

Lignes directrices du Comité TVA en matière de «quick-fixes»: qu'il est difficile de simplifier!

Dans deux articles précédents⁽¹⁾, nous avons décrits et commentés les règles dites «quick-fixes» applicables depuis le 1^{er} janvier 2020 à certaines opérations intra-communautaires sur biens et visant à simplifier et harmoniser le régime TVA. Sans grande surprise, l'application de ces règles suscite de nombreuses questions. Dans ce contexte, il est important que les entreprises concernées et les praticiens s'intéressent aux lignes directrices⁽²⁾ émises récemment par le Comité TVA européen.

Par Michel LAMBION, Managing Director, Christian DEGLAS, Partner (cf. portraits) & Eric REOLON, Director, Deloitte Tax & Consulting



Le Comité TVA européen est composé de représentants des administrations TVA des États membres de l'Union européenne et a pour tâche d'assurer une application uniforme de la législation TVA européenne. Ses lignes directrices, même si elles n'ont pas de valeur contraignante, sont extrêmement intéressantes pour les entreprises concernées et les praticiens, surtout lorsqu'adoptées à l'unanimité ou à la quasi-unanimité⁽³⁾, même si, malheureusement, les noms des États membres en désaccord ne sont pas publiés. Ces lignes directrices du Comité TVA ne doivent pas être confondues avec le projet de note, purement explicative, du VAT Expert Group⁽⁴⁾, dont les 87 pages illustrent, si besoin en était, la difficulté de simplifier et harmoniser!

Stocks en dépôt

Les impératifs des chaînes de production et de vente impliquent que les fournisseurs doivent souvent mettre à disposition de leurs clients des stocks dans lesquels ces derniers peuvent puiser en fonction de leurs besoins. Ces stocks sont appelés stocks en consignation lorsque les acheteurs revendent les biens en l'état et «call-off stocks» lorsque les acheteurs transforment les biens en vue de les revendre. Cette distinction, issue de la pratique, n'a pas d'impact en matière de TVA où il est possible de parler de manière générale de stock en dépôt.

Les fournisseurs, qui disposent d'un stock en dépôt dans un autre État membre que celui où ils sont établis, sont dispensés, sous certaines conditions, de s'inscrire à la TVA dans l'État membre du stock. Sur la base d'une interprétation stricte de la législation, les pertes subies sur les biens stockés conduiraient à la fin de ce régime de simplification. Toutefois, le Comité TVA reconnaît que de telles pertes sont inévitables. Il décide donc à la quasi-unanimité que de «faibles» pertes sont acceptables et n'impliquent pas la fin du régime et, à une large majorité⁽⁵⁾, que les pertes sont considérées comme faibles si elles sont inférieures à 5% en valeur ou en quantité du stock.

Le Comité TVA a également confirmé à l'unanimité que ce régime peut être appliqué même lorsque le fournisseur est déjà immatriculé dans l'État membre du stock pour une autre activité. Cette précision peut sembler curieuse puisque le but premier de la simplification est précisément d'éviter l'immatriculation. Alors, pourquoi prévoir que ce régime puisse s'appliquer alors que le fournisseur est déjà immatriculé? Cette précision rencontre une réalité économique. En effet, une entreprise, surtout d'une certaine taille, peut avoir des activités différentes gérées par des personnes différentes. Inclure les ventes du stock dans les autres opérations réalisées sous un numéro de TVA n'est donc pas nécessairement aussi simple. De plus, l'absence d'immatriculation n'est pas le seul avantage du régime. En effet, il évite aussi le déboursement effectif de la TVA au profit de l'administration puisque la TVA sera due en vertu de la règle d'auto-liquidation par l'acheteur qui pourra, en principe, la déduire totalement et immédiatement.

En revanche, le Comité TVA considère à l'unanimité que le régime de simplification n'est pas possible lorsque le fournisseur dispose d'un établissement stable dans l'État membre où est situé ce stock. Cette différence d'approche entre numéro de TVA et établissement stable n'est pas expliquée. Elle peut être justifiée par la circonstance qu'un établissement stable implique de disposer de certains moyens et techniques dans le pays concerné alors que tel n'est pas le cas d'un numéro de TVA. En conséquence, il peut être considéré que l'établissement stable pourra être en charge de la gestion des opérations du stock. Néanmoins, dans la pratique, ce ne sera pas nécessairement le cas.

Mais un tel stock peut-il constituer un établissement stable et donc impliquer la non application du régime et l'obligation de s'immatriculer à la TVA? Le Comité

TVA distingue différentes hypothèses. Si le stock est géré par un tiers, il considère à l'unanimité qu'il ne constitue pas un établissement stable. En revanche, il décide, à une grande majorité, que le stock est un établissement stable si le fournisseur est le propriétaire ou le locataire de l'entrepôt où les biens sont stockés, et le gère par ses propres moyens. L'entreprise se trouvant dans cette situation devra donc vérifier, au cas par cas, la position de l'État membre concerné. En effet, les noms des États membres et leurs positions individuelles ne sont pas divulgués. Sur cette base, disposer d'un stock qui est considéré comme un établissement stable impliquera, notamment, que le régime de simplification ne sera pas disponible et que le fournisseur devra s'enregistrer à la TVA dans l'État membre où est situé le stock.

Assez logiquement, le Comité TVA confirme à l'unanimité que lorsque les conditions du régime ne sont plus remplies, le fournisseur doit s'immatriculer à la TVA dans l'État membre où se trouve le stock, sauf s'il y est déjà immatriculé pour une autre activité. Les conditions du régime peuvent cesser, par exemple, lorsque les pertes sont importantes, comme nous l'indiquons plus haut, ou si le fournisseur vend les marchandises à des acheteurs qui étaient inconnus au moment où les marchandises ont été envoyées dans le stock ou encore si elles restent dans le stock plus de douze mois.

Conditions de l'exonération pour les livraisons intra-communautaires de biens

Les livraisons intra-communautaires de biens sont exonérées de TVA dans l'État membre de départ du bien lorsque certaines conditions sont remplies. D'une part, les biens doivent être transportés vers un autre État membre par ou pour le compte du vendeur ou de l'acheteur et, d'autre part, l'acheteur doit communiquer au fournisseur un numéro de TVA qui lui a été attribué par un État membre autre que celui de départ des biens. Unanimentement, le Comité TVA décide que la communication du numéro de TVA par l'acheteur au fournisseur est une condition substantielle de l'exonération. En conséquence, l'absence de numéro de TVA implique la non-application de l'exonération. En outre, le fournisseur doit reporter la livraison dans son état récapitulatif des livraisons intra-communautaires.

Le Comité TVA décide à l'unanimité que les conditions de l'exonération doivent être réunies au moment de la livraison mais reconnaît que le contrôle de ces conditions ne peut être que postérieur. Le Comité TVA décide donc, à la quasi-unanimité, que les autorités TVA nationales peuvent révoquer rétroactivement l'exonération, mais seulement lorsque le fournisseur n'a pas déclaré ou déclaré à tort la livraison dans son état récapitulatif des livraisons intra-communautaires et n'est pas en mesure de «démenter justifier son manquement, à la satisfaction des autorités compétentes». Toutefois, le Comité de la TVA ne définit pas d'avantage le concept de «satisfaction» et nous pouvons anticiper que les administrations nationales auront probablement des interprétations différentes.

Preuve du transport

Comme mentionné ci-dessus, l'une des conditions de l'exonération est que les marchandises doivent être expédiées ou transportées d'un État membre vers un autre État membre par le fournisseur ou l'acheteur ou une tierce personne agissant pour leur compte. La preuve de l'expédition ou du transport a toujours été une question délicate et a même été qualifiée de «alon d'Achille» du système intra-communautaire. Les «quick-fixes» visent à clarifier les obligations des contribuables à cet égard et à limiter le pouvoir des autorités TVA nationales qui ne devraient plus pouvoir demander de preuves autres que celles prévues par la Directive. Ainsi, le fournisseur doit être en pos-

session de deux documents provenant de deux listes prédéfinies. Ces listes comprennent e.a. les documents relatifs au transport, l'assurance et le «CMR» («contrat de transport de marchandise par la route»). La Directive prévoit que la personne qui délivre ces documents doit être indépendante du fournisseur et de l'acheteur. Le Comité de la TVA décide à la quasi-unanimité, d'une part, que cette personne doit être juridiquement indépendante, et, d'autre part, que l'article 80 de la Directive TVA doit être utilisé pour interpréter le terme «indépendant». Ainsi, les personnes entre lesquelles existent des «liens familiaux ou autres liens personnels étroits, la gestion, la propriété, l'appartenance, les liens financiers ou juridiques» ne seront pas considérés comme indépendantes.

Ceci pourrait être problématique pour les entreprises assurant elles-mêmes le transport ou les groupes d'entreprises qui utilisent les services de leur propre société de transport puisque les documents de transport émis ne seraient pas considérés comme valides. Or, il est bien évident que le document de transport est la preuve la plus facile et appropriée de prouver le transport! Contrairement à des principes bien établis par la Cour de justice de l'Union européenne, la manière dont une entreprise est organisée affecte ici l'application des règles de TVA.

Opérations triangulaires

Le Comité TVA a également examiné les transactions triangulaires. Sont visées les opérations de ventes successives de marchandises entre trois assujettis (A, B, C) établis dans trois États membres différents (1, 2, 3) lorsque les marchandises sont directement expédiées du premier au troisième assujetti (donc sans transiter par l'État membre 2). Ces opérations étant très fréquentes, la législation TVA permet, sous certaines

conditions, d'éviter que l'acheteur/revendeur intermédiaire (B) ne soit obligé de s'immatriculer à la TVA dans l'État membre 1 ou 3.

Dans ce cadre, le Comité TVA a, notamment, décidé à la quasi-unanimité que l'acheteur/revendeur intermédiaire (B) doit communiquer un numéro de TVA émis par un État membre autre que l'État membre 1. Ceci devrait permettre à un intermédiaire de bénéficier de la simplification alors même qu'il est immatriculé à la TVA dans l'État membre 1 pour autant qu'il communique à son fournisseur le numéro de TVA dont il dispose dans l'État membre 2. Il est à noter que plusieurs États membres avaient déjà adopté cette interprétation qui donne plus de flexibilité aux entreprises actives dans le commerce transfrontalier.

Les lignes directrices du Comité de la TVA n'étant pas contraignantes, toute personne concernée peut adopter une interprétation différente, mais doit être consciente qu'elle ira à l'encontre de l'interprétation, d'au minimum, une grande majorité des autorités nationales. Dans les lignes directrices examinées, les deux plus surprenantes et peut-être plus difficiles à gérer sont, probablement, d'une part, qu'un stock en dépôt peut, dans certains cas, constituer un établissement stable privant du bénéfice du régime de simplification, et, d'autre part, l'interprétation du concept de personne indépendante qui peut compliquer les opérations des entreprises intégrées. Les autres lignes directrices sont, a priori, moins surprenantes même s'il est important de les connaître.

1) Novembre 2018 «14 mois pour se préparer aux nouvelles mesures TVA relatives aux échanges de biens intra-communautaires» et novembre 2019 «Les nouveautés TVA prévues pour 2020: les «quick fixes» en tête mais pas seuls!»

2) https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, pages 254 à 262.

3) 24 à 27 États membres, le Royaume-Uni étant toujours membre lorsque ces lignes directrices ont été adoptées.

4) <https://circular.ec.europa.eu/sdla/7eb30b2f-4ab8-4857-b929-58c589701341/VEG%20084%20REV1%20-%20Draft%20Explanatory%20Notes%20on%20Quick%20fixes%20-%202015-11-2019.pdf>

5) 19 à 23 Membres, le Royaume-Uni étant toujours membre lorsque ces lignes directrices ont été adoptées.

Deloitte.



Dates prévisionnelles d'application

N/A

Nouvelles publications Mars 2020

Loi du 25 mars 2020 transposant certaines dispositions de la directive (UE) 2018/843 (AML D V)

Le Luxembourg a publié la loi du 25 mars 2020 transposant certaines dispositions de la directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme (AML D V).

Cette loi modifie la loi du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme en tenant compte du degré de précision des recommandations du GAFI.

La loi du 25 mars 2020 se concentre essentiellement sur trois thématiques :

- La première concerne la prévention des risques liés à l'utilisation de monnaies virtuelles ;
- Un second point traite de la limitation de l'utilisation des cartes prépayées ;
- Et enfin la loi s'intéresse également au renforcement et à l'harmonisation du traitement des pays tiers identifiés comme «pays à haut risque» par la Commission européenne.

La loi entre en application le 30 mars 2020.

26/03/2020

Publication du rapport final sur la taxonomie verte de l'Union Européenne Publication des standards «Green Bonds»

Le 9 mars 2020, le Groupe technique d'experts sur le financement durable (TEG) de la Commission européenne a publié ses recommandations finales dans le cadre de la mise en place d'une taxonomie européenne et des standards «Green Bonds».

Il s'agit d'un outil de classification devant permettre d'identifier les activités économiques considérées comme durables, dans un contexte de réorientation nécessaire des flux financiers en vue de répondre aux exigences européennes de lutte contre le changement climatique et de réduction des émissions de carbone d'ici 2050.

Dans le détail, 70 activités économiques sont concernées par le rapport du TEG. Mis au point par plus de 200 experts techniques pendant 20 mois de travaux, il détermine le cadre et les objectifs environnementaux de la taxonomie.

Les standards «Green Bonds» visent à définir quels sont les obligations minimales en terme d'information et objectifs environnementaux à atteindre, par expl. pourcentage de chiffre d'affaires impacté.

20/03/2020

Règlement grand-ducal du 20 mars 2020 portant introduction de mesures concernant la tenue de réunions dans les sociétés et dans les autres personnes morales

Le 20 mars 2020, le gouvernement luxembourgeois a publié le règlement grand-ducal du 20 mars 2020 portant introduction de mesures concernant la tenue de réunions dans les sociétés et dans les autres personnes morales.

Toutes les personnes morales sont autorisées à tenir une réunion (conseil d'administration, assemblée générale...) sans réunion physique sauf si une disposition statutaire l'exige. Cette disposition peut être imposée aux associés, actionnaires et tout autre participants. Même par visio-conférence ou par d'autres moyens techniques, les participants pourront exercer les droits suivants: droit de vote (vote à distance ou vote électronique) directement ou par l'intermédiaire d'un prestataire.

Les conseils d'administration et autres organes de gestion des entreprises peuvent également effectuer des résolutions circulaires écrites ou tenir leurs réunions par visioconférence et d'autres moyens de télécommunication permettant l'identification.

Pour toutes ces réunions les participants identifiés sont réputés présents pour le calcul du quorum et de la majorité à cette assemblée.

Ces dispositions sont autorisées jusqu'au 30 juin 2020 ou dans les 6 mois après la fin de son année sociale si cette période va au-delà du 30 juin 2020.