

Projet de loi

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

Avis du Conseil d'État

(3 juillet 2018)

Par dépêche du 17 avril 2018, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact, une fiche financière ainsi que le texte coordonné par extraits de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Les avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics et de la Chambre de commerce ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement du 18 juin 2018 et du 19 juin 2018.

Considérations générales

Le projet de loi sous examen a pour objet la mise en œuvre d'un régime d'intégration fiscale en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « TVA », à savoir précisément le régime de groupe TVA.

Il ressort de l'exposé des motifs que la jurisprudence récente de la Cour de justice de l'Union européenne, ci-après la « CJUE », a fondamentalement encadré le champ d'application du régime d'exonération des groupements autonomes de personnes dans le domaine de la TVA. C'est ainsi qu'après un premier arrêt du 4 mai 2017 ayant condamné le Luxembourg sur l'ensemble des griefs formulés contre lui par la Commission européenne à l'issue d'un recours en manquement¹, la CJUE a considéré, dans trois arrêts du 21 septembre 2017², que l'exonération en cause ne peut s'appliquer qu'aux seuls groupements dont les membres exercent une activité d'intérêt général mentionnée à l'article 132 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette jurisprudence de la Cour exclut dès lors du régime d'exonération, entre autres, les groupements dont les membres exercent des activités financières et d'assurance visées à l'article 135 de la directive 2006/112/CE, précitée. Or, selon les auteurs du projet, c'est essentiellement les secteurs de la finance et de l'assurance qui, au

¹ CJUE (quatrième chambre), arrêt du 4 mai 2017, Commission européenne c/ Grand-Duché de Luxembourg, C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333.

² CJUE (quatrième chambre), arrêts du 21 septembre 2017 dans les affaires : Commission européenne c/ République fédérale d'Allemagne, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 ; Minister Finansów c/ Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 ; « DNB Banka » AS c/ Valsts ienēmumu dienests, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719.

Luxembourg, ont eu un recours accru au régime des groupements autonomes de personnes et se voient par conséquent privés, subitement, d'un instrument qui leur permettait de maîtriser la charge de la TVA sur les prestations engagées collectivement par leurs membres.

Il apparaît en outre, selon les auteurs du projet de loi, que cet encadrement jurisprudentiel du champ d'application du régime des groupements autonomes de personnes n'est pas neutre du point de vue concurrentiel, dans la mesure où d'autres États membres mettent en œuvre l'article 11 de la directive 2006/112/CE, précitée, relatif au régime de l'« Organschaft », suivant lequel des personnes juridiquement distinctes mais autrement liées peuvent être considérées comme une seule personne fiscale, de sorte à faire échapper à la taxe les échanges réalisés entre elles. Un tel régime se justifie soit pour éviter certains abus (par exemple le fait de fractionner une entreprise en plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier), soit par souci de simplification administrative, cette dernière préoccupation justifiant le projet de loi sous examen.

Les auteurs du projet concluent de ce qui précède qu'il y a une nécessité d'agir, afin d'assurer que les opérateurs nationaux ne souffrent pas d'une situation à laquelle ils sont étrangers et qui les placerait dans une situation défavorable par rapport à leurs concurrents établis dans d'autres États. Il est à cet égard relevé que le régime de groupe TVA est actuellement mis en œuvre dans seize États membres de l'Union européenne sous des modalités très divergentes.

Observations liminaires

Le Conseil d'État comprend qu'il s'agit d'assurer, par le projet sous examen, aux secteurs nationaux concernés des conditions comparables à celles appliquées dans de tels secteurs dans les États membres connaissant le régime de groupe TVA. Il note que, pour les auteurs du projet, c'est sous une forme allégée et en essayant de préserver la cohérence du régime originaire de l'« Organschaft » que le projet sous examen vise à mettre en œuvre en droit luxembourgeois l'article 11 de la directive 2006/112/CE., précitée.

Toutefois, comme le relèvent les auteurs du projet eux-mêmes, la mise en œuvre au niveau national du régime de groupe TVA institué par l'article 11 précité est subordonnée à la consultation préalable du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le comité de TVA », institué par l'article 398 de la directive 2006/112/CE, précitée. Ledit comité a rendu son avis sur le projet sous examen en date du 16 avril 2018³. Il en ressort notamment que les auteurs du projet doivent apporter des éclaircissements sur quatre points du texte envisagé⁴, dont un en particulier qui, aux yeux du

³ Voir <https://circabc.europa.eu/sd/a/52c2a2aa-5977-4a53-8bbd-65f782306a33/948%20REV%20%E2%80%93%20LU%20Consultation%20on%20VAT%20grouping.pdf> (consulté le 8 mai 2018).

⁴ Ainsi : (i) de la question de la portée territoriale du groupe TVA et par conséquent du traitement TVA des prestations réalisées entre un siège (situé à l'étranger) et sa succursale membre d'un groupe TVA luxembourgeois ; (ii) de la question de l'appartenance éventuelle de groupements sans personnalité juridique au groupe TVA au regard de l'exigence de liens financiers posée par le projet de loi ; (iii) de la question du maintien de numéros TVA auxiliaires pour chaque membre du groupe TVA étant entendu que le projet de loi consacre le groupe TVA comme seul sujet fiscal et enfin (iv) de la question de la possibilité d'exclusion d'un

Conseil d'État, mérite un réexamen, dans la mesure où il est susceptible de poser une question de sécurité juridique pour les opérateurs nationaux concernés. En effet, le Conseil d'État partage l'avis du comité de TVA selon lequel, d'une part, les mesures anti-abus doivent non seulement reposer sur des fondements solides, mais également être proportionnées aux risques visés afin que l'existence du groupe TVA ne dépende pas de conditions qui ne sont pas expressément établies dans le texte de la loi et, d'autre part, les mesures anti-abus et les exigences qui en découlent ne doivent pas devenir une source de complications pour les opérateurs concernés, voire même contredire l'objectif de simplification administrative mis en avant par les auteurs du projet de loi sous examen. Le Conseil d'État détaillera ses observations sur ce point dans le cadre de l'examen des articles qui suit.

Examen des articles

Article 1^{er}

Sans observation.

Article 2

Cet article vise à insérer au chapitre VIII de la loi précitée du 12 février 1979 une section 9 introduisant un article 60^{ter} comprenant vingt-cinq paragraphes.

Le paragraphe 7 de ce nouvel article 60^{ter} concerne la possibilité d'exclure du groupe TVA toute personne qui réalise une activité susceptible de produire des distorsions de concurrence. Il ressort du commentaire y afférent qu'elle vise à prévenir que le recours au groupe TVA ait des répercussions anticoncurrentielles sur des secteurs économiques autres que celui auquel appartient le groupe TVA. Les auteurs du projet exposent que, dès lors que le régime de groupe TVA permet la détaxation des opérations rendues entre membres, des entreprises peuvent être tentées d'y recourir, à travers des entreprises juridiquement distinctes mais fiscalement liées et spécialement constituées à cet effet, pour s'approvisionner en biens et services, qui ne présentent aucun caractère spécifique à leur propre activité et pour la fourniture desquels elles se seront auparavant adressées à des entreprises tierces tenues de leur appliquer la TVA. Les auteurs du projet expliquent, en outre, qu'il ne suffit pas de justifier d'un risque, même réel, d'atteinte au principe de neutralité concurrentielle de la taxe, mais qu'il importe de rapporter des indices concrets de l'existence de cette atteinte. Ainsi, dès que l'atteinte est établie, le membre qui exerce l'activité contestée est exclu du groupe TVA. Au cas où seulement une partie de son activité s'expose à la critique, il appartient au groupe TVA de soumettre les opérations correspondantes à la taxe comme si elles avaient été fournies par une entreprise tierce.

Comme le Conseil d'État l'a souligné dans son propos liminaire, cette disposition est loin d'être claire. L'objectif de mettre en œuvre une mesure anti-abus est louable, les auteurs du projet soulignant au demeurant que la jurisprudence de la CJUE consacre l'applicabilité directe du principe

membre d'un groupe TVA lorsque ce membre mène des activités susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence.

d'interdiction de pratiques abusives en matière de TVA, même en l'absence de tout texte national en ce sens. Le Conseil d'État est cependant moins convaincu qu'un tel objectif doit être réalisé au détriment du principe de la sécurité juridique. En effet, le principe de sécurité juridique, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union européenne, exige que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, afin que les intéressés puissent s'orienter dans des situations et des relations juridiques relevant de l'ordre juridique de l'Union⁵.

À cet égard, le Conseil d'État note que le projet sous examen vise à inclure, de manière obligatoire, dans le groupe TVA toute personne qui remplit les conditions requises et dont la tenue à l'écart serait susceptible de produire à un moment un avantage fiscal indu. Dans le même temps, le régime de groupe TVA exige que les membres du groupe soient liés entre eux, de manière étroite, par des liens financiers, économiques et d'organisation. Le lien économique se définit par rapport à la présence d'au moins une des trois formes de coopération économique suivantes : (i) l'activité principale des membres du groupe est de même nature ou, (ii) les activités des membres du groupe sont complémentaires ou interdépendantes ou, (iii) un des membres du groupe réalise des activités qui bénéficient entièrement ou substantiellement aux autres membres⁶.

La disposition sous examen doit donc articuler de manière adéquate l'obligation d'inclure dans le groupe TVA toute personne qui en remplit les conditions et, dans le même temps, la possibilité d'en exclure un membre qui, quoique satisfaisant par ailleurs aux exigences du lien économique tel que défini au nouvel article 60ter, paragraphe 7, alinéa 1^{er}, « exerce uniquement une activité qui, en raison de sa nature, n'est pas spécifique à l'activité intrinsèque du groupe et qui normalement n'est pas réalisée, du moins dans une envergure similaire, au sein d'une entreprise qui réalise une activité comparable à celle du groupe TVA (...) ».

À titre de comparaison, si la possibilité d'exclure un membre d'une unité TVA est aussi envisagée en droit belge⁷, celui-ci a cependant instauré une mesure anti-abus (mesure anti-évasion fiscale) très précise, en l'occurrence à l'article 19bis du Code TVA, lequel dispose que : « [e]st également assimilée à une prestation de service effectuée à titre onéreux, la fourniture d'un service tel que défini à l'article 21, § 3, 7^o, par un assujetti établi en dehors de la Belgique, pour les besoins d'un de ses établissements et qui est membre d'une unité TVA au sens de l'article 4, § 2, en Belgique »⁸.

⁵ Tribunal de l'Union européenne, arrêt du 16 juin 2011, Heineken Nederland BV et Heineken NV c/ Commission, T-240/07, ECLI:EU:T:2011:284, points 383-386.

⁶ Cette définition tirée de la communication de la Commission européenne du 2 juillet 2009 (disponible sur : http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_fr.htm.) est reprise par les auteurs du projet de loi sous examen, précisément dans le commentaire des articles, page 26.

⁷ En effet, dès lors qu'une société membre d'une unité TVA détient une participation directe de plus de 50% dans une autre société, toutes les conditions requises (liens économique, financier et organisationnel) pour former une unité TVA sont présumées remplies, selon l'article 1^{er}, § 2 de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA (Moniteur belge, 15 mars 2007). Une telle présomption est cependant réfragable, une filiale pouvant être exclue si elle poursuit des activités très différentes de celles du reste du groupe.

⁸ Il est intéressant de noter que les auteurs du projet se réfèrent, pour la définition du lien organisationnel entre membres du groupe TVA, à l'arrêté royal belge du 9 mars 2007 précité.

Au Royaume-Uni, la possibilité de refus d'admission ou d'exclusion d'un membre d'un groupe TVA pour distorsion (de concurrence) est strictement encadrée et, en tout cas, soumise à la preuve concrète d'une telle distorsion par l'administration⁹.

Le Conseil d'État demande par conséquent aux auteurs du projet de loi d'indiquer dans le texte même de la loi des critères pertinents, permettant d'identifier les circonstances tenant à la distorsion de concurrence et susceptibles d'entraîner l'exclusion d'un membre du groupe TVA ou, alternativement, d'indiquer dans le texte de la loi qu'une telle exclusion ne peut intervenir que lorsque l'administration démontre une distorsion réelle de la concurrence dans la situation en cause. Sans cette précision, la disposition du nouvel article 60^{ter}, paragraphe 7, risque non seulement de porter une atteinte sérieuse au principe de sécurité juridique, mais aussi de contredire l'objectif de simplification administrative avancé pour justifier le projet de loi lui-même, notamment s'il devait appartenir aux opérateurs concernés de démontrer une distorsion ou non de concurrence.

Compte tenu du risque d'insécurité juridique, susceptible d'affecter l'application uniforme du régime de la TVA sur le territoire luxembourgeois et au-delà dans l'Union européenne, le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle, la précision des critères d'application de cette disposition anti-abus.

Articles 3 à 6

Sans observation.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

L'emploi de tirets est à écarter. En effet, la référence à des dispositions introduites de cette manière est malaisée, tout spécialement à la suite d'insertions ou de suppressions de tirets opérées à l'occasion de modifications ultérieures. Tenant compte du texte qu'il s'agit de modifier, l'énumération en question est à rédiger en ayant recours à des points (1), 2), 3), ...) ou des lettres alphabétiques suivies d'une parenthèse fermante. En procédant de cette manière, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.

Lorsqu'on se réfère au premier paragraphe ou alinéa, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour lire à titre d'exemple « paragraphe 1^{er} » ou « alinéa 1^{er} ».

⁹ Cf. : <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-groups/vgroups06150>. Il est ainsi indiqué que: "The Commissioners can refuse applications or remove existing group members where we are satisfied, and can demonstrate, that allowing the application, or allowing group treatment to continue, would lead to a distortion in the liability of the group's supplies. We can also use the revenue protection powers where we consider, and have evidence to support our view, that the grouping facility is being used deliberately to exploit the partial exemption provisions or the retail schemes, for example".

Article 1^{er}

Le Conseil d'État se doit de relever qu'on « abroge » un acte normatif dans son ensemble ainsi que les articles, paragraphes ou annexes, tandis que l'on « supprime » toutes les autres dispositions, comme les alinéas, phrases ou parties de phrase.

Article 2

Au chapitre VIII, section 9, qu'il s'agit d'insérer, le Conseil d'État tient à signaler que lorsqu'il est fait référence à un qualificatif tels que « *ter* », celui-ci est à écrire en caractères italiques pour lire « Art. 60*ter*. »

À l'article 60*ter*, paragraphe 1^{er}, il convient de mettre les termes « groupe TVA » entre guillemets.

À l'article 60*ter*, paragraphe 11, alinéa 2, il est indiqué d'écrire les termes « premier jour » en toutes lettres.

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 21 votants, le 3 juillet 2018.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Georges Wivenes