

## DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

### Circulaire n° 732 du 28 février 2008

Par la présente, il est transmis au personnel de l'administration les textes

- de la loi du 23 février 2008 modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- du règlement grand-ducal du 23 février 2008 déterminant les modalités d'application de l'article 66bis de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- du règlement grand-ducal du 23 février 2008 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 25 novembre 1977 fixant l'organisation des services d'exécution de l'administration de l'enregistrement et des domaines.
- du règlement grand-ducal du 23 février 2008 modifiant le règlement grand-ducal du 23 mai 1980 déterminant les conditions et modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis établis à l'étranger;

Ces textes ont notamment pour objet

- de transposer dans la législation nationale les directives
  - 1° 2006/98/CE du Conseil du 20 novembre 2006 portant adaptation de certaines directives dans le domaine de la fiscalité, en raison de l'adhésion de la Bulgarie et de la Roumanie, avec effet à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007 (article II);
  - 2° 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations, avec effet à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008 (article III);
  - 3° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, avec effet à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008 (article IV);
- d'introduire la représentation fiscale au sens de l'article 204 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en matière d'importation de biens en provenance d'États ou de territoire tiers et pour les livraisons subséquentes de ces biens

(article V de la loi du 23 février 2008 ainsi que deux règlements grand-ducaux y afférents du 23 février 2008).

## **Article II - Directive 2006/98/CE**

Il s'agit de mesures de transition applicables dans le cadre de l'adhésion à l'Union européenne de la Bulgarie et de la Roumanie avec effet à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007. A cet effet, la directive 2006/98/CE a modifié l'article 28septdecies de la sixième directive TVA (77/388/CEE). Les mesures de transition applicables dans le cadre de l'adhésion figurent d'ailleurs désormais dans la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (qui a abrogé et remplacé la sixième directive avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2007) dont les articles 405 à 410 visent de manière globale les États membres ayant adhéré à l'Union européenne après le 1<sup>er</sup> janvier 1995. Il est partant nécessaire de procéder à une adaptation correspondante de l'article 90ter de la loi TVA.

Ces mesures de transition ont un caractère essentiellement technique, étroitement lié à la mise en œuvre concrète des échanges entre la Communauté dans sa composition jusqu'au 31 décembre 1994 et les nouveaux États membres. Les dispositions reprises à l'article 90ter, qui visent à assurer la neutralité du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et à éviter des situations de double imposition ou de non imposition, ont une portée strictement délimitée tant par leur nature que dans le temps.

La nature des mesures de transition prévues à l'article 90ter dépend principalement du statut douanier des biens au moment de leur sortie, après la date d'adhésion des nouveaux États membres, du régime douanier sous lequel ils ont été placés avant l'adhésion. En matière douanière, les mécanismes reposent sur la preuve, apportée après cette date, de la libre pratique des biens dans la Communauté dans sa composition jusqu'à la date de l'adhésion des nouveaux États membres ou dans l'un des nouveaux États membres. Ainsi, un bien qui, avant la date d'adhésion, était en libre pratique dans un des nouveaux États membres et qui avait été placé, avant cette date, dans un entrepôt douanier au Grand-Duché de Luxembourg, y sera donc considéré comme étant en libre pratique au moment de la sortie de cet entrepôt après l'adhésion. En l'absence de prise de mesures particulières la sortie des biens de ces entrepôts après l'adhésion ne pourrait pas être soumise à la TVA en application de l'article 19 de la loi TVA modifiée du 12 février 1979. C'est pourquoi, afin d'éviter une situation de non-taxation, il y a lieu d'assimiler cette sortie à une importation au sens dudit article 19.

Il est relevé que le texte de l'article 90ter règle les mesures de transition de tous les nouveaux États membres ayant adhéré à l'Union européenne après le 31 décembre 1994, à savoir :

- l'Autriche, la Finlande et la Suède au 1<sup>er</sup> janvier 1995;
- la République tchèque, l'Estonie, Chypre, la Lettonie, la Lituanie, la Hongrie, Malte, la Pologne, la Slovénie et la Slovaquie au 1<sup>er</sup> mai 2004;
- la Bulgarie et la Roumanie au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Deux situations distinctes sont à envisager:

- 1) Fin d'un des régimes douaniers autres que le régime de transit douanier prévus par la réglementation en vigueur

Il s'agit des biens en provenance des nouveaux États membres qui, avant l'adhésion, ont été introduits dans la Communauté et qui, depuis leur entrée, ont été placés sous l'un des régimes douaniers autres que le régime de transit douanier (p.ex. les régimes de dépôt temporaire, d'importation temporaire avec franchise totale des droits à l'importation, d'entrepôt douanier, de perfectionnement actif avec application du système de suspension, etc.). Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe à l'importation sont reportés au moment de la sortie des biens de l'un de ces régimes.

- 2) Fin d'un régime de transit douanier

Il s'agit de biens en provenance des nouveaux États membres qui, avant l'adhésion, ont été placés sous un régime de transit douanier (p. ex. le régime de transit commun, le régime de transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIT), afin d'être transportés vers le Grand-Duché de Luxembourg. Est visée la situation où, au moment de l'adhésion, ce régime n'a pas encore été apuré par une importation.

De manière à éviter une rupture dans les conditions d'imposition de ces opérations, le bénéfice des dispositions en vigueur avant l'adhésion est prolongé, pour les deux situations visées ci-avant, jusqu'à ce que les biens sortent de ces régimes (art. 90ter, paragraphes (2) et (3)).

Afin d'éviter les situations de non-imposition, la sortie de ces régimes après l'adhésion est assimilée, pour les deux situations visées ci-avant, à une importation de biens au sens de l'article 19, dans le cas où, au moment de la sortie, il est démontré que les biens en question, avant leur entrée au Luxembourg, étaient en libre pratique dans l'un des nouveaux États membres (art. 90ter, paragraphe (4), point a)). Cette assimilation à une importation s'impose en raison de l'absence de taxation au sens de l'article 19, puisque

cette disposition s'applique uniquement aux biens qui ne sont pas en libre pratique. Par ailleurs, le moment de la livraison se situant avant l'adhésion, il n'y a pas non plus d'acquisition intracommunautaire soumise à la TVA au Grand-Duché.

Est également assimilée à une importation toute irrégularité ou infraction commise au cours d'un régime de transit douanier.

Lorsque le transport ou l'expédition des biens ne s'effectue pas sous couvert de la procédure d'un régime de transit douanier, l'affectation à l'intérieur du pays, par un assujetti, ou par un non-assujetti, de biens qui lui ont été délivrés, avant la date de l'adhésion, à l'intérieur de l'un des nouveaux États membres, lorsque certaines conditions sont réunies, est également assimilée à une importation au sens de l'article 19 (art. 90ter, paragraphe (4), point b)).

Par dérogation aux principes de taxation développés ci-avant des mesures particulières sont proposées afin de ne pas appliquer la taxe notamment dans des cas où le bien est réexporté en dehors de la Communauté (art. 90ter, paragraphe 5, point a) sous 1°), ou réexpédié à destination du nouvel État membre à partir duquel il a été temporairement exporté (art. 90ter, paragraphe (5), point a) sous 2°). Ces mesures bénéficient également aux moyens de transport qui ont été acquis ou importés aux conditions générales du marché intérieur d'un nouvel État membre, ou lorsque le délai écoulé entre la date de première mise en service du moyen de transport et la date de l'adhésion à l'Union européenne est de plus de huit ans (art.90ter, paragraphe (5), point a) sous 3° et point b)).

En ce qui concerne lesdits moyens de transport il résulte de ce qui précède que cette condition est censée remplie dans les cas suivants:

- pour l'Autriche, la Finlande et la Suède, lorsque la date de la première mise en service du moyen de transport est antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1987;
- pour la République tchèque, l'Estonie, Chypre, la Lettonie, la Lituanie, la Hongrie, Malte, la Pologne, la Slovénie et la Slovaquie lorsque la date de la première mise en service du moyen de transport est antérieure au 1<sup>er</sup> mai 1996;
- pour la Bulgarie et la Roumanie lorsque la date de la première mise en service du moyen de transport est antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1999.

Ces mesures particulières permettent de simplifier les modalités d'imposition des moyens de transport qui, avant l'adhésion, ont été placés au Grand-Duché sous un régime d'admission temporaire en exonération totale

des droits à l'importation et qui n'ont pas quitté ce régime à la date de l'adhésion.

### **Article III – Directive 2006/69/CE**

La directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations, confère aux États membres la possibilité d'adopter des mesures fondées en droit, destinées à contrer la fraude et l'évasion fiscales dans certains secteurs ciblés. Ces mesures touchent au regroupement TVA (art. 4, par. 4), au transfert d'activité sans interruption d'exploitation (art. 5, par. 8), à l'or d'investissement (art. 11-A-par 5), à la valeur des opérations (art 11-A-par. 6), à la valeur normale (art. 11-A-par. 7), à la régularisation des droits à déduction (art. 20, par. 4) et au mécanisme d'autoliquidation de la TVA (art. 21, par. 2). L'article 3 de la directive 2006/69/CE précise que les États membres doivent mettre en œuvre les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer, au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2008, à certaines des mesures, les autres étant d'application facultative.

L'obligation de transposition concerne

- le nouvel article 11, titre A, paragraphe 7, de la directive 77/388/CEE portant définition de la valeur normale. L'article III, paragraphe (2), de la loi du 23 février 2008 a pour objet de transposer la nouvelle définition de la valeur normale en droit national par le biais d'une modification de l'article 32 de la loi TVA, tandis que le paragraphe (1) dudit article III précise, à l'article 28 de la loi TVA, la base d'imposition des livraisons de biens visés à l'article 12, point g), de la loi TVA et modifie légèrement le texte de cet article 28 de manière à l'aligner plus fidèlement sur la terminologie utilisée par la directive communautaire;
- l'article 17, paragraphe 4, points a) et b), de la directive 77/388/CEE qui vise le remboursement de la taxe à des assujettis non établis à l'intérieur du pays, assujettis-fournisseurs de gaz et d'électricité pour lesquels le preneur est le débiteur de la taxe. Partant une modification de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal modifié du 23 mai 1980 déterminant les conditions et modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis établis à

l'étranger s'est avérée nécessaire (cf. texte du règlement grand-ducal afférent du 23 février 2008 joint à la présente circulaire).

#### **Article IV – Directive 2006/112/CE**

La directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la directive TVA), qui abroge et remplace la 1<sup>ère</sup> et la 6<sup>ème</sup> directives (directives 67/227/CEE du 11 avril 1967 et 77/388/CEE du 17 mai 1977), constitue avec ses 414 articles et 12 annexes une refonte des règles de la TVA communautaire. Elle ne nécessite pas, sauf les exceptions dont question ci-après, de mesures d'adaptation ou de transposition. En effet, il est expressément prévu à l'article 411 que les références faites aux 1<sup>ère</sup> et 6<sup>ème</sup> directives s'entendent comme faites à la nouvelle directive et sont à lire selon le tableau de correspondance qui figure en annexe XII de cette directive.

L'article 412 de la directive précise que les États membres doivent mettre en œuvre les dispositions législatives, réglementaires et administratives pour se conformer, au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2008, à la nouvelle rédaction de certains articles, ce qui implique, au niveau de la loi TVA, outre le remplacement des références à la directive 77/388/CEE par des références à la directive 2006/112/CE, notamment les modifications suivantes:

- L'article 33, paragraphe 2, de la 6<sup>ème</sup> directive TVA (77/388/CEE) du 17 mai 1977 définissait les produits soumis à accises, à savoir les huiles minérales, l'alcool et les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés, par une référence aux dispositions communautaires en vigueur à ce moment-là. Entretemps notamment la directive 92/81/CEE du Conseil, du 19 décembre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales, a donné une définition communautaire de la notion de «huiles minérales». La directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité a remplacé la notion de «huiles minérales» par celle de «produits énergétiques» tout en élargissant le champ d'application communautaire des produits soumis à la taxation (droits d'accises), taxation qui s'applique, avec effet à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004, également à l'électricité, au gaz naturel et au charbon. Aussi la définition des produits soumis à accises, reprise à l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2006/112/CEE, a-t-elle dû être adaptée. Il est à noter dans ce contexte que le gaz fourni par le système de distribution de gaz naturel et l'électricité sont exclus de la catégorie des produits soumis à accises aux fins de l'application du système communautaire de la TVA, et ceci pour éviter un conflit entre, d'une part, les règles de TVA

relatives au lieu de livraison applicables aux biens qui comprennent en général des produits soumis à accises (article 32 à 34 et 40 à 42 de la directive 2006/112/CE) et, d'autre part, les règles spéciales de TVA relatives au lieu de livraison qui ont été arrêtées pour le gaz et l'électricité (articles 38 et 39 de la directive 2006/112/CE). Il est rappelé à toutes fins utiles que les produits soumis à accises, expédiés ou transportés, par le fournisseur ou par un tiers pour son compte, à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport, à destination d'un consommateur final domicilié dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des produits tombent dans le champ d'application de la TVA de cet État membre d'arrivée.

L'article IV, paragraphes (1) à (3) et (5), de la loi du 23 février 2008 a pour objet de transposer en droit national ce changement par le biais d'une modification des articles 14, paragraphe 4, 18, paragraphe 2 et 61, paragraphe 5, point b), de la loi TVA;

- Le lieu des prestations des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui et intervenant dans des opérations autres que les transports intracommunautaires de biens et leurs opérations accessoires et autres que les prestations immatérielles est situé en principe au lieu où l'opération principale est effectuée conformément aux dispositions de l'article 44 de la directive TVA. Le texte de cet article 44 est repris de l'article 28ter-E-3 faisant partie du Titre XVbis - Régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres, régime applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1993, de sorte qu'il constitue dorénavant le régime de base de la directive TVA. Il en résulte maintenant clairement que la disposition relative à ces intermédiaires couvre également la situation où un intermédiaire intervient dans une opération autre qu'une opération intracommunautaire, comme par exemple une opération à l'exportation.

Lors de l'introduction dudit régime transitoire (directive 91/680/CEE du Conseil du 16 décembre 1991 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE), transposée en droit national par la loi du 18 décembre 1992 modifiant et complétant la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, le législateur a, à bon escient, opté pour l'intégration des dispositions réputées être transitoires dans le régime commun de TVA en vigueur à ce moment au lieu d'opter pour la solution adoptée par le Conseil sur base de la proposition de la Commission européenne et suivie par certains États membres, consistant à consacrer au régime transitoire un chapitre à part dans la législation. Il résulte de ce choix fait à l'époque que les dispositions de l'article 44 de la directive TVA sont déjà couvertes par l'article 17, paragraphe

2, point d) sous 3) de la loi TVA et qu'elles ne nécessitent plus d'être transposées;

- Le texte de l'article 59, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE (ancien art. 9§4 de la 6<sup>ème</sup> directive) pérennise la fixation du lieu des services de télécommunications fournis à des non-assujettis établis dans un État membre par un assujetti établi hors CE., lieu qui était régi temporairement par les dispositions de l'article 9, paragraphe 4, de la sixième directive conformément à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point d) de la directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 1992 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique. La loi du 30 mars 2007 modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ayant, quant à ses effets, eu pour objet de proroger les dispositions énoncées à l'article 1<sup>er</sup> de ladite directive 2002/38/CEE, tout en ne prévoyant plus une clause de temporisation, a partant pérennisé le lieu desdits services de télécommunications, de sorte que, aussi longtemps que les dispositions afférentes ne sont pas remplacées ou supprimées au niveau communautaire, le texte de l'article 17, paragraphe 3, de la loi TVA basé sur l'article 9, paragraphe 4, de la 6<sup>ème</sup> directive ne nécessite pas une modification.

Les articles 3, 56quinquies, 62 et 69 de la loi TVA du 12 février 1979 faisant encore référence à la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 (6<sup>ème</sup> directive TVA), l'article IV, paragraphes (4), (6) et (7), de la loi du 23 février 2008 a pour objet de remplacer lesdites références par des références à la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ayant abrogé notamment ladite 6<sup>ème</sup> directive.

### **Article V – Représentation fiscale**

Les dispositions reprises à l'article V de la loi du 23 février 2008 ainsi qu'au règlement grand-ducal afférent du 23 février 2008 relatives à l'instauration d'un système de représentation fiscale TVA en matière d'importation de biens en provenance d'États ou de territoires tiers et de livraisons subséquentes de ces biens sont commentées dans la circulaire n° 734 du 28 février 2008.

Le Directeur,