

Objet: Projet de loi n°7278 modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. (5058PMR)

*Saisine : Ministre des Finances
(17 avril 2018)*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

Le Projet de loi sous avis (ci-après, le « Projet ») vise à lever l'option du « groupe TVA » prévue à l'article 11 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (en abrégé ci-après, la « Directive TVA »). En droit interne, la mise en œuvre du groupe TVA se traduit par la modification et l'insertion de plusieurs dispositions dans la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (en abrégé ci-après, la « Loi TVA »).

Résumé synthétique

La décision d'introduire le régime du groupe TVA à Luxembourg résulte principalement des évolutions jurisprudentielles récentes de la Cour de justice de l'Union européenne (en abrégé ci-après, la « CJUE ») ne permettant plus de recourir aussi largement que par le passé au groupement autonome de personnes (en abrégé ci-après, le « GAP ») prévu à l'article 132 de la Directive TVA.

Tout d'abord, la Chambre de Commerce se félicite d'avoir été entendue, du moins partiellement, en son appel à trouver une alternative à la disparition du GAP. Comme évoqué dans son avis du 15 septembre 2017¹, en sus d'un GAP réaménagé, elle avait recommandé l'introduction d'un régime d'unité TVA, soit l'équivalent du groupe TVA.

La Chambre de Commerce accueille dès lors très favorablement l'introduction du groupe TVA dans son principe et, dans une large mesure, également dans ses modalités et conditions. En particulier, la Chambre de Commerce se félicite que le régime n'ait pas été limité au seul secteur financier et qu'il ne soit pas rendu obligatoire pour les assujettis. La Chambre de Commerce insiste pour que les numéros auxiliaires soient maintenus, en dépit de l'avis du Comité consultatif de la TVA².

Cependant, la Chambre de Commerce estime qu'il faudrait supprimer le contrôle annuel du critère financier par un réviseur d'entreprise autorisé qui va à l'encontre du processus de simplification administrative. La Chambre de Commerce aimerait également que la possibilité de rentrer ou non dans le groupe soit laissée à celles des entités répondant aux conditions du paragraphe 2 de l'article 60^{ter} projeté de la Loi TVA. Enfin, la Chambre de Commerce demande de revoir et de préciser certaines dispositions pour supprimer l'insécurité juridique à deux niveaux : (i) sur la composition du groupe en l'absence de confirmation de validité et (ii) sur ce

¹ Avis de la Chambre de Commerce du 15 septembre 2017 relatif au projet de règlement grand-ducal portant abrogation du règlement grand-ducal modifié du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes.

² Avis du 16 avril 2017, Taxud.c.1(2018)2251441-EN., *working paper* N°948 REV.

qu'il faut entendre par activités normales d'un groupe TVA sous 60^{ter} projeté à l'article 2 du Projet, particulièrement en son paragraphe 7.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce peut marquer son accord au Projet, sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

Appréciation du projet de loi :

	Incidence
Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	++
Impact financier sur les entreprises	+
Transposition de la directive	+/- ³
Simplification administrative	- ⁴
Impact sur les finances publiques	-
Développement durable	+

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

Contexte et évolution

Comme le souligne l'exposé des motifs du Projet, l'introduction du groupe TVA était devenue une urgence pour le secteur financier suite aux différents arrêts de la CJUE limitant fortement le bénéfice du régime de GAP.

Pour rappel, quatre arrêts de la CJUE⁵ sont venus remettre en cause les pratiques de plusieurs pays en matière de TVA sur les groupements autonomes de personnes en 2017, l'un d'entre eux portant spécifiquement sur un recours de la Commission européenne contre le Luxembourg en mai 2017. Le GAP vise à offrir une exonération de TVA sur des sociétés liées et partageant des ressources généralement de support, comme une équipe IT ou un service comptabilité pour deux sociétés distinctes mais liées entre elles par un actionnaire commun. La CJUE a (i) limité l'application de ce régime à seulement quelques activités d'intérêt général,

³ Le principal point négatif concerne deux exigences qui vont au-delà de ce que prévoit la Directive TVA, au sujet (i) du contrôle annuel du lien financier par un réviseur d'entreprise autorisé et (ii) de l'assujettissement de toutes les entités du groupe et non uniquement que celles qui en font le choix.

⁴ Une note négative est attribuée pour le recours annuel au réviseur d'entreprise autorisé pour la vérification du lien financier.

⁵ Arrêts du 21 septembre 2017 dans les affaires :

- C-605/15 Minister Finansów contre Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie
- C-326/15 DNB Banka AS contre Valsts ieņēmumu dienests
- C-616/15 Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne

Et arrêt du 4 mai 2017 dans l'affaire C-274/15 Commission européenne contre Grand-duché de Luxembourg.

notamment le secteur de la santé mais pas exclusivement et (ii) précisé que les membres du groupement qui exercent également des activités imposables ne peuvent bénéficier de l'exonération que si leurs services sont directement nécessaires aux activités exonérées desdits membres. En conséquence, les activités bancaires et d'assurances se sont retrouvées exclues de ce mécanisme alors que les banques et assureurs y avaient très largement recours. En effet, prestant des activités exonérées de TVA, ils en supportaient dès lors la charge TVA et le GAP leur permettait donc de mitiger cette charge.

C'est la raison pour laquelle les autorités luxembourgeoises ont décidé, dans un premier temps, d'abroger le règlement grand-ducal modifié du 21 janvier 2004 relatif aux groupements autonomes de personnes⁶ et, dans un second temps, de « pallier », dans la mesure du possible, à ce manque en introduisant le régime distinct de groupe TVA.

A titre d'information, l'exercice de l'option par le Luxembourg a nécessité, conformément à l'article 11 de la Directive TVA, la consultation du comité consultatif de la TVA auprès de la Commission européenne. Ce dernier a rendu un avis précité sur le Projet en date du 16 avril 2018, à la suite duquel la procédure législative a repris son cours.

Dans les grandes lignes, le groupe TVA luxembourgeois doit permettre à différentes entités juridiques d'un même groupe d'être considérées comme un seul assujetti à la TVA. Ce faisant, les transactions, prestations de services et livraisons de biens entre ses membres ne sont pas soumises à la TVA car elles sont considérées comme des opérations internes. Ce régime est déjà en place dans 18 Etats membres de l'Union européenne⁷.

Il se différencie du précédent GAP notamment sur les points suivants :

- la mise en œuvre du groupe TVA nécessite une déclaration initiale aux autorités fiscales ;
- l'activité des membres du groupe TVA ne doit plus nécessairement être exonérée ou non-taxable ;
- la TVA du groupe est déductible selon les règles normales.
- les opérations susceptibles d'être couvertes par le groupe ne se limitent pas à la prestation de services ;
- les services peuvent être facturés avec une marge ;
- il n'est plus possible de créer un groupe intra-européen ;
- les services du groupe ne doivent plus nécessairement profiter exclusivement aux membres du groupe ;
- les liens requis entre les membres du groupe ne sont pas seulement économiques mais également financiers et organisationnels ;
- la responsabilité solidaire des membres du groupe peut être engagée ;
- les membres du groupe ne doivent plus établir de déclaration individuelle au profit d'une déclaration consolidée de groupe ;
- le groupe, une fois installé, doit être maintenu pour une durée d'au moins deux ans.

Considérations générales

Avant d'entrer dans l'examen détaillé de celles des dispositions du Projet qui appellent un commentaire de la part de la Chambre de Commerce, elle aimerait émettre des considérations générales.

⁶ Règlement grand-ducal modifié du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes.

⁷ A la date du 29 mai 2018.

Tout d'abord, la Chambre de Commerce se félicite d'avoir été entendue, du moins partiellement, en son appel à trouver une alternative à la disparition du GAP. Comme évoqué dans son avis du 15 septembre 2017 précité, en sus d'un GAP réaménagé, elle avait recommandé l'introduction d'un régime d'unité TVA, soit l'équivalent du groupe TVA. Elle est d'autant plus satisfaite que, par comparaison avec d'autres régimes de groupe TVA existants dans d'autres Etats membres, le Projet apparaît suffisamment équilibré entre les attentes des entreprises et les nécessités de contrôle par l'administration, même s'il y a encore matière à amélioration (voir commentaire du paragraphe 2 a) de l'article 60^{ter} projeté à l'article 2 du Projet).

De nombreux autres points positifs peuvent être relevés comme, notamment :

- La Chambre de Commerce apprécie que le régime n'ait **pas** été **limité au seul secteur financier**, comme en Suède et Finlande et dans le projet maltais. En effet, même si les entreprises du secteur financier sont les premières intéressées par ce régime, leurs consœurs du secteur non-financier le sont aussi notamment par l'absence de préfinancement de la TVA sur les opérations entre membres, la réduction du nombre de déclarations et de paiements, la consolidation en une seule position des débits et crédits envers l'administration de l'enregistrement et des domaines.
- Le caractère **non-obligatoire** du groupe est à saluer, contrairement aux législations allemandes, autrichiennes et néerlandaises. Cependant, la possibilité d'exercer une clause d' « *opt-out* » reste imparfaite dans sa forme actuelle puisqu'elle ne permet qu'un « *all opt-out* » ou « *all opt-in* » (voir infra). De même, il aurait été intéressant d'inclure dans l'exposé des motifs, non seulement un exemple « négatif » d'une société (société qui donne en location des biens et services à un groupe TVA ne pouvant déduire que partiellement la TVA), mais également des exemples « positifs » d'exercice légitime de l'option TVA comme en cas de sociétés n'ayant qu'une importance marginale par rapport au groupe et dont les systèmes comptables différents complexifient grandement l'intégration dans le groupe.
- La Chambre de Commerce approuve la référence à la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales et les règles de consolidation afin de définir les **liens financiers** permet un cadre à la fois précis et suffisamment flexible grâce à la possibilité de se baser sur des liens financiers de fait⁸.
- Dernier avantage, non des moindres, la Chambre de Commerce soutient le système des **numéros de TVA auxiliaires** qui offrira une facilité appréciable pour ses ressortissants. Ce dernier point est particulièrement important pour les entreprises du secteur commercial, industriel et des services qui ont souvent un nombre important de fournisseurs et de prestataires ainsi que de clients établis en dehors du Luxembourg. Or, un changement de numéro de TVA implique souvent des difficultés pratiques : factures émises à tort avec TVA, factures émises à une mauvaise entité, etc. Le Comité consultatif de la TVA, dans son avis du 16 avril 2018 précité, estime cependant que le régime des numéros auxiliaires n'est pas conforme à ses recommandations de n'utiliser que le seul nouveau numéro TVA de groupe pour tous les membres. Toutefois, la Chambre de Commerce ne partage pas cette position. D'une part, elle ne trouve pas d'argument dans la Directive elle-même en faveur ou défaveur de cette approche. D'autre part, la Chambre de Commerce estime qu'obliger les assujettis existants à communiquer un nouveau numéro unique, en plus d'alourdir encore les obligations qui pèsent déjà de manière trop importante sur eux, irait

⁸ Voir paragraphe 2 de l'article 60^{ter} projeté à l'article 2 du Projet.

manifestement à l'encontre du processus de simplification administrative mené par l'Etat luxembourgeois depuis plusieurs années, sous l'impulsion européenne.

Au titre des points à améliorer, la Chambre de Commerce voudrait revenir sur les éléments suivants :

- Tout d'abord, concernant la **méthodologie** appliquée dans le processus législatif, dans la mesure où le gouvernement a déjà soumis le Projet pour avis au Comité consultatif de la TVA, la Chambre de Commerce craint que tout commentaire qu'elle souhaite émettre dans le cadre du présent avis soit vain. Si elle a cru comprendre que certains de ses ressortissants ont été impliqués plus en amont dans le processus législatif, ce qu'elle salue au passage, elle estime néanmoins que plusieurs points auraient gagné à être peaufinés avant la présentation audit comité.
- La Chambre de Commerce regrette que la mise en œuvre de l'option groupe TVA aille, à ses yeux, au-delà des prescriptions de la Directive TVA, et ce, sur au moins deux points :
 - au paragraphe 12 de l'article 60ter projeté à l'article 2 du Projet, la Chambre de Commerce ne s'explique pas la nécessité d'un **contrôle annuel du critère financier par un réviseur d'entreprise ou expert-comptable**. Cette exigence va à l'encontre du processus de simplification administrative ;
 - au paragraphe 6 de l'article 60ter projeté à l'article 2 du Projet, il est prévu, sauf des exceptions limitativement énumérées, que « *la constitution d'un groupe TVA est subordonnée à la condition que toutes les personnes qui remplissent les conditions légales pour en faire partie optent pour l'application du régime* ». La Chambre de Commerce estime qu'il aurait fallu laisser, parmi les entités répondant à ces critères, le **libre choix à chacune d'elles de rentrer ou non dans le groupe**.
- Enfin, la Chambre de Commerce se permet de relever que, malgré l'introduction louable du groupe TVA, plusieurs banques/assureurs ne pourront pas ou ne voudront pas rentrer dans ce mécanisme en raison d'une organisation interne particulière et des règles de localisation de leurs opérations qui leur ferait payer au final plus de TVA que s'ils n'avaient pas recours au groupe. Dans un contexte de **Brexit**, il ne faudrait pas oublier cette catégorie et envisager ce qui pourrait être fait pour ces ressortissants, les structures planifiées jusqu'ici étant remises en question.

Commentaire des articles

Concernant l'article 60ter projeté à l'article 2 du Projet, particulièrement en ses paragraphes 2, 6 et 11

La principale insuffisance du Projet est l'absence de confirmation de la validité du groupe, notamment quant à la réunion des liens entre les membres et du respect des conditions de la clause d'« *opt-out* », qui est susceptible d'introduire une forme d'insécurité juridique, voire de freiner ou d'empêcher la formation de certains groupes. A défaut de validation prévue dans le Projet, la Chambre de Commerce estime qu'il aurait été à tout le moins utile de prévoir une procédure spécifique de consultation avec l'administration ainsi que de créer une cellule *ad hoc*

en charge des questions liées au groupe TVA. Il est donc, à tout le moins, souhaitable que les différents préposés concernés et, le cas échéant, la direction de l'administration sauront faire preuve d'écoute et de largeur de vue tant au moment de la création des groupes que lors des contrôles des groupes et de leurs membres, en faisant primer l'esprit de la loi sur la lettre de la loi et en tenant compte des contraintes des opérateurs économiques, le tout, en appliquant des critères d'appréciation transparents et uniformes.

Concernant l'article 60ter projeté à l'article 2 du Projet, particulièrement en son paragraphe 7

De manière plus ponctuelle, la Chambre de Commerce souhaiterait évoquer le commentaire de l'article 60ter, paragraphe 7 projeté de la Loi TVA. Ce commentaire donne, comme exemples de domaines d'activité ne faisant pas partie de l'activité normale d'un groupe de sociétés et susceptibles de donner lieu à une distorsion de concurrence, ceux de la publicité ou du développement de logiciels. Or, dans l'organisation actuelle des entreprises, le fait pour une entreprise vendant des produits au grand public d'avoir un département intégré dédié à la publicité n'a rien d'anormal afin de contrôler cette étape essentielle du processus de vente et d'assurer une confidentialité aussi grande que possible. Il en va de même pour l'activité de développement de logiciel dans la mesure où de nombreuses entreprises développent des logiciels pour leur usage propre parce qu'il n'existe aucun logiciel équivalent sur le marché ou, s'il existe un logiciel standard, il doit être adapté de manière conséquente aux besoins des entreprises. Le souci de confidentialité joue également un rôle dans ce dernier cas. La Chambre de Commerce suggère donc que soit éliminée la phrase « *D'autres domaines concernés par cette problématique pourraient être, par exemple, ceux de la publicité ou du développement de logiciels* » qui peut être de nature à introduire une certaine confusion dans les esprits.

En sus de cette remarque, la Chambre de Commerce estime qu'il serait souhaitable que cette disposition soit clarifiée via un règlement grand-ducal ou autre, afin de permettre aux entreprises de bien cerner les situations où une telle charge de TVA doit être considérée et ainsi, pouvoir budgétiser en fonction.

Concernant l'article 4 du Projet

En exerçant l'option conférée aux Etats membres par l'article 80 d'appliquer la valeur normale en cas de relations entre des personnes étroitement liées (article 28 paragraphe 3 de la loi TVA), le Luxembourg est le 25^{ème} Etat membre à procéder de la sorte⁹ et ne fait donc que suivre une tendance générale bien marquée. A cet endroit, la Chambre de Commerce souhaite que ces dispositions soient appliquées avec pragmatisme par l'administration afin d'éviter des discussions entre les assujettis et l'administration dans les cas de montants insignifiants.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce peut marquer son accord au Projet sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

PMR/PPA

⁹ EU VAT Compass 2017/2018, IBFD, pages 653 à 658.