 du texte projeté de la LTVA concernant les amendes, le libellé devenant dès lors: „3. *Les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation. **Sous peine de forclusion**, la réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. ...*“
- Le projet de loi prévoit l'introduction obligatoire d'un recours devant le bureau d'imposition compétent dont le sort de la décision de rejet partiel ou total est réglé. La Chambre de Commerce s'interroge néanmoins quant à la solution qui prévaut en cas de *silence du bureau compétent* pendant un délai de six mois. La Chambre de Commerce comprend que dans ce cas, il s'agit d'une décision implicite de rejet et que l'assujetti est autorisé, comme dans le cas du silence de Directeur, à introduire immédiatement un recours judiciaire.
- En cas de silence du Directeur, ou le cas échéant du bureau d'imposition compétent, la Chambre de Commerce se pose la question de savoir quel est le délai pour introduire le recours judiciaire. Il est en effet certain, et le texte du projet de loi le confirme, que le délai de 3 mois ne court pas, mais les dispositions ne précisent pas quel est le délai applicable au recours. La Chambre de Commerce s'interroge dès lors quant à savoir si c'est le délai de droit commun de cinq ans qui est applicable, ou, dans la négative, s'il y a absence de délai, ce que certains semblent laisser vouloir entendre. La Chambre de Commerce souhaiterait que des clarifications soient apportées à ce sujet et remarque que le même commentaire s'applique *mutatis mutandis* à l'article 79 projeté de la LTVA.
- La Chambre de Commerce s'interroge encore sur le pouvoir de représentation de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines au regard des articles 163 et 164 du Nouveau Code de Procédure Civile et de la jurisprudence citée à cet égard (Cour 29 juin 1999, 31, 159), l'assignation devant selon l'article 79.3 de la LTVA être signifiée en la personne de son Directeur.
- En ce qui concerne finalement l'article 86 du texte projeté de la LTVA, il est prévu que les mots „tribunal civil d'arrondissement“ soient remplacés par ceux de „tribunal d'arrondissement, siégeant en matière civile“. La Chambre de Commerce se pose la question de savoir s'il n'y aurait pas lieu d'ajouter par analogie aux articles 76 et 79 projetés de la LTVA „tribunal d'arrondissement **de Luxembourg siégeant en matière civile**“ afin de regrouper tout le contentieux devant une seule juridiction comme cela semble vouloir être le cas.
- *Concernant le projet de règlement grand-ducal ayant trait au contenu, aux modalités de dépôt et à la forme de l'état récapitulatif en matière de taxe sur la valeur ajoutée*

Le règlement projeté, qui abroge le règlement grand-ducal du 23 décembre 1992 ayant trait au contenu, aux modalités de dépôt et à la forme de l'état récapitulatif en matière de taxe sur la valeur ajoutée, reprend en partie les dispositions du règlement à abroger, notamment celles relatives à l'obligation, pour l'assujetti, de déposer un état récapitulatif relatif aux livraisons de biens effectuées à des personnes identifiées dans d'autres Etats membres (article 1er, point 1^o) et aux renseignements que cet état doit comporter (article 7, point 1^o).

Le projet de loi portant sur les Directives 2008/8/CE et 2008/117/CE prévoit des modifications au niveau de la LTVA notamment en ce qui concerne les assujettis qui effectuent des prestations de services qui devront désormais établir et déposer un état récapitulatif des acquéreurs identifiés à la TVA dans d'autres Etats membres auxquels ils ont livré des biens et un état récapitulatif des personnes identifiées à la TVA dans d'autres Etats membres auxquelles ils ont fourni des prestations de services non exonérées dans le pays du preneur pour lesquelles ce dernier est redevable de la taxe.

Le règlement grand-ducal projeté a également pour objet de lutter contre la fraude fiscale en accélérant l'échange de données entre Etats membres et de permettre un contrôle plus efficace en instaurant l'établissement et le dépôt des états récapitulatifs par l'assujetti, en principe, sur base mensuelle.

La Chambre de Commerce salue l'initiative du Gouvernement luxembourgeois d'avoir opté pour une limite de € 100.000 comme plafond minimum imposant les déclarations sur base mensuelle (ce seuil sera ramené à € 50.000 au 1er janvier 2012). Cette initiative permettra aux contribuables d'avoir recours à un temps d'adaptation.

Concernant plus précisément l'article 3 (1) qui permet à l'assujetti, sous certaines conditions, d'opter pour le dépôt trimestriel de l'état récapitulatif, la Chambre de Commerce souhaite formuler quelques questions d'ordre pratique, à savoir:

- Comment le choix de l'assujetti devra-t-il se matérialiser: y a-t-il une procédure d'option spécifique à respecter pour bénéficiaire du dépôt trimestriel?
- L'option pour une périodicité trimestrielle aura-t-elle une durée spécifique (validité d'une année civile par exemple)? Dans l'affirmative, quel est le délai à respecter pour le renouvellement?
- L'assujetti qui aura opté pour une périodicité trimestrielle pourra-t-il revenir à une périodicité mensuelle et, dans l'affirmative, quelle sera la procédure à respecter?

La Chambre de Commerce n'a pas d'autres remarques concernant ce projet de règlement grand-ducal.

- *Concernant le projet de règlement grand-ducal relatif à la déclaration de commencement, de changement ou de cessation de l'activité économique en matière de taxe sur la valeur ajoutée et à l'attribution d'un numéro d'identification TVA*

Compte tenu de l'évolution notable de la LTVA depuis 1979, il a été décidé d'abroger l'ancien règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif à la déclaration de commencement, de changement ou de cessation de l'activité économique en matière de taxe sur la valeur ajoutée et de le remplacer par celui projeté.

Ce règlement projeté a pour objet de mieux circonscrire le champ d'application de l'obligation, à charge des opérateurs, de déclarer le commencement ainsi que le changement, respectivement la cessation de leur activité (articles 1, 2, 4 et 5) et de faire mieux ressortir les règles, qui dans le passé découlaient du seul article 4, paragraphe 3, de la LTVA, régissant l'attribution des numéros d'identification TVA (articles 3 et 6).

L'article 3 (1) de ce projet de règlement exige que les assujettis exonérés sans droit à déduction qui effectuent l'une des opérations visées à l'article 61.2. point 1° et 61.3. point 1° demandent l'attribution d'un numéro de TVA avant la réalisation de ces opérations.

La Chambre de Commerce soulève la question de savoir, si dans un souci de cohérence avec l'obligation pour les assujettis de devoir déposer une déclaration de commencement d'activité dans un délai de 15 jours à dater du commencement de cette activité, il n'y aurait pas lieu pour les assujettis visés au projet de règlement de prévoir le même délai de 15 jours plutôt que de requérir une immatriculation préalable, ce qui aurait pour mérite de placer les assujettis sur un pied d'égalité.

- *Concernant le projet de règlement grand-ducal modifiant le règlement grand-ducal modifié du 23 décembre 1992 ayant trait à la déclaration et au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée*

Le projet de loi sous avis étend le champ d'application du mécanisme d'autoliquidation.

Le présent projet de règlement grand-ducal a pour objet d'adapter la réglementation existante à cette situation, en prévoyant notamment que la taxe due par les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA ainsi que par les assujettis non soumis à la taxation normale (assujettis effectuant des opérations exonérées sans droit à déduction, assujettis soumis au régime de la franchise ou au régime forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture) est à déclarer et à payer sur une base annuelle, ce qui est de nature à limiter la charge administrative de ces opérateurs.

Une autre nouveauté du projet est l'instauration de la déclaration des prestations de services pour les assujettis qui ne réalisent que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées sans ouvrir droit à déduction de la taxe en amont ainsi que pour l'assujetti qui bénéficie du régime de franchise des petites entreprises ou du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture qui effectuent des prestations de services. Par souci de limiter les charges administratives afférentes,

il est proposé de permettre à ces assujettis, qui ne sont pas soumis à d'autres obligations déclaratives, de soumettre leurs déclarations TVA relatives auxdites prestations intracommunautaires de services sur une base annuelle.

Le projet de règlement grand-ducal visé prévoit les conditions de transmission des déclarations par transfert électronique de fichier. En effet, la réglementation existante doit être adaptée en prévoyant notamment comme règle générale de dépôt par transfert électronique de fichier, règle qui ne vaut que pour les assujettis qui sont obligés de déposer leurs états récapitulatifs sur base mensuelle pour des livraisons de biens respectivement des prestations intracommunautaires de services.

La Chambre de Commerce est d'avis que la rédaction de l'article 7.2.b) du projet de règlement grand-ducal prévoyant „*Par dérogation au point a), l'assujetti (...) qui n'a pas opté pour le dépôt mensuel de cet état ...*“ pourrait prêter à confusion. En effet, l'article tel que libellé actuellement pourrait laisser entendre que le principe est le dépôt sur base trimestrielle et que le dépôt sur base mensuelle est possible sur option. Par conséquent, la Chambre de Commerce propose de remplacer cette partie de phrase par „*Par dérogation au point a), l'assujetti (...) qui ne dépose pas d'état déclaratif sur base mensuelle ...*“.

La Chambre de Commerce n'a pas d'autres observations à formuler à l'égard de ce projet de règlement grand-ducal.

– *Concernant le projet de règlement grand-ducal déterminant les conditions d'application relatives à la demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée à introduire par les assujettis établis dans un autre Etat membre*

Le présent projet de règlement grand-ducal a pour objet de déterminer les conditions d'application de la demande que l'assujetti établi dans un autre Etat membre doit introduire en vertu du paragraphe 7 dudit article 55bis aux fins d'obtention d'un remboursement.

Le règlement projeté énumère les informations que doit contenir la demande et détermine les langues pouvant être utilisées pour la fourniture de ces informations, les périodes au titre desquelles les demandes peuvent être introduites, ainsi que les montants minima sur lesquels la demande doit porter.

La Chambre de Commerce n'a pas d'observations particulières à formuler à l'égard de ce projet de règlement grand-ducal.

– *Concernant le projet de règlement grand-ducal déterminant les conditions d'application relatives à la demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée à introduire par les assujettis établis en dehors de la Communauté*

Le présent projet de règlement grand-ducal a pour objet de déterminer les conditions d'application de la demande que l'assujetti établi dans un autre Etat membre doit introduire en vertu du paragraphe 6 dudit article 55ter aux fins d'obtention d'un remboursement.

Le règlement projeté, qui abroge le règlement grand-ducal modifié du 23 mai 1980 déterminant les conditions et modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis établis à l'étranger, ne fait, quant au fond, que reprendre les dispositions du règlement à abroger, pour autant qu'elles visent les assujettis non établis sur le territoire de la Communauté, tout en adaptant ces dispositions réglant les conditions d'application relatives aux demandes de remboursement à présenter par les assujettis établis dans la Communauté, dispositions reprises dans un projet de règlement grand-ducal à part qui est également en voie d'instance.

La Chambre de Commerce n'a pas d'autres observations que celles formulées dans le cadre de l'article II du projet de loi et se permet d'y renvoyer.

CONCLUSION

La Chambre de Commerce supporte toute stratégie de coordination pour combattre la fraude fiscale en matière de TVA dans l'Union européenne, objectif sans nul doute rencontré par les Etats membres lors de la rédaction des trois directives.

La Chambre de Commerce approuve globalement les dispositions prises. Elles ont pour but l'adéquation avec les situations existant dans la pratique suite aux changements de modes de consommation et aux évolutions technologiques depuis plusieurs années. La Chambre de Commerce salue les options choisies qui laissent aux assujettis une flexibilité maximale compte tenu de la marge de manoeuvre ouverte par les directives européennes, à l'exception du délai relatif à la remise des états récapitulatifs qui est fixé à quatorze jours et qui devrait, selon la Chambre de Commerce, être porté au délai maximal d'un mois prévu par les dispositions européennes, et hormis les précisions relatives à la notion d'assujetti introduites à l'article 4 projeté de la LTVA. La Chambre de Commerce propose par ailleurs de modifier certains articles afin de lever diverses interrogations.

Par contre, les obligations administratives auxquelles devront faire face les entreprises à l'avenir demanderont d'importants investissements humains et techniques. La Chambre de Commerce apprécie que seules les dispositions dont la transposition est prévue pour le 1er janvier 2010 fassent l'objet du projet de loi et encourage les entreprises à intégrer de manière individuelle les autres dispositions dont l'entrée en vigueur sera à concrétiser par la transposition de nouvelles dispositions respectivement pour les 1ers janvier 2011, 2013 et 2015, ce afin d'être rapidement conformes et compétitives. La Chambre de Commerce préconise encore à cet égard que de bonnes campagnes d'information soient lancées et mettra, de son côté, tout en oeuvre pour informer ses ressortissants de manière adéquate.

*

La Chambre de Commerce, après consultation de ses ressortissants, est en mesure de marquer son accord aux projets de loi et projets de règlements grand-ducaux sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

