

DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

Circulaire N° 745ter du 17 décembre 2009

TVA – Obligations comptables et fiscales à remplir par l'assujetti (art. 61 - 67)

La transposition en droit national de la directive 2008/8/CE ainsi que de la directive 2008/117/CE a nécessité, d'un côté, une réécriture complète de l'article 61 portant énumération des obligations comptables et fiscales à remplir par les opérateurs dans le cadre de la perception de la TVA ainsi que de l'article 61bis relatif à l'établissement du principe et des règles de la transmission par voie électronique de certaines données comptables et fiscales à fournir par les personnes identifiées à la TVA et, d'un autre côté, l'adaptation technique de plusieurs autres articles, à savoir les articles 63, 64, 65, 66, 66bis et 69.

Obligations comptables et fiscales à remplir par les assujettis et les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA (paragraphe (9) de la loi du 10 novembre 2009)

Compte tenu du fait que l'introduction généralisée du système d'autoliquidation pour les prestations de services visées à l'article 17, paragraphe 1, point b), de la loi TVA entraîne notamment de nouvelles obligations déclaratives dans le chef des assujettis et des personnes morales non assujetties identifiées à la TVA, il a été jugé adéquat de faire la distinction, au nouvel article 61, entre les obligations des assujettis soumis à la taxation normale (par. 1), les obligations des assujettis qui ne réalisent que des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction, qui bénéficient du régime de franchise des petites entreprises prévu à l'article 57, paragraphe 1 ou du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture prévue à l'article 58 (par. 2) et finalement les obligations des personnes morales non assujetties identifiées à la TVA (par. 3). Les obligations fiscales divergent en effet en fonction de l'appartenance à l'une ou à l'autre desdites catégories.

L'article 61, paragraphe 1 reprend les dispositions actuelles relatives aux obligations des assujettis soumis à la taxation normale, à l'exception, toutefois, des deux modifications suivantes:

- En complétant l'article 61, paragraphe 1, point 2°, sous a), 1^{er} tiret, par les termes «et qui ne sont pas exonérées en vertu de l'article 44», il est fait usage de la faculté visée à l'article 221, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE disposant que les États membres peuvent dispenser les assujettis de

l'obligation prévue à l'article 220 (obligation de facturation) d'émettre une facture pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'ils effectuent sur leur territoire et qui sont exonérées conformément aux articles 132, 135 et 136. Cette modification, poursuivant un objectif de simplification en ce sens qu'il est estimé inutile d'imposer un formalisme exigé dans un but de contrôle de la TVA dans le cas d'opérations exonérées de cette taxe, ne peut couvrir que les livraisons de biens ou les prestations de services exonérées au sens de l'article 44, dont le lieu d'imposition est situé sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg. Cette dispense de facturation s'applique à tous les assujettis effectuant des opérations exonérées en vertu de l'article 44, dont notamment les opérations bancaires et financières, la gestion d'OPC et les prestations des groupements autonomes de personnes. La référence à l'exonération visée à l'article 44 permet de couvrir également les cas dans lesquels un assujetti fournit des prestations de services exonérées tout en ayant un droit à déduction conformément aux dispositions de l'article 49, paragraphe 2, points c) et d), de la loi TVA.

Il est encore précisé que, du moment que les opérations concernées se situent, du point de vue de la TVA, en territoire étranger (art. 17, par. 1, pt. b, de la loi TVA) la législation TVA étrangère relative à la facturation est applicable. Ainsi, dès que le preneur d'un service bénéficiant de l'exonération au sens de l'article 44 au Luxembourg est établi soit dans un État membre ayant introduit une dispense de facturation pour un tel service soit dans un pays tiers n'imposant pas la facturation dans une telle constellation, la dispense de facturation est d'application;

- La deuxième modification est de nature beaucoup plus substantielle dans la mesure où elle introduit, à côté de l'obligation pour l'assujetti d'établir et de déposer périodiquement un état récapitulatif des acquéreurs identifiés dans un autre État membre auxquels il a effectué des livraisons intracommunautaires de biens, l'obligation d'établir et de déposer également périodiquement un état récapitulatif des personnes assujetties et des personnes morales non assujetties identifiées à la TVA dans un autre État membre auxquelles il a fourni des prestations de services autres que des prestations de services exonérées de la TVA dans l'État membre où les prestations de services sont imposables et pour lesquelles le preneur est le redevable de la taxe.

Cette obligation est à comprendre en ce sens qu'elle vise le cas où le preneur est redevable de la taxe conformément à la règle contraignante figurant à l'article 196 de la directive 2006/112/CE. Ainsi, les prestations de services autres que celles pour lesquelles l'autoliquidation dans le chef du

preneur est communautairement obligatoire en vertu dudit article 196 n'ont pas à être reprises sur l'état récapitulatif, même si le preneur est redevable de la taxe sur la base d'une décision de l'État membre d'établissement ayant fait usage des dispositions facultatives prévues à l'article 199 de ladite directive.

L'article 61, paragraphe 2 élargit les obligations déclaratives à remplir par les assujettis qui ne réalisent que des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction ainsi que par les assujettis bénéficiant du régime de franchise des petites entreprises prévu à l'article 57, paragraphe 1 ou du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture prévu à l'article 58.

Il est souligné dans ce contexte que par rapport au texte en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 de l'article 4, paragraphe 1, deuxième alinéa, premier tiret, de la loi TVA, ne visant que les seuls assujettis effectuant des opérations exonérées dont le lieu est réputé se situer à l'intérieur du pays, donc au Luxembourg, la disposition afférente contient, à partir du 1^{er} janvier 2010 (article I, paragraphe (1), de la loi du 10 novembre 2009), la précision qu'il s'agit des assujettis effectuant des opérations exonérées dont le lieu d'imposition se situe soit à l'intérieur du pays, soit sur le territoire d'un autre État membre. Cette disposition est à lire en combinaison avec le nouvel article 61, paragraphe 2, point 1^o sous a) et d), de la loi TVA.

En effet, en conformité avec les dispositions modifiées de l'article 214 de la directive 2006/112/CE aux termes duquel les États membres doivent désormais attribuer un numéro d'identification à la TVA à tout assujetti recevant, sur son territoire, des prestations de services pour lesquelles il doit autoliquider la taxe ainsi qu'à tout assujetti établi sur son territoire effectuant sur le territoire d'un autre État membre des prestations de services pour lesquelles seul le preneur est le redevable de la taxe, les dispositions du point 1^o obligent chaque assujetti visé au paragraphe 2 de demander l'attribution d'un numéro d'identification TVA pour les prestations de services qu'il fournit (point a)) ou qu'il reçoit (point d)). Cela vaut également, comme cela a déjà été le cas jusqu'à présent, pour ses acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA (point c)) et ses éventuelles livraisons de biens soumises à la taxation différentielle (point b)).

Il résulte clairement de ce qui précède qu'un assujetti, déchargé des obligations de se faire identifier à la TVA en raison de son activité au Luxembourg lorsque celle-ci est entièrement exonérée en vertu de l'article 44 de la loi TVA et que cette activité n'ouvre pas droit à déduction, doit néanmoins être identifié à la TVA lorsqu'il effectue des prestations de services taxables dont le lieu se situe sur le territoire d'un autre État membre et pour lesquelles le preneur est le redevable de la taxe. Cette identification à la TVA s'impose afin que cet assujetti puisse être en mesure de déposer et une déclaration périodique

renseignant les prestations de services prémentionnées et un état récapitulatif reprenant lesdites prestations destiné à informer les autorités fiscales de l'autre État membre que des services ont été fournis à un preneur y identifié à la TVA (voir ci-après), le tout dans le contexte de la lutte contre la fraude fiscale.

Les obligations de ces assujettis en matière de facturation, de stockage des factures, de déclaration et d'acquittement de la taxe ainsi que de comptabilité ont été réaménagées de manière à tenir compte de la responsabilité leur incombant suite aux nouvelles règles de localisation et de redevabilité de la taxe en matière de prestations de services (points 2° à 5° du nouvel article 61, paragraphe 2)).

Comme indiqué déjà ci-avant, les assujettis visés au paragraphe 2 sont désormais, tout comme les assujettis visés au paragraphe 1, tenus de déposer périodiquement un état récapitulatif des personnes assujetties et des personnes morales non assujetties identifiées à la TVA dans un autre État membre auxquelles ils ont fourni des prestations de services autres que des prestations de services exonérées de la TVA dans l'État membre où les prestations de services sont imposables et pour lesquelles le preneur est le redevable de la taxe (point 6°).

Finalement, ces assujettis sont obligés de notifier à l'administration toute modification substantielle, y compris la cessation, de l'activité pour laquelle il leur a été attribué un numéro d'identification TVA (point 7°).

L'article 61, paragraphe 3 a trait aux obligations fiscales à remplir par les personnes morales non assujetties.

Comme cela est déjà actuellement le cas, une personne morale non assujettie est tenue de demander l'attribution d'un numéro d'identification TVA pour ses acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA (le montant total de ses achats de biens autres que des moyens de transport neufs et autres que des produits soumis à accises auprès de fournisseurs dans un autre État membre a dépassé le seuil de dix mille euros prévu à l'article 18, paragraphe 2, de la loi TVA, ou elle a fait usage de la faculté d'opter pour la taxation desdits biens au Luxembourg).

Dans la mesure où la personne morale non assujettie dispose d'un tel numéro du fait qu'elle réalise des acquisitions intracommunautaires de biens taxables, elle est à considérer comme une personne morale non assujettie identifiée à la TVA, et elle est, en vertu de l'article 17, paragraphe 1, point a), de la loi TVA, assimilée à une personne assujettie pour la détermination du lieu des prestations de services. Elle devient par conséquent le redevable de la taxe pour

les prestations de services lui fournies par un assujetti non établi au Luxembourg, conformément à l'article 26, paragraphe 2, point c). Elle doit dès lors désormais déclarer cette taxe en tant que redevable, tout comme d'ailleurs la taxe due sur ses acquisitions intracommunautaires de biens qu'elle doit continuer à déclarer et payer comme c'est déjà actuellement le cas.

En dehors des obligations de déclaration et de paiement, la personne morale non assujettie doit désormais notifier à l'administration toute modification substantielle, y compris la cessation, de l'activité pour laquelle il lui a été attribué un numéro d'identification TVA.

Les paragraphes (4) à (6) de l'article 61 ne font que reprendre les dispositions des paragraphes 4, 6 et 7 de l'article 61 dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2010, de sorte qu'ils n'appellent pas de commentaires spécifiques.

Ad paragraphe (10) de la loi du 10 novembre 2009

La modification de l'article 61bis tient au fait que, afin de lutter efficacement contre la fraude dans le domaine des opérations intracommunautaires, le législateur communautaire a jugé nécessaire que l'administration fiscale de l'État membre dans lequel la taxe devient exigible dispose, dans un délai ne dépassant pas un mois, des informations sur les opérations intracommunautaires (cf. commentaire ad paragraphe (12)). Aussi, compte tenu de l'évolution de l'environnement et des outils de travail des opérateurs, convient-il d'assurer que les informations reprises sur les états récapitulatifs peuvent être transmises au moyen de procédures électroniques simples, afin de réduire au mieux la charge administrative.

Le nouvel article 61bis prévoit, en son paragraphe 1, que certaines informations, demandes et listes peuvent être communiquées, comme actuellement, par voie électronique, tandis que le paragraphe 2 introduit le principe que le dépôt des déclarations périodiques et annuelles ainsi que des états récapitulatifs doit s'effectuer par transfert électronique de fichier, moyennant un procédé à autoriser par l'administration, garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité, la non-répudiation et la confidentialité du contenu. Il s'agit en l'occurrence du dépôt à effectuer, par transfert électronique de fichier, à travers le portail Internet de l'administration dénommé «système eTVA», dépôt en ligne par la transmission des déclarations et états récapitulatifs sous forme de fichier PDF ou XML (cf. www.aed.public.lu).

Il convient de noter qu'en vertu du règlement grand-ducal afférent du 1^{er} décembre 2009, pris sur base de l'article 63 de la loi TVA, le transfert électronique de fichier n'est rendu contraignant que pour les assujettis soumis au dépôt mensuel de l'état récapitulatif.

Ad paragraphe (12) de la loi du 10 novembre 2009

Ce paragraphe a pour objet de modifier les paragraphes 1, qui vise la périodicité de déclaration et de paiement de la taxe et auquel ne sont apportées que des modifications purement techniques, et 2 de l'article 63 de la loi TVA.

Basé sur les dispositions de la directive 2008/8/CE ayant introduit l'obligation du dépôt d'un état récapitulatif pour les prestations intracommunautaires de services et de la directive 2008/117/CE ayant fixé la périodicité du dépôt des états récapitulatifs des livraisons intracommunautaires de biens et des prestations intracommunautaires de services, le paragraphe 2 de l'article 63 a pour objet de fixer le délai du dépôt de l'état récapitulatif visé à l'article 61, paragraphe 1, point 6° et paragraphe 2, point 6°.

Afin que l'administration soit en mesure de respecter les dispositions concernant la coopération dans le domaine des impôts indirects, il est estimé nécessaire de retenir le principe du dépôt mensuel de l'état récapitulatif respectivement des personnes identifiées auxquelles l'assujetti concerné a effectué des livraisons intracommunautaires de biens et des preneurs identifiés auxquels il a fourni des prestations intracommunautaires de services. Cet état doit être déposé auprès de l'administration avant le quinzième jour du mois par les assujettis soumettant l'état sur support papier et avant le vingt-cinquième jour du mois par les assujettis soumettant l'état par transfert électronique de fichier. L'administration, de son côté, est contrainte de mettre ces données à disposition des administrations fiscales des autres États membres avant la fin dudit mois (le régime expirant au 31 décembre 2009 prévoyant un délai de trois mois), procédure qui justifie un dépôt par transfert électronique de fichier.

Afin de préserver toutefois l'équilibre entre les objectifs communautaires en matière de lutte contre la fraude fiscale et de réduction de la charge administrative des opérateurs économiques, la directive 2008/117/CE prévoit la possibilité pour les États membres d'autoriser les opérateurs à déposer trimestriellement l'état récapitulatif relatif aux livraisons intracommunautaires de biens, lorsque leur montant de ces livraisons n'est pas significatif (50.000 euros par trimestre). Les États membres qui souhaitent organiser une mise en application progressive de cette possibilité peuvent à titre transitoire (période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011) fixer ce montant à un niveau plus élevé

(100.000 euros par trimestre). En outre, les États membres peuvent autoriser les opérateurs à déposer trimestriellement l'état récapitulatif relatif aux prestations intracommunautaires de services.

L'habilitation prévue à l'article 63, paragraphe 2, point c), permet au pouvoir exécutif de déterminer la forme de ces états récapitulatifs, les indications qui doivent y figurer ainsi que d'autoriser les assujettis à déposer des états, d'une part, sur une base trimestrielle et, d'autre part, par une voie autre que le transfert électronique de fichier.

Lorsqu'on met l'article 63 en rapport avec les 2 règlements grand-ducaux afférents du 1^{er} décembre 2009 pris sur le fondement du paragraphe 2, point c) de l'article 63, les obligations prévues en matière de dépôt des états récapitulatifs et des déclarations périodiques TVA, agencées de manière favorable aux assujettis, peuvent être résumées comme suit:

- L'assujetti qui choisit de déposer mensuellement l'état récapitulatif des livraisons intracommunautaires de biens et/ou celui des prestations intracommunautaires de services respectivement l'assujetti qui est tenu, en raison du dépassement pour un trimestre du montant seuil de 100.000 euros, de déposer mensuellement l'état récapitulatif des livraisons intracommunautaires de biens est dès lors tenu de déposer par transfert électronique de fichier la déclaration périodique TVA, quelle que soit la période à laquelle elle se rapporte (mensuelle ou trimestrielle), la déclaration annuelle récapitulative, l'état récapitulatif des livraisons intracommunautaires de biens ainsi que l'état récapitulatif de ses éventuelles prestations intracommunautaires de services.

En cas d'obligation au dépôt mensuel de l'état récapitulatif des livraisons intracommunautaires de biens, l'assujetti reste libre de choisir entre le dépôt mensuel et le dépôt trimestriel en ce qui concerne le dépôt de l'état récapitulatif de ses éventuelles prestations intracommunautaires de services;

- Tous les assujettis autres que ceux visés au 1^{er} tiret sont autorisés à soumettre leurs états récapitulatifs sous forme papier ou électronique sur une base trimestrielle respectivement à déposer leurs déclarations périodiques et annuelles selon le régime auquel ils ont été soumis jusqu'à présent.

Il est rendu attentif au fait que, dans le contexte de la lutte contre la fraude qui nécessite un échange rapide des informations sur les opérations intracommunautaires entre administrations fiscales des États membres, la possibilité de ne déposer un état récapitulatif que sur base annuelle n'a pas été reconduite.

En ce qui concerne le contenu, les modalités et la forme de l'état récapitulatif des livraisons intracommunautaires de biens et des prestations intracommunautaires de services, tels qu'ils sont fixés par le règlement grand-ducal afférent du 1^{er} décembre 2009, des informations détaillées y relatives sont disponibles au site de l'administration sous l'adresse www.aed.public.lu.

Le Directeur,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'F. K...' with a long horizontal stroke extending to the right.