

## DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

Circulaire N° 740 du 31 décembre 2008

T.V.A. - Taux réduit, super-réduit et intermédiaire de TVA - Annexes A et C de la loi TVA

Les textes de l'article 6 de la loi du 19 décembre 2008 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2009 ainsi que du règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire, textes qui seront transmis au personnel par voie électronique, appellent le commentaire suivant.

I. Loi du 19 décembre 2008 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2009

Aux termes de l'article 102 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, les États membres peuvent appliquer un taux réduit (qui ne peut être inférieur à 5%) non seulement aux fournitures de gaz naturel et d'électricité mais également, et ceci avec effet à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007, aux fournitures de chauffage urbain, à condition qu'il n'en résulte aucun risque de distorsion de concurrence.

Dans sa proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée la Commission européenne se propose de remplacer la notion de «chauffage urbain» par celle de «fourniture de chauffage au moyen d'un réseau de chauffage», et ceci afin de mieux refléter l'évolution technique et la terminologie utilisée dans d'autres textes législatifs communautaires.

En outre, aux termes de l'article 122 de ladite directive 2006/112/CE, les États membres peuvent appliquer un taux réduit aux livraisons de bois de chauffage.

Dans le contexte général des discussions politiques portant notamment sur la promotion des économies d'énergie, de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans tous les secteurs, de la réduction de la dépendance des énergies classiques par la promotion de l'utilisation des énergies nouvelles et renouvelables, de l'utilisation des installations de cogénération et de la contribution à l'amélioration de l'environnement, notamment par la réduction des émissions

de CO<sub>2</sub>, il est fait usage des facultés prévues aux articles 102 et 122 de ladite directive 2006/112/CEE en faisant bénéficier la chaleur fournie au moyen d'un réseau de chauffage (chaleur distribuée par un réseau de chaleur alimenté par une ou plusieurs centrales de cogénération) et les bois destinés au chauffage du taux réduit de TVA de 6%. Le paragraphe (1) de l'article 6 de la loi budgétaire du 19 décembre 2008 incorpore ladite mesure à l'Annexe A de la loi TVA.

Le règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée (commenté ci-après au point II.) délimite avec plus de précision et d'une manière plus détaillée en faisant, dans la mesure du possible, référence au Tarif douanier commun des Communautés européennes ainsi qu'aux notes explicatives de la nomenclature combinée des Communautés européennes, les différentes opérations taxables au taux réduit de 6%.

Les dispositions reprises aux points a) et b) du paragraphe (2) dudit article 6 sont en relation directe avec les modifications visées au paragraphe 1, en ce sens que la chaleur fournie au moyen d'un réseau de chauffage et les bois destinés au chauffage doivent être exclus de la chaleur respectivement des bois soumis au taux de TVA intermédiaire de 12%.

Le point c) du paragraphe (2) de l'article 6 supprime le point 5° de l'Annexe C, disposition qui, sur base de l'article 40, paragraphe 1, point 3°, de ladite loi TVA, a jusqu'à présent soumis au taux intermédiaire de 12% les vêtements sur mesure livrés par les tailleurs.

Sans vouloir entrer dans la genèse de la mesure de faveur, il est rappelé que cette mesure a été introduite par la loi du 24 décembre 1969 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1970 pour les livraisons de vêtements sur mesure pour hommes effectuées par les tailleurs (taux réduit de 4%). Ladite mesure a été prorogée d'année en année par les lois budgétaires successives avant d'être reprise définitivement dans l'annexe C de la loi TVA modifiée du 12 février 1979.

Finalement, l'article 4 de la loi budgétaire du 22 décembre 2006 pour l'exercice 2007 a modifié le champ d'application de la mesure de faveur reprise au point 5° de l'Annexe C en l'étendant à l'ensemble des vêtements sur mesure livrés par les tailleurs, y compris les vêtements sur mesure pour femmes et enfants, et ceci sur base de l'avis du Conseil d'État du 14 novembre 2006 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2007. En effet, dans son avis, la Haute Corporation est arrivée à la conclusion que « en ce qui concerne la modification de l'annexe C, le point 5° qui prévoit que le taux intermédiaire est applicable uniquement aux vêtements sur mesure pour hommes livrés par les tailleurs n'est pas conforme aux principes

applicables en matière d'égalité de traitement entre femmes et hommes. Aussi y a-t-il lieu de supprimer les termes «pour les hommes». »

Tout en ne contestant pas la possibilité du Grand-Duché de Luxembourg d'appliquer, sur base de l'article 118 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, de manière dérogatoire un taux réduit de TVA, non inférieur à 12%, aux livraisons de vêtements sur mesure pour hommes livrés par les tailleurs, la Commission européenne, dans sa lettre de mise en demeure du 27 juin 2008 (infraction 2007/2402), estime que l'extension réalisée par le biais de l'article 4 de ladite loi budgétaire du 22 décembre 2006 ne saurait être couverte par les dispositions de l'article 118 de la directive TVA 2006/112/CE et qu'elle est contraire aux articles 96 à 99 de la directive TVA, et à son annexe III.

S'il est tout à fait justifié que les principes applicables en matière d'égalité de traitement entre femmes et hommes ancrés notamment dans l'article 11, paragraphe (2) de la Constitution prévalant sur toute autre norme juridique nationale, ainsi que dans la loi du 6 mars 2006 portant approbation du Protocole No 12 à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales, fait à Rome, le 4 novembre 2000, aient été invoqués par le Conseil d'État, il n'en reste pas moins que l'extension du champ d'application du taux intermédiaire de 12% aux vêtements sur mesure pour femmes et enfants est contraire aux dispositions de la directive TVA pour les raisons invoquées par la Commission dans sa lettre de mise en demeure.

La mesure de faveur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006 étant contraire aux principes applicables en matière d'égalité de traitement entre femmes et hommes et celle en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007 étant contraire aux dispositions de la directive TVA 2006/112/CE, le point 5<sup>o</sup> de l'annexe C de la loi TVA modifiée du 12 février 1979 a dû être supprimé.

## II. Règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire

L'article 6, paragraphe (1), point a), de la loi du 19 décembre 2008 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2009 ayant incorporé la chaleur fournie au moyen d'un réseau de chauffage et les bois destinés au chauffage dans la liste des biens et services soumis au taux réduit de TVA de 6% et repris à l'Annexe A de la loi TVA, il est tenu compte de cette nouvelle situation par une adaptation des articles 1 et 2 du règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée.

En outre, le règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 apporte des modifications à l'article 1<sup>er</sup>, points 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup> dudit règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 en ce qui concerne les opérations accessoires à la livraison de gaz et d'énergie électrique, et ce pour les raisons suivantes.

Sur base de l'article 102 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive TVA), transposé dans la loi nationale à l'article 40, paragraphe 1, point 1<sup>o</sup> sous a), en combinaison avec l'annexe A, points 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup> de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (loi TVA) ainsi qu'à l'article 1<sup>er</sup>, points 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>, du règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée, le Luxembourg applique à la livraison de gaz naturel respectivement d'électricité un taux réduit de TVA, taux qui actuellement est de 6%.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions communautaires et nationales relatives à la libéralisation du marché du gaz et de l'électricité, le transport et la fourniture de ces produits étaient réalisés par une seule et même entité juridique facturant l'ensemble au taux réduit de 6%, les frais de réseau supportés en amont ayant fait partie de la base d'imposition de la fourniture de l'énergie et les opérations de raccordement et de mise à disposition de compteur effectuées par les fournisseurs ayant constitué des opérations accessoires à la livraison d'énergie et soumises en tant que telles au taux réduit de TVA (cf. article 1<sup>er</sup>, points 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup> du présent règlement grand-ducal). Depuis la libéralisation du marché en question (cf. lois du 1<sup>er</sup> août 2007 relatives à l'organisation du marché du gaz naturel respectivement de l'électricité), le raccordement au réseau et le transport de l'énergie, d'une part, et la fourniture de cette dernière, d'autre part, doivent être effectués par deux entités juridiques différentes, à savoir respectivement le gestionnaire de réseau et le fournisseur de l'énergie.

Conformément auxdites lois (article 30, paragraphe (1) pour le gaz respectivement article 21, paragraphe (1) pour l'électricité), tout client final est débiteur des frais d'utilisation du réseau envers le gestionnaire du réseau soit, en cas de fourniture intégrée (usage domestique), moyennant la perception de ces frais par le fournisseur au nom et pour compte du gestionnaire du réseau concerné, soit, en cas de fourniture non intégrée (usage non domestique), moyennant perception directe par le gestionnaire. Partant, ces services ne peuvent plus bénéficier du taux réduit de TVA de 6% en tant que faisant partie de la base d'imposition de la fourniture d'énergie. Le taux normal de TVA y est ainsi devenu applicable.

Il importe encore de souligner que le client final est le débiteur de la contribution au mécanisme de compensation, y compris des frais de gestion de ce mécanisme (article 11, paragraphe (5) pour le gaz respectivement article 7,

paragraphe (4) pour l'électricité des lois du 1<sup>er</sup> août 2007), et de la taxe «gaz naturel» respectivement «électricité» (article 61, paragraphe (5) pour le gaz respectivement article 66, paragraphe (5) pour l'électricité desdites lois) envers le gestionnaire de réseau. Le gestionnaire du réseau ne pouvant plus être en même temps le fournisseur de l'énergie, ces taxes ne peuvent plus bénéficier du taux réduit de TVA de 6% en tant que faisant partie de la base d'imposition de la fourniture d'énergie mais sont soumises au même taux que les prestations effectuées par le gestionnaire du réseau, à savoir le taux normal de TVA de 15%.

La libéralisation du marché du gaz et de l'électricité, qui se caractérise par une nette distinction juridique entre la gestion du réseau et la fourniture de l'énergie, a ainsi eu pour conséquence que la consommation de gaz ou d'électricité occasionne en partie (pour ce qui concerne tout ce qui est lié à l'utilisation du réseau) l'application du taux normal de 15% alors que, avant cette libéralisation, cette consommation faisait intervenir le seul taux réduit de TVA de 6%. Il s'ensuit que la consommation de gaz ou d'électricité a été plus fortement grevée de TVA dans le chef des clients finals résidentiels ainsi que des assujettis à la TVA qui ne disposent pas d'un droit à déduction intégrale de la taxe facturée.

Dans le but de rétablir la situation antérieure, le libellé de l'article 1<sup>er</sup>, points 1<sup>o</sup> (gaz) et 2<sup>o</sup> (électricité) du prédit règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 est modifié en ce sens que le taux réduit de TVA couvre tant les livraisons de gaz ou d'électricité par les fournisseurs que les prestations de services effectuées par les gestionnaires de réseaux. Ladite modification se base sur l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 3 avril 2008 dans l'affaire C-442/05, dans lequel la Cour, en ce qui concerne la notion de «distribution d'eau», a jugé que «dans la mesure où ... la distribution d'eau se caractérise par la mise à disposition d'eau au public, et où, enfin, le branchement individuel est indispensable à cette mise à disposition d'eau, il y a lieu de considérer que ledit branchement relève de la distribution d'eau...».

Il en résulte également que la contribution au mécanisme de compensation ainsi que les taxes «gaz naturel» et «électricité» dont question ci-avant bénéficieront, en tant que faisant partie de la base d'imposition de la mise à disposition des réseaux respectifs, du taux réduit de 6%.

Le Directeur,  
