

DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA

Circulaire N° 790 du 18 janvier 2019*Assiette de la taxe – Opérations réalisées entre personnes liées*

L'article 4 de la loi du 6 août 2018 modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la loi TVA), entrée en vigueur le 31 juillet 2018, a complété l'article 28 de la loi TVA par un troisième paragraphe visant à encadrer l'établissement de la base d'imposition des opérations réalisées entre personnes liées.

Suivant cette disposition, qui s'applique de plein droit aux parties à compter du fait générateur de la taxe, la base d'imposition de certaines opérations réalisées entre personnes liées est constituée par la valeur normale de ces opérations au sens de l'article 32 de la loi TVA, du moment où la rémunération convenue ou facturée au sens de l'article 29 de la loi TVA diffère de la valeur normale.

Sont considérées comme personnes liées toutes personnes ou entités entre « lesquelles il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques », étant entendu que « les liens juridiques incluent la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille d'un salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches ».

La mise en œuvre de la disposition est subordonnée à ce que, en raison de l'opération considérée, l'auteur ou le destinataire de l'opération ne disposent pas d'un droit à déduction intégral de la taxe. Il y a par conséquent lieu de distinguer entre les deux catégories d'opérations suivantes.

1. *Opérations pour lesquelles les destinataires ne disposent pas d'un droit à déduction intégral de la taxe et dont la rémunération facturée ou convenue est inférieure à la valeur normale*

Il s'agit des opérations visées à l'article 28, paragraphe 3, point a), de la loi TVA.

Ce cas d'ouverture du régime implique, pour toute opération réalisée entre personnes liées, l'accomplissement simultané des trois conditions suivantes :

- l'opération déclenche l'exigibilité effective de taxe luxembourgeoise, que ce soit dans le chef de l'auteur de l'opération ou dans celui du destinataire, en tant que livraison de bien(s), acquisition intracommunautaire de bien(s) ou prestation de service(s) ;
- le destinataire ne peut pas ou ne peut seulement récupérer qu'en partie la TVA qui lui est facturée ou dont il est redevable ;
- la rémunération facturée ou convenue est inférieure à la valeur normale.

Ces conditions réunies, le redevable de la taxe, qu'il s'agisse de l'auteur de l'opération ou du destinataire, est tenu de soumettre l'opération à la taxe à raison de sa valeur normale.

L'exercice par le destinataire de son droit à déduction de la taxe dont l'auteur de l'opération est redevable à l'intérieur du pays est subordonné à la détention d'une facture en bonne et due forme relative à cette opération (article 48, paragraphe 3, point a), de la loi TVA), mentionnant la valeur normale, le taux de la taxe appliqué et le montant de la taxe à payer.

Cette mesure n'est pas à confondre avec les dispositions des articles 13 et 16 de la loi TVA qui assimilent à des opérations effectuées à titre onéreux le prélèvement et l'utilisation de biens à des fins étrangères à l'entreprise, ainsi que les prestations de services effectuées à titre gratuit toujours à des fins étrangères à l'entreprise.

2. Opérations effectuées dans le cadre d'une activité n'ouvrant que partiellement droit à déduction et dont la base d'imposition sert à l'établissement du montant de la taxe déductible

Ces opérations sont visées aux points b) et c) du troisième paragraphe de l'article 28.

Au centre de l'attention se trouve le droit à déduction de l'auteur de l'opération. Ce dernier doit réaliser une activité qui n'ouvre que partiellement droit à déduction de la taxe en amont. En outre, la base d'imposition de l'opération considérée doit influencer sur le calcul du montant de la taxe déductible en raison de ladite activité.

Par conséquent, quel que soit le redevable de la taxe, la substitution, pour les besoins de la TVA, de la valeur normale à la rémunération s'opère toujours dans le chef de l'auteur de l'opération.

Le prorata général et le prorata spécial de déduction régis par les articles 50 à 52 de la loi TVA constituent l'exemple type de situations couvertes par ces cas d'ouverture. Ainsi, une augmentation de ces proratas peut être obtenue par une diminution du chiffre d'affaires des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ou/et par une augmentation du chiffre d'affaires des opérations ouvrant droit à déduction.

Il s'en dégage la distinction suivante en termes de types d'opérations.

2.1 Opérations exonérées en application de l'article 44 et n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe, dont la rémunération facturée ou convenue est inférieure à la valeur normale

Est visée la situation dans laquelle une diminution économiquement infondée du chiffre d'affaires se rapportant à des opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction entraîne, dans le chef de l'auteur de l'opération, une augmentation du montant de la taxe déductible.

Ainsi, l'article 28, paragraphe 3, point b) dispose pour le cas où la rémunération facturée ou convenue avec une personne liée pour une opération exonérée en application de l'article 44 de la loi TVA reste en dessous de sa valeur normale, cette dernière se substitue de plein droit à ladite rémunération.

2.2 Opérations ouvrant droit à déduction de la taxe, dont la rémunération facturée ou convenue est supérieure à la valeur normale

Toute augmentation sans cause économique de la base imposable d'une opération ouvrant droit à déduction effectuée à une personne liée aboutit également à une augmentation injustifiée du montant de la taxe déductible par l'auteur de l'opération.

L'article 28, paragraphe 3, point c), de la loi TVA prévoit à cet effet que lorsque la rémunération facturée ou convenue avec une personne liée, pour une opération qui ouvre droit à déduction à l'auteur de l'opération, dépasse la valeur normale de cette opération, la valeur normale se substitue de plein droit à cette rémunération.

L'exercice par le destinataire de son droit à déduction de la taxe dont l'auteur de l'opération est redevable à l'intérieur du pays est subordonné à la détention d'une facture en bonne et due forme relative à cette opération (article 48, paragraphe 3, point a), de la loi TVA), mentionnant la valeur normale, le taux de la taxe appliqué et le montant de la taxe à payer.

Sous réserve de l'émission d'une facture rectifiée, l'auteur de l'opération est redevable, en application de l'article 61, paragraphe 8, de la loi TVA, de la taxe calculée sur la rémunération, dès lors que celle-ci figure comme base imposable sur la facture établie au destinataire de l'opération.

* *

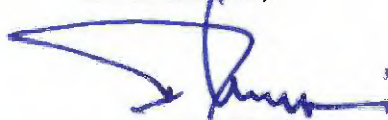
*

Il est rappelé que la circulaire N° 765 du 15 mai 2013 prévoit, pour la détermination de la taxe déductible des assujettis mixtes, le recours aux méthodes et techniques appropriées de comptabilité analytique. Elle entend ainsi assurer une imputation aussi précise que possible de la taxe en amont aux différentes opérations soumises à la taxe suivant qu'elles ouvrent ou non droit à déduction de la taxe. Elle ne retient le recours à la méthode du prorata général de déduction que

pour l'attribution de la taxe grevant des frais généraux résiduels non attribuables autrement. La circulaire N° 765-1 du 11 juin 2018 a d'ailleurs rendu applicable, aux assujettis partiels, le recours à la comptabilité analytique pour la détermination de la TVA supportée sur les achats de biens et services utilisés pour les besoins de leur activité économique au sens de la TVA.

Les nouvelles règles régissant la détermination de la base d'imposition des opérations visées au point 2 ci-dessus, ont pour objectif d'encadrer le calcul de la taxe déductible dans les situations où le recours au mécanisme du prorata reste admis, et ne remettent pas en cause les principes définis dans les circulaires susmentionnées.

Le Directeur,

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Romain HEINEN', with a large, sweeping flourish on the left side.

Romain HEINEN