

## DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

**Circulaire N° 724 du 9 janvier 2007***Article 43, paragraphe 1, point i, deuxième tiret, de la loi TVA*

Le texte du règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 16 juin 1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d'autres opérations appelle le commentaire suivant.

La pratique a permis de constater qu'à partir du début des années quatre-vingt du dernier siècle certaines prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime, comme notamment la location ou l'affrètement de bateaux de haute mer, ont été effectuées à partir du Grand-Duché de Luxembourg. Pour l'application de la TVA, le lieu desdites prestations de services était et est encore actuellement réputé se situer au Grand-Duché, conformément aux dispositions afférentes de l'article 17, paragraphe 1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA. Comme la loi TVA en vigueur à cette époque n'avait pas introduit l'exonération prévue à l'article 15 de la 6<sup>ème</sup> directive au profit de la navigation maritime, lesdites prestations de services étaient taxées au Luxembourg.

Cette taxation était de nature à créer des distorsions de concurrence au détriment notamment des sociétés de leasing établies au Luxembourg du fait que le règlement grand-ducal du 23 mai 1980 déterminant les conditions et modalités de remboursement de la taxe aux assujettis établis à l'étranger ne s'appliquait pas aux assujettis établis dans des pays non membres de la Communauté. Il en résultait en effet que la location de bateaux de haute mer à partir du Luxembourg à des preneurs établis en dehors de la Communauté restait, faute de remboursement, définitivement grevée de TVA luxembourgeoise.

Aussi le législateur a-t-il décidé de transposer en droit national l'exonération d'ordre technique prévue à l'article 15, paragraphes 4 et 5 de la sixième directive. En effet, le législateur communautaire, conscient du fait que, de par l'accès à la mer dont bénéficient plusieurs États membres, des opérateurs oeuvrant dans le secteur maritime et établis dans ces États membres sont dans le cas de réaliser l'entièreté de leur activité sur mer, donc en dehors du champ d'application de la TVA tout en effectuant leurs achats dans cet État membre. De tels opérateurs seraient ainsi en principe constamment en situation créditrice pour l'ensemble de la taxe en amont grevant leurs achats dans la mesure où la récupérabilité de cette taxe est acquise. C'est essentiellement pour des raisons de simplification que le législateur communautaire a dès lors prévu que les opérations effectuées à de tels opérateurs puissent être directement exonérées de la taxe (avec droit à déduction de la taxe en amont). Cette transposition a été réalisée par l'article 4, paragraphe (7) de la loi du 19 décembre 1983 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1984 qui a complété l'article 43, paragraphe 1, point f) par l'ajout d'un 2<sup>ème</sup> tiret ayant eu pour objet d'exonérer de la TVA «les prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime». L'article 5, paragraphe 2, du règlement grand-ducal du 21 décembre 1983 modifiant le règlement grand-ducal du 3 mars 1980 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée à l'exportation, des transports internationaux et des opérations assimilées à des exportations a donné le détail des opérations qui, étant considérées effectuées pour les besoins de la navigation maritime, sont exonérées de la taxe.

Il importe de souligner dans ce contexte que le législateur communautaire a prévu expressément que les États membres puissent limiter la portée de l'exonération susmentionnée jusqu'à l'entrée en vigueur de règles communautaires précisant notamment le champ d'application et les modalités pratiques de mise en œuvre de cette exonération, règles qui par ailleurs font défaut jusqu'à ce jour. La nécessité de prévoir la possibilité d'une telle limitation saute aux yeux lorsque l'on considère, en dehors du fait que les activités en mer ne sont, de par leur nature, pas facilement contrôlables, le fait qu'il existe des États membres, tel que le Luxembourg, qui n'ont pas de port maritime pouvant servir de port d'attache à des navires maritimes, ces États étant ainsi ôtés de la possibilité de procéder à un contrôle tant soi peu efficace de la part de leurs services fiscaux. Plutôt que de prévoir globalement l'exonération directe en la matière, ce qui mettrait les services fiscaux en position de devoir contrôler ex post la légitimité de l'exonération appliquée par les opérateurs, avec tous les aléas et difficultés y liés, de tels États membres peuvent être amenés, pour éviter, ce qui leur incombe, la détaxation d'opérations qui sont taxables en vertu du droit communautaire, à prévoir que les activités en questions effectuées pour les besoins de la navigation maritime soient, dans les cas où la justification de l'exonération serait difficilement vérifiable, et comme c'est la règle de principe au niveau de la législation communautaire afférente, taxées dans un premier temps et que cette taxe puisse par la suite, le cas échéant, être récupérée par les opérateurs maritime selon la procédure de remboursement qui permet à l'administration de faire dépendre le remboursement de renseignements probants à fournir par le requérant. C'est cette voie de détaxation en deux phases que le pouvoir exécutif luxembourgeois a choisie en ce qui concerne les prestations de services effectuées pour les besoins des yachts et des autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport, ces prestations étant donc exclues expressément de l'exonération prévue à l'article 5, paragraphe 2, point a, premier tiret, du règlement grand-ducal modifié du 3 mars 1980. L'article 7, paragraphe 2, du règlement grand-ducal du 16 juin 1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d'autres opérations a reproduit les dispositions d'exonération de l'article 5, paragraphe 2, du règlement de 1980, et ceci malgré le fait que le champ d'application du remboursement de la TVA a été étendu par le règlement grand-ducal du 25 septembre 1984 aux assujettis établis en dehors de la Communauté, l'argument de distorsion de concurrence en défaveur desdits opérateurs dont question ci-avant et étant à la base de la modification législative TVA intervenue avec effet à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1984 n'étant plus valable. L'exclusion de l'exonération TVA des affrètements et locations de yachts et autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport a été maintenue pour les raisons de contrôle évoquées ci-dessus.

Or il se fait qu'au cours des dernières années l'application des textes légaux faite par l'administration compétente a fait l'objet de vives critiques de la part du secteur, tant au niveau de l'application de principes de droit établis et reconnus par la législation nationale qu'au niveau du droit communautaire, critiques visant à mettre en doute l'existence même de la faculté du Luxembourg de limiter la portée de l'exonération notamment applicable aux locations de bateaux de haute mer.

Le règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 a pour objet de tenir compte dans la mesure du possible des difficultés invoquées par le secteur maritime au niveau de l'application pratique et la sécurité juridique, et de contribuer ainsi à relancer et à développer ce secteur. Il vise à simplifier le régime du paragraphe 2 de l'article 7 du règlement grand-ducal modifié du 16 juin 1999 en élargissant notamment dans le chef des opérateurs luxembourgeois l'application de l'exonération directe par rapport à la procédure actuelle de taxation, suivie du remboursement de la taxe en amont.

#### Ad article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal

La première modification est celle ayant objet de remplacer au paragraphe 2 de l'article 7 du règlement actuellement en vigueur le terme «bateau» par celui de «navire», cette dernière expression reflétant plus correctement les bâtiments de mer. Il s'agit donc d'une simple adaptation terminologique qui ne porte pas à conséquence.

En deuxième lieu, le texte supprime les termes «à l'exclusion des yachts et des autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport». Cette suppression a comme résultat de faire bénéficier tous les navires de mer, quelle qu'en soit la dénomination leur conférée par leur propriétaire ou leur loueur, de l'exonération de la TVA, à condition bien entendu que les deux éléments suivants soient réunis en même temps:

- les navires doivent être affectés à la navigation maritime;
- les navires doivent assurer soit un trafic rémunéré de voyageurs, soit l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche.

En troisième lieu, le texte introduit la fiction que les navires destinés au transport d'un maximum de douze passagers, inscrits comme navire de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative luxembourgeoise ou étrangère et destinés exclusivement à une exploitation commerciale sont considérés comme affectés à la navigation maritime. Il en résulte qu'en ce qui concerne la condition d'affectation à la navigation en haute mer, elle est présumée pour les navires susmentionnés munis d'un certificat d'immatriculation délivré par le Commissariat aux Affaires maritimes luxembourgeois respectivement par une autorité administrative compétente étrangère.

Il importe toutefois de souligner que la deuxième condition, à savoir le déploiement d'une activité économique à bord d'un navire ne peut pas être déduite du simple fait qu'il est immatriculé au registre maritime luxembourgeois ou étranger. L'activité économique réelle est à prouver ex post par un faisceau de preuve en cas de demande de l'administration de l'enregistrement et des domaines, compétente pour la perception et le contrôle de la TVA. Sont notamment considérés comme éléments de preuve de l'exercice d'une activité économique en haute mer, les contrats charters, l'immatriculation à la TVA dans un autre État membre et la déclaration du chiffre d'affaires dans cet État membre, les extraits du livre de bord (log book), les documents des ports, les factures d'achat de carburant ou d'autres frais et leur paiement, l'engagement d'un équipage professionnel, l'existence d'un équipage affecté de façon permanente au navire, les contrats de travail de l'équipage, les contrats d'assurance.

A souligner finalement que la location d'un navire susmentionné à une personne qui l'utilise pour son loisir ne bénéficie pas de l'exonération, cette personne-locataire ne réalisant pas avec un tel navire une activité économique au sens de la loi TVA.

#### Ad article 2 du règlement grand-ducal

La date d'entrée en vigueur du règlement est fixée au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Le Directeur,