

Objet: Projet de loi n° 6470

- **portant transposition :**
 - **de l'article 4 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 de services;**
 - **de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation;**
- **modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. (4021MCE_TAN)**

Saisine : Ministre des Finances (28 août 2012)

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

L'objet du projet de loi sous avis (ci-après dénommé le « Projet ») est de transposer dans la législation nationale:

- l'article 4 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 (ci-après dénommée la «Directive 2008/8/CE») modifiant la directive 2006/112/CE (ci-après dénommée la «Directive 2006/112/CE») en ce qui concerne le lieu des prestations de services;
- la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 (ci-après dénommée la «Directive 2010/45/UE») modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation.

Accessoirement, le Projet vise à mieux aligner certains articles modifiés de la loi TVA du 12 février 1979 (ci-après dénommée la «Loi TVA») sur la structure et les dispositions correspondantes de la Directive 2006/112/CE.

RESUME SYNTHETIQUE

L'objet du projet de loi sous avis est de transposer l'article 4 de la Directive 2008/8/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, ainsi que la Directive 2010/45/UE en ce qui concerne les règles de facturation (article I). Accessoirement, le Projet vise à mieux aligner certains articles modifiés de la Loi TVA sur la structure et les dispositions correspondantes de la Directive 2006/112/CE en vue de modifications futures (article II).

En ce qui concerne les modifications de la Directive 2008/8/CE relatives au lieu des prestations de services, transposables pour 2013, celles-ci visent le lieu des prestations de **location de longue durée de moyens de transport** effectuées à des **personnes non assujetties**. A partir du 1^{er} janvier 2013, le lieu d'imposition de ces services se situera ainsi à l'endroit où la personne non assujettie preneur du service est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle, respectivement, pour les locations de longue durée de bateaux de plaisance, à l'endroit satisfaisant à la double condition de la mise à disposition effective du bateau et de la présence du siège ou d'un établissement stable du prestataire.

En ce qui concerne les modifications introduites par la Directive 2010/45/UE relatives aux règles de facturation, il s'agit pour l'essentiel de (i) l'abolition des différences de traitement entre les factures papier et les factures électroniques, de (ii) la clarification et de l'harmonisation des règles relatives à l'exigibilité de la TVA sur les livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens pour permettre un échange d'informations entre Etats membres plus rapide afin de lutter plus efficacement contre la fraude à la TVA. Finalement, cette directive introduit aussi (iii) la faculté pour les Etats membres de reporter le droit à déduction des assujettis prenant part à un régime facultatif de comptabilité de caisse destiné à simplifier le paiement de la taxe pour les petites entreprises.

La Chambre de Commerce accueille favorablement toutes ces simplifications administratives, tout particulièrement en ce qui concerne l'abolition de la différence de traitement entre les factures papier et électroniques et l'adaptation de la définition de la facture électronique pour tenir compte de l'évolution constante, aussi bien des moyens techniques de transmission, que des comportements des opérateurs. Elle salue également le fait que sera désormais acceptée comme facture électronique toute facture qui contient les mentions et informations exigées par la Loi TVA, quels que soient le mode de transmission et le format de fichier transmis.

La Chambre de Commerce est également favorable à l'harmonisation introduite par la Directive 2010/45/UE qui met en place des règles claires permettant de déterminer l'Etat membre dont les règles de facturation s'appliquent dans le cas des livraisons de biens ou des prestations de services soumises à la TVA. La Chambre de Commerce souhaiterait cependant dans un souci de clarification proposer une légère modification de l'article 63 paragraphe 3 afin d'éviter un écueil qui pourrait survenir au sujet des livraisons de biens ou des prestations de services faites par un fournisseur ou prestataire de services établi en dehors de l'Union européenne. Elle suggère par conséquent l'ajout des termes soulignés dans ledit article:

« La facturation est soumise aux règles déterminées par la présente loi lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée à l'intérieur du pays conformément aux dispositions du chapitre II.

Par dérogation à l'alinéa 1:

*1° la facturation n'est pas soumise aux règles déterminées par la présente loi lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée à l'intérieur du pays, elle est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays **mais qui est établi dans un autre Etat membre** ou (...); »*

La Chambre de Commerce souhaite finalement, en ce qui concerne la disposition transitoire (article III), qu'un délai raisonnable soit octroyé aux assujettis soumis à la date d'entrée en vigueur de la présente loi au régime d'imposition d'après les recettes (prévu au règlement grand-ducal du 22 décembre 1979 ayant trait à l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée) et qui doivent procéder à une régularisation au 1^{er} janvier 2013 pour éviter de les mettre en difficulté.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce marque son accord au projet de loi, sous réserve de la prise en compte de ses observations.

Appréciation du projet de loi :

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

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

- *Observation préalable :*

En ce qui concerne le volet du Projet qui a trait à la transposition de l'article 4 de la Directive 2008/8/CE, l'exposé des motifs rappelle que cette directive modifie la Directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services et qu'elle comporte plusieurs échéances de transposition, à savoir le 1^{er} janvier 2009, le 1^{er} janvier 2010 (mesures communément appelée « Paquet TVA »), le 1^{er} janvier 2011 et le 1^{er} janvier 2013.

Une dernière étape portant sur des mesures concernant les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties devra encore être transposée pour le 1^{er} janvier 2015.

Afin de ne pas surcharger le travail législatif, il a été décidé de légiférer progressivement en fonction des différentes échéances retenues par ladite Directive 2008/8/CE, de sorte que seules les dispositions devant entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2013 font l'objet du présent Projet.

Commentaire des articles

Concernant l'article I

Les modifications transposables pour 2013 visent les règles régissant le lieu des prestations de **location de longue durée de moyens de transport** effectuées à des **personnes non assujetties**. Par longue durée, il y a lieu d'entendre une période dépassant quatre-vingt-dix jours pour un moyen de transport maritime et trente jours pour tout autre moyen de transport.

Ainsi, jusqu'au 31 décembre 2012, ces services sont imposés à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique respectivement, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, à l'endroit où cet établissement stable est situé.

A partir du 1^{er} janvier 2013, le lieu d'imposition de ces services se situera à l'endroit où la personne non assujettie preneur du service est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle, respectivement, pour les locations de longue durée de bateaux de plaisance, à

l'endroit satisfaisant à la double condition de la mise à disposition effective du bateau et de la présence du siège ou d'un établissement stable du prestataire.

La Chambre de Commerce note qu'il s'agit de la transposition pure et simple de la quatrième étape de la Directive 2008/8/CE en ce qui concerne le lieu de prestations de services. Elle n'a pas d'observations particulières à formuler à cet égard.

Concernant l'article II

Ainsi que le relève le commentaire du Projet au sujet de l'article II, la Directive 2010/45/UE comporte trois volets essentiels à transposer et qui portent sur :

- la simplification et l'harmonisation des règles et obligations en matière de facturation, avec l'abolition des différences de traitement entre les factures papier et les factures électroniques;
- la clarification et l'harmonisation des règles relatives à l'exigibilité de la TVA sur les livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens pour permettre un échange d'informations entre Etats membres plus rapide afin de lutter plus efficacement contre la fraude à la TVA;
- la faculté, pour les Etats membres, de reporter le droit à déduction des assujettis prenant part à un régime facultatif de comptabilité de caisse destiné à simplifier le paiement de la taxe pour les petites entreprises¹ jusqu'à la date où les assujettis effectuent le paiement correspondant en faveur de leurs fournisseurs/prestataires, pour autant qu'ils soient autorisés à repousser jusqu'à la réception du paiement le moment où la taxe devient exigible dans leur chef sur les opérations effectuées en aval.

La Chambre de Commerce salue les simplifications administratives, tout particulièrement en ce qui concerne l'abolition de la différence de traitement entre les factures papier et électroniques, ainsi que le réaménagement d'une partie de la Loi TVA suite aux modifications apportées notamment en matière de fait générateur et d'exigibilité de la taxe. Ce réaménagement présente en effet l'avantage de mieux aligner, de manière structurelle, les dispositions afférentes sur les dispositions correspondantes de la Directive 2006/112/CE et de rendre, au vu d'actuelles et de futures propositions de directive, les adaptations des articles en cause plus faciles. Elle note cependant qu'il s'agit de changements importants auxquels il y a lieu de s'habituer dans un premier temps.

Ad paragraphe (11)

Comme l'explique le commentaire du paragraphe (11) de l'article II, la Directive 2010/45/UE « vise à assurer un parallélisme entre l'obligation du fournisseur de bien ou du prestataire de services d'émettre une facture et celle de l'acquéreur du bien ou du preneur du service de détenir une facture valide pour pouvoir exercer son droit à déduction.

Le Grand-Duché de Luxembourg fait actuellement usage de l'option offerte par la directive de ne pas exiger l'existence d'une facture valide pour faire valoir le droit à déduction en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de biens, et n'impose pas cette condition pour les prestations de services pour lesquelles l'assujetti est le redevable de la taxe. Il a été jugé opportun, dans le cadre de la lutte contre la fraude, d'exiger dorénavant la détention, par l'assujetti qui fait valoir le droit à déduction, d'une facture établie conformément aux dispositions en matière de TVA, que ce soient celles du Grand-Duché de Luxembourg ou

¹Il s'agit d'entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas cinq cent mille euros, seuil pouvant être relevé à deux millions d'euros après consultation du Comité de la TVA.

celles d'un autre Etat membre, la facture étant un instrument important pour prouver l'existence d'une opération. »

La Chambre de Commerce accueille favorablement ces mesures de lutte contre la fraude qui clarifient les conditions du droit à déduction. Elle souhaite relever, dans ce contexte, deux arrêts récents de la Cour de justice de l'Union européenne (affaires jointes C-80/11 et C-142/11 du 21 juin 2012, Mahagében Dávid, arrêts non encore publiés) qui, même s'ils se réfèrent à certaines dispositions amendées par la Directive 2010/45/UE, conservent toute leur actualité. La Cour, troisième chambre, y a dit pour droit:

- « 1) *Les articles 167, 168, sous a), 178, sous a), 220, point 1, et 226 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique nationale en vertu de laquelle l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire du montant de la taxe sur la valeur ajoutée dont il est redevable le montant de la taxe due ou acquittée pour les services qui lui ont été fournis, au motif que l'émetteur de la facture afférente à ces services, ou l'un de ses prestataires, a commis des irrégularités, sans que cette autorité établisse, au vu d'éléments objectifs, que l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par ledit émetteur ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de prestations.*
- 2) *Les articles 167, 168, sous a), 178, sous a), et 273 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique nationale en vertu de laquelle l'autorité fiscale refuse le droit à déduction au motif que l'assujetti ne s'est pas assuré que l'émetteur de la facture afférente aux biens au titre desquels l'exercice du droit à déduction est demandé avait la qualité d'assujetti, qu'il disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il avait rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, ou au motif que ledit assujetti ne dispose pas, en plus de ladite facture, d'autres documents de nature à démontrer que lesdites circonstances sont réunies, bien que les conditions matérielles et formelles prévues par la directive 2006/112 pour l'exercice du droit à déduction soient réunies et que l'assujetti ne disposât pas d'indices justifiant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude dans la sphère dudit émetteur. »*

Il en résulte que, dès lors que l'assujetti est en présence d'une facture valide, il ne peut être exigé de l'assujetti souhaitant exercer son droit à déduction qu'il vérifie l'absence d'irrégularités ou de fraude au niveau des opérateurs situés en amont. Le droit à déduction ne peut donc lui être refusé, à moins qu'il ne soit établi qu'il ait su ou dû savoir qu'une fraude avait été commise. Ainsi, les « *autorités fiscales des Etats membres ne peuvent transférer aux assujettis les missions de contrôle qui leur ont été confiées et prétexter un manquement dans l'exécution de ces missions pour leur refuser l'exercice du droit à déduction* »².

Ad paragraphe (21)

La Chambre de Commerce salue la simplification administrative issue de l'adaptation de la définition de la facture électronique pour tenir compte de l'évolution constante aussi bien des moyens de transmission utilisés que du comportement des opérateurs. Le commentaire du paragraphe (21) de l'article II dispose en effet qu'est « *désormais accepté comme facture électronique toute facture qui contient les mentions et informations exigées à l'article 63 de la loi TVA projeté, quel que soit le mode de transmission et le format de fichier transmis* ».

² Journal de droit européen, 2012, p.234.

La Chambre de Commerce salue en outre l'harmonisation introduite par la Directive 2010/45/UE qui met en place des règles claires permettant de déterminer l'Etat membre dont les règles de facturation s'appliquent dans le cas des livraisons de biens ou des prestations de services soumises à la TVA. Ces règles qui ont trait aux règles de facturation concernant l'émission, le contenu ou la simplification des factures, visent à offrir aux entreprises la sécurité juridique que toute facture établie conformément aux dispositions de la Directive 2006/112/CE est acceptée dans tous les Etats membres comme telle, et notamment en ce qui concerne le droit à déduction de la taxe en amont. Jusqu'à présent subsistaient en effet des interprétations divergentes en la matière que la Directive 2010/45/UE a pour mérite de supprimer.

La Chambre de Commerce souhaiterait cependant dans un souci de clarification proposer une légère modification de l'article 63 paragraphe 3 de la Loi TVA.

Le commentaire du paragraphe (21) dispose en effet que « *La facturation de livraisons de biens ou de prestations de services effectuées par des opérateurs établis en dehors de l'Union européenne et imposables sur le territoire TVA de l'Union européenne est toujours soumise à la règle de base (Etat membre dans lequel les livraisons de biens ou les prestations de services sont effectuées)* », ce qui est conforme à l'article 219bis de la Directive 2006/112/CE, telle que modifiée par la Directive 2010/45/UE.

Selon l'article 219bis précité, tel qu'il sera applicable à partir du 1^{er} janvier 2013, la facturation de livraisons de biens ou de prestations de services effectuées par des opérateurs établis en dehors de l'Union européenne et imposables sur le territoire TVA de l'Union européenne sera toujours soumise à la règle de base, c'est-à-dire que la facturation sera soumise aux règles applicables dans l'Etat membre dans lequel la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée.

L'article 63 paragraphe 3 de la Loi TVA dispose cependant, dans sa version projetée, que:

« La facturation est soumise aux règles déterminées par la présente loi lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée à l'intérieur du pays conformément aux dispositions du chapitre II.

Par dérogation à l'alinéa 1:

1° la facturation n'est pas soumise aux règles déterminées par la présente loi lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée à l'intérieur du pays, elle est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays ou (...); »

Or, en appliquant la règle telle que projetée, la facturation d'une livraison de bien ou d'une prestation de services réputée être effectuée à l'intérieur du pays par un assujetti établi en dehors de l'Union européenne – et qui n'est donc pas établi à l'intérieur du pays - ne serait donc pas soumise aux règles luxembourgeoises. Ceci n'est certainement pas l'intention des auteurs.

La Chambre de Commerce suggère dès lors, pour éviter cet écueil, de modifier le paragraphe 3 de l'article 63 de la Loi TVA comme suit :

« La facturation est soumise aux règles déterminées par la présente loi lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée à l'intérieur du pays conformément aux dispositions du chapitre II.

Par dérogation à l'alinéa 1:

1° la facturation n'est pas soumise aux règles déterminées par la présente loi lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée à l'intérieur du pays, elle est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays **mais qui est établi dans un autre Etat membre** ou (...); »

Concernant l'article III

Suivant l'article III du Projet sous avis, « L'assujetti soumis à la date d'entrée en vigueur de la présente loi au régime d'imposition d'après les recettes prévu au règlement grand-ducal du 22 décembre 1979 ayant trait à l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée, doit, au premier janvier 2013, régulariser la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance en vertu de l'article 48, paragraphe 2, point a), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée telle qu'elle était applicable avant l'entrée en vigueur de la présente loi, si cette taxe n'a pas été payée au fournisseur du bien ou au prestataire de service au moment de l'entrée en vigueur de la présente loi. »

Ceci est justifié comme suit par le commentaire qui prévoit quant à lui que « Les assujettis soumis avant l'entrée en vigueur des dispositions prévues au présent projet de loi au régime d'imposition d'après les recettes ont par conséquent déduit, jusqu'au moment de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions projetées, la taxe leur facturée. Pour éviter le risque qu'une déduction déjà opérée (au moment où la taxe a été facturée) le soit une deuxième fois sur base des nouvelles dispositions (au moment où la taxe est payée au fournisseur de biens respectivement au prestataire de services), la taxe déduite, mais non encore payée au moment de l'entrée en vigueur de la présente loi telle que projetée, doit être régularisée dans le chef de l'assujetti qui a fait valoir ce droit à déduction. »

Comprenant le souci de vouloir éviter une double déduction et donc les conséquences néfastes pour les droits du Trésor, la Chambre de Commerce demande cependant, au regard du changement de régime projeté et des montants conséquents qui peuvent le cas échéant être en jeu, à ce qu'un délai raisonnable soit octroyé aux assujettis visés afin de procéder à la régularisation requise et d'éviter de les mettre en difficulté à leur tour.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce marque son accord au projet de loi, sous réserve de la prise en compte de ses observations.

TAN/MCE/PPA