

T.V.A. - Chap. II: Opérations imposables (art. 9 - 19)	Art 9-14 T.V.A.
--	--------------------

DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

Circulaire N° 713 du 31 décembre 2004

*TVA - Lieu de livraison du gaz et de l'électricité.*

Par la présente, il est transmis au personnel de l'administration le texte de la loi du 17 décembre 2004 modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Ce texte a pour objet, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2005, de transposer dans la législation nationale directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne les règles relatives au lieu de livraison du gaz et de l'électricité. Il appelle les commentaires suivants.

La mise en place du marché intérieur dans l'Union européenne a été suivie d'une libéralisation progressive des secteurs du gaz et de l'électricité dans les États membres, destinée à renforcer l'efficacité dans ce domaine. La libéralisation de ces marchés a requis une plus grande déréglementation et a entraîné l'intensification des échanges transfrontaliers entre États membres. L'adoption de nouvelles mesures par l'Union européenne et les États membres a provoqué de profondes mutations dans le fonctionnement de ces marchés.

La libéralisation croissante du secteur de la distribution du gaz et de l'électricité fait qu'il est devenu urgent de réexaminer les règles actuelles de TVA afin de faire en sorte qu'elles soient compatibles avec la nécessité d'imposer ces livraisons d'une manière exacte et simple. Ces nouveaux marchés soulèvent aussi de nouveaux problèmes, tels que l'imposition des frais de transport.

Le Conseil de l'Union européenne a adopté le 7 octobre 2003 la directive 2003/92/CE du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne les règles relatives au lieu de livraison du gaz et de l'électricité. Cette directive modifie les règles relatives au lieu de taxation à la TVA en ce qui concerne le gaz et l'électricité en vue de faciliter le fonctionnement du Marché Unique de l'énergie. Ces nouvelles règles ont pour objectif d'éliminer les risques actuels de double imposition, de non-imposition et de distorsion de concurrence entre les opérateurs économiques du secteur du gaz naturel distribué par voie de canalisation et celui de l'électricité.

Le gaz et l'électricité étant assimilés à des biens corporels aux fins de la TVA (article 5, paragraphe 2, de la sixième directive TVA), le lieu de leur livraison doit par conséquent être déterminé en vertu de l'article 8 de cette même directive. En vertu de l'article 8, paragraphe 1, point a), le lieu de livraison, dès lors qu'un tel bien est réputé être expédié ou transporté, est l'endroit où ce bien se trouve au moment du départ de

l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. En vertu de l'article 8, paragraphe 1, point b) toutefois, le lieu de la livraison, dès lors qu'un tel bien est réputé ne pas être expédié ou transporté, est l'endroit où se trouve ce bien au moment de la livraison.

Or, en raison de la difficulté à suivre physiquement la livraison de tels biens, il est particulièrement ardu de déterminer le lieu de livraison dans le cadre des règles actuelles qui, par ailleurs, sont appliquées d'une manière divergente par les États membres (article 8, paragraphe 1, a) ou b) de la sixième directive TVA).

Aussi, la directive 2003/92/CE prévoit-elle que le lieu d'imposition pour ces livraisons ne sera désormais plus déterminé en fonction du critère de droit commun pour les livraisons de biens mais en fonction du lieu d'établissement du preneur respectivement du lieu de consommation de ces biens. Le lieu d'imposition de ces biens est ainsi réputé se situer

- à l'endroit où l'acquéreur (assujetti-revendeur) a établi le siège de son activité économique. Il s'agit des livraisons de gaz, par le réseau de distribution de gaz naturel, et de l'électricité, par les producteurs et les négociants avant que les biens n'atteignent le stade final de consommation;
- à l'endroit où l'acquéreur (consommateur final) utilise et consomme effectivement les biens. Il s'agit des livraisons de gaz et d'électricité par les négociants et les distributeurs au consommateur final. Dans la pratique, le lieu d'utilisation et de consommation sera l'endroit où s'effectue le relevé de la consommation de gaz et d'électricité, qui souvent coïncide avec l'endroit où le consommateur final est établi, à son domicile ou réside habituellement (endroit où le compteur du client est situé).

Il résulte de ces modifications que toutes les livraisons de gaz et d'électricité effectuées à des fins de revente (du producteur au distributeur) sont imposables dans le pays où est établi l'acheteur. Grâce au mécanisme d'autoliquidation qui est rendu obligatoire, il ne sera plus nécessaire pour les fournisseurs de s'identifier à la TVA dans d'autres États membres.

Pour les livraisons directes aux consommateurs finals établis dans un autre État membre, qu'ils soient ou non assujettis, les producteurs et/ou opérateurs devront en principe, se faire enregistrer aux fins de la TVA dans le pays où est établi leur client. Toutefois, pour les fournitures à des personnes identifiées à la TVA, l'État membre de mise à la consommation doit obligatoirement appliquer le mécanisme d'autoliquidation.

La directive 2003/92/CE modifie également la territorialité des prestations de services directement liées à la livraison de gaz et d'électricité, tels que l'accès et l'utilisation du réseau de câbles ou de gazoducs pour transporter le gaz ou l'électricité. Ces prestations suivent désormais les règles de territorialité prévues pour les prestations immatérielles couvertes par l'article 9, paragraphe 2, point e) de la sixième directive TVA.

Enfin, la directive prévoit l'exonération des importations de gaz par le réseau de distribution de gaz naturel et d'électricité, afin d'éviter une double imposition.

## Commentaires des articles

### Ad article I

L'article I a pour objet, conformément à l'article 2 de la directive 2003/92/CE, d'introduire dans la loi destinée à transposer ladite directive, une référence à celle-ci. Dans la suite du présent commentaire, la sixième directive TVA 77/388/CEE, telle que modifiée par la directive précitée, sera indiquée sous la forme abrégée « sixième directive modifiée ».

### Ad article II

L'article II contient les dispositions destinées à transposer la directive 2003/92/CE.

#### *Ad paragraphe (1)*

Les nouveaux points e) et f) ajoutés au paragraphe 1 de l'article 14 de la loi TVA, par le paragraphe (1) de l'article II reprennent les nouvelles dispositions de l'article 8, paragraphe 1, points d) et e) de la sixième directive modifiée, telles qu'introduites par l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1) de la directive 2003/92/CE. Ils ont pour objet de déterminer le lieu des livraisons de gaz, par le réseau de distribution de gaz naturel, et d'électricité.

Une distinction est opérée selon que la fourniture de gaz ou d'électricité est faite à des assujettis-revendeurs, ci-après désignés par négociants, en vue de la revente (point e)) ou à des consommateurs finals (point f)).

Aux termes du point e), le lieu d'imposition est réputé se situer au lieu d'établissement de l'assujetti-revendeur, c'est-à-dire au lieu où le négociant a établi le siège de son activité économique ou possède un établissement stable pour lesquels les biens sont livrés. Pour l'application de la présente disposition, on entend par assujetti-revendeur, le négociant dont la principale activité est d'acheter du gaz et de l'électricité en vue de les revendre et pour lequel la consommation de ces produits est négligeable.

Conformément aux dispositions du point f), la fourniture de gaz et d'électricité aux consommateurs finals, quelle que soit par ailleurs la qualité de ces derniers (assujetti, personne morale non assujettie ou particulier) sera imposée au lieu de la consommation effective de ces biens, c'est-à-dire, en principe, à l'endroit où se trouve le compteur de gaz ou d'électricité du consommateur.

Ce texte comporte toutefois un dispositif de sécurité qui permet, par le biais d'une présomption légale, de taxer toute livraison de gaz ou d'électricité. Ainsi si l'acquéreur, qui n'est pas un assujetti-revendeur, ne consomme qu'une partie du gaz ou de l'électricité respectivement ne consomme pas du tout le gaz ou l'électricité

livrés, le lieu de taxation est réputé se situer à l'endroit où cet acquéreur a établi le siège de son activité économique ou possède un établissement stable auquel les biens devaient être livrés et où ils devaient être consommés, ou, à défaut, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

Il est encore précisé dans ce contexte que la détermination du lieu des livraisons de gaz commercialisé en bouteilles ne soulevant pas de difficultés, ces livraisons demeurent soumises aux règles de territorialité de droit commun.

#### *Ad paragraphe (2)*

Afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition et de simplifier la taxation des coûts d'accès et d'utilisation des réseaux de distribution ainsi que de la fourniture d'autres services directement liés à ces services, la directive 2003/92/CE, en son article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, a inclus dans le champ d'application de l'article 9, paragraphe 2, point e), de la sixième directive modifiée la fourniture d'un accès aux réseaux de gaz et d'électricité et de services de transport au moyen de ces mêmes réseaux. Lorsque ces services sont fournis à des preneurs établis en dehors de la Communauté respectivement à des preneurs assujettis établis dans la Communauté, mais dans un autre pays que celui du prestataire, le lieu de prestation de ces services est l'endroit où est établi le preneur respectivement le preneur assujetti.

Le paragraphe (2) de l'article II a pour objet de tenir compte de la modification de la territorialité des prestations prémentionnées par l'ajout d'un tiret supplémentaire à l'article 17, paragraphe 2, point e), de la loi TVA. Ces prestations suivront donc les règles de territorialité prévues pour les prestations immatérielles couvertes par le dit point e) du paragraphe 2 de l'article 17.

#### *Ad paragraphe (3)*

L'assimilation, en vertu des dispositions figurant à l'article 12, point g), de la loi TVA, à une livraison d'un bien du transfert intracommunautaire par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre est dictée par l'article 28bis, paragraphe 5, point b) de la sixième directive modifiée.

Bien que réunissant les caractéristiques d'un transfert, la livraison de gaz par le réseau de distribution de gaz naturel ou d'électricité par un négociant établi dans un État membre à destination d'un autre État membre a été exclue de la notion de transfert, et ceci par l'ajout d'un tiret supplémentaire, par l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7), de la directive 2003/92, à la liste des non-transferts visée à l'article 28bis, paragraphe 5, point b), de la sixième directive modifiée.

Le texte du paragraphe (3) de l'article II a pour objet d'introduire la livraison prémentionnée dans la liste des non-transferts couverte par l'article 12, point g), de la loi TVA.

#### *Ad paragraphe (4)*

La modification apportée à l'article 26, paragraphe 1, premier alinéa du point a), par le texte du point a) du paragraphe (4) de l'article II, basée sur l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 4), de la directive 2003/93/CE, est de nature purement technique. Elle a pour objet d'exclure des dispositions relatives au débiteur de la taxe visées audit point a) les livraisons de gaz, par le réseau de distribution de gaz naturel, ou d'électricité dans la mesure où la taxe doit devenir exigible dans le chef de l'acquéreur comme cela est prévu, dans les conditions visées, au nouveau point b) inséré à l'article 26, paragraphe 1, de la loi TVA (cf. commentaire ci-après).

La modification de la règle concernant le lieu de livraison ne servirait à rien dès lors qu'elle ne serait pas assortie d'un mécanisme d'autoliquidation obligatoire. À défaut d'un tel mécanisme, tout fournisseur traitant avec des opérateurs établis dans un autre État membre serait en effet toujours obligé de s'enregistrer dans les 25 États membres.

Dès lors, l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 5), de la directive 2003/93/CE a inséré un nouveau point f) au paragraphe 1 de l'article 21 de la sixième directive désignant comme personnes redevables de la TVA les personnes identifiées aux fins de la TVA (assujettis ou personnes morales) sur le territoire du pays destinataire des biens couverts par le nouvel article 8, paragraphe 1, points d) ou e), dès lors que les livraisons sont effectuées par un assujetti établi dans un autre pays.

Le texte du point b) du paragraphe (4) de l'article II a pour objet de transposer en droit national la prédite autoliquidation par l'insertion d'un nouveau point b) au paragraphe 1 de l'article 26 de la loi TVA.

Compte tenu de l'insertion d'un nouveau point b) au paragraphe 1, les anciens points b) à e) ont nécessité une renumérotation.

#### *Ad paragraphe (5)*

Dans des réseaux maillés tels que, par exemple, le réseau de transport interconnecté sur le continent européen, un échange transfrontalier d'énergie entre deux pays (augmentation d'énergie dans le pays A et diminution correspondante dans le pays B) n'entraîne pas uniquement des flux d'énergie entre ces deux pays. Selon les lois de la physique régissant le flux d'électricité (le flux électrique préfère le chemin de la "moindre résistance"), une partie du surcroît d'énergie transite par des pays tiers. Les flux d'électricité étant mesurés aux frontières, ces flux devraient être assimilés à une importation au sens de l'article 7 de la sixième directive TVA modifiée, même s'il n'existe pas nécessairement de lien entre cette importation et la livraison à l'origine du flux d'électricité.

Étant donné que les règles concernant le lieu de livraison de gaz, par le réseau de distribution de gaz naturel, et de l'électricité sont modifiées, la fourniture par des producteurs et des opérateurs de pays tiers à des distributeurs ou des consommateurs

finals de l'Union européenne seront en tout état de cause imposables dans l'Union européenne. En l'absence de modification de l'article 14 de la sixième directive TVA, les cas d'importation effective risquent de donner lieu à une double imposition (à l'importation et à la livraison).

Pour éviter ces problèmes, l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3) de la directive 2003/92/CE exonère l'importation définitive de gaz et d'électricité par l'ajout d'un nouveau point k) au paragraphe 1 de l'article 14 de la sixième directive TVA. A noter que toute taxe en amont éventuelle dans le chef du fournisseur est récupérable.

Le texte du point a) du paragraphe (5) de l'article II a pour objet d'exonérer les importations de gaz par le réseau de distribution de gaz naturel ou d'électricité par l'ajout d'un nouveau point b) au paragraphe 1 de l'article 46 de la loi TVA.

Compte tenu de l'insertion d'un nouveau point b) au paragraphe 1 de l'article 46, les anciens points b) à d) du paragraphe 1 ont nécessité une renumérotation.

#### *Ad paragraphe (6)*

Le texte du paragraphe (6) de l'article II a pour objet de modifier l'article 48, paragraphe 1, de la loi TVA, de manière à l'adapter aux modifications projetées au paragraphe (4) de l'article II à l'égard de l'article 26, paragraphe 1, de la loi TVA. Cette mesure aura pour effet d'assurer la déductibilité, dans les limites générales afférentes fixées par la loi TVA, de la taxe due dans le chef d'un assujetti qui est le débiteur de la taxe pour des livraisons de gaz ou d'électricité lui effectuées.

#### *Ad paragraphe (7)*

La disposition du paragraphe (7), point a), de l'article II a pour objet d'étendre l'obligation, prévue au paragraphe 5, point a) de l'article 61, à charge des assujettis et personnes morales non assujetties exclues des obligations générales concernant l'assujetti commun visées au paragraphe 1 de l'article 61, de déclarer périodiquement la taxe due dans leur chef au titre des acquisitions intracommunautaires ou de prestations de services pour lesquelles ils sont redevables de la taxe et d'en acquitter la taxe exigible, lorsque les opérateurs sont identifiés à la TVA, aux livraisons de gaz ou d'électricité pour lesquelles ils sont redevables de la taxe.

Le point b) du paragraphe (7), de nature technique, a pour objet d'adapter les références figurant à l'article 61, paragraphe 5, point b), troisième tiret, de la loi TVA, à la modification devant être apportée à l'article 26 de la loi TVA par le paragraphe (4), point b), de l'article II.

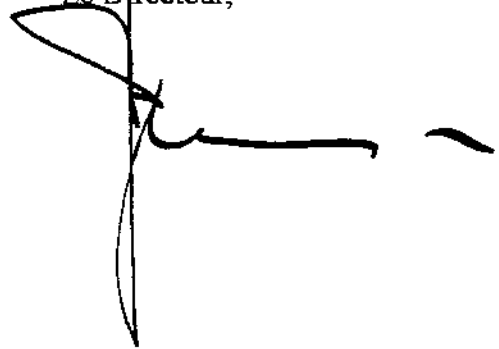
*Ad paragraphe (8)*

La mesure reprise au paragraphe (8) de l'article II, qui est de nature purement technique, a pour objet d'adapter l'article 66 de la loi TVA aux modifications apportées à l'égard de l'article 26 de la loi TVA au paragraphe (4) de l'article II de la loi.

Ad article III

L'article III détermine la date de mise en vigueur de la loi, date qui est fixée au 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Le Directeur,

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'D' followed by a horizontal line and a small flourish at the end.

## Extrait du mémorial A - N° 203 du 24 décembre 2004

**Loi du 17 décembre 2004 modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.**

Nous Henri, Grand-Duc de Luxembourg, Duc de Nassau,

Notre Conseil d'Etat entendu;

De l'assentiment de la Chambre des Députés;

Vu la décision de la Chambre des Députés du 15 décembre 2004 et celle du Conseil d'Etat du 17 décembre 2004 portant qu'il n'y a pas lieu à second vote;

Avons ordonné et ordonnons:

### **Art. I. Disposition introductive**

La loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, telle qu'elle est modifiée par la présente, est appliquée et interprétée concurremment et conformément à la directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne les règles relatives au lieu de livraison du gaz et de l'électricité.

### **Art. II. Transposition de la directive 2003/92/CE**

La loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est modifiée et complétée comme suit:

(1) A l'article 14, paragraphe 1, les deux points e) et f) ayant la teneur suivante sont ajoutés:

«e) dans le cas des livraisons de gaz, par le réseau de distribution de gaz naturel, ou d'électricité à un assujetti-revendeur: à l'endroit où cet assujetti-revendeur a établi le siège de son activité économique ou possède un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, en l'absence d'un tel siège ou établissement stable, à l'endroit où il a son domicile ou réside habituellement.

Aux fins de la présente disposition, on entend par «assujetti-revendeur», un assujetti dont l'activité principale en ce qui concerne l'achat de gaz et d'électricité consiste à revendre ces produits et dont la consommation propre de ces produits est négligeable;

f) dans le cas des livraisons de gaz, par le réseau de distribution de gaz naturel, ou d'électricité non couvertes par le point e): à l'endroit où l'acquéreur utilise et consomme effectivement les biens. Lorsque la totalité ou une partie de ces biens n'est pas effectivement consommée par cet acquéreur, ces biens non consommés sont réputés avoir été utilisés et consommés à l'endroit où il a établi le siège de son activité économique ou possède un établissement stable pour lequel les biens sont livrés. En l'absence d'un tel siège ou établissement stable, il est réputé avoir utilisé et consommé lesdits biens à l'endroit où il a son domicile ou réside habituellement.»

(2) A l'article 17, paragraphe 2, point e), le tiret ayant la teneur suivante est inséré après le dixième tiret:

«- la fourniture d'un accès aux réseaux de distribution de gaz naturel et d'électricité, ainsi que de services de transport ou de transmission par l'entremise de ces réseaux, et la fourniture d'autres services qui y sont directement liés.»

(3) A l'article 12, point g), le tiret ayant la teneur suivante est ajouté:

«- la livraison de gaz par le réseau de distribution de gaz naturel ou d'électricité dans les conditions prévues à l'article 14, paragraphe 1, points e) ou f).»

(4) a) A l'article 26, paragraphe 1, le premier alinéa du point a) est modifié de manière à lui donner la teneur suivante:

«a) pour les livraisons de biens et les prestations de services visées à l'article 2 sous a), autres que celles visées sous b), c) et d) ci-après: par l'assujetti effectuant la livraison de biens ou la prestation de services.»

b) A l'article 26, paragraphe 1, un nouveau point b) ayant la teneur suivante est inséré après le point a):

«b) par les personnes qui sont identifiées aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur du pays et auxquelles sont livrés les biens dans les conditions prévues à l'article 14, paragraphe 1, points e) ou f), si les livraisons sont effectuées par un assujetti qui n'est pas établi sur le territoire du pays.»

c) Les anciens points b), c), d) et e) du paragraphe 1 de l'article 26 deviennent les nouveaux points c), d), e) et f).

(5) a) A l'article 46, paragraphe 1, un nouveau point b) ayant la teneur suivante est inséré après le point a):

«b) les importations de gaz par le réseau de distribution de gaz naturel ou d'électricité»

b) Les anciens points b) à d) du paragraphe 1 de l'article 46 deviennent les nouveaux points c) à e).

(6) A l'article 48, paragraphe 1, point e), les termes «de l'article 26, paragraphe 1 sous a), deuxième alinéa, b) et c)» sont remplacés par les termes «de l'article 26, paragraphe 1 sous a), deuxième alinéa, b), c) et d)».

(7) a) A l'article 61, paragraphe 5, point a), les termes «en application de l'article 26, paragraphe 1, points a), deuxième alinéa, b), c), d) et e)» sont remplacés par les termes «en application de l'article 26, paragraphe 1, points a), deuxième alinéa, b), c), d), e) et f).»

b) A l'article 61, paragraphe 5, point b), troisième tiret, les termes « en application de l'article 26, paragraphe 1, points c) et e)» sont remplacés par les termes «en application de l'article 26, paragraphe 1, points d) et f)».

(8) À l'article 66, les termes «à l'article 26, paragraphe 1, sous a), d) et e)» sont remplacés par les termes «à l'article 26, paragraphe 1, points a), e) et f)».

### **Art. III. Disposition finale**

La présente loi entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Mandons et ordonnons que la présente loi soit insérée au Mémorial pour être exécutée et observée par tous ceux que la chose concerne.

Le Ministre des Finances,  
Jean-Claude Juncker

Palais de Luxembourg, le 17 décembre 2004.  
Henri