



CHAMBRE DES SALARIES
LUXEMBOURG

6 février 2014

AVIS II/03/2014

relatif au 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

Par lettre en date du 15 janvier 2014, Monsieur Pierre GRAMEGNA, ministre des Finances, a fait parvenir pour avis à notre chambre professionnelle le projet de loi sous rubrique.

1. Objet du projet de loi

1. Le projet de loi a principalement pour objet la transposition dans la législation nationale 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 du commerce électronique.

2. En outre, il modifie certaines dispositions de la loi TVA aux fins de leur actualisation d'un point de vue essentiellement technique ainsi que pour tenir compte d'une recommandation spécifique de madame la Médiateure, relative au délai de réclamation.

2. L'imposition dans l'Etat membre du client non assujetti à partir du 1^{er} janvier 2015

3. L'article 5 de la directive à transposer modifie les règles déterminant le lieu des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, ainsi que des services fournis par voie électronique par des assujettis établis dans l'Union européenne (UE) à des personnes non assujetties établies dans l'Union.

4. Alors que, jusqu'à présent, ces prestations de services étaient imposables au lieu d'établissement du prestataire, elles seront, dès le 1^{er} janvier 2015, imposables dans l'Etat membre d'établissement du destinataire non assujetti.

5. Les tableaux qui suivent montrent les changements qui ne concernent en fait que les prestations fournies par un prestataire situé dans un pays de l'UE à un particulier non assujetti dans un autre pays de l'UE.

6. Toutefois, comme il est décrit au point 8, cette modification aura un impact non négligeable sur les finances publiques luxembourgeoises.

La législation, aujourd'hui et à partir du 1^{er} janvier 2015

Ventes aux consommateurs finaux – Vue d'ensemble

RÈGLES ACTUELLES			
Télécommunications, radiodiffusion et télévision et services électroniques ⁽¹⁾			
Services fournis par/à	Client de l'UE dans un pays de l'UE 1	Client de l'UE dans un pays de l'UE 2	Client d'un pays non membre de l'UE ⁽³⁾
Prestataire de l'UE (pays de l'UE 1)	TVA facturée dans le pays de l'UE 1	TVA facturée dans le pays de l'UE 1	Pas de TVA facturée dans l'UE
Prestataire de l'UE (pays de l'UE 2)	TVA facturée dans le pays de l'UE 2	TVA facturée dans le pays de l'UE 2	Pas de TVA facturée dans l'UE
Prestataire d'un pays non membre de l'UE	TVA facturée dans le pays de l'UE 1 ⁽²⁾	TVA facturée dans le pays de l'UE 2 ⁽²⁾	Pas de TVA facturée dans l'UE

(1) Possibilité de recourir au système d'immatriculation unique (miniguichet unique).

(2) Le service est taxé dans le pays où il est effectivement utilisé et exploité, si ce pays n'est pas celui où le client est établi.

(3) Sauf dans un pays appliquant la règle de «l'utilisation et de l'exploitation effectives».

RÈGLES À PARTIR DE 2015			
Télécommunications, radiodiffusion et télévision et services électroniques			
Services fournis par/à	Client de l'UE dans un pays de l'UE 1	Client de l'UE dans un pays de l'UE 2	Client d'un pays non membre de l'UE ⁽²⁾
Prestataire de l'UE (pays de l'UE 1)	TVA facturée dans le pays de l'UE 1	TVA facturée dans le pays de l'UE 2 ⁽¹⁾	Pas de TVA facturée dans l'UE
Prestataire de l'UE (pays de l'UE 2)	TVA facturée dans le pays de l'UE 1 ⁽¹⁾	TVA facturée dans le pays de l'UE 2	Pas de TVA facturée dans l'UE
Prestataire d'un pays non membre de l'UE	TVA facturée dans le pays de l'UE 1 ⁽¹⁾	TVA facturée dans le pays de l'UE 2 ⁽¹⁾	Pas de TVA facturée dans l'UE

(1) Possibilité de recourir au système d'immatriculation unique (miniguichet unique) pour services électroniques.

(2) Sauf dans un pays appliquant la règle de «l'utilisation et de l'exploitation effectives».

Modification du système d'immatriculation unique (miniguichet unique) à partir de 2015**Déclaration/paiement en ligne**

Toutes les entreprises, qu'elles soient établies ou non dans l'UE, peuvent utiliser un **portail web** dans le pays de l'UE où elles se sont immatriculées à la TVA, afin de déclarer et payer la TVA due sur un service fourni dans le pays de l'UE où leur client est établi.

3. L'assujetti NON COMMUNAUTAIRE ayant choisi le Luxembourg en tant qu'Etat membre d'identification (article I, paragraphe (5) du projet de loi, modifiant l'article 56quinquies de la loi TVA)

7. Les assujettis établis en dehors de l'Union européenne effectuant des prestations de services fournis par voie électronique à des personnes non assujetties établies dans l'Union européenne, disposent déjà d'un régime particulier où ils peuvent s'identifier dans un Etat de l'Union européenne.

8. Ce régime est d'ailleurs, à partir de 2015, étendu, comme prévu par la directive, aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision.

9. L'assujetti non établi sur le territoire de la Communauté qui choisit le Luxembourg en tant qu'Etat membre d'identification doit accomplir différentes formalités pour se prévaloir du régime particulier :

Il doit notamment

- informer l'Administration de l'enregistrement et des domaines du moment où il commence son activité en qualité d'assujetti, la cesse ou la modifie ;
- fournir à l'administration les éléments d'identification nécessaires ;
- déposer, pour chaque trimestre civil, par voie électronique une déclaration de TVA, que des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques aient été fournis ou non ;
- ne pas déduire des montants de TVA puisqu'il bénéficie d'un remboursement de TVA (voir point 7 ci-dessous) ;
- tenir un registre des opérations relevant du régime particulier. Ce registre doit être suffisamment détaillé pour permettre à l'administration fiscale de l'Etat membre de consommation de vérifier l'exactitude de la déclaration de TVA.

10. L'assujetti non établi sur le territoire de la Communauté est identifié à la TVA par l'attribution d'un numéro individuel d'identification.

4. L'assujetti COMMUNAUTAIRE ayant choisi le Luxembourg en tant qu'Etat membre d'identification (article I, paragraphe (6) du projet de loi, remplaçant l'article 56sexies de la loi TVA)

11. Afin d'éviter qu'un assujetti communautaire effectuant des prestations de services fournis par voie électronique dans plusieurs Etats membres doive se soumettre à des formalités administratives dans chacun de ces Etats, il lui est donné la possibilité de désigner un Etat membre d'identification en tant que point de contact électronique unique pour l'identification de l'assujetti, la déclaration et la collecte de l'impôt.

12. Ce régime s'inspire de celui déjà prévu en faveur des opérateurs établis en dehors de l'Union européenne et qui permet à ceux-ci de ne s'inscrire que dans un seul Etat membre pour tous les services électroniques effectués à l'intérieur de l'Union à des personnes non assujetties à la TVA, faute de quoi ils devraient se soumettre à des obligations déclaratives dans chaque Etat membre où une consommation a lieu.

13. Le régime prévu en faveur des assujettis communautaires permet à ceux-ci de ne s'identifier, pour les opérations relevant du champ d'application du régime, que dans un seul Etat membre. Il s'agira soit de l'Etat membre dans lequel ils auront établi le siège de leur activité économique soit, à défaut de disposer d'un tel siège à l'intérieur de l'Union, d'un Etat membre dans lequel ils disposent d'un établissement stable. C'est dans cet Etat membre d'identification qu'ils auront à déclarer et à payer la taxe due dans leur chef dans chaque Etat membre de consommation dans lequel ils ne sont pas établis.

14. L'établissement dans plusieurs Etats membres ne prive donc pas l'assujetti de la faculté de s'identifier, pour le régime particulier, dans un seul Etat membre, la taxe revenant aux Etats membres d'établissement (y compris celui où l'assujetti est identifié pour les besoins du régime particulier) devant toutefois dans tous les cas être déclarée et acquittée selon le régime commun, un assujetti établi étant présumé pouvoir appréhender sans difficulté la législation afférente de l'Etat membre d'établissement.

15. Les obligations déclaratives en lien avec ce régime particulier sont harmonisées au niveau communautaire. Ainsi, le dépôt doit se faire par voie électronique, pour chaque trimestre civil et dans les 20 jours qui suivent l'expiration de la période imposable. Les déclarations doivent comporter les informations nécessaires en vue d'attribuer à chaque Etat membre de consommation le montant de TVA qui le concerne. En outre, un registre des opérations relevant du régime particulier doit être tenu, registre suffisamment détaillé pour permettre de vérifier l'exactitude de la déclaration de TVA. En l'absence de réalisation d'opérations relevant du régime ou lorsque les conditions régissant le régime ne sont plus remplies, l'administration rayera l'assujetti du registre d'identification.

16. En ce qui concerne le régime particulier destiné aux assujettis établis dans l'Union européenne, le projet de loi sous avis a pour objet de dresser le cadre légal régissant ce régime, alors que des règlements communautaires, directement applicables, établissent les modalités qui doivent assurer le fonctionnement du régime d'un point de vue plus pratique, voire technique. Ainsi, le règlement d'exécution (UE) N° 815/2012 précise les informations que doit contenir le registre des opérations qu'un assujetti soumis au régime particulier doit tenir.

5. Le Luxembourg en tant qu'Etat membre de consommation et d'imposition (article I, paragraphe (7) du projet de loi, insérant un nouvel article 56septies dans la loi TVA)

17. Les points 3. et 4. ci-dessus concernent les règles applicables aux assujettis identifiés au Luxembourg au titre du régime particulier pour les besoins de l'imposition des services fournis par voie électronique dans les différents Etats membres de consommation.

Il convient toutefois aussi de prévoir des règles pour la situation inverse, c'est-à-dire le cas où le Luxembourg est, dans le contexte du régime particulier appliqué depuis l'étranger, l'Etat membre de consommation et d'imposition.

18. Ce paragraphe prévoit de transposer les dispositions de l'article 5 de la directive 2008/8/CE ayant trait à la récupération de la taxe en amont payée au Luxembourg par des assujettis soumis à l'étranger à un des régimes particuliers, cette récupération ne pouvant en principe se faire que par le biais de la procédure de remboursement, puisque l'assujetti ne peut pas déduire la taxe payée en amont de la taxe en aval, sauf s'il est identifié à la TVA pour des opérations non soumises à un des régimes particuliers.

19. En outre, certaines règles du régime commun n'étant pas compatibles avec le régime particulier, il s'agit d'éviter qu'il y ait des interférences nuisibles entre les règles du régime normal dans des domaines spécifiques au droit national et les règles spécifiques du régime particulier.

Un assujetti identifié à la TVA dans un autre Etat membre pour les besoins du régime particulier, qui y est soumis aux obligations de déclaration et de paiement de la taxe n'a pas, pour ses opérations situées sur le territoire luxembourgeois et relevant du régime particulier, à être complémentirement identifié au Luxembourg sous le régime commun ni à s'y soumettre aux obligations déclaratives du régime commun.

20. D'autre part, il convient d'assurer que la législation TVA commune puisse s'appliquer à un assujetti identifié pour les besoins du régime particulier dans un autre Etat membre et prendre en quelque sorte la relève dans l'hypothèse où les mesures prévues par le régime particulier ne se solderaient pas par une déclaration et un paiement adéquats de la taxe.

Aussi, à partir du moment où le régime particulier cesse d'être applicable dans le chef d'un assujetti ayant été identifié à ce régime dans un autre Etat membre, le régime commun luxembourgeois redevient pleinement applicable.

6. Différents régimes particuliers (article I, paragraphe (4) du projet de loi)

21. Il est profité de l'occasion de l'intégration du régime particulier applicable aux assujettis non établis qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujetties (voir point 4. ci-dessus) de procéder à une restructuration technique du chapitre VIII de la loi TVA traitant des régimes particuliers. Cette restructuration vise à rapprocher davantage la structure de la loi TVA de celle de la directive de base TVA.

22. Les différents régimes particuliers sont :

- le régime particulier des agences de voyages ;
- le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ;
- le régime particulier applicable à l'or d'investissement ;
- les 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 ;
- le régime particulier des petites entreprises ;
- le régime forfaitaire des producteurs agricoles et sylvicoles ;
- le régime suspensif.

7. Droit au remboursement de la TVA (article I, paragraphe (2) du projet de loi)

23. Cette disposition concerne la situation d'un assujetti qui se prévaut du régime particulier « télécommunications, radiodiffusion, télévisions, services électroniques » dans un autre Etat membre (p.ex. l'Irlande) pour y déclarer les opérations afférentes tombant dans le champ d'application de la TVA luxembourgeoise.

24. Bien que cet assujetti soit obligé de déclarer la taxe en aval luxembourgeoise, il n'est pas en droit de déduire, dans sa déclaration déposée dans un autre Etat membre (ici l'Irlande) au titre du

régime particulier, la taxe en amont luxembourgeoise en lien avec les opérations relevant du régime particulier. Cet assujetti dispose en revanche du droit de demander le remboursement de la taxe en amont luxembourgeoise afférente. Il s'agit d'une exception à la directive 2008/9/CE régissant le remboursement qui, en principe, exclut le remboursement à un assujetti réalisant des opérations imposables dans l'Etat membre de remboursement.

8. Impact financier

25. La fiche financière annexée au projet de loi donne des indications sur l'impact budgétaire négatif provenant de la modification du lieu des prestations de services du commerce électronique à partir du 1^{er} janvier 2015.

26. Les auteurs ont procédé à deux calculs : une approche « cash » qui consiste à comparer simplement les recettes fiscales versées tous les ans, et un scénario fictif qui prend en compte l'augmentation des recettes du commerce électronique si le système actuel était resté en place.

27. En prenant la moyenne des déchets fiscaux résultant de l'approche cash et du scénario fictif central, l'impact peut être évalué à environ 720 millions EUR pour 2015 et à quelque 850 millions EUR pour 2016.

28. Si une entreprise passe par le guichet unique dans un Etat membre, alors celui-ci peut garder en 2015 et 2016 30% des recettes TVA générées par les prestations de services fournies aux utilisateurs situés dans un autre pays de l'UE. Il peut garder 15% en 2017 et 2018, puis 0% à partir de 2019.

29. Dans ce contexte, en prenant en compte la structure géographique des exportations de services fournis à partir du Luxembourg et compte tenu des taux de TVA en vigueur dans les pays de l'UE, les calculs se basent sur un taux moyen pondéré de 21 % qui est supposé constant sur la période.

30. L'impact budgétaire dépend du nombre d'entreprises présentes actuellement à Luxembourg, qui décident d'utiliser ou de ne pas utiliser le guichet unique à Luxembourg. Le scénario central est basé sur l'hypothèse que la plupart des sociétés en matière de commerce électronique présentes au Luxembourg restent immatriculées au Luxembourg, et ce pour l'intégralité de leurs prestations de services.

31. D'après un scénario optimiste, basé sur l'hypothèse que toutes les entreprises resteraient dans le guichet unique, les pertes sont estimées à 588 millions EUR en 2015 et à 669 millions EUR en 2016.

32. En revanche, suivant un scénario pessimiste (aucune entreprise ne reste dans le guichet unique), les recettes tendraient vers zéro et les pertes seraient maximales : 1.095 millions en 2015 et 1.145 millions en 2016.

9. Délai de réclamation (article II, paragraphe (8) du projet de loi, complétant l'article 76 de la loi TVA)

33. En vertu de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, les bulletins de rectification ou de taxation d'office peuvent être attaqués par voie de

réclamation, celle-ci devant être introduite dans un délai de 3 mois à compter de la date de notification du bulletin.

34. Or, il y avait des cas où un assujetti était forclos d'exercer la réclamation parce qu'il n'avait pas introduit une réclamation dans le délai légal alors qu'il avait été, sans faute de sa part, dans l'impossibilité d'agir. Cette situation a d'ailleurs fait l'objet d'une recommandation de madame la Médiateure.

35. La modification proposée prévoit qu'un assujetti se trouvant dans une telle situation peut demander à être relevé de la forclusion, à condition que cette demande soit introduite dans les 15 jours à partir du moment où l'impossibilité d'agir a cessé et au plus tard dans le délai de 6 mois à compter de l'expiration du délai de réclamation. En cas de rejet de la demande, l'assujetti dispose de la faculté de se pourvoir en justice. S'agissant d'une mesure exceptionnelle, l'assujetti qui entend en bénéficier doit prouver que le respect du délai lui était impossible.

36. La Chambre des salariés n'a pas d'observations particulières à formuler au sujet du projet de loi sous avis.

Elle note avec satisfaction que pendant une période transitoire de 4 années, le Luxembourg pourra toujours garder une partie des recettes de TVA provenant de la prestation des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, ainsi que des services fournis par voie électronique dans un autre pays de l'Union européenne.

Malgré cette mesure passagère, la transposition de la directive aura un impact financier non négligeable sur les finances publiques luxembourgeoises, se traduisant, d'après les calculs du Gouvernement, par un déchet fiscal d'environ 700 millions EUR en 2015, première année suivant la modification du lieu des prestations des services en question.

La CSL ne pourrait accepter de compenser ce déchet fiscal uniquement par un relèvement des taux de TVA, l'envergure de la hausse des taux nécessaire pour combler la diminution des recettes étant socialement indéfendable.

Les solutions seraient plutôt à trouver dans une réforme générale de la fiscalité des ménages et des entreprises, qui devra comprendre également des mesures d'accompagnement en faveur des ménages modestes relativement plus touchés par l'augmentation de la fiscalité indirecte.

Luxembourg, le 6 février 2014

Pour la Chambre des salariés,



Norbert TREMUTH
Directeur



Jean-Claude REDING
Président

L'avis a été adopté à l'unanimité.