

Circulaire N° 762 du 4 avril 2013 - TVA

Aux N°s 60 et 61 du Mémorial A du 4 avril 2013 (cf. copies en annexe) ont été publiés:

1° la loi du 29 mars 2013

- 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.

2° le règlement grand-ducal du 29 mars 2013

- portant modification
  - du règlement grand-ducal modifié du 21 janvier 1980 ayant pour objet de fixer les conditions et modalités d'application du régime de franchise prévu en matière de taxe sur la valeur ajoutée;
  - du règlement grand-ducal modifié du 23 décembre 1992 ayant trait à la déclaration et au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée;
  - du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> décembre 2009 relatif à la déclaration de commencement, de changement ou de cessation de l'activité économique en matière de taxe sur la valeur ajoutée et à l'attribution d'un numéro d'identification TVA;
  - du règlement grand-ducal modifié du 1<sup>er</sup> décembre 2009 ayant trait au contenu, aux modalités de dépôt et à la forme de l'état récapitulatif en matière de taxe sur la valeur ajoutée;
  - du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 concernant la tenue de la comptabilité en matière de taxe sur la valeur ajoutée;
  - du règlement grand-ducal du 3 mars 1980 déterminant les conditions et modalités d'application relatives à l'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture en matière de taxe sur la valeur ajoutée;
  - du règlement grand-ducal du 3 mars 1980 déterminant en matière de taxe sur la valeur ajoutée les conditions et modalités pour l'application du régime d'imposition normale aux opérations effectuées dans le cadre d'une exploitation agricole ou forestière;
  - du règlement grand-ducal du 7 mars 1980 déterminant les limites et les conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations immobilières;
  - du règlement grand-ducal du 18 décembre 1992 concernant le régime spécial de perception de la taxe sur la valeur ajoutée frappant les

- livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations de tabacs fabriqués;
- du règlement grand-ducal 12 juillet 1995 déterminant les limites, les conditions et les modalités d'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire prévu à l'article 56ter de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
  - du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives;
  - du règlement grand-ducal du 23 février 2008 déterminant les modalités d'application de l'article 66bis de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- abrogeant le règlement grand-ducal modifié du 22 décembre 1979 ayant trait à l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée.

La loi visée au point 1° produit ses effets au 1<sup>er</sup> janvier 2013 tandis que le règlement grand-ducal visé au point 2° entre en vigueur le 8 avril 2013. Lesdits textes appellent les commentaires suivants:

#### Quant à la loi visée sub 1°

Ladite loi a pour effet de transposer des dispositions de deux directives communautaires. Et, accessoirement à cette transposition, d'apporter certaines autres modifications à la loi TVA.

#### *Transposition de l'article 4 de la directive 2008/8/CE*

L'article 4 de la directive 2008/8/CE, directive englobant un paquet de mesures qualifié couramment de «paquet TVA» et dont les dispositions, devant entrer en vigueur à des dates différentes, sont transposées en plusieurs étapes successives, apporte une modification aux règles régissant le lieu des prestations de location de longue durée de moyens de transport effectuées à des personnes non assujetties. Ces locations qui, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013, ont été imposables au lieu d'établissement du prestataire, sont désormais imposables à l'endroit d'établissement du preneur non assujetti. Il est fait exception à cette règle pour les locations de longue durée de bateaux de plaisance dans la seule hypothèse où la mise à disposition effective de ces bateaux a lieu à l'endroit d'établissement du prestataire, cet endroit étant alors le lieu d'imposition.

Il est rappelé, dans ce contexte, que les locations de longue durée de moyens de transport à des personnes assujetties à la taxe se trouvent localisées au lieu d'établissement du preneur en vertu de la règle générale concernant les prestations B2B introduite par le paquet TVA en 2010. Quant aux locations de courte durée de moyens de transport, le lieu d'imposition se situe, également en vertu d'une modification apportée en 2010 par le paquet TVA, au lieu où le moyen de transport

est effectivement mis à la disposition du preneur, que celui-ci soit assujetti ou non-assujetti à la TVA.

Est considérée comme location de longue durée toute location qui ne répond pas aux critères régissant la définition de la location de courte durée. Ainsi, la location de longue durée présuppose la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période dépassant trente jours, et, dans le cas d'un moyen de transport maritime, pendant une période dépassant quatre-vingt-dix jours.

L'article 4 de ladite directive a été transposé à l'article 17, paragraphe 2, point 7°, de la loi TVA.

#### *Transposition de la directive 2010/45/UE*

Cette directive apporte à titre principal une harmonisation et une simplification plus poussées des règles en matière de facturation.

La définition de la facture électronique a d'abord été adaptée en tenant compte de l'évolution aussi bien des moyens de transmission utilisés que du comportement des opérateurs. Est désormais acceptée comme facture électronique toute facture qui contient les mentions et informations exigées, quels que soient le mode de transmission et le format de fichier transmis. La disposition nationale afférente figure à l'article 63, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi TVA.

Ensuite, est déterminé l'État membre dont la législation est applicable en matière de facturation.

Il résulte des règles nouvellement applicables que, pour les opérations se situant sur le territoire de la Communauté, la législation de l'État membre de la situation de l'opération s'applique sauf dérogation en fonction de la situation.

Ainsi, lorsqu'il s'agit d'un assujetti établi dans la Communauté mais non établi dans l'État membre de la situation de l'opération ni au titre du siège de son activité économique (ou, s'agissant d'une personne physique, de son domicile respectivement de sa résidence habituelle) ni au titre d'un établissement stable participant à l'opération, les règles de l'État membre du siège de l'activité économique (ou du domicile respectivement de la résidence habituelle) respectivement celles de l'État membre dans lequel se situe un établissement stable à partir duquel la prestation est effectuée s'appliquent dans la mesure où le destinataire de l'opération est redevable de la taxe et n'émet pas la facture en vertu du procédé de l'auto-facturation. Il est ainsi évité, dans la mesure du possible, qu'un assujetti communautaire ne disposant pas, dans les États membres dans lesquels se situent ses opérations, de structures servant de support à celles-ci, doive appréhender dans le détail les règles concernant la facturation appliquées par ces États alors que ces règles, bien que soumises à une certaine harmonisation, peuvent légèrement différer.

Pour les opérations se situant dans la Communauté effectuées par des assujettis non établis dans la Communauté, les règles de l'État membre de la situation de l'opération s'appliquent, ce qui évite que la facturation afférente n'échappe aux règles de base communautairement arrêtées.

En ce qui concerne les opérations situées en dehors de la Communauté, les règles de l'État membre d'établissement de l'assujetti effectuant l'opération s'appliquent en toute hypothèse, dans une même optique d'assurer l'application des règles de base

communautaires.

Les dispositions correspondantes de la loi TVA (article 63, paragraphe 3) ont, pour des raisons juridiques, été conçues de manière à présenter l'effet purement national desdites règles communautaires.

D'autre part, la directive 2010/45/UE apporte une harmonisation en ce qui concerne le délai dans lequel doivent être établies les factures relatives aux livraisons intracommunautaires de biens et aux prestations de services effectuées à des destinataires établis dans d'autres États membres et qui y sont redevables de la taxe. Est ainsi assuré, pour les opérations intracommunautaires, un parallélisme entre l'obligation du fournisseur de biens ou du prestataire de services d'émettre une facture et celle de l'acquéreur de biens ou du preneur de services de détenir une facture valide pour exercer son droit à déduction. Le délai figurant dans la directive correspond à celui prévu d'une manière générale par la loi TVA pour les factures.

Le Luxembourg a choisi de ne plus faire usage de l'option offerte par la directive de ne pas exiger l'existence d'une facture valide pour faire valoir le droit à déduction en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de biens, et de ne pas imposer cette condition pour les prestations de services pour lesquelles le preneur est redevable de la taxe. Le législateur a décidé, dans le cadre de la lutte contre la fraude, d'exiger dorénavant la détention, par l'assujetti qui fait valoir le droit à déduction, d'une facture établie conformément aux dispositions en matière de TVA, dispositions qui sont, selon l'État membre dont les règles en matière de facturation sont applicables, celles du Luxembourg ou celles d'un autre État membre, raison pour laquelle il a fallu faire référence non seulement aux règles luxembourgeoises en matière de conformité des factures, mais également aux règles de la directive, ces règles étant harmonisées de manière à s'appliquer identiquement dans chaque État membre (cf. article 48, paragraphe 3, points b) et e), de la loi TVA).

Parallèlement, la directive a aligné le délai dans lequel l'exigibilité relativement à une livraison intracommunautaire doit au plus tard intervenir sur le délai dans lequel doit intervenir l'exigibilité de la taxe due sur l'acquisition intracommunautaire correspondante, ceci afin de garantir l'uniformité des informations y afférentes figurant dans les états récapitulatifs et que l'échange d'informations au moyen de ces derniers ait lieu en temps opportun. Il a encore été nécessaire, à l'article 26, paragraphe 2, de la loi TVA visant l'exigibilité de la taxe due sur l'acquisition intracommunautaire, de faire référence à la disposition afférente de la directive, le délai d'émission de la facture pour la livraison intracommunautaire correspondante n'étant pas régi par la loi luxembourgeoise.

Dans une optique similaire d'appréhension plus actuelle des livraisons intracommunautaires de biens, la directive a prévu que ces opérations, lorsqu'elles sont effectuées de manière continue pendant une période de plus d'un mois civil, sont réputées effectuées à l'expiration de chaque mois civil (article 22, paragraphe 2, de la loi TVA).

Alors que la directive 2006/112/CE, dans sa version antérieure à l'adoption de la directive 2010/45/UE, offrait aux États membres la faculté de dispenser les assujettis de l'émission d'une facture pour les opérations financières exonérées situées sur leur territoire respectif, la directive 2010/45/UE a innové en ce sens qu'il y a dispense d'office pour l'émission d'une facture même lorsque le lieu de la prestation se situe en dehors du territoire de l'État membre concerné, les États membres ayant la faculté d'exiger l'émission d'une facture simplifiée. Il n'est pas fait usage de cette faculté, et la

dispense d'émettre une facture est étendue aux opérations financières exonérées dont le lieu se situe à l'étranger (article 63, paragraphe 4, de la loi TVA).

La directive 2010/45/UE innove encore en instaurant l'obligation d'indiquer des mentions spécifiques sur les factures qui se rapportent à des opérations pour lesquelles l'acquéreur ou le preneur est redevable de la taxe, à des opérations relevant d'un des régimes particuliers de la TVA, ou à des opérations effectuées par un assujetti soumis au régime d'imposition d'après les recettes. Il en est tenu compte au niveau de l'article 63, paragraphe 8, de la loi TVA.

Ont par ailleurs été abrogées les obligations spécifiques aux factures électroniques, notamment des dispositions obligeant l'assujetti d'assurer l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu de la facture électronique au moyen d'une signature électronique avancée ou au moyen d'un échange de données informatisées. Désormais, il est prévu de manière générale que l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture, que celle-ci se présente sur papier ou sous forme électronique, doivent être assurées, l'assujetti déterminant la manière dont il assure le respect de cette obligation (article 63, paragraphe 14, de la loi TVA).

La directive 2010/45/UE contient encore une innovation visant à rendre plus attrayante pour les États membres la faculté d'offrir aux petites et moyennes entreprises un système d'imposition d'après les recettes en introduisant des règles en matière de déduction devant réduire toute incidence négative sur le flux de trésorerie lié aux recettes TVA. Le droit à déduction des assujettis dont la taxe devient exigible sur la base des recettes peut être reporté jusqu'au paiement des opérations leur effectuées en amont, la prise en compte des recettes étant ainsi déterminante non seulement au niveau de l'exigibilité de la taxe en aval mais également au niveau de la déductibilité de la taxe en amont. Le législateur luxembourgeois a fait usage de cette faculté, en assortissant la mesure en question de dispositions destinées à éviter des effets incompatibles avec les principes régissant la taxe notamment en cas de changement de régime. Il est particulièrement rendu attentif à l'article III - Disposition transitoire, de la loi du 29 mars 2013, cette disposition transitoire, visant les assujettis soumis au régime d'imposition d'après les recettes au moment de l'entrée en vigueur de la loi, n'ayant pas été intégrée dans la loi TVA.

Parallèlement, la taxe facturée par un assujetti soumis au régime d'imposition d'après les recettes à un assujetti soumis au régime normal ne sera désormais déductible dans le chef de ce dernier qu'au moment de l'exigibilité de la taxe dans le chef du premier, c'est-à-dire au moment du paiement de la taxe. En outre, en vue d'étendre le cercle des bénéficiaires du régime d'imposition d'après les recettes, le législateur a relevé le seuil régissant l'applicabilité du régime de 300.000 à 500.000 euros et il a étendu le champ d'application du régime aux assujettis effectuant des livraisons intracommunautaires de biens. A noter que le régime d'imposition d'après les recettes figure désormais dans la loi TVA alors qu'antérieurement, un règlement grand-ducal en déterminait les contours.

La transposition de la directive 2010/45/UE a été réalisée moyennant une restructuration des chapitres III et IX de la loi TVA, restructuration qui comporte un meilleur alignement formel sur la configuration adoptée par le législateur communautaire. Il a par ailleurs été procédé, dans une même optique, à d'autres réaménagements ponctuels, de nature essentiellement formelle, de la loi TVA. Ces

mesures ont par ailleurs nécessité une modification d'un certain nombre de dispositions de la loi TVA se référant à des dispositions qui ont été modifiées en vertu de la loi du 29 mars 2013.

#### Quant au règlement grand-ducal visé sub 2°

Le règlement grand-ducal du 29 mars 2013 a essentiellement pour effet d'adapter la réglementation en matière de TVA aux modifications apportées par la loi du même jour commentée plus haut ainsi que par une loi du 21 décembre 2012, publiée au Mémorial A - N° 270 du 28 décembre 2012 et portant, en dehors d'autres modifications de nature fiscale, modification de la loi TVA en relevant le seuil régissant l'application du régime de franchise prévu par l'article 57 de cette loi de 10.000 à 25.000 euros.

En outre, sont apportées quelques modifications ponctuelles à la réglementation.

La majeure partie des modifications apportées aux divers règlements grand-ducaux afférents étant de nature exclusivement technique, s'agissant d'une adaptation des dispositions réglementaires faisant référence à des dispositions légales modifiées par les deux prédites lois voire d'une adaptation à des restructurations formelles de certaines dispositions légales, ne sont commentées ci-après que les modifications de fond que comporte ledit règlement grand-ducal du 29 mars 2013.

#### *Modification du règlement grand-ducal modifié du 21 janvier 1980 ayant pour objet de fixer les conditions et modalités d'application du régime de franchise prévu en matière de taxe sur la valeur ajoutée*

La réglementation afférente a été actualisée de manière à tenir compte du fait que les assujettis soumis au régime de franchise doivent déclarer et acquitter la taxe due par eux sur leurs acquisitions intracommunautaires de biens et sur les prestations de services leur effectuées par des assujettis non établis à l'intérieur du pays, tout comme ils doivent déclarer les prestations effectuées par eux à destination d'assujettis établis dans d'autres États membres qui y sont redevables de la taxe.

Compte tenu du fait que la loi du 21 décembre 2012 (cf. plus haut) a relevé le seuil régissant l'application de la franchise de TVA dont bénéficient les petites entreprises de dix mille à vingt-cinq mille euros, le règlement prévoit, dans le chef des assujettis soumis au régime de franchise, l'obligation de communiquer désormais annuellement à l'administration le montant du chiffre d'affaires de l'année écoulée. Cette mesure découle de l'obligation qui incombe au Grand-Duché de Luxembourg, dans le cadre de la détermination de la base des ressources propres TVA, de connaître le nombre et le chiffre d'affaires des assujettis soumis au régime de franchise et ayant un chiffre d'affaires supérieur à dix mille euros. En effet, des compensations doivent être calculées au titre de l'activité de ces assujettis conformément aux dispositions de l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, du règlement (CEE, EURATOM) n° 1553/89 du Conseil du 29 mai 1989 concernant le régime uniforme

définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée. C'est d'ailleurs en raison de ces mêmes obligations communautaires que la loi du 29 mars 2013 commentée plus haut prévoit des mesures afin que ces assujettis restent identifiables à travers leur numéro d'identification individuel.

D'autres mesures visent à éviter qu'en cas de passage du régime de franchise au régime d'imposition d'après les recettes prévu par la prédite loi du 29 mars 2013 ou inversement, des désavantages ou avantages non compatibles avec les principes régissant la TVA ne surviennent dans le chef des assujettis concernés.

*Modification du règlement grand-ducal modifié du 23 décembre 1992 ayant trait à la déclaration et au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée*

Le règlement modifié a pour objet de déterminer les conditions sous lesquelles un opérateur peut remettre ses déclarations TVA trimestriellement ou annuellement, par dérogation au régime mensuel prévu par la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, régime auquel le pouvoir réglementaire est habilité à apporter des modifications. Alors que le règlement grand-ducal du 23 décembre 1992, en fixant les seuils en dessous desquels les assujettis sont autorisés à se soumettre au régime déclaratif trimestriel voire annuel, ne s'est référé jusqu'à présent qu'au chiffre d'affaires, il est désormais également tenu compte, pour l'application desdits seuils, des acquisitions intracommunautaires ainsi que des prestations de services effectuées aux opérateurs par des assujettis non établis à l'intérieur du pays, la taxe due en raison de ces opérations en amont méritant également, surtout lorsqu'elle est élevée et lorsqu'il y a absence de chiffre d'affaires pouvant donner lieu à déduction, d'être prélevée de manière plus actuelle.

Ensuite, à l'instar des procédés en cours dans les pays voisins, voire dans toute l'Union européenne, les opérateurs soumis au dépôt de déclarations mensuelles ou trimestrielles sont désormais obligés au dépôt par transfert électronique de fichier de toutes leurs déclarations TVA, les seuls opérateurs soumis au régime de dépôt annuel restant exceptés de cette obligation. A noter dans ce contexte que le règlement grand-ducal du 29 mars 2013 prévoit, moyennant modification du règlement grand-ducal modifié du 1<sup>er</sup> décembre 2009 ayant trait au contenu, aux modalités de dépôt et à la forme de l'état récapitulatif en matière de taxe sur la valeur ajoutée, que les opérateurs soumis au régime déclaratif mensuel ou trimestriel doivent également déposer leur état récapitulatif par dépôt électronique de fichier, afin d'assurer un certain parallélisme dans ce domaine.

*Modification du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> décembre 2009 relatif à la déclaration de commencement, de changement ou de cessation de l'activité économique en matière de taxe sur la valeur ajoutée et à l'attribution d'un numéro d'identification TVA*

Le règlement grand-ducal visé a été modifié de manière à étendre l'obligation de se faire identifier aux assujettis soumis au régime de la franchise prévu par l'article

57 de la loi TVA. Cette mesure est en rapport avec une autre mesure commentée plus haut et consistant à obliger les assujettis en question à informer l'administration annuellement sur l'évolution de leur chiffre d'affaires, celui-ci étant le critère déterminant pour l'applicabilité de la franchise. Aussi, le régime de franchise ne dispense-t-il pas les assujettis en question de déclarer certaines opérations pour lesquelles la loi TVA, sur la base du droit communautaire contraignant, prévoit une telle obligation.

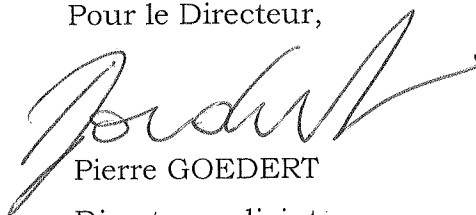
*Modification du règlement grand-ducal modifié du 1<sup>er</sup> décembre 2009 ayant trait au contenu, aux modalités de dépôt et à la forme de l'état récapitulatif en matière de taxe sur la valeur ajoutée*

Les modifications apportées à ce règlement grand-ducal ont essentiellement pour objet d'aligner l'obligation de déposer par transfert électronique l'état récapitulatif sur les critères qui sont voués à s'appliquer au niveau des déclarations TVA en vertu des modifications que le règlement grand-ducal du 29 mars 2013 a apportées au règlement grand-ducal modifié du 23 décembre 1992 ayant trait à la déclaration et au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée en ce sens que les assujettis soumis au dépôt mensuel ou trimestriel de leur déclaration TVA ont dorénavant à déposer leurs déclarations TVA par transfert électronique de fichier (voir commentaire afférent plus haut). Ces assujettis sont désormais également obligés de déposer leur état récapitulatif par transfert électronique de fichier, un certain parallélisme étant ainsi assuré.

*Abrogation du règlement grand-ducal modifié du 22 décembre 1979 ayant trait à l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée*

La prédite loi du 29 mars 2013 a pour effet d'intégrer dans la loi TVA, tout en les modifiant, les dispositions ayant figuré dans le règlement grand-ducal modifié du 22 décembre 1979 ayant trait à l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée, règlement grand-ducal qui a par conséquent été abrogé.

Pour le Directeur,



Pierre GOEDERT

Directeur adjoint