

N° 6266¹

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2010-2011

PROJET DE LOI

**complétant 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 (19.5.2011)	1
2) Avis de la Chambre des Salariés (25.5.2011)	8
3) Avis de la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics (18.5.2011).....	13

*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

(19.5.2011)

L'objet du projet de loi sous avis (ci-après dénommé le „Projet“) est de mettre en place un régime de suspension de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommée la „TVA“) en utilisant la faculté offerte par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommée la „Directive 2006/112/CE“) de mettre en place des exonérations relatives aux opérations réalisées dans des entrepôts autres que douaniers.

*

RESUME SYNTHETIQUE

L'objet du Projet est de mettre en place un régime suspensif de TVA pour toutes les opérations réalisées dans des entrepôts autres que douaniers. Le Gouvernement fait ainsi usage d'une faculté offerte par la Directive 2006/112/CE qui consiste en la possibilité d'exonérer toutes les opérations réalisées sur des biens pendant que ceux-ci sont placés dans ledit régime suspensif.

La création d'une zone franche permettra notamment à nombre d'opérations d'être exonérées de la taxe, dont les opérations d'entrée, de placement, de transport ou de manutention liées à l'entrée du bien dans le régime suspensif. De même, les opérations de valorisation, de manipulation, ainsi que les cessions réalisées dans le cadre du régime suspensif seront exonérées.

A noter qu'il s'agit d'un régime temporaire dans la mesure où les biens seront taxés à la sortie du régime suspensif, toutes les transactions ayant précédé celle-ci pouvant toutefois le cas échéant bénéficier d'une exonération définitive. Ainsi, en règle générale, du fait même du mécanisme du droit à déduction, toute taxe grevant les éléments qui entrent dans la composition d'une livraison de biens étant à compenser par la taxe due en raison de cette dernière, la taxe finalement acquise au Trésor est égale à la taxe calculée sur la rémunération de la livraison. Par voie de conséquence, pour les livraisons assujetties à la taxe à raison de leur rémunération, les exonérations des opérations antérieures s'y rattachant deviendront *de facto* définitives.

Outre les aspects purement fiscaux (en ce compris celui de réduction du risque de fraude, le droit à déduction n'étant pas ouvert pendant le laps de temps où le bien demeure dans le régime suspensif ou encore l'évitement du préfinancement de la TVA), la Chambre de Commerce relève plusieurs points

positifs qui découleront de l'entrée en vigueur du nouveau régime, dont une réduction des charges administratives liées à une identification à la TVA pour les intervenants intermédiaires qui ne devront pas s'immatriculer à la TVA en raison de l'absence de prise en considération des opérations effectuées pendant le régime suspensif, les transactions en chaîne s'en trouvent ainsi facilitées.

La Chambre de Commerce observe toutefois que le Projet contient un certain nombre de points, dont celui de la justification de la nécessité économique dans le cadre de l'obtention de l'agrément lié à l'opérateur économique, qu'il conviendrait de clarifier.

Le Projet prévoit par ailleurs qu'un règlement grand-ducal pourra être adopté en vue de déterminer les modalités pratiques de mise en place des régimes suspensifs de TVA.

La Chambre de Commerce est d'avis qu'il serait opportun que celui-ci soit pris rapidement, de manière concertée avec les différentes parties prenantes, et dans la mesure du possible, de manière concomitante aux présentes dispositions afin de parfaire les chances de succès du régime projeté.

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce marque son accord au projet de loi.

Appréciation du projet de loi

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

Légende

++	Très favorable
+	Favorable
0	Neutre
-	Défavorable
--	Très défavorable
n.a.	Non applicable

*

CONTEXTE

L'objet du présent projet de loi est, comme indiqué dans son exposé des motifs, de mettre en place un „régime de suspension de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévu au titre IX, chapitre 10, section 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ladite section prévoyant, à titre facultatif, des exonérations relatives aux opérations réalisées dans les entrepôts douaniers, les entrepôts autres que douaniers et les régimes similaires“.

Sont visées à travers la mise en place précitée tout un pan des activités dites logistiques, ces dernières participant directement au développement économique du Grand-Duché de Luxembourg. Il est de ce point de vue important aux yeux de la Chambre de Commerce de rappeler que, dans le cadre de la stratégie de diversification économique du pays, stratégie dite de „multispécialisation“, ont été identifiés, outre le secteur bancaire et financier, plusieurs secteurs à fort potentiel de développement et de valeur ajoutée, parmi lesquels celui de la logistique.

Un bref aperçu historique montre que la logistique au Luxembourg est clairement considérée comme un enjeu économique stratégique crucial par le Gouvernement. Il en est ainsi à travers le programme

gouvernemental du Ministère du Développement durable et des Infrastructures de 2009. Le Gouvernement a encore indiqué sa volonté de positionner le Luxembourg comme plateforme logistique majeure (hub d'excellence), à la fois dans son plan de relance mis en oeuvre en 2009 (Plan de conjoncture du Gouvernement du 6 mars 2009) et dans la déclaration du Gouvernement sur la situation économique, sociale et financière du pays 2009 (discours sur l'état de la Nation), le 21 avril 2009. Le Ministre de l'Economie et du Commerce extérieur s'emploie à rendre les activités plus visibles à l'étranger et soutient pleinement les activités du cluster for logistics Luxembourg et du cluster maritime.

Il n'est pas inutile, à cet égard, d'énoncer les principaux axes de développement envisagés par les pouvoirs publics, à savoir

- 1) développer le transport ferroviaire de fret conformément à la stratégie „mobil 2020“ pour pérenniser les activités de CFL-Cargo, de CFL-Multimodal ou encore le Lorry-Rail,
- 2) pérenniser également le port de Mertert et, de la sorte, consolider le trafic sidérurgique et développer la capacité de stockage et de transbordement en produits pétroliers ainsi que
- 3) revaloriser le site de Höhenhof pour développer le fret aérien.

Le secteur logistique national peut sommairement être caractérisé en l'espèce

- par sa dimension opérationnelle avec l'ensemble des prestataires de services logistiques comme les fournisseurs 3PL (Third-Party Logistics Provider), les LLS (lead logistic strategics services) et les transporteurs, de même que
- par sa dimension stratégique avec la recherche et l'innovation.

Si la Chambre de Commerce s'en tient au niveau opérationnel précité, elle souligne que les services offerts par les 3PL et les LLS sont les expéditions et les transferts de stock, organisant le transport du point de départ au point d'arrivée. En cela, c'est un aspect essentiel du centre logistique au Grand-Duché. Du reste, la Chambre de Commerce tient à rappeler que le développement d'une plateforme logistique élaborée au Luxembourg se justifie en raison d'atouts incontestables du pays en la matière, que ce soit la position géographique stratégique du Grand-Duché avec une excellente connectivité aux marchés, de très bonnes connections routières, ferroviaires, aériennes et fluviales à disposition sur le territoire national, mais aussi la présence de nombreux acteurs, notamment dans le domaine des transports (plus de 550 entreprises en l'occurrence), ainsi que le développement de parcs logistiques modernes à proximité de l'aéroport international. La Chambre de Commerce souligne d'autant plus ces atouts que le secteur logistique constitue de surcroît une niche sectorielle de productivité particulièrement porteuse, avec en 2009 une contribution au PIB de l'ordre de 8,7% pour une part de l'emploi salarié d'environ 7,7% (voir données du STATEC).

Dans le cadre du développement de la logistique au Luxembourg, lequel s'avère apparemment prometteur vu le très bon positionnement du pays (5e place) dans le dernier classement du LPI (*Logistic Performance Indicator*) de la Banque Mondiale, se posent plusieurs types de problématiques qui ont trait chacun à un aspect du secteur: il y a lieu de citer, par exemple, les questions de transport de marchandises, avec leur lot de problèmes environnementaux et les questions sous-jacentes en termes de solutions multimodales y afférentes, les questions également de traitement et de recyclage des déchets ou encore celles de la gestion, plus généralement, des flux d'information, de marchandises et de noeuds où les biens peuvent effectivement s'accumuler plus ou moins longtemps. C'est sur ce dernier thème qu'on identifie les aspects d'entreposage et d'organisation des plateformes logistiques dont il est question en particulier à travers le Projet sous avis.

La stratégie des pouvoirs publics de développement du territoire luxembourgeois repose également sur l'adaptation du cadre réglementaire national. Dans ce contexte, le Gouvernement entend exploiter au mieux la réglementation communautaire, notamment en matière d'instauration de zones franches, composantes propices au développement du pays en tant que place logistique. De telles zones, en permettant à nombre d'opérations de manipulation ou de valorisation de biens (en particulier l'entreposage) d'être exonérées de taxe, sont à même de donner au Luxembourg un avantage compétitif de grande ampleur en matière logistique.

Tous les aspects du secteur logistique entrent directement en ligne de compte dans le cadre de la concurrence que les Etats du globe se livrent en matière logistique et à laquelle, comme précédemment indiqué, les institutions internationales comme la Banque Mondiale s'intéressent. Par exemple, l'île de Singapour, habituée aux meilleures places des classements de compétitivité à l'échelle mondiale (voir notamment les benchmarks du *World Economic Forum* et de l'*Institute for Management Development*),

a développé en la matière un port franc à proximité de son aéroport international, port dédié au transit des biens de valeur, lequel nourrit des recettes qui stimulent l'économie insulaire. Plus près du Luxembourg, à Genève, le concept de zone franche, pas uniquement en direction des biens de valeur, est prouvé et éprouvé en termes de développement d'activités depuis 1888, avec l'existence de 140.000 m² d'entreposage sous régime de suspension de douane. La Directive 2006/112/CE vise clairement à ce que l'instauration de zones franches permette de produire du développement économique, notamment pour des entreprises d'entreposage qui, si les pays transposent correctement le cadre communautaire, pourront de fait créer de la valeur ajoutée. En se conformant ainsi au droit communautaire, le Grand-Duché semble prendre un temps d'avance sur ses partenaires européens en ce qui concerne l'entreposage de biens de valeur, ce qui serait en cohérence avec les choix gouvernementaux d'opter pour une offre de services logistiques spécialisés dans des biens moins soumis aux aléas de la conjoncture.

La Chambre de Commerce soutient entièrement l'initiative du Gouvernement concrétisée dans le cadre du Projet sous avis.

*

CONSIDERATIONS GENERALES

Le Projet sous avis vise à mettre en place un régime de suspension de l'exigibilité de la TVA en relation avec les opérations qui seraient réalisées pendant le séjour de biens dans le régime dit de zone franche.

D'une manière simplifiée, la création de zones franches consiste en l'établissement d'emplacements gérés par des opérateurs agréés, à l'intérieur desquels des activités peuvent être réalisées sur des biens meubles corporels en exonération de la TVA. A noter qu'il ne s'agit que d'un régime temporaire, qui peut être destiné à accompagner d'autres régimes suspensifs de droits existant en matière de droit d'entrée ou d'accises de sorte à aligner dans le temps l'exigibilité des différents impôts, celle-ci étant déclenchée lors de la sortie des biens dudit régime, ou d'un régime autonome à la TVA.

Après analyse du Projet, la Chambre de Commerce relève que plusieurs points positifs résulteraient de l'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions.

La suspension de l'exigibilité de la TVA jusqu'à la sortie des biens du régime suspensif permettrait en effet à tout acquéreur intermédiaire des biens ou à un prestataire de services effectuant une opération ponctuelle sur les biens d'éviter la charge administrative d'une identification à la TVA et les transactions en chaîne s'en trouvent ainsi simplifiées. Les opérations d'entrée, de placement, de transport ou de manutention liées à l'entrée du bien dans le régime suspensif sont exonérées. De même, les opérations de valorisation, de manipulation, ainsi que les cessions réalisées dans le cadre du régime suspensif, sont exonérées.

Le régime de suspension temporaire d'exigibilité de la TVA entraîne également une réduction du risque de fraude, le droit à déduction n'étant pas ouvert dans le cadre des opérations réalisées pendant que le bien se trouve dans le régime suspensif en l'absence d'obligation de paiement de l'impôt corrélatif pendant ce laps de temps.

Par ailleurs, lors de la sortie du régime suspensif, la régularisation du paiement de la TVA ne se ferait que sur la valeur normale des biens si l'ensemble des transactions (notamment des prestations de services) ne peut pas être clairement retracé, la conséquence étant une exonération définitive des transactions précédant l'acquisition finale des biens, le tout sans méconnaître le principe de taxation retenu communautairement, ainsi que le précise l'exposé des motifs.

Les dispositions projetées devraient encore permettre de réduire la problématique de préfinancement de la TVA sur ces transactions intermédiaires, garantir la neutralité du système TVA ainsi que mettre sur un pied d'égalité les mouvements de biens intra- et extracommunautaires.

Finalement, le fait que, dès lors que des biens entrent ou sortent dans le régime sous suspension dans le chef de tiers opérateurs non établis au Luxembourg et non identifiés à la TVA luxembourgeoise, l'opérateur agréé est de plein droit autorisé à prendre en charge leurs obligations fiscales en qualité de représentant fiscal et se voit attribuer un numéro d'identification global ad hoc à cette fin, les démarches administratives s'en trouvent facilitées, ce qui apparaît être un avantage supplémentaire.

De l'avis de la Chambre de Commerce, le Projet sous avis semble dès lors ouvrir de belles perspectives quant au positionnement du Luxembourg doté d'un arsenal fiscal attractif en zone géographique de choix pour les opérations de distribution.

Elle observe toutefois qu'il restera à appréhender, en pratique, les aspects déclaratifs (mise à jour des formulaires, déclarations auprès de l'administration des douanes et accises ou auprès de l'administration de l'enregistrement et des domaines) ainsi que les mesures additionnelles qui seraient prises dans le cadre d'un futur règlement grand-ducal, possibilité ouverte en vertu du point 21 du Projet sous avis.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

A titre liminaire, la Chambre de Commerce précise qu'en vue d'une lecture plus aisée du présent avis, la numérotation utilisée tout au long de ce dernier se fera par référence aux articles de la loi TVA (ci-après dénommée la „LTVA“), tels que modifiés par le Projet sous avis.

Concernant l'article 56sexies, § 2, al 2 LTVA

La disposition proposée, se référant probablement aux termes utilisés dans la section précitée de la Directive 2006/112/CE, dispose que „*Les exonérations visées à l'alinéa 1er sont provisoires en ce sens qu'elles sont à régulariser lors de la sortie du régime suspensif. Deviennent cependant définitives, lors d'une livraison de biens dont la base d'imposition se détermine en vertu de l'article 28 point a) et effectuée dans un des endroits visés aux points a) à d), les exonérations de toutes les opérations ayant précédé cette livraison.*“

La Chambre de Commerce comprend que cet article régit les modalités d'acquisition du caractère définitif de l'exonération bénéficiant aux opérations effectuées sous le régime suspensif de TVA et que dès lors que les conditions de l'exonération définitive sont réunies, celle-ci porte sur l'ensemble des biens et services ayant précédé la livraison.

Dans la mesure où le terme „opérations“ pourrait porter à confusion, la Chambre de Commerce préconiserait de modifier la disposition projetée, en ajoutant nommément les opérations visées, la disposition se lisant dès lors comme suit: „*Les exonérations visées à l'alinéa 1er sont provisoires en ce sens qu'elles sont à régulariser lors de la sortie du régime suspensif. Deviennent cependant définitives, lors d'une livraison de biens dont la base d'imposition se détermine en vertu de l'article 28 point a) et effectuée dans un des endroits visés aux points a) à d), les exonérations de toutes les livraisons de biens ainsi que prestations de services ayant précédé cette livraison.*“

Concernant l'article 56sexies, § 4 LTVA

La disposition projetée indique que „*L'entrepôt TVA visé au paragraphe 2, point d), est un entrepôt autre que douanier. Il s'agit d'un endroit situé à l'intérieur du pays, agréé par l'autorité compétente aux fins du présent régime particulier suspensif de TVA.*“

Les biens soumis à accises placés dans un entrepôt fiscal au sens de la réglementation relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises sont réputés être sous le régime de l'entrepôt TVA.

Peuvent être placés sous le régime d'entrepôt TVA:

les biens dont notamment ceux énumérés à l'annexe D de la présente loi qui ne sont pas destinés à être livrés au stade du commerce de détail; (...)“

La Chambre de Commerce comprend que l'expression „... endroit situé à l'intérieur du pays ...“ permettra de mettre en oeuvre des entrepôts TVA à n'importe quel endroit situé au Luxembourg dès lors que l'autorité compétente aura donné son agrément quant à sa création. Tout assujéti pourra dès lors demander à créer un entrepôt TVA à un endroit souhaité, et ce pour les besoins de ses activités.

Cette disposition semble claire et adaptée aux objectifs poursuivis par la loi. La Chambre de Commerce relève toutefois qu'il est essentiel qu'un règlement grand-ducal vienne préciser les modalités relatives à la création de ce type d'entrepôt à brève échéance et regrette quelque peu qu'un tel projet ne lui ait pas été soumis pour avis en même temps que le présent Projet.

Finalement, la Chambre de Commerce relève en ce qui concerne l'expression „... les biens dont notamment ceux énumérés à l'annexe D de la présente loi, qui ne sont pas destinés à être livrés au stade du commerce de détail ...“ que celle-ci permet une extension du régime à d'autres biens que ceux listés dans l'annexe D et que la liste n'est dès lors pas exhaustive.

La Chambre de Commerce s'interroge toutefois sur la raison de l'omission du point 25 de l'annexe V de la Directive 2006/112/CE qui porte en l'espèce sur l'„ex 8112 92“ et l'„ex 8112 99 Indium“.

Concernant l'article 56sexies, § 12 LTVA

La Chambre de Commerce observe que la disposition proposée est libellée comme suit:

„La mise en oeuvre du régime particulier suspensif de TVA dans les endroits visés au paragraphe 2, points a) à d) se fait sous la responsabilité d'opérateurs agréés à cette fin.

Tout opérateur qui sollicite un agrément relativement à un régime d'entrepôt TVA doit être établi à l'intérieur du pays et être identifié à la TVA luxembourgeoise. L'agrément est subordonné à la preuve de la nécessité économique. Le coût de gestion et de surveillance publique doit être proportionné par rapport à l'utilité économique.“

La Chambre de Commerce comprend qu'en vue d'obtenir un agrément pour l'implémentation d'un régime suspensif, l'opérateur devra établir la nécessité économique d'une telle implémentation. La nature de la preuve à apporter pour justifier de la nécessité économique de la transaction ne semble toutefois pas assez claire.

La Chambre de Commerce recommande dès lors dans un souci de sécurité juridique qu'un règlement grand-ducal définisse dans un délai rapproché les critères gouvernant la nécessité économique ainsi que l'autorité qui sera en charge de cette appréciation.

Concernant l'article 56sexies, § 13 LTVA

La disposition proposée dispose que „Il¹ doit tenir un registre de l'ensemble des prestations de services se rapportant à la conservation et la valorisation des biens pendant toute la durée de leur séjour sous le régime suspensif jusqu'au moment de leur sortie inclusivement.“

La Chambre de Commerce comprend que le texte tel qu'actuellement libellé prévoit que les opérateurs agréés sont soumis à l'obligation de tenir un registre de l'ensemble des prestations de services se rapportant à la conservation et la valorisation des biens pendant leur séjour sous le régime suspensif.

Or, lorsque ces prestations de services seront effectuées pour le compte d'un preneur assujéti établi en dehors du Luxembourg, le lieu de taxation des prestations de service devrait être le lieu d'établissement du preneur. La Chambre de Commerce rappelle que dans le cas de preneurs établis dans un Etat membre de l'Union européenne autre que celui du prestataire, les opérateurs sont déjà tenus de déposer des états récapitulatifs relatifs aux prestations intracommunautaires de services en plus de la tenue de ce registre. Cette situation l'amène à penser que l'obligation de tenue d'un registre, en dehors des cas dans lesquels les services sont taxables à Luxembourg, contribue à alourdir inutilement les obligations administratives des opérateurs agréés.

La Chambre de Commerce recommande dès lors que l'article visant le report des services dans un registre spécial soit amendé de manière telle à ce que seules les prestations réputées localisées au Luxembourg soient reprises dans ce registre. Elle propose que le texte soit amendé de la manière suivante:

*„Il doit tenir un registre de l'ensemble des prestations de services **réputées localisées au Luxembourg** se rapportant à la conservation et la valorisation des biens pendant toute la durée de leur séjour sous le régime suspensif jusqu'au moment de leur sortie inclusivement.“*

Concernant l'article 56sexies, § 21 LTVA

Comme déjà souligné dans le cadre des considérations générales, la référence faite dans l'article 56sexies § 21 du Projet à un règlement grand-ducal, qui pourra être adopté en vue de déterminer les modalités pratiques de mise en place des régimes suspensifs de TVA, implique de l'avis de la

¹ Note de la Chambre de Commerce: il s'agit de l'opérateur agréé.

Chambre de Commerce que ce règlement grand-ducal traite les points abordés ci-dessus en vue de mettre sur pied un régime attractif pour les opérateurs.

La Chambre de Commerce préconiserait dans ce contexte que ce règlement grand-ducal soit adopté concomitamment à l'entrée en vigueur de la loi qui sera adoptée dans le cadre de la procédure législative liée au présent Projet, et ce, en vue de bénéficier d'un régime clair et adapté à la pratique dès son entrée en vigueur.

Elle observe en effet que le succès des régimes visés nécessitera une approche claire et pragmatique qui ne peut que se concevoir en concertation avec les opérateurs actifs en la matière.

*

REMARQUES FINALES

La Chambre de Commerce souhaite encore formuler quelques observations sur des points qui lui semblent nécessiter une attention particulière.

Le Projet sous avis vise à divers endroits des facultés de contrôle par l'Administration de l'Enregistrement (ci-après dénommée l'„AED“) ou par l'Administration des Douanes et Accises (ci-après dénommée l'„ADA“).

La Chambre de Commerce présume que les modalités de contrôle ainsi que les modalités de déclaration feront ici aussi l'objet de concertations avec les opérateurs actifs en la matière préalablement à leur définition afin que les mesures à instaurer soient les plus efficaces possibles.

En outre, dans un souci de sécurité juridique, il lui paraît important que les tâches et responsabilités de chaque administration soient clairement définies. En effet, en l'absence de règles claires en la matière, les acteurs économiques pourraient se trouver confrontés à des difficultés pratiques parmi lesquelles figurent, à titre d'exemple, la question de savoir dans quelle mesure l'acceptation par l'ADA des déclarations d'entrée et de sortie d'entrepôt TVA lierait l'AED, lui retirant la possibilité de remise en cause de l'exonération liée à la destination des biens en cas de contrôle TVA postérieur.

Il semble par ailleurs opportun que l'opérateur n'ait à faire face qu'à une seule autorité en cas de contrôle, à charge pour l'AED et l'ADA d'organiser une coopération entre leurs services respectifs. A cet égard, la Chambre de Commerce comprend que l'accès en ligne directe aux données se présentant sous une forme électronique, prévu à l'article 56sexies § 20, existe entre l'ADA et l'AED et n'est donc pas requis au niveau de chaque opérateur.

Il ressort de ces remarques qu'il paraît primordial qu'un règlement grand-ducal à venir définisse également dans un futur proche les domaines relevant de chacune des autorités.

Pour terminer, la Chambre de Commerce relève que le Projet ne prévoit pas de mécanisme préventif de double imposition au cas où l'entrepôt TVA serait cumulé avec un entrepôt douanier. En effet, en l'état actuel du texte, la Chambre de Commerce craint qu'une double imposition TVA ne soit pas à exclure et pourrait survenir lors de la sortie des biens des deux régimes combinés: la TVA serait due au titre de l'importation des biens, ainsi qu'au titre de la sortie des biens du régime.

La Chambre de Commerce est dès lors d'avis qu'afin d'éviter une double imposition comme le prévoit l'article 163 de la Directive 2006/112/CE², des précisions devraient également être apportées à ce sujet.

*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce marque son accord au projet de loi.

*

² L'article 163 de la Directive 2006/112/CE dispose que „Lorsque la sortie des biens des régimes ou situations visés à la présente section donne lieu à une importation au sens de l'article 61, l'Etat membre d'importation prend les mesures nécessaires pour éviter une double imposition.“

AVIS DE LA CHAMBRE DES SALARIES

(25.5.2011)

Par lettre du 24 mars 2011, Monsieur Luc Frieden, ministre des Finances, a soumis le présent projet de loi à l'avis de la Chambre des salariés.

1. Objet du projet de loi

1. Le projet de loi a pour objet de mettre en oeuvre la décision de principe prise par le Conseil de gouvernement en juillet 2010 consistant à créer sur le territoire du Grand-Duché une zone de stockage de biens de valeur, c'est-à-dire une zone franche. D'après le gouvernement, l'instauration de zones franches s'inscrit dans le contexte des mesures nécessaires au développement du pays en tant que place logistique, en instaurant, pour les besoins de la TVA, des emplacements à l'intérieur desquels peuvent être réalisées des activités sur des biens meubles corporels³ en exonération de la taxe.

2. Le projet de loi met en place un régime particulier de suspension de la TVA conformément au titre IX, chapitre 10, section 1, de la directive 2006/112/CE prévoyant, comme possibilité pour les Etats membres, des exonérations relatives aux opérations réalisées dans les entrepôts douaniers, les entrepôts autres que douaniers et les régimes similaires. Ce régime de suspension de la TVA permet, dans un endroit déterminé, le stockage, la vente et certaines prestations de services effectuées sur les biens, sans aucune obligation fiscale en matière de TVA, d'accises et de droits de douane, tant que lesdits biens restent dans cette zone franche.

3. Le régime présente un caractère essentiellement suspensif dans la mesure où les différentes exonérations n'ont d'effet que pour la durée du séjour des biens dans les emplacements couverts par le régime. L'administration fiscale contrôle les seules entrées et sorties des biens dans le régime, les éventuelles opérations de maintenance et de valorisation s'y rapportant réalisées à l'intérieur des zones de suspension n'étant fiscalement appréhendées qu'à la sortie.

4. La Directive 2006/112/CE prévoit une consultation du Comité de la TVA avant l'introduction par un Etat membre d'un tel régime suspensif de TVA dans sa législation.

Notre chambre regrette que le projet analysé soit muet quant à cette consultation.

2. Fonctionnement

5. De manière générale, la mise en oeuvre de la suspension du paiement de la TVA s'effectue comme suit:

- toutes les opérations imposables se rapportant au placement de biens dans le régime ainsi que celles réalisées par rapport à ces biens pendant leur séjour dans le régime se trouvent exonérées de la taxe;
- la sortie des biens du régime déclenche l'exigibilité de la taxe.

6. Le redevable de la TVA due en régularisation des exonérations provisoires est la personne qui fait sortir les biens du régime.

Il s'agit, en règle générale, de la personne qui dispose, au moment de la sortie, d'un titre de propriété sur les marchandises. Dans la pratique, c'est soit la personne qui a placé les biens sous le régime suspensif, soit, lorsque les biens ont fait l'objet d'une ou de plusieurs cessions à l'intérieur du régime, le dernier acquéreur des biens.

³ Les biens meubles corporels désignent les animaux et les corps qui peuvent se transporter d'un lieu à un autre, soit qu'ils se meuvent par eux-mêmes soit qu'ils ne puissent changer de place que par l'effet d'une force étrangère.

3. Exonérations

3.1. Exonération provisoire et définitive

7. Comme la finalité de la suspension n'est que de différer le paiement de la taxe, les différentes exonérations ne présentent qu'un caractère provisoire.

8. Toutefois, ce caractère provisoire de l'exonération n'est que relatif puisque

- l'exonération est bien définitive dans le chef du fournisseur ou du prestataire de l'opération. Par exemple, le peintre, qui viendra restaurer l'oeuvre d'art objet du dépôt, dans la zone franche ne facturera pas de TVA au propriétaire de ladite oeuvre et ne devra pas non plus s'en acquitter auprès de l'Administration fiscale luxembourgeoise;
- la régularisation de l'exonération ne produit ses effets que dans le seul chef du redevable de la taxe à la sortie des biens du régime suspensif.

Néanmoins, sont rendues définitives, dans le chef de ce dernier, les exonérations portant sur les opérations antérieures à la réalisation, à l'intérieur du régime, d'une livraison dont la base d'imposition est censée incorporer le coût des opérations antérieures. La disposition afférente produit ses effets par cascade, chaque livraison à l'intérieur du régime ayant pour effet de rendre définitive l'exonération de la livraison antérieure et des prestations éventuelles subséquentes.

9. Dans le régime général, chaque opération ajoutant de la valeur à un bien ou service est imposée [on taxe la valeur ajoutée]. En raison de la déductibilité, les différents assujettis sont autorisés à déduire la taxe payée en amont. La taxe finale, celle payée par le consommateur, comprend en effet tous les montants de TVA déjà payés en amont.

10. Dans le régime suspensif, il n'y a pas de taxation en amont, mais l'opérateur qui sort les biens de la zone franche est redevable de la taxe. En principe, si des opérations de valorisation ont été effectuées à l'intérieur de l'entrepôt fiscal, la valeur du bien devrait les refléter à la sortie, et le montant de TVA collecté à la sortie devrait être le même que si toutes les opérations en amont dans le régime suspensif avaient été imposées séparément.

3.2. Les biens exonérés

11. Les biens pouvant être placés sous le régime d'entrepôt TVA peuvent être classés en deux grands groupes selon qu'il s'agit d'un entrepôt douanier ou d'un entrepôt TVA autonome. L'entrepôt TVA peut en effet se greffer sur un autre type d'entrepôt suspensif ou être un entrepôt autonome ouvert aux biens d'origine communautaire.

La réglementation douanière en vigueur détermine les entrepôts douaniers. Le projet de loi sous avis définit dans son paragraphe 4 l'entrepôt TVA qui „... est un entrepôt autre que douanier. Il s'agit d'un endroit situé à l'intérieur du pays, agréé par l'autorité compétente aux fins du présent régime particulier suspensif de TVA“.

12. L'entrepôt TVA peut recueillir les biens suivants:

- les biens, dont notamment ceux énumérés à l'annexe D du projet de loi, qui ne sont pas destinés à être livrés au stade du commerce de détail;
- les marchandises des magasins dits „tax free“ situés dans la zone d'embarquement de l'aéroport du Findel;
- les marchandises destinées à la commercialisation par les opérateurs aéronautiques à bord de vols internationaux;
- les marchandises destinées à des entreprises qui les commercialisent en exonération de la taxe auprès des organisations internationales et des représentations diplomatiques et consulaires.

13. La Chambre des salariés se pose des questions sur la signification du terme „notamment“ qui figure comme tel dans le texte du projet de loi en ce qui concerne les biens du premier point de l'énumération. La CSL se rallie au Conseil d'Etat qui demande de renoncer au terme „notamment“ dans des textes législatifs.

Selon le commentaire des articles, l'annexe D du projet de loi reprend une liste minimale de biens à admettre de la directive 2006/112/CE.

En comparant la liste du projet de loi avec celle de la directive précitée, la CSL constate toutefois que le projet de loi ne reprend pas l'indium figurant sur la liste de la directive. Pour quelle raison, le projet ne le reprend pas dans son énumération?

14. Hormis cette observation formelle, notre chambre note que les biens de l'annexe D sont des denrées alimentaires (olives, pommes de terre, café, thé, céréales ...) et des matières premières (caoutchouc, laine, cuivre, nickel ...) qui souvent font l'objet de mouvements spéculatifs intenses ces derniers temps.

S'agissant de denrées périssables et/ou de biens dont le stockage nécessite un certain volume d'entrepôt, il est légitime de se demander comment ces biens pourront physiquement être présents dans l'entrepôt, en particulier s'ils changent de propriétaire rapidement dans le cadre de marchés boursiers, alors que la Directive exige que les biens exonérés de TVA soient matériellement présents dans la zone franche?

Cette obligation ne résulte d'ailleurs pas clairement du projet de loi, alors qu'elle devrait faire l'objet d'une disposition expresse.

Au vu de cette obligation, il est étonnant que l'exposé des motifs souligne que le régime proposé est l'instrument de prédilection pour les biens faisant l'objet de transactions dans les bourses de matières premières.

Cette information est répétée à différents endroits dans le projet de loi, alors que selon d'autres informations de la CSL, le régime suspensif s'appliquera surtout à des objets d'arts, des bijoux ou encore des vins à prix élevés.

4. Base d'imposition (surtout en l'absence de documents et factures)

15. Le montant de la TVA due correspond au montant de la taxe qui aurait été due si chacune des opérations provisoirement exonérées en vertu du présent article avait été taxée, auquel montant s'ajoute, le cas échéant, la TVA due sur les droits d'entrée et les droits d'accises dus à la sortie concomitante des régimes douaniers et accisiens, calculée comme si lesdits droits faisaient partie de la rémunération d'une livraison de biens soumis à ces droits.

16. A défaut de justification du coût des différentes opérations, la taxe est due à raison de la valeur normale du bien au moment de la régularisation de la taxe respectivement, en cas de sortie d'un régime suspensif douanier, à concurrence de la base d'imposition à l'importation.

5. Agrément pour créer un régime suspensif

17. La mise en oeuvre du régime particulier suspensif de TVA dans les zones exonérées se fait sous la responsabilité d'opérateurs agréés à cette fin.

18. Tout opérateur qui sollicite un agrément relativement à un régime d'entrepôt TVA doit être établi à l'intérieur du pays et être identifié à la TVA luxembourgeoise. L'agrément est subordonné à la preuve de la nécessité économique. Le coût de gestion et de surveillance publique doit être proportionné par rapport à l'utilité économique.

19. L'agrément est retiré en cas de non-respect des obligations en matière de TVA, en cas d'inactivité prolongée et en cas de retrait du régime suspensif en matière de droits de douane ou d'accises.

Cet opérateur agréé devient-il automatiquement le représentant fiscal de l'assujetti tiers non établi et non identifié à la TVA au Luxembourg, importateur de biens dans la zone franche?

Dans l'affirmative, il devrait également remplir toutes les conditions de l'agrément délivré par l'Administration de l'enregistrement et des domaines au titre de cette représentation fiscale.

Le projet de loi devrait être plus clair et plus précis quant à cette représentation fiscale et aux obligations y attachées tant pour le représentant que pour le représenté.

6. Obligation de déclaration et tenue de comptabilité

20. Les obligations de déclaration spécifiques au régime sont largement empruntées des réglementations douanière et accisienne.

Ainsi, à moins que l'agrément ne prévoie leur communication sur une base périodique, toutes entrées et sorties de biens devront être communiquées, dès leur réalisation, à l'autorité compétente. En outre, les opérateurs agréés sont astreints à la tenue d'une comptabilité-matières ainsi que de livres documentant les opérations de conservation et de valorisation se rapportant aux biens depuis leur entrée sous régime suspensif jusqu'à leur retrait de celui-ci.

Par ailleurs, l'agrément pourra prévoir la tenue de toutes autres écritures indispensables en vue d'assurer un suivi continu et ininterrompu des biens et en vue de l'établissement de la taxe due à la sortie du régime.

7. Identification à la TVA

7.1. Dispense d'identification à la TVA des prestataires de services

21. Les assujettis n'effectuant que des livraisons de biens et de prestations de services dans les endroits visés par la loi (zones franches, entrepôts douaniers et fiscaux) avec maintien d'une des situations y visées sont dispensés de s'identifier à la TVA ainsi que des obligations déclaratives y relatives.

Bien que le paragraphe 16 de l'article 56sexies introduit par le présent projet prévoit l'obligation d'émettre des factures, le paragraphe 8 prévoit également l'hypothèse du défaut de documents probants établissant le montant de la taxe. Est-ce que cette disposition ne permettra pas l'activité de sociétés non identifiées qui agissent en parfaite opacité? Sur qui pèse cette obligation de dresser une telle facture?

7.2. Les liens entre l'opérateur et les autres personnes plaçant ou retirant des biens du régime

22. Comme exposé au point 2, le redevable de la TVA due en régularisation des exonérations provisoires est la personne qui fait sortir les biens du régime.

23. Il s'agit, en règle générale, de la personne qui dispose, au moment de la sortie, d'un titre de propriété sur les marchandises. Dans la pratique, c'est soit la personne qui a placé les biens sous le régime suspensif, soit, lorsque les biens ont fait l'objet d'une ou de plusieurs cessions à l'intérieur du régime, le dernier acquéreur des biens.

24. La libération du régime de biens qu'une autre personne désire retirer du régime s'effectue moyennant la communication à l'opérateur agréé du numéro d'identification TVA luxembourgeois de cette personne.

25. Lorsque la sortie a lieu dans le chef d'une personne autre que celle qui a placé le bien sous régime suspensif, l'opérateur agréé doit se faire remettre une copie de la facture afférente à la livraison par laquelle ladite personne est entrée en possession du bien.

Lorsque les prédites conditions ne sont pas remplies, l'opérateur agréé est solidairement tenu au paiement de la taxe ensemble avec le redevable légal de celle-ci.

26. Lorsque la personne souhaitant insérer ou prélever le bien est une personne tierce non établie et non identifiée à la TVA à l'intérieur du pays et non identifiée à la TVA, l'opérateur agréé a la faculté de se substituer à elle en ce qui concerne l'accomplissement des obligations en matière de TVA.

27. D'après le commentaire des articles, même si en principe l'introduction de marchandises en provenance d'autres Etats membres dans le régime suspensif ainsi que leur prélèvement de ce régime présuppose que les opérateurs soient en possession d'un numéro d'identification TVA luxembourgeois, ceci n'est pas une obligation, étant donné qu'une telle obligation réduirait l'inté-

rêt du régime pour les opérateurs et affecterait l'efficacité de la gestion du régime par les autorités publiques compétentes.

Cette dispense d'immatriculation générale entoure ce projet de loi d'une certaine connotation négative.

28. Notre chambre se demande si tous les risques de blanchiment peuvent être évités par ces nouvelles dispositions fiscales.

Même sans aller jusqu'à parler de blanchiment, une certaine suspicion de fraude entache ce système. En effet, une question apparaît naturellement dans les esprits: le bien déposé dans la zone franche ne pourra-t-il pas être ainsi „sorti“ du patrimoine de son propriétaire et donc tenu caché face aux administrations fiscales de son pays?

Le Luxembourg risque d'être critiqué sur la place internationale de ce fait. Il devrait dès lors s'assurer que ce système offre toutes les garanties de sécurité et de transparence. Toutefois le coût généré par la mise en place de moyens humains et matériels permettant les contrôles indispensables sera-t-il alors compensé par les recettes fiscales escomptées?

Qu'en est-il des moyens de contrôle mis en place? Les autorités compétentes seront-elles dotées des moyens humains et matériels nécessaires? Le projet de loi n'est pas suffisamment explicite à ce sujet.

8. Autorités compétentes

29. L'Administration des douanes et accises est investie d'une compétence générale pour connaître de la gestion et de la surveillance du régime suspensif de TVA. L'Administration de l'enregistrement et des domaines se voit attribuer une fonction essentiellement consultative, sans préjudice du droit de pouvoir instruire de sa propre initiative des dossiers individuels. Dans l'intérêt du bon fonctionnement du régime suspensif, l'autorité compétente peut exiger de l'opérateur agréé la mise en place de toutes mesures de surveillance et de sécurisation jugées nécessaires.

9. Conclusion

30. La Chambre des salariés déplore que le projet de loi ne contienne pas de renseignements sur les déchets fiscaux ou les recettes fiscales supplémentaires attendues par la mise en place de cette modification de la législation sur la TVA.

D'autre part, il n'y a pas de données sur les perspectives en matière de créations d'emplois ni sur les zones qui seront déclarées entrepôt fiscal. Tout dépendra finalement des décisions gouvernementales. Quelle est en fait la nécessité économique dont question au paragraphe 12?

31. Au moment où le Luxembourg doit se préparer à l'abolition du secret bancaire, la CSL craint qu'une nouvelle niche fiscale ne soit créée qui n'améliorera pas nécessairement la réputation du pays.

En effet, la CSL se demande si ces dispositions ne permettent pas d'établir un écran de fumée derrière lequel peuvent agir en tout secret des opérateurs douteux et si elles ne favorisent pas dans une certaine mesure des opérations de blanchiment.

32. Vu le manque d'informations concrètes quant au fonctionnement de ce régime et aux risques qui l'entourent, la CSL ne peut donner son accord au projet de loi en son état actuel, sans précision et garantie supplémentaires.

Luxembourg, le 25 mai 2011

Pour la Chambre des salariés,

La Direction
René PIZZAFERRI
Norbert TREMUTH

Le Président
Jean-Claude REDING

AVIS DE LA CHAMBRE DES FONCTIONNAIRES ET EMPLOYES PUBLICS

(18.5.2011)

Par dépêche du 24 mars 2011, Monsieur le Ministre des Finances a demandé, „dans les meilleurs délais“ bien évidemment, l’avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur le projet de loi spécifié à l’intitulé.

Le projet en question a pour objet l’instauration d’un régime de suspension de la TVA.

Basée sur la directive 2006/112/CE, titre IX, chapitre 10, section 1, cette mesure particulière consiste à exonérer de la TVA certaines opérations spécifiques dans le but de promouvoir le Grand-Duché de Luxembourg en tant que place logistique.

A noter que le terme „*exonération*“ est utilisé dans le contexte du projet de loi sous avis dans un sens qui diffère de celui qu’il a dans le régime général de la TVA, où il correspond à un affranchissement définitif de la taxe, l’exonération dont question dans le présent projet n’étant en effet que provisoire.

Etant donné qu’il existe également des régimes suspensifs en matière de droits d’entrée ainsi qu’en matière d’accises, la création d’un régime suspensif en matière de TVA permet un alignement dans le temps de l’exigibilité des différents impôts; ils sont à régler en même temps.

L’exigibilité de la TVA n’étant que suspendue, les biens exonérés y sont néanmoins soumis lors de leur sortie de l’emplacement couvert par le régime. A l’intérieur de la zone exonérée, ni les opérations de maintenance et de valorisation, ni les éventuelles cessions de biens ne déclenchent l’exigibilité de la taxe.

Les intérêts du régime suspensif sont multiples:

- en matière de commerce international, les opérateurs n’ont plus besoin de préfinancer la taxe et les marchandises d’origine communautaire sont traitées de la même façon que celles d’origine extracommunautaire;
- la gestion des marchandises se trouve simplifiée par le fait que les droits d’entrée, d’accises et de TVA deviennent exigibles en même temps, à savoir lors de la sortie des biens du régime suspensif;
- les transactions en chaîne sont facilitées; l’effet secondaire en est une rationalisation des ressources étatiques puisque l’administration n’a qu’à considérer la seule opération qui fait sortir les biens du régime;
- les risques de fraude en matière de TVA se trouvent réduits: comme aucune TVA n’est due à l’intérieur du régime, il n’y a pas non plus d’ouverture d’un droit à déduction;
- finalement, le régime suspensif devrait contribuer au développement d’activités de distribution sur le territoire national.

En pratique, le régime suspensif de la TVA est exercé à l’intérieur d’un emplacement géographique, étroitement défini et délimité.

Dans le même ordre d’idées, le cercle des opérateurs économiques autorisés à bénéficier du régime suspensif est soumis à conditions. Alors que la détention d’un agrément d’entrepôt fiscal entraîne l’assujettissement, de plein droit, au régime suspensif en matière de TVA, toute autre personne projetant d’obtenir l’agrément en question est obligée à se soumettre à une procédure d’agrément.

C’est l’Administration des douanes et accises qui sera chargée de la gestion du régime TVA en question, étant donné son expérience en matière de régimes suspensifs douaniers et accisiens.

Les opérateurs agréés sont obligés à tenir une comptabilité-matières ainsi que des livres documentant toute opération relative aux biens visés, depuis leur entrée jusqu’à leur sortie du régime suspensif.

Les opérations de placement de biens dans le régime sont exonérées de TVA, que ce placement soit effectué à la suite d’une livraison par un fournisseur national, d’une acquisition intracommunautaire ou d’une importation de biens. A noter que cette exonération s’étend également aux prestations de services liées aux livraisons et acquisitions exonérées.

Le redevable de la taxe est la personne qui fait sortir les biens du régime suspensif.

L'exposé des motifs affirme que le projet sous avis prévoit que tout assujetti tenu de déclarer des opérations se rapportant au régime suspensif est tenu de remplir ses obligations déclaratives par voie électronique via le système „eTVA“.

Or, ledit système est propre à l'Administration de l'enregistrement et des domaines, qui n'a cependant qu'un rôle consultatif dans le cadre du régime suspensif TVA. L'autorité compétente en la matière étant l'Administration des douanes et accises, il y a lieu de se demander comment cette dernière pourrait assurer la gestion par un outil informatique appartenant à une autre administration, à moins que l'extension de l'accès en question ne soit sous-entendue.

L'Administration des douanes et accises peut se faire assister par l'Administration de l'enregistrement et des domaines à chaque fois qu'elle l'estime nécessaire. Vice-versa, l'Administration de l'enregistrement et des domaines peut prendre l'initiative d'une instruction. La Chambre des fonctionnaires et employés publics estime que l'assistance en question constitue une approche pragmatique dans la mesure où elle tient compte du fait que la TVA fait partie des attributions de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, interlocuteur idéal en la matière.

Le projet prévoit par ailleurs qu'un règlement grand-ducal peut préciser les modalités de mise en oeuvre du régime suspensif de TVA. La Chambre est d'avis que le règlement grand-ducal en question devrait être pris à court terme afin d'éliminer dès le début toutes incertitudes relatives à l'application pratique du régime et, partant, garantir un bon fonctionnement à tous les intervenants, fonctionnaires et opérateurs-clients. Elle regrette d'ailleurs qu'un projet n'en soit pas déjà élaboré et joint au dossier.

En conclusion, la Chambre des fonctionnaires et employés publics tient à relever qu'elle ne peut que saluer la mise en place de mesures visant à valoriser la place économique luxembourgeoise et profitant, de manière indirecte, à ses ressortissants, et elle se déclare en conséquence d'accord avec le projet lui soumis pour avis.

Ainsi délibéré en séance plénière le 18 mai 2011.

Le Directeur,
G. MULLER

Le Président,
E. HAAG

