

**Projet de loi**

**complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la  
taxe sur la valeur ajoutée.**

-----

**Avis du Conseil d'Etat**

(5 juillet 2011)

Par dépêche du 25 mars 2011, 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 et un commentaire des articles. Le projet de loi n'était pas accompagné d'une fiche financière qui doit, en vertu de l'article 79 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, accompagner tout projet de loi susceptible de grever le budget de l'Etat. Le Conseil d'Etat insiste sur la préparation d'une telle fiche alors que le projet de loi impose de nouvelles charges aux administrations concernées, et que ces charges auront nécessairement un impact sur le budget de l'Etat.

Les avis de la Chambre de commerce, de la Chambre des salariés et de la Chambre des fonctionnaires et des employés publics ont été communiqués au Conseil d'Etat par dépêche du 8 juin 2011.

**Considérations générales**

Le projet de loi sous avis a pour objet la mise en place du régime de suspension de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévu au titre IX, chapitre 10, section 1, de la directive 2006/112/CE, qui autorise les Etats membres à introduire des exonérations en faveur des opérations réalisées dans les entrepôts douaniers, dans les entrepôts autres que douaniers et dans les régimes similaires.

Il vise à créer des emplacements spécifiques sur le territoire luxembourgeois, à l'intérieur desquels certaines transactions portant sur des biens meubles corporels peuvent être opérées en exonération de la TVA.

Le nouveau régime complète les régimes suspensifs de droits existant actuellement en matière douanière. Il présente un caractère essentiellement suspensif dans la mesure où les différentes exonérations n'ont d'effet que pour la durée du séjour des biens dans les emplacements couverts par le régime, la TVA étant due lorsqu'ils quittent ces emplacements.

Suivant l'exposé des motifs, ce projet devrait contribuer au développement d'activités en matière de stockage et de distribution de marchandises relevant notamment du secteur de la logistique. Comme ces activités s'intègrent naturellement dans une chaîne de création de valeur ajoutée en amont et en aval d'activités de transport internationales, le développement d'activités d'entrepôts devrait logiquement aller de pair avec

un accroissement des activités de transport au Luxembourg. Le projet de loi ne se prononce ni sur l'impact prévisible d'un tel accroissement sur la politique énergétique, ni sur les engagements du Luxembourg en matière de réduction des émissions de CO<sub>2</sub>.

Les auteurs du projet de loi estiment également qu'il devrait réduire certains risques de fraude fiscale et simplifier la gestion administrative et le contrôle relatif à des transactions en chaîne. Comme la gestion de ces zones franches exigera un encadrement strict des activités, le projet de loi imposera aussi un important investissement en temps et en personnel qualifié, tant pour les acteurs du secteur privé que pour les autorités. De ce fait, il est à prévoir que le nombre d'entreprises faisant usage de ce régime restera relativement limité.

Le régime des entrepôts TVA peut être attractif pour des opérateurs de nombreux secteurs économiques. Il favorise en particulier les activités portant sur des produits de haute valeur qui sont susceptibles d'être échangés sur le marché international. Tel est, entre autres, le cas des métaux précieux, des objets d'art, des bijoux et des biens culturels au sens large. Aussi le Conseil d'Etat demande-t-il au Gouvernement de veiller à la prévention de transactions illégales en ces entrepôts et de réfléchir à la ratification de la Convention de l'Unesco concernant les mesures à prendre pour interdire et empêcher l'importation, l'exportation et le transfert de propriété illicites des biens culturels, faite à Paris le 14 novembre 1970.

L'article 2 de la loi modifiée du 12 novembre 2004 concernant la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme énumère les professionnels qui sont tenus d'une obligation de vigilance en matière de blanchiment et de terrorisme. Le Conseil d'Etat note que le projet de loi a une portée très large: il est prévu d'élargir la liste des biens susceptibles d'être conservés dans un entrepôt TVA par décision administrative tandis que le cercle des intervenants ne peut pas être déterminé à l'avance. Le commentaire des articles prend soin de préciser que les opérateurs étrangers réalisant des opérations en entrepôt TVA ne sont pas obligés de s'identifier à la TVA luxembourgeoise et qu'un opérateur agréé peut intervenir en qualité de représentant fiscal pour les besoins de la TVA luxembourgeoise. Si toutes les procédures sont prévues afin de permettre la perception de la TVA luxembourgeoise en conformité avec les dispositions légales afférentes, rien ne garantit toutefois que le gestionnaire de l'entrepôt TVA connaisse à tout moment l'identité du propriétaire juridique, ni *a fortiori* le bénéficiaire économique des marchandises entreposées. Le Conseil d'Etat déduit qu'il y a effectivement un risque que ces dépôts soient utilisés frauduleusement pour effectuer des opérations de blanchiment. Aussi suggère-t-il au Gouvernement d'intégrer les opérateurs d'entrepôts TVA dans la liste des professionnels qui sont tenus à des obligations de vigilance spécifiques à l'égard de leur clientèle à des fins de lutte contre le blanchiment d'argent, prévue par la loi précitée du 12 novembre 2004. Le Conseil d'Etat se rend néanmoins compte des problèmes d'application pratique que la mise en œuvre de ces obligations suscitera en l'espèce.

## Observations préliminaires

Sous réserve des développements ci-après, le Conseil d'Etat propose de donner au projet de loi sous examen la structure suivante:

« *Art. 1<sup>er</sup>*. La loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est complétée par un article *56sexies* ayant la teneur suivante:  
(...)

*Art. 2.* (...)

*Art. 3.* La loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est complétée par une annexe D ayant la teneur suivante:

### ANNEXE D

(...)

*Art. 4.* La présente loi entre en vigueur le ... »

## Examen des articles

### Article 1<sup>er</sup>

L'article 1<sup>er</sup> introduit un nouvel article 56sexies et une nouvelle annexe D dans la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (loi TVA). L'article *56sexies* est subdivisé en paragraphes numérotés de 1 à 21.

#### *Paragraphe 1<sup>er</sup>*

Le Conseil d'Etat propose de formuler le premier paragraphe comme suit:

« 1. Le présent article introduit un régime particulier suspensif, dérogatoire au régime général de TVA. »

#### *Paragraphe 2*

Le Conseil d'Etat fait sienne la proposition de clarification de la Chambre de commerce relative à l'alinéa 2. Comme le terme « opérations » n'a pas de définition claire, il propose de remplacer ce terme par l'expression « livraisons de biens et prestations de services », ces deux concepts étant définis aux articles 9 et 15 de la loi TVA. L'alinéa 2 est dès lors à formuler comme suit:

« Les exonérations visées à l'alinéa 1<sup>er</sup> sont provisoires en ce sens qu'elles sont à régulariser lors de la sortie du régime suspensif. Deviennent cependant définitives, lors d'une livraison de biens dont la base d'imposition se détermine en vertu de l'article 28, point a) et effectuée dans un des endroits visés aux points a) à d), les exonérations de toutes les livraisons de biens et prestations de services ayant précédé cette livraison. »

### *Paragraphe 3*

Le Conseil d'Etat propose la formulation suivante:

« 3. Les termes « douanes », « dépôt temporaire », « régime d'entrepôt douanier » et « régime de perfectionnement actif » s'entendent dans le sens de la législation douanière. »

### *Paragraphe 4*

Le paragraphe 4 définit l'entrepôt TVA et précise les biens qui peuvent être placés sous un régime d'entrepôt TVA. Le premier tiret de l'alinéa 3 renvoie à une liste de biens énumérés à l'annexe D, tout en réduisant la portée de cette liste par l'ajout du terme « notamment ». La directive 2006/112/CE dispose que les Etats membres qui introduisent des exonérations applicables aux entrepôts douaniers doivent appliquer ces exonérations à une liste minimale définie par ladite directive, tout en restant libres d'étendre l'exonération à d'autres catégories de biens. La liste proposée en annexe D se limite à l'énumération minimaliste fournie par la directive précitée. Le Conseil d'Etat s'interroge sur la raison de l'omission du point 25 de l'annexe V de ladite directive, qui porte en l'espèce sur la position « ex 811292 et ex 811299 Indium ». Soucieux d'assurer une transposition complète de la directive 2006/112/CE, et à défaut d'explications satisfaisantes, il devrait s'opposer formellement si cette position n'était pas ajoutée à la liste de l'annexe D.

Le Conseil d'Etat relève que les biens placés sous le régime d'entrepôt TVA sont provisoirement exonérés de la TVA. Il y a donc application de l'article 101 de la Constitution qui dispose qu'« aucune exemption ou modération d'impôts ne peut être établie qu'en vertu de la loi ». La disposition selon laquelle « peuvent être placés sous le régime d'entrepôt TVA – les biens, dont notamment ceux énumérés à l'annexe D de la présente loi, qui ne sont pas destinés à être livrés au stade du commerce de détail » ne répond pas à la réserve constitutionnelle de l'article 101 précité. La Cour constitutionnelle exige en effet que dans les matières réservées par la Constitution à la loi, la loi doit au moins fixer les grands principes. En matière fiscale, elle a précisé dans un arrêt n° 38/07 du 2 mars 2007 que « la loi doit fixer les règles essentielles concernant l'assiette, le taux et le recouvrement d'impôt ». Le Conseil d'Etat rappelle par ailleurs également son opposition de principe à l'emploi du terme « notamment » dans une disposition normative qui est en l'espèce d'autant plus à proscrire que le risque d'arbitraire qu'il fait naître s'oppose à la réserve constitutionnelle de l'article 101 et à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle précitée. Le Conseil d'Etat doit sur base de ces considérations s'opposer formellement à l'emploi des termes «, dont notamment ceux » prévus au premier tiret de l'énumération du paragraphe 4, alinéa 3 sous avis, qui sont donc à supprimer.

### *Paragraphes 5 à 11*

Sans observation.

### *Paragraphe 12*

Le régime suspensif de la TVA sera mis en œuvre sous la responsabilité d'opérateurs agréés à cette fin. Le projet de loi soumet

l'agrément à la preuve de la « nécessité économique » et ajoute que le coût de gestion et de surveillance publique doit être proportionné par rapport à l'« utilité économique ». Le Conseil d'Etat s'interroge sur le sens que revêtent les termes de nécessité et d'utilité économiques dans ce contexte:

- le concept de nécessité économique implique-t-il que l'activité ne serait pas compétitive, voire ne serait pas rentable, en l'absence d'un tel agrément?
- quelle est la différence entre les concepts d'utilité économique et de nécessité économique?

Le commentaire des articles est muet sur ce point.

Le Conseil d'Etat note que la directive 2006/123/CE relative aux services dans le marché intérieur ne s'applique pas en matière fiscale (article 2, paragraphe 3), de sorte que l'interdiction faite aux Etats membres de subordonner l'accès à une activité économique, ou son exercice, à l'application au cas par cas d'un test économique subordonnant l'octroi d'une autorisation à la preuve de l'existence d'un besoin économique n'est pas applicable en cette matière. Il s'interroge néanmoins sur la portée de cette disposition, qui semble excessive au regard du critère de proportionnalité. Aussi propose-t-il de remplacer l'alinéa 2 du paragraphe 12 par le texte suivant, inspiré de l'article 136 du règlement (CE) n° 450/2008 établissant le code des douanes communautaire:

« Tout opérateur qui sollicite un agrément relativement à un régime d'entrepôt TVA doit être établi à l'intérieur du pays et être identifié à la TVA luxembourgeoise. L'agrément n'est accordé que si les autorités compétentes peuvent assurer la surveillance et la gestion du dossier sans devoir mettre en place un dispositif administratif disproportionné par rapport à l'apport économique direct et indirect de la ou des entreprises bénéficiant du régime de suspension de la TVA en termes de valeur ajoutée, en termes de création d'emplois et en termes de recettes fiscales. »

Le Conseil d'Etat propose en outre d'ajouter un alinéa 5, inspiré également de l'article 136 dudit règlement communautaire:

« L'opérateur agréé informe spontanément les autorités compétentes de tout élément survenu après l'octroi de cet agrément qui est susceptible d'avoir une incidence sur le maintien ou le contenu de l'agrément. »

### *Paragraphe 13*

Le paragraphe 13 précise les obligations comptables spécifiques auxquelles sont astreints les opérateurs agréés. L'alinéa 1<sup>er</sup> prévoit que l'opérateur agréé doit effectuer lors de toute entrée et sortie d'un bien dans un entrepôt TVA une « déclaration dont les modalités et la forme sont déterminées par l'autorité compétente », étant donné que le paragraphe 20 désigne l'Administration des douanes et accises comme autorité compétente.

Le Conseil d'Etat doit s'opposer formellement à cette disposition, qui est contraire à l'article 36 de la Constitution réservant au Grand-Duc le pouvoir d'exécution des lois. Les modalités de mise en œuvre pourront être précisées dans le règlement grand-ducal prévu au paragraphe 21. Il propose

partant de supprimer le bout de phrase: « dont les modalités et la forme sont déterminées par l'autorité compétente »

#### *Paragraphe 14*

Sans observation.

#### *Paragraphe 15*

A l'alinéa 4 du paragraphe sous examen, le Conseil d'Etat demande la suppression des termes « *mutatis mutandis* », qui sont source d'insécurité juridique.

#### *Paragraphes 16 à 18*

Sans observation.

#### *Paragraphe 19*

Il est prévu que l'attribution de l'agrément d'opérateur agréé ainsi que la gestion et la surveillance des régimes suspensifs de TVA s'effectuent dans les modalités et les conditions prévues par les réglementations douanière et accisienne. Le Conseil d'Etat suppose que le texte se réfère à la législation douanière; il relève en effet que le principe de la séparation des pouvoirs s'oppose à ce qu'un texte de loi se réfère à des textes de nature réglementaire. Il estime par ailleurs qu'il faudrait préciser davantage la législation visée, entre autre en ce qui concerne la compétence des administrations concernées. En tout état de cause, dans l'hypothèse où les conditions et les modalités visées ne seraient pas fixées dans une loi, se poserait la question de la conformité du paragraphe 19 sous revue à l'article 32, paragraphe 3 de la Constitution qui dispose que « Dans les matières réservées à la loi par la Constitution, le Grand-Duc ne peut prendre des règlements et arrêtés qu'aux fins, dans les conditions et suivant les modalités spécifiées par la loi ». L'agrément est en effet susceptible de restreindre la liberté de commerce et l'exercice des professions libérales qui sont des matières que l'article 11, paragraphe 6 de la Constitution réserve à la loi. Le Conseil d'Etat propose, d'une part, de déterminer les attributions de l'Administration des douanes et accises à l'endroit du paragraphe 19 sous avis. Il constate d'autre part que la terminologie employée ne concorde pas avec le paragraphe 2 auquel il est fait référence. Il propose en conséquence le libellé suivant:

« L'Administration des douanes et accises est compétente pour l'attribution d'un agrément d'opérateur agréé et pour le contrôle des opérations exonérées visées au paragraphe 2, points a) à d). »

#### *Paragraphe 20*

Le Conseil d'Etat estime que la formulation qu'il a suggérée à l'endroit du paragraphe 19 rend l'alinéa 1<sup>er</sup> superfétatoire et propose sa suppression.

Le Conseil d'Etat est d'avis que les articles 4 et 5 de la loi du 19 décembre 2008 ayant entre autres pour objet la coopération interadministrative entre l'Administration de l'enregistrement et des

domaines et l'Administration des douanes et accises s'appliquent aux modes de coopération visés aux alinéas 2 et 3 sous examen. Plutôt que de créer une nouvelle base légale, et à défaut d'explications contraires, il propose en conséquence également la suppression des alinéas 2 et 3.

*Paragraphe 21*

Sans observation.

Article 2

Sans observation.

Article 3

Le Conseil d'Etat note que le libellé de l'article 3 est incomplet.

En raison du fait que les entrepôts fiscaux en matière de droits d'accises relèveront d'office du régime de la suspension de la TVA, et qu'il y a lieu d'accorder un temps de préparation minimal aux opérateurs concernés ainsi qu'aux administrations compétentes, le Conseil d'Etat peut d'ores et déjà donner son aval à toute date d'entrée en vigueur que le législateur estime convenable, à condition qu'elle ne soit pas rétroactive.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 5 juillet 2011.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Georges Schroeder