

**Objet : Projet de loi n°6642**

- portant transposition de l'article 5 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 ;
- modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. (4203TAN\_MCE)

*Saisine : Ministre des Finances  
(14 janvier 2014)*

<b>AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE</b>
---------------------------------------

Le projet de loi sous avis a pour objet, d'une part (i) de transposer dans la législation nationale de l'article 5 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 (ci-après la « Directive 2008/8/CE ») et, d'autre part (ii) de modifier certaines dispositions de la loi TVA aux fins de leur actualisation d'un point de vue essentiellement technique, tout comme pour tenir compte d'une recommandation spécifique de Madame la Médiateure.

### **RESUME SYNTHETIQUE**

Le premier volet du projet de loi sous avis a pour objet de transposer dans la législation nationale l'article 5 de la Directive 2008/8/CE.

Les règles déterminant le lieu des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi que des services fournis par voie électronique par des assujettis établis dans l'Union européenne à des personnes non assujetties établies dans ladite Union européenne sont ainsi modifiées : à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015, ces prestations de services seront soumises à la TVA de l'Etat membre où réside le destinataire desdites prestations de services et non plus dans l'Etat membre du prestataire de services.

Pour des raisons de simplification administrative, la possibilité de désigner un Etat membre d'identification en tant que point de contact électronique unique (ci-après « Guichet unique ») pour l'identification de l'assujetti, la déclaration et la collecte de l'impôt est par ailleurs introduite. Ceci évite qu'un assujetti communautaire effectuant les prestations de services visées dans plusieurs Etats membres ne doive se soumettre à des formalités administratives dans chacun de ces Etats.

En ce qui concerne le second volet du projet de loi, il a pour objet de modifier certaines dispositions de la loi TVA aux fins de leur actualisation d'un point de vue essentiellement technique, tout comme pour tenir compte d'une recommandation spécifique de Madame la Médiateure.

La Chambre de Commerce n'a pas d'observations particulières à formuler quant à la transposition de l'article 5 de la Directive 2008/8/CE qui ne laisse aucune marge d'appréciation aux Etats membres.

Elle saisit toutefois l'occasion pour mettre en exergue certaines conséquences pratiques que suscitera la mise en œuvre des nouvelles dispositions, notamment en termes de délais de dépôt de déclarations TVA et de paiement des sommes afférentes, ou encore en terme de taux de change. En effet, les modalités liées à l'instauration du Guichet unique entraîneront certaines discordances par rapport aux pratiques existant par ailleurs en matière de TVA. Celles-ci semblent néanmoins inévitables.

La Chambre de Commerce en appelle par ailleurs à ce que certaines petites clarifications soient introduites dans les dispositions projetées et que des précisions soient apportées d'un point de vue pratique pour assurer une plus grande sécurité juridique tant aux assujettis qu'aux spécialistes de la TVA. Ces aspects et ceux qui précèdent seront détaillées dans le commentaire des articles.

Enfin, eu égard au fait que les nouvelles dispositions généreront des pertes de recettes considérables pour le Luxembourg à court et à moyen terme, la Chambre de Commerce réitère les recommandations faites à l'occasion des avis budgétaires qu'elle a émis en 2013 et très récemment en 2014<sup>1</sup>, ainsi que les pistes de réflexions relevées dans son Actualité et tendances n°14 d'octobre 2013 intitulé « Réformer les transferts sociaux pour plus d'équité et d'efficience » et dans son Actualité et tendances n°15 de novembre 2013 intitulé « Entreprise Luxembourg 3.0 – Un plan AAA pour le Luxembourg : Ambition, Anticipation, Assainissement ».

\* \* \*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure d'approuver le projet de loi sous réserve de ses observations.

#### **Appréciation du projet de loi :**

Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	-
Impact financier sur les entreprises	-
Transposition de directive	+
Simplification administrative	+/- <sup>2</sup>
Impact sur les finances publiques	-- <sup>3</sup>
Développement durable	-

Légende :

++	:	très favorable
+	:	favorable
0	:	neutre
-	:	défavorable
--	:	très défavorable

<sup>1</sup> Avis du 14 novembre 2012 relatif au projet de loi n°6500 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2013 (4036TCA/WMR) et avis du 27 mars 2014 relatif au projet de loi n°6666 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2014 (4226WMR/CCH).

<sup>2</sup> L'instauration du Guichet unique constitue certes une mesure de simplification administrative. Le pendant en est toutefois que des déclarations TVA devront être déposées, ainsi que les impôts afférents payés à un rythme rapproché.

<sup>3</sup> L'impact négatif sur les finances publiques est considérable ainsi qu'il en résulte de la fiche financière jointe au projet de loi sous avis.

## Considérations générales

En ce qui concerne le premier volet, à savoir la transposition de l'article 5 de la Directive 2008/8/CE, la Chambre de Commerce reprend l'exposé des motifs selon lequel : « les règles déterminant le lieu des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi que des services fournis par voie électronique par des assujettis établis dans l'Union européenne à des personnes non assujetties établies dans ladite Union » sont modifiées par le projet de loi sous avis. En effet, « (a)lors que, jusqu'à présent, ces prestations de services étaient imposables au lieu d'établissement du prestataire, elles seront, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2015, imposables dans l'Etat membre d'établissement du destinataire non assujetti. Afin d'éviter qu'un assujetti communautaire effectuant de telles prestations de services dans plusieurs Etats membres doive se soumettre à des formalités administratives dans chacun de ces Etats, il lui est donné la possibilité de désigner un Etat membre d'identification en tant que point de contact électronique unique pour l'identification de l'assujetti, la déclaration et la collecte de l'impôt, par analogie avec le régime particulier dont disposent déjà les assujettis établis en dehors de l'Union européenne effectuant des prestations de services fournis par voie électronique à des personnes non assujetties établies dans l'Union européenne, ce dernier régime étant d'ailleurs, à partir de 2015, corrélativement étendu aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision. »

S'agissant d'une transposition fidèle de l'article 5 de la Directive 2008/8/CE que la Chambre de Commerce salue, aucune observation particulière n'est à formuler en dehors des suggestions mineures de clarification exposées dans le cadre du commentaire des articles.

La Chambre de Commerce salue également l'introduction - suite à une recommandation de Madame la Médiateur - d'un relevé de forclusion qui pourra permettre à des assujettis forclos d'exercer une réclamation contre un bulletin de rectification ou de taxation d'office parce qu'ils n'ont pas introduit une réclamation dans le délai légal alors qu'ils ont été, sans faute de leur part, dans l'impossibilité d'agir.

S'agissant des conséquences de la mise en œuvre pratique des dispositions communautaires, tout en étant consciente que la marge d'appréciation est très réduite, pour ne pas dire nulle, la Chambre de Commerce souhaite toutefois attirer l'attention sur quelques points qui pourraient poser des difficultés et qui seront développés dans le cadre du commentaire des articles. A ce stade la Chambre de Commerce retient toutefois déjà que le projet de loi instaurant les principes de base du Guichet unique tel que défini ci-dessus ne saurait régler toutes les difficultés pratiques. Ainsi, afin de réduire l'insécurité juridique sur certains points, la Chambre de Commerce préconiserait que des clarifications soient apportées dans le cadre de règlements grand-ducaux notamment. Il en va ainsi entre autres en ce qui concerne :

- les critères d'identification que l'administration fiscale considérerait comme suffisants pour déterminer le lieu où le consommateur est établi, a son adresse permanente ou réside de manière habituelle ;
- les modalités de retrait volontaire du système de Guichet unique, les critères de non respect systématique quant au régime du Guichet unique ou encore les périodes d'attente ;

- les corrections de déclarations basées sur le Guichet unique. Il s'agit plus particulièrement de l'article 61 du Règlement UE N° 967/2012 du 9 octobre 2012. En effet la Chambre de Commerce donne à considérer que tout ajustement, en ce compris des notes de crédit émises à un stade ultérieur, doit être effectué par le biais d'une correction de la déclaration Guichet unique initiale et non par le dépôt d'une déclaration rectificative ultérieure. Ceci génère des modifications récurrentes des déclarations TVA déposées dans le cadre du régime Guichet unique, ce qui constitue une charge de travail accrue et est d'une plus grande complexité.

Rappelant qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015, les prestations de services visées seront soumises à la TVA de l'Etat membre où est situé le consommateur des prestations de services fournies, la Chambre de Commerce relève que la fiche financière jointe au projet de loi fait état de plusieurs scénarios quant à l'évolution des recettes en 2015 et 2016. A noter que si une entreprise passe par le Guichet unique dans un Etat membre, celui-ci peut garder en 2015 et 2016 30% des recettes TVA générées par les prestations de services fournies aux utilisateurs situés dans un autre pays de l'Union européenne, ensuite 15% en 2017 et 2018, puis 0% à partir de 2019.

La fiche financière relève aussi que : *«Les pertes minimales et les pertes maximales dépendent du nombre d'entreprises présentes actuellement à Luxembourg qui décident d'utiliser ou de ne pas utiliser le guichet unique à Luxembourg. De manière générale, les estimations des pertes budgétaires en 2015 et 2016 dépendent de l'évolution des recettes en 2014.»*

Que l'on se situe dans un scénario optimiste (où toutes les entreprises présentes au Luxembourg restent dans le Guichet unique) ou un scénario pessimiste (où aucune des entreprises présentes au Luxembourg ne resterait dans le Guichet unique) les estimations de pertes sont colossales pour le pays. Ainsi, sans vouloir entrer dans le détail des mesures prônées à maintes reprises par la Chambre de Commerce, fût-ce à l'occasion des avis budgétaires récents<sup>4</sup> ou dans des récentes publications Actualité et Tendances<sup>5</sup>, la Chambre de Commerce ne peut que réitérer avec force les recommandations faites à ces occasions.

### Commentaire des articles

#### - *Observation préalable :*

D'une manière générale, la Chambre de Commerce préconiserait de toujours mentionner le Titre de la Directive 2008/8/CE auquel il est référé. Le projet de loi ne mentionne en effet en l'état que le chapitre auquel il est renvoyé.

#### **Article I paragraphe (5) (article 56quinquies (8) et (12) projeté)**

Le projet de loi prévoit que l'assujetti identifié dans le cadre du Guichet unique est tenu de déposer, pour chaque trimestre civil, par voie électronique une déclaration de TVA, que des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services

<sup>4</sup>Avis du 14 novembre 2012 relatif au projet de loi n°6500 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2013 (4036TCA/WMR) et avis du 27 mars 2014 relatif au projet de loi n°6666 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2014 (4226WMR/CCH).

<sup>5</sup> Voir Actualité et tendances n°14 d'octobre 2013 intitulé *« Réformer les transferts sociaux pour plus d'équité et d'efficacité »* et Actualité et tendances n°15 de novembre 2013 intitulé *« Entreprise Luxembourg 3.0 – Un plan AAA pour le Luxembourg : Ambition, Anticipation, Assainissement »*.

électroniques aient été fournis ou non. La déclaration doit être déposée dans les vingt jours qui suivent l'expiration de la période imposable visée par la déclaration. Par ailleurs, l'assujetti est tenu d'acquitter la TVA lorsqu'il dépose sa déclaration, c'est-à-dire au plus tard à l'expiration du délai dans lequel la déclaration doit être déposée.

L'assujetti ayant opté pour le système du Guichet unique est par voie de conséquence tenu de **déposer une déclaration trimestrielle et de payer la TVA** afférente **au plus tard le vingtième jour suivant chaque trimestre**, à savoir respectivement au plus tard le 20 avril, le 20 juillet, le 20 octobre ou encore le 20 janvier de l'année suivante. Aucune possibilité de demander une extension de délai ne semble prévue.

A noter, par comparaison à l'assujetti qui a choisi de s'identifier dans chaque Etat membre de consommation des services fournis, que le régime du Guichet unique pourrait ainsi (i) soit permettre d'optimiser le préfinancement de la TVA par l'assujetti (dès lors que les déclarations et paiements de la TVA afférente ont lieu sur base mensuelle dans l'Etat membre de consommation) ou (ii) au contraire provoquer un préfinancement de la TVA par celui-ci (dès lors que les déclarations et paiements de la TVA afférente ont lieu sur base annuelle dans l'Etat membre de consommation).

Le même commentaire vaut *mutatis mutandis* dans le cadre des délais instaurés par l'article I paragraphe (6) (*article 56sexies (6) et (9) projeté*).

#### **Article I paragraphe (6) (*article 56sexies (3) et (8) projeté*)**

Concernant le point 3. du paragraphe (6) de l'article I (article 56sexies 3. projeté), la Chambre de Commerce suggère de clarifier la phrase de la manière suivante : « *Tout assujetti non établi dans l'Etat membre de consommation et qui n'a pas établi le siège de son activité économique dans la Communauté mais qui dispose d'un établissement stable au Luxembourg et choisit le Luxembourg comme Etat membre d'identification,<sup>6</sup> fournit des prestations de services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à une personne non assujettie qui est établie dans l'Etat membre de consommation, y a son domicile ou sa résidence habituelle, est autorisé à se prévaloir du présent régime particulier à condition de ne pas se prévaloir simultanément dans un autre Etat membre du régime particulier tel que prévu par le Titre XII, chapitre 6 (...).* »

Concernant le point 8. du paragraphe (6) de l'article I (article 56sexies 8. projeté), le projet de loi sous avis prévoit que : « *La déclaration de TVA est libellée en euros.*

*Si d'autres monnaies ont été utilisées pour la prestation de services, l'assujetti non établi dans l'Etat membre de consommation applique, pour remplir la déclaration de TVA, le taux de change en vigueur le dernier jour de la période imposable déclarée. Le change est effectué par application des taux de change publiés par la Banque centrale européenne pour le jour en question ou, si aucune publication n'a été faite ce jour-là, pour le jour de publication suivant. »*

Le projet de loi retient pour les prestations de services faites autrement qu'en euros que l'assujetti applique, pour remplir la déclaration de TVA, le taux de change en vigueur le dernier jour de la période imposable déclarée. La Chambre de Commerce relève que la pratique comptable actuelle utilise généralement le taux de change applicable le jour de la prestation de service ou de la date de facture.

---

<sup>6</sup> Souligné par la Chambre de Commerce.

La nouvelle disposition risque donc de créer des différences de taux de change quant à la TVA à payer si l'assujetti comptabilise les prestations de services et la TVA afférente sur base journalière, mais déclare la TVA à payer en indiquant le taux en vigueur le dernier jour de la période imposable déclarée. De telles différences de taux pourraient rendre les audits de TVA beaucoup plus difficiles dans la mesure où les données figurant dans les déclarations relevant du Guichet unique et celles figurant dans les comptes risquent de ne pas concorder.

Le même commentaire vaut *mutatis mutandis* dans le cadre du taux référencé par l'article I paragraphe (5) (*article 56quinquies (11)*).

\* \* \*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure d'approuver le projet de loi sous réserve de ses observations.

TAN\_MCE/DJI