



Circulaire N° 809

Date :	4 février 2022
Objet :	<p>Taxe sur la valeur ajoutée</p> <p>Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée - article 14, paragraphe 3, lettre a) ; article 17, paragraphe 2, point 7 bis° ; article 19^{quater} ; article 56^{sexies}</p> <p>Services de télécommunication, services de radiodiffusion et de télévision, services fournis par voie électronique et ventes à distance intracommunautaires de biens - Dérogation au principe de taxation au lieu de consommation des services/de destination des biens</p> <p>Ventes à distance intracommunautaires de biens - Dérogation au principe de taxation à destination - Conséquences en cas de livraisons de biens effectuées à partir d'un État membre autre que l'État membre d'établissement</p>

Contenu

1. Historique.....	2
2. Situation à partir du 1 ^{er} juillet 2021.....	3
3. Transactions à prendre en compte pour le calcul du seuil de 10.000 euros	4
3.1. Stock de biens détenu dans un État membre autre que le Luxembourg, considéré comme un établissement stable	4
3.2. Stock de biens détenu dans un État membre autre que le Luxembourg, non considéré comme un établissement stable	4
4. Circulaire n° 789	6



1. Historique

Au 1^{er} janvier 2015, les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique, fournis à une personne non assujettie¹ à la TVA (ci-après « services TBE »), sont devenus imposables au lieu où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle² (article 17, paragraphe 2, point 7bis^o, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « loi TVA »)). En conséquence, à partir de cette date, les assujettis effectuant de telles prestations de services sont tenus d'appliquer la TVA de l'État membre d'établissement du preneur, respectivement de l'État membre dans lequel il a son domicile ou sa résidence habituelle.

Au 1^{er} janvier 2019 a été introduit un seuil de 10.000 euros, applicable dans l'État membre d'établissement de l'assujetti effectuant des prestations de services TBE. Pour autant que la valeur totale des services TBE effectuées ne dépasse pas ce seuil au cours d'une année civile, ou ne l'a pas dépassé au cours de l'année civile précédente, et à condition que l'assujetti ne soit établi que dans un seul État membre, le lieu d'imposition des services TBE est l'État membre d'établissement de l'assujetti. L'assujetti qui ne dépasse pas ce seuil peut opter pour l'imposition des services TBE dans l'État membre d'établissement du preneur, respectivement de l'État membre dans lequel il a son domicile ou sa résidence habituelle. Cette option vaut dès lors pour tous les services TBE qu'il effectue.

Jusqu'au 1^{er} juillet 2021, était applicable dans tous les États membres un seuil de 35.000 euros, respectivement de 100.000 euros pour déterminer le lieu d'imposition des biens arrivant sur leur territoire, lorsque ces biens étaient envoyés ou transportés par le fournisseur ou par un tiers pour son compte à partir d'un État membre autre que l'État membre d'arrivée à destination d'une personne non identifiée à la TVA.³ Pour autant que le seuil applicable dans l'État membre de destination des biens n'était pas dépassé au cours d'une année civile, ou au cours de l'année civile précédente, le lieu d'imposition de la livraison de biens était l'État membre de départ des biens. À partir du moment où ce seuil était dépassé, le lieu d'imposition de la livraison de biens était l'État membre d'arrivée des biens. Ce type de livraisons de biens était communément appelé ventes à distance de biens.

Ces dispositions ne s'appliquaient cependant pas aux livraisons de moyens de transport neufs, de biens installés ou montés, de biens soumis à accises et de biens vendus sous le régime de la marge visé aux articles 56ter à 56ter-2 de la loi TVA.

¹ Aux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services sont considérés comme assujettis pour tous les services qui leur sont fournis l'assujetti qui exerce également des activités ou effectue aussi des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des livraisons de biens ou des prestations de services imposables conformément à l'article 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et la personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA (article 17, paragraphe 1^{er}, lettre a), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

² Voir aussi articles 24bis, 24ter, 24quater et 31quater du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

³ Article 14, paragraphes 3, 4 et 5, de la loi TVA dans sa version antérieure au 1^{er} juillet 2021.



2. Situation à partir du 1^{er} juillet 2021

Au 1^{er} juillet 2021 a été introduite une définition des ventes à distance intracommunautaires de biens, applicable dans tous les États membres et transposée dans la loi TVA à l'article 9, paragraphe 3, lettre a).

Parallèlement, les seuils de 35.000/100.000 euros mentionnés ci-avant ont été abolis, et le champ d'application du seuil de 10.000 euros, applicable depuis le 1^{er} janvier 2019 aux services TBE, a été étendu aux ventes à distance intracommunautaire de biens, dans les mêmes conditions que pour les seuls services TBE : tant que ce seuil n'est pas dépassé au cours d'une année civile, ou n'a pas été dépassé au cours de l'année civile précédente, et à condition que l'assujetti ne soit établi que dans un seul État membre, le lieu d'imposition des services TBE et des ventes à distance intracommunautaires de biens, effectués par cet assujetti, est l'État membre d'établissement de l'assujetti, avec une option de ne pas se prévaloir de cette disposition. Cette taxation à l'origine desdites opérations déroge au principe de taxation à destination consacré, pour les livraisons de biens, à l'article 14, paragraphe 3, lettre a) et, pour les services, à l'article 17, paragraphe 2, point 7 bis^o, de la loi TVA⁴.

Les dispositions pertinentes nationales se retrouvent à l'article 19^{quater} de la loi TVA.

Le seuil de 10.000 euros ne peut en aucun cas être invoqué dans les cas suivants :

- un assujetti non établi sur le territoire TVA de la Communauté effectue des prestations TBE et se prévaut au Luxembourg du régime particulier communément appelé régime non-UE⁵ visé à l'article 56^{quinquies} de la loi TVA ;
- un assujetti non établi sur le territoire TVA de la Communauté effectue des ventes à distance intracommunautaires de biens à partir du Luxembourg ;
- un assujetti qui n'est établi qu'au Luxembourg effectue des prestations de services visées par l'article 56^{sexies} de la loi TVA, mais autres que des prestations de services TBE ;
- un assujetti établi au Luxembourg qui n'effectue des ventes à distance intracommunautaire de biens et/ou des prestations de services TBE qu'à partir du Luxembourg, mais qui est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle dans plus d'un État membre.

⁴ Article 33, point a) et article 58, de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

⁵ Régime particulier applicable aux services fournis par des assujettis non établis sur le territoire de la Communauté.



3. Transactions à prendre en compte pour le calcul du seuil de 10.000 euros

L'assujetti ne peut être établi qu'au Luxembourg et n'effectue par conséquent ces services TBE qu'à partir de ce seul État membre.

Il convient cependant d'apporter des précisions quant aux ventes à distances intracommunautaires de biens à prendre en compte pour le calcul du seuil national de 10.000 euros. En effet, un assujetti peut n'être établi qu'au Luxembourg, mais disposer d'un stock de biens dans un autre État membre et effectuer des ventes à distance intracommunautaires de biens aussi bien à partir du Luxembourg qu'à partir de l'État membre dans lequel il dispose d'un stock.

3.1. Stock de biens détenu dans un État membre autre que le Luxembourg, considéré comme un établissement stable

Lorsque le stock de biens détenu par un assujetti établi au Luxembourg dans un autre État membre est considéré comme un établissement stable dudit assujetti, la dérogation consacrant une taxation à l'origine des prestations TBE et des ventes à distance intracommunautaires de biens ne s'applique pas, étant donné que la condition de l'article 19^{quater}, paragraphe 1^{er}, lettre a), de la loi TVA, respectivement celle énoncée à l'article 59^{quater}, paragraphe 1, point a), de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « directive TVA »), n'est pas satisfaite.

Pour qu'un stock soit considéré comme établissement stable de l'assujetti dans un autre État membre, l'assujetti doit détenir (ou louer) un entrepôt dans cet État membre et le gérer directement avec les moyens propres dont il dispose dans l'État membre où l'entrepôt est situé⁶.

3.2. Stock de biens détenu dans un État membre autre que le Luxembourg, non considéré comme un établissement stable

Pour le calcul du seuil de 10.000 euros ne sont à prendre en compte que les seules ventes à distance intracommunautaires de biens effectuées par l'assujetti à partir de son unique État membre d'établissement, en l'occurrence le Luxembourg, en écartant les ventes à distance intracommunautaires de biens effectuées par l'assujetti depuis un État membre autre que son unique État membre d'établissement. Cela découle du fait que le point b) du paragraphe 1^{er} de l'article 19^{quater} de la loi TVA n'est qu'une extension logique de la condition consacrée au point a) du paragraphe 1^{er} dudit article.

⁶ Lignes directrices découlant de la 113^{ème} réunion du 13 mai 2019 du Comité de la TVA (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf), page 253, 3.1., sub 3. et 4., pour ce qui est des critères permettant de décider si un stock de biens donne lieu ou non à un établissement stable de l'assujetti.



Il s'ensuit que les ventes à distance intracommunautaires de biens effectuées par un assujetti établi uniquement au Luxembourg et disposant de stock de biens dans d'autres États membres, sans que ces stocks ne donnent lieu à un établissement stable dans lesdits États membres, à partir des États membres de situation des stocks sont toujours taxables à destination, à savoir dans l'État membre sur le territoire duquel est réputé se situer le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport de biens à destination de l'acquéreur.

Dès lors, si l'assujetti ne dépasse pas, pour l'ensemble des services TBE et ventes à distance intracommunautaires de biens effectués à partir du Luxembourg, le seuil de 10.000 euros visé à l'article 19^{quater} de la loi TVA et n'entend pas opter pour la taxation de ces opérations « à destination » (pour les services, État membre d'établissement du client ou dans lequel il a son domicile ou sa résidence habituelle, et pour les biens lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport de biens à destination de l'acquéreur), il doit, selon le droit commun de la directive TVA, s'inscrire à la TVA dans chaque État membre d'arrivée des biens afin de parfaire à ses obligations fiscales⁷.

En effet, il ne pourra pas se prévaloir dans son unique État membre d'établissement, à savoir le Luxembourg, du régime particulier communément dénommé régime UE⁸ visé à l'article 56^{sexies} de la loi TVA aux fins de la déclaration et du paiement de la TVA due sur les ventes à distance intracommunautaires de biens au départ de stocks de biens situés dans des États membres autres que l'État membre d'établissement.⁹ S'il est vrai que les ventes à distance intracommunautaires de biens issus de stocks de biens détenus dans des États membres autres que l'État membre d'établissement de l'assujetti sont, à priori, susceptibles de relever du champ d'application matériel du régime UE, il n'est pas moins vrai qu'en cas d'option pour ledit régime, ce dernier s'applique à toutes les opérations imposables relevant de son champ d'application matériel, ce aux termes de l'article 56^{sexies}, paragraphe 3, alinéa 3, de la loi TVA respectivement de l'article 369^{ter}, alinéa 2, de la directive TVA et dès lors à l'ensemble des ventes à distance intracommunautaires de biens de l'assujetti, c.-à-d. également celles effectuées au départ du Luxembourg.

⁷ Lignes directrices découlant de la 118^{ème} réunion du 19 avril 2021 du Comité de la TVA (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf), page 270, 6.2., sub 3., première phrase : « *Lorsqu'un assujetti détient un stock de biens dans un autre État membre et que ce stock n'est pas considéré comme un établissement stable, la grande majorité du comité de la TVA convient que toute livraison transfrontière de biens issus de ce stock constitue une vente à distance effectuée depuis l'État membre dans lequel ce stock est détenu.* ».

⁸ Régime particulier applicable aux ventes à distance intracommunautaires de biens, aux livraisons de biens effectuées dans un État membre par des interfaces électroniques facilitant ces livraisons et aux services fournis par des assujettis établis sur le territoire de la Communauté, mais non dans l'État membre de consommation.

⁹ Lignes directrices découlant de la 118^{ème} réunion du 19 avril 2021 du Comité de la TVA, p. 270, 6.2., sub 3., deuxième phrase : « *Si un assujetti souhaite continuer à appliquer le seuil de 10 000 EUR dans l'État membre d'établissement, le comité de la TVA convient presque à l'unanimité qu'il ne peut, simultanément, être autorisé à utiliser le guichet unique de l'Union pour les ventes à distance à partir d'un stock détenu dans un autre État membre mais qu'il est tenu de s'enregistrer aux fins de la TVA et d'acquitter la taxe sur ces ventes conformément aux règles normales applicables dans l'État membre d'arrivée des biens.* ».



4. Circulaire n° 789

La partie « Lieu d'imposition des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou de services électroniques qui sont effectuées à des personnes non assujetties » de la circulaire n° 789 du 2 novembre 2018 est rapportée.

Le Directeur,

Romain Heinen