

**N° 6117<sup>2</sup>****CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2009-2010

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

\* \* \*

**SOMMAIRE:**

	<i>page</i>
1) Avis de la Chambre de Commerce (18.3.2010) .....	1
2) Avis de la Chambre des Salariés (24.3.2010) .....	4

\*

**AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE**

(18.3.2010)

Le projet de loi No 6117 (ci-après dénommé le „Projet“) modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommée la „Loi TVA“) a pour objet de changer les règles régissant la détermination du débiteur de la TVA en cas de commercialisation de certains instruments liés au système d'échange des droits d'émission de gaz à effet de serre, d'une part, et de redresser quelques erreurs qui se sont glissées dans le texte de la loi du 10 novembre 2009 ayant transposé les directives communautaires constitutives de ce que l'on appelle communément le paquet TVA, d'autre part.

\*

**RESUME SYNTHETIQUE**

Le Projet sous avis modifiant la Loi TVA a pour objet de changer les règles régissant la détermination du débiteur de la TVA en cas de commercialisation de certains instruments liés au système d'échange des droits d'émission de gaz à effet de serre, d'une part, et de redresser quelques erreurs qui se sont glissées dans le texte de la loi du 10 novembre 2009 ayant transposé les directives communautaires constitutives de ce que l'on appelle communément le paquet TVA, d'autre part.

La Chambre de Commerce se pose la question de savoir s'il ne serait pas opportun de mentionner les termes „preneur assujetti établi ou identifié à la TVA“ au Luxembourg plutôt que de simplement faire référence à la notion de preneur afin de cibler les opérateurs visés par cette disposition, un preneur non assujetti ne pouvant pas participer au mécanisme d'autoliquidation.

Par ailleurs, la Chambre de Commerce est d'avis qu'en l'absence de modification ou de clarification du libellé de l'actuel article 48 de la Loi TVA par rapport à l'article 26 de la Loi TVA – qui lui est modifié dans le cadre du présent Projet – le client assujetti risque le cas échéant de se voir refuser le droit à déduction auquel il devrait avoir droit au même titre que pour les autres opérations couvertes par le report de perception. La Chambre de Commerce souhaite dès lors que l'article 48 de la Loi TVA fasse le cas échéant l'objet d'amendements adéquats afin d'éviter des conséquences préjudiciables.

\*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure de marquer son accord au projet de loi sous avis, sous réserve de la prise en considération de ses observations.

*Appréciation du projet de loi*

Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	+
Impact financier sur les entreprises	0
Transposition de la directive	n.a.
Simplification administrative	+
Impact sur les finances publiques	+

*Légende*

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

\*

**CONSIDERATIONS GENERALES**

Un certain nombre de cas de fraude du type „carrousel“ ont été repérés dans divers Etats membres au cours de l'été 2009 dans le domaine des quotas d'émission de gaz à effet de serre et la situation a été jugée tellement préoccupante au regard des déchets fiscaux<sup>1</sup> à attendre, que certains Etats membres ont d'ores et déjà pris des mesures unilatérales en vue d'enrayer le phénomène.

Estimant que des mesures de lutte contre ce type de fraude devraient être prises de manière cohérente dans toute l'Union européenne, la Commission européenne a présenté en date du 29 septembre 2009 une proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude (ci-après dénommé la „Proposition de directive“).

L'exposé des motifs du Projet souligne qu'il est à craindre qu'une attente de l'adoption de la directive ainsi que de celle, subséquente, de la mesure nationale afférente, ne diffère la disponibilité d'une mesure efficace en la matière et ne soit sensiblement préjudiciable au Trésor Public, de sorte qu'il a été jugé indispensable d'anticiper ces mesures et d'introduire dès maintenant sur le plan national des dispositions pour combattre la fraude fiscale portant sur lesdits transferts en modifiant l'article 26 de la Loi TVA.

Rappelons que ce type de fraude tient à ce que le mécanisme de l'autoliquidation ne s'applique pas au niveau purement national, la fraude se caractérisant par le fait qu'un fournisseur facture la taxe en omettant sciemment de la verser au Trésor Public, alors qu'un opérateur subséquent dans la chaîne de commercialisation, agissant de concert avec le fournisseur, récupère la taxe en amont, l'Etat remboursant ainsi une taxe qu'il n'a en réalité pas perçue.

Cette nouvelle mesure permettra certainement de protéger le Luxembourg contre l'utilisation éventuelle de sociétés interposées sur son territoire, et ainsi contre un préjudice potentiel pour le Trésor Public.

\*

<sup>1</sup> Ceux-ci sont estimés à 5 milliards d'euros pour les 18 derniers mois selon un communiqué publié en décembre 2009 sur le site d'Europol pour les Etats membres concernés.

## COMMENTAIRE DES ARTICLES

### *Remarques préalables*

La Chambre de Commerce regrette d'une manière générale que le système TVA souffre d'une énième dérogation, ce qui ne contribue pas à rendre la lecture des dispositions TVA plus simple.

La Chambre de Commerce relève par ailleurs que la Proposition de directive prévoit que la mesure à introduire est facultative et temporaire (clause de suppression automatique) compte tenu de son caractère dérogatoire au système commun de la TVA et de ses effets, ceci étant justifié dans les termes suivants: „*Etant donné l'incertitude existant aux effets de la mesure et son caractère dérogatoire au principe du paiement fractionné, la meilleure manière de procéder est d'adopter une base juridique spéciale pour cette application temporaire de l'autoliquidation à certains biens et services, conformément aux principes établis dans la communication de la Commission sur d'éventuelles mesures modifiant le système de TVA pour lutter contre la fraude.*“ Le pouvoir d'introduire la mesure anticipativement de manière unilatérale n'étant pas abordé, la Chambre de Commerce souhaite toutefois déjà relever sur un autre plan qu'il y aura lieu de veiller à ce que les dispositions prises dans le cadre de la transposition de la future directive soient en accord avec celle-ci selon le principe „*toute la directive, rien que la directive*“. Si le Projet devait être adopté préalablement à l'entrée en vigueur de la directive, une modification des dispositions nationales s'avèrera le cas échéant nécessaire.

#### *Concernant l'article 1 (1), a) second tiret*

Le Projet introduit le mécanisme d'autoliquidation pour les transactions à l'intérieur du pays liées aux quotas d'émissions de gaz à effet de serre. Il se rapproche ce faisant d'autres pays de l'Union Européenne comme par exemple la Belgique et les Pays-Bas, la France ayant adopté une exonération et le Royaume-Uni un taux zéro, pour contrecarrer les fraudes carrousel. Ceci signifie qu'à partir du 1er avril 2010, selon le libellé actuel du Projet, la TVA relative au commerce de quotas d'émissions de CO<sub>2</sub> sera due par le preneur de la prestation de services.

La Chambre de Commerce se pose la question de savoir s'il ne serait pas opportun de mentionner „preneur assujetti établi ou identifié à la TVA“ au Luxembourg plutôt que de simplement faire référence à la notion de preneur afin de cibler les opérateurs visés par cette disposition, un preneur non assujetti ne pouvant pas participer au mécanisme d'autoliquidation.

Un autre point que la Chambre de Commerce relève est que le commentaire de l'article 1er prévoit dans le quatrième paragraphe avant la fin que „*Ainsi, ce destinataire ne pourra plus faire valoir un droit à récupération de la taxe, récupération qui est à la source de la fraude en question.*“

Si l'on suit la logique sous-jacente aux modifications proposées, il s'agit d'introduire un mécanisme d'autoliquidation afin d'éviter que le fournisseur ayant porté la taxe en compte à son client ne la verse pas au Trésor Public, alors que le client fait quant à lui valoir son droit à déduction. La possibilité d'une fraude TVA est ainsi éliminée, mais il n'est a priori pas question que cette TVA génère un coût pour le client assujetti qui bénéficie d'un droit de récupération intégral.

Or, si l'on analyse l'article 48 de la Loi TVA – qui ne fait pas l'objet d'une modification dans le présent Projet – selon lequel:

*„Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui:*

*a) ... la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens et les services qui lui sont ou seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays;*

*b) ...*

*c) ...*

*d) ...*

*e) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquittée ou déclarée en tant que débiteur de la taxe au sens de l'article 26, paragraphe 1 sous a), deuxième alinéa, b), c) et d); ...“*

force est de constater que selon (i) l'alinéa 1er, sous a) l'assujetti est autorisé à déduire la taxe qui lui est facturée pour les biens et services fournis par un autre assujetti à l'intérieur du pays et (ii) l'alinéa 1er sous e) que l'assujetti peut également déduire la taxe qu'il a acquittée ou déclarée en tant que débiteur au sens de l'article 26 paragraphe 1 sous a) deuxième alinéa, b), c) et d).

Quant à l'hypothèse (i) ci-avant, les acteurs concernés ne seront plus dans ce cas de figure et l'alinéa ne sera par voie de conséquence plus applicable aux transactions liées aux quotas d'émissions. En ce qui concerne l'hypothèse (ii), la question se pose de savoir si l'article 26 par. 1 sous a) introduit un troisième alinéa ou un deuxième tiret au 2ième alinéa.

La Chambre de Commerce est d'avis qu'en l'absence de modification ou de clarification de l'actuel libellé de l'article 48 de la Loi TVA, le client assujetti risque le cas échéant de se voir refuser le droit à déduction auquel il devrait avoir droit au même titre que pour les autres opérations couvertes par le report de perception. La Chambre de Commerce demande par conséquent à ce que l'article 48 de la Loi TVA fasse le cas échéant l'objet d'amendements adéquats afin d'éviter des conséquences non souhaitées.

La Chambre de Commerce n'a pas d'autres commentaires à formuler.

\*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure de marquer son accord au projet de loi sous avis, sous réserve de la prise en considération de ses observations.

\*

## **AVIS DE LA CHAMBRE DES SALARIES**

(24.3.2010)

Par lettre en date du 25 février 2010, réf.: 500B-10-81, Monsieur Luc Frieden, Ministre des Finances, a fait parvenir à notre chambre professionnelle le projet de loi modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

\*

### **1. OBJET DU PROJET DE LOI ET DETERMINATION DU DEBITEUR DE LA TVA**

Ce projet de loi a pour objet essentiel de changer les règles régissant la détermination du débiteur de la TVA en cas de commercialisation de certains instruments liés au système d'échange des droits d'émission de gaz à effet de serre.

Les transferts des quotas d'émission qui sont effectués à titre onéreux par un assujetti constituent des prestations de services imposables à la TVA, aucune exonération n'étant applicable à ces transferts. Si le lieu du transfert est situé au Luxembourg, la prestation est imposée au taux normal de TVA de 15%.

Les transferts en question font partie des prestations de services immatérielles qui, lorsqu'elles sont effectuées de manière transfrontalière, sont imposables dans l'Etat membre d'établissement du destinataire, et dans le chef de celui-ci (autoliquidation).

Dans le régime général de la TVA, la taxe est collectée de manière fractionnée: lors de chaque transaction, la taxe exigible est égale à la taxe grevant le prix du bien ou service, diminuée de la taxe sur les coûts des éléments constitutifs du bien ou du service.

Le système de l'autoliquidation consiste à transférer l'obligation d'acquitter la taxe sur le destinataire des livraisons de biens et des prestations de services, si ce destinataire est un assujetti.

\*

### **2. LES FRAUDES EN MATIERE D'ECHANGE DES DROITS D'EMISSION DE GAZ A EFFET DE SERRE**

Au cours de l'été 2009, un certain nombre de cas de fraude de type „carrousel“ ont été détectés dans plusieurs Etats membres de l'Union européenne. Le type de fraude tient au fait que, en cas de transferts de droits d'émission à l'intérieur d'un Etat, c'est le fournisseur qui doit encaisser la TVA auprès du client et la verser à l'administration fiscale, le mécanisme de l'autoliquidation, où le client assujetti

verse la TVA, ne s'appliquant pas au niveau purement national. Or, dans le mécanisme de l'autoliquidation, le destinataire ne pourra plus demander la récupération de la taxe, récupération qui est justement à la source de la fraude en question.

La fraude carrousel, appelée ainsi parce qu'elle implique plusieurs agents faisant „tourner“ les biens ou services, peut le plus facilement être décrite à l'aide d'un exemple.

Prenons quatre firmes, A, B, C et D. A et D sont des entreprises situées dans des Etats membres de l'Union européenne, tandis que B et C sont domiciliées au Luxembourg.

A vend des biens ou services, dans notre cas des droits d'émission, à la firme B pour 80.000 € net. Cette livraison intracommunautaire est exonérée de TVA.

B revend maintenant les droits d'émission pour 100.000 € net à C. Sur cette transaction, un montant de TVA de 15.000 € est versé par C à B.

Si la loi est respectée, B transmet 15.000 € de TVA à l'Administration de l'enregistrement et des domaines (AED), de sorte que l'Etat obtient des recettes fiscales de 15.000 € sur cette opération.

C revend les droits d'émission à la société D.

Si C ne collecte pas d'autres recettes de TVA, elle peut demander le remboursement des 15.000 € à l'AED.

La fraude consiste dans ce cas dans la disparition pure et simple de la firme B, qui a réussi à dérober à l'Etat 15.000 € de recettes fiscales. La firme C peut parfaitement être de bonne foi. L'Etat lui rembourse une taxe qu'il n'a pas encaissée du fait des agissements frauduleux de B.

Parfois, une firme additionnelle, appelée société tampon, peut encore être intercalée entre B et C, afin de mieux brouiller les pistes et d'éviter l'éveil de soupçons auprès de l'AED.

\*

### 3. LES MESURES ANTIFRAUDE

Pour lutter de manière harmonisée contre ce type de fraude, la Commission européenne a présenté le 29 septembre 2009 une proposition de directive ayant pour objectif de donner aux Etats membres la possibilité d'appliquer un mécanisme ciblé d'autoliquidation à une série de biens et services, à choisir dans une liste comprenant les téléphones mobiles, les circuits intégrés, les parfums, certains métaux précieux et les autorisations d'émettre des gaz à effet de serre.

Afin d'éviter cependant que l'attente de l'adoption de la directive et de sa transposition en droit national ne diffère l'introduction de mesures antifraude et ne crée des dommages financiers au Trésor public, le Gouvernement luxembourgeois estime indispensable de combattre la fraude portant sur les transferts de quotas d'émission de gaz à effet de serre, d'unités de réduction des émissions, de réductions d'émissions certifiées ou d'autres instruments mutuellement reconnus par l'introduction du régime de l'autoliquidation à l'intérieur du pays avec effet à partir du 1er avril 2010, moyennant une modification de l'article 26 de la loi TVA.

Dans notre exemple ci-dessus, le régime de l'autoliquidation signifierait que la firme D transmettrait l'intégralité de la TVA à l'administration fiscale du pays où elle est domiciliée. Le remboursement de la TVA à C ne serait plus possible.

**La Chambre des salariés donne son accord à cette modification légale. Elle tient toutefois à rappeler avec insistance la nécessité de doter les administrations fiscales du personnel et des moyens tant techniques qu'infrastructuraux nécessaires pour lutter efficacement et de manière conséquente contre la fraude fiscale. Elle rappelle à cet égard que, dans l'avis du Comité de coordination tripartite du 28 avril 2006, le Gouvernement s'est engagé à renforcer la lutte contre la fraude fiscale.**

Notre Chambre note en outre que la Commission européenne, dans sa stratégie de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, a adopté une proposition de refonte du règlement concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA qui vise à étendre et consolider le cadre juridique existant pour l'échange d'informations et la coopération entre autorités fiscales.

L'un des éléments-clés de la proposition est la création d'une structure commune de lutte contre la fraude transfrontalière à la TVA (Eurofisc). Cette initiative trouve également l'accord de notre Chambre.

#### 4. DISPOSITION ADDITIONNELLE

D'après l'exposé des motifs accompagnant le projet de loi, ce dernier vise également à redresser quelques erreurs survenues lors de la transposition du „paquet TVA“ par la loi du 10 novembre 2009.

**Au sujet du paragraphe (2) de l'article 1er du projet de loi sous avis, notre chambre se pose toutefois des questions sur les motifs de la suppression des mots „Le dépôt de l'état trimestriel doit se faire avant le quinzième jour de chaque trimestre civil“.**

**Alors que le dépôt de l'état mensuel, qui est la règle générale, est assorti de délais, pourquoi faudrait-il supprimer ceux visant le dépôt trimestriel?**

\*

Sous réserve de cette dernière observation, la Chambre des salariés marque son accord au projet de loi sous avis.

Luxembourg, le 24 mars 2010

*Pour la Chambre des Salariés,*

*La Direction,*  
René PIZZAFERRI  
Norbert TREMUTH

*Le Président,*  
Jean-Claude REDING

