

Projet de loi du 2010 modifiant la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée

EXPOSÉ DES MOTIFS

Le projet de loi a en premier lieu (article 1^{er}, paragraphe (1)) pour objet de changer les règles régissant la détermination du débiteur de la TVA en cas de commercialisation de certains instruments liés au système d'échange des droits d'émission de gaz à effet de serre.

Au niveau mondial, ce système trouve son fondement dans le Protocole de Kyoto à la Convention-cadre des Nations-Unies sur les changements climatiques, fait à Kyoto, le 11 décembre 1997. Au niveau communautaire, le système est ancré dans la directive modifiée 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil. Sur le plan national, cette directive est transposée moyennant la loi modifiée du 23 décembre 2004 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre.

Le système mis en place relativement aux émissions de gaz à effet de serre repose sur les principes suivants:

- octroi par l'État concerné d'autorisations d'émettre des gaz à effet de serre délivrées aux exploitants d'installations produisant de telles émissions;
- octroi par l'État concerné d'un certain volume de quotas d'émission aux exploitants des installations ayant obtenu ces autorisations;
- possibilité de transfert de ces quotas entre personnes. Cette possibilité de cession n'est pas réservée aux seules entreprises émettrices de gaz à effet de serre mais elle est ouverte à tous les types d'entreprises;
- utilisation d'unités de réduction des émissions (« URE ») ainsi que de réductions d'émissions certifiées (« REC »), échangeables en quotas.

Les instruments susceptibles de donner lieu à commercialisation (quotas, unités de réduction, réduction d'émissions certifiées) ayant une incidence transfrontalière, il est fait référence, pour leur désignation dans le texte de l'amendement, à la prédite directive modifiée 2003/87/CE.

Les transferts des quotas d'émission qui sont effectués à titre onéreux par un assujetti constituent, par référence notamment à une orientation adoptée à

l'unanimité par le comité de la TVA institué en vertu de l'article 398 de la directive 2006/112/CE, des prestations de services imposables à la TVA, aucune exonération n'étant applicable à ces transferts. En outre, les transferts en question font partie des prestations de services immatérielles qui, lorsqu'elles sont effectuées transfrontalièrement, sont imposables dans l'État membre d'établissement du destinataire, et ce dans le chef de celui-ci (autoliquidation). Il ne saurait en être autrement en ce qui concerne les transferts d' « URE » ou de « REC ». Ainsi, lorsque le lieu d'un tel transfert est situé au Luxembourg, ce transfert est soumis à la TVA luxembourgeoise au taux normal de 15% et ne bénéficie d'aucune exonération.

Au cours de l'été 2009, un certain nombre de cas de fraude du type «carrousel» ont été repérés dans ce domaine dans plusieurs États membres. Ce type de fraude tient au fait que, en cas de transfert entre opérateurs établis dans le même État, c'est le fournisseur qui doit encaisser la TVA auprès de son client et la verser à l'État, le mécanisme de l'autoliquidation ne s'appliquant pas au niveau purement national. La fraude se caractérise par le fait qu'un fournisseur facture la taxe en omettant sciemment de la verser au fisc, alors qu'un opérateur subséquent dans la chaîne de commercialisation, agissant de concert avec le prédit fournisseur, récupère la taxe en tant que taxe en amont, l'État remboursant ainsi une taxe qu'il n'a en réalité pas encaissée. La situation a été jugée tellement préoccupante au regard des déchets fiscaux à attendre qu'elle a conduit certains États membres à prendre en la matière des décisions unilatérales (France - exonération avec droit à déduction; les Pays-Bas - régime de l'autoliquidation en interne; le Royaume-Uni - taxation au taux zéro). Estimant que les mesures de lutte contre ce type de fraude devraient être prises de manière cohérente dans toute l'Union européenne, la Commission européenne a présenté en date du 29 septembre 2009 une proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude (cf. doc. 13868/09, FISC 121).

L'objectif de ladite proposition de directive est de donner aux États membres qui le souhaitent la possibilité d'appliquer un mécanisme ciblé d'autoliquidation à une série de biens et services, à choisir dans une liste comprenant, d'une part, les biens suivants: les téléphones mobiles, les circuits intégrés, les parfums et certains métaux précieux ainsi que, d'autre part, les autorisations d'émettre des gaz à effet de serre.

Lors de sa session du 2 décembre 2009, le Conseil ECOFIN a dégagé une orientation générale, dans l'attente de l'avis du Parlement européen, sur un projet de directive en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de

l'autoliquidation aux quotas d'émission de gaz à effet de serre, projet qui est assorti d'une clause de temporisation dont la survenance du terme est fixée au 30 juin 2015 (cf. doc. 17122/09, FISC 181).

Étant donné qu'il est à craindre qu'une attente de l'adoption de la directive ainsi que de celle, subséquente, de la mesure nationale afférente, ne diffère la disponibilité d'une mesure efficace en la matière d'une manière sensiblement préjudiciable au Trésor Public, le Gouvernement estime indispensable de combattre la fraude fiscale portant sur les transferts de quotas d'émission de gaz à effet de serre, d'unités de réduction des émissions, de réductions d'émissions certifiées ou d'autres instruments mutuellement reconnus par l'introduction du régime de l'autoliquidation à l'intérieur du pays avec effet à partir du 1^{er} avril 2010, moyennant une modification de l'article 26 de la loi TVA.

Compte tenu notamment des expériences vécues dans le passé avec des clauses de temporisation ayant figuré dans des directives TVA communautaires dont notamment les dispositions temporaires pour certains services à forte intensité de main-d'œuvre et celles relatives aux services fournis par voie électronique, il est estimé judicieux de ne pas prévoir dans le présent projet de loi une clause de temporisation.

Il est rappelé que, par opposition au régime général de la TVA laquelle est collectée de manière fractionnée – à chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix – le mécanisme de l'autoliquidation consiste à transférer l'obligation d'acquitter l'impôt sur le destinataire des livraisons de biens et des prestations de services, si ce destinataire est un assujetti. Ainsi, ce destinataire ne pourra plus faire valoir un droit à récupération de la taxe, récupération qui est à la source de la fraude en question.

Il est à noter finalement que l'achat et la vente des instruments concernés constitue une activité économique au sens de la loi TVA, activité conférant la qualité d'assujetti à la TVA.

Le projet de loi a en second lieu (article 1^{er}, paragraphes (1) en ce qui concerne l'article 26, paragraphe 1, point b), (2) et (3)) pour objet de redresser quelques erreurs qui se sont glissées en cours d'instance dans le texte de la loi du 10 novembre 2009 ayant transposé, via une modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, les directives communautaires constitutives de ce qu'on appelle communément « paquet TVA ».

La date de mise en vigueur de la loi projetée est fixée au 1^{er} avril 2010
(article 2).

TEXTE DU PROJET DE LOI

Art. 1^{er}. La loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est modifiée comme suit :

(1) A l'article 26, paragraphe 1, les points a) et b) sont modifiés de manière à leur donner la teneur suivante :

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

Toutefois, la taxe est due :

- par le destinataire de la livraison de biens, lorsque les conditions suivantes sont réunies:

i) l'opération imposable est une livraison de biens effectuée dans les conditions prévues à l'article 18, paragraphe 4;

ii) le destinataire de cette livraison est un autre assujetti ou une personne morale non assujettie identifiés à la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur du pays;

iii) la facture émise est conforme à l'article 61, paragraphe 1, point 2°, sous a) et à l'article 62;

- par le preneur d'une prestation de services lorsque celle-ci consiste dans le transfert de quotas, d'unités de réduction des émissions ou de réductions d'émissions certifiées au sens de l'article 3, lettres a), m) et n), de la directive modifiée 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil, ou d'instruments mutuellement reconnus en application de l'article 25 de cette directive;

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 à l'intérieur du pays; »

(2) A l'article 63, paragraphe 2, point c), premier tiret, les mots « Le dépôt de l'état trimestriel doit se faire avant le quinzième jour de chaque trimestre civil et » sont remplacés par les mots « Les états trimestriels doivent »;

(3) A l'article 79, l'alinéa 8 est supprimé et l'alinéa 7 est complété par la phrase suivante: « Dans ce cas, le délai prévu à l'alinéa qui précède ne court pas. »

Art. 2. La présente loi entre en vigueur le 1^{er} avril 2010.