

Objet: Projet de loi n° 6713 modifiant :

- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la loi modifiée du 17 décembre 2010 fixant les droits d'accise et taxes assimilés des produits énergétiques, de l'électricité, des produits de tabacs manufacturés, de l'alcool et des boissons alcooliques.

Projet de règlement grand-ducal abrogeant le règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1995 déterminant les limites, les conditions et les modalités d'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire prévu à l'article 56ter de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. (4306MCE/ZLY)

*Saisine : Ministre des Finances
(3 septembre 2014)*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

Concernant le projet de loi

En matière de TVA

Selon l'exposé des motifs, l'objet du projet de loi sous avis vise à transposer en droit national, différentes mesures facultatives de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, la « Directive TVA ») en relation avec le régime fiscal applicable aux opérations de la zone franche.

Le projet de loi vise encore à étendre le régime d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux livraisons de bien d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité de manière à transposer les dispositions spécifiques, facultatives, prévues par la Directive TVA à l'égard des organisateurs de ventes aux enchères publiques. Parallèlement, ce projet de loi prévoit d'appliquer le taux réduit aux importations d'objets de collection et d'antiquité dans la Communauté, de manière à aligner le régime afférent sur celui appliqué par la majorité des Etats membres.

Le projet de loi comporte en outre certaines modifications de nature essentiellement technique.

En matière d'accises

Toujours selon l'exposé des motifs, le droit d'accises autonome spécifique sur les tabacs à rouler des cigarettes a été introduit par la loi budgétaire de 2010.

Or, avec les augmentations de cette accise ces 4 dernières années (+5 euros), la limite de 10,00 euros est avec 9,00 euros presque atteinte et un relèvement du taux maximum à 25 euros est à envisager pour être prêt à toute augmentation future des tabacs à fumer.

Considérations générales

La Chambre de Commerce salue la volonté affichée par les auteurs du projet de loi de renforcer l'attractivité du Luxembourg et notamment en matière de logistique en permettant à la zone franche de fonctionner de la manière la plus optimale possible. Ainsi, le projet de loi entend élargir le périmètre du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée prévu à l'article 163 de la Directive TVA. En effet, lors de la transposition en droit interne, toutes les options proposées par la directive susmentionnée n'avaient pas été transposées, rendant ainsi certaines opérations susceptibles d'être soumises à une double imposition dans la mesure où la sortie du port-franc, occasionnant une régularisation, est suivie d'une importation imposable.

Le concept de zone franche a été introduit en droit interne par la loi du 28 juillet 2011 complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, et fait suite à une stratégie gouvernementale de recherche constante de nouvelles activités présentant un haut potentiel économique pour le pays.

Le présent projet de loi semble d'autant plus important que la zone franche a été rendue opérationnelle dernièrement.

Le Luxembourg Freeport, zone hautement sécurisée, est en effet dédié à l'entreposage et à la manutention de biens de haute valeur, dans des conditions de conservation et de préservation optimales. L'ensemble des services qu'offre le Luxembourg Freeport à ses clients est exempté de TVA aussi longtemps que les biens restent à l'intérieur du port franc. Situé à côté de l'aéroport du Findel, l'un des hubs logistiques européens les plus prisés, il affiche des avantages au niveau des coûts et des risques liés aux transports routiers. Des avantages qui pourraient attirer des entrepreneurs ainsi que des investisseurs étrangers. En leur proposant des solutions de placement pour la diversification et l'optimisation de leur patrimoine, le Luxembourg Freeport pourrait ainsi également jouer un rôle dans la diversification du secteur financier. Il s'agit donc d'une approche stratégique qui permet d'établir un lien entre l'un des nouveaux secteurs porteurs, à savoir la logistique, et un des secteurs les plus performants de l'économie luxembourgeoise, à savoir la place financière. Il convient encore de souligner que le Luxembourg Freeport devrait permettre la création d'environ 80 emplois. A noter qu'en outre, au cours des dernières années, le Luxembourg est devenu une véritable plateforme logistique internationale – une évolution qui est d'ailleurs confirmée par la Banque mondiale qui a classé le Grand-Duché au 8^e rang parmi 54 pays dans son « *Logistics Performance Index 2014* ».¹

Au regard de ces considérations, la Chambre de Commerce estime que ce projet s'inscrit parfaitement dans **le développement et la diversification économiques** du Luxembourg et elle ne peut qu'aller dans le sens des auteurs du projet de loi, étant d'avis que, grâce à l'étendue du périmètre du régime suspensif, la zone franche luxembourgeoise devrait maintenant constituer une véritable alternative aux services déjà offerts par les zones franches de Genève ou de Singapour.

La Chambre de Commerce félicite également les auteurs du projet de loi d'avoir prévu pour les organisateurs de ventes aux enchères publiques de bénéficier du régime d'imposition de la marge bénéficiaire concernant les livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité. De l'avis de la Chambre de Commerce, cela devrait en effet renforcer le Luxembourg parmi la concurrence européenne. Néanmoins, il est à noter qu'actuellement, en pratique, les enchères publiques au Luxembourg ne peuvent être réalisées sans l'intermédiaire de certaines professions réglementées, dont les notaires. Il semble donc nécessaire aux yeux de la Chambre de Commerce, de libéraliser l'activité visée comme c'est

¹ Source: Banque mondiale - Trade Logistics in the Global Economy, Logistics Performance Index and Its Indicators 2014

déjà le cas en France et permettre ainsi au projet de loi sous avis de prendre toute son ampleur.

Commentaire des articles

Concernant l'article 1^{er}, ad paragraphe (1)

Le paragraphe (1) vise à modifier l'article 40 actuel de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, la « loi TVA »).

Cette modification vise à étendre l'application du taux réduit de TVA aux objets d'art importés dans la Communauté et non plus exclusivement importés directement à Luxembourg. Cette extension permet d'assurer l'attractivité du Grand-duché de Luxembourg pour l'importation des objets d'art, de collection et d'antiquités tout en s'alignant sur la tendance observée dans les autres Etats membres.

Par ailleurs, ce paragraphe introduit une annexe E définissant les objets d'art, de collection et d'antiquité éligibles à ce taux. Ceci permet par conséquent de préciser le champ d'application du taux réduit et de remplacer, en ce qui concerne le renvoi aux définitions de ces objets, la référence à l'article 56ter par une référence directe à la nouvelle annexe E que le paragraphe (8) du même article 1 se propose d'introduire dans la loi TVA.

D'un point de vue technique et dans un souci de clarté, la Chambre de Commerce propose de modifier l'article 1 paragraphe (1), point 1 du présent projet de la manière suivante :

- « *pour les acquisitions intracommunautaires d'objets d'art, de collection ou d'antiquité tels que visés à l'annexe E, qui ont **préalablement** fait l'objet, dans ~~un autre~~ l'Etat membre **de départ** et par l'opérateur effectuant l'acquisition intracommunautaire, d'une importation* » (**Article 40, §1, 1°, c projeté de la loi TVA**) ;
- Par souci de clarté, la Chambre de Commerce suggère également de scinder l'**article 40, §1, 1°, d) projeté de la loi TVA** comme suit :
 - o Pour les livraisons d'objets d'art tels que visés à l'annexe E, partie A – Objets d'art effectuée par leur auteur ou par ses ayants droit ;
 - o Pour les acquisitions intracommunautaires d'objets d'art tels que visés à l'annexe E, Partie A – Objets d'art dont la livraison correspondante est effectuée par leur auteur ou par ses ayants droit
- Concernant l'**article 40, §1, 1°, e) projeté de la loi TVA** : les termes « à *titre occasionnel* », bien qu'utilisés également dans d'autres dispositions de la loi TVA, ne sont pas définis, de sorte qu'il en ressort une incertitude sur l'interprétation qu'il convient de leur donner. La Chambre de Commerce propose qu'à l'occasion du présent projet de loi, cette notion fasse l'objet d'une réflexion sur l'opportunité de la définir.

Concernant l'article 1^{er}, paragraphe (2)

L'article 1^{er} paragraphe (2) porte sur l'introduction d'une exonération de TVA à l'importation pour éviter une double imposition lorsque les biens importés doivent en outre faire l'objet d'une régularisation de TVA lors de la sortie du port franc.

Les dispositions limitent l'exonération de TVA à l'importation, au seul cas où les biens ont fait l'objet, préalablement à leur importation, d'une vente soumise au régime d'imposition normal à la TVA. Le risque de double imposition subsiste pour le cas où les biens auraient fait

l'objet d'une livraison soumise à un régime dérogatoire (régime de la marge bénéficiaire par exemple) préalablement à leur importation.

La Chambre de Commerce propose donc que les modalités du futur article 46.1.1. de la loi TVA soient réaménagées afin d'étendre le dispositif de non double imposition aux biens qui auraient fait l'objet d'une livraison sous un régime particulier. Par exemple, l'exonération de TVA à l'importation pourrait s'appliquer à due concurrence du montant de TVA à régulariser au titre de la livraison intervenue sous le régime suspensif.

En outre, le point 11 de l'actuel article 60bis de la loi TVA prévoit que la liquidation de la taxe sur l'opération (par laquelle les biens sortent des régimes ou situations énumérées dans cet article) s'opère suivant les règles et procédures relatives aux importations de biens. Or, l'article 46, paragraphe 1, alinéa 1, j) projeté de la loi TVA exonère l'importation de ces biens. L'opération de sortie des biens du régime spécifique n'étant pas une importation, la référence aux règles applicables aux importations peut donc porter à confusion, et devrait de l'avis de la Chambre de Commerce être réexaminé.

Concernant l'article 1^{er}, paragraphe (4)

L'article 1^{er} paragraphe (4) vise à étendre le champ d'application du régime de la marge bénéficiaire dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection et d'antiquité aux organisateurs de ventes aux enchères publiques agissant en leur nom mais pour le compte d'un client propriétaire-vendeur. Il a accessoirement été veillé à mieux mettre ce régime en concordance avec certaines modifications intervenues entre-temps au niveau de la Directive TVA, notamment en matière de facturation. Quant à la liste des objets d'art, de collection et d'antiquité tombant dans le champ d'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire, liste figurant actuellement dans le règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1995 déterminant les limites, les conditions et les modalités d'application du régime particulier d'imposition, elle est destinée à figurer désormais dans une nouvelle annexe à intégrer dans la loi TVA en vertu du paragraphe (8) du présent projet de loi.

Dans un souci de clarté de l'article 1^{er} paragraphe (1) point 4 du présent projet de loi, la Chambre de Commerce propose de modifier le nouvel article 56ter de la loi TVA de la manière suivante :

- **Article 56ter, 1**, concernant la partie des définitions: la loi TVA ne contient pas de définition de la notion de biens « susceptibles de emploi ». La Chambre de Commerce suggère par conséquent qu'une définition ou un renvoi vers d'autres textes soit introduit.
- **Article 56ter-1, 4°**: il est proposé, pour les livraisons d'objet d'art, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer avec précision le prix d'achat payé par un assujetti-revendeur au vendeur ou lorsque ce prix n'est pas significatif, que la base d'imposition puisse être constituée par une fraction du prix de vente égale à 30% de celui-ci. Sont considérés comme objets d'art pour lesquels il n'est pas possible de déterminer avec précision le prix d'achat payé par l'assujetti-revendeur au vendeur les objets d'art suivants :
 - o Objets d'art étroitement liés à la réalisation d'actions de promotion
 - o Objets d'art détenus dans le stock de l'assujetti-revendeur depuis plus de 6 ans, ce délai courant à partir du jour de l'inscription en comptabilité de l'objet art.

La Chambre de Commerce estime que la notion de « *objets d'art étroitement liés à la réalisation d'actions de promotion* » n'est pas claire et souhaiterait qu'une définition soit prévue dans la loi TVA à cet effet.

- **Article 56ter-2** : ces nouvelles dispositions permettent de mettre en œuvre un régime de taxation sur la marge pour les organisateurs de ventes aux enchères publiques agissant en leur nom, mais pour le compte d'un client propriétaire-vendeur.

Le régime peut s'appliquer dès lors que l'organisateur de ventes aux enchères publiques agit pour le compte de l'une des personnes visées à l'article 56ter-2.1. et que ces ventes portent sur l'un des biens visés à l'article 56ter-2.5. La Chambre de Commerce relève que les dispositions projetées semblent ne pas reprendre toutes les options offertes par les articles 333 et suivants de la Directive TVA et risquent dès lors d'exclure un certain nombre de biens du régime spécifique des ventes aux enchères publiques. Elle s'interroge dès lors quant à une reformulation de l'article visé afin de ne pas limiter de manière involontaire le périmètre du régime, tout particulièrement concernant des biens non communautaires qui seraient placés dans le port franc en vue d'une vente aux enchères publiques.

A cette occasion, la Chambre de Commerce s'interroge aussi quant aux professions intervenant dans l'activité de vente aux enchères publiques, comme les notaires, les greffiers, les huissiers. En effet, bien que le présent projet de loi prévoie une ouverture quant à l'organisation d'enchères publiques, il est à souligner, qu'au Luxembourg, seuls certaines professions, comme les notaires sont autorisées à intervenir. La Chambre de Commerce saluerait ainsi une libéralisation de l'accès à cette activité, comme c'est le cas en France depuis 2011, sans quoi l'article 56ter-2 tel que projeté, perdrait de son intérêt.

Concernant l'article 1^{er}, paragraphe (5)

Les dispositions visent à élargir le bénéfice du régime suspensif de TVA aux biens placés sous régime de transit ou d'admission temporaire, sous la condition que le titulaire du régime douanier concerné conserve l'historique de toutes les transactions intervenues sous tout régime suspensif antérieur.

De l'avis de la Chambre de Commerce, il conviendrait d'exclure de l'obligation de conservation de l'historique, les transactions dont l'exonération de TVA serait devenue définitive par application de l'article 60 bis.2. *in fine* afin de ne pas faire supporter à l'opérateur une charge administrative exorbitante au regard de l'objectif poursuivi.

Concernant le projet de règlement grand-ducal

La Chambre de Commerce n'a pas d'observations particulières à faire valoir.

* * *

La Chambre de Commerce peut marquer son accord au projet de loi et au projet de règlement grand-ducal sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

MCE/ZLY/DJI