

**Projet de loi**

- **portant transposition**
  - **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 et services;**
  - **de la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre de remboursement, mais dans un autre Etat membre;**
  - **de la directive 2008/117/CE du Conseil du 16 décembre 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en vue de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires;**
- **modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.**

-----

**Avis du Conseil d'Etat**

(22 septembre 2009)

Par dépêche du 31 mars 2009, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat le projet de loi sous rubrique. Au texte du projet, élaboré par le ministre des Finances, étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles et un tableau de correspondance entre les dispositions du projet de loi et celles des trois directives mentionnées dans l'intitulé du projet.

Par dépêche du 5 août 2009, l'avis de la Chambre de commerce a été communiqué au Conseil d'Etat.

Le projet de loi sous avis a pour objet de transposer les trois directives communautaires précitées qui sont communément désignées « paquet TVA ». Les principales mesures visent

- l'introduction de nouvelles règles de localisation des prestations de services intra-communautaires et de nouvelles obligations déclaratives;
- les modalités de remboursement de la TVA pour les assujettis non établis à l'intérieur du pays; et
- certaines règles procédurales.

## Examen des articles

### Article I

Le Conseil d'Etat limitera ses commentaires au douzième paragraphe de l'article 1<sup>er</sup>, les autres dispositions ne donnant pas lieu à observation.

L'article I précise la notion d'assujetti inscrite à l'article 4 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: loi sur la TVA). La teneur actuelle de la disposition afférente est la suivante:

« L'assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées et qui n'ouvrent pas droit à déduction ».

Le projet de loi propose de remplacer cette disposition par la formulation suivante:

« L'assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées dans l'Etat membre sur le territoire duquel ces opérations sont réputées avoir lieu et qui n'ouvrent pas droit à déduction ».

Le projet de loi ne motive pas cette modification. De l'avis du Conseil d'Etat, la formulation vise l'hypothèse d'un non-assujetti établi au Luxembourg, qui prestera un service à un non-assujetti établi dans un autre Etat membre. Aussi le Conseil d'Etat ne suit-il pas la Chambre de commerce qui propose une reformulation de cette disposition.

Exemple: un hôpital établi au Luxembourg facture une prestation de service à un hôpital établi dans un Etat voisin. Dans une telle hypothèse, cet hôpital serait à l'avenir obligé de s'immatriculer à la TVA et d'établir des déclarations périodiques.

L'article I modifie les règles définissant le lieu des prestations de services. Les différentes dispositions comportent une réécriture de l'article 17 de la loi sur la TVA. Le système actuel repose sur un principe unique, à savoir l'application de la TVA du lieu de l'établissement du prestataire, assorti par de nombreuses exceptions. Le nouveau système est basé sur deux règles distinctes, assorties à leur tour de nombreuses exceptions:

- les prestations de services à des non-assujettis continueront à être couvertes par le principe de l'application de la TVA du lieu de l'établissement du prestataire du service;
- les prestations de services à des assujettis sont en principe localisées au lieu où le preneur du service est établi.

La gestion de ce système implique de nouvelles obligations déclaratives à charge des assujettis à la TVA prestant des services à d'autres assujettis dans un autre Etat membre, ou à des personnes morales non assujetties immatriculées à la TVA dans un autre Etat membre. En particulier, les entreprises livrant des biens ou prestant des services à des personnes identifiées à la TVA dans un autre Etat membre seront obligées d'établir et de déposer périodiquement un état récapitulatif énumérant ces

personnes. La directive 2008/117/CE dispose que ce relevé devra être établi pour chaque mois de calendrier dans un délai n'excédant pas un mois et selon des procédures qui devront être déterminées par les Etats membres (article 263). Le paragraphe 12 transpose cette disposition en réduisant ce délai à quinze jours. Le commentaire des articles n'indique pas de raisons pour réduire de moitié le délai autorisé par la directive.

Le Conseil d'Etat note que le règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 engage les Etats membres à intégrer cet état récapitulatif dans une base de données accessible à tous les Etats membres. Cette intégration doit se faire endéans un mois. Le Conseil d'Etat comprend que le Gouvernement souhaite réserver à l'administration une quinzaine de jours pour faire la saisie des données qui ont été soumises par les entreprises sur un support papier. Il admet en revanche que les données soumises par le contribuable par déclaration électronique peuvent être intégrées dans la base de données sans saisie manuelle et donc sans perte de temps. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il de fixer ce délai à quinze jours pour la remise de la déclaration sur support papier et à un mois pour la remise des déclarations sur support informatique. Une telle différenciation aurait également l'avantage d'inciter les entreprises à adopter volontairement la formule électronique pour la remise de la déclaration fiscale, ce qui simplifierait d'autant les travaux de l'administration. Dans le même sens, le Conseil d'Etat suggère au Gouvernement d'accorder aux entreprises qui adoptent volontairement la formule électronique pour la remise de leur déclaration TVA une réduction d'impôt. Il se réfère à ce titre à l'article 199*novodecies* du Code général des impôts français qui prévoit sous certaines conditions une réduction d'impôt de 20 euros.

Aussi propose-t-il de modifier le paragraphe 12, deuxième tiret comme suit:

« 2° A l'article 63, le paragraphe 2 est modifié de la manière à lui donner la teneur suivante:

« 2. a) En exécution des dispositions de l'article 61, paragraphe 1<sup>er</sup>, point 6° et paragraphe 2, point 6°, l'assujetti doit déposer l'état récapitulatif des personnes identifiées à la taxe sur la valeur ajoutée auxquelles il a effectué des livraisons de biens telles que visées à l'article 61, paragraphe 1<sup>er</sup>, point 6° sous a) et b), ainsi que l'état récapitulatif des preneurs identifiés à la taxe sur la valeur ajoutée auxquels il a fourni des prestations de services telles que visées à l'article 61, paragraphe 1<sup>er</sup>, point 6° sous c) et paragraphe 2, point 6°. Le délai pour la remise de ce relevé est fixé au quinzième jour du mois pour les assujettis soumettant le relevé sur support papier et à la fin du mois pour les assujettis soumettant une déclaration électronique. » »

En pratique, l'établissement de ce relevé risque de confronter les entreprises à des problèmes hautement complexes. Supposons qu'un assujetti établi au Luxembourg preste un service à une personne assujettie ou une personne morale non assujettie identifiée à la TVA. Dans ce cas, l'assujetti luxembourgeois devra d'abord déterminer dans quel Etat membre cette opération est imposable, et si l'opération relève d'un autre Etat membre, il devra vérifier si l'opération n'est pas exonérée dans l'autre Etat

membre. Dans la grande majorité des cas, le traitement en matière de TVA est identique dans les 27 Etats membres, de sorte que les opérations non exonérées au Luxembourg sont soumises au même traitement fiscal dans les autres Etats membres. En pratique, il arrive toutefois que des prestations spécifiques sont exonérées au Luxembourg et soumises à la TVA dans l'un ou l'autre Etat membre, ou inversement. Une divergence dans le champ d'application peut notamment résulter des options<sup>1</sup> à la TVA, ou des interprétations et classifications de transactions spécifiques, qui ne résultent pas directement des textes communautaires. Un prestataire de services devrait donc le cas échéant avoir une connaissance du traitement appliqué à des opérations spécifiques dans 27 Etats membres pour remplir correctement la déclaration. Il s'y ajoute que dans certains cas, les Etats membres n'ont pas clarifié le traitement d'une opération spécifique, de sorte que l'exonération éventuelle, à l'intérieur d'un même Etat membre, peut dépendre de l'appréciation individuelle d'un bureau d'imposition. Ce type de situation peut se présenter dans des secteurs d'activité ayant une importance significative au Luxembourg, tels certains services liés aux activités financières, et en particulier à la gestion d'organismes de placement collectif établis au Luxembourg.

Un autre problème risque de se poser lorsqu'une entreprise preste un service à une personne ayant la qualité d'assujetti établi dans un autre Etat membre et que ce service n'a pas été acquis dans le cadre d'une activité soumise à la TVA. A cet égard, il convient de distinguer deux situations:

#### *Situation 1*

L'assujetti exerce une activité mixte, de sorte qu'une partie est soumise à la TVA et une autre partie est exonérée de TVA. En se basant sur l'arrêt de la CJCE dans l'affaire C-291/07<sup>2</sup>, le Conseil d'Etat est d'avis que toutes les livraisons de biens et toutes les prestations de services doivent être reprises dans l'état récapitulatif, sans opérer de distinction en fonction de l'activité mixte de l'entreprise à qui les biens ont été livrés ou les services ont été rendus.

#### *Situation 2*

Une personne physique exerce une activité soumise à la TVA et achète des biens et des services pour ses besoins privés, sans aucun lien avec son activité professionnelle<sup>3</sup>. En s'appuyant sur le 4<sup>e</sup> considérant de la directive 2008/8/CE, précisant que « ces considérations ne devraient pas s'étendre aux prestations de services dont bénéficie un assujetti pour ses besoins privés ou ceux de son personnel », le Conseil d'Etat estime que les livraisons de biens et les prestations de services ne doivent pas être reprises dans l'état récapitulatif, dès lors que ces opérations visent clairement la vie privée de la personne physique ayant acquis le bien ou le service, et qu'il n'y a aucune relation, directe ou indirecte, avec l'activité professionnelle de

---

<sup>1</sup> Hypothèse: un Etat membre permet à une entreprise d'opter pour l'assujettissement à la TVA et l'option pour la TVA exercée par le preneur de services affecte tant les opérations prestées par celui-ci que les opérations pour lesquelles il est le preneur. Certains Etats membres considèrent en effet que l'option vise seulement l'assujettissement à la TVA en aval, et reste donc sans impact sur la TVA en amont.

<sup>2</sup> Arrêt de la Cour du 6 novembre 2008 – affaire *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsradet / Skatteverket*, arrêt publié au JOCE C327/4 du 20.12.2008.

<sup>3</sup> Dans un article publié dans le fiscologue belge, en date du 19 juin 2009, Ivan Massin illustre ce propos en citant l'exemple d'un boulanger qui achète une licence de logiciel pour l'ordinateur de ses enfants.

la personne physique.

## Article II

L'article II transpose la directive 2008/9/CE définissant les modalités de remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui sont établis dans un Etat membre autre que l'Etat membre du remboursement

Le paragraphe 1<sup>er</sup>, point 2, insère un nouvel article *55bis* dans la loi sur la TVA, qui appelle les observations suivantes du Conseil d'Etat:

Le commentaire des articles relatif aux paragraphes 3 à 6 du nouvel article *55bis* précise que « les biens et les services que l'assujetti établi dans un autre Etat membre s'est vu facturer avec la TVA luxembourgeoise doivent servir à des opérations, effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées au Luxembourg, et elles doivent également ouvrir droit à déduction dans l'Etat membre d'établissement ». Il est difficile de déduire cette phrase du commentaire des articles des dispositions du texte du projet de loi. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il de clarifier le texte du projet de loi sur ce point.

L'article *55bis*, paragraphe 14, dispose que l'administration est redevable au requérant d'intérêts calculés sur le montant à rembourser si ce montant n'est pas liquidé en faveur du contribuable endéans le délai de dix jours ouvrables prévu à l'article *55bis*, paragraphe 11. Le Conseil d'Etat approuve entièrement cette disposition, et il invite le Gouvernement à appliquer la même approche dans d'autres domaines où l'Etat est débiteur de remboursements d'impôts.

## Article III

L'article III comporte plusieurs dispositions de droit interne, sans lien avec les directives transposées par le projet de loi.

Le premier paragraphe modifie l'article 76 de la loi sur la TVA en ce sens que le bulletin portant rectification ou taxation d'office est désormais notifié à l'assujetti par envoi recommandé à la poste. Le Conseil d'Etat se demande si cette formule contribue vraiment à la simplification administrative. Il observe que, aux termes du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, les bulletins d'imposition « peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste ». Suivant le même règlement grand-ducal, « la notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai voulu ». A la connaissance du Conseil d'Etat, cette procédure semble donner entière satisfaction en ce qui concerne la notification des bulletins émis par l'Administration des contributions. Il propose donc de modifier le paragraphe 1<sup>er</sup> en s'inspirant du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 précité:

« (1) A l'article 76, le paragraphe 4 est supprimé et les paragraphes 2 et 3 sont modifiés de manière à leur donner la teneur suivante:

« 2. Le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu le troisième jour qui suit la remise de l'envoi à la poste, à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans les délais prévus. Cette présomption n'est pas renversée par le fait que le destinataire refuse sans motif légitime d'accepter l'envoi ou néglige de le réclamer en temps utile. La notification est valablement faite par l'envoi d'une simple lettre à la poste adressée soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration.

Le bulletin contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration ainsi qu'une instruction relative aux délais et voies de recours. (...) » »

Le paragraphe 3 de l'article 76 modifie les voies de recours contre les bulletins portant rectification ou taxation d'office. Jusqu'ici, l'assujetti ne disposait que d'un recours direct auprès des tribunaux civils.

Le projet de loi propose de rendre obligatoire l'introduction d'une réclamation administrative avant que l'assujetti ne soit autorisé à assigner l'administration devant les tribunaux civils. Le Conseil d'Etat partage l'appréciation du Gouvernement en ce sens que l'introduction d'une procédure obligatoire de recours administratif permet d'améliorer la gestion des contentieux générés par l'imposition tout en déchargeant utilement les tribunaux.

Le projet de loi propose une procédure de réclamation administrative à deux niveaux:

- L'assujetti doit d'abord introduire dans un délai de trois mois une réclamation auprès du bureau d'imposition. Le projet de loi n'impose pas de délai endéans duquel le bureau d'imposition doit prendre une décision. Le bureau d'imposition peut soit accepter le recours, et dans ce cas il émet un nouveau bulletin d'imposition, soit rejeter, partiellement ou entièrement, la réclamation.
- Après une décision de rejet de la réclamation par le bureau d'imposition, le directeur est d'office saisi de la réclamation par le bureau d'imposition. Dans ce cas, le directeur statue sur le dossier.

La décision de rejet du bureau d'imposition n'est pas communiquée à l'assujetti. Celui-ci ne peut donc pas soumettre une motivation complémentaire de son recours à l'administration après la décision de refus, partiel ou total, du bureau d'imposition, et avant la décision du directeur. Pour le contribuable, la procédure de recours se présente donc comme une démarche auprès du bureau d'imposition alors que le directeur de l'administration est appelé à statuer sur le dossier. Le traitement de la réclamation à l'intérieur de l'administration, et en particulier l'intervention du bureau d'imposition, relève de l'organisation interne de l'administration. Il est important que le recours de l'assujetti soit tranché par le directeur de l'administration, qui n'est pas intervenu dans la procédure d'imposition contentieuse et qui est donc mieux placé que le bureau d'imposition pour procéder à une nouvelle analyse du dossier. Il s'y ajoute que le directeur a

pour mission d'assurer une interprétation uniforme de la loi et que le traitement des réclamations par le directeur contribue à uniformiser les pratiques administratives entre les différents bureaux d'imposition. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il de modifier le début de l'article III, paragraphe 1<sup>er</sup>, du projet de loi relatif à l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée en remplaçant la formulation proposée au troisième paragraphe par le texte suivant:

« 3. Les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 doivent être attaqués par voie de réclamation. La réclamation, dûment motivée, est à introduire par écrit auprès du directeur de l'administration dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. Le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. »

La suite de ce troisième paragraphe, telle que proposée par le projet de loi, reste inchangée.

Afin de marquer sans ambiguïté le caractère obligatoire de la procédure de réclamation contre les décisions prononçant une amende fiscale, le Conseil d'Etat propose de remplacer dans le premier alinéa du nouvel article 79 le mot « peuvent » par celui de « doivent » et dans la première phrase du deuxième alinéa de cet article les termes « doit être adressée » par « est à adresser ».

Sous réserve des observations qui précèdent, le Conseil d'Etat marque son accord avec le projet de loi sous rubrique.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 22 septembre 2009.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Alain Meyer