

Objet : Projet de loi n°7166

- **portant transposition de la directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement de bons ;**
- **modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. (4910GKA)**

*Saisine : Ministre des Finances
(10 août 2017)*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

Le projet de loi sous avis a pour objet (i) de transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement de bons (ci-après la « Directive 2016/1065 ») ainsi que (ii) de compléter les dispositions de l'article 13 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « Loi TVA ») en vue de suivre un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne rendu en date du 16 juin 2016¹.

I. Quant à la transposition de la Directive 2016/1065

L'évolution des pratiques commerciales, l'utilisation accrue de bons² et particulièrement des bons « électroniques » et un traitement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») de ces bons très divergent dans les différents États membres sont à l'origine de l'adoption de la Directive 2016/1065. Ainsi, cette dernière vise à simplifier, à moderniser et à harmoniser, au sein de l'Union européenne, des règles en matière de la TVA applicables aux bons afin de garantir un traitement fiscal cohérent des opérations dans lesquelles ils sont utilisés.

Les dispositions du projet de loi sous avis prévoient la définition de la notion de bon pour les besoins de la TVA et les règles relatives à la détermination du moment de la perception de la taxe ainsi qu'à la détermination de la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services en échange d'un bon.

La Chambre de Commerce se félicite de la transposition très fidèle et ponctuelle³ de la Directive 2016/1065 telle qu'opérée par le projet de loi sous avis.

Elle estime cependant qu'il serait souhaitable que les autorités compétentes précisent par le biais d'orientations ou d'autres dispositions à prendre le cas échéant les points suivants non abordés explicitement par le projet de loi sous avis :

¹ Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 16 juin 2016, affaire C-229/15 Minister Finansów contre Jan Mateusiak.

² L'article 1^{er} de la Directive 2016/1065 ainsi que l'article 1^{er} point 4^o sous 1) du projet de loi sous avis définissent le bon comme « un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et pour lequel les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels sont indiqués soit sur l'instrument même, soit dans la documentation correspondante, notamment dans les conditions générales d'utilisation de cet instrument ».

³ La Directive 2016/1065 doit être transposée dans la législation luxembourgeoise au plus tard le 31 décembre 2018.

a) relation entre la Loi TVA modifiée et les circulaires 736 et 736bis

La Chambre de Commerce observe que les deux circulaires émises par l'Administration d'enregistrement et des domaines, à savoir la circulaire 736 du 29 mai 2008 et la circulaire 736bis du 14 décembre 2011, définissent à ce jour le régime applicable aux cessions d'avoirs téléphoniques et à la consommation de ces avois.

Compte tenu du fait que les avois téléphoniques visés par lesdites circulaires devraient être désormais qualifiés de « bons » au sens de la Loi TVA telle que modifiée par le projet de loi sous avis, la Chambre de Commerce se demande quel sera l'impact des modifications prévues par le projet de loi sous avis sur ces circulaires. Dans le cas où elles devraient coexister avec le nouveau régime, la Chambre de Commerce jugerait utile de procéder à une revue des interactions et potentiels conflits entre la Loi TVA modifiée et les circulaires en question.

b) transfert de bons à usage unique par un assujetti agissant en son nom propre ou au nom d'un autre assujetti

L'article 1^{er} point 4^o du projet de loi sous avis propose d'introduire un nouvel article 19ter dans la Loi TVA. D'un côté, l'alinéa 1^{er} dudit article 19ter prévoit que « *chaque transfert d'un bon à usage unique⁴ effectué par un assujetti agissant **en son nom propre** est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services auxquels le bon se rapporte. La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usage unique accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire n'est pas considérée comme une opération distincte.* » alors que, de l'autre côté, l'alinéa 2 dudit article 19ter énonce que « *lorsqu'un transfert d'un bon à usage unique est effectué par un assujetti **au nom d'un autre assujetti**, ce transfert est considéré comme une livraison de biens ou une prestation des services à laquelle le bon se rapporte, réalisée par l'autre assujetti au nom duquel l'assujetti agi.* ».

Quant à l'alinéa 1^{er} de l'article 19ter précité, il évoque le cas d'un agent « opaque », lequel est réputé, lorsqu'il agit en son nom propre, réaliser la livraison des biens ou la prestation des services sous-jacents au bon à usage unique. Cette solution est en ligne avec les actuels articles 12 point c) et 15 paragraphe 3 de la Loi TVA concernant les cas où un assujetti agit dans le cadre d'un contrat de commission pour la livraison de biens, respectivement s'entremet tel un commissionnaire dans une prestation de services.

En ce qui concerne l'alinéa 2 de l'article 19ter précité, ce dernier traite quant à lui du cas d'un agent « transparent », agissant au nom d'un autre assujetti. Dans ce deuxième cas de figure, la transaction sous-jacente est faite directement par le fournisseur/prestataire au client auquel le bon est transmis par l'agent. Ce dernier n'effectue dès lors qu'un service d'intermédiaire à son commettant.

Etant donné que l'application de l'un ou l'autre régime s'analyse au cas par cas, selon un faisceau d'indices dont peuvent faire partie les dispositions contractuelles, les mentions sur facture ou encore la façon dont l'assujetti intermédiaire comptabilise les flux financiers liés aux transactions, la distinction entre ces deux régimes, et donc l'application du traitement TVA correct, peut s'avérer complexe pour de nombreux assujettis (petits

⁴ L'article 1^{er} point 4^o définit le bon à usage unique comme « *un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte et la TVA due sur ces biens ou services sont connus au moment de l'émission du bon* ».

commerçants, distributeurs, revendeurs, etc.) qui seront à l'avenir impliqués dans une chaîne de transactions impliquant des bons à usage unique.

L'impact de l'application de l'un ou l'autre régime sur les obligations déclaratives d'un assujéti étant très important, la Chambre de Commerce estime qu'il serait utile de fournir des clarifications, par exemple par le biais d'explications ou d'exemples concrets sur les cas dans lesquels l'alinéa 1^{er} ou, selon les cas, l'alinéa 2 de l'article 19^{ter} précité s'applique.

c) exclusion de certains instruments du champ d'application de la Directive 2016/1065

Les considérants 4 et 5 de la Directive 2016/1065 précisent, d'un côté, que le régime applicable aux bons ne s'applique pas aux instruments permettant à leur détenteur de bénéficier d'une remise lors de l'achat de biens ou de services, et de l'autre côté, que le traitement TVA des tickets de transport, billets d'entrée au cinéma et aux musées, des timbres-poste et autres instruments similaires ne doit pas être modifié par la Directive 2016/1065.

Etant donné que le projet de loi sous avis ne fait pas mention de ces exclusions, la Chambre de Commerce se demande s'il ne serait pas utile de le préciser par le biais d'orientations ou d'autres dispositions à prendre par les autorités compétentes.

d) non-utilisation d'un bon à usages multiples⁵

Le considérant 12 de la Directive 2016/1065 précise que le régime applicable aux bons ne s'applique pas aux situations où un bon à usages multiples n'est pas utilisé par le consommateur final au cours de sa période de validité et où le vendeur conserve la contrepartie reçue pour ce bon.

La Chambre de Commerce s'interroge par conséquent quant à savoir (i) si cette exclusion sera précisée dans le cadre d'orientations ou d'autres dispositions à prendre par les autorités compétentes et (ii) quel régime sera applicable dans une telle hypothèse.

e) base d'imposition en cas d'usage partiel d'un bon à usages multiples

Le futur article 28 paragraphe 2 de la Loi TVA introduit par l'article 1^{er} point 6° du projet de loi sous avis détermine la base d'imposition qui doit être considérée lors de l'utilisation d'un bon à usages multiples.

Le considérant 11 de la Directive 2016/1065 précise que, lorsqu'un bon à usages multiples est utilisé partiellement pour la livraison de biens ou la prestation de services, la base d'imposition devrait être égale à la partie correspondante de la contrepartie ou de la valeur monétaire y étant indiquée ou déterminée selon la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés.

La Chambre de Commerce comprend de ce considérant que, si par exemple un bon à usages multiples d'une valeur de 10 (en considérant qu'il a été acquis pour une contrepartie payée de 10, et présentant une valeur monétaire de 10), est utilisé par le client pour acquérir des biens ou des services d'une valeur de 5, la base d'imposition sera de 5,

⁵ L'article 1^{er} point 4° définit le bon à usages multiples comme « un bon autre qu'un bon à usage unique ».

soit la partie correspondante de la contrepartie ou de la valeur monétaire, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés.

Cependant, le futur article 28 paragraphe 2 précité de la Loi TVA prévoit quant à lui une base d'imposition qui serait égale à la contrepartie payée en échange du bon, ou la valeur monétaire y indiquée, soit 10, sans préciser que cette valeur doit être adaptée en cas d'utilisation partielle du bon à usages multiples. Il serait dès lors souhaitable que cette précision soit apportée.

II. Quant à la modification de l'article 13 de la Loi TVA

Suite à l'arrêt du 16 juin 2016 précité de la Cour de justice de l'Union européenne, les auteurs du projet de loi sous avis proposent de compléter l'article 13 de la Loi TVA afin de l'aligner sur les dispositions de l'article 18 point c) de la directive 2006/112/CE précitée selon lequel peut être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux « (...) *la détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique imposable, lorsque ces biens ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur acquisition ou de leur affectation conformément au point a)* ». A noter que le législateur luxembourgeois a initialement fait le choix de ne pas transposer cette option donnée aux Etats membres par la directive 2006/112/CE précitée.

En effet, la Cour de justice de l'Union européenne a statué que l'article 18 point c) de la directive 2006/112/CE précitée doit être interprété en ce sens qu' « *en cas de cessation de l'activité économique imposable d'un assujetti, la détention de biens par celui-ci, lorsque ces biens ont ouvert droit à une déduction de la taxe sur la valeur ajoutée lors de leur acquisition, peut être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux et soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, si la période de régularisation prévue par la législation en la matière est expirée* »⁶.

La Chambre de Commerce n'a pas d'autres remarques à formuler et s'en tient à l'exposé des motifs et au commentaire des articles qui expliquent clairement le cadre et les objectifs du projet de loi sous avis.

* * *

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

GKA/DJI

⁶ Point 40 de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 16 juin 2016, affaire C-229/15 Minister Finansów contre Jan Mateusiak.