

Projet de loi

- **portant transposition de l'article 5 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 de services ;**
- **modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.**

Avis du Conseil d'Etat

(25 mars 2014)

Par dépêche du 15 janvier 2014, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a saisi le Conseil d'Etat pour avis du projet de loi sous avis, élaboré par le ministre des Finances. Le texte du projet de loi était accompagné d'un exposé des motifs, d'un commentaire des articles, d'un tableau de correspondance entre 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 de services et le projet de loi sous examen, d'une fiche d'évaluation d'impact ainsi que d'une fiche financière.

L'avis de la Chambre des salariés a été communiqué au Conseil d'Etat par dépêche du 20 février 2014.

Considérations générales

Le projet de loi transpose l'article 5 de la directive 2008/8/CE précitée. Cette disposition modifie les règles déterminant le lieu des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi que le lieu des prestations de services fournis par voie électronique par des assujettis établis dans l'Union européenne à des personnes non assujetties établies dans ladite Union. Actuellement, ces prestations de services sont imposables au lieu d'établissement du prestataire, quel que soit le domicile du destinataire non assujetti à l'intérieur de l'Union européenne. A partir du 1^{er} janvier 2015, ces prestations seront imposables dans l'Etat membre d'établissement du destinataire non assujetti. La directive 2008/8/CE permet à un assujetti de l'Union européenne effectuant de telles prestations de services dans plusieurs Etats membres de désigner un Etat membre d'identification en tant que point de contact électronique unique pour sa propre identification, la déclaration et la collecte de l'impôt.

La loi en projet groupe l'ensemble de ces dispositions modificatives dans l'article 1^{er}. L'article 2 comporte en outre un certain nombre de dispositions complémentaires à caractère technique.

En raison de l'importance économique des activités déployées par les acteurs du commerce électronique établis dans notre pays, la modification législative proposée aura un impact significatif sur les recettes fiscales

perçues par le Luxembourg. La fiche financière évalue les recettes fiscales liées au commerce électronique à 1 milliard d'euros pour l'année 2014. Les pertes de recettes de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) seront toutefois atténuées pendant une phase transitoire dans la mesure où l'Etat membre d'identification conservera 30% de la TVA perçue entre le 1^{er} janvier 2015 et le 31 décembre 2016. Ce taux sera ensuite réduit à 15% pour les années 2017 et 2018. La recette intégrale est à transférer à l'Etat membre bénéficiaire à partir du 1^{er} janvier 2019¹. Il est difficile d'estimer les recettes futures au titre de la TVA sur le commerce électronique, alors que les entreprises établies actuellement au Luxembourg ont le choix soit de continuer l'ensemble de leurs activités et de fixer leur guichet unique au Luxembourg, soit de choisir un autre Etat membre comme point de contact électronique pour l'application de la TVA aux transactions couvertes par la loi en projet.

Examen des articles

Observation générale

Quant à la présentation légistique, le Conseil d'Etat se doit de renvoyer aux observations générales émises dans son avis du 21 décembre 2012 (doc. parl. n° 6470³) sur le projet de loi

- portant transposition
 - de l'article 4 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 de services ;
 - de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation ;
- modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans cet avis, le Conseil d'Etat avait rappelé que « d'après la légistique formelle, le paragraphe se distingue par un chiffre cardinal arabe, placé entre parenthèses: (1), (2), (...). Il est fait usage de parenthèses afin d'éviter toute confusion avec le mode de numérotation employé pour caractériser les énumérations, et qui consiste à faire suivre les chiffres d'un point. En l'occurrence, comme il s'agit de l'énumération des dispositions modificatives, il convient de corriger le dispositif dans son ensemble. La loi TVA en vigueur ne respecte pas cette règle. Ainsi, l'occasion pourrait être saisie dans le cadre du projet sous examen de remplacer les points énumératifs qui en réalité désignent les paragraphes des articles de la loi par le chiffre correspondant placé entre parenthèses, comme indiqué ci-dessus. (...) ».

Ces observations gardent toute leur pertinence dans le cadre du présent avis.

¹ Article 2, paragraphe 12 du règlement (CE) n° 143/2008 Conseil du 12 février 2008 modifiant le règlement (CE) no 1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange d'informations concernant les règles relatives au lieu de prestation de services, aux systèmes de guichet particuliers et à la procédure de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée.

Article I^{er}

L'article I^{er} modifie les règles déterminant le lieu d'imposition des prestations de services couvertes par le régime particulier de la directive 2008/112/CE précitée. Dans le souci de rapprocher la structure actuelle de la loi TVA de celle de la directive de base, telle qu'elle se présente aujourd'hui, les auteurs proposent de restructurer l'ensemble du chapitre VIII de la loi TVA. Les dispositions relatives aux régimes particuliers applicables aux assujettis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties sont intégrées dans ce chapitre.

Le Conseil d'Etat observe qu'au point 1, 1^o, c), le terme « notamment » est à écarter comme étant superfétatoire, alors qu'une énonciation d'exemples des services fournis par voie électronique est sans réel apport normatif.

Article II

L'article II comporte une série de modifications de texte à caractère technique.

Le paragraphe 8 vise les situations où l'Administration de l'enregistrement et des domaines notifie un bulletin de rectification ou de taxation d'office à un assujetti et que celui-ci est forclo de son droit d'introduire une réclamation dans le délai légal, alors que l'assujetti s'est trouvé « sans faute de sa part dans l'impossibilité d'agir dans le délai imparti ». Cette formulation est reprise de l'article 1^{er} de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice. L'interprétation de cette disposition pourra donc se faire à la lumière de la jurisprudence relative à ladite loi.

Le commentaire des articles se réfère à une recommandation émise par la médiateure. Le Conseil d'Etat suppose que cette observation concerne la recommandation n° 48 émise par la médiateure dans son rapport couvrant la période du 1^{er} octobre 2011 au 31 décembre 2012. La médiateure propose en effet d'instaurer une procédure de recours gracieux en matière de TVA. Cette recommandation vise plus précisément les situations où l'Administration a émis un bulletin de taxation d'office et que l'assujetti n'a pas exercé ses droits de recours dans les délais légaux. Si certains jugements cités par la médiateure concluent que les requérants n'ont qu'à « s'imputer à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation », celle-ci rappelle toutefois que « la taxation d'office ne doit pas aboutir à une sanction du contribuable » et elle souligne que « dans la plupart des cas, la situation malheureuse ayant conduit à la taxation d'office n'est pas entièrement imputable aux assujettis et n'a pas été le résultat d'actes délibérés ». Dans la perspective de la médiateure, l'introduction d'un recours gracieux devrait permettre un réexamen des cas, certes rares, mais néanmoins réels, où l'imposition a abouti à « une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».

A la lecture des cas concrets que la médiateure relève dans ses rapports annuels 2011/2012 et 2012/2013, le Conseil d'Etat s'est demandé

dans quels cas concrets la disposition proposée est destinée à porter remède à une situation perçue comme injuste par la médiatrice.

De l'avis du Conseil d'Etat, la recommandation de la médiatrice vise deux situations différentes :

- d'une part, les cas où l'assujetti est dans l'impossibilité d'agir devant l'Administration dans les délais légaux, et ce sans faute de sa part, et
- d'autre part, les cas où l'assujetti se trouve dans une situation malheureuse, qui se présente comme un cas de rigueur soit objective, soit subjective².

Le premier cas est visé par la loi en projet. Il est vrai que le texte proposé donne un délai de quinze jours seulement à l'assujetti pour soumettre sa demande de relevé de forclusion à partir du moment où l'impossibilité d'agir a cessé. Ce délai, qui est repris de la loi précitée du 22 décembre 1986, risque de se révéler trop bref pour l'assujetti. Le Conseil d'Etat aurait une préférence pour une formule moins exigeante, et il propose de retenir le délai de trois mois correspondant au délai de recours normal pour les taxations d'office.

Le deuxième cas n'est pas abordé par la loi en projet. Cette hypothèse vise des situations où la légalité de l'impôt fixé n'est pas contestée, mais que la perception de cet impôt entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement suivant la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. En matière d'impôts directs, l'article 131 de la loi générale des impôts, telle qu'amendé, introduit une procédure de remise gracieuse. Dans cette procédure, la demande ne comporte aucune contestation sur la légalité de l'impôt et la décision se base exclusivement sur des motifs d'équité. La jurisprudence a d'ailleurs précisé que « la fonction de la remise en équité ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit »³, ce qui différencie bien le recours gracieux de la disposition sous examen.

Certes, la TVA a ses caractéristiques spécifiques, qui la distinguent des impôts directs. En particulier, la TVA est un impôt perçu par l'assujetti à charge du consommateur final, et le commerçant assujetti à la TVA ne fait que percevoir la taxe pour la verser ensuite au Trésor. Le Conseil d'Etat estime néanmoins que les exemples cités par la médiatrice dans ses rapports annuels appellent une réflexion approfondie sur les procédures de recours. Dans la mesure où la disposition proposée dans la loi en projet n'est pas applicable, et que les situations personnelles décrites par la médiatrice comportent des éléments de rigueur soit objective, soit subjective, le Conseil d'Etat ne voudrait pas s'opposer à l'introduction d'une procédure de recours gracieux. Il constate d'ailleurs que la disposition précitée de l'article 131 de la loi générale des impôts est reprise de textes allemands, et que la disposition correspondante est applicable en Allemagne indistinctement aux impôts directs et indirects. Dans ces conditions, le Conseil d'Etat propose

² Article 131 de la loi générale des impôts (« *Abgabenordnung* ») : « Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement suivant la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fonds. »

³ Tribunal administratif, jugement du 17 octobre 2001, n° 13099.

d'étudier l'opportunité de l'introduction d'une telle disposition en droit luxembourgeois.

Article III

L'article sous examen est de préférence à qualifier de « Mise en vigueur » au lieu de « Entrée en vigueur ».

Le Conseil d'Etat n'a pas d'autres observations sur le projet de loi sous avis.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 25 mars 2014.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Pour le Président,
La Vice-Présidente,

s. Viviane Ecker