

T.V.A. - Chap. IX: Mesures tendant à assurer le paiement de la taxe (art. 61 - 67)	Art. 61-67 T.V.A.
--	----------------------

DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

Circulaire N° 734 du 28 février 2008

Régime de la représentation fiscale en matière de TVA

Le gouvernement, dans l'intérêt de la diversification et de la compétitivité de l'économie luxembourgeoise, a fait procéder à une étude sur la valorisation économique du fret aérien transitant par le Luxembourg et sur le ciblage d'opportunités de développement d'activités logistiques associées. La conclusion tirée de cette étude est que les services logistiques, en particulier ceux à valeur ajoutée, constituent une opportunité de développement et de valorisation économique du fret aérien actuel dans un contexte international favorable mais très concurrentiel, le Luxembourg disposant de nombreux atouts susceptibles de le placer aux premiers rangs parmi les sites logistiques européens, certaines barrières à une telle évolution ayant cependant été identifiées, barrières dont la suppression a été reconnue comme nécessaire. En particulier, l'absence du système de représentation fiscale en matière de TVA pour les assujettis établis en dehors de l'Union européenne, système dont d'autres pays européens disposent, est apparue comme constituant un frein au développement du secteur de la logistique dans le domaine du fret aérien, d'où la nécessité de légiférer dans ce domaine.

L'article V de la loi du 23 février 2008 modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, dont le texte a été transmis aux agents de l'administration avec la circulaire n° 732 du 28 février 2008, a pour objet d'introduire un système de représentation fiscale au sens de l'article 204 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en matière d'importation de biens en provenance d'États ou de territoires tiers et pour les livraisons subséquentes de ces biens, et ceci par le biais de l'insertion dans la loi TVA d'un nouvel article 66bis. Le règlement grand-ducal afférent du 23 février 2008, dont le texte a été transmis aux agents de l'administration avec ladite circulaire n° 732, a pour objet de déterminer les modalités d'application du régime visé audit article 66bis.

Ces textes, dont l'entrée en vigueur a été fixée au 1^{er} janvier 2008, appellent les commentaires suivants.

Champ d'application du régime de la représentation fiscale

La représentation fiscale a pour objet de transférer à un opérateur indigène spécialisé toutes les obligations fiscales auxquelles sont actuellement soumis les assujettis non établis ni identifiés à la TVA au Luxembourg lorsqu'ils y effectuent une mise en libre pratique de biens d'origine extracommunautaire aux fins de leur livraison subséquente. La représentation fiscale vaut également pour tout éventuel ajout de valeur aux biens ainsi importés réalisé à l'intérieur du pays avant la livraison de ces biens aux clients de l'assujetti représenté, quelle que soit la forme de cet ajout de valeur (assemblage, façonnage, entreposage, reconditionnement), dans la mesure où l'assujetti représenté serait le débiteur de la taxe afférente à défaut de représentant fiscal assumant cette charge (paragraphe 2 de l'article 66bis de la loi TVA).

L'article 3 du règlement grand-ducal énumère les différentes opérations rentrant dans le champ d'application du régime. L'importation des biens en constitue le début, la remise de ces biens aux destinataires désignés par l'assujetti représenté l'aboutissement. Toutes les opérations de manutention, de valorisation et, le cas échéant, de transport réalisées dans l'intervalle relèvent également de ce régime.

S'il s'agit en premier lieu de prestations de services, il est néanmoins également admis que ces opérations puissent inclure des livraisons de biens en amont donnant lieu dans le chef du représentant à exigibilité de la taxe au titre d'acquisitions intracommunautaires de biens ou d'importations de biens. En effet, dans le cadre d'opérations de valorisation, le régime vise également les opérations d'assemblage. Il importe dans ce contexte d'assurer que les éléments qui sont intégrés aux biens importés puissent également être couverts par le régime. Ces éléments peuvent être originaires soit du Luxembourg, soit d'un autre Etat membre, soit encore d'un Etat tiers.

A titre d'illustration, on peut citer le cas de l'importation de boîtiers d'appareils photographiques importés de la République populaire de Chine destinés à être distribués ensemble avec des objectifs importés du Royaume du Japon. Tant l'importation des objectifs que leur intégration dans les boîtiers s'effectuent sous couvert du régime de la représentation fiscale.

Cette délimitation du champ d'application de la représentation fiscale implique que la représentation fiscale ne peut être que ponctuelle, c'est-à-dire que les obligations du représentant fiscal ne valent que pour les opérations pour

lesquelles il a été, de son consentement bien évidemment, désigné comme représentant, de manière à ne pas couvrir nécessairement toutes les opérations éligibles effectuées par l'assujetti représenté, celui-ci pouvant, de cas en cas, désigner des représentants différents. Ainsi, par exemple, il pourra être choisi un représentant en douane pour des marchandises ne faisant que transiter au Luxembourg, alors qu'il pourra se révéler utile de porter le choix sur un opérateur spécialisé pour des biens importés destinés à faire l'objet d'opérations de manutention avant leur réexpédition hors du pays. La responsabilité du représentant fiscal se limite ainsi aux seules opérations pour lesquelles il a été désigné en tant que tel.

La substitution du représentant fiscal aux droits et obligations de l'assujetti représenté a pour effet que le représentant a, outre ses obligations – dont celles de déclaration et de paiement de la taxe -, auxquelles il est soumis à la place de l'assujetti représenté, également le droit notamment de déduire la taxe en amont qui aurait été déductible dans le chef de l'assujetti représenté à défaut de représentation, mais évidemment uniquement pour la taxe en amont grevant directement les opérations en amont directement liées aux biens importés faisant l'objet de la représentation.

Il est également prévu, afin de prévenir d'éventuels agissements au détriment du fisc, que l'assujetti représenté est solidairement tenu avec le représentant fiscal au paiement de la taxe échue dans le cadre des opérations effectuées sous le couvert de la représentation fiscale.

Conditions régissant l'exercice de la qualité de représentant fiscal

Il y a d'abord lieu de noter qu'il ne faut pas confondre entre l'*agrément* du représentant fiscal par l'administration et la *désignation* du représentant fiscal, pour des opérations déterminées, par l'assujetti non établi ni identifié à la TVA à l'intérieur du pays. L'*agrément* sert à donner à l'opérateur désireux d'opérer dans ce domaine la faculté de se faire désigner en tant que représentant fiscal. Quant à la *désignation*, elle est en principe une affaire entre l'opérateur voulant être représenté et l'opérateur par lui choisi en vue de le faire représenter.

En ce qui concerne la désignation du représentant fiscal, celle-ci doit, en vertu du paragraphe 2 de l'article 66bis, être effectuée préalablement à l'importation de biens au titre de laquelle le représentant fiscal choisi est voué à représenter l'opérateur non établi ni identifié à la TVA à l'intérieur du pays. Si, comme il vient d'être dit, la désignation est en principe une affaire entre les opérateurs concernés, certaines formes doivent néanmoins être respectées pour

que la qualité de représentant désigné puisse être valablement exercée vis-à-vis de l'administration. Ces formes ont été reprises dans le règlement grand-ducal.

Celui-ci définit, à l'article 1^{er}, la forme sous laquelle la désignation du représentant fiscal doit s'opérer, le contenu du titre afférent ainsi que les documents à y annexer (paragraphe 1). Il prévoit également la forme à prendre par l'acceptation de la représentation. Tout mandat de représentation devra lors de l'acceptation être identifié par un numéro séquentiel unique (paragraphe 2). Ces dispositions ont pour but d'établir l'identité exacte de l'assujéti à représenter ainsi que de celles des personnes pouvant juridiquement l'engager, ainsi que de spécifier les biens que le représentant fiscal aura à prendre en charge.

Si la désignation du représentant fiscal passe nécessairement par l'établissement d'un écrit, l'écrit ne doit pas nécessairement être couché sur papier. Il est en effet prévu, au paragraphe 3, que la désignation du représentant fiscal et l'acceptation par le représentant fiscal peuvent être valablement effectuées sous forme de messages électroniques. Cette facilité s'impose d'autant plus que l'article 66bis, paragraphe 5, point f), oblige le représentant fiscal à tenir les écritures comptables et à stocker les documents y afférents sous une forme électronique afin de pouvoir en assurer à l'administration un accès en ligne en temps réel.

L'article 2 du règlement précise que la procédure débute et que, partant, la substitution du représentant fiscal à l'assujéti représenté prend effet au moment de l'importation des biens à l'intérieur du pays, pourvu que cette importation ait été opérée au nom du représentant fiscal agissant en tant que tel pour le compte de l'assujéti représenté.

En ce qui concerne l'agrément du représentant fiscal, le paragraphe 3 de l'article 66bis détermine les conditions qui doivent être réunies pour qu'une personne puisse avoir accès à la qualité de représentant fiscal et, également, pour qu'elle puisse continuer à la revêtir. Ces conditions, se basant sur la capacité de contracter, sur l'établissement à l'intérieur du pays, sur la solvabilité, sur l'accomplissement des obligations fiscales et parafiscales ainsi que sur l'équipement humain, matériel et technique, sont destinées à assurer le sérieux du système de représentation fiscale, le Luxembourg n'ayant aucun intérêt à ce que son image soit mise en cause à l'étranger par des opérateurs peu scrupuleux.

L'agrément est conditionné par l'observation des obligations qui sont à charge du représentant fiscal en ce sens que leur non-observation consécutive est de nature à entraîner le retrait de l'agrément (art 66bis, paragraphe 3, de la loi TVA). Par ailleurs, l'inobservation, par le représentant fiscal, de ses obligations découlant du nouvel article 66bis de la loi TVA est sanctionnable au titre de

l'article 77 de la loi TVA tel que modifié par le paragraphe (2) de l'article V de la loi du 23 février 2008.

L'opérateur souhaitant revêtir la qualité de représentant fiscal doit déposer une demande d'agrément dont la forme et le contenu sont déterminés par l'article 5, paragraphe 1 du règlement grand-ducal. Afin de limiter l'accès à la qualité de représentant fiscal aux seuls opérateurs susceptibles d'assumer ce rôle d'une manière professionnelle et soutenue, la demande n'est recevable que du moment où le requérant peut concrètement établir qu'il s'apprête à l'exercer en tant qu'activité régulière pour le compte de plusieurs entreprises étrangères.

L'article 5 du règlement grand-ducal précise également certaines conditions qui, en vertu du paragraphe 3 de l'article 66bis de la loi TVA, sont requises dans le chef du représentant fiscal.

Ainsi sont définis, au paragraphe 2, les critères à mettre en œuvre pour la détermination de la solvabilité du représentant fiscal. La valeur des actifs doit dépasser celle des dettes et les liquidités et créances exigibles à court terme doivent dépasser les dettes exigibles à court terme.

Au paragraphe 3 il est traité des ressources humaines, matérielles et techniques à disposition du représentant fiscal qui doivent lui permettre d'assurer, en toutes circonstances, l'accomplissement de l'ensemble des engagements souscrits et des obligations légales dans les règles de l'art (premier et second alinéas). Il est également prévu que les écritures comptables doivent être effectuées au fur et à mesure de l'accomplissement des opérations à y transcrire. En outre, la gestion comptable doit être conçue de manière à exclure toute possibilité d'une altération quelconque des écritures y portées.

Le paragraphe 4 précise l'approche à adopter pour l'appréciation du critère de l'accomplissement irréprochable des obligations de nature fiscale et parafiscale dans le chef du représentant fiscal.

L'article 6 du règlement grand-ducal rappelle que l'agrément est à retirer du moment où le représentant fiscal ne remplit plus les conditions en vue de son obtention. Il met en outre en évidence les conséquences du retrait de l'agrément en ce sens que le représentant fiscal ne saurait plus accepter de nouveaux mandats, ni, sauf autorisation expresse à prévoir dans la décision de retrait, achever ceux en cours au moment de la notification du retrait.

Le paragraphe 4 de l'article 66bis de la loi TVA prévoit qu'un cautionnement doit être fourni par le représentant fiscal, cautionnement qui doit constamment être à hauteur de cinquante pour cent du montant de l'excédent de taxe dû pour les trois derniers exercices déclaratifs mensuels, sans toutefois pouvoir être inférieur à dix mille euros. Étant donné que les opérations concernées consisteront très majoritairement en des importations de biens suivies

de livraisons intracommunautaires de biens ou d'exportations de biens, opérations qui ne génèrent pas d'excédent de taxe en faveur de l'État, ce sera en pratique le montant de dix mille euros qui sera généralement dû à titre de cautionnement. L'obligation au dépôt d'un cautionnement fait évidemment partie des obligations fiscales et parafiscales qui, en vertu du paragraphe 3 de l'article 66bis de la loi TVA, sont à observer de manière irréprochable sous peine de la perte de l'agrément.

L'article 7 du règlement grand-ducal règle les modalités de détermination et de dépôt de ce cautionnement. Le dépôt initial s'élève au montant minimum de 10 000 euros à fournir spontanément lors de l'introduction de la demande d'agrément. Le représentant fiscal doit procéder à la date de dépôt de sa déclaration mensuelle à une révision du montant cautionné en fonction de la taxe due au cours des trois mois civils précédents et, le cas échéant, procéder au dépôt de tout supplément dans les huit jours.

Le paragraphe 5 de l'article 66bis de la loi TVA règle les obligations proprement fiscales auxquelles est spécifiquement soumis le représentant fiscal. Celui-ci doit déclarer périodiquement, de manière globale, la taxe due pour les opérations au titre desquelles il a été désigné comme représentant fiscal, et ceci sous le couvert d'un numéro d'identification unique, spécifique, étant entendu que ce numéro est différent de celui sous le couvert duquel la personne ayant la qualité de représentant fiscal effectue ses propres opérations imposables.

Afin de permettre à l'administration de disposer des données les plus actuelles concernant la situation fiscale du représentant fiscal, le régime de déclaration et de paiement mensuel est de rigueur.

L'indication, sur les factures émises au nom et pour compte du représenté ainsi que sur celles à destination de celui-ci, de références relatives au représentant fiscal, a pour but de rendre transparentes les opérations effectuées dans le cadre de la représentation fiscale et de faciliter ainsi le contrôle afférent par l'administration. La déchéance, dans le chef du représentant fiscal, du droit de faire émettre les factures relatives aux opérations subséquentes du représenté par un tiers ou par le client, droit en principe permis par l'article 61, paragraphe 1^{er}, point 2^o, de la loi TVA, a pour objet de ne laisser aucun doute en la matière quant à la responsabilité particulière du représentant.

L'obligation à la tenue de comptabilités distinctes sert à assurer que l'administration puisse suivre, dans l'intérêt d'un fonctionnement transparent et correct du système, l'acheminement des biens faisant l'objet de la représentation fiscale.

Il est finalement prévu, afin de faciliter voire de rationaliser l'appréhension des opérations s'effectuant sous le régime de la représentation fiscale, que les

obligations déclaratives sont à faire par voie informatique, et que le stockage des comptes et documents doit se faire sous une forme électronique répondant à certaines exigences, un accès en ligne en temps réel devant en être assuré à l'administration. Considérant néanmoins que la mise en place d'une telle infrastructure ne saurait se faire du jour au lendemain, l'article 4 du règlement grand-ducal accorde à l'administration la possibilité de différer dans le temps le respect de cette obligation afin de permettre aux représentants fiscaux de se donner les moyens pour y suffire.

Compétence en matière de surveillance

En vertu de l'article 8 du règlement grand-ducal, la surveillance des activités des représentants fiscaux est de la compétence de l'Administration de l'enregistrement et des domaines. Il est à noter dans ce contexte que le service de l'administration compétent en la matière est le service de coopération administrative en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ceci en vertu du règlement grand-ducal modifié du 25 novembre 1977 fixant l'organisation des services d'exécution de l'Administration de l'enregistrement et des domaines.

La compétence de l'administration peut toutefois, sur réquisition de cette administration, s'effectuer en coopération avec l'Administration des douanes et accises, cette dernière pouvant également, soit dans des cas déterminés, soit de manière générale, être chargée de procéder à toutes vérifications relatives au respect des règles régissant le régime de représentation fiscale.

Le Directeur,