



CHAMBRE DES SALARIES
LUXEMBOURG

25 mai 2011

AVIS I/31/2011

relatif au projet de loi complétant la loi modifiée du
12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

..... AVIS

Par lettre du 24 mars 2011, Monsieur Luc Frieden, ministre des Finances, a soumis le présent projet de loi à l'avis de la Chambre des salariés.

1. Objet du projet de loi

1. Le projet de loi a pour objet de mettre en œuvre la décision de principe prise par le Conseil de gouvernement en juillet 2010 consistant à créer sur le territoire du Grand-Duché une zone de stockage de biens de valeur, c'est-à-dire une zone franche. D'après le gouvernement, l'instauration de zones franches s'inscrit dans le contexte des mesures nécessaires au développement du pays en tant que place logistique, en instaurant, pour les besoins de la TVA, des emplacements à l'intérieur desquels peuvent être réalisés des activités sur des biens meubles corporels¹ en exonération de la taxe.

2. Le projet de loi met en place un régime particulier de suspension de la TVA conformément au titre IX, chapitre 10, section 1, de la directive 2006/112/CE prévoyant, comme possibilité pour les Etats membres, des exonérations relatives aux opérations réalisées dans les entrepôts douaniers, les entrepôts autres que douaniers et les régimes similaires. Ce régime de suspension de la TVA permet, dans un endroit déterminé, le stockage, la vente et certaines prestations de services effectuées sur les biens, sans aucune obligation fiscale en matière de TVA, d'accises et de droits de douane, tant que lesdits biens restent dans cette zone franche.

3. Le régime 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. L'administration fiscale contrôle les seules entrées et sorties des biens dans le régime, les éventuelles opérations de maintenance et de valorisation s'y rapportant réalisées à l'intérieur des zones de suspension n'étant fiscalement appréhendées qu'à la sortie.

4. La Directive 2006/112/CE prévoit une consultation du Comité de la TVA avant l'introduction par un Etat membre d'un tel régime suspensif de TVA dans sa législation.

Notre chambre regrette que le projet analysé soit muet quant à cette consultation.

2. Fonctionnement

5. De manière générale, la mise en œuvre de la suspension du paiement de la TVA s'effectue comme suit :

- toutes les opérations imposables se rapportant au placement de biens dans le régime ainsi que celles réalisées par rapport à ces biens pendant leur séjour dans le régime se trouvent exonérées de la taxe;
- la sortie des biens du régime déclenche l'exigibilité de la taxe.

6. Le redevable de la TVA due en régularisation des exonérations provisoires est la personne qui fait sortir les biens du régime.

¹ Les biens meubles corporels désignent les animaux et les corps qui peuvent se transporter d'un lieu à un autre, soit qu'ils se meuvent par eux-mêmes soit qu'ils ne puissent changer de place que par l'effet d'une force étrangère.

Il s'agit, en règle générale, de la personne qui dispose, au moment de la sortie, d'un titre de propriété sur les marchandises. Dans la pratique, c'est soit la personne qui a placé les biens sous le régime suspensif, soit, lorsque les biens ont fait l'objet d'une ou de plusieurs cessions à l'intérieur du régime, le dernier acquéreur des biens.

3. Exonérations

3.1. Exonération provisoire et définitive

7. Comme la finalité de la suspension n'est que de différer le paiement de la taxe, les différentes exonérations ne présentent qu'un caractère provisoire.

8. Toutefois, ce caractère provisoire de l'exonération n'est que relatif puisque

- l'exonération est bien définitive dans le chef du fournisseur ou du prestataire de l'opération. Par exemple, le peintre, qui viendra restaurer l'œuvre d'art objet du dépôt, dans la zone franche ne facturera pas de TVA au propriétaire de la dite œuvre et ne devra pas non plus s'en acquitter auprès de l'Administration fiscale luxembourgeoise ;
- la régularisation de l'exonération ne produit ses effets que dans le seul chef du redevable de la taxe à la sortie des biens du régime suspensif.

Néanmoins, sont rendues définitives, dans le chef de ce dernier, les exonérations portant sur les opérations antérieures à la réalisation, à l'intérieur du régime, d'une livraison dont la base d'imposition est censée incorporer le coût des opérations antérieures. La disposition afférente produit ses effets par cascade, chaque livraison à l'intérieur du régime ayant pour effet de rendre définitive l'exonération de la livraison antérieure et des prestations éventuelles subséquentes.

9. Dans le régime général, chaque opération ajoutant de la valeur à un bien ou service est imposée (on taxe la valeur ajoutée). En raison de la déductibilité, les différents assujettis sont autorisés à déduire la taxe payée en amont. La taxe finale, celle payée par le consommateur, comprend en effet tous les montants de TVA déjà payés en amont.

10. Dans le régime suspensif, il n'y a pas de taxation en amont, mais l'opérateur qui sort les biens de la zone franche est redevable de la taxe. En principe, si des opérations de valorisation ont été effectuées à l'intérieur de l'entrepôt fiscal, la valeur du bien devrait les refléter à la sortie, et le montant de TVA collecté à la sortie devrait être le même que si toutes les opérations en amont dans le régime suspensif avaient été imposées séparément.

3.2. Les biens exonérés

11. Les biens pouvant être placés sous le régime d'entrepôt TVA peuvent être classés en deux grands groupes selon qu'il s'agit d'un entrepôt douanier ou d'un entrepôt TVA autonome. L'entrepôt TVA peut en effet se greffer sur un autre type d'entrepôt suspensif ou être un entrepôt autonome ouvert aux biens d'origine communautaire.

La réglementation douanière en vigueur détermine les entrepôts douaniers. Le projet de loi sous avis définit dans son paragraphe 4 l'entrepôt TVA qui « ...est un entrepôt autre que douanier. Il s'agit d'un endroit situé à l'intérieur du pays, agréé par l'autorité compétente aux fins du présent régime particulier suspensif de TVA. »

12. L'entrepôt TVA peut recueillir les biens suivants :

- les biens, dont notamment ceux énumérés à l'annexe D du projet de loi, qui ne sont pas destinés à être livrés au stade du commerce de détail ;
- les marchandises des magasins dits „tax free“ situés dans la zone d'embarquement de l'aéroport du Findel ;
- les marchandises destinées à la commercialisation par les opérateurs aéronautiques à bord de vols internationaux ;
- les marchandises destinées à des entreprises qui les commercialisent en exonération de la taxe auprès des organisations internationales et des représentations diplomatiques et consulaires.

13. La Chambre des salariés se pose des questions sur la signification du terme « notamment » qui figure comme tel dans le texte du projet de loi en ce qui concerne les biens du premier point de l'énumération. La CSL se rallie au Conseil d'Etat qui demande de renoncer au terme « notamment » dans des textes législatifs.

Selon le commentaire des articles, l'annexe D du projet de loi reprend une liste minimale de biens à admettre de la directive 2006/112/CE.

En comparant la liste du projet de loi avec celle de la directive précitée, la CSL constate toutefois que le projet de loi ne reprend pas l'indium figurant sur la liste de la directive. Pour quelle raison, le projet ne le reprend pas dans son énumération ?

14. Hormis cette observation formelle, notre chambre note que les biens de l'annexe D sont des denrées alimentaires (olives, pommes de terre, café, thé, céréales...) et des matières premières (caoutchouc, laine, cuivre, nickel...) qui souvent font l'objet de mouvements spéculatifs intenses ces derniers temps.

S'agissant de denrées périssables et/ou de biens dont le stockage nécessite un certain volume d'entrepôt, il est légitime de se demander comment ces biens pourront physiquement être présents dans l'entrepôt, en particulier s'ils changent de propriétaire rapidement dans le cadre de marchés boursiers, alors que la Directive exige que les biens exonérés de TVA soient matériellement présents dans la zone franche ?

Cette obligation ne résulte d'ailleurs pas clairement du projet de loi, alors qu'elle devrait faire l'objet d'une disposition expresse.

Au vu de cette obligation, il est étonnant que l'exposé des motifs souligne que le régime proposé est l'instrument de prédilection pour les biens faisant l'objet de transactions dans les bourses de matières premières.

Cette information est répétée à différents endroits dans le projet de loi, alors que selon d'autres informations de la CSL, le régime suspensif s'appliquera surtout à des objets d'arts, des bijoux ou encore des vins à prix élevés.

4. Base d'imposition (surtout en l'absence de documents et factures)

15. Le montant de la TVA due correspond au montant de la taxe qui aurait été due si chacune des opérations provisoirement exonérées en vertu du présent article avait été taxée, auquel montant s'ajoute, le cas échéant, la TVA due sur les droits d'entrée et les droits d'accises dus à la sortie concomitante des régimes douaniers et accisiens, calculée comme si lesdits droits faisaient partie de la rémunération d'une livraison de biens soumis à ces droits.

16. A défaut de justification du coût des différentes opérations, la taxe est due à raison de la valeur normale du bien au moment de la régularisation de la taxe respectivement, en cas de sortie d'un régime suspensif douanier, à concurrence de la base d'imposition à l'importation.

5. Agrément pour créer un régime suspensif

17. La mise en œuvre du régime particulier suspensif de TVA dans les zones exonérées se fait sous la responsabilité d'opérateurs agréés à cette fin.

18. 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 est subordonné à la preuve de la nécessité économique. Le coût de gestion et de surveillance publique doit être proportionné par rapport à l'utilité économique.

19. L'agrément est retiré en cas de non-respect des obligations en matière de TVA, en cas d'inactivité prolongée et en cas de retrait du régime suspensif en matière de droits de douane ou d'accises.

Cet opérateur agréé devient-il automatiquement le représentant fiscal de l'assujetti tiers non établi et non identifié à la TVA au Luxembourg, importateur de biens dans la zone franche?

Dans l'affirmative, il devrait également remplir toutes les conditions de l'agrément délivré par l'Administration de l'enregistrement et des domaines au titre de cette représentation fiscale.

Le projet de loi devrait être plus clair et plus précis quant à cette représentation fiscale et aux obligations y attachées tant pour le représentant que pour le représenté.

6. Obligation de déclaration et tenue de comptabilité

20. Les obligations de déclaration spécifiques au régime sont largement empruntées des réglementations douanière et accisienne.

Ainsi, à moins que l'agrément ne prévoie leur communication sur une base périodique, toutes entrées et sorties de biens devront être communiquées, dès leur réalisation, à l'autorité compétente. En outre, les opérateurs agréés sont astreints à la tenue d'une comptabilité-matières ainsi que de livres documentant les opérations de conservation et de valorisation se rapportant aux biens depuis leur entrée sous régime suspensif jusqu'à leur retrait de celui-ci.

Par ailleurs, l'agrément pourra prévoir la tenue de toutes autres écritures indispensables en vue d'assurer un suivi continu et ininterrompu des biens et en vue de l'établissement de la taxe due à la sortie du régime.

7. Identification à la TVA

7.1. Dispense d'identification à la TVA des prestataires de services

21. Les assujettis n'effectuant que des livraisons de biens et de prestations de services dans les endroits visés par la loi (zones franches, entrepôts douaniers et fiscaux) avec maintien d'une des situations y visées sont dispensés de s'identifier à la TVA ainsi que des obligations déclaratives y relatives.

Bien que le paragraphe 16 de l'article 56sexies introduit par le présent projet prévoit l'obligation d'émettre des factures, le paragraphe 8 prévoit également l'hypothèse du défaut de documents probants établissant le montant de la taxe. Est-ce que cette disposition ne permettra pas l'activité de sociétés non identifiées qui agissent en parfaite opacité ? Sur qui pèse cette obligation de dresser une telle facture ?

7.2. Les liens entre l'opérateur et les autres personnes plaçant ou retirant des biens du régime

22. Comme exposé au point 2, le redevable de la TVA due en régularisation des exonérations provisoires est la personne qui fait sortir les biens du régime.

23. Il s'agit, en règle générale, de la personne qui dispose, au moment de la sortie, d'un titre de propriété sur les marchandises. Dans la pratique, c'est soit la personne qui a placé les biens sous le régime suspensif, soit, lorsque les biens ont fait l'objet d'une ou de plusieurs cessions à l'intérieur du régime, le dernier acquéreur des biens.

24. La libération du régime de biens qu'une autre personne désire retirer du régime s'effectue moyennant la communication à l'opérateur agréé du numéro d'identification TVA luxembourgeois de cette personne.

25. Lorsque la sortie a lieu dans le chef d'une personne autre que celle qui a placé le bien sous régime suspensif, l'opérateur agréé doit se faire remettre une copie de la facture afférente à la livraison par laquelle ladite personne est entrée en possession du bien.

Lorsque les prédites conditions ne sont pas remplies, l'opérateur agréé est solidairement tenu au paiement de la taxe ensemble avec le redevable légal de celle-ci.

26. Lorsque la personne souhaitant insérer ou prélever le bien est une personne tierce non établie et non identifiée à la TVA à l'intérieur du pays et non identifiée à la TVA, l'opérateur agréé a la faculté de se substituer à elle en ce qui concerne l'accomplissement des obligations en matière de TVA.

27. D'après le commentaire des articles, même si en principe l'introduction de marchandises en provenance d'autres Etats membres dans le régime suspensif ainsi que leur prélèvement de ce régime présuppose que les opérateurs soient en possession d'un numéro d'identification TVA luxembourgeois, ceci n'est pas une obligation, étant donné qu'une telle obligation réduirait l'intérêt du régime pour les opérateurs et affecterait l'efficacité de la gestion du régime par les autorités publiques compétentes.

Cette dispense d'immatriculation générale entoure ce projet de loi d'une certaine connotation négative.

28. Notre chambre se demande si tous les risques de blanchiment peuvent être évités par ces nouvelles dispositions fiscales.

Même sans aller jusqu'à parler de blanchiment, une certaine suspicion de fraude entache ce système. En effet, une question apparaît naturellement dans les esprits : le bien déposé dans la zone franche ne pourra-t-il pas être ainsi « sorti » du patrimoine de son propriétaire et donc tenu caché face aux administrations fiscales de son pays ?

Le Luxembourg risque d'être critiqué sur la place internationale de ce fait. Il devrait dès lors s'assurer que ce système offre toutes les garanties de sécurité et de transparence. Toutefois le coût généré par la mise en place de moyens humains et matériels permettant les contrôles indispensables sera-t-il alors compensé par les recettes fiscales escomptées ?

Qu'en est-il des moyens de contrôle mis en place ? Les autorités compétentes seront-elles dotées des moyens humains et matériels nécessaires ? Le projet de loi n'est pas suffisamment explicite à ce sujet.

9. Autorités compétentes

29. L'Administration des douanes et accises est investie d'une compétence générale pour connaître de la gestion et de la surveillance du régime suspensif de TVA. L'Administration de l'enregistrement et des domaines se voit attribuer une fonction essentiellement consultative, sans préjudice du droit de pouvoir instruire de sa propre initiative des dossiers individuels. Dans l'intérêt du bon fonctionnement du régime suspensif, l'autorité compétente peut exiger de l'opérateur agréé la mise en place de toutes mesures de surveillance et de sécurisation jugées nécessaires.

10. Conclusion

30. La Chambre des salariés déplore que le projet de loi ne contienne pas de renseignements sur les déchets fiscaux ou les recettes fiscales supplémentaires attendues par la mise en place de cette modification de la législation sur la TVA.

D'autre part, il n'y a pas de données sur les perspectives en matière de créations d'emplois ni sur les zones qui seront déclarées entrepôt fiscal. Tout dépendra finalement des décisions gouvernementales. Quelle est en fait la nécessité économique dont question au paragraphe 12 ?

31. Au moment où le Luxembourg doit se préparer à l'abolition du secret bancaire, la CSL craint qu'une nouvelle niche fiscale ne soit créée qui n'améliorera pas nécessairement la réputation du pays.

En effet, la CSL se demande si ces dispositions ne permettent pas d'établir un écran de fumée derrière lequel peuvent agir en tout secret des opérateurs douteux et si elles ne favorisent pas dans une certaine mesure des opérations de blanchiment.

32. Vu le manque d'informations concrètes quant au fonctionnement de ce régime et aux risques qui l'entourent, la CSL ne peut donner son accord au projet de loi en son état actuel, sans précision et garantie supplémentaires.

Luxembourg, le 25 mai 2011

Pour la Chambre des salariés,

La direction

Le président



René PIZZAFERRI



Norbert TREMUTH



Jean-Claude REDING

L'avis a été adopté à l'unanimité.