

Kirchens, Sven

**Research Report**

## TVA - Introduction du mécanisme de l'autoliquidation dans le secteur de la construction au Luxembourg? Analyse et Propositions

EIKV-Schriftenreihe zum Wissens- und Wertemanagement, No. 29

**Provided in Cooperation with:**

European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV), Hostert (Luxembourg)

*Suggested Citation:* Kirchens, Sven (2018) : TVA - Introduction du mécanisme de l'autoliquidation dans le secteur de la construction au Luxembourg? Analyse et Propositions, EIKV-Schriftenreihe zum Wissens- und Wertemanagement, No. 29, European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV), Hostert

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/179424>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

EIKV-Schriftenreihe zum  
Wissens- und Wertemanagement

TVA - Introduction du mécanisme de l'autoliquidation  
dans le secteur de la construction au Luxembourg ?  
Analyse et Propositions

Sven Kirchens

## IMPRESSUM

EIKV-Schriftenreihe zum Wissens- und Wertemanagement

Herausgeber: André Reuter, Heiko Hansjosten, Thomas Gergen

© EIKV Luxemburg, 2016, 2017, 2018

European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV)

c/o M. André REUTER - 8, rue de la source

L-6998 Hostert - GD de Luxembourg

[info@eikv.org](mailto:info@eikv.org)

[www.eikv.org](http://www.eikv.org)

## I. Table des matières

I.	Introduction à la thématique.....	1
II.	De l'impôt sur la consommation vers la TVA .....	2
1.	Histoire de l'impôt indirect .....	3
2.	Taxe sur la valeur ajoutée au Luxembourg .....	7
III.	Analyse de l'économie du Grand-Duché .....	12
1.	Évolution du produit intérieur brut .....	12
a.	L'économie luxembourgeoise au début du XX <sup>e</sup> siècle .....	17
b.	Les « Trente Glorieuses » .....	18
c.	Les Vingt Splendides.....	19
d.	Aujourd'hui.....	20
2.	L'évolution de l'emploi.....	22
IV.	Mise au point du secteur du logement.....	25
1.	Incidences de l'évolution économique sur la population.....	26
2.	Le logement en chiffres.....	27
V.	Résumé de la première partie .....	31
VI.	Généralités de la TVA.....	33
1.	Champ d'application .....	34
2.	Livraison de biens et prestation de services.....	35
3.	Acquisition intracommunautaire de biens.....	37
4.	Assujetti .....	38
5.	Activité économique et entreprise.....	40
6.	Territorialité d'une opération soumise à la TVA .....	41
7.	Détermination du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe.....	42
8.	Base d'imposition et rémunération .....	43
9.	Déductibilité de la TVA .....	45

VII. La TVA et le secteur de la construction.....	47
1. Dispositions particulières pour le logement au Luxembourg .....	47
a. Travaux de création au Luxembourg.....	48
b. Travaux de rénovation au Luxembourg.....	48
c. Taux de TVA applicables au Luxembourg .....	49
2. Définition d'un immeuble au sens de la TVA .....	50
a. Toute partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface, à laquelle peuvent être attachés des droits de propriété et de possession .....	51
b. Tout immeuble ou toute construction fixé(e) au sol ou dans le sol au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer, qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e) 51	
c. Tout élément installé et faisant partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction sans lequel l'immeuble ou la construction est incomplet, tel que portes, fenêtres, toitures, escaliers et ascenseurs .....	52
d. Tout élément, matériel ou machine, installé à demeure dans un immeuble ou une construction qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.....	53
3. Travaux se rapportant à un immeuble situé au Luxembourg.....	54
4. Conséquences de la législation nationale actuelle en vigueur .....	57
VIII. Présentation du mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client en France, en Allemagne et en Belgique .....	61
1. Autoliquidation en France.....	62
a. Les différents cas d'autoliquidation en France.....	62
b. Redevabilité dans le secteur de la construction .....	65
I. Travaux concernés .....	68
II. Opérations exclues .....	69
III. Particularités.....	70
c. Conséquences .....	71

d.	Entrée en vigueur .....	72
e.	Sanctions pour défaut d'autoliquidation.....	72
f.	Application pratique .....	73
2.	Autoliquidation en Belgique .....	77
a.	L'assujetti est établi en Belgique - Article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 77	
b.	L'assujetti n'est pas établi en Belgique – Article 51, §2, point 5 du Code de la TVA 78	
c.	Définition travail immobilier.....	80
d.	Facturation et sanctions .....	82
e.	La preuve à apporter par l'entrepreneur principal.....	84
f.	Dispositions transitoires .....	85
3.	Autoliquidation en Allemagne .....	85
a.	Travaux de construction .....	86
b.	Entrepreneur principal ou promoteur immobilier.....	89
c.	Travaux de nettoyage .....	91
d.	Facturation et exigibilité de la taxe.....	93
IX.	L'autoliquidation dans le secteur de la construction au Luxembourg .....	95
1.	Base légale de l'autoliquidation .....	96
2.	Entreprise de Construction.....	98
3.	Propositions pour le Luxembourg.....	99
a.	Analyse détaillée .....	100
I.	Régime déclaratif.....	100
II.	Distinction entre le régime spécial et le régime général .....	102
I.	L'assujetti, effectuant les opérations est établi au Luxembourg - régime spécial.....	104

II.	L'assujetti, effectuant les opérations, est établi à l'étranger – régime général	105
III.	L'entrepreneur principal – sous-traitant – maître de l'ouvrage .....	106
IV.	Contrat unique et paiement direct par le maître de l'ouvrage dans la cadre de sous-traitance.....	107
b.	Sécurité juridique lors de la facturation.....	108
c.	Option pour l'assujettissement à la TVA des locations immobilières - Art. 45 de la LTVA .....	109
d.	Petites et moyennes entreprises .....	110
e.	Travaux immobiliers .....	112
f.	Recouvrement et sécurités.....	113
I.	FAIA – Fichier Audit Informatisé AED.....	116
g.	Avantages du mécanisme de l'autoliquidation .....	117
h.	Critiques et points négatifs de l'autoliquidation .....	118
i.	Sanctions et peines encourues en cas d'infraction .....	120
X.	Fin mot .....	121
XI.	Bibliographie.....	129
XII.	Sources internet.....	134
XIII.	Annexes.....	137

## Liste des abréviations

### **A**

AIC. *Acquisition intracommunautaire de biens*

### **B**

B2C. *Business to Consumer*

### **C**

C.J.U.E.. *Cour de Justice de l'Union européenne*

CGI. *Code général des impôts*

CHIDA. *Chiffre d'affaires*

### **D**

Directive TVA. *Directive 2006/112/CE*

### **L**

LTVA. *Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la  
taxe sur la valeur ajoutée*

### **M**

MALG. *Mécanisme d'autoliquidation généralisé*

### **O**

OECD. *Organisation de coopération et de  
développement économique*

### **P**

PIB. *Produit Intérieur Brut*

### **T**

TVA. *Taxe sur la valeur ajoutée*



## Table des illustrations

Figure 1: Fil rouge de la présente thèse .....	2
Figure 2: Taxe sur le chiffre d'affaires .....	6
Figure 3: La taxe sur la valeur ajoutée .....	9
Figure 4 : L'évolution du PIB luxembourgeois 1960- 2016.....	20
Figure 5: Corrélation PIB et emploi intérieur .....	24
Figure 6: Évolution des recettes de TVA du secteur de la construction .....	25
Figure 7: Évolution de la population au Grand-Duché entre 2001 et 2017 .....	26
Figure 8: Nombre de logements achevés au Luxembourg entre 2000 et 2014.....	28
Figure 9: Surface bâtie dans le logement entre 2000 et 2014 .....	29
Figure 10: Évolution des prix de vente des logements 2009-2016 .....	30
Figure 11: Variation annuelle des prix des logements.....	31
Figure 12: Évolution du Luxembourg 2000-2016 .....	33
Figure 13: Vente par filière .....	36
Figure 14: Acquisition intracommunautaire contre livraison intracommunautaire .....	38
Figure 15: Les assujetties et les non-assujettis.....	40
Figure 16: Dispositions légales françaises .....	65
Figure 17: Autoliquidation par l'entrepreneur principal .....	67
Figure 18: Sous-traitance de travaux de construction en relation avec un bien immobilier situé en France.....	67
Figure 19: Détermination du redevable des services sous-traités .....	68
Figure 20: Synthèse des exemples pratiques.....	76
Figure 21: Régime du cocontractant entre deux assujettis.....	80
Figure 22: Travaux immobiliers effectués entre deux assujettis établis en Belgique .....	84

Figure 23: Autoliquidation en Allemagne.....	93
Figure 24: Application de l'autoliquidation spéciale au Luxembourg .....	115
Figure 25: Calcul de la corrélation entre PIB et emploi (2001-2016).....	137

## I. Introduction à la thématique

La crise économique européenne, caractérisée par une forte récession dans les pays lourdement endettés, a ravivé le débat de la fameuse simplification administrative. Les charges administratives devront être simplifiées, la bureaucratie devrait être réduite et les procédures devraient être accélérées. L'économie luxembourgeoise après la crise économique européenne subie récemment, est à nouveau en pleine expansion. Une croissance économique annuelle au-dessus de trois pour cent est devenue coutume, ce qui encourage les entreprises à réinvestir dans leurs établissements, industries et technologies. Le pays, dont la croissance économique est deux fois supérieure à celle de la zone euro, est attractif pour les investisseurs à capitaux étrangers et, par conséquent, de nouvelles industries se sont implantées au Luxembourg. Pour tous les investissements encourus se pose aussi la question de l'enjeu de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Quel est le régime de TVA applicable au Luxembourg pour les opérations du secteur de la construction, tant pour les entreprises établies au Luxembourg que pour celles qui n'y sont pas établies mais qui y réalisent des travaux de construction se rattachant à des biens immeubles.

Avant de commencer, il est utile de présenter brièvement l'histoire du développement des impôts indirects et plus particulièrement celui de la TVA au Luxembourg.

La thèse est ensuite divisée en deux parties. La première partie concerne l'économie luxembourgeoise et son développement. La croissance économique continue a eu un impact significatif sur le développement de l'emploi et de la population et, par conséquent, sur le secteur du logement. La première partie finit par une conclusion qui est l'accès vers l'analyse poursuivie dans la deuxième partie.

Après avoir tiré au clair le développement et l'importance du secteur de la construction, la deuxième partie de la thèse analyse d'abord le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client tant dans le cadre d'une simplification administrative en matière de TVA que dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale. Ensuite, la deuxième partie propose une alternative aux dispositions légales et réglementaires actuellement en vigueur sur base des régimes applicables dans les pays limitrophes. Une telle simplification administrative présente des avantages mais aussi des désavantages aussi bien pour le secteur privé que pour le secteur public.

Pour la suite, les lecteurs seulement intéressés par le mécanisme de l'autoliquidation sont invités à commencer leur lecture avec la deuxième partie, qui est entièrement dédiée à la TVA et le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client (chapitre VI. Généralités de la TVA).



Figure 1: Fil rouge de la présente thèse

## II. De l'impôt sur la consommation vers la TVA

Les impôts et taxes ont avant tout servi aux souverains de financer leurs guerres et les excès de leur vie privée. Aujourd'hui les États prélèvent des impôts directs et indirects pour fournir des services à leur population tels que l'enseignement, les routes, la police, les soins et la santé, les administrations publiques, la culture etc. Il n'est toutefois pas possible à un État de prendre les recettes nécessaires pour le financement de toutes ses activités qu'il exerce en tant qu'autorité publique que quand il trouve des moyens efficaces fondés sur une législation fiscale adaptée aux changements économiques dus aux

transformations sociétares et au développement de nouvelles technologies. Jusqu'à aujourd'hui, les administrations fiscales ont tendance à ne pas suivre au même rythme les innovations du secteur privé. Néanmoins, la TVA s'est avérée dans le passif comme étant un moyen efficace pour les États à collecter des impôts sur la consommation de biens et de services, elle est ainsi devenue une importante recette fiscale pour tous États à l'intérieur desquels elle est applicable. Un bref résumé de l'évolution des impôts indirects jusqu'à l'instauration de la taxe sur la valeur ajoutée au Luxembourg illustrera, par la suite, l'histoire mouvementée qu'ont connu les impôts indirects.

### 1. Histoire de l'impôt indirect

Les premières formes d'impôts remontent à l'Égypte antique. Les propriétaires fonciers étaient imposés sur base de leurs terriens et sur les produits dérivés. La charge fiscale était acquittée en nature, il ne s'agissait pas d'un impôt pécuniaire. Lors de l'avènement des premières métropoles à Athènes et Rom, les recettes provenant des impôts fonciers étaient complétées par les premiers impôts indirects : Les entrées de biens sur le territoire de ces métropoles, soit par voie terrestre, soit par voie fluviale, étaient soumises à un type de droit de douane<sup>1</sup>.

Au treizième siècle, l'Angleterre a systématiquement taxé les entrées de laines en provenance de l'Italie qui était à l'époque le premier exportateur de ce produit. Au fur et à mesure, cet impôt était étendu sur tous les biens entrant sur le territoire de l'Angleterre.

Au Moyen Age, l'Italie a imposé les associations artisanales, lesquelles ont recouvert les fonds qu'elles étaient obligées de transmettre à l'État auprès de leurs membres artisans.

L'émergence de la fiscalité telle que nous la connaissons aujourd'hui est fortement liée à la constitution des Etats modernes. Tant que le peuple français et leur souverain étaient unis par la centralisation progressive des finances publiques, cette unification avec l'Ancien Régime était rompue par la révolution. Le roi, en tant que représentant de l'ordre public, fût remplacé par un peuple souverain. La révolution amorça la transition d'une fiscalité exclusivement indirecte vers une fiscalité de plus en plus directe en prélevant des contributions « foncières (taxant les terrains), une contribution mobilière (taxant la rente

---

<sup>1</sup> Schenk, A., Thuronyi, V., Cui, W. (2015): Value Added Tax, A Comparative Approach, second edition, Cambridge Tax Law Series, New York 2015, 2.

et le profit), et la patente (taxant les bénéfices commerciaux) »<sup>2</sup>. Ce glissement vers l'imposition directe était dû au fait que les révolutionnaires, idéalistes physiocrates, préféraient l'impôt sur le sol qui nécessitait cependant un cadastre, travail qui allait durer cinquante ans.

Toutefois, les impôts ainsi perçus n'étaient pas suffisants pour le financement de l'État ce qui conduisit ce dernier à un retour aux impôts indirects. Napoléon Ier, grand sympathisant de ces impôts, lui permettant de rapporter beaucoup de recettes sans trop peiner la population. Selon lui, il fallait installer un système d'impôts lequel comportait un grand nombre d'impôts indirects à taux modérés susceptibles d'être augmentés facilement en cas de besoin. Ainsi, des droits connus sous le nom de droits réunis, étaient appliqués sur les tabacs, les boissons et le sel. C'est à cette époque que les droits d'enregistrement, de timbre et de douane ont vu le jour<sup>3</sup>.

Avant de continuer, il y a lieu de relever la différence entre impôts directs et impôts indirects. Selon John Stuart Mill's principes économiques, la distinction entre impôts directs et impôts indirects dépend :

„...” whether the person who actually pays the money over to the tax collecting authority suffers a corresponding reduction in his income. If he does, then - in the traditional language – impact and incidence are upon the same person and the tax is direct; if not and the burden is shifted and the real income of someone else is affected (i.e.; impact and incidence are on different people) then the tax is indirect.<sup>4</sup>

Dans le cadre du commerce international, l'annexe I de l'accord sur les subventions et les mesures compensatoires définit dans la note de bas de page 58 les impôts directs et indirects comme suit :

L'expression impôts directs désigne les impôts sur les salaires, bénéfices, intérêts, loyers, redevances et toutes autres formes de revenu, ainsi que les impôts sur la propriété immobilière ;

„...”

L'expression impôts indirects désigne les taxes sur les ventes, droits d'accise, taxe sur le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée, impôts sur les concessions, droits de timbre, taxes de transmission,

<sup>2</sup> Colliard, J.-E, Montialoux, C (2007) : Une brève histoire de l'impôt, o .O., Regards croisés sur l'économie, 2007/01

<sup>3</sup> Colliard, J.-E, Montialoux, C (2007) : Une brève histoire de l'impôt, o.O., Regards croisés sur l'économie, 2007/01

<sup>4</sup> Mill, J.S. (1848): Principles of political economy with some of their applications to social philosophy

impôts sur les stocks et l'équipement, et ajustements fiscaux à la frontière, ainsi que toutes les taxes autres que les impôts directs et les impositions à l'importation.<sup>5</sup>

Avec la commercialisation de produits par les commerçants, les dirigeants des États ont installé un mécanisme leur permettant à établir un impôt indirect sur le chiffre d'affaires réalisé par tous les commerçants et par toute autre sorte d'entreprise.

D'un côté, les opérations effectuées par des personnes assujetties à ce nouvel impôt sont imposées à chaque stade du circuit de production et de distribution. D'un autre côté aucun remboursement de la taxe acquittée sur les achats effectués pour les besoins professionnels n'est accordé. Par ce fait, la part fiscale du prix de vente a augmenté à chaque fois qu'il y a eu transfert de propriété.

En conséquence, l'imposition du chiffre d'affaires a obligé les entreprises, dans le but de compétitive, de garder à un degré le plus élevé que possible le nombre des différents processus de production à intégrer au sein de leur propre industrie pour ne pas trop souffrir des effets en cascade de la taxe. La taxe cumulative en cascade a donc favorisé les entreprises étant capables à intégrer les processus de production au sein de leur entité par rapport à ceux qui ne disposaient pas des mêmes moyens<sup>6</sup> et qui étaient obligées d'externaliser certaines activités.

A chaque stade de la chaîne de transaction, la taxe sur le chiffre d'affaires, calculée sur le prix de l'opération au taux lui étant propre, est exigible sans déduction du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix<sup>7</sup>. La taxe fait donc partie du prix de revient et la charge fiscale grevant le bien est augmentée avec le nombre de transactions effectuées.

La taxe cumulative en cascade est illustrée au moyen de la figure 2 ci-dessous.

- Un producteur vend des biens pour un montant total de 1.000 EUR à un grossiste. Supposons qu'une taxe sur le chiffre d'affaires de 10 % s'y applique. Pour le grossiste le prix de revient à payer au producteur s'élève à 1.100 EUR.

---

<sup>5</sup> Accord sur les subventions et les mesures compensatoires, annexe I, note de bas de page 58, URL : [https://www.wto.org/french/docs\\_f/legal\\_f/24-scm.pdf](https://www.wto.org/french/docs_f/legal_f/24-scm.pdf).

<sup>6</sup> Schenk, A., Thuronyi, V., Cui, W. (2015): Value Added Tax, A Comparative Approach, second edition, Cambridge Tax Law Series, New York 2015, 2.

<sup>7</sup> Colliard, J.-E, Montialoux, C (2007) : Une brève histoire, o.O., Regards croisés sur l'économie, 2007/01

<sup>7</sup> Article 1er de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

- Le grossiste réalise une marge nette de 1.000 EUR et revend les biens au détaillant pour la somme hors taxe de 2.100 EUR. Il y a changement de propriétaire et par conséquent application de la taxe sur le chiffre d'affaires de 10 %.
- Le détaillant à son tour applique de nouveau une marge de 1.000 EUR et le consommateur final doit lui verser la somme de 3.651 EUR.

Lors de cette chaîne de transactions une plus-value de 3.000 EUR a été réalisée et le montant total de la taxe à payer par les différents acteurs s'élève à 641 EUR. La taxe réelle payée par le consommateur final ne s'élève donc pas à 10 % mais à 21,4%. Le montant de la taxe due dépend donc de la longueur du circuit de production et de distribution.

	Producteur	Grossiste		Détaillant		Consommateur final
	Vente Livraison	Achat Acquisition	Vente Livraison	Achat Acquisition	Vente Livraison	Achat Acquisition
Prix hors taxes	1.000	1.100	2.100	2310	3310	3.641
Taxe	100		210		331	
Total	1.100		2.310		3.641	

Source : Autoproduction

Figure 2: Taxe sur le chiffre d'affaires

Dans les années 1920, l'homme d'affaires allemand Dr Wilhelm von Siemens conçut l'idée d'un nouvel impôt sur le chiffre d'affaires<sup>8</sup>. Le principe de son idée était de soustraire de la taxe devenue exigible, la taxe supportée sur les achats de biens et de services pour éviter les effets cumulatifs à cascade de la taxe et d'enlever ainsi l'impératif de l'intégration verticale des différents processus de production au sein d'une même entreprise. Cet impôt, dite taxe sur le chiffre d'affaires améliorée, fonctionnait selon un mécanisme de paiement fractionné : seulement la plus-value réalisée à chaque stade de production ou de vente était soumise à la taxe.

L'idée d'une taxe sur le chiffre d'affaires améliorée, développée par Dr Wilhelm von Siemens, a finalement été transformée en un véritable impôt par Maurice Lauré, ancien directeur adjoint de la Direction générale des impôts et appelé « père de la TVA ». L'année 1954 représente une césure de la fiscalité par la naissance d'une forme simplifiée de

<sup>8</sup> Schenk, A., Thuronyi, V., Cui, W. (2015): Value Added Tax, A Comparative Approach, second edition, Cambridge Tax Law Series, New York 2015, 4.



la taxe sur la valeur ajoutée et la France en est son berceau<sup>9</sup>. La TVA a trouvé sa propagation surtout par son harmonisation au niveau européen. La mise en place d'un système TVA est ainsi jusqu'aujourd'hui une condition préalable d'adhésion à l'Union européenne à satisfaire par un État candidat.

## 2. Taxe sur la valeur ajoutée au Luxembourg

Avant 1970, on rencontrait sur le plan européen différents systèmes d'impôts sur la consommation. Le Luxembourg connaissait une taxe sur le chiffre d'affaires (CHIDA), qui comportait l'incommodité des effets cumulatifs à cascade de la taxe.

Par la signature du traité de Rome en 1957 instituant la Communauté Economique Européenne, leurs auteurs fixèrent comme objectif l'abolition entre les Etats membres, des obstacles à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux. Toutefois, le pool hétérogène de différents systèmes d'impôts indirects étant une entrave à la libre circulation des biens et des services, la Commission des Communautés Européenne fut chargée d'examiner dans quelle mesure et comment les législations nationales des différents États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts pouvaient être harmonisées dans l'intérêt du marché commun.

En 1967, la Commission présenta deux directives adoptées par le Conseil de la Communauté économique européenne prescrivant l'institution d'un régime de TVA dans les États membres. Ce régime de TVA ne constitua plus une entrave à la libre circulation des marchandises et des services dans le marché commun en ce sens

„...” qu'à l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution „...”<sup>10</sup>

La première directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (67/227/CEE) prévoyait le remplacement, pour le 1<sup>er</sup> janvier 1970 au plus tard, des systèmes de la taxe sur le chiffre d'affaires par un système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette directive instaura les trois principes fondamentaux du système TVA :

<sup>9</sup> Charlet, A, Owens, J. (2010) : Une perspective international sur la TVA. Revue de droit fiscal, N°39, 9

<sup>10</sup> Le Conseil de la Communauté économique européenne (1967) : Première directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, préface, Journal Officiel des Communautés européennes, 1967, Bruxelles.

- a. la TVA est d'abord une taxe sur la consommation,
- b. elle est neutre pour les assujettis et
- c. elle est exactement proportionnelle au prix des biens et des services<sup>11</sup>.

La TVA ne constituait pas un élément du prix de revient des biens vendus et des services fournis. Le droit à déduction, en principe accordé aux personnes morales et physiques assujetties à la taxe, était destiné à garantir la neutralité de la taxe pour les assujettis et il impliquait que la longueur du circuit de production et de distribution était sans incidence sur le montant de la taxe intégralement à assumer par le consommateur final.

La deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structures et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (67/228/CEE) détermina les règles techniques et les modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

La distinction par rapport à la taxe sur le chiffre d'affaires fut qu'à chaque transaction la TVA calculée sur le prix d'une opération était exigible, déduction faite du montant de la TVA qui grevait directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. Ce principe est illustré à la figure 3.

Prenons l'exemple précédent pour illustrer la différence entre la TVA et la taxe sur le chiffre d'affaires. Un producteur vend des biens à un grossiste, le grossiste revend les mêmes biens à un détaillant qui les revend finalement au consommateur final. A chaque stade de transaction une plus-value de 1.000 EUR est réalisée à laquelle la TVA de 10 % s'applique. Cependant, le grossiste et le détaillant disposent d'un droit à la déduction.

Le producteur collecte 100 EUR de TVA (taxe en aval) du grossiste qu'il doit verser à l'État. Le grossiste collecte 200 EUR de TVA du détaillant, en déduit les 100 EUR de TVA (taxe en amont) versée au producteur et passe 100 EUR de TVA à l'État. Le détaillant collecte 300 EUR de TVA du consommateur final, en déduit 200 EUR de TVA qu'il a versée au grossiste et passe, lui-aussi, 100 EUR de TVA à l'État. Au total, par paiements

---

<sup>11</sup> Le Conseil de la Communauté économique européenne (1967) : Première directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, Article 2, Journal Officiel des Communautés européennes, 1967, Bruxelles.

fractionnés, les participants du circuit de production et de distribution, auquel le consommateur final ne participe pas, ont versé une somme de 300 EUR de TVA à l'État.

La TVA est :

- complètement assumée par le consommateur final ;
- neutre pour les intervenants dans le circuit économique antérieure au stade d'imposition et
- exactement proportionnelle au prix des biens.

La TVA de 300 EUR correspond exactement à 10 % de la valeur nette des biens vendus au prix hors TVA de 3.000 EUR.

Le mécanisme de paiement fractionné s'explique par le fait que les assujettis à la TVA, ici le producteur, le grossiste et le détaillant, collectent la TVA facturée et peuvent déduire la taxe payée en amont sur leurs achats. La différence entre la taxe en aval et la taxe en amont est alors due à l'État ou due par l'État et, en fin de compte, le montant reçu par l'État doit être égale à la TVA supportée par le consommateur final<sup>12</sup> sur une opération particulière.

Le paiement fractionné par l'État est destiné à protéger les intérêts de l'État. Ainsi, il permet à l'État de réduire les déchets fiscaux en ce sens qu'en cas de faillite d'un intervenant la perte de TVA est limitée à ce seul intervenant participant au circuit de production ou de distribution.

Le mécanisme introduit par les première et deuxième directives, a abrogé les effets cumulatives en cascade de taxe et a permis aux entreprises de ne plus être obligées à intégrer tous les processus de production au sein de leur industrie, pour des seules raisons fiscales.

	Producteur	Grossiste	Détaillant	Consommateur final		
	Vente Livraison	Achat Acquisition	Vente Livraison	Achat Acquisition	Vente Livraison	Achat Acquisition
Prix hors TVA	1.000	1.100	2.000	2.000	3.000	3.000
TVA. à payer	100		200		300	300
TVA. déductible	1.100	100		200		
Solde à verser à l'administration	100	100	100	0		300

Source : Autoproduction

Figure 3: La taxe sur la valeur ajoutée

<sup>12</sup> Charlet, A, Owens, J. (2010): Une perspective international sur la TVA. Revue de droit fiscal, N°39, 10

Les première et deuxième directives conservaient aux Etats membres la liberté de déterminer tant les opérations exonérées de la taxe que les taux de cette taxe et n'avaient instauré que des règles indispensables destinées à assurer le bon fonctionnement du marché commun. Les deux directives furent transposées dans la législation luxembourgeoise par la loi du 5 août 1969 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Les troisième à cinquième directives avaient pour seul objet de reporter la date d'introduction de la TVA dans certains Etats membres.

En date du 21 avril 1970, le Conseil des Communautés européennes décida de remplacer les contributions financières des États membres par des ressources propres aux Communautés,

„...” que ces ressources comprennent, entre autres, celles provenant de la taxe sur la valeur ajoutée et obtenues par l'application d'un taux commun à une assiette déterminé d'une manière uniforme et selon des règles communautaires.<sup>13</sup>

L'harmonisation de la TVA, réalisée sur base de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977(77/388/CEE), se vit imposée afin d'éviter des conflits de compétences entre les États membres en matière de détermination du lieu des opérations imposables. La sixième directive prévoit un rapprochement à l'égard de domaines non encore harmonisés, tels que le champ d'application des exonérations, le lieu des prestations de services, le régime des immeubles et autres. Elle fut transposée dans la législation luxembourgeoise par la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

En vue d'atteindre la libre circulation des personnes, des services et des capitaux, la suppression des frontières à l'intérieur de la Communauté s'imposait et la Commission a présenté en 1985 un Livre Blanc sur la réalisation du marché intérieur qui contenait un programme détaillé pour le démantèlement desdites frontières. A cet effet, la suppression définitive des taxations à l'importation et les détaxations à l'exportation pour les échanges entre les États membres, pour garantir un traitement équitable entre les achats et ventes de biens et de services intracommunautaires par rapport à ceux effectués à l'intérieur du

---

<sup>13</sup> Le Conseil des Communautés européennes (1977) : Sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, Journal Officiel des Communautés européennes, 1967, Bruxelles.

pays était devenue inévitable. Cette suppression nécessite non seulement une harmonisation au niveau de l'assiette de la TVA et un rapprochement des taux de TVA afin d'éviter des distorsions de concurrence entre les États membres. Cette harmonisation fut réalisée par la directive 92/77/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE.

Elle prévoyait la taxation dans l'État membre d'origine de toutes les opérations intracommunautaires de biens et que la recette fiscale était attribuée à l'État membre de consommation par le biais d'un système de compensation. Or, les conditions indispensables pour l'établissement d'un tel système n'étant pas encore réunies, les États membres mirent d'accord pour aménager, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993 et pour une durée limitée, jusqu'en 1997, un régime transitoire comportant la suppression des contrôles fiscaux aux frontières intérieures de la Communauté.

Le plus grand changement réalisé par ce nouveau régime fut la disparition des concepts d'exportation et d'importation relativement aux échanges de biens à l'intérieur de la Communauté. Le concept des livraisons intracommunautaires fut né et le contrôle de ces opérations taxables était assuré par un système informatisé d'échange d'informations entre les États membres (V.I.E.S.). Ce régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres fut introduit par la directive 91/680/CEE du Conseil du 16 décembre 1991.

Cependant le régime transitoire était toujours en application, les États membres n'étant pas prêts à mettre en place le régime définitif et la Commission préféra à adapter le régime transitoire en y incluant entre autre des régimes particuliers de taxation et en fixant le seuil minimum pour le taux normal de TVA à quinze pour cent.

La sixième directive 77/388/CEE fut remplacée par la directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (directive TVA). La directive 2008/8/CE du conseil du 12 février 2008, connue sous le nom paquet de TVA, modifia la directive 2006/112/CE dans le sens du lieu d'imposition des services.

Au vu de ce qui précède, la taxe sur la valeur ajoutée s'est vue répandre plus vite autour du monde que toute autre taxe connue dans l'histoire contemporaine. Elle trouve son application actuellement dans cent soixante et un pays<sup>14</sup> et continue encore de se propager. L'Arabie-Saoudite ainsi que les autres États membres de la coopération du Golfe ont annoncé leur volonté d'introduire une TVA à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018<sup>15</sup>.

De nos jours il n'est pas rare que la TVA représente plus d'un cinquième de toutes les recettes fiscales<sup>16</sup> des États.

### III. Analyse de l'économie du Grand-Duché

Analysons maintenant l'évolution de l'économie luxembourgeoise et l'impact de cette évolution sur le développement de l'emploi, de la population et sur le secteur de la construction dépendante de l'emploi et de la population.

La TVA peut-elle faire l'objet d'une simplification administrative sans pour autant n'étant réalisable qu'au détriment des mécanismes de contrôle et de recouvrement de l'État ? Il semble évident que le Luxembourg doit présenter aux investisseurs de capitaux étrangers une législation adaptée, claire et simple ainsi qu'une législation équitable pour tous les acteurs du secteur de la construction soit indigène soit étrangers.

#### 1. Évolution du produit intérieur brut

Le Luxembourg a présenté une croissance remarquable du produit intérieur brut. Pour l'économie luxembourgeoise, cette croissance n'a pas pu être réalisée sans les investissements publics et privés, indigènes et étrangers. Avant de présenter les développements économiques du pays, il y a lieu de donner quelques explications pour faire mieux appréhender le produit intérieur brut (PIB).

Si l'on s'intéresse à la situation économique d'une personne, on doit jeter un coup d'œil sur le revenu de cette personne. Le revenu est étroitement et impérativement lié aux pos-

---

<sup>14</sup> Schenk, A., Thuronyi, V., Cui, W. (2015): Value Added Tax, A Comparative Approach, second edition, Cambridge Tax Law Series, New York 2015, 531.

<sup>15</sup> Deloitte (2017): The introduction of VAT in Saudi Arabia, Middle East VAT Service, URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/tax/countriesvatimplementation/me\\_tax\\_vat-implementation-in-saudi-arabia.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/tax/countriesvatimplementation/me_tax_vat-implementation-in-saudi-arabia.pdf), dernier appel 29.11.2017

<sup>16</sup> Charlet, A, Owens, J. (2010) : Une perspective international sur la TVA. Revue de droit fiscal, N°39, 1

sibilités dont une personne dispose pour couvrir ses besoins fondamentaux respectivement pour acquérir des biens de luxe. Cette réflexion est pareillement applicable aux économies. Le revenu d'une économie est calculé au moyen du produit intérieur brut. Puisque le total des recettes doit correspondre au total des dépenses, le PIB mesure logiquement deux facteurs simultanément, d'abord le revenu total de l'économie, ensuite les dépenses totales inhérentes à la production de biens et à la prestation de services.<sup>17</sup>

### Le PIB

„...” aux prix du marché est mesuré comme les dépenses en biens et services finaux moins les importations : dépenses de consommation finale, formation brute de capital et exportations moins importations. « Brut » signifie qu'aucune déduction n'a été faite pour l'amortissement des machines, bâtiments et autres actifs utilisés dans la production. « Intérieur » veut dire que l'on prend uniquement en compte la production des unités institutionnelles résidentes. Les produits renvoient aux biens et services finaux, qu'ils soient achetés, imputés ou mesurables autrement, à savoir dans la consommation finale des ménages et des institutions sans but lucratif au service des ménages et des administrations publiques, dans les actifs fixes et dans les exportations (moins les importations).<sup>18</sup>

Le niveau de vie d'un pays dépend donc de sa capacité de produire des biens et des services.

Le produit intérieur brut accroît également si le pays fait accroître la productivité qui dépend de quatre facteurs : les ressources naturelles, le capital physique (ou actifs physiques), capital humaine ainsi que l'expertise technologique<sup>19</sup>.

Les ressources naturelles sont fournies par la nature et sont utilisées dans les circuits de production. On distingue notamment deux sortes de ressources naturelles, les ressources renouvelables et les ressources non renouvelables. Une forêt, par exemple, est une ressource renouvelable. Lorsqu'un arbre est abattu, de jeunes plantes peuvent grandir à sa place. Par contre, le pétrole est une ressource non renouvelable. Une fois toutes les ressources épuisées, aucun nouveau pétrole ne pourra être fourni par la nature.

---

<sup>17</sup> Mankiw, G., Taylor, M. (2014) : Grundzüge der Volkswirtschaft, 6. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 628.

<sup>18</sup> OCDE (2016) : Produit intérieur brut (PIB), URL: <https://data.oecd.org/fr/gdp/produit-interieur-brut-pib.htm>, dernier appel le 29.11.2017

<sup>19</sup> Mankiw, G., Taylor, M. (2014) : Grundzüge der Volkswirtschaft, 6. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 679.

Les travailleurs ne peuvent être productifs pour autant que si on met à leur disposition les actifs physiques nécessaires pour réaliser leurs travaux. Un assortiment large de capital permet aux salariés de réaliser leurs travaux plus rapidement. Les actifs physiques, ou généralement dénommés capitaux physiques, ont une caractéristique particulière. Le capital est un facteur de production nécessaire à la production des biens et à la prestation des services, y inclus le capital lui-même.

Par capital humain, il faut entendre l'ensemble du savoir et des compétences qu'une personne acquiert par l'enseignement, les formations et par les expériences professionnelles. Les investissements dans le capital humain, c.à.d. les investissements dans l'enseignement, des bibliothèques, etc., permettent à un pays d'accroître sa productivité.

L'expertise technologique est caractérisée par le savoir de trouver les meilleurs moyens pour la production de biens et la prestation de services. Avant la révolution industrielle, la majorité des ressources humaines étaient puisées dans le secteur de l'agriculture. L'économie rurale nécessitait beaucoup de main d'œuvre pour nourrir la population. Grâce au développement technologique la plus grande partie des ressources humaines liées à l'agriculture a pu être libérée pour la production de biens et de services non agricoles.

Outre la productivité, la croissance économique est accélérée par des investissements directs étrangers et par les entrées d'investissements de portefeuille en provenance de l'étranger.

L'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) définit un investissement direct étranger comme :

Un investisseur direct étranger est une personne physique, une entreprise publique ou privée ayant ou non la personnalité morale, un gouvernement, un groupe de personnes physiques liées entre elles ou un groupe d'entreprises ayant ou non la personnalité morale et liées entre elles qui possède une entreprise d'investissement direct -- c'est-à-dire une filiale, une société affiliée ou une succursale -- opérant dans un pays autre que le ou les pays de résidence de l'investisseur ou des investisseurs direct(s) étranger(s).<sup>20</sup>

Un investissement direct étranger est donc réalisé et exécuté par des personnes physiques ou morales.

---

<sup>20</sup> OCDE (10) : Définition de référence de l'OCDE pour les investissements directs internationaux, troisième édition, 8.



Les entrées d'investissements de portefeuille de l'étranger sont définies par l'OCDE dans le même rapport :

L'investissement direct international traduit l'objectif d'une entité résidant dans une économie ("investisseur direct") d'acquérir un intérêt durable dans une entité résidant dans une économie autre que celle de l'investisseur ("entreprise d'investissement direct"). La notion d'intérêt durable implique l'existence d'une relation à long terme entre l'investisseur direct et l'entreprise et l'exercice d'une influence notable sur la gestion de l'entreprise. L'investissement direct comprend à la fois l'opération initiale entre les deux entités et toutes les opérations ultérieures en capital entre elles et entre les entreprises affiliées, qu'elles soient constituées ou non en sociétés.

En d'autres termes, une entreprise étrangère décide d'acquérir des parts (actions) dans une société luxembourgeoise et celle-ci fait usage du capital ainsi acquis pour ériger un nouveau site de production. Quand un investissement est réalisé par la société indigène mais financé par une société non indigène, il s'agit des entrées d'investissement de portefeuille de l'étranger.

Dans les deux cas, les ressources augmentent le capital physique à l'intérieur du pays ce qui a un impact positif sur la productivité et finalement sur la progression du PIB<sup>21</sup>.

Le Luxembourg manquant de ressources naturelles, est obligé d'investir dans le capital humain et physique. L'investissement dans le capital humain a la même importance pour un pays que l'investissement dans le capital physique. L'édification d'un nouveau site pour l'université en est un exemple. Dans les économies développées en Europe occidentale et aux États-Unis d'Amérique chaque année scolaire fait moyennement augmenter le salaire annuel par dix pour cent.<sup>22</sup>

Les investissements dans le capital humain sont d'une importance particulière car ils peuvent créer des externalités positives pour un pays. Sous externalités il faut entendre un acte réalisé par une personne qui produit des effets à des tiers. C'est par exemple le cas d'une personne qualifiée proposant une idée pour simplifier un circuit de production. Si

---

<sup>21</sup> Mankiw, G., Taylor, M. (2014) : Grundzüge der Volkswirtschaft, 6. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 688.

<sup>22</sup> Mankiw, G., Taylor, M. (2014) : Grundzüge der Volkswirtschaft, 6. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 689.

la réalisation de son idée est profitable pour la société, elle constitue une externalité positive. Les coûts d'investissement dans l'enseignement et/ou la formation de cette personne sont alors mineurs par rapport aux bénéfices pour la société.

Voyons de plus près maintenant la croissance démographique et son impact sur l'économie. Les influences de la croissance démographique sur le PIB font l'objet de nombreuses discussions entre économistes. La croissance de la démographie implique habituellement une croissance de la population active (donc de travailleurs et employés qui produisent des biens ou prestent des services) et simultanément une croissance du nombre de consommateurs éventuels. L'anglais Thomas Robert, devenu renommé par son œuvre « *An Essay on the Principle of the Population as It Affects the Future Improvement of Society* », a affirmé que, par la croissance de la population mondiale, la société humaine ne serait pas capable de s'approvisionner et qu'elle sera condamnée à la pauvreté.

Heureusement, les affirmations de Thomas Robert ne se sont pas réalisées. Lors des deux derniers siècles, la population mondiale a multiplié par sept<sup>23</sup> et le niveau de vie a changé en mieux. L'humanité a tous les moyens à sa disposition pour produire la nourriture nécessaire pour s'alimenter. Thomas Robert ne pouvait pas s'imaginer le développement technologique et il sous-estimait l'ingéniosité de l'humanité.

La croissance démographique a sans doute une influence sur la productivité d'un pays. D'abord la croissance de la population active réduit le capital physique et humaine à disposition de chaque salarié, ce qui réduit la productivité et ainsi le PIB par habitant. Ceci est particulièrement visible pour le capital humain. Les pays ayant une forte croissance démographique ont un nombre élevé d'enfants en âge scolaire, ce qui constitue un fardeau pour le système éducatif. Par conséquent, il n'est pas surprenant que le nombre de personnes hautement qualifiées est moins élevé dans les pays ayant une forte croissance démographique interne.

Il est donc difficile pour les pays présentant une forte croissance démographique à doter la population active du capital physique et humain nécessaire pour garantir une progression durable du PIB.

---

<sup>23</sup> Sinding, S. (2007): *Wachstum der Weltbevölkerung. Ein Phänomen der Neuzeit*, Berlin Institut für Bevölkerung und Entwicklung, URL: <http://www.berlin-institut.org/online-handbuchdemografie/bevoelkerungsdynamik/wachstum-der-weltbevoelkerung.html>, dernier appel le 30.08.2017

Toutefois, une forte croissance démographique peut également avoir des effets positifs pour l'économie d'un pays : si la population totale croît, le nombre de scientifiques, d'inventeurs, d'ingénieurs, etc., qui contribuent au développement technique augmente parallèlement<sup>24</sup>.

L'économiste américain Michael Kremer a supporté cette thèse dans son œuvre *The O-Ring Theory of Economic Development*<sup>25</sup>. Il a constaté que la croissance économique mondiale et la croissance démographique vont de pair. La croissance économique était plus élevée avec une population totale d'un milliard (autour 1800 après J.-C.) qu'avec 100 millions (autour de 500 après J.-C.). Aujourd'hui il est toutefois improbable que les pays pauvres produisent des innovations qui n'aient pas déjà été produites dans un des pays riches du monde. Les raisons en sont multiples : manque de moyens techniques et d'opportunités à raison d'un manque de capital physique ou humain, corruption ou encore instabilité politique. A cela s'ajoute que les personnes hautement qualifiées quittent leurs patries pour les pays leur offrant de nouvelles perspectives.

La santé et l'alimentation, la stabilité économique, les droits de propriété tout comme le libre-échange de biens et de services<sup>26</sup> sont d'autres facteurs ayant un impact positif ou négatif sur le développement de la croissance du PIB qui méritent d'être mentionnés, biens qu'ils ne soient expliqués en détail ne faisant l'objet principal du présent travail.

Après cette brève présentation de la notion du PIB et quelques facteurs y ayant une influence générale, il y a lieu d'exposer l'économie luxembourgeoise et son développement lors du dernier siècle.

#### a. L'économie luxembourgeoise au début du XX<sup>e</sup> siècle

Le développement du PIB au début du vingtième siècle était dû à l'exploitation des minerais de fer. « Les années précédant la Première Guerre mondiale se caractérisent par la croissance soutenue de l'industrie sidérurgique.<sup>27</sup> » Du début du vingtième siècle jusqu'à la Grande Guerre, de grandes usines sidérurgiques intégrées furent construites grâce au

<sup>24</sup> Mankiw, G., Taylor, M. (2014) : Grundzüge der Volkswirtschaft, 6. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 696.

<sup>25</sup> Kremer, M. (1993): *The O-Ring Theory of Economic Development*, *The Quarterly Journal of Economics*, Vol 108 (3), pages 551-575

<sup>26</sup> Mankiw, G., Taylor, M. (2014) : Grundzüge der Volkswirtschaft, 6. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, page 690-699

<sup>27</sup> Zahlen, P. (2007) : *L'économie luxembourgeoise. Une histoire mouvementée*, Service information et presse du gouvernement, Luxembourg, 110.

capital allemand à Differdange ou Belval, permettant la transformation de la fonte en acier et en laminés. En 1913, la sidérurgie représentait soixante pour cent de l'emploi industriel total. Par la transformation du Grand-Duché en un pays hautement industrialisé, la population crût à un rythme accéléré : entre 1890 et 1910, la population augmenta de 50 000 individus pour atteindre 259 891 habitants.

Le capital allemand permit de lever la productivité de l'industrie sidérurgique par une augmentation des actifs physiques et la création de nouveaux emplois attirant des ressources humaines et l'expertise technologique.

Les années 1913-1951 furent marquées par deux guerres mondiales ainsi que par la grande crise économique de la fin des années 1920 et du début des années 1930. L'immédiat de la Première Guerre mondiale fut caractérisé par des agitations sociales résultant des conditions de vie difficiles. Le gouvernement réagit par l'implantation dans la législation nationale de certaines dispositions sociales comme, par exemple, la journée de huit heures dans la grande industrie, le secours de chômage, la création de chambres professionnelles, et autres<sup>28</sup>.

Pendant l'après-crise économique et pendant la Deuxième Guerre mondiale, l'industrie sidérurgique ne réussit pas à atteindre sa production d'avant crise.

La période de 1913-1951 fut marquée par un taux de croissance du PIB d'environ 1,6% en moyenne annuelle<sup>29</sup>, tandis que la période d'après-guerre fut caractérisée par un taux de croissance de 6,7 % en moyenne au cours des années 1946-1951.

### b. Les « Trente Glorieuses »

L'évolution économique de l'après-guerre jusqu'au premier choc pétrolier du milieu des années 1970 en Europe fut connu sous le nom des Trente Glorieuses. Le taux de croissance s'élevait à 4,1% en moyenne annuelle entre 1960 et 1974<sup>30</sup>.

Le Luxembourg était fortement dépendant de l'industrie sidérurgique. Au début des années 1970, elle représentait 30% de la somme des valeurs ajoutées de l'économie du

---

<sup>28</sup> Zahlen, P. (2007) : L'économie luxembourgeoise. Une histoire mouvementée, Service information et presse du gouvernement, Luxembourg, 111.

<sup>29</sup> Zahlen, P. (2007) : L'économie luxembourgeoise. Une histoire mouvementée, Service information et presse du gouvernement, Luxembourg, 113.

<sup>30</sup> Zahlen, P. (2012) : Le Luxembourg 1960-2010. L'évolution économique globale du Luxembourg sur la longue durée, Statec.

Luxembourg et elle occupait 25 000 personnes en 1974, ce qui correspondait à 16% de l'emploi total de l'économie luxembourgeoise. Le gouvernement reconnut la dépendance du Luxembourg d'une seule industrie et intensifia ses efforts pour diversifier l'économie. Les efforts de promotion connaitèrent du succès par l'implantation au Luxembourg de nouvelles industries comme, par exemple, les sociétés Goodyear et DuPont de Nemours tout comme une cinquantaine d'autres. Pendant la même période le secteur tertiaire connut une grande croissance. La part de l'agriculture cependant dégringola rapidement.

Le développement de l'économie était profitable tant aux entreprises qu'aux personnes physiques. C'est ainsi que fut introduite au 1<sup>er</sup> janvier 1975 la mesure sociale des 40 heures.

La crise économique déclenchée par le premier choc pétrolier fit reculer la croissance du PIB de + 8% en 1973 à - 6,8 en 1975. L'économie luxembourgeoise réussit à surmonter la crise économique sans toutefois atteindre immédiatement la croissance telle que réalisée entre 1960 et 1975 avant que le second choc pétrolier la fit chuter de nouveau pour devenir négatif de 0,6% en 1981. Sur l'ensemble de la période 1975-1984, la croissance s'élevait à 1,5%<sup>31</sup> en moyenne annuelle. Pendant la même période le taux de croissance dans l'UE-15 fut de 2 %.

### c. Les Vingt Splendides

Après la seconde crise pétrolière, le Luxembourg réussit entre 1980 et 2007, contrairement aux autres pays de l'UE-15, à vivre une période de splendide croissance économique de 5,3 % en moyenne annuelle (contre 2,3% en Europe des 15)<sup>32</sup>. Cette période fut appelée les Vingt Splendides. En 2012, le PIB par habitant du Grand-Duché était de 140% plus élevé que dans la l'UE-15. Jusqu'en 2008, la croissance économique ne tomba plus en-dessous de 1,5%.

Cette période splendide fut terminée en 2008 par l'émergence de la crise économique des États-Unis en Europe. Le Luxembourg fit face à deux années marquées par des récessions

---

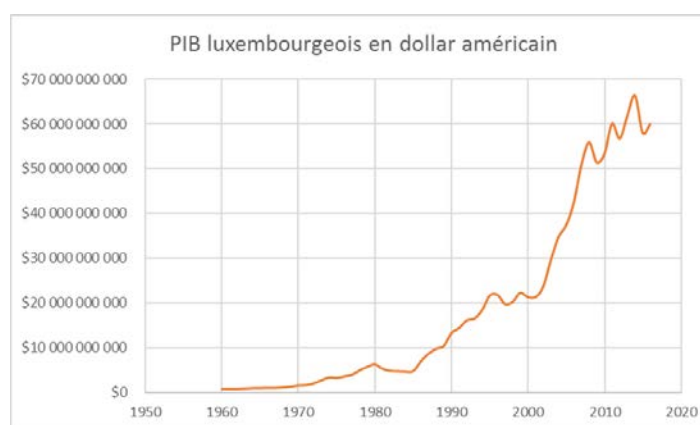
<sup>31</sup> Zahlen, P. (2012) : Le Luxembourg 1960-2010. L'évolution économique globale du Luxembourg sur la longue durée, Statec.

<sup>32</sup> Zahlen, P. (2012) : Le Luxembourg 1960-2010. L'évolution économique globale du Luxembourg sur la longue durée, Statec.

dans lesquelles l'économie recula par 4,9% au total. En 2010, la période de récession fut terminée et la croissance qui revint à 3,0%.

En résumé, l'économie luxembourgeoise connut une croissance de 3,8 % en moyenne annuelle par rapport à 2,7% pour l'UE-15 pendant les années 1960-2010.

#### d. Aujourd'hui



Source : Banque mondiale, GDP (current US\$), URL : <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>

Figure 4 : L'évolution du PIB luxembourgeois 1960- 2016

Le Luxembourg a réussi à tripler son PIB, exprimé en US-Dollar, entre 2000 et 2016. Toutefois, la croissance positive de l'économie ne reflète qu'une face de la monnaie. Il faut également considérer le pouvoir d'achat. La consommation privée par habitant circonscrit de manière plus précise le niveau de vie des ménages<sup>33</sup>. Cet indicateur était 45% au-dessus de la moyenne de l'UE-15 en fin des années 1980 et diminuait à 35% en 2011. Ceci ne veut pas dire que le niveau de vie des luxembourgeois n'a pas augmenté récemment, mais cette augmentation est proche de celle de l'UE-15.

À l'instar, le Gouvernement est déterminé à diversifier de nouveau l'économie du pays, pour réduire la dépendance du budget de l'État du secteur financier. Sont notamment visés les secteurs comme celui de la logistique, du ICT ou de la Biochimie. D'un autre côté il s'est obligé à atteindre des objectifs climatiques ambitieux, ce qui nécessite également des investissements ambitieux.

<sup>33</sup> Zahlen, P. (2012) : Le Luxembourg 1960-2010. L'évolution économique globale du Luxembourg sur la longue durée, Statec.

De nombreuses investissements dans différents secteurs de l'économie ont été annoncés récemment. L'investissement le plus récent en discussion a été celui d'un vaste centre de données de Google à Roost dont l'enjeu s'élève à un milliard d'euros<sup>34</sup>.

Un autre secteur en plein développement est celui de la logistique. Depuis l'année 2013, 163 millions d'euros<sup>35</sup> ont été investis pour achever une surface logistique d'environ 150.000m<sup>2</sup>.

D'autres entreprises ont exprimé leur volonté d'investir au Grand-Duché, comme Knauf Insulation, spécialiste dans l'isolation (100 millions d'euros et la création de 120 emplois)<sup>36</sup>, ou encore Kronospan (330 millions d'euros)<sup>37</sup>, DuPont de Nemours (implantation d'une deuxième ligne de production, 270 millions d'euros), Fage (la création d'une unité de production de yaourts, 100 millions d'euros), Euro-Composites (61 millions d'euros)<sup>38</sup>, etc.

Outre les investissements industriels, il y en a encore un nombre de projets immobiliers et d'infrastructure tels que ceux énumérés ci-dessous :

- À Luxembourg-Kirchberg : l'arrivée du tram fin 2017, l'ouverture du funiculaire, projet Porte de l'Europe (165 logements, 6 500 m<sup>2</sup> de commerce, 6 800 m<sup>2</sup> de bureaux), Hôtel Shelter, future siège social d'Arcelor-Mittal, bibliothèque nationale et 1 300 logements au total<sup>39</sup>,
- Le Ban de Gasperich ;
- Le Lycée de Clervaux et le lycée agricole à Gilsdorf ;
- Automotive-Campus à Roost ;

---

<sup>34</sup> LeFigaro (2017) : Le projet de Google au Luxembourg avance. URL : <http://www.lefigaro.fr/flash-eco/2017/09/05/97002-20170905FILWWW00148-le-projet-de-google-au-luxembourg-avance.php>, dernier appel le 06.09.2017

<sup>35</sup> Ministère de l'Économie (2017) : Étienne Schneider au premier coup de pelle du centre logistique de GN Logistics dans la Z.A.E. Krakelshaff. URL : <http://www.gouvernement.lu/6824046/24-schneider-krakelshaff>, dernier appel le 06.09.2017

<sup>36</sup> Vacon, M. (2017) : Knauf pourrait investir 100 millions à Sanem, l'Essentiel. URL: <http://www.lessentiel.lu/fr/economie/story/Knauf-pourrait-investir-100-millions-a-Sanem-30847099>, dernier appel le 06.09.2017

<sup>37</sup> Gaudron, J.-M. (2017) : Le Luxembourg, un excellent endroit pour investir, Paperjam. URL : <http://paperjam.lu/questions/le-luxembourg-un-excellent-endroit-pour-investir>, dernier appel le 06.09.2017.

<sup>38</sup> Hennebert, J.-M. (2017): Un nouvel investissement industriel à venir, Paperjam. URL : <http://paperjam.lu/news/un-nouvel-investissement-industriel-a-venir>, dernier appel le 06.09.2017.

<sup>39</sup> Chassaing, G. (2017) : Luxembourg : cap sur le logement au Kirchberg, le Quotidien. URL : <http://www.lequotidien.lu/a-la-une/luxembourg-cap-sur-le-logement-au-kirchberg/>, dernier appel 06.09.2017.

- Projet Royal-Hamilius ;
- Le port de Mertert,
- Parcs éoliens à Differdange et à Wintrange,
- Etc.

D'autres projets de bâtiment de l'Union européenne sont en cours de réalisation, comme la construction d'une troisième tour de la Cour de Justice ou la construction du futur bâtiment Jean-Monnet 2 pour la Commission européenne<sup>40</sup>.

Dans ce contexte, on ne peut pas éviter d'aborder le Brexit, c.à.d. la sortie de l'Angleterre de l'Union européenne. De nombreux instituts financiers et d'assurance vont implanter un siège au Grand-Duché, voire renforcer les départements y déjà présents. Par conséquent, le pays verra l'édification de multiples espaces consacrés à la location de bureaux et de locaux commerciaux.

À partir du début du XXe siècle le Luxembourg a connu de grands projets d'investissements, débuté avec le capital allemand, investit dans la sidérurgie, jusqu'au projet d'investissement le plus récent de Google. Il va de soi que le Luxembourg est sous construction.

Tous les investissements énumérés vont faire progresser le PIB et créer de nouveaux emplois. Il n'y a, à ce stade, aucun signe d'un ralentissement de l'économie luxembourgeoise, et, par conséquent, aucun signe de ralentissement de l'évolution du secteur de la construction. Vu le nombre important de projets de constructions présents et à venir, on ne peut que répéter l'importance du pays de présenter au niveau de la TVA une législation claire et précise, apte aux développements de l'économie.

Analysons ensuite et en bref, l'influence du développement de l'économie sur l'emploi.

## 2. L'évolution de l'emploi

La croissance du PIB est la raison qui est à la base du développement très positif du marché de l'emploi. Les milliers de postes créés ne peuvent toutefois pas être occupés par

---

<sup>40</sup> Damiani, C. (2016) : Kirchberg : Feu vert pour le Jean-Monnet 2, Le Quotidien. URL : <http://www.le-quotidien.lu/politique-et-societe/kirchberg-feu-vert-pour-le-jean-monnet-2/>, dernier appel 06.09.2017.



des résidents seuls du Luxembourg car le réservoir de la population active locale est largement insuffisant<sup>41</sup>. Par conséquent, le Luxembourg doit recourir à des travailleurs non-résidents ce qui implique que le nombre des frontaliers en provenance des pays limitrophes ainsi que le flux migratoire ont significativement augmenté et ne cessent d'augmenter.

L'emploi du Grand-Duché a augmenté de 133 000 personnes en 1960 pour en atteindre 370 000 en 2011, ce qui correspond à une croissance de 270 %. Pendant la même période l'UE-15 n'a connu qu'une croissance de son emploi de 35%. Même lors de la période de crise entre 2008 et 2011, le Luxembourg a réussi à augmenter l'emploi annuellement par 2,7%, contre -0,3% en Europe<sup>42</sup>. Au 1<sup>er</sup> janvier 2017, le Luxembourg comptait 399 968 personnes employées<sup>43</sup>.

Il est évident que cette croissance de l'emploi n'a pu être satisfaite que par des autochtones. À partir de 1985, le nombre des frontaliers non-résidents a considérablement augmenté et s'élève fin 2016 à 180 900 personnes (45% de l'emploi total), dont un peu plus de la moitié est originaire de France<sup>44</sup>. Par ailleurs, le Luxembourg compte 12 300 frontaliers résidents.

Bien sûr une telle évolution de l'emploi est un fardeau pesant lourd sur les infrastructures du pays et donc aussi sur le secteur de la construction. Les infrastructures routières et ferroviaire du pays sont lourdement accablées par le flux de la frontière du pays dans un sens ou l'autre de presque 200 000 frontaliers par jour qui se rendent à leur lieu de travail sans compter les nombreux touristes et camions qui font escale à l'intérieur du pays pour s'approvisionner d'essences. Toutes les infrastructures installées à ces besoins doivent être maintenues, les autoroutes et les rails de voies ferrées régulièrement agrandis et les routes au sein des petits villages luxembourgeois adaptées au flux journalier de voitures

---

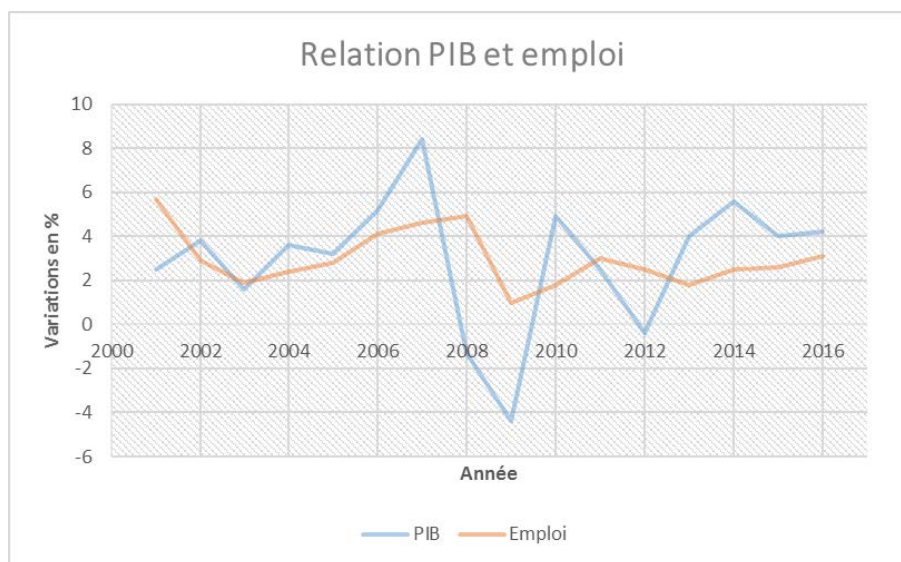
<sup>41</sup> Kieffer, R. (2011): L'impossible réforme du régime de pension au Luxembourg. URL : <http://www.cnap.lu/fileadmin/file/cnap/publications/L%27impossible%20r%C3%A9forme%20du%20r%C3%A9gime%20de%20pension%20au%20Luxembourg.pdf>, dernier appel le 29.11.2017

<sup>42</sup> Zahlen, P. (2012) : Le Luxembourg 1960-2010. L'évolution économique globale du Luxembourg sur la longue durée, Statec. Zahlen, P. (2012) : Le Luxembourg 1960-2010. L'évolution économique globale du Luxembourg sur la longue durée, Statec.

<sup>43</sup> STATEC (2017)

<sup>44</sup> Ministère du travail, de l'Emploi et de l'Économie sociale et solidaire (2017) : Rapport d'activité 2016, Luxembourg.

et de personnes. L'évolution récente est très bénéficiaire pour le secteur de la construction.



Source : STATEC

Figure 5: Corrélation PIB et emploi intérieur

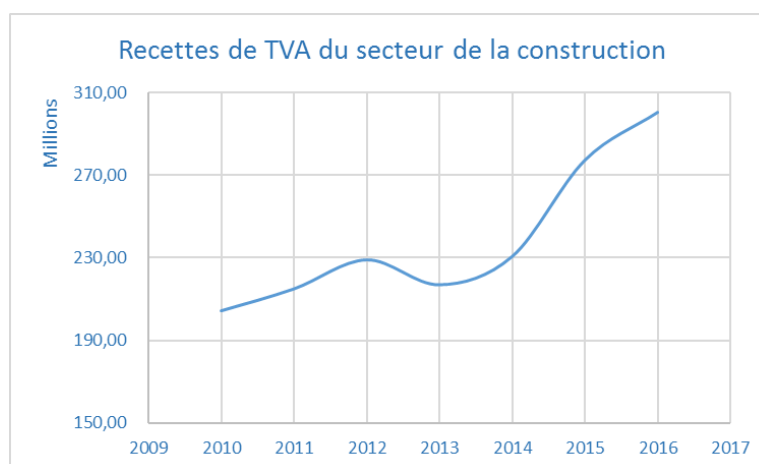
On constate une corrélation entre l'emploi et le PIB : une augmentation du PIB implique en principe une augmentation de l'emploi. Lorsque le PIB recule, la progression de l'emploi se ralentit.

Vu le nombre de projets d'investissements et les prévisions positives qui en résultent, le PIB et par conséquent l'emploi, vont progresser continuellement. La corrélation calculée s'élève toutefois à 0,25 ce qui correspond à une corrélation positive faible entre PIB et emploi (voir Figure 25, annexe 1). La corrélation entre PIB et emploi sur la période de 2001 à 2016 n'est pas très élevée mais est faiblement positive avec une valeur de 0,25. L'explication pour cette faible corrélation entre PIB et emploi a sa base notamment dans l'année 2009, dans laquelle le PIB a diminué de 4,4 % tandis que l'emploi a augmenté de 1%. Si dans l'année 2009, année de crise et donc une année exceptionnelle pour le Luxembourg, l'emploi avait connu la même progression que le PIB (-4,4%) la corrélation se serait élevée pour la même durée sur 0,54, ce qui correspond à une forte corrélation entre l'emploi et le PIB.

#### IV. Mise au point du secteur du logement

Durant la période de 2010 à 2016, à l'exception de l'année 2013, les recettes de TVA provenant du secteur de la construction ont continuellement progressé et se sont élevées en 2016 à 300.272.341 EUR<sup>45</sup>. Ceci représente une hausse de 95.896.682 EUR respectivement de 46,92% par rapport à l'année 2010. En considérant que le total des recettes de TVA en 2016 chiffre 3.587.026.909 EUR, les rentrés du secteur de la construction représentent 8,37 % du total de la TVA perçue par rapport à 7,63% en 2015 et 6,82% sur la période 2010 à 2014.

Il importe de relever dans ce cadre les pertes de la TVA sur le commerce électronique qui se sont élevées en 2015 à 522.021.640 EUR<sup>46</sup> et en 2016 sur 171.506.377 EUR<sup>47</sup>. Sans ces pertes de TVA, les rentrées du secteur de la construction représenteraient 6,94 % en 2015 et 7,22% en 2016 du total de la TVA perçue.



Source : Autoproduction

Figure 6: Évolution des recettes de TVA du secteur de la construction

Est présenté, par la suite, un secteur particulier de la construction, notamment le secteur du logement, c.à.d. la création de nouvelles habitations. La création de bâtiments destinés à l'habitation principale est une relation dite B2C, c.à.d. une relation entre un ou plusieurs constructeurs et le consommateur fiscal supportant le coût de la TVA.

<sup>45</sup> Direction de l'Administration de l'enregistrement et des domaines (2017) : Rapport d'activité 2016 et objectifs 2017, Luxembourg, 15.

<sup>46</sup> Direction de l'Administration de l'enregistrement et des domaines (2016) : Rapport d'activité 2015 et objectifs 2016, Luxembourg, 11.

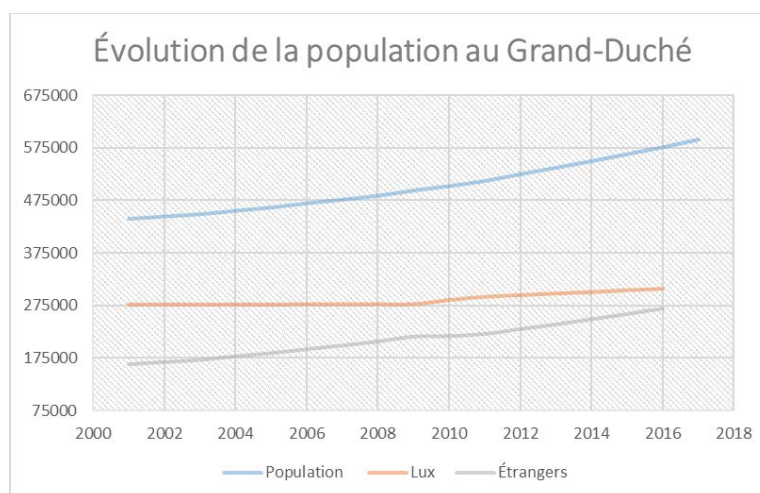
<sup>47</sup> Direction de l'Administration de l'enregistrement et des domaines (2017) : Rapport d'activité 2016 et objectifs 2017, Luxembourg, 14.

Toutefois, avant de présenter le secteur du logement, il est judicieux de présenter en bref la démographie du Luxembourg.

## 1. Incidences de l'évolution économique sur la population

Entre 2001 et 2017, la population du Luxembourg a augmenté de 151 167 à 590 667 habitants (+34,40%), causé par un grand flux migratoire.

Le flux migratoire est sans alternative pour le pays afin de préserver un niveau de vie élevé, notamment le flux migratoire de personnes hautement qualifiées est d'une importance croissante pour le pays. Le nombre des gens quittant le pays annuellement, déjà élevé avec 13 442 de personnes, est heureusement moins élevé que celui des gens étrangers qui le rejoignent pour y vivre et y exercer leurs professions (22 888 de personnes).



Source : STATEC. URL [http://www.statistiques.public.lu/stat/TableViewer/tableView.aspx?ReportId=12854&IF\\_Language=fr&MainTheme=2&FldrName=1](http://www.statistiques.public.lu/stat/TableViewer/tableView.aspx?ReportId=12854&IF_Language=fr&MainTheme=2&FldrName=1)

Figure 7: Évolution de la population au Grand-Duché entre 2001 et 2017

Le Luxembourg a connu plusieurs vagues d'immigrations qui sont proportionnellement supérieures à celles connues dans les pays voisins. Le solde migratoire au Grand-Duché s'élève en moyenne à 7,5 pour mille par an sur les cinquante dernières années par contre à 1,8 pour mille en France et en Belgique et 2,3 pour mille en Allemagne<sup>48</sup>. La part d'étrangers dans la population totale passe de 13%<sup>49</sup> en 1961 à 47,7% au 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>50</sup>. Le flux migratoire a longtemps été le miroir du développement de l'économie.

<sup>48</sup> Zahlen, P. (2012) : Le Luxembourg 1960-2010, 50 ans de migrations, STATEC, Luxembourg.

<sup>49</sup> Zahlen, P. (2012) : Le Luxembourg 1960-2010, 50 ans de migrations, STATEC, Luxembourg.

<sup>50</sup> STATEC (2017) : Communiqué de presse N° 15-2017

Lorsque celle-ci a connu des ralentissements, le flux migratoire en a fait de même. En temps de forte croissance, le flux migratoire a également augmenté. Toutefois, lors des années 2008-2011, le flux migratoire n'a pas diminué malgré la période de crise au cours de laquelle le Luxembourg a connu des années de récession. En 2011, le solde migratoire atteint vraisemblablement 21,6 pour mille.

Entre 1960 et 2011, le Grand-Duché a noté au total 545 000 arrivées et 370 000 départs<sup>51</sup> d'individus.

L'Eurostat stipule que la population luxembourgeoise va dépasser un million d'habitants en 2080 ce qui correspondrait à une augmentation de 85% par rapport à la population de l'année 2016. L'Union européenne, par contre verrait sa population stagner (+ 1,7%)<sup>52</sup>.

La stratégie envisagée par le Luxembourg, à savoir le changement d'une croissance quantitative vers une croissance qualitative, implique l'obligation du pays à attirer des personnes hautement qualifiées. Toutefois, en vue de ce faire, le niveau de vie au Luxembourg doit être élevé. En plus, les gens hautement qualifiés doivent être attirés par des salaires lucratifs, ce qui leur donne les moyens financiers pour s'installer définitivement par l'acquisition d'une résidence.

Un des objectifs principaux du gouvernement est celui de préparer le pays à la troisième révolution industrielle<sup>53</sup>, voire à un environnement en mutation permanente. De nombreux efforts doivent impérativement être pris dans les secteurs du TIC, de la logistique et de l'énergie pour atteindre ce but. Tous ces efforts, la création de logements et l'usage de nouvelles technologies vont certainement influencer le secteur de la construction, à moins qu'une crise économique majeure ou tout autre cas de force majeure ne les en empêchent.

## 2. Le logement en chiffres

La pression actuelle sur le marché de l'immobilier est due aussi bien à des facteurs socio-économiques que démographiques. Ainsi, grâce à sa situation géographique, sa stabilité politique et une économie en croissance, notre pays attire année par année des milliers de nouveaux acteurs sur le

---

<sup>51</sup> Zahlen, P. (2012) : Le Luxembourg 1960-2010, 50 ans de migrations, STATEC, Luxembourg.

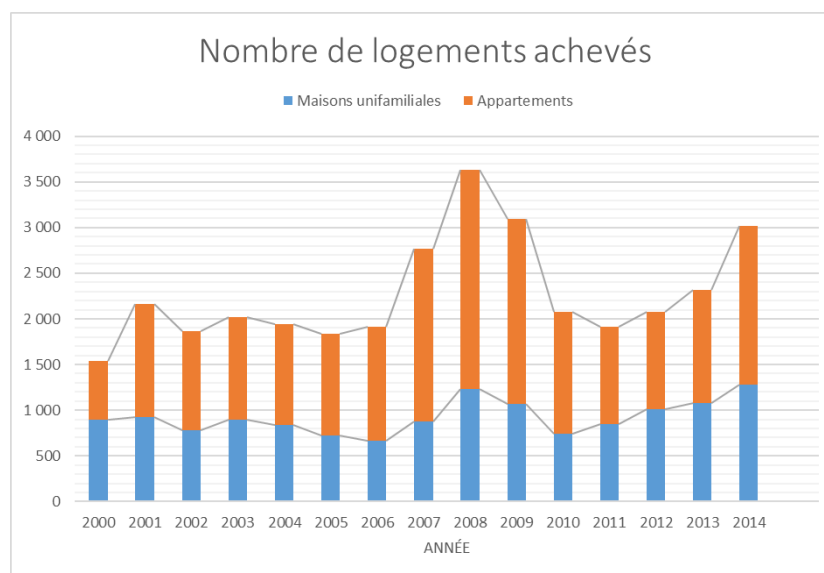
<sup>52</sup> STATEC (2017) : Communiqué de presse N° 9-2017

<sup>53</sup> Ministère de l'Économie (2017) : Luxembourg 2020. Plan national pour une croissance intelligente, durable e inclusive. Programme national de réforme du Grand-Duché de Luxembourg dans le cadre du semestre européen 2017. Luxembourg, 7.

marché de travail, dont la partie majeure souhaite se loger sur le territoire luxembourgeois. De plus, l'évolution des formes de cohabitation et de vie en famille, les taux d'intérêt historiquement bas ainsi que les conditions de crédit favorables font en sorte que la demande en logement ne cesse de croître.<sup>54</sup>

Un marché est constitué d'une part de vendeurs et d'autre part d'acheteurs qui déterminent l'offre respectivement la demande. L'accroissement de la demande se traduit par l'augmentation des prix en cas d'offre stagnante. Au Luxembourg il y a un fort décalage entre demande et offre. La demande est poussée par l'évolution de la population décrite ci-dessus et l'offre en correspond au nombre de logements qui sont disponibles sur le marché du logement.

L'évolution de la population se traduit par une augmentation de 34,40% pendant la période de 2001 à 2017 et elle ne cesse de croître. En moyenne, le nombre d'autorisations à bâtir s'élevait à 4.136 unités par année pour la période de 2001 à 2015<sup>55</sup> et le nombre de logements achevés entre 2000 et 2014 s'élève à 39.583 ce qui correspond à une moyenne à 2.639 unités par année<sup>56</sup>.



Source : STATEC

Figure 8: Nombre de logements achevés au Luxembourg entre 2000 et 2014

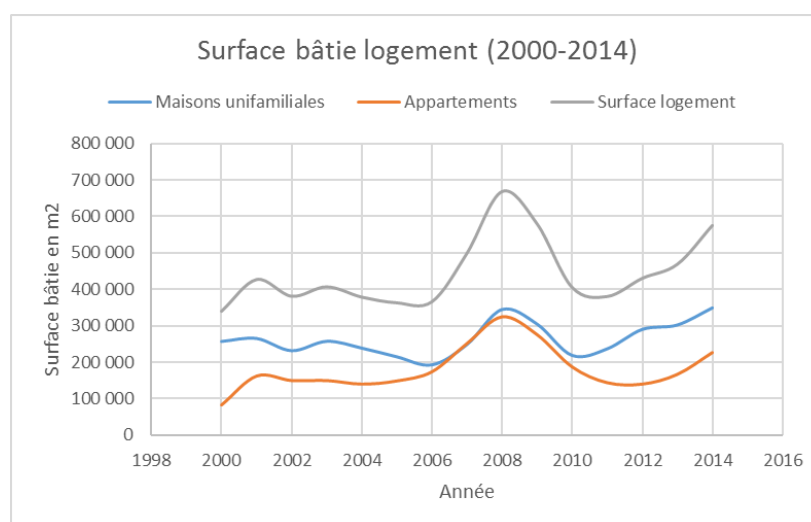
<sup>54</sup> Hansen, M (2017) : Rapport d'activités 2016, Ministère du logement, Luxembourg, 2.

<sup>55</sup> Ministère du logement (2017) : Rapport d'activités 2016, Ministère du logement, Luxembourg, 7.

<sup>56</sup> Institut national de la statistique et des études économiques (2017) : Nombre, volume bâti, surface disponible des bâtiments achevés par genre de bâtiment 1970 – 2014, URL : [http://www.statistiques.public.lu/stat/TableViewer/tableView.aspx?ReportId=13443&IF\\_Language=fr&MainTheme=4&Fldr-Name=4&RFPPath=35](http://www.statistiques.public.lu/stat/TableViewer/tableView.aspx?ReportId=13443&IF_Language=fr&MainTheme=4&Fldr-Name=4&RFPPath=35), dernier Appel le 29.11.2017.

Avec un pourcentage de 83,5% de l'ensemble des immeubles au Luxembourg en 2011, les maisons unifamiliales y représentent le type d'immeuble le plus répandu, tandis qu'elles n'hébergent que 62,6% de la population. Par contre, les immeubles collectifs ne représentant que 12,5% du parc immobilier au Luxembourg et n'hébergent que 32,7% de la population<sup>57</sup>. En 2015, le pays comptait déjà 140 172 bâtiments résidentiels et semi-résidentiels, dont 82,9 % représentaient des maisons unifamiliales. 17,8 % de tous les logements existants au Luxembourg ont été construits après 2000<sup>58</sup>. Le nombre d'habitants par ménage a légèrement augmenté pour passer de 2,41% à 2,47% en 2015. Les quelques immeubles à appartements (15 326) représentent 78 606 logements.

La surface bâtie lors de la création de maisons unifamiliales et appartements entre 2001 et 2014 s'élève à 6 673 506 m<sup>2</sup> ce qui correspond à une surface bâtie par an en moyenne de 445 000 m<sup>2</sup>.



Source : STATEC

Figure 9: Surface bâtie dans le logement entre 2000 et 2014

Il est intéressant de constater que 33,3% de tous les ménages sont des ménages isolés, c.à.d. de personnes vivant seules, 27,4% des habitants vivent dans des ménages à deux personnes et 15,9% dans des ménages à trois personnes. Par conséquent 76,6% des ménages n'occupent que trois personnes au maximum. En plus, le recensement de l'année

<sup>57</sup> Institut national de la statistique et des études économiques, Uni.lu (2013) : Recensement de la population 2011, premiers résultats N°8, Luxembourg, 1

<sup>58</sup> Peltier, F. (2015) : Regards sur le stock des bâtiments et logements, Statec, Luxembourg.

2011 a découvert que 9,4% des personnes recensées y habitaient depuis un an au maximum et que 34,1% des habitants y vivaient de moins de 5 ans.

Ces derniers chiffres démontrent le haut degré de mobilité géographique de la population due à la croissance démographique et à l'immigration<sup>59</sup>.

En 2016, les prix des logements ont augmenté de 6,0%, contre 5,4% en 2014 et 4,4% en 2014<sup>60</sup>. À l'exception des deux derniers trimestres de l'année 2016, les prix des logements en construction ont généralement connu une progression plus prononcée que ceux des logements existants. Il est à relever que la hausse des prix sur les logements à construire à partir de 2015 était supportée par la hausse du taux de la TVA de trois pour cent à dix-sept pour cent pour les logements qui ne sont pas destinés aux fins d'une habitation principale et personnelle. Les prix des appartements à construire destinés à une habitation personnelle ont augmenté de 7,4% entre le 4<sup>e</sup> trimestre 2014 et le 4<sup>e</sup> trimestre 2016 tandis que ceux pour les propriétaires investisseurs ont progressés de 18,9% pour la même période<sup>61</sup>.

#### Logements anciens et neufs

<u>Année</u>	<u>Moyenne annuelle de l'indice</u>	<u>Variation sur un an, en %</u>	<u>dont logements neufs</u>
2009	76,022	-1,15	2,5
2010	80,141	5,42	4,5
2011	83,087	3,68	1,5
2012	86,575	4,20	4,5
2013	90,894	4,99	7,7
2014	94,878	4,38	2,6
2015	100,000	5,40	8,2
2016	106,006	6,01	5,6

Source : STATEC, statistiques des prix de vente des logements 2009-2017

Figure 10: Évolution des prix de vente des logements 2009-2016

Même si le nombre total des transactions est resté quasi stable en 2016 avec une augmentation de 1%, il y a eu une hausse de 6% du nombre de transactions des appartements

<sup>59</sup> Institut national de la statistique et des études économiques, Uni.lu (2013) : Recensement de la population 2011, premiers résultats N°8, Luxembourg, 3.

<sup>60</sup> Institut national de la statistique et des études économiques (2017) : Le logement en chiffres, Numéro 26, Juin 2017, Luxembourg, 1.

<sup>61</sup> Institut national de la statistique et des études économiques (2017) : Le logement en chiffres, Numéro 6, Juin 2017, Luxembourg, 1.



existants et une baisse de 6,3% du nombre de transactions des appartements en construction<sup>62</sup>.

Le prix moyen d'une maison unifamiliale a atteint 623.315 EUR au 4<sup>e</sup> trimestre 2016 et un appartement en construction est en moyenne 26% plus cher qu'un appartement existant<sup>63</sup>.

Variation annuelle des prix des logements (en %)					
		T1 2016	T2 2016	T3 2016	T4 2016
<b>Ensemble des logements</b>		5	5,6	5,7	7,7
Logements existants		4,7	4,6	6,9	8,4
	<i>Appartements</i>	6,6	5	6,5	7,4
	<i>Maisons</i>	3,1	4,3	7,1	9,1
Logements en construction					
	<i>Appartements</i>	5,3	7,3	3,5	6,3

Source : Institut national de la statistique et des études économiques (2017) : *Le logement en chiffres*, Numéro 6, Juin 2017, Luxembourg, page 2

Figure 11: Variation annuelle des prix des logements

Dans le rapport sur le mécanisme d'alerte 2017, la Commission européenne a noté que l'évolution des variables de prix ou de coût signale une surchauffe potentielle, que notamment « les tensions sur les prix concernent principalement le secteur du logement, en combinaison avec un degré élevé d'endettement des ménages<sup>64</sup> ». En plus le rapport note que les

„...” prix des logements, qui atteignaient déjà des niveaux élevés, voient leur hausse s'accélérer, ce qui requiert une surveillance étroite. Plusieurs facteurs, tels que l'importance des flux migratoires nets, le dynamisme du marché du travail et la faiblesse des coûts de financement, entretiennent la demande de logements, alors que l'offre reste relativement limitée, comme en témoigne notamment la faible croissance des permis de construire.

## V. Résumé de la première partie

La première partie de cette thèse a servi à exposer l'évolution de l'économie luxembourgeoise, de l'emploi, de la population et du logement. Une forte progression de l'économie

<sup>62</sup> Institut national de la statistique et des études économiques (2017) : *Le logement en chiffres*, Numéro 6, Juin 2017, Luxembourg, 2.

<sup>63</sup> Institut national de la statistique et des études économiques (2017) : *Le logement en chiffres*, Numéro 6, Juin 2017, Luxembourg, 1 et 3.

<sup>64</sup> Commission européenne (2017) : *Rapport sur le mécanisme d'alerte 2017*, Bruxelles, 26.

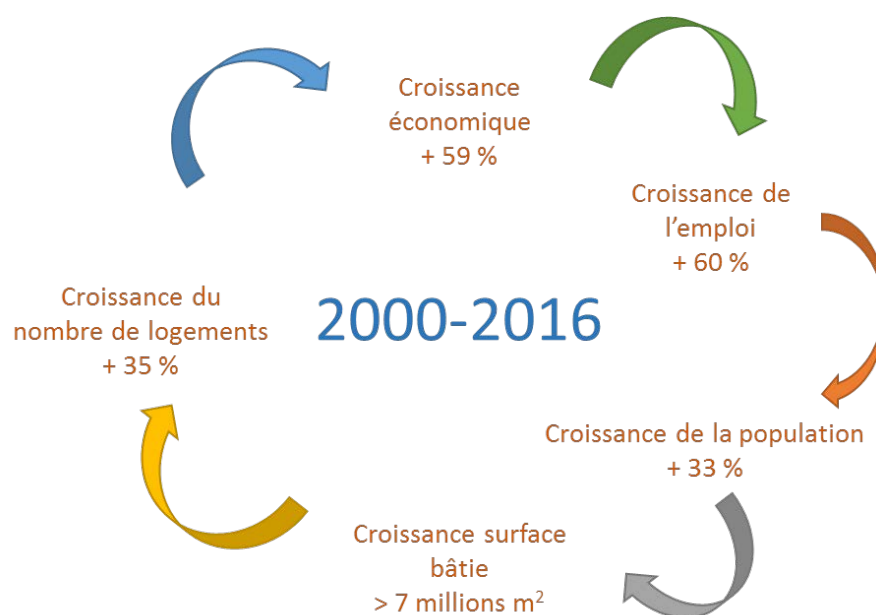
résulte actuellement d'une évolution positive de l'emploi ainsi que d'une forte progression de la population ce qui est dû nécessairement à une augmentation de la demande de logements et de toutes sortes d'infrastructures en général. Tous ces développements nécessitent des investissements, lesquels génèreront à nouveau une croissance du PIB.

L'économie luxembourgeoise est en mode de transition. Le but est la transition d'une croissance quantitative vers une croissance qualitative et de transformer l'économie de services en une économie d'informations et de partage. Cette transition nécessite des gens hautement qualifiés auxquels doit être offert un confort approprié leur permettant de s'installer durablement sur le territoire. Une propriété conforme à leurs besoins personnels est l'un des critères les plus recherchés par ces gens à pouvoir d'achat élevé.

Des projections prévoient que le Luxembourg va compter plus d'un million d'habitants en 2080. Si cela s'avère être vrai, la forte croissance du pays se verra maintenir et avec elle le flux migratoire, duquel le pays dépend fortement. Ces futurs habitants nécessitent des logements, des écoles, des centres de formation professionnelle, des routes, des bâtiments administratifs et autres infrastructures. Outre le développement de la population indigène, le nombre de frontaliers traversant chaque jour les frontières du Luxembourg va également croître. Des investissements importants du réseau routier et des transports publics en seront indubitablement la conséquence.

La première partie a servi à démontrer que, basé sur des projections faites par des institutions reconnues, le secteur de la construction sera en plein développement dans le futur. Il va de soi qu'il est important de présenter aux investisseurs une législation en matière de TVA appropriée et adaptée aux développements économiques. Une simplification administrative, résultant dans une réduction du temps employé pour certaines procédures administratives, a un effet positif tant pour les entrepreneurs que pour les agents publics des administrations publiques concernées. Il est souhaitable d'imposer un mécanisme établissant d'abord une simplification administrative et, par la suite, une procédure de contrôle et de recouvrement stricte et efficace pour l'État.

En bref, certaines évolutions du Luxembourg sont regroupées dans une seule figure :



Source : Autoproduction

Figure 12: Évolution du Luxembourg 2000-2016

Avant de commencer avec une analyse des dispositions légales actuellement en vigueur dans les pays voisins du Luxembourg et avant de proposer d'éventuels changements au niveau de la législation nationale, il y a lieu de présenter au lecteur les généralités de la TVA lui rendant possible une meilleure appréhension de la matière.

## VI. Généralités de la TVA

La TVA est d'abord un impôt indirect sur le chiffre d'affaires qui est perçu par l'État<sup>65</sup>.

Il s'agit d'un impôt sur la consommation finale des biens et des services et il est indirectement prélevé par l'intermédiaire des opérateurs économiques fournissant les biens et les services. Ces opérateurs collectent la TVA pour compte de l'État. Les opérations entre eux sont, en principe, neutres de la TVA, qui ne représente pas une charge fiscale pour les opérateurs. La taxe est entièrement supportée par les consommateurs.

<sup>65</sup> Article 1 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

## 1. Champ d'application

Une opération est dite se situer dans le « champ d'application territoriale luxembourgeoise de la TVA » du moment que la TVA luxembourgeoise y est applicable. Une opération à laquelle la TVA luxembourgeoise n'est pas applicable est dite « hors champ d'application de la TVA luxembourgeoise ». Une opération se situant dans le champ d'application territoriale luxembourgeoise de la TVA est ou bien taxée ou bien exonérée de la taxe.

Sont soumises à cet impôt indirect et donc dans le champ d'application de la TVA<sup>66</sup> :

- les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise,
- les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise ou par une personne morale non assujetti ainsi que ;
- les acquisitions intracommunautaires de moyens de transports neufs effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise ou par une personne morale non assujettie ou par toute autre personne non assujettie ;
- les importations de biens en provenance de pays tiers

Ces opérations sont soumises à la TVA luxembourgeoise.

En résumé, pour qu'une opération rentre dans le champ d'application, les 5 conditions suivantes doivent être remplies simultanément :

1. il doit d'agir d'une livraison de biens ou d'une prestation de services ;
2. l'opération doit se faire à titre onéreux et non pas à titre gratuit ;
3. l'opération doit avoir lieu à l'intérieur du pays ;
4. l'opération doit être effectuée par un assujetti ;
5. il faut que l'opération soit effectuée dans le cadre de l'entreprise de l'assujetti, ce qui élimine les opérations relevant de sa sphère privée du champ d'application de la taxe.

---

<sup>66</sup> Article 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

## 2. Livraison de biens et prestation de services

Est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. En matière de TVA, la notion de livraison d'un bien est donc basée sur des faits économiques et non pas sur des notions juridiques relatives au transfert du droit de propriété d'un bien<sup>67</sup>.

Ce pouvoir peut être transféré soit par le fournisseur soit par une tierce personne agissant pour compte de ce fournisseur. De plus, il peut être transféré soit à l'acquéreur du bien soit à un tiers agissant pour compte de cet acquéreur<sup>68</sup>. Le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire ne doit donc pas nécessairement se faire entre le fournisseur et son client, mais il peut se faire par des personnes interposées.

La règle générale prévoit que la livraison d'un bien a lieu au moment où s'opère le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire<sup>69</sup>.

Tandis que le transfert de disposer d'un bien comme un propriétaire s'opère normalement en vertu d'un contrat, ou d'une convention entre parties (facture par exemple), ce n'est pas cette convention juridique qui déclenche l'application de la TVA, mais l'exécution de cette convention.

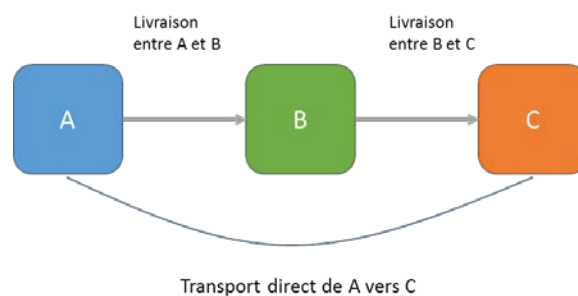
L'article 10 de la loi modifiée du 12 février 1979, concernant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) établit une règle spéciale concernant la livraison de biens en cas de vente par filière. Lorsque plusieurs fournisseurs concluent des contrats entraînant pour chacun d'eux l'obligation de livrer le même bien et que ledit bien est remis ou envoyé directement par le premier fournisseur au dernier acquéreur, le bien est censé être livré dans la filière par chacun de ces fournisseurs.

---

<sup>67</sup> Article 9, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>68</sup> Article 9, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>69</sup> Article 9, §3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.



Source : Autoproduction

Figure 13: Vente par filière

A défaut de cette disposition, il n'y aura qu'une seule livraison, étant donné que le pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire est directement transféré du fournisseur au dernier acquéreur.

L'intermédiaire qui agit en son propre nom pour le compte d'un commettant est dite opaque et il est considéré comme « [...] un acheteur-revendeur taxable sur le montant total de la transaction. <sup>70</sup>» L'intermédiaire opaque est considéré comme ayant personnellement acquis et livré le bien ou le service. C'est pourquoi le taux de TVA applicable à ces transactions est toujours celui des biens livrés ou des services fournis.

Après avoir examiné la définition d'une livraison d'un bien, il importe de procéder à l'exposition de la prestation d'un service. Constitue une prestation de service toute opération qui ne constitue ni une livraison ni une acquisition intracommunautaire ni une importation d'un bien<sup>71</sup>.

Est également considérée comme une prestation de service, la cession d'un bien incorporel, l'obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation et en l'exécution d'un service en vertu de la loi ou en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom<sup>72</sup>.

L'intervention d'un commissionnaire, agissant en son propre nom mais pour le compte d'autrui, dans l'exécution d'un service, constitue une prestation de service et le service est réputé avoir été rendu par le prestataire effectif au commissionnaire et par ce dernier au preneur. Par conséquent, il y a deux prestations de services différentes, dont chacune

<sup>70</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O. Editions Francis Lefebvre, 28.

<sup>71</sup> Article 15 de la loi modifiée du 12 février 1979, concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>72</sup> Article 15 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

est passible de la TVA<sup>73</sup>. Ces intermédiaires sont dites transparents et la base d'imposition de leur intervention est constituée des sommes perçues en contrepartie de la prestation d'entremise.

### 3. Acquisition intracommunautaire de biens

Dans l'optique de créer un marché unique, les États membres ont réussi à créer d'abord un espace unique, dans lequel les notions d'importation et d'exportation ont été remplacées par celles des acquisitions intracommunautaires de biens (AIC) et de livraisons intracommunautaires de biens.

Par acquisition intracommunautaire d'un bien il faut entendre l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, soit par le fournisseur du bien ou une tierce personne agissant pour compte de ce fournisseur, soit par l'acquéreur du bien ou par une tierce personne agissant pour compte de cet acquéreur, vers un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport du bien, lorsque le fournisseur est un assujetti qui agit dans le cadre de son entreprise et qui ne bénéficie pas du régime de franchise des petites entreprises<sup>74</sup>. La franchise est applicable aux assujettis dont le chiffre d'affaires au cours d'une année fiscale ne dépasse pas 30.000 Euros. Les assujettis franchisés sont déchargés de facturer et d'encaisser de la TVA au profit du Trésor public<sup>75</sup>.

Pour qu'une acquisition intracommunautaire soit réalisée, il faut que la double condition suivante soit remplie :

- Transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire au profit de l'acquéreur,
- Expédition ou transport du bien à partir d'un autre État membre de l'Union européenne vers le Grand-Duché.

Il est donc sans pertinence que l'expédition ou le transport soit pris en charge par le fournisseur ou l'acquéreur.

Les AIC sont toujours taxées dans l'État membre de destination.

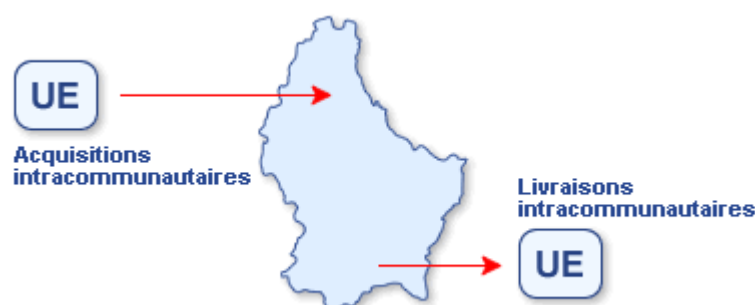
---

<sup>73</sup> Article 15, §3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>74</sup> Article 18, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>75</sup> Article 57, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Par dérogation à ce qui précède, les assujettis franchisés, forfaitaires et exonérés ainsi que les personnes morales non assujetties ne sont pas obligés de soumettre les AIC, autres que les moyens de transport neufs et autres que les produits soumis à accises (produits énergétiques, les tabacs manufacturés, l'alcool et les boissons alcooliques), à la TVA luxembourgeoise lorsque le montant ne dépasse pas 10 000 € par an. En dessus de ce seuil, les assujettis ont la faculté d'opter pour soumettre toutes les AIC à la TVA dans l'État membre de destination du transport mais elles n'en y sont pas soumises d'office. Cette option doit obligatoirement couvrir deux années civiles<sup>76</sup>.



Source : [http://www.aed.public.lu/tva/livraison/acquisitions\\_intra.html](http://www.aed.public.lu/tva/livraison/acquisitions_intra.html)

Figure 14: Acquisition intracommunautaire contre livraison intracommunautaire

#### 4. Assujetti

Un assujetti est quiconque, qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale, qui accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité, c.à.d. des opérations effectuées avec et sans l'esprit de bénéfice, et quel qu'en soit le lieu<sup>77</sup>.

Une personne n'est en matière de TVA indépendante que s'il n'existe pas un lien de subordination et de dépendance salarié-employeur. Sont donc visés les salariés et les autres personnes liées par un contrat de travail, les travailleurs à domicile, dont les gains sont considérés comme des salaires, les présidents d'établissements publics, fonctionnaires et assimilés ainsi que

<sup>76</sup> Article 18, § 2, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>77</sup> Article 4, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.



„...” les dirigeants de sociétés personnes physiques dont les rémunérations sont soumises au régime des traitements et salaires „...”<sup>78</sup>.

Outre l'indépendance, elle doit exercer une activité à titre habituel, c.à.d. de manière répétée. Sont donc en principe exclus, les personnes effectuant des opérations à titre occasionnel.

Il est intéressant à noter que ni les buts ni les résultats poursuivis des opérations effectuées ne sont pertinents pour la détermination de la qualité d'assujetti. Tant qu'une opération tend à la réalisation de recettes, celle-ci peut conférer la qualité d'assujetti même si elle ne s'exerce pas dans un but lucratif. Il n'existe donc pas une obligation pour l'administration fiscale, de procéder à des enquêtes en vue de déterminer l'intention de l'assujetti en cause.

Par ailleurs, le lieu de l'activité poursuivie est sans importance. Une entreprise étrangère qui réalise à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque et ceci à exclusivement l'étranger, est également à considérer comme assujetti du point de vue de la loi TVA luxembourgeoise.

En outre, il y a encore trois catégories particulières d'assujettis<sup>79</sup>, à savoir

- l'assujetti exonéré qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées dans l'État membre sur le territoire duquel ces opérations sont réputées avoir lieu et qui n'ouvrent pas droit à déduction;
- l'assujetti franchisé soumis au régime de la franchise de 30 000 euros des petites entreprises<sup>80</sup> qui ne peuvent pas récupérer la TVA grevant leurs achats de biens et de services et
- l'assujetti forfaitaire soumis au régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture<sup>81</sup>.

Par personne morale non assujettie on vise celle effectuant des opérations ne rentrant pas dans le champ d'application de la TVA<sup>82</sup>. Cette catégorie d'assujetti vise aussi bien les

---

<sup>78</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O. Editions Francis Lefebvre, 17.

<sup>79</sup> Article 4, §2, alinéa 2, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

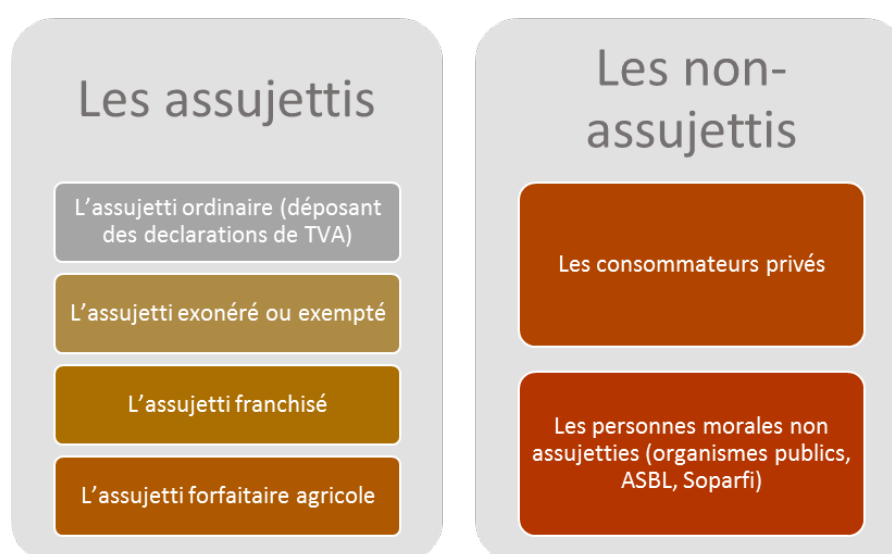
<sup>80</sup> Article 57, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>81</sup> Article 58 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>82</sup> Article 4, §2, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

personnes morales de droit public (État, communes, établissements publics) que les personnes morales de droit privé (associations sans but lucratifs, établissement d'utilité publique).

Pour les assujettis exonérés et franchisés ainsi que pour les personnes morales non assujetties la TVA leur facturée pour les biens et les services acquis constitue, du fait qu'ils ne disposent pas un droit à déduction, une charge fiscale. Pour eux la TVA est un élément du prix de revient.



Source : Autoproduction

Figure 15: Les assujetties et les non-assujettis

## 5. Activité économique et entreprise

L'activité économique poursuivie par un assujetti se définit par toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence<sup>83</sup>.

Par entreprise on entend l'ensemble des activités économiques exercées<sup>84</sup>, qu'elles soient exercées à titre principal ou à titre accessoire. Il est inopérant que l'activité accessoire ait ou non un lien direct avec l'activité principale. Un assujetti ne peut donc avoir qu'une

<sup>83</sup> Article 5 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>84</sup> Article 6 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

seule entreprise. Par conséquent, les opérations réalisées à l'intérieur d'une même entreprise, par exemple entre la maison mère et sa succursale, constituent des opérations internes qui ne tombent pas dans le champ d'application de la TVA.

## 6. Territorialité d'une opération soumise à la TVA

La territorialité détermine la localisation des opérations. Du moment que le lieu d'une livraison de biens ou d'une prestation de services se situe au Grand-Duché, ladite opération rentre dans le champ d'application territoriale de la TVA luxembourgeoise<sup>85</sup>, et elle est ou bien taxée ou bien exonérée. D'autre part, si le lieu se situe dans un autre pays, la livraison concernée est en dehors du champ d'application de la TVA luxembourgeoise.

Les articles 14 et 17 de la loi TVA fixent les règles déterminant le lieu d'une livraison de bien respectivement d'une prestation de services. Voici, pour

- les prestations de services se rattachant un bien immeuble, le lieu est réputé se situer à l'endroit où l'immeuble se situe,
- les livraisons de biens qui font l'objet d'une installation ou d'un montage, le lieu est réputé se situer à l'endroit où est faite l'installation ou le montage.

Le lieu d'une AIC de biens meubles corporels est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur<sup>86</sup>. Si le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport est le Luxembourg, le destinataire doit soumettre cette AIC à la TVA luxembourgeoise<sup>87</sup>. Par exception, lorsque les biens ne sont pas expédiés ou transportés au Luxembourg, le lieu de cette opération est toujours réputé se situer à l'intérieur du pays lorsque l'acquéreur a communiqué au fournisseur son numéro d'identification à la TVA au Luxembourg et s'il n'est pas établi que l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'État membre de destination des biens. Cette mesure de sécurité, dite filet de sécurité, est due à l'abolition des contrôles aux frontières fiscales, comme le lieu d'arrivée ne peut plus être déterminé d'une façon tout à fait sûre<sup>88</sup>.

---

<sup>85</sup> Article 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>86</sup> Article 18ter, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>87</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O., Editions Francis Lefebvre, 34.

<sup>88</sup> Article 18ter, §2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

## 7. Détermination du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe

Le fait générateur est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. L'exigibilité de la taxe est le droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté<sup>89</sup>.

Lorsqu'il n'y a pas une obligation d'émettre une facture (en cas d'une relation entre un assujetti est une personne non assujettie, à l'exception des ventes à distance), la TVA devient exigible au moment du fait générateur de la taxe, c.à.d. au moment de la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services<sup>90</sup>.

Le fait générateur peut cependant intervenir à un moment autre que celui fixé pour l'exigibilité de la taxe et à un moment autre que celui fixé pour l'échéance de la taxe.

Par exception, lorsqu'il y a obligation d'émettre une facture, la TVA devient exigible au moment de l'émission de cette facture si la facture est émise au plus tard le 15<sup>e</sup> jour du mois qui suit l'opération sur laquelle porte la facture. Si la facture n'est pas émise dans ce délai, la TVA devient exigible au moment de l'expiration de ce délai<sup>91</sup>.

Toutefois, pour les prestations de services transfrontalières entre assujettis identifiés à la TVA, cette disposition n'est pas applicable et la TVA devient exigible, dans le chef du preneur, au moment de la réalisation de la prestation de services<sup>92</sup>.

Une autre dérogation au principe de l'exigibilité est celle portant sur les acomptes. En cas de versements d'acomptes à l'intérieur du pays, avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la TVA devient exigible, non pas au moment de la réalisation de l'opération mais au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé<sup>93</sup>.

Pour les prestations de services et pour les livraisons de biens qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, à l'exception de la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, le fait générateur intervient au

---

<sup>89</sup> Article 20 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>90</sup> Article 21 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>91</sup> Article 24, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>92</sup> Article 24, §2, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>93</sup> Article 23 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent<sup>94</sup>.

Toutefois, le fait générateur des livraisons respectivement des transferts intracommunautaires de biens à caractère continue intervient à la fin de chaque mois civil. Par transfert intracommunautaire de biens il faut entendre l'acheminement, dans un autre État membre, de biens qui demeurent affectés à l'entreprise du transférant et qui ne sont pas destinés à être réintroduites au Luxembourg<sup>95</sup>. Sont à considérer comme transferts de biens les biens d'investissement ainsi que les marchandises stockées dans un autre État membre.

Pour les prestations de services intracommunautaires, pour lesquelles le preneur devient redevable de la taxe, qui ont lieu de manière continue sur une période supérieure à une année civile et qui ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période, le fait générateur intervient à l'expiration de chaque année civile, jusqu'à ce qu'il soit mis fin à la prestation de service<sup>96</sup>.

## 8. Base d'imposition et rémunération

Après avoir déterminé le moment où le fait générateur intervient et la taxe devient exigible pour les livraisons de biens et les prestations de services, il y a lieu de déterminer la base d'imposition pour ces opérations qui constitue l'assiette de la taxe, c'est-à-dire le montant qui sert de base au calcul de la TVA. La base d'imposition est constituée<sup>97</sup> :

- a) pour les livraisons de biens et les prestations de services, autres que le transfert intracommunautaire<sup>98</sup>, le prélèvement privé<sup>99</sup> et l'utilisation privée<sup>100</sup> et l'affectation de biens produits par l'entreprise aux besoins de celle-ci par la rémunération de la livraison de biens ou de la prestation de services;
- b) pour le transfert intracommunautaire et le prélèvement privé, ainsi que pour l'affectation de biens produits par l'entreprise aux besoins de celle-ci, par le prix d'achat des biens ou de biens similaires, ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de

---

<sup>94</sup> Article 22, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>95</sup> Article 12, point g), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>96</sup> Article 22, §2, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>97</sup> Article 28, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>98</sup> Article 12, lettre g), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>99</sup> Article 13 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>100</sup> Article 16 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations. Ces opérations, réalisées par un assujetti pour lui-même, ne donnent pas lieu à un paiement ou à une rémunération proprement dit ;

- c) pour les utilisations privées par le montant des dépenses engagées pour l'exécution de la prestation de services;
- d) pour les acquisitions intracommunautaires de biens, autres que les acquisitions intracommunautaires de biens de son entreprise, à l'occasion d'un transfert entre États membres, par les mêmes éléments que ceux retenus pour déterminer la base d'imposition de la livraison de ces mêmes biens à l'intérieur du pays;
- e) pour les acquisitions intracommunautaires résultant d'un transfert entre États membres de biens propres, par le prix d'achat desdits biens ou de biens similaires, ou par le prix de revient de ces biens.

Par rémunération, il faut entendre la contrepartie à verser par le preneur du bien ou du service ou une tierce personne au fournisseur ou à une tierce personne, quels que soient d'ailleurs la nature et le mode de facturation ou de paiement de cette contrepartie<sup>101</sup>. Elle ne comprend donc pas seulement le paiement du prix au sens strict, mais également tout ce qui est à verser en contrepartie du bien livré ou du service rendu<sup>102</sup>.

Font partie de cette contrepartie :

- a) les impôts, droits, prélèvements et taxes à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée;
- b) les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance;
- c) les charges de toute nature imposées par le fournisseur au preneur du bien ou du service. La Cour de justice de l'Union européenne (C.J.U.E.) a statué que la livraison d'une prime en nature constituant la contrepartie de la présentation d'un nouveau client comprend, outre le prix d'achat de cette prime, également les frais

---

<sup>101</sup> Article 29, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>102</sup> Tussiot, C. (2015) : Les bases d'imposition à la TVA ou l'art de composer une bonne assiette. In Collégiales du droit. TVA-Taxer, Déduire, Exonérer et Punir. État des savoirs, Enjeux et Perspectives. Bertrange : Legistech S.à.r.l., 87-130.

d'expédition, si ceux-ci sont pris en charge par celui qui livre la prime. En l'espèce, l'expédition des primes en nature constitue une opération accessoire à cette livraison<sup>103</sup>.

- d) les subventions publiques directement liées à la livraison de biens ou à la prestation de services et allouées à titre de rémunération complémentaire. Les subventions d'investissement ne constituent pas une rémunération d'une opération imposable.

Il résulte de ce qui précède que le paiement peut être effectué par une tierce personne à une autre tierce personne, sous condition qu'il existe un lien direct entre le montant payé et la livraison de bien et la prestation de service.

## 9. Déductibilité de la TVA

La déduction de la TVA est au cœur du système de la TVA, car elle permet de respecter le principe de la neutralité de la TVA<sup>104</sup>. Le système de la TVA prévoit l'imposition des opérations effectuées par les assujettis à chaque stade de la production et de la distribution, c.à.d. que chaque opérateur supporte en principe un coût de TVA sur les biens et les services qu'il acquiert. Pour rendre la TVA neutre dans leur chef, il leur faut attribuer un droit à la déduction de la TVA. En final, la TVA est supportée par le consommateur final, qui n'est pas assujetti à la TVA<sup>105</sup>. En particulier, selon la C.J.E.U. :

Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que ces dernières soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA.<sup>106</sup>

En principe, pour que la taxe en amont soit déductible, il faut l'existence d'un lien direct et immédiat avec les opérations imposables ouvrant droit à déduction<sup>107</sup>. La TVA qui

<sup>103</sup> Cour de justice de l'Union européenne (2001) : Affaire C-380/99 Bertelsmann du 3 juillet 2001.

<sup>104</sup> Grençon, L., Schaefer, D. (2015) : Assujettis mixtes – Déduire ou ne pas déduire ? Telle est la question. In Collégiales du droit. TVA-Taxer, Déduire, Exonérer et Punir. État des savoirs, Enjeux et Perspectives. Bertrange : Legistech S.à.r.l., 305-326.

<sup>105</sup> Administration de l'enregistrement et des domaines (2015) : Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au Grand-Duché, 3.

<sup>106</sup> Cour de justice de l'Union européenne (2005) : Affaire C-536/03 António Jorge Lda contre Fazenda Pública du 26 mai 2005.

<sup>107</sup> Cour de justice de l'Union européenne (1995) : Affaire C-4/94 (BLP) du 6 avril 1995.

grève des dépenses qui sont en relation avec des activités en dehors du champ d'application de la TVA ou qui sont exonérées en vertu de l'article 44 de LTVA n'est pas déductible<sup>108</sup>.

La taxe à verser à l'État, calculée à chaque stade de commercialisation, s'obtient par la différence entre la TVA calculée sur la valeur totale du bien ou du service vendu, dite taxe en aval, et la TVA grevant son input, dite TVA en amont. Sous input il faut entendre, outre les biens et les services acquis auprès des fournisseurs, les affectations aux besoins de son entreprise, de biens extraits, produits, construits, assemblés ou transformés par l'assujetti dans le cadre de son entreprise.

Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible, c.à.d. au moment où le Trésor public a le droit de faire valoir, auprès du redevable, le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté<sup>109</sup>.

Par exception, pour les assujettis qui ont opté pour le régime d'imposition d'après les recettes, où la taxe devient exigible au moment de l'encaissement de la rémunération totale ou partielle, le droit à déduction est reporté, jusqu'à ce que la taxe sur les biens ou services qui leur sont fournis ait été payée au fournisseur de biens ou au prestataire de services<sup>110</sup>.

En plus, la déduction est opérée globalement par imputation du montant de la taxe déductible sur le montant de la taxe, qui en raison de ses opérations imposables est due par l'assujetti<sup>111</sup>. En pratique, cette imputation se fait par le biais de déclarations de TVA déposées par l'assujetti.

Le principe de la neutralité fiscale de la TVA exige que la déduction soit accordée si les exigences de fonds sont satisfaites<sup>112</sup>, nonobstant de la réalisation de toutes obligations formelles. Une fois que les conditions de faits sont satisfaites par l'assujetti, l'administration fiscale ne peut en demander des documents supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit. Un document justificatif est la facture émise

---

<sup>108</sup> Article 48, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>109</sup> Article 48, § 2, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>110</sup> Article 167bis de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>111</sup> Article 48, §4 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>112</sup> Cour de justice de l'Union européenne (2008= : Affaire C-95/07 Ecotrade du 8 mai 2008.



conformément aux dispositions du droit commun par l'assujetti et pour les importations de biens, certains documents douaniers sont également requis.

Se finit par ici le chapitre sur les généralités en matière de TVA. Suit maintenant une analyse des dispositions concernant le secteur de la construction au Luxembourg.

## VII. La TVA et le secteur de la construction

Le secteur de la construction est un secteur sensible à qui s'appliquent non seulement la TVA mais encore d'autres taxes comme le droit de transcription et le droit d'enregistrement. Cependant, un cumul de la TVA avec ces droits perçus lors de la mutation d'un bien immeuble n'est pas possible. Les immeubles et parties d'immeubles bâtis sont en principe soumis au droit d'enregistrement et par conséquent exempts de la TVA. Les immeubles non bâtis ainsi que les parties d'immeubles non bâties sont soumises à la TVA, soit au taux super-réduit de trois pourcent de TVA, soit au taux normal de TVA qui s'élève actuellement à 17%<sup>113</sup>.

### 1. Dispositions particulières pour le logement au Luxembourg

La notion de construction est très générale. Afin de faciliter la familiarisation avec la matière spécifique, commençons d'abord avec le secteur du logement par qui sont concernés tous les particuliers. Les logements sont majoritairement construits pour les besoins des particuliers. En l'espèce, il y a une relation business to consumer, B2C, entre le consommateur final et ses fournisseurs, qui génère des recettes de TVA pour l'État. Par consommateur final, il faut entendre

„...” la personne qui détient un droit réel (propriété, usufruit, etc.) ou un droit de jouissance (tel le locataire) sur l'immeuble d'habitation et qui utilise cet immeuble pour totalité ou pour partie comme logement privé, sans faire d'un tel logement une exploitation spécifique ou le prolongement d'une activité professionnelle<sup>114</sup>.

Les travaux de construction et de rénovation jouent un rôle important dans ce contexte. Par logement, on entend

---

<sup>113</sup> Article 40, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>114</sup> Circulaire 86/006 (1986) : Circulaire n°6 dd. 22.08.1986, Taux réduit dans le secteur immobilier à dater du 1er août 1986, Belgique, point 72

„...” tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'une jouissance privative, y compris les parties communes qui en sont les accessoires ainsi que les droits réels se rapportant à cet immeuble.<sup>115</sup>

Au sens de la TVA, un logement peut être soit construit, soit rénové.

#### a. Travaux de création au Luxembourg

Les travaux de création sont des travaux de construction se rattachant à un bien immeuble. L'expression de création d'un logement englobe la construction d'un logement, y compris celle d'un garage ou d'un emplacement, sous réserve que ceux-ci constituent une unité avec le logement servant d'habitation principale<sup>116</sup>. Y sont également compris les travaux de construction exécutés en totalité ou en partie par le propriétaire lui-même ou à l'aide de différents corps de métier, la transformation de logement d'un immeuble ou partie d'immeuble existant affecté auparavant à d'autres fins et finalement, l'agrandissement d'un logement existant ainsi que la transformation d'un logement existant en plusieurs nouveaux logements.

Les opérations réalisées jusqu'au niveau du gros œuvre fermé avec stade de finition incluant le revêtement des sols, plafonds et murs, ainsi que son raccordement aux infrastructures publiques (canalisation, eau, électricité, gaz, communication, chauffage urbain et voirie) sont visées par cette délimitation.

#### b. Travaux de rénovation au Luxembourg

Les travaux de rénovation constituent également des travaux de construction se rattachant à un bien immeuble. Par travaux de rénovation, il faut entendre les travaux substantiels d'amélioration réalisés consécutivement à l'acquisition d'un logement et qui sont achevés dans un délai de cinq ans à partir de cette acquisition (que ce soit une acquisition à titre onéreux ou à titre gratuit suite à une succession ou donation). Peuvent également profiter du taux super-réduit de TVA, les travaux substantiels d'amélioration d'un logement dont

---

<sup>115</sup> Article 2 du règlement grand-ducal du 7 mars 1980 déterminant les limites et les conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations immobilières, modifié par l'article 47 du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> août 2001, et par le chapitre 8 du règlement grand-ducal du 29 mars 2013.

<sup>116</sup> Article 5 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 concernant l'application de la TVA à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives.

la construction date de vingt ans au moins au début desdits travaux. Les travaux doivent être achevés dans un délai de deux ans à partir de leur commencement.

Contrairement aux travaux de création, qui constituent des livraisons de biens, les travaux de rénovation constituent des prestations de services.

### c. Taux de TVA applicables au Luxembourg

Sont exonérées de la TVA les livraisons de biens immeubles existants ainsi que les cessions de droits réels immobiliers. Cette exonération n'est pas applicable aux livraisons résultant d'un contrat de vente d'immeubles à construire, dans la mesure où elles portent sur des constructions non encore existantes au moment de la conclusion du contrat, ni à celles résultant d'un contrat de louage ou d'industrie<sup>117</sup>.

Afin de promouvoir la construction de logements, l'État soumet au taux super-réduit de 3%<sup>118</sup> les travaux de création et de rénovation d'un logement, à condition que le logement serve d'habitation principale dans le chef du propriétaire. Les logements qui sont construits en vue de leur location à des tiers, ne bénéficient plus du taux super-réduit de 3% mais sont désormais à soumettre au taux normal de TVA de 17%. Le montant total de la faveur fiscale, résultant de l'application du taux super-réduit au lieu du taux normal, ne peut pas excéder 50 000 € par logement créé ou / et rénové. Il en résulte de ce qui précède que le taux super-réduit de TVA n'est applicable que du moment où les travaux sont exécutés dans le chef d'un particulier. Il n'est pas applicable pour les travaux de création ou de rénovation réalisés dans une relation entre deux ou plusieurs personnes assujetties à la TVA pour lesquelles l'immeuble ne sert pas à des fins d'habitation principale.

Un troisième taux de TVA de huit pour cent est applicable aux services se rattachant à un bien immeuble pour les opérations de lavage de vitres de logements privés et de nettoyage de ces logements.

Toutes les autres constructions comme, par exemple, les ponts, les chaussés, la canalisation, etc. sont principalement à soumettre au taux normal de la TVA.

---

<sup>117</sup> Article 44, §1, lettre f) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>118</sup> Annexe B de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

## 2. Définition d'un immeuble au sens de la TVA

Le secteur du logement, constitué de travaux de construction et de rénovation d'un logement destiné à des fins d'habitation principale, a été brièvement présenté. Suit maintenant le secteur de la construction en général.

Dans un premier temps, outre la définition d'un logement (immeuble utilisé à des fins d'habitation principale) définie ci-dessus, il y a lieu de déterminer si le service se rattachant à un bien peut être qualifié de service se rattachant à un bien immeuble.

Si, dans la majorité des cas, la nature d'un bien immeuble est clair, certains cas peuvent soulever des doutes. D'une part, les biens qui ne peuvent pas être déplacés ou aisément déplacés (terrains, bâtiments, arbres, etc.) sont des biens immeubles. D'autre part, les biens qui peuvent être déplacés sont considérés comme des immeubles s'ils sont étroitement liés à un bien immeuble ou intégrés dans un bien immeuble (ascenseurs, portes, fenêtres, etc.)<sup>119</sup>.

Recourons à la définition présentée par le Conseil dans l'article 13ter du règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du 7 octobre 2013, fortement inspiré de l'arrêt de la CJUE dans l'affaire Fonden Marselisborg Lystbadehavn<sup>120</sup>, qui définit

„...” comme bien immeuble :

- a) Toute partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface, à laquelle peuvent être attachés des droits de propriété et de possession ;
- b) Tout immeuble ou toute construction fixé(e) au sol ou dans le sol au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer, qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e) ;
- c) Tout élément installé et faisant partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction sans lequel l'immeuble ou la construction est incomplet, tel que portes, fenêtres, toitures, escaliers et ascenseurs ;
- d) Tout élément, matériel ou machine, installé à demeure dans un immeuble ou une construction qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.<sup>121</sup>

<sup>119</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 17.

<sup>120</sup> Cour de justice de l'Union européenne (2002) : Affaire C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbadehavn du 3 mars 2005.

<sup>121</sup> Article 13ter du texte coordonné du règlement (UE) N° 282/2011 dans sa teneur au 1<sup>er</sup> janvier 2015

a. Toute partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface, à laquelle peuvent être attachés des droits de propriété et de possession

Un immeuble peut être considéré comme une partie déterminée de la terre, s'il se compose de zones clairement identifiées ou identifiables de la terre auxquelles peuvent être attachés des droits de propriété et de possession. Par terre on entend le sol proprement dit. Le sous-sol de la terre couvre tout ce qui se trouve en-dessous de la terre, comme les puits de pétrole, les nappes phréatiques, les minerais et autres.

Il faut que les biens corporels soient fixés, intégrés ou enracinés dans le sol. Toutefois, le sol englobe toute parcelle de terre, y compris les terres recouvertes de l'eau (la mer, les océans, les fleuves, les rivières, les lacs et autres voies navigables intérieures)<sup>122</sup>.

Il n'est pas nécessairement vrai que tous les biens livrés ou les services fournis concernant ce type de substance doivent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble. Une fois que la structure permanente est construite, c.à.d. que les travaux de construction sont achevés, l'utilisation de la structure (approvisionnement de gaz) ne doit pas être considérée comme se rattachant à un bien immeuble.

La notion du droit de propriété et de possession est à comprendre au sens de la TVA, indépendamment des dispositions légales nationales. Ainsi, est considérée comme livraison de biens, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Au sens de la TVA, il peut y avoir transfert de pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire sans qu'il y ait transfert de la propriété juridique du bien<sup>123</sup>.

b. Tout immeuble ou tout construction fixé(e) au sol ou dans le sol au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer, qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e)

Outre les structures naturelles, un bien immeuble peut également être considéré comme une structure artificielle. Par construction il faut entendre les travaux de génie civil (routes, ponts, aéroports, ports, systèmes d'approvisionnement en eau et systèmes

---

<sup>122</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 18.

<sup>123</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, page 19.

d'égouts, installations industrielles, etc.). Une construction est considérée comme immeuble, si elle est complète ou non, pour autant qu'elle soit fixée au sol ou dans le sol. L'absence de certains éléments, complétant ou équipant l'immeuble, n'empêche pas que la structure doit être considérée comme immeuble.

L'immeuble ne doit pas forcément être indissociablement incorporé au sol, il suffit que l'immeuble ne puisse être enlevé aisément sans fournir d'efforts et sans supporter des coûts importants<sup>124</sup>. La péniche ayant pour but d'être utilisée comme restaurant-discothèque<sup>125</sup> ainsi que les bâtiments préfabriqués destinés à être enlevés et réutilisés sur un autre site ne constituent pas des biens immeubles<sup>126</sup>.

Les kiosks, stands, bateaux et caravanes peuvent être considérés comme des immeubles, même en raison de leur caractère mobile, dans la mesure où la structure immobilisée ne peut pas être aisément démontée ou déplacée<sup>127</sup>.

La formulation aisément démonté ou déplacé peut être définie comme :

- La nécessité de recourir à des professionnels – outillage, matériel et savoir-faire ;
- Le coût total du démontage ou du déplacement de l'immeuble est important par rapport à la valeur de ce qui a été démonté ou déplacé ;
- Le temps nécessaire au démontage ou au déplacement de l'immeuble ;
- Le fait que le démontage ou le déplacement de l'immeuble entraîne la destruction de l'immeuble ou la réduction considérable de sa valeur.

c. Tout élément installé et faisant partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction sans lequel l'immeuble ou la construction est incomplet, tel que portes, fenêtres, toitures, escaliers et ascenseurs

Il s'agit de tous les éléments, fixés ou placés en position et prêts à l'emploi, à défauts desquels l'immeuble ou la construction serait incomplet et qui serait sinon considéré comme bien meuble. Y sont compris les éléments de finition, si ceux-ci constituent un

---

<sup>124</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, page 21.

<sup>125</sup> Cour de justice de l'Union européenne (2011) : Affaire C-532/11 Leichenich du 15 novembre 2012.

<sup>126</sup> Cour de justice de l'Union européenne (2000) : Affaire C-315/00 Rudolf Maierhofer du 16 janvier 2003.

<sup>127</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 22.

élément nécessaire pour compléter l'immeuble, par exemple une cuisine dans une maison d'habitation. Les éléments concernés peuvent simplement être enlevés ou remplacés.

Le fait que des éléments peuvent être considérés comme faisant partie intégrante d'un certain immeuble, dépend évidemment de la nature de cet immeuble ou de cette construction. Pour un immeuble destiné à l'habitation, les fenêtres et portes installées devraient être considérées comme constituant un tout avec l'immeuble<sup>128</sup>. Toutefois, ces éléments ne sont pas nécessairement identiques à ceux utilisés dans des un entrepôt ou dans une usine.

Rappelons qu'une maison d'habitation sans fenêtres et portes reste toujours un immeuble, les portes et les fenêtres complètent toutefois cet immeuble.

Pour vérifier si des éléments constituent des biens immeubles, il faut vérifier si, en l'absence de ces éléments, la nature de la construction ou de l'immeuble serait modifiée tellement qu'il ne pouvait plus exercer sa fonction<sup>129</sup>.

d. Tout élément, matériel ou machine, installé à demeure dans un immeuble ou une construction qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.

Des machines attachées à un immeuble ou à une construction continuent à être considérés comme des meubles si elles ne perdent pas leur individualité et si l'immeuble reste complet sans elles. Un parc éolien sans générateur est incomplet et, par conséquent, les éléments de générateurs constituent des biens immeubles.

Si le démontage de machines entraîne des modifications substantielles à l'immeuble ou à la construction, c.à.d. dans le cas extrême que l'immeuble ou la construction n'existent plus ou ne puissent plus être réparés, ces machines seraient également considérées comme des biens immeubles.

---

<sup>128</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 23.

<sup>129</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 22.

Si dans le cadre d'un démontage d'une machine industrielle, il s'avère nécessaire de démolir un mur ou d'enlever le toit pour extraire la machine, cette machine peut être considérée comme un élément installé à demeure.

Par contre, une machine, qu'il a fallu boulonner au sol d'une usine pour empêcher qu'elle se déplace pendant le processus de production ne peut pas être considérée comme un élément installé à demeure, si la machine peut être déplacée aisément sans que ceci n'entraîne des dommages significatifs de l'immeuble ou de la construction.

Est considéré comme élément installé à demeure, tout élément installé et ayant un objectif précis dans un immeuble ou dans une construction, destiné à durer ou à ne pas être modifié<sup>130</sup> et utilisé pendant un certain temps dans le cadre de l'activité économique exercée.

### 3. Travaux se rapportant à un immeuble situé au Luxembourg

A l'exclusion des travaux d'entretien courants effectués à un bien immeuble, la délivrance d'un travail immobilier, y compris l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble, est, selon la législation luxembourgeoise, assimilé à une livraison de biens. Le lieu d'une telle livraison est réputée se situer à l'endroit où est faite l'installation ou le montage avec ou sans essai de mise en service par le fournisseur ou par une tierce personne pour son compte<sup>131</sup>. Le lieu d'un travail immobilier est donc l'endroit où cet immeuble est situé. Sont à considérer comme travaux immobiliers<sup>132</sup> :

- La construction de bâtiments, ponts, routes, ports, etc., en exécution d'un contrat de louage d'ouvrage ou d'industrie ;
- Les travaux de terrassement ;
- Les travaux d'aménagement et de plantation de jardins ;
- Les travaux d'installation par exemple de chauffage central ;
- Les réparations d'envergure effectuées à des immeubles, autres que les opérations d'entretien courant.

---

<sup>130</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 25.

<sup>131</sup> Article 14, §1, sous b), de la LTVA

<sup>132</sup> Deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structures et modalités d'application du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée



Au Luxembourg, le lieu d'une prestation de service se rattachant à un bien immeuble, défini à l'article 17, paragraphe 2, point 2° de la LTVA et découlant de l'article 47 de la directive TVA, est une règle particulière. Le lieu de ces prestations, y compris celui des prestations d'experts (évaluation du bien immeuble, y compris à des fins d'assurance) et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux, est l'endroit où ce bien immeuble est situé. La détention d'un établissement stable à l'intérieur du pays n'est donc pas déterminante pour l'application de cette règle particulière.

L'article 31bis, paragraphes 2 et 3 du règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation de services contient une énumération plus précise de services se rattachant à un bien immeuble ainsi qu'une liste de services ne se rattachant pas à un immeuble. Cette énumération est le résultat de discussions au sein du comité TVA au cours desquelles les États membres ont convenu sur une base commune et elle a été revue et approuvée par le Conseil et considérée comme base solide<sup>133</sup>. Il y a lieu de noter que cette liste, purement indicative, est reprise dans l'annexe attachée à la présente œuvre (Annexe 2).

Généralement, ne sont visés comme services se rattachant à un bien immeuble que les services ayant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble. Cette définition générale n'est aucunement restreinte par les listes figurant aux paragraphes 2 et 3 de l'article 31bis énoncé ci-avant. Ceci est le cas<sup>134</sup> :

- a) Lorsqu'ils sont issus d'un bien immeuble, que ledit bien immeuble est un élément constitutif du service et qu'il est central et essentiel pour les services fournis. Le service doit donc faire usage de l'immeuble, qui est l'élément principal et dominant de la prestation ;

---

<sup>133</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 29.

<sup>134</sup> Article 31bis du règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation de services.

- b) Lorsqu'ils sont fournis ou destinés à un bien immeuble et ont pour objet de modifier le statut juridique ou les caractéristiques physiques dudit bien. Les modifications ne doivent pas être nécessairement significatives, même les modifications mineures des caractéristiques physiques d'un bien immeuble sont couvertes par cette disposition (entretien ou nettoyage de routes, tunnels, ponts, bâtiments)<sup>135</sup>.

Les lettres a) et b) ci-dessus ne sont pas cumulatives, il suffit que l'une des deux dispositions soit remplie pour qu'un service soit qualifié comme se rattachant à un bien immeuble.

Pour les autres services, dont l'identification de l'immeuble est impossible, le lieu d'imposition n'est pas être déterminé par l'endroit où est situé l'immeuble<sup>136</sup>.

Sont donc visées<sup>137</sup> les prestations d'opérations d'entretien effectuées à un immeuble, à l'exclusion de celles qui sont considérées comme des livraisons de biens (délivrance d'un travail immobilier) ; le magasinage de biens dans un immeuble ; travaux effectués sur des terrains, y compris les services agricoles ; les rénovations et réparations d'un bien immeuble ou parties d'immeuble, y compris les travaux, tels que le nettoyage, la pose de carrelage, de papier peint. En effet, même la cession à titre onéreux d'un permis de pêche constitue une prestation de service se rattachant à un bien immeuble<sup>138</sup>. Toutefois, la mise à disposition, contre rémunération, pendant une certaine période d'un stand de foire n'est pas à considérer comme constituant une prestation de service se rattachant à un bien immeuble déterminé, étant donné que cette prestation de service ne présente pas un lien direct avec l'immeuble<sup>139</sup>.

L'immeuble en question doit être déterminé par l'application des dispositions mentionnées ci-dessus. La confection par un bureau d'architectes de plans standardisés pour la construction de maison sans détermination de localisation n'en est pas visée. De même pour les services de publicité, qui impliquent l'utilisation d'un bien immeuble ainsi que

---

<sup>135</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 31.

<sup>136</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, page 13.

<sup>137</sup> Partie B de l'annexe X de la directive 2006/112/CE du Conseil

<sup>138</sup> CJUE (2006) : Affaire C-166/05 Heger du 7 septembre 2006

<sup>139</sup> CJUE (2011) : Affaire C-530/09 InterMark/Group du 27 octobre 2011

la gestion de portefeuilles d'investissements immobiliers. Le lieu de ces opérations est déterminé conformément aux principes généraux (B2B ou B2C) et le lieu se situe au siège du preneur si celui-ci est un assujetti respectivement au siège de l'activité économique du prestataire lorsque le preneur est une personne non assujettie.

L'objectif de cette règle particulière, visée à l'article 17, paragraphe 2, point 2° respectivement sous l'article 47 de la directive TV, consiste à garantir que les services soient imposés à l'endroit où le service est présumé être consommé en tenant lieu du fait que les services se rattachant à un bien immeuble sont considérés comme consommés à l'endroit où cet immeuble est situé<sup>140</sup>.

En cas de présence d'un contrat prévoyant une prestation complexe contenant des services se rattachant à un bien immeuble ainsi que d'autres biens et services ne se rattachant pas à un bien immeuble, il y a lieu de vérifier si l'élément prédominant de cette prestation est le service se rattachant à un bien immeuble et s'il présente un lien suffisamment direct avec cet immeuble<sup>141</sup>.

Le fait que les services se rattachent à plusieurs immeubles spécifiques, pouvant même se trouver dans différents États, ne peut être déterminant pour définir que ces services ne présentant pas un lien suffisamment direct avec un bien immeuble<sup>142</sup>.

Ni le statut du destinataire, qu'il soit particulier ou assujetti, ni sa localisation (lieu d'établissement) ne sont pertinents. La qualification et la localisation du service dépendent uniquement de la nature et des caractéristiques objectives du service déterminé.

#### 4. Conséquences de la législation nationale actuelle en vigueur

Par conséquent, un opérateur qui envisage de faire des opérations à un immeuble qui se trouve au Luxembourg devient le redevable de la taxe au Luxembourg<sup>143</sup> et est contraint, indépendamment du fait qu'il dispose ou non d'un établissement stable au Luxembourg,

---

<sup>140</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 11.

<sup>141</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 14.

<sup>142</sup> Commission européenne (2015) : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 14

<sup>143</sup> Article 61, §1, de la loi du 12 février 1979 concernant la TVA

à l'identification à la TVA au Luxembourg. Ceci est aussi vrai, si un assujetti ne vise que d'effectuer à titre unique des opérations se rattachant à un immeuble.

La franchise de 30 000 € prévue pour les petites entreprises n'est pas applicable aux opérateurs qui ne sont pas établis au Luxembourg et elle n'est pas applicable aux livraisons ou locations de biens immeubles pour lesquelles l'opérateur a renoncé à l'exonération normalement y prévue<sup>144</sup>.

L'assujetti étranger, qui n'est pas identifié à la TVA au Luxembourg et, réalisant des opérations se rattachant à un immeuble situé au Luxembourg, doit introduire, préalablement au commencement de ses activités, une déclaration initiale pour l'identification à la TVA au Bureau d'Imposition 10 à Luxembourg-ville. Les livraisons de biens et les prestations de services par lui effectuées, sont à soumettre à la TVA luxembourgeoise.

Les assujettis ayant leur siège social ou un établissement stable au Grand-Duché de Luxembourg à partir duquel ils effectuent ces opérations, doivent soumettre la déclaration initiale pour l'identification à la TVA au bureau d'imposition de leur ressort.

Le nombre d'assujettis étrangers réalisant des opérations se rattachant à un immeuble connaît une forte progression. Leur suivi de l'identification jusqu'à la cessation de leur activité au Luxembourg, nécessite une charge de travail importante pour les fonctionnaires de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA. D'autre part, les assujettis sont contraints de réaliser de nombreuses charges administratives, lesquelles ralentissent la réalisation de projets immobiliers et les rendent inutilement plus chères.

A l'instar, le bureau d'imposition 10 compte 14 649 dossier<sup>145</sup> concernant des assujettis étrangers qui effectuent des opérations à l'intérieur du pays, opérations pour lesquelles ils deviennent les redevables de la taxe. Parmi ce nombre, environ 4 672<sup>146</sup> dossiers concernent les assujettis étrangers qui exécutent des livraisons de biens ou des prestations de services se rattachant à un bien immeuble situé au Luxembourg (industries extractive, construction et activités immobilières). Outre les assujettis actifs, il faut compter les assujettis qui ont cessé leurs activités. Ce nombre s'élève à 14 238 assujettis, sans avoir tenu compte des faillites et liquidations, dont 1 760 pour le secteur de la construction.

---

<sup>144</sup> Article 45 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA

<sup>145</sup> Données internes du 29.11.2017 de l'Administration de l'enregistrement et des domaines.

<sup>146</sup> Code Naces commençant par 05, 06, 07, 08, 09, 41, 42, 43, 68 au jour du 29.11.2017.

Compte tenu de la charge administrative qui a augmenté et qui ne cesse d'augmenter pour les fonctionnaires de l'administration, une législation, qui rend inutile l'immatriculation des assujettis étrangers pour certaines livraisons de biens et prestations de services se rattachant à un bien immeuble, réduit significativement le nombre de dossiers à vérifier. Les ressources éventuellement délibérées ainsi peuvent être utilisées pour l'exécution d'autres charges administratives ce qui rend plus efficace le fonctionnement de l'administration et réduit les coûts de fonctionnement de l'État.

Les personnes, que ce soient des personnes physiques ou morales, qui sont déjà identifiées dans un autre État membre de la Communauté, sont déchargées de l'obligation de présenter une déclaration initiale et à déposer des déclarations de TVA au Luxembourg, ce qui facilite leur travail et ce qui accélère les procédures administratives. Pour eux aussi, une nouvelle législation, notamment dans un marché communautaire, réduit les coûts de transaction et rend leur travail plus efficace.

Une législation adaptée peut de même être bénéfique pour les opérateurs indigènes qui effectuent le même genre d'opérations. Les services concernés sont facturés sans TVA ce qui a comme conséquence d'améliorer la trésorerie des destinataires des opérations.

Lors de contrôles de TVA réalisés, il se peut que les assujettis luxembourgeois aient été demandés de s'immatriculer dans l'État membre de la Communauté à l'intérieur duquel ils réalisent les travaux immobiliers et pour lesquelles la TVA luxembourgeoise n'est pas applicable, et ceci sans pertinence de la qualité du destinataire. Ces opérations sont dites hors champ d'application au Luxembourg.

Le manque d'harmonisation au niveau de la Communauté dans le secteur de la construction produit des situations complexes. Il arrive que les autorités étrangères refusent l'immatriculation de l'assujetti luxembourgeois pour les opérations se rattachant à un bien immeuble. Contraints par la législation étrangère, ils sont forcés de facturer leurs opérations sous le régime de l'autoliquidation de la taxe par le client.

L'assujetti est alors placé dans une situation inextricable. D'un côté les autorités luxembourgeoises, en application de la législation nationale, lui expliquent que les opérations doivent être déclarées en tant qu'autres opérations réalisées à l'étranger et qu'il doit s'immatriculer à l'étranger pour l'exercice de ses opérations.

D'un autre côté, l'autorité de l'État membre destinataire refuse son identification à la TVA car leur législation prévoit le mécanisme de l'autoliquidation, c.à.d. que le client soit le redevable de la taxe. Selon l'autorité étrangère, l'assujetti est obligé de déclarer à partir du Luxembourg des prestations de services à déclarer par le preneur redevable de la taxe et informer l'État membre destinataire de ces services par le dépôt d'états récapitulatifs.

De plus, tandis que le Grand-Duché qualifie la délivrance d'un travail immobilier comme livraisons de biens, ceci n'est pas toujours vrai pour les autres pays de la Communauté. D'autres pays qualifient ces opérations comme prestations de services. Le manque d'une harmonisation approfondie au niveau de la Communauté entraîne donc, outre les problèmes d'identification à la TVA, des problèmes quant à la classification des opérations. En outre, la législation nationale, telle qu'elle est actuellement en vigueur, est susceptible à la fraude fiscale. Les fraudeurs créent des entreprises éphémères afin de réaliser dans un laps de temps un chiffre d'affaires important et à faire disparaître ces entreprises sans que la TVA facturée aux clients ne soit acquittée à l'État. Cette fraude peut être combattue, du moins partiellement, par le renversement de la charge fiscale au client, ce que constitue le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe.

L'avantage de la législation actuelle en vigueur est celui que l'État a des moyens de contrôle. Le principe est simple et très clair. Du moment qu'un assujetti effectue des opérations se rattachant à un immeuble, donc des opérations ayant un lien direct avec un immeuble, le lieu de ces opérations est réputé se trouver à l'endroit où l'immeuble est situé. Toutefois, il est vrai qu'il n'est pas toujours porté à la connaissance de l'administration si des travaux sont réalisés par des assujettis non identifiés à la TVA au Luxembourg. Dans ce cas, la perception correcte de la taxe s'avère plus difficile, car l'administration doit avoir recours aux demandes d'assistances envoyées à d'autres États membres de la Communauté. Cette procédure est fastidieuse et il n'est pas clair si les informations demandées sont délivrées par cet État membre telles qu'elles ont été demandées.

Les assujettis qui sont identifiés à la TVA au Luxembourg sont sous le contrôle des agents de l'administration fiscale. Il est plus facile de lancer une procédure contre des assujettis identifiés à la TVA au Luxembourg que contre des assujettis qui n'ont pas de liens avec le Luxembourg en matière de TVA.

D'autre part, il n'est pas clair que tous les opérateurs du secteur de la construction aient connaissance des dispositions légales luxembourgeoises en vigueur. Il se peut qu'ils y aient des opérateurs étrangers qui ne sont pas conformes à LTVA et qui ne sont pas inscrits au bureau d'imposition pour déclarer leurs opérations soumises à la TVA.

### VIII. Présentation du mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client en France, en Allemagne et en Belgique

La directive TVA prévoit en principe que le paiement de la TVA incombe à celui qui réalise les livraisons de biens ou les prestations de services<sup>147</sup>. Par ailleurs, elle prévoit dans son article 194, que, pour certaines opérations, les États membres ont la faculté de déterminer le destinataire comme redevable de la taxe. Ce mécanisme d'inversion est appelé mécanisme d'autoliquidation de la taxe par le client<sup>148</sup>. Lorsque pour une opération le mécanisme d'autoliquidation est applicable, ce n'est pas le prestataire des services ou le fournisseur de biens qui déclare la TVA au trésor public mais l'acquéreur des biens respectivement le preneur des services et qui peut alors, dans les conditions et selon les modalités prévues par le droit commun, exercer son droit à déduction afin de ne pas violer le principe fondamental de la neutralité de la TVA.

Dans le but de lutter contre la fraude fiscale, le champ d'application du mécanisme de l'autoliquidation est de plus en plus étendu sous le risque de transformer la TVA, caractérisée comme étant une taxe à paiements fractionnés, dans une nouvelle taxe de consommation supportée seulement au dernier stade du circuit de production ou distribution qui est celui de la vente au consommateur final.

Gageons qu'une nouvelle ère de prospérité s'ouvrirait alors pour les fraudeurs.<sup>149</sup>

---

<sup>147</sup> Article 193 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>148</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O., Editions Francis Lefebvre, 9.

<sup>149</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O., Editions Francis Lefebvre, Avant-propos.

L'autoliquidation est déjà obligatoirement applicable pour les acquisitions intracommunautaires de biens et les prestations de services effectuées entre différents assujettis situés dans différents États membres de la Communauté et, sous certaines conditions, pour les livraisons de gaz, d'électricité, de chaleur ou de froid.

L'article 199 de la directive TVA autorise les États membres à déterminer comme redevable le destinataire des travaux de construction, y compris les travaux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec des biens immeubles, de la délivrance de travaux immobiliers considérée comme étant une livraison de biens ainsi que de la mise à disposition de personnel participant à ces activités. Est également visée par cet article la livraison de biens immeubles, lorsque le fournisseur a opté pour la taxation de l'opération.

Il faut préciser que la présente thèse ne décrit pas les autres démarches administratives à poursuivre par un assujetti ayant l'intention de réaliser des opérations dans le secteur de la construction dans un des trois pays voisins du Luxembourg (demande d'autorisation d'exercer un métier artisanal auprès de la Chambre des métiers dans la circonscription avant son début, déclaration sur le détachement de salariés dans le secteur du bâtiment).

## 1. Autoliquidation en France

La France a fait usage de l'option prévue à l'article 199 de la directive TVA, en introduisant le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client assujetti pour les travaux de construction effectués en relation avec un bien immobilier par une entreprise soustraitante, pour les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération et, à titre transitoire jusqu'au 31 décembre 2018, pour les transferts de quotas d'émission de gaz à effet de serre et d'unités de réduction des émissions.

### a. Les différents cas d'autoliquidation en France

Outre le dispositif général d'autoliquidation tel que visé à l'article 283, §1, 2<sup>e</sup> alinéa du Code général des impôts (CGI), concernant les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées par un assujetti établi hors de France et pour lesquelles l'acquéreur respectivement le preneur identifié à la TVA en France est le redevable de la taxe, la France présente dans l'article 283, 2<sup>e</sup> nonies du CGI, un cas d'autoliquidation spécial concernant le secteur de la construction. L'introduction de cette disposition sert à lutter contre



la fraude fiscale dans le secteur de la construction et de mettre fin à la distorsion de concurrence au détriment des entreprises sous-traitantes qui respectent les dispositions légales en vigueur<sup>150</sup>.

Le tableau ci-après reprend d'abord tous les cas d'autoliquidation de la taxe par le client, pour lesquels l'autoliquidation est obligatoirement applicable en France.

Tableau 1: Opérations en France pour lesquelles l'autoliquidation est applicable

Source : Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers. Editions Francis Lefebvre, p. 52.

<b>Opérations concernées</b>	<b>Redevable (ou débiteur solidaire) de la TVA</b>
<b>Acquisition intracommunautaire</b>	<b>L'acquéreur</b>
<b>Opérations triangulaires</b> intracommunautaires <b>bénéficiant de la mesure de simplification</b>	Le <b>destinataire</b> des marchandises
<b>Livraisons de biens et prestations de services</b> autres que celles visées ci-dessous ou expressément exclues, réalisées par un <b>fournisseur</b> ou un <b>prestataire établi à l'étranger</b>	Le <b>client</b> dès lors qu'il <b>agit en tant qu'assujetti</b> et qu'il dispose d'un numéro d' <b>identification</b> à la TVA en France
<b>Prestations de services</b> relevant de la règle générale de territorialité de l'article <b>259, 1° du CGI (article 17,§1 sous b) de LTVA)</b> fournies par un <b>prestataire établi à l'étranger</b>	Le <b>preneur</b> lorsqu'il est un <b>assujetti établi en France</b>
<b>Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid</b> effectuées par un <b>fournisseur établi à l'étranger</b>	L' <b>acquéreur</b> lorsqu'il est <b>identifié</b> à la TVA en France
<b>Livraisons de gaz naturel, d'électricité</b> (et services liés) par un <b>fournisseur établi en</b>	L' <b>acquéreur</b> lorsqu'il est <b>établi et identifié</b> à la TVA en France.

<sup>150</sup> Bofip-Impôts n°BOI-TVA-DECLA-10-10-20, point H. Travaux de construction relatif à un bien immobilier effectués par une entreprise sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti. URL : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3218-PGP>, dernier appel le 9.11.2017.

<b>France</b> , à des fins autres que leur consommation ou leur utilisation effective en France	
Livraisons et prestations de façon portant sur les <b>déchets neufs d'industrie et matières de récupération</b>	Le <b>client</b> lorsque celui-ci est <b>identifié</b> à la TVA en France
<b>Transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre</b> et d'unités de réduction des émissions	Le <b>client</b> lorsqu'il est un assujetti <b>établi en France</b>
<b>Services de communications électroniques</b> réalisés entre assujettis établis en France	Le <b>client</b> établi et <b>identifié</b> à la TVA en France
<b>Travaux dans le bâtiment</b> effectués par une <b>entreprise sous-traitante</b>	Le <b>preneur assujetti</b>
<b>Livraisons d'or</b> d'investissement imposées sur option et livraisons d'or industriel sous forme de matière première ou de produits semi-ouvrés d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes	Le <b>destinataire assujetti</b>
<b>Droits d'auteur</b> (lorsqu'ils donnent lieu à retenue à la source de la TVA)	La <b>personne qui verse les droits</b> (sauf renonciation de l'auteur au système de retenue à la source)
Sortie des biens d'un <b>régime douanier</b> ou d'un <b>entrepôt fiscal</b>	Selon les cas, le <b>destinataire</b> , l'acquéreur ou le preneur des prestations de services

Le dispositif général d'autoliquidation est applicable dans le cadre des opérations effectuées par des assujettis établis hors France, qu'ils soient établis ou non à l'intérieur de la Communauté. Le fait que l'assujetti étranger détient un numéro d'identification à la TVA en France n'a aucune incidence sur l'application du mécanisme d'autoliquidation dès lors qu'il n'est pas établi en France<sup>151</sup>.

<sup>151</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O. Editions Francis Lefebvre, 55.

Le tableau suivant sert à donner un meilleur aperçu sur les articles du Code général des impôts de la France utilisés à plusieurs reprises dans le présent chapitre.

Article du CGI	Dispositif	Texte légal
<b>259A, §2</b>	Le lieu des services se rattachant à un immeuble situé en France est réputé se situer en France	Les prestations de services se rattachant à un bien immeuble situé en France, y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire tels que les camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux.
<b>283, §1, alinéa 2</b>	Dispositif général de l'autoliquidation	Toutefois, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services mentionnée à l'article 259A (p.ex. travaux immobiliers) est effectuée par un assujetti établi <b>hors de France</b> , la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui agit en tant qu'assujetti et qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France.
<b>283, §2 nonies</b>	Dispositif spécial de l'autoliquidation par le client pour les travaux dans le bâtiment	Pour les travaux de construction, y compris ceux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition en relation avec un bien immobilier par une entreprise sous-traitante, [...], pour le compte d'un preneur assujetti, la taxe est acquittée par le preneur.

Figure 16: Dispositions légales françaises

### b. Redevabilité dans le secteur de la construction

Par dérogation au principe de base, selon lequel la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services, il y a lieu de distinguer dans le secteur de la construction, entre

- le dispositif général de l'autoliquidation de la taxe par le client, visé à l'article 283, §1, alinéa 2 du CGI, applicable aux services se rattachant à un bien immeuble situé en France qui sont effectués par un assujetti établi hors de la France à un assujetti identifié à la TVA à l'intérieur de la France et
- le dispositif spécial de l'autoliquidation de la taxe par le client, visé à l'article 283, §2 nonies du CGI, dans la mesure où ces travaux sont réalisés par des sous-traitants.

En France, on entend par sous-traitance

„...” l'opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant l'exécution de tout ou partie du contrat d'entreprise ou d'une partie du marché public conclu avec le maître de l'ouvrage.<sup>152</sup>

La sous-traitance comporte trois intervenants, à savoir le maître de l'ouvrage, l'entrepreneur principal et le sous-traitant et deux relations contractuelles différentes, une entre le maître de l'ouvrage et l'entrepreneur principal et une deuxième entre l'entrepreneur principal et le sous-traitant. Il faut préciser qu'en France la qualification de sous-traitance est d'ordre public et, en conséquence, le fait qu'aucun contrat n'ait été écrit n'a pas d'incidence<sup>153</sup>.

L'autoliquidation est applicable aux travaux dans le bâtiment, effectués par une entreprise sous-traitante, quel que soit le rang en cas de sous-traitance en chaîne. Si le sous-traitant fait également appel à un sous-traitant pour la réalisation de la prestation, alors le premier sous-traitant a la qualité d'entrepreneur principal vis-à-vis de son propre sous-traitant<sup>154</sup>.

En bref, l'autoliquidation spéciale dans le cadre des travaux exécutés par des sous-traitants, est obligatoirement applicable dans les cas suivants :

- Si le sous-traitant et le preneur assujetti sont établis en France ;
- Si le sous-traitant est établi en France et le preneur assujetti est établi à l'étranger mais identifié à la TVA en France.

<sup>152</sup> Article 1<sup>er</sup> de la loi 75-1334 du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance

<sup>153</sup> Compta.com (2014) : Autoliquidation de TVA (article 283-2 nonies du CGI). URL :<http://www.compta.com/blog/wp-content/uploads/2014/03/annexe-autoliquidation.pdf>, dernier appel le 26 octobre 2017.

<sup>154</sup> Ficamex (2014) : Autoliquidation de la TVA dans le secteur du bâtiment, N°427 janvier 2014

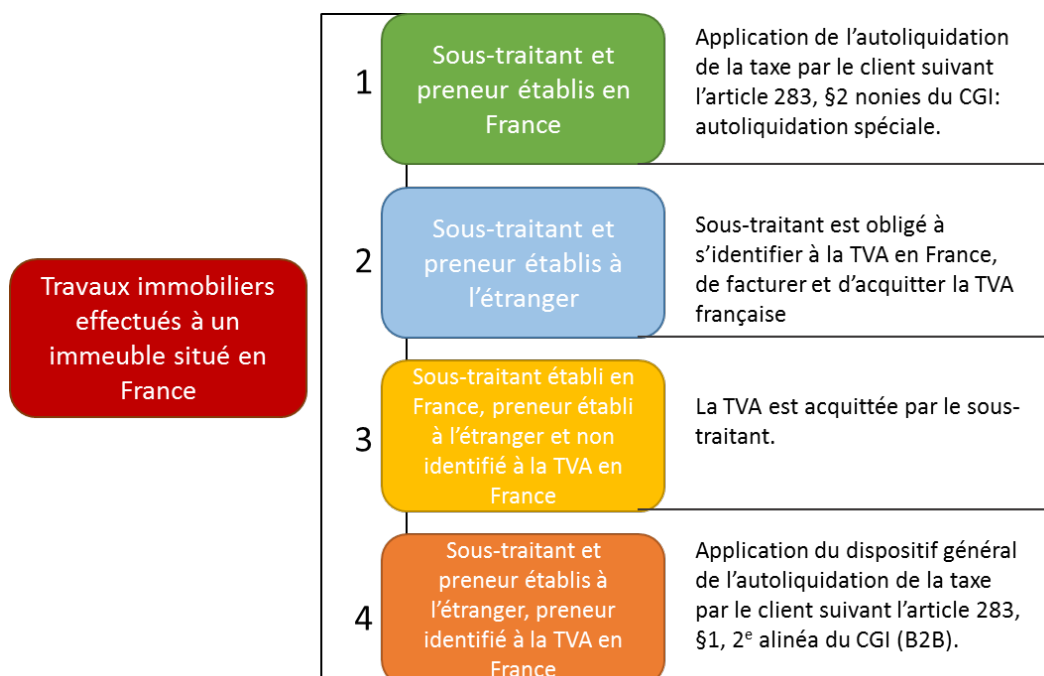


Source : Autoproduction

Figure 17: Autoliquidation par l'entrepreneur principal

Il n'est cependant pas applicable :

- Si le sous-traitant est établi en France et le preneur assujetti établi à l'étranger sans être identifié à la TVA en France, dans ce cas la TVA est acquittée par le sous-traitant ;
- Si le sous-traitant et le preneur assujetti sont tous les deux établis à l'étranger et le preneur n'est pas identifié à la TVA en France, alors la TVA est acquittée par le sous-traitant qui devra s'identifier en France et facturer la TVA française ;
- Si le sous-traitant est, tout comme le preneur assujetti, établi à l'étranger et si le preneur est identifié à la TVA en France, alors la taxe sera autoliquidée par le dispositif général de l'autoliquidation (article 283, §1, alinéa 2 du CGI).



Source : Autoproduction

Figure 18: Sous-traitance de travaux de construction en relation avec un bien immeuble situé en France

En résumé, le dispositif de l'autoliquidation spéciale pour les travaux de construction, tel que décrit ci-dessus, est seulement applicable dans le cas où le sous-traitant est établi en France et le preneur soit établi soit non établi mais identifié à la TVA en France.

Lorsque le sous-traitant est établi en dehors de la France, le preneur assujetti en France doit mettre en œuvre le dispositif général d'autoliquidation prévu par l'article 283, paragraphe 1, alinéa 2 du CGI.

	Lieu d'établissement du prestataire	Fondement du CGI pour la détermination du redevable	Redevable
Sous-traitance de travaux de construction en relation avec un bien immobilier	France	283, 2 nonies	Preneur assujetti
	Etat de l'UE	283, 1-2° alinéa	Preneur assujetti et identifié à la TVA en France
	Pays tiers	283, 1-2° alinéa	Preneur assujetti et identifié à la TVA en France

Source : Autoliquidation en référence à Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers. Editions Francis Lefebvre, p. 76.

Figure 19: Détermination du redevable des services sous-traités

### I. Travaux concernés

L'autoliquidation de la taxe, visé à l'article 283, §2 nonies du CGI, pour les travaux de construction, y compris ceux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec un bien immeuble par une entreprise sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti, ainsi que la délivrance de travaux immobiliers considérée comme étant une livraisons de biens, s'applique en France à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014<sup>155</sup>.

Sont visés par travaux immobiliers

- les travaux de construction de bâtiments et autres ouvrages immobiliers, exécutés par les différents corps de métier. Les travaux de construction constituent des travaux immobiliers même si les matériaux mis à disposition par l'entreprise qui exécute ces travaux ont été fournis par le maître d'ouvrage ou par l'entrepreneur général ;

<sup>155</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O. Editions Francis Lefebvre, 69.

- les travaux publics et ouvrages de génie civil (sécurisation de parois rocheuses, telle que la pose de filets antichute de pierres en montagne, travaux à l'explosif pour faire tomber des blocs de pierres, installation de radars routiers, marquage au sol, les travaux de chaudronnerie et de constructions métalliques, les travaux d'aménagement de terrains, etc.)<sup>156</sup>.
- les travaux d'équipement des immeubles en vue d'incorporer des matériels installés aux constructions (la mise en œuvre d'éléments qui perdent leur caractère mobilier en raison de leur incorporation<sup>157</sup>, appareils ou les canalisations faisant l'objet de l'installation, à l'exclusion de la réalisation d'installations particulières, sonorisation d'une salle de spectacle, etc.) ainsi que
- les travaux de réfection et de réparation ayant pour objet la remise en état des immeubles ou d'une installation à caractère immobilière<sup>158</sup>,
- les opérations de maintenance ou de nettoyage (dépoussiérage, graissage, réglage, ramonage) qui sont le prolongement ou l'accessoire des travaux concernés (installations électriques, de chauffage, de climatisation, de surveillance, de sécurité, nettoyage de chantier, etc.)<sup>159</sup>.

En principe, tous les travaux concernant l'édification de bâtiments, à l'exception des installations particulières répondant à une utilisation spéciale du bâtiment, quelle que soit leur importance, qui sont effectués par des sous-traitants, y sont visés.

## *II. Opérations exclues*

De nombreuses opérations ne tombent pas sous la catégorie d'un travail immobilier, même si elles sont en relation avec un bien immobilier :

- Les installations d'objets ou d'appareils mobiliers qui conservent après leur installation un caractère mobilier s'analysent en une livraison de matériel et en une prestation de service séparée ;

---

<sup>156</sup> Service public (2014) : Autoliquidation de la TVA en cas de sous-traitance dans le BTP. URL : <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31983>, dernier appel le 09.11.2017.

<sup>157</sup> Bofip-Impôts n°BOI-TVA-DECLA-10-10-20, point H. Travaux de construction relatif à un bien immobilier effectués par une entreprise sous-traitante pour le compte d'un preneur assujéti. URL : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3218-PGP>

<sup>158</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O., Editions Francis Lefebvre, 70.

<sup>159</sup> Service public (2014) : Autoliquidation de la TVA en cas de sous-traitance dans le BTP. URL : <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31983>, dernier appel le 09.11.2017.

- Les travaux de nettoyage effectués dans le cadre d'un contrat de sous-traitance séparé sont toutefois exclus de ce régime<sup>160</sup>.
- Les appels d'une entreprise titulaire du marché ou sous-traitante à une autre entreprise, pour la fabrication de matériaux spécifiques pour l'équipement de l'immeuble faisant l'objet des travaux, est une simple livraison de biens<sup>161</sup>.
- De même pour les services intellectuels, comme ceux prestés par les entreprises de constructions à des bureaux d'études et
- Les locations d'engins et de matériels de chantier ainsi que les contrats de locations d'engins et de matériel de chantier, même lorsque cette location s'accompagne d'un montage et d'un démontage.

Si des assujettis concluent un contrat unique de sous-traitance reprenant à la fois des prestations de services, pour lesquelles le mécanisme de l'autoliquidation est applicable ainsi que des services pour lesquelles ce mécanisme n'est pas applicable, tous les services sont considérés comme formant une prestation globale dont l'intégralité est soumise à l'autoliquidation.

Cependant, si ces prestations de services sont reprises dans des contrats différents, il faut appliquer le régime qui leur est propre.

### *III. Particularités*

Le lieu des locations de locaux nus à usage professionnel est réputé se situer en France si les locaux s'y trouvent, indépendamment de l'établissement des parties en cause. Ces locations, qui sont normalement exonérées de la TVA, peuvent y être soumises lorsque le bailleur opte pour l'assujettissement à la TVA des locations immobilières. Cette option ne peut s'exercer que du moment où le bailleur devient redevable de la taxe en France. Or, ceci ne serait pas le cas si le mécanisme de l'autoliquidation pouvait s'appliquer à la location de locaux nus à une personne identifiée à la TVA en France par un bailleur

---

<sup>160</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O. Editions Francis Lefebvre, 70.

<sup>161</sup> Compta.com (2014): Autoliquidation de TVA (article 283-2 nonies du CGI). URL :<http://www.compta.com/blog/wp-content/uploads/2014/03/annexe-autoliquidation.pdf>, dernier appel le 26 octobre 2017.



établi en dehors de la France. Dans ce cas, l'option ne serait pas possible car le locataire serait le redevable de la taxe<sup>162</sup>.

Le bailleur d'immeubles situés en France ne peut donc donner des immeubles en location avec application de la TVA que si ce dernier est identifié à la TVA en France ou s'il a désigné un représentant fiscal en France. Les loyers sont à facturer avec la TVA française et le bailleur dispose alors d'un droit à déduction des dépenses engagées dans le cadre de son activité consistant dans la locations d'immeubles, selon les conditions et modalités fixées par la loi de TVA.

Une autre particularité concerne le régime de la franchise. Si le sous-traitant bénéficie du régime de la franchise des petites entreprises, l'entrepreneur principal ne collecte pas la TVA du sous-traitant, lorsque le chiffre d'affaires de celui-ci ne dépasse pas les limites du seuil de la franchise et lorsque le sous-traitant n'a pas opté pour le régime normal de la TVA.

### c. Conséquences

L'application de l'autoliquidation pour les travaux dans le secteur de la construction, effectués par un sous-traitant, entraîne principalement les conséquences suivantes :

- Le sous-traitant n'indique pas la TVA sur la facture et la facture doit porter la mention « autoliquidation » ;
- Nonobstant le fait que le sous-traitant ne collecte pas lui-même la taxe, il peut déduire la TVA supportée sur ses propres dépenses engagées pour l'exécution desdits travaux ;
- Les opérations concernées seront renseignées sur la ligne « autres opérations non imposables » dans la déclaration de TVA du mois au cours duquel le sous-traitant a encaissé la somme correspondante du maître de l'ouvrage ;
- L'entrepreneur principal doit faire figurer sur sa déclaration de TVA du mois au cours duquel il a payé la somme correspondante, les prestations qui lui ont été fournies et qui sont soumises à l'autoliquidation sur la ligne « autres opérations imposables » ;

---

<sup>162</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O., Editions Francis Lefebvre, 61.

- La taxe mentionnée par l'entrepreneur principal est déductible dans son chef selon les modalités et dans les conditions fixées par la loi ;
- En cas de paiement direct des sous-traitants par le maître de l'ouvrage, le paiement par ce dernier, au nom et pour le compte de l'entrepreneur principal, qui est le preneur des services, est effectué sur une base hors taxe ;
- Les assujettis qui réalisent exclusivement des livraisons de biens et des prestations de services, pour lesquelles la taxe est autoliquidée par l'acquéreur respectivement par le preneur, ne sont pas identifiés à la TVA en France.

#### d. Entrée en vigueur

L'autoliquidation pour les travaux dans le bâtiment, exécutés en sous-traitance, est applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014. Un contrat formel de sous-traitance n'est pas nécessairement requis, c'est plutôt l'expression de la volonté d'établir un accord entre l'entrepreneur principal et le sous-traitant, moyennant par exemple tout devis ou bon de commande, qui est déterminante.

Les nouvelles dispositions n'étaient pas applicables aux prestations de services effectuées postérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2014, en exécution de bons de commandes, d'avenants ou de levées d'option de tranches conditionnelles relatifs à des contrats de sous-traitance conclus avant cette date<sup>163</sup>.

Sont toutefois concernées les prestations de services fournies en exécution d'un contrat de sous-traitance conclu antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2014, lorsque ce contrat a fait l'objet d'une tacite reconduction après cette date et que les prestations sont réalisées après la date de la tacite reconduction.

#### e. Sanctions pour défaut d'autoliquidation

Le défaut de l'autoliquidation de la taxe est, en principe, sanctionné par une amende de cinq pour cent des sommes omises et le client peut se voir refuser la déduction de la TVA qui lui a été facturée à tort par le fournisseur ou le prestataire<sup>164</sup>. L'amende est calculée sur le montant de la taxe dont il est redevable et qu'il aurait été en droit de déduire, si les

---

<sup>163</sup> Compta.com (2014) : Autoliquidation de TZVA (article 283-2 nonies du CGI). URL :<http://www.compta.com/blog/wp-content/uploads/2014/03/annexe-autoliquidation.pdf>, dernier appel le 26 octobre 2017.

<sup>164</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015) : L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O., Editions Francis Lefebvre, 74.

conditions de fond du droit à déduction avaient été remplies. L'amende est motivée et notifiée dans la proposition de rectification. Lorsque le redevable n'a qu'un droit à déduction partiel de la taxe, l'amende ne porte que sur la partie du montant de la taxe effectivement déductible.

Aucune amende n'est cependant notifiée, si le contribuable a procédé lui-même à la rectification de la déclaration avant toute action de la part de l'administration.

L'intérêt de retard par mois s'élève à 0,40 % et peut être augmenté de majorations de 40%<sup>165</sup> en cas de manquement délibéré et même à 80% en cas de manœuvres frauduleuses<sup>166</sup>.

Aucune solidarité en paiement n'est prévue en ce qui concerne le fournisseur ou le prestataire en cas de défaut d'autoliquidation de la TVA par le client<sup>167</sup>.

#### f. Application pratique

Supposons que dans le premier exemple, l'entrepreneur principal est établi et identifié à la TVA en France.

La société B, établie et identifiée à la TVA en France, s'engage à effectuer des travaux se rattachant à un bien immobilier situé en France, au profit de la société C. La société B est l'entrepreneur principal et la société C est le maître de l'ouvrage.

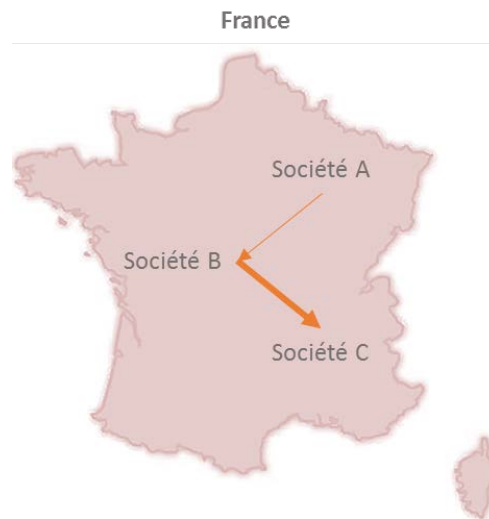
La société B sous-traite une partie des travaux à une société A établie et identifiée à la TVA en France.

---

<sup>165</sup> Articles 1727 du CGI

<sup>166</sup> Articles 1729 du CGI

<sup>167</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O., Editions Francis Lefebvre, 117



La société A réalise une prestation de services se rattachant à un immeuble dont le lieu est la France (art. 259A, §2 du CGI).

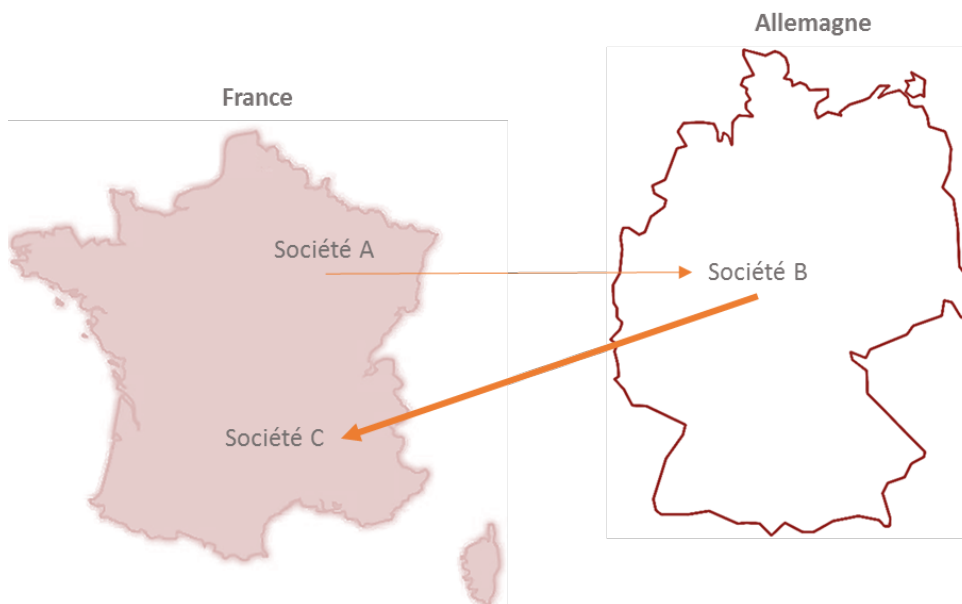
La société B est redevable de la taxe sur la prestation de service effectuée par la société A dont elle est la preneuse (art. 283, §2 nonies). La société B auto-liquide cette TVA sur sa déclaration de chiffre d'affaires. Le montant des travaux sous-traités sert de base d'imposition. Ensuite, la société B déduit la TVA ainsi auto-liquidée selon les conditions et les modalités fixées par le droit commun.

La société A doit délivrer une facture sans TVA à la société B avec la mention d'autoliquidation, et faire figurer le montant hors taxe de ses travaux sur sa déclaration de chiffre d'affaires.

La société C peut, au nom et pour le compte de la société B, payer le montant des travaux sous-traités directement à la société A. Ainsi, le maître d'ouvrage paye la société A sur une base hors taxe et la société B auto-liquide la TVA correspondante.

La société B est redevable de la TVA sur la prestation de service se rattachant à un bien immeuble, réalisée au profit de la société C, dont le lieu est situé en France. La société B doit délivrer une facture avec TVA française à la société C, qui a le droit de déduire cette TVA dans les conditions de droit commun.

Supposons maintenant que l'entrepreneur principal n'est pas établi en France.



La société B établie en Allemagne, réalise des travaux se rattachant à un immeuble situé en France au profit de la société C. La société B est l'entrepreneur principal et la société C est le maître de l'ouvrage.

La société B sous-traite une partie des travaux à une société A établie et identifiée à la TVA en France.

La société A réalise une prestation de service se rattachant à un immeuble dont le lieu est en France (art. 259A, §2 du CGI).

La société B est redevable de la taxe sur la prestation de service effectuée par la société A dont elle est la preneuse (art. 283, §2nonies).

La société B, non établie en France, doit s'identifier à la TVA en France et auto-liquider cette TVA sur une déclaration de chiffre d'affaires, la base d'imposition correspondent au montant des travaux sous-traités. Ensuite, la société B déduit la TVA ainsi auto-liquidée selon les conditions et les modalités fixées par le droit commun.

La société C peut, au nom et pour le compte de la société B, payer le montant des travaux sous-traités directement à la société A. Ainsi, le maître d'ouvrage paye la société A sur une base hors taxe et la société B auto-liquide la TVA correspondante.

La société B réalise une prestation de service se rattachant à un bien immeuble dont le lieu est réputé se situer en France (art. 259A, §2 du CGI).

La société C, établie et identifiée à la TVA en France, est le redevable de TVA sur la prestation de service effectuée par la société B (art. 283, §1, alinéa 2 du CGI).

La société C doit auto-liquider la taxe sur la déclaration de chiffre d'affaires et la base d'imposition correspond au prix d'achat total des travaux auprès de la société B.

La société C peut alors déduire la taxe autoliquidée dans les conditions de droit commun.

La société A doit délivrer une facture sans TVA, avec mention d'autoliquidation, à la société B.

La société B doit délivrer une facture sans TVA, avec mention d'autoliquidation, à la société C. En résumé, le tableau ci-après donne un aperçu des opérations décrites.

Synthèse			
L'entrepreneur principal est établi et identifié à la TVA en France			
Opération	Lieu	Redevable	Facturation
Prestation A - B	France, art. 259A, §2	B, art. 283, §2 nonies	Facture sans TVA avec mention "Autoliquidation". B doit autoliquider et déduire la taxe.
Prestation B - C	France, art. 259A, §2	B, art. 283, §1, alinéa 1	Facture avec TVA française. C peut déduire la TVA.
L'entrepreneur principal n'est pas établi en France			
Opération	Lieu	Redevable	Facturation
Prestation A - B	France, art. 259A, §2	B, art. 283, §2 nonies B doit s'identifier à la TVA en France	Facture sans TVA avec mention "Autoliquidation". B doit autoliquider et déduire la taxe.
Prestation B - C	France, art. 259A, §2	C, art. 283, §1, alinéa 2 car B n'est pas établi en France	Facture sans TVA avec mention "Autoliquidation". C doit autoliquider et déduire la taxe

Source : Autoproduction

Figure 20: Synthèse des exemples pratiques

## 2. Autoliquidation en Belgique

Le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client, appelé régime du cocontractant, est obligatoirement applicable lorsque le client est un assujetti à la TVA, qui est tenu au dépôt de déclarations périodiques (mensuelles ou trimestrielles)<sup>168</sup>. Le régime est applicable aux travaux immobiliers effectués à un bien immeuble affecté exclusivement à l'usage professionnel du client assujetti. Il est également applicable si les travaux portent sur un immeuble en partie affecté à l'usage professionnel et en partie à l'usage privé du client, mais il n'est pas applicable aux travaux immobiliers exécutés exclusivement pour les besoins privés de l'assujetti<sup>169</sup>. Par ailleurs, le prestataire de services ne doit pas nécessairement être enregistré en tant qu'entrepreneur principal au sens du Code des impôts sur les revenus<sup>170</sup>. Il faut cependant distinguer si l'assujetti qui effectue l'opération est établi ou non en Belgique.

### a. L'assujetti est établi en Belgique - Article 20 de l'arrêté royal n°1 du 29.12.1992

Le régime du cocontractant pour les travaux immobiliers, visé à l'article 20 de l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992, est applicable, lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- le cocontractant est un assujetti à la TVA en Belgique qui dépose des déclarations mensuelles ou trimestrielles. Il est sans pertinence que le cocontractant soit lui-même un entrepreneur au sens du Code sur les revenus, effectuant des travaux immobiliers. Ainsi, le régime est également applicable si l'assujetti est un comptable. Pour autant que le cocontractant n'est pas un assujetti étranger qui n'a pas fait agréer un représentant fiscal, il peut aussi être un assujetti partiel, déposant des déclarations périodiques à la TVA. Le régime du cocontractant est donc éga-

---

<sup>168</sup> Article 53, §1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du Code TVA de la Belgique

<sup>169</sup> Hérin, M., Lemaire, N. (2015) : TVA et travaux immobilier-Belgique. Deloitte, 2015. URL : <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/accountancy/articles/pme-updates/pme-tva-travaux-immobiliers.html>, dernier appel le 16 novembre 2017

<sup>170</sup> Article 299bis du Code des impôts sur les revenus et l'article 30bis de la loi du 27 juin 1969, revisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944, concernant la sécurité sociale des travailleurs.

lement applicable si les travaux immobiliers sont exclusivement réalisés aux activités du cocontractant qui tombent en dehors du champ d'application de la TVA<sup>171</sup> ;

- les opérations facturées sont des travaux immobiliers ;
- les biens et les services reçus sont utilisés, intégralement ou partiellement, par le cocontractant dans le cadre de son activité économique.

Il n'est toutefois pas applicable lorsque le client est<sup>172</sup> :

- une personne non-assujettie ;
- un exploitant agricole soumis au régime particulier de l'imposition forfaitaire ;
- un assujetti soumis au régime de la franchise des petites entreprises ;
- un assujetti qui est dispensé de déposer des déclarations mensuelles ou trimestrielles par une décision administrative ;
- un assujetti établi à l'étranger qui n'a ni établissement stable, ni représentant responsable en Belgique.

Dans ce cas, l'entrepreneur doit facturer ses prestations aux taux de TVA en fonction des caractéristiques propres à l'opération.

#### b. L'assujetti n'est pas établi en Belgique – Article 51, §2, point 5 du Code de la TVA

Concernant le cas où l'assujetti effectuant l'opération est établi à l'étranger, le cocontractant est le redevable de la taxe, si les dispositions de l'article 51, §2, point 5, du Code de la TVA belge sont réunies. Étant donné que cet article dispose que le fournisseur respectivement le prestataire ne soit pas établi en Belgique, il trouve notamment son application si ce dernier :

- soit non identifié à la TVA en Belgique ;
- soit identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, sans représentant responsable agréé ;

---

<sup>171</sup> Soriani, A. (2016) : Astuces TVA- Belgique. Le régime dit du « cocontractant pour les travaux immobiliers. VATdesk. URL : <http://www.vatdesk.be/fr/trucs-et-astuces/cocontractant-travaux-immobilier-tva/>, dernier appel le 16 novembre 2017.

<sup>172</sup> Circulaire 79/003 (1979) : Mesures tendant à assurer le paiement de la taxe. Report de la perception. Article 17bis de l'arrêté royal n°1, Section 1. – Assujettis visés.



- soit identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, avec représentant responsable agréé ;
- soit représenté par une personne préalablement agréée, sous un numéro global d'identification à la TVA (article 55, §3, alinéa 2, du Code de la TVA belge).

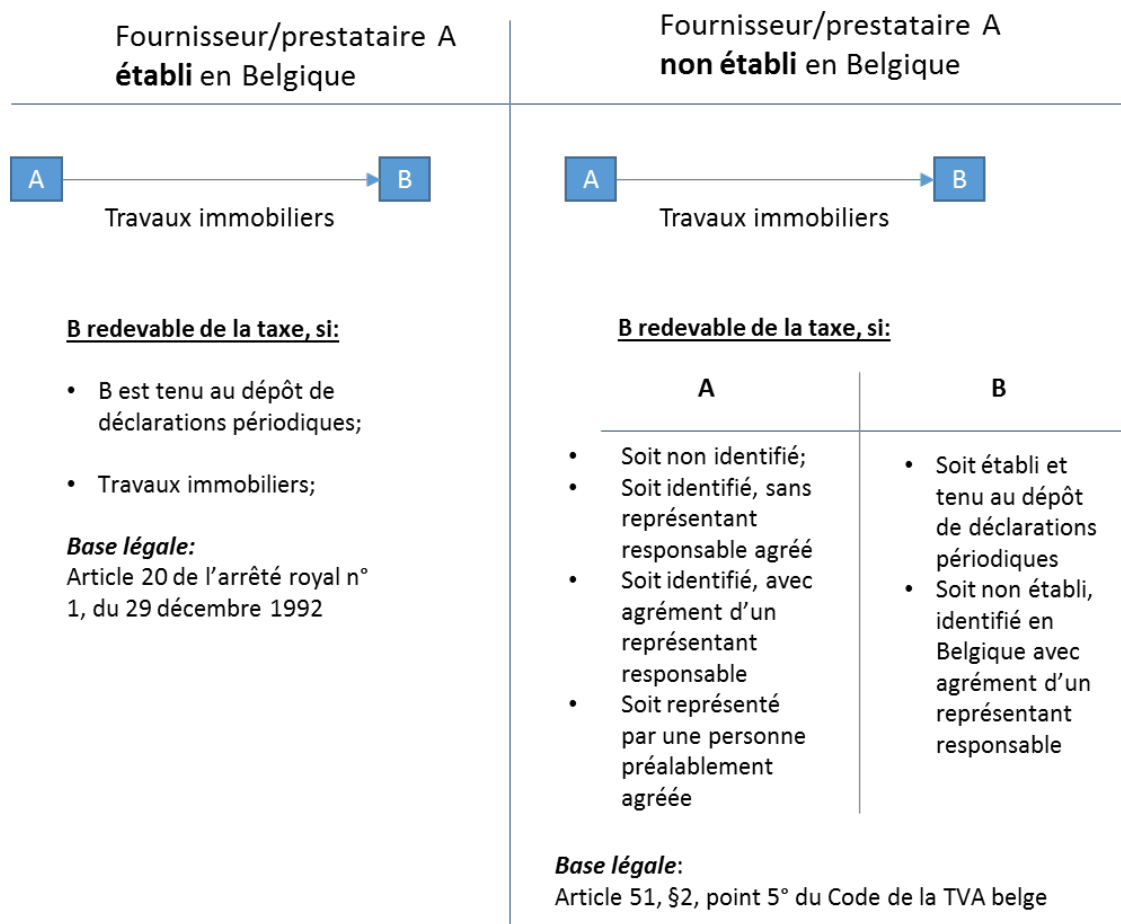
Le report de paiement n'est toutefois pas applicable lorsque l'assujetti qui effectue l'opération possède un établissement stable en Belgique, et ce même si cet établissement n'intervient pas dans l'exécution matérielle de l'opération fournie.

Le cocontractant, par contre, doit être un assujetti :

- soit établi en Belgique, qui est tenu au dépôt de déclarations périodiques visées à l'article 53, alinéa 1<sup>er</sup>, point 3<sup>o</sup> du Code de la TVA belge ;
- soit un assujetti non établi en Belgique, qui est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, avec agrément d'un représentant responsable dans le pays, conformément à l'article 55, §1<sup>er</sup> ou §2, du Code de la TVA.

L'entrepreneur étranger qui réalise des travaux immobiliers à un client assujetti établi en Belgique, qui dépose des déclarations périodiques à la TVA, peut appliquer le régime du cocontractant. Le client doit alors déclarer la TVA et il peut faire valoir immédiatement le droit à déduction dans les limites et sous les conditions du droit commun.

L'entrepreneur étranger qui réalise des travaux immobiliers à un client non-assujetti est tenu de facturer la TVA belge, conformément à l'article 51, §1<sup>er</sup>, point 1<sup>o</sup>, du Code de la TVA. Par conséquent, il est obligé de déposer des déclarations de TVA et de payer le solde dû.



Source : Autoproduction

Figure 21: Régime du cocontractant entre deux assujettis

### c. Définition travail immobilier

Est considéré comme travail immobilier, tout travail de construction, de transformation, d'achèvement, de réparation, d'entretien, de nettoyage et de démolition de tout ou partie d'un immeuble par nature, ainsi que toute opération comportant à la fois la fourniture d'un bien meuble et son placement dans un immeuble en matière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature<sup>173</sup>. Sont également visés, suivant l'article 20, §2, de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée :

1. toute opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment :
  - a. de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou de climatisation, en ce compris les brûleurs, réservoirs

<sup>173</sup> Article 19, §2, point 2°, du Code TVA belge.

- et appareils de régulation et de contrôle reliés à la chaudière ou aux radiateurs ;
- b. de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation sanitaire d'un bâtiment et, plus généralement, de tous appareils fixes pour usages sanitaires ou hygiéniques branchés sur une conduite d'eau ou d'égout ;
  - c. de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation électrique d'un bâtiment, à l'exclusion des appareils d'éclairage et des lampes ;
  - d. de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de sonnerie électrique, d'une installation de détection d'incendie et de protection contre le vol, d'une installation de téléphonie intérieure ;
  - e. d'armoires de rangement, éviers, armoires-éviers et sous-éviers, armoires-lavabos et sous-lavabos, hottes, ventilateurs et aérateurs équipant une cuisine ou une salle de bains ;
  - f. de volets, persiennes et stores placés à l'extérieurs du bâtiment ;
2. toute opération comportant à la fois la fourniture et le placement dans un bâtiment de revêtements de mur ou de sol, qu'il y ait fixation au bâtiment ou que le placement ne nécessite qu'un simple découpage, sur place, aux dimensions de la surface à recouvrir ;
  3. tout travail de fixation, de placement, de réparation, d'entretien et de nettoyage des biens visés au 1. ou 2. ci-avant.

Est aussi visée la mise à disposition de personnel en vue de l'exécution d'un travail immobilier ou d'une des opérations visées au 1., 2. ou 3. ci-avant.

Ne sont cependant pas considérées comme travaux immobiliers les opérations comportant la fourniture avec placement d'un bien meuble, qui n'est pas incorporé à un bâtiment, mais qui est simplement fixé à un bâtiment, tels que les machines, les appareils et l'outillage, ou les objets d'utilisation quotidienne, d'équipement normal ou de décoration. Ces biens meubles deviennent des immeubles par la destination et le régime du cocontractant n'est pas applicable à la facturation de telles services<sup>174</sup>.

---

<sup>174</sup> Carnoy, G. (2010) : Le régime cocontractant. URL : <https://gillescarnoy.be/2010/12/23/le-regime-co-contractant/>, dernier appel 16 novembre 2017

Une liste détaillée de travaux concernés est celle publiée dans la Section 2, de la circulaire 79/003<sup>175</sup>.

Est assimilée à une prestation de service effectuée à titre onéreux, l'exécution par un assujetti d'un travail immobilier pour les besoins de son exploitation économique, ainsi que pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, et, plus généralement, à titre gratuit ou à des fins étrangères à son activité économique<sup>176</sup>. La délivrance de travaux immobiliers constitue donc une prestation de service et non pas une livraison de biens en Belgique.

#### d. Facturation et sanctions

La facturation se fait sans application de TVA, cette dernière étant acquittée par le preneur de services<sup>177</sup>. Les factures ne reprennent ni le taux, ni le montant de la taxe due, mais elles portent la mention « Autoliquidation »<sup>178</sup> ou plus précisément la mention « Taxe à acquitter par le cocontractant. Code de la TVA, art. 51, §2 ». L'assujetti qui n'est pas établi en Belgique peut agréer un représentant fiscal responsable<sup>179</sup> dans la Belgique pour acquitter la taxe pour son compte.

Dans le cas où l'entrepreneur principal effectue des opérations lui permettant ou non d'utiliser le régime du cocontractant, la facture suit le sort de l'objet principal du contrat<sup>180</sup>. Si l'objet principal du contrat concerne des travaux immobiliers, l'accessoire peut également être facturé sous le régime du cocontractant. Si toutefois, l'objet principal n'est pas l'exécution de travaux immobiliers, alors l'accessoire doit être ventilé, et le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe s'applique uniquement aux travaux immobiliers<sup>181</sup>.

---

<sup>175</sup> Circulaire 79/003 (1979) : Mesures tendant à assurer le paiement de la taxe. Report de la perception. Article 17bis de l'arrêté royal n°1, Section 1. – Assujettis visés.

<sup>176</sup> Article 20, §2, point 1, de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>177</sup> Article 20, §1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>178</sup> Article 20, §3, de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>179</sup> Article 55, §1<sup>er</sup> ou §2, du Code TVA de la Belgique

<sup>180</sup> Revue de la TVA (1995) : Décision TVA n° E.T.84.160 du 12/06/1995. Report de la perception - l'Article 20 de l'arrêté royal n° 1 - Un contrat a pour objet des opérations dont certaines tombent sous l'application et d'autres pas . Revue de la TVA n° 114, page 647-648, n° 1011

<sup>181</sup> Vandamme, J. (2014) : Le système co-contractant TVA en pratique. URL : <http://www.fiscaleo.net/le-systeme-co-contractant-tva-en-pratique/>, dernier appel le 16 novembre 2017

La TVA facturée à tort au lieu de l'application de l'autoliquidation par l'entrepreneur effectuant des travaux immobiliers, résulte dans la perte du droit à déduction dans le chef du cocontractant. Il y a lieu de répéter que le régime du cocontractant est obligatoirement applicable, il ne s'agit pas d'un régime facultatif. Les autorités fiscales belges peuvent refuser à une entreprise de déduire la TVA erronément facturée par un fournisseur lorsque l'opération était soumise au régime de l'autoliquidation. Ceci est aussi vrai, si la correction de cette erreur est impossible en raison de la faillite dudit fournisseur<sup>182</sup>. Cette sanction a été confirmée par la C.J.U.E. dans l'affaire C-424/12 du 6 février 2014 (affaire Fatorie) :

1) Dans le cadre d'une opération soumise au régime de l'autoliquidation, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, et le principe de neutralité fiscale ne s'opposent pas à ce que le bénéficiaire de services se voie privé du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a indûment versée au prestataire de services sur la base d'une facture établie de manière erronée, y compris lorsque la correction de cette erreur est impossible en raison de la faillite dudit prestataire <sup>183</sup>.

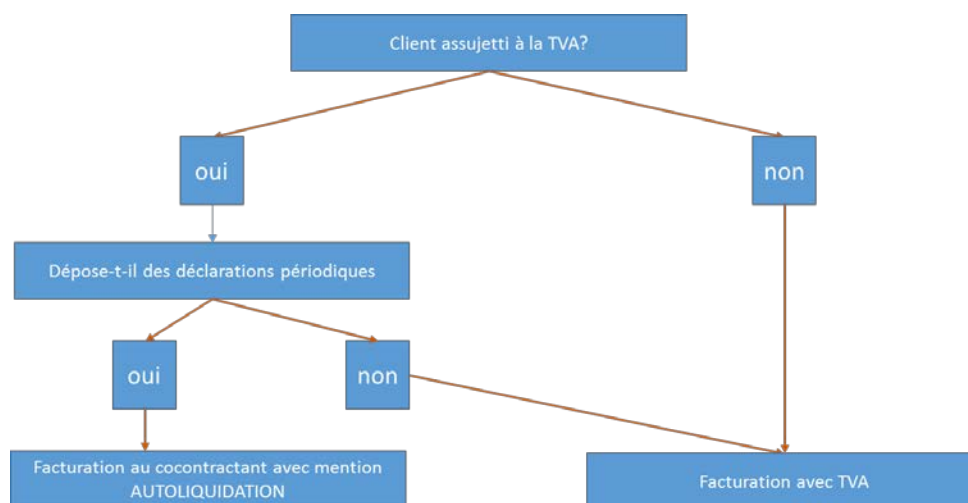
De plus, la Cour a statué dans la même affaire

2) Le principe de sécurité juridique ne s'oppose pas à une pratique administrative des autorités fiscales nationales consistant à révoquer, dans un délai de forclusion, une décision par laquelle elles ont reconnu à l'assujetti un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en lui réclamant, à la suite d'un nouveau contrôle, cette taxe et des majorations de retard.

---

<sup>182</sup> Soriani, A. (2016) : Astuces TVA- Belgique. Le régime dit du « cocontractant pour les travaux immobiliers. VATdesk. URL : <http://www.vatdesk.be/fr/trucs-et-astuces/cocontractant-travaux-immobilier-tva/>, dernier appel le 16 novembre 2017.

<sup>183</sup> Cour de justice de l'Union européenne (2014) : Affaire C-424/12 du 6 février 2014 Fatorie du 6 février 2014..



Source : Autoproduction

Figure 22: Travaux immobiliers effectués entre deux assujettis établis en Belgique

### e. La preuve à apporter par l'entrepreneur principal

Il appartient à l'entrepreneur principal effectuant les travaux immobiliers d'apporter, par un ensemble de documents, la preuve qu'il a appliqué à juste titre le régime du cocontractant. Il n'est pas suffisant qu'il prouve que le numéro d'identification que le client lui a fourni soit valide. Outre le numéro d'identification à la TVA du client, il est requis que l'entrepreneur principal présente une déclaration du client statuant que celui-ci soit tenu au dépôt de déclarations de TVA périodiques et qu'il remplisse toutes les conditions requises du report de paiement. Le cas échéant, il peut également demander une attestation délivrée par l'administration fiscale certifiant que le client a la qualité d'assujetti et qu'il est tenu au dépôt périodique de déclarations de TVA<sup>184</sup>.

Le régime du cocontractant ne s'applique pas, lorsque le client est un assujetti tenu au dépôt de déclarations spéciales (société de participation financière par exemple)<sup>185</sup>.

En outre, l'assujetti qui effectue des travaux immobiliers doit reprendre ses cocontractants dans la liste de tous ses clients assujettis, à remettre obligatoirement par voie électronique avant le 31 mars de chaque année. Pour les clients cocontractants, le montant de la taxe

<sup>184</sup> Soriani, A. (2016) : Astuces TVA- Belgique. Le régime dit du « cocontractant pour les travaux immobiliers. VATdesk. URL : <http://www.vatdesk.be/fr/trucs-et-astuces/cocontractant-travaux-immobilier-tva/>, dernier appel le 16 novembre 2017.

<sup>185</sup> Soriani, A. (2016) : Astuces TVA- Belgique. Le régime dit du « cocontractant pour les travaux immobiliers. VATdesk. URL : <http://www.vatdesk.be/fr/trucs-et-astuces/cocontractant-travaux-immobilier-tva/>, dernier appel le 16 novembre 2017.

ne doit pas y figurer. Cette liste reprend le numéro de TVA belge de tous les clients auxquels un assujetti a livré des biens ou fourni des services au cours d'une année civile ainsi que le montant total des opérations effectuées pour compte de chacun d'eux.

#### f. Dispositions transitoires

Le régime du cocontractant est entré en vigueur en Belgique le 1<sup>er</sup> avril 1979. La transition vers le nouveau régime a été réglée de la manière suivante<sup>186</sup> :

- si la taxe due pour l'ensemble des opérations est devenue exigible avant le 1<sup>er</sup> avril 1979, il n'y a pas lieu de revenir sur les paiements effectués même si les biens ont été fournis ou les services achevés après le 31 mars 1979 ;
- si la taxe est due pour l'ensemble de l'opération est entièrement exigible après le 31 mars 1979, le cocontractant du fournisseur de biens ou du prestataire de services doit acquitter lui-même la taxe due sur l'opération ;
- si la taxe due est devenue exigible pour partie avant le 1<sup>er</sup> avril 1979, la taxe qui deviendra exigible à partir de cette date doit également être acquittée par le cocontractant du fournisseur de biens ou du prestataire de services en tenant compte.

### 3. Autoliquidation en Allemagne

L'autoliquidation de la taxe par le client pour certains travaux dans le bâtiment est applicable à compter du 1<sup>er</sup> avril 2004.<sup>187</sup> Outre la lutte contre la fraude fiscale, l'introduction du mécanisme de l'autoliquidation de la TVA par le client pour les travaux de construction ainsi que pour les services de nettoyage d'immeubles, réalisés par des assujettis établis à l'étranger, sert à réaliser une simplification administrative permettant aux assujettis étrangers la décharge de s'identifier à la TVA allemande et d'y satisfaire aux obligations fiscales. De plus, les administrations fiscales allemandes ne sont plus tenues pour certaines opérations de recouvrer la TVA allemande, relative à des opérations intérieures, auprès des sociétés établies à l'étranger.

---

<sup>186</sup> Circulaire 79/003 (1979) : Mesures tendant à assurer le paiement de la taxe. Report de la perception. Article 17bis de l'arrêté royal n°1, Section 5. – Dispositions transitoires.

<sup>187</sup> Paragraphe 13b, alinéa 2, Nr.4 de la loi TVA allemande

Un autre avantage du mécanisme de l'autoliquidation constitue le fait que les preneurs des services visés ne sont plus tenus de préfinancer la taxe, ce qui constitue un vrai atout pour la trésorerie de ces entreprises.

Dans tous les cas, l'assujetti étranger exécutant des travaux de construction ou de montage et dont le lieu est réputé se trouver en Allemagne à une personne non-assujettie, est tenu de s'identifier à la TVA en Allemagne et de facturer la TVA allemande aux taux y applicables.

#### a. Travaux de construction

Le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client trouve son application pour les travaux de construction, effectués :

- par un assujetti, établi à l'étranger, à un assujetti allemand, conformément au paragraphe 13b, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi TVA allemande. Le fait que l'assujetti étranger détient un numéro d'identification à la TVA en Allemagne n'a aucune incidence sur l'application du mécanisme d'autoliquidation dès lors qu'il n'est pas établi en Allemagne<sup>188</sup>. Seul point déterminant est de savoir si l'assujetti dispose, soit le siège de son activité économique soit un établissement stable en Allemagne ou à défaut de siège ou d'établissement, qu'il y ait son domicile ou sa résidence habituelle. Par siège, il faut entendre le lieu où sont exercées les fonctions d'administration centrale de l'entreprise, le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise. Par établissement stable on entend tout établissement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement<sup>189</sup> ;
- entre assujettis qui sont établis et identifiés à la TVA en Allemagne<sup>190</sup>, conformément au paragraphe 13b, alinéa 2, numéro 4 en combinaison avec l'alinéa 5 du même paragraphe.

<sup>188</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015): L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers. O., Editions Francis Lefebvre, 55.

<sup>189</sup> Article 13bis du règlement d'exécution (UE) N° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services.

<sup>190</sup> DATEV (2014) : Steuerschuld bei Bauleistungen. Wie Sie feststellen, ob Sie als Leistungsempfänger einer Bauleistung die Umsatzsteuer schulden. URL:



Dans le premier cas, le mécanisme de l'autoliquidation est applicable, sans pertinence si le destinataire des services effectue également des travaux de construction dans le cadre de son activité économique<sup>191</sup>. L'assujetti étranger, ne réalisant en Allemagne que des services pour lesquels les preneurs sont les redevables en application du paragraphe 13b, alinéa 5, y sont déchargés de l'obligation de déposer des déclarations de TVA. Par ailleurs, ils ont la possibilité d'entamer, à l'aide de la procédure de remboursement, à la restitution de la taxe en amont, supportée par eux dans le cadre de la réalisation desdits travaux. Si, toutefois, l'assujetti étranger réalise des opérations pour lesquelles il devient le redevable de la taxe en Allemagne, il doit s'identifier à la TVA et procéder au dépôt de déclarations de TVA.

L'assujetti qui est établi à l'étranger, mais qui est le preneur de services dont le lieu est réputé se trouver en Allemagne, devient le redevable de la taxe en Allemagne. Il doit, par conséquent, s'identifier à la TVA en Allemagne et y déclarer la taxe devenue exigible.

Dans le deuxième cas, il y a renversement de la taxe si l'entrepreneur principal reçoit des travaux de construction, de la part d'un autre assujetti allemand, qui est alors un sous-traitant identifié à la TVA. Cette disposition, prévue au paragraphe 13b, alinéa 2, numéro 4 de la loi TVA allemande, n'est toutefois pas applicable que si le destinataire reçoit ces opérations dans le cadre de son entreprise et qu'il effectue lui-même ce genre d'opérations<sup>192</sup>. Aucun lien direct entre l'entrée d'une prestation de service et un travail de construction réalisé n'est requis<sup>193</sup> et l'envergure des opérations de construction réalisées par l'entrepreneur principal est sans pertinence pour l'application de l'autoliquidation.

Celle-ci vise donc principalement les prestations de services exercées par des sous-traitants au nom et pour compte de l'entrepreneur principal.

Par travaux de construction au sens du paragraphe 13b, alinéa 2, numéro 4, il faut entendre la remise d'un ouvrage et les prestations de services se rattachant à un bien immeuble,

---

[http://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjIt-nbmbvXA-hULyKQKHeSmAdsQFggsMAA&url=http%3A%2F%2Fsteuerberater-aichach.de%2Fassets%2Fdownloads%2F19430\\_Steuerschuld\\_bei\\_Bauleistungen.pdf&usq=AOvVaw2beX4aKD\\_giRSeu0EZEHzo](http://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjIt-nbmbvXA-hULyKQKHeSmAdsQFggsMAA&url=http%3A%2F%2Fsteuerberater-aichach.de%2Fassets%2Fdownloads%2F19430_Steuerschuld_bei_Bauleistungen.pdf&usq=AOvVaw2beX4aKD_giRSeu0EZEHzo), dernier appel le 13 novembre 2017

<sup>191</sup> Auer, M. (2013) : Leistungsempfänger als Steuerschuldner. Die steuerlichen Auswirkungen und Folgen aus der Steuerschuldumkehr. Diplomica Verlag GmbH, Hamburg, 26

<sup>192</sup> Paragraphe 13b, alinéa 5, de la loi TVA allemande et Bundesfinanzhof jugement Steuerschuldnerschaft bei sog. « Bauleistungen », V R 37/10 du 22.08.2013

<sup>193</sup> Oberfinanzdirektion Niedersachsen (2016): Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach §13b UStG auf Bauleistungen. Oldenburg, 2016, 10.

telles que la construction, l'entretien, la maintenance, la transformation ou la démolition d'immeubles, à l'exception de la surveillance et de la planification (prestations de services effectuées par des architectes, des ingénieurs civils ou de structure, des géomètres). Il s'agit de travaux réalisés sur des immeubles situés en Allemagne.

Y sont, entre autre, compris<sup>194</sup> :

- les installations de fenêtres, portes, de carrelages, d'ascenseurs, de chauffages, etc.,
- démolition d'ouvrages, y compris l'évacuation et l'enfouissement ;
- travaux de terrassement en relation avec la construction d'immeubles ;
- travaux de papiers-peints et de peinture ;
- le raccordement domestique ;
- la création de chemins revêtus, terrasses, murs de clôtures.

Par ailleurs, sont exclus :

- les livraisons de matériaux ;
- l'approvisionnement de chantiers avec de l'eau ou d'électricité ;
- l'échafaudage ;
- Sécurisation de chantiers.

Une liste plus détaillée a été publiée par Oberfinanzdirektion Niedersachsen (Steuer-schuldnerschaft des Leistungsempfängers nach §13b UStG auf Bauleistungen).

Par remise d'un ouvrage, conformément au paragraphe 3, alinéa 4, de la loi TVA allemande, il faut entendre la remise par l'entrepreneur de l'ouvrage à son client d'un bien meuble qu'il a transformé ou traité au moyen de matières que l'entrepreneur a fournies lui-même. La remise d'un ouvrage ne constitue donc pas une prestation de services, mais une livraison de biens même si l'ouvrage est fixé au sol.

Ne sont pas à considérer comme remise d'un ouvrage, et ne sont ainsi pas compris dans le paragraphe 13b, alinéa 2, numéro 4 de la loi TVA allemande, la production de biens à

---

<sup>194</sup> Hitzer & Hitzer Steuerberatungsgesellschaft mbH (2014): Umsatzsteuerliche Neuerungen für das Bau- und Baunebengewerbe. Mandanten-Information, Kirchheim u. Teck.

l'étranger et qui sont transportés et livrés en tant que produits finis en Allemagne<sup>195</sup>. Il s'agit dans ce cas d'une simple livraison intracommunautaire de biens.

Si, toutefois, ces biens sont produits en Allemagne, il y a remise d'un ouvrage réalisé par les constructeurs, entreprises de montage ou autres entreprises artisanales. Le lieu de l'opération est l'endroit où les biens se trouvent au moment de la livraison<sup>196</sup>.

Exemple :

- Une entreprise de construction B, établie à Bonn et identifiée à la TVA allemande, s'est vu attribuer le marché d'ériger une maison à Francfort-sur-le-Main. Elle engage l'entreprise sous-traitante S d'Amsterdam pour l'installation des fenêtres. S effectue en Allemagne des livraisons à montage, opération soumise à la TVA, conformément aux dispositions du paragraphe 3, alinéa 5. Toutefois, il y a renversement de la charge fiscale et la société B devient redevable de la TVA, en application du paragraphe 13b, alinéa 5 en combinaison avec l'alinéa 2, numéro 1.

Par immeuble (bâtiments, ponts, tunnels, raccordement, garages, réseau des égouts, routes, clôtures, etc.), il faut également entendre, tout matériel ou machine, installés à demeure dans un immeuble ou construction qui ne peut être déplacée sans destruction ou modification.

#### b. Entrepreneur principal ou promoteur immobilier

Il faut distinguer entre l'entrepreneur général et le promoteur immobilier.

L'entrepreneur principal est un assujetti qui érige des immeubles sur des terrains non bâtis appartenant à ses clients. Dans le cadre de son activité, il charge des sous-traitants de l'exécution de travaux de construction, telles que la production, l'entretien, maintenance, transformation ou démolition d'immeubles, à l'exception de la surveillance et de la planification. Lorsque l'administration fiscale a fourni un certificat (formulaire « Vordruckmuster USt 1 TG), normalement valable pour une durée de trois années, attestant que l'entrepreneur principal est un assujetti effectuant lui-même des travaux de construction dans le cadre de son activité économique, il devient le redevable de la taxe pour lesdites opérations qui lui sont effectuées par des sous-traitants. L'entrepreneur principal doit

<sup>195</sup> Auer, M. (2013) : Leistungsempfänger als Steuerschuldner. Die steuerlichen Auswirkungen und Folgen aus der Steuerschuldumkehr. Diplomica Verlag GmbH, Hamburg, 13.

<sup>196</sup> Paragraphe 3, alinéa 5a et alinéa 7 de la loi TVA allemande

autoliquider la taxe sur les opérations qui lui sont effectuées par les sous-traitants et exercer la déduction de la taxe en application des règles du droit commun.

Exemple :

- L'entrepreneur principal livre une maison clefs en main à construire à des particuliers. Ces derniers peuvent faire adapter leurs plans sur demande. L'entrepreneur principal engage des sous-traitants pour ériger la maison.

Par la vente de l'immeuble lors de phase de construction, il y a remise d'un ouvrage au sens du paragraphe 3, alinéa 4 de la loi TVA allemande. Les particuliers peuvent encore proposer des changements à adopter. Ainsi l'entrepreneur principal est un assujetti réalisant des travaux de construction et par conséquent, il devient le redevable de la taxe, conformément au paragraphe 13b, alinéa 2, numéro 4 en combinaison avec l'alinéa 5 du même paragraphe<sup>197</sup>.

Par ailleurs, le mécanisme de l'autoliquidation n'est pas applicable si l'entrepreneur principal n'utilise pas les travaux de construction qui lui sont facturés par d'autres assujettis, pour réaliser lui-même de tels travaux pour compte de ses clients. Dans ce cas, les sous-traitants allemands lui facturent la TVA allemande et il peut procéder à la déduction de la taxe, conformément au droit commun.

Exemple :

- Sont, par exemple, visés les assujettis dont l'activité consiste exclusivement dans la distribution de matériaux de construction. Le mécanisme de l'autoliquidation n'est pas applicable aux travaux de constructions qui leurs sont fournis par d'autres assujettis établis en Allemagne.

Le promoteur immobilier, par contre, est un assujetti qui acquiert des terrains non bâtis pour y ériger des immeubles en vue de les revendre clefs en main. Par la vente d'immeubles le promoteur effectue une simple livraison de biens. Il n'agit pas comme qu'entrepreneur principal qui acquiert ces opérations dans le cadre de l'exécution de travaux de construction. Par conséquent, il n'y a pas renversement de la charge pour les opérations

---

<sup>197</sup> Auer, M. (2013) : Leistungsempfänger als Steuerschuldner. Die steuerlichen Auswirkungen und Folgen aus der Steuerschuldumkehr. Diplomica Verlag GmbH, Hamburg, 29.

qui lui ont été effectuées par les sous-traitants dans le cadre de l'édification de l'immeuble<sup>198</sup>. Il n'y a pas remise d'un ouvrage. Les sous-traitants lui facturent, en tant que redevables, la TVA allemande et il peut faire exercer son droit à déduction suivant les règles du droit commun.

Exemple :

- Le promoteur immobilier achète, pour revendre, des terrains bâtis. Avant de procéder à la livraison, il recourt à des sous-traitants pour effectuer des réparations. La vente clefs en main de maisons destinées à l'habitation, dont les acheteurs n'ont pas la possibilité de procéder à des changements lors de la phase de construction, constitue une livraison de biens, conformément aux dispositions du paragraphe 3, alinéa 1 de la loi TVA allemande. Par conséquent, la disposition du paragraphe 13b, alinéa 2, numéro 4 n'est pas applicable et il n'y a pas renversement de la charge au sens de l'alinéa 5 du même paragraphe<sup>199</sup>.

La différence principale entre l'entrepreneur principal et le promoteur immobilier est celle que le promoteur érige des immeubles sur des terrains à bâtir qui lui appartiennent, tandis que ceci n'est pas le cas pour les entrepreneurs principaux, qui érigent les immeubles sur des terrains à bâtir appartenant à autrui.

Les travaux de construction effectués à une personne morale non assujettie, ou à un assujetti bénéficiant du régime de la franchise des petites entreprises<sup>200</sup>, ne sont pas couverts par le mécanisme de l'autoliquidation et le prestataire reste, par conséquent, le redevable de la taxe.

### c. Travaux de nettoyage

Tout comme dans le secteur de la construction, les administrations fiscales ont régulièrement constaté des fraudes dans le secteur du nettoyage d'immeubles. Les preneurs de tels services ont déduit la taxe qui leur a été facturée mais qui n'a pas été versée à l'État par les prestataires. En conséquence, le législateur a introduit le mécanisme d'autoliquidation

<sup>198</sup> Friedrich-Vache, H., Erhard, M. (2017): *Steuerschuldnerschaft bei Beuleistungen – die gesetzliche Neuregelung*. URL: <http://www.roedl.de/themen/bauleistungen-steuerschuld>, dernier appel le 13 novembre 2017 et BFH – jugement du 22.08.2013, V R 37/10.

<sup>199</sup> Auer, M. (2013) : *Leistungsempfänger als Steuerschuldner. Die steuerlichen Auswirkungen und Folgen aus der Steuerschuldumkehr*. Diplomica Verlag GmbH, Hamburg, 29.

<sup>200</sup> Paragraphe 19, alinéa 1 de la loi TVA allemande

de la taxe par le client pour les services de nettoyage d'immeubles à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011. Cette disposition est applicable pour les services ayant une fin soignante ou protectrice des immeubles ou partie d'immeubles fixés au sol ainsi que le nettoyage, intérieur et extérieur, de fenêtres, de façades et d'installation de machines. Sont donc exclus, les kiosques, conteneurs de bureau et cabanons qui ne sont pas fixés au sol.

L'assujetti, établi et identifié à la TVA en Allemagne, qui reçoit des services consistant dans le nettoyage d'immeuble, est le redevable de la taxe, conformément à la disposition du paragraphe 13b, alinéa 2, numéro 8, en combinaison avec l'alinéa 5, de la loi TVA allemande, si le prestataire est un assujetti établi en Allemagne et le destinataire de tels services effectue lui-même des prestations de services consistant dans le nettoyage d'immeubles.

Sont donc surtout visés les sous-traitants établis en Allemagne, qui sont engagés par les assujettis établis en Allemagne dont l'activité consiste dans le nettoyage d'immeubles. En conséquence, les entreprises de nettoyage qui n'ont pas du personnel propre, sont néanmoins considérées comme entreprises de nettoyage, lorsqu'ils réalisent de tels services à l'aide de sous-traitants.

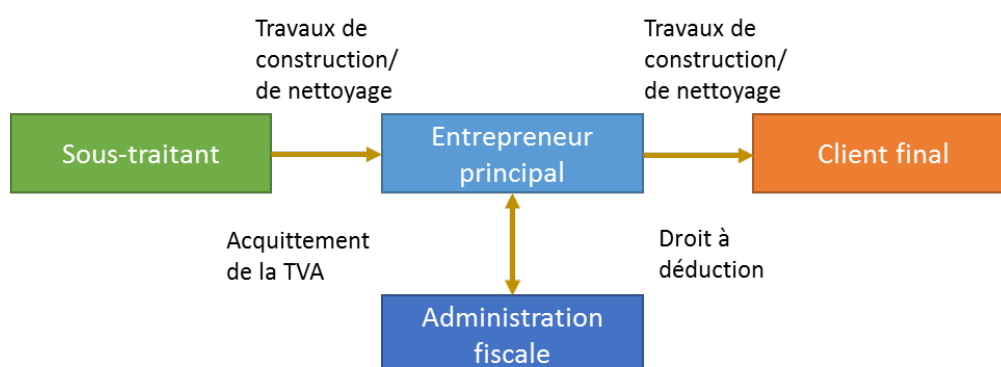
Pour les services de nettoyage qui sont réalisés par un assujetti établi à l'étranger à un assujetti établie et identifié à la TVA en Allemagne, il y a application du paragraphe 13b, alinéa 1, de la loi TVA allemande. Dans ce cas, le preneur de ces services est le redevable de la taxe. Il est sans pertinence, si, oui ou non, le preneur effectue lui-même des services de nettoyage d'immeubles. L'assujetti étranger n'est pas tenu de s'identifier à la TVA en Allemagne et il est déchargé de l'obligation de procéder régulièrement au dépôt de déclarations de TVA.

Si le lieu d'un service de nettoyage est réputé se trouver à l'intérieur de l'Allemagne l'assujetti preneur de ce service établi à l'étranger doit s'identifier à la TVA en Allemagne et y déclarer la taxe. Il peut en même temps faire valoir son droit à déduction de la taxe, qu'il a supportée dans le cadre de la réalisation de ses services.

L'introduction du mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client dans le secteur du nettoyage d'immeubles peut conduire à des confusions. Ainsi, par exemple, le balayage de la salissure d'un chemin constitue un service de nettoyage, celui de la neige

d'un chemin, par contre, un service hivernal<sup>201</sup>. Contrairement au nettoyage grossier qui constitue un travail de construction, la purification finale constitue un service de nettoyage.

De même, un assujetti réalisant des services de nettoyage d'immeubles à un entrepreneur principal dont l'activité économique consiste dans la prestation de travaux de construction et non pas de services de nettoyage, ne déclenche pas le mécanisme de l'autoliquidation et vice-versa.



Source : Hitzer & Hitzer Steuerberatungsgesellschaft mbH (2014): Umsatzsteuerliche Neuerungen für das Bau- und Baunebengewerbe. Mandanten-Information, Kirchheim u. Teck, page 2

Figure 23: Autoliquidation en Allemagne

#### d. Facturation et exigibilité de la taxe

Les assujettis allemands disposant d'un certificat établi par l'administration fiscale, normalement valable pendant trois années et attestant que le preneur de services est un assujetti effectuant lui-même des travaux de construction ou des services de nettoyage (formulaire « Vordruckmuster USt 1 TG, voir aussi annexe 3), peuvent émettre des factures portant obligatoirement la mention « Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers »<sup>202</sup>. Ce certificat n'est toutefois pas déterminant pour l'application de l'autoliquidation obligatoirement applicable à partir du moment où les conditions de fonds sont réunies. Il permet cependant de donner aux assujettis une sécurité juridique lors de l'émission de leurs factures. Pourtant, dans le cas où l'assujetti preneur délivre un certificat falsifié

<sup>201</sup> Auer, M. (2013) : Leistungsempfänger als Steuerschuldner. Die steuerlichen Auswirkungen und Folgen aus der Steuerschuldumkehr. Diplomica Verlag GmbH, Hamburg, page 32

<sup>202</sup> Paragraphe 14a, alinéa 5, de la loi TVA allemande

et au cas où l'entrepreneur a eu connaissance de cette contrefaçon, la taxe est due par le prestataire de services<sup>203</sup>.

De même, le destinataire des services peut requérir du prestataire de lui délivrer un certificat établi par l'administration fiscale, statuant qu'il dispose en Allemagne, soit le siège de son activité économique, soit un établissement stable ou à défaut de siège ou d'établissement stable, qu'il y dispose son domicile ou sa résidence habituelle. Ce certificat est normalement établi pour une durée d'une année civile.

Si, toutefois, la mention de l'autoliquidation figure sur les factures et si les travaux réalisés par les assujettis sont autres que les travaux de construction, il n'y a pas application du mécanisme de l'autoliquidation par l'entrepreneur principal.

L'entrepreneur principal est le redevable de taxe, si les conditions de fonds pour l'application de l'autoliquidation sont requises, tandis que les conditions de la forme ne le sont pas, par exemple, lorsque ladite mention ne figure pas sur la facture. L'entrepreneur principal doit déterminer lui-même la taxe devenue exigible au cours de la période de déclaration.

Si les travaux de construction font objet d'un contrat comportant encore autres opérations, les dispositions de l'autoliquidation ne sont applicables que sous condition que les autres opérations constituent des opérations accessoires aux travaux de construction. Dans le cas contraire, chaque prestation de services doit être évaluée individuellement pour déterminer si le mécanisme de l'autoliquidation leur est applicable.

La taxe pour les travaux de construction devient exigible au moment de l'établissement de la facture, si la facture est établie avant la fin du mois qui suit celui au cours duquel lesdits travaux ont été réalisés. En l'absence d'émission de la facture dans ce délai, la taxe devient exigible au jour où expire ce délai<sup>204</sup>.

La taxe est due pour toute personne qui mentionne la TVA sur une facture<sup>205</sup>.

---

<sup>203</sup> Bundesministerium für Finanzen (2014) : Vordruckmuster für den Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und/oder Gebäudereinigungsleistungen; Vordruckmuster USt 1 TG, 2014/0632681, Berlin, 2014, 2.

<sup>204</sup> Paragraphe 13b de la loi TVA allemande

<sup>205</sup> Paragraphe 14c, alinéa 1 de la loi TVA allemande



En cas de versement d'acomptes, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement et à concurrence du montant encaissé<sup>206</sup>. Le preneur de services n'a aucun droit à déduire la TVA qui lui a été facturé à tort.

## IX. L'autoliquidation dans le secteur de la construction au Luxembourg

Les évolutions économiques du Grand-Duché de Luxembourg sont louables : une forte croissance de l'emploi entraîne une forte croissance de la population laquelle résulte dans une forte et constante croissance du produit intérieur brut (PIB). Ces évolutions, tant méritoires qu'elles soient, nécessitent une législation adaptée aux défis résultants d'une telle évolution, notamment dans le secteur de la construction. Afin de lutter contre la fraude fiscale et de limiter les déchets fiscaux sinon éventuellement à subir et pour compenser, à moins partiellement, le sous-effectif de l'administration fiscale, ayant la TVA dans ses attributions, l'introduction de l'autoliquidation dans le secteur de la construction pourrait se révéler comme un mécanisme fructueux qui pourrait payer beaucoup.

La France, l'Allemagne ainsi que la Belgique ont déjà introduit le mécanisme de l'autoliquidation dans le secteur de la construction dans le but de lutter contre la fraude fiscale, d'une part, et de réaliser une simplification administrative d'autre part.

Dans le but de lutter contre la fraude à la TVA, la Commission a récemment travaillé sur plusieurs initiatives, en particulier sur une mesure d'urgence facultative et temporaire, applicable jusqu'à l'instauration définitive du marché unique, pour réduire l'écart de TVA provenant de la différence entre les recettes de TVA escomptées et la TVA effectivement perçue par les États membres de l'Union européenne. Une des mesures, examinée sur demande des États membres, se concentre sur la possibilité de mettre en œuvre un mécanisme d'autoliquidation généralisé (MALG) pour les livraisons intérieures. La particularité de ce mécanisme se caractérise par sa dérogation à un des principes fondamentaux de la TVA, à savoir le paiement fractionné<sup>207</sup>. Le mécanisme de l'autoliquidation est donc à l'heure actuelle.

---

<sup>206</sup> Paragraphe 13b, alinéa 4 de la loi TVA allemande

<sup>207</sup> Commission européenne (2016) : Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application

Jusqu'à présent le Luxembourg n'a pas profité de cette possibilité d'introduire le mécanisme de l'autoliquidation dans le secteur de la construction.

### 1. Base légale de l'autoliquidation

L'article 193 de la directive TVA prévoit que le paiement de la TVA incombe en principe à celui qui réalise des livraisons de biens ou des prestations de services. Le mécanisme de l'autoliquidation déroge à ce principe dans la mesure où, la TVA devient exigible dans le chef de l'acquéreur de biens ou du preneur de services. Il s'agit d'un système d'inversion du redevable, appelé mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client. Le client doit déterminer lui-même le montant de la TVA à déclarer et à verser à l'État. Ce mécanisme est déjà applicable au Luxembourg pour les acquisitions intracommunautaires ainsi que pour les services à déclarer par le destinataire respectivement le preneur identifié à la TVA au Luxembourg. Il est également applicable

- dans le cadre 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<sup>208</sup> ;
- pour les livraisons de biens effectuées dans le cadre d'opérations triangulaires<sup>209</sup> ;
- pour les importations<sup>210</sup> ;
- les livraisons de gaz via un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système, les livraisons d'électricité ou les livraisons de chaleur ou de froid via les réseaux de chauffage ou de refroidissement<sup>211</sup>.

L'article 199 de la directive TVA donne aux pays de l'UE la possibilité de désigner l'acquéreur/le preneur comme redevable de la TVA, pour certaines opérations, lorsque ce dernier est un assujetti. Sont groupés parmi ces opérations,

---

temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et les prestations de services dépassant un certain seuil, Bruxelles, 2.

<sup>208</sup> 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 et article 61, §3 de la LTVA.

<sup>209</sup> Article 61, §2, de la loi modifiée du 12 février 1979, concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>210</sup> Article 61, §7, de la loi modifiée du 12 février 1979, concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>211</sup> Article 61, §4, de la loi modifiée du 12 février 1979, concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

...” les travaux de construction, y compris les travaux de réparation, de nettoyage, d’entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec des biens immeubles, ainsi que la délivrance de travaux immobiliers considérée comme étant une livraison de biens ,,...”<sup>212</sup>

En outre, l’article 194, de la directive TVA, prévoit la faculté de désigner le client identifié à la TVA à l’intérieur d’un État membre comme le redevable de la taxe sur les livraisons de biens et les prestations de services qui lui sont effectuées par un fournisseur établi dans un autre État membre<sup>213</sup> :

1. Lorsque la livraison de biens ou la prestation de services imposable est effectuée par un assujetti qui n’est pas établi dans l’État membre dans lequel la TVA est due, les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services.

De même, l’article 13 de la première directive énonce :

Si un État membre estime que, dans des cas exceptionnels, il y a lieu d’instaurer des mesures particulières, afin de simplifier la perception de la taxe ou d’éviter certaines fraudes, il en informe la Commission et les autres États membres.

À ces fins, les pays de l’UE peuvent également considérer être qualifiées d’assujetties, les entités juridiques de droit public non assujetties (organismes publics), lorsqu’elles sont destinataires de telles livraisons de biens ou prestations de services.

Le Luxembourg pourrait présenter une demande de dérogation à l’article 193 de la directive TVA afin de pouvoir appliquer le mécanisme de l’autoliquidation de la taxe par le preneur de services sur la base de l’article 395 de la directive TVA. La dérogation ne serait valable qu’après autorisation du Conseil, statuant à l’unanimité sur proposition de la Commission. Le but de la dérogation demandée serait la lutte contre la fraude fiscale dans le secteur de la construction et la simplification de la perception de la taxe. Puisque cette dérogation serait sollicitée par le Luxembourg lui-même, et compte tenu du champ d’application restreint, la mesure particulière serait proportionnée à l’objectif poursuivi, à savoir d’éviter certaines formes de fraude ou d’évasion fiscales dans un secteur spécifique.

<sup>212</sup> Article 199, de la directive TVA

<sup>213</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015) : L’autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O. Editions Francis Lefebvre, 10.

## 2. Entreprise de Construction

Le constructeur est avant tout un professionnel de la construction. Sont notamment visés les entrepreneurs de construction, charpentiers et carreleurs. Le Larousse définit un entrepreneur étant une personne qui, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, s'engage à effectuer un travail pour le maître de l'ouvrage.

Le promoteur immobilier exerce une activité commerciale consistant à s'obliger envers le maître d'un ouvrage, à faire procéder, pour un prix convenu, au moyen de contrats de louage d'ouvrage, à la réalisation d'un programme de construction d'un ou de plusieurs édifices, ainsi qu'à procéder, moyennant une rémunération convenue, à tout ou partie des opérations juridiques, administratives ou financières concourant au même objet<sup>214</sup>.

La définition du terme entreprise de construction sert pour une meilleure compréhension. Toutefois, l'activité économique déclarée par l'assujetti n'est pas déterminante pour l'application du mécanisme de l'autoliquidation. Par contre, c'est la nature de toute opération effectuée par un assujetti qui est déterminante pour l'application du mécanisme de l'autoliquidation.

L'aspect positif d'une limitation du mécanisme de l'autoliquidation visant les seuls assujettis qui exercent effectivement de tels travaux fournit à l'administration un meilleur aperçu de la situation générale et permettra ainsi de procéder à des contrôles ou vérifications plus ciblés.

L'aspect négatif d'une telle limitation requiert évidemment des dispositions supplémentaires du code de la TVA rendant son applicabilité encore plus complexe et la vérification de la perception de la taxe plus lourde.

En sus, toute limitation ou restriction sont susceptibles de provoquer des discussions supplémentaires entre administration et assujettis voire même de stimuler différents types de fraudes. Et le risque de provoquer des litiges est contraire au but de l'administration de réduire la charge de travail de manière efficace.

A tout cela s'ajoute qu'il n'est pas tout à fait sûr qu'une limitation, telle que visée en Allemagne, permet vraiment à l'administration d'avoir un meilleur aperçu sur le secteur.

---

<sup>214</sup> Article 2, point 29° de la loi du 22 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales.

Il est plus équitable et plus correct de faire dépendre le mécanisme de l'autoliquidation de l'activité exercée plutôt que de l'activité déclarée par l'assujetti.

### 3. Propositions pour le Luxembourg

Il y a lieu de rappeler à ce moment que la TVA est un impôt supporté par les consommateurs finaux et autoliquidé, donc calculé, et collecté par les assujettis pour compte de l'État. Dans ce contexte, l'objectif déclaré par l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA,

„...” consiste à garantir, dans l'intérêt de la collectivité publique :

- la juste et exacte perception des impôts indirects ...

Outre,

Elle se perçoit non comme autorité péremptoire, mais comme prestataire de services moderne et efficace, qui place le citoyen et l'entreprise honnêtes résolument au centre de ses préoccupations.<sup>215</sup>

En tant que prestataire de services moderne et efficace, il est nécessaire de préparer pour les assujettis, dans la mesure du possible, le terrain sur lequel ils peuvent développer leur potentiel avec une influence considérable en termes de contrôle des règles et une ingérence minimale dans les opérations quotidiennes des entreprises de la part de l'État. De même, il est conseillé à établir un système qui se contrôle au moins partiellement lui-même.

Des règles équitables et non discriminatoires (égalité entre assujettis indigènes et assujettis étrangers) constituent le cadre à fixer, level playing field. En même temps, la législation nationale, qui est directement dérivée de la législation communautaire, doit être fructueuse pour l'État luxembourgeois. Des dispositions légales favorables font augmenter les recettes fiscales de l'État, diminuer les déchets fiscaux (lutte contre la fraude) et améliorer l'efficacité, par le biais d'une simplification administrative, tant pour l'administration de TVA que pour les entreprises identifiées à la TVA.

Il est clair que si le mécanisme de l'autoliquidation est introduit dans le secteur de la construction, il ne l'est non seulement pour les assujettis qui sont établis au Luxembourg,

---

<sup>215</sup> Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, URL : [http://www.aed.public.lu/administration/missions\\_valeurs/index.html](http://www.aed.public.lu/administration/missions_valeurs/index.html), dernier appel le 18 décembre 2017

mais il en faut également prévoir des dispositions, produisant des effets similaires, pour les assujettis non établis au Luxembourg.

Il faut également garantir que l'introduction du mécanisme de l'autoliquidation dans le secteur de la construction ne résulte ni dans une augmentation des prix payés par les consommateurs finaux ni dans une diminution durable des recettes fiscales.

Outre les avantages en matière de taxes, une nouvelle législation facilite l'entrée sur le marché luxembourgeois de sociétés étrangères et permet l'intensification de la concurrence entre les acteurs du secteur de la construction. Une telle intensification ne peut se faire que dans l'intérêt des particuliers étant donné que la concurrence anime le marché.

#### a. Analyse détaillée

D'abord, il s'agit de qualifier la délivrance d'un travail immobilier en tant que prestation de service et non plus en tant que livraison de biens. Le lieu d'imposition de ces services sera alors déterminé par l'article 17, §2, point 2°, et est réputé se situer à l'endroit où l'immeuble, sur lequel ces services portent, est situé. Cette nouvelle qualification sera un premier pas vers une simplification administrative.

L'exonération lors de la réalisation d'une livraison intracommunautaire est subordonnée à la mise à disposition de l'administration, sur demande, des documents, dénommé faisceau de preuve, qui prouvent que les biens ont effectivement quitté le pays, qu'ils ont été transportés, etc. Ces modalités ne sont toutefois pas requises, dans la même mesure, pour les prestations de services. Certes, il faudra toujours démontrer que les prestations de services aient effectivement eu lieu et ceci au moyen de documents probants. Tant que ces prestations de services soient en relation avec des biens immeubles, il est relativement facile de constater la réalité économique des services facturés en comparaison avec d'autres services facturés.

#### 1. Régime déclaratif

La Belgique prévoit que l'assujetti, qui effectue des travaux de construction, soit soumis au régime déclaratif périodique. Par conséquent, l'autoliquidation n'est pas applicable aux travaux de construction effectués par des assujettis franchisés, forfaitaires et par tout autre assujetti ne déposant qu'une seule déclaration de TVA par.

Au Luxembourg cependant, la législation est différente. Outre les régimes déclaratifs mensuels et trimestriels, le Luxembourg prévoit également un régime déclaratif annuel pour tout assujetti dont le chiffre d'affaires n'a pas excédé au cours de l'année civile précédente le seuil de 112 000 €. Il est donc possible au Luxembourg que des assujettis, établis à l'intérieur du pays et déposant une seule déclaration de TVA annuelle, appliquent le mécanisme de l'autoliquidation.

Les assujettis soumis au régime déclaratif annuel rencontrent le problème suivant. Les assujettis qui réalisent des travaux de construction et qui appliquent le mécanisme de l'autoliquidation, ne collectent plus de TVA. Par ailleurs, ils ont un droit à déduction sur les dépenses engagées. Ils peuvent donc se retrouver rapidement dans une situation créditrice, la taxe en amont à recevoir étant plus élevée que la taxe en aval due pour une période d'imposition de référence.

Les assujettis, dont le chiffre d'affaires n'a pas excédé au cours de l'année civile précédente 112 000 € et qui ne sont pas soumis à un régime déclaratif périodique, déposent pour chaque année civile une seule déclaration de TVA<sup>216</sup> avant le 1<sup>er</sup> mars de l'année qui suit la période déclarative<sup>217</sup>. Voilà le moment à partir duquel le solde créditeur leur peut être restitué par l'Etat. La TVA ne peut être restituée que très tard puisque déterminée au moyen de cette déclaration annuelle unique déposée par l'assujetti.

Les assujettis doivent ensuite :

- soit demander d'être soumis au régime de dépôt de déclarations de TVA mensuelles ou trimestrielles avec une augmentation de la charge administrative dans leur chef, mais un remboursement accéléré de l'excédent en leur faveur ;
- soit continuer à déclarer annuellement leur chiffre d'affaires avec un excédent en leur faveur ne pouvant être restitué que très tard.

D'un côté, il y a lieu de noter que le plafond du chiffre d'affaires fixé à 112 000 € par an est très rapidement atteint, notamment dans le secteur de la construction. D'un autre côté, les assujettis concernés ont la possibilité de demander à être soumis au régime déclaratif trimestriel ou mensuel. L'option d'un régime périodique leur permettrait de recouvrir plus

---

<sup>216</sup> Article 5bis, point 1°, deuxième tiret du règlement grand-ducal du 23 décembre 1992 ayant trait à la déclaration et au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>217</sup> Article 5bis, point 2°, du règlement grand-ducal du 23 décembre 1992 ayant trait à la déclaration et au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

rapidement la TVA dans leur chef même si cette demande allait de pair avec une augmentation de la charge administrative.

En conséquence, il importe que l'État n'établisse une disposition dérogatoire prévoyant que seuls les assujettis soumis aux régimes déclaratifs périodiques soient obligés à appliquer le régime de l'autoliquidation. En l'espèce, il est même favorable pour l'État que le nombre d'assujettis soumis au régime déclaratif annuel soit élevé permettant ainsi de prévoir la charge étatique voire du remboursement à effectuer à une époque précise de l'année.

L'absence de toute distinction entre les différents régimes déclaratifs, l'introduction et l'application du mécanisme de l'autoliquidation auraient l'avantage d'une simplification majeure. Egalement faut-il souligner que la TVA collectée par les assujettis ne constitue pas des fonds propres lui appartenant et implique que la TVA n'est pas destinée à maintenir le fonds de roulement des assujettis.

La recommandation serait alors de ne pas prévoir une disposition particulière pour les assujettis soumis au régime déclaratif annuel.

Il serait désigné, par la suite, un régime spécial, le régime de l'autoliquidation applicable aux travaux de construction réalisés entre des assujettis établis au Luxembourg et un régime général, le régime applicable aux travaux de construction effectués par un assujetti établi à l'étranger.

## *II. Distinction entre le régime spécial et le régime général*

Étant donné, que la législation nationale doit préserver le principe de l'égalité devant la loi, un mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client doit, comme déjà mentionné, être prévu tant pour les assujettis luxembourgeois que pour les assujettis qui sont établis à l'étranger. En d'autres termes, il faut établir un traitement égal pour les acteurs du marché, sous réserve d'éventuelles mesures de contrôles afin de protéger les intérêts de l'État. Le choix des parties concernées de conclure un marché ne doit pas dépendre du traitement de TVA éventuellement différent.

Dans le cas, où l'immeuble, auquel se rattachent les services, est situé au Luxembourg, le lieu d'imposition est au Luxembourg et les différents cas de figures et propositions suivants peuvent se présenter :



1. Les travaux immobiliers sont réalisés au Luxembourg par un assujetti établi au Luxembourg à un assujetti preneur également établi au Luxembourg. L'assujetti qui effectue les opérations est tenu de facturer ses services hors TVA et de faire mention sur la facture de l'autoliquidation.
2. Lesdits travaux sont réalisés par un assujetti établi au Luxembourg à un assujetti preneur établi à l'étranger. L'assujetti étranger est obligé de désigner un représentant fiscal au Luxembourg, solidairement responsable au paiement de la taxe, qui déclare, pour son compte, la taxe y afférente et qui procède à la déduction, selon les règles du droit commun. L'assujetti luxembourgeois établit une facture sans application de TVA mais avec mention « Autoliquidation ». Si le preneur ne désigne aucun représentant fiscal, alors il est contraint de payer la TVA luxembourgeoise. Dans ce cas, le prestataire établit des factures avec TVA. A l'instar, la désignation d'un représentant fiscal au sens de l'article 66 bis de la LTVA, n'est possible qu'en cas d'importation de biens en provenance de pays tiers. Une telle désignation est destinée à protéger les intérêts de l'État et de faciliter la perception correcte de la taxe ;
3. Lesdits travaux sont réalisés par un assujetti établi à l'étranger à un assujetti preneur établi à l'intérieur du pays. L'assujetti étranger doit être déchargé de l'obligation de s'identifier à la TVA au Luxembourg. L'assujetti preneur serait le redevable de la taxe et il serait en droit de déduire immédiatement la taxe y afférente. L'assujetti étranger établit des factures sans TVA mais avec la mention « Autoliquidation ».
4. Tant l'assujetti, réalisant lesdits travaux, que l'assujetti preneur sont établis à l'étranger. L'assujetti preneur est tenu de désigner un représentant fiscal au Luxembourg qui remplit les obligations fiscales pour son compte. A défaut de cette désignation, le prestataire doit s'identifier à la TVA au Luxembourg et établir des factures avec TVA luxembourgeoise.

Différons maintenant les deux cas suivants :

- L'assujetti, effectuant les opérations, est établi au Luxembourg ;
- L'assujetti, effectuant les opérations, est établi à l'étranger.

Par la suite, il suit une proposition détaillée pour l'application du mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client.

### *I. L'assujetti, effectuant les opérations est établi au Luxembourg - régime spécial*

#### **Preneur établi au Luxembourg**

Un entrepreneur principal réalise des travaux immobiliers à un bien immeuble sis au Luxembourg pour compte d'un maître de l'ouvrage. Le lieu d'imposition est le Luxembourg<sup>218</sup>. Si le maître de l'ouvrage est une personne non assujettie, l'entrepreneur principal établit une facture avec application de la TVA au taux propre à cette opération.

Si le maître de l'ouvrage est un assujetti, l'entrepreneur principal établit une facture sans application de la TVA mais avec la mention « Autoliquidation ». Il y a renversement de la charge fiscale, le maître de l'ouvrage doit autoliquider lui-même la TVA dans la déclaration de TVA, c.à.d. qu'il détermine lui-même la TVA due. Dans la même déclaration de TVA, il procède à la déduction de la TVA par lui déterminée, selon les conditions et modalités du droit commun.

L'avantage pour le maître de l'ouvrage serait sa non-obligation à préfinancer la TVA et se traduirait par un effet positif sur sa trésorerie. Par le mécanisme de l'autoliquidation, la taxe en aval due égalerait la taxe en amont déductible dans le chef du maître de l'ouvrage. L'instauration d'un tel mécanisme limiterait la fraude classique qui opère par la déduction immédiate de la taxe dans le chef de l'entreprise preneur tandis que l'entreprise éphémère, spécialement créée à des fins de fraude et ayant facturé et collecté ladite TVA, ne la verse pas à l'État.

#### **Preneur établi à l'étranger**

L'assujetti preneur, établi à l'étranger et ayant désigné un représentant fiscal au Luxembourg, qui est solidairement responsable au paiement de la taxe et des opérations effectuées<sup>219</sup>, devrait autoliquider la taxe par le biais du représentant fiscal.

L'assujetti effectuant l'opération réaliserait des travaux de construction et émettrait des factures portant la mention « Autoliquidation ». La facture ne renseignerait donc aucune

---

<sup>218</sup> Article 17, §2, point 2°, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>219</sup> Au sens de l'article 66bis de la loi modifiée du 12 février 1979, concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

TVA et l'assujetti devrait déclarer ce chiffre d'affaires dans la rubrique « autres opérations non imposables dans le cadre de travaux immobiliers » de la déclaration de TVA. A l'instar, cette rubrique n'existe pas dans la déclaration de TVA actuelle.

En tout état de cause, même s'il ne collecte pas lui-même la taxe, l'entrepreneur principal pourrait déduire la TVA qu'il supporte sur ses propres dépenses dans les conditions de droit commun<sup>220</sup>.

Le représentant fiscal serait obligé, au nom de l'assujetti preneur, à déclarer au taux de TVA respectifs les travaux de construction réalisés sous la rubrique à dénommer, le cas échéant, « Autres opérations imposables dans le cadre de travaux immobiliers », rubrique à créer dans la déclaration de TVA. Par la suite, il procéderait à la déduction de la taxe selon les règles du droit commun.

La simple identification à la TVA luxembourgeoise par l'assujetti étranger ne lui permettrait pas d'appliquer le régime de l'autoliquidation. L'entrepreneur principal doit facturer à l'assujetti preneur, n'ayant pas désigné de représentant fiscal, la TVA luxembourgeoise. Cette disposition, discuté plus en détail ci-dessous, constituerait une mesure de sécurité afin de protéger les intérêts de la trésorerie de l'Etat. L'assujetti étranger pourrait introduire une demande de remboursement pour la TVA par lui supportée.

## *II. L'assujetti, effectuant les opérations, est établi à l'étranger – régime général*

D'abord, si l'assujetti est établi à l'étranger et s'il effectue des travaux immobiliers à un particulier, il doit s'identifier à la TVA au Luxembourg et y facturer avec application de la TVA au taux propre à l'opération. Il doit déposer des déclarations de TVA et il peut déduire la TVA supportée sur toutes les dépenses engagées, suivant les règles du droit commun.

Rappelons ensuite le régime français. L'entreprise luxembourgeoise qui effectue des travaux de construction pour le compte d'un assujetti français à la TVA (p.ex. sous-traitance), peut établir ses factures sans TVA et n'est pas obligée d'introduire une demande de numéro de TVA en France. Dans ce cas, l'entreprise doit obligatoirement mentionner

---

<sup>220</sup> Bofip-Impôts n°BOI-TVA-DECLA-10-10-20, point H. Travaux de construction relatif à un bien immobilier effectués par une entreprise sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti. URL : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3218-PGP>.

sur la facture ce qui suit: «Autoliquidation de la TVA par le preneur<sup>221</sup>». Le principe applicable en France sert, par la suite, de base pour le régime à instaurer au Luxembourg. L'assujetti étranger serait déchargé de l'obligation de s'identifier à la TVA au Luxembourg et d'y remplir toutes les obligations fiscales, s'il réalisait ses opérations pour compte d'un assujetti établi au Luxembourg. Il établirait une facture sans TVA portant la mention « Autoliquidation » et ce serait alors l'assujetti preneur des services qui autoliquiderait la TVA.

Cette même manière de procéder serait applicable, si l'assujetti preneur était :

- une personne morale non assujettie établie et identifiée à la TVA au Luxembourg<sup>222</sup> ;
- un assujetti franchisé<sup>223</sup>, exonéré, ou forfaitaire<sup>224</sup>, tel que visé à l'article 4, §1, alinéa 2 s'ils sont identifiés à la TVA au Luxembourg.

Le régime belge sert de base dans le cas où l'assujetti preneur n'était pas établi au Luxembourg. Il serait alors impératif de vérifier si celui-ci avait désigné un représentant fiscal ou non au Luxembourg. Dans l'affirmative, le mécanisme de l'autoliquidation entrerait sur scène, sinon, l'assujetti, effectuant les opérations, serait tenu de s'identifier à la TVA au Luxembourg et de facturer la TVA luxembourgeoise. L'assujetti preneur pourrait ainsi recourir à une demande de remboursement pour recouvrir la TVA par lui supportée.

### *III. L'entrepreneur principal – sous-traitant – maître de l'ouvrage*

Supposons qu'un entrepreneur principal effectue une opération se rattachant à un bien immeuble situé au Luxembourg pour compte d'un maître de l'ouvrage. Pour la réalisation de cette opération il a recours à un sous-traitant. Le sous-traitant effectue donc une opération se rattachant à un bien immeuble dont le lieu d'imposition est le Luxembourg. Ses services sont facturés sans TVA et avec mention « Autoliquidation de la taxe par le client », si l'entrepreneur principal est :

---

<sup>221</sup> Chambre des métiers : Prestations de services en France, URL : <http://www.cdm.lu/entreprise/conseils-aux-entreprises/international/prestations-de-services-en-france> dernier appel le 22.12.2017

<sup>222</sup> Article 17, §1, lettre a) de la loi modifiée du 12 février 1979, concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>223</sup> Article 1<sup>er</sup>, point 2 du règlement grand-ducal du 21 janvier 1980 ayant pour objet de fixer les conditions et modalités d'application du régime de franchise prévu en matière de taxe sur la valeur ajoutée

<sup>224</sup> Article 6 du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> décembre 2009 relatif à la déclaration de commencement, de changement ou de cessation de l'activité économique en matière de taxe sur la valeur ajoutée et à l'attribution d'un numéro d'identification TVA

- un assujetti établi au Luxembourg ou;
- un assujetti établi à l'étranger, ayant désigné un représentant fiscal, qui est solidairement responsable au paiement de la taxe.

Dans tous les autres cas, le sous-traitant devrait établir une facture avec application de la TVA au taux propre à l'opération réalisée et l'entrepreneur pourrait recouvrer la taxe par lui supportée par une demande de remboursement.

Rien ne s'oppose à la volonté du maître de l'ouvrage de payer les services prestés par le sous-traitant. Si le sous-traitant a facturé dans le régime de l'autoliquidation, alors le maître de l'ouvrage ne lui verse pas la TVA, mais il verse la TVA en relation avec les opérations réalisées par le sous-traitant à l'entrepreneur principal, qui autoliquide la TVA.

Si le sous-traitant a facturé ses services avec application de la TVA à l'entrepreneur principal, le maître de l'ouvrage doit non seulement verser le montant net des opérations réalisées, mais également la TVA y relative. Ce montant et cette taxe sont alors portés en déduction par l'entrepreneur principal lors de l'établissement du décompte final, reprenant toutes les facturations et paiements effectués antérieurement.

#### *IV. Contrat unique et paiement direct par le maître de l'ouvrage dans la cadre de sous-traitance*

Si, dans un contrat, l'assujetti reprend des opérations lui permettant d'appliquer ou non le mécanisme de l'autoliquidation, il y a lieu de prendre en considération un faisceau d'éléments et de preuves ainsi que toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question.

Il découle de l'article 2, §1 de la directive TVA que chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante et qu'une prestation de service qui constitue sur le plan économique une seule opération ne peut pas être artificiellement décomposée. Il s'agit de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération si telle est constituée par plusieurs prestations de services séparées ou si telle constitue une opération unique<sup>225</sup>.

---

<sup>225</sup> Cour de justice de l'Union européenne (1999) : affaire C-349/96 – Card Protection Plan Ltd. 25 février 1999.

Il s'agit d'une opération unique dans l'occurrence où un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant l'opération principale. Les opérations accessoires vont de pair avec l'opération principale. La facture suit le sort de l'objet principal du contrat.

Une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale, si elle ne constitue pas une fin en soi, mais un moyen de profiter dans les meilleures conditions du service principal.

Si, par conséquent, l'objet principal du contrat était l'exécution de travaux immobiliers, l'accessoire devrait également être facturée sous le même régime. Dans la négative, l'accessoire devrait être ventilé, et le mécanisme de l'autoliquidation serait applicable aux seuls travaux de construction.

#### b. Sécurité juridique lors de la facturation

Le mécanisme de l'autoliquidation dans le secteur de la construction devrait être introduit sous le parapluie d'une sécurité juridique offerte aux assujettis concernés afin de les mettre à l'abri de pertes financières imprévisibles. Il est fortement conseillé à l'administration d'élaborer pour les assujettis concernés des formulaires statuant que leur numéro d'identification à la TVA est valide et qu'ils ont ou non le siège de leur activité économique, respectivement un établissement stable à l'intérieur du pays. Ces certificats, similaires à ceux émises par les autorités allemandes (Vordruckmuster USt 1 TG), constitueraient une sécurité entre les assujettis. En fait, une telle attestation de qualité d'assujetti peut désormais être demandée auprès de l'administration.

Il est important pour l'entrepreneur, réalisant des travaux de construction, de connaître la qualité en termes de l'assujettissement à la TVA de ses clients. Si l'assujetti preneur n'est pas établi au Luxembourg, il doit y avoir désigné un représentant fiscal solidairement responsable de payer la taxe. A défaut d'un tel représentant, l'assujetti preneur est contraint de payer la TVA luxembourgeoise. Il est donc impératif pour l'assujetti effectuant les travaux de construction de connaître la qualité du preneur voire le lieu de son établissement. Dépendant du certificat délivré par l'administration, il facture, soit la TVA luxembourgeoise, soit le mécanisme de l'autoliquidation.

### c. Option pour l'assujettissement à la TVA des locations immobilières - Art. 45 de la LTVA

Un assujetti établi au Luxembourg possède un bien immeuble qu'il donne en location à un autre assujetti, également établi au Luxembourg. Le locataire est un assujetti qui exerce une activité économique lui conférant le droit à déduction de la taxe. Supposons que soient remplies toutes les conditions et modalités du règlement grand-ducal du 7 mars 1980, déterminant les limites et les conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la TVA aux opérations immobilières.

La législation actuelle prévoit que le bailleur renonce à l'exonération prévue pour la location de biens immeubles et donne son immeuble situé au Luxembourg en location avec application de la TVA au taux de 17%<sup>226</sup>. Le loyer est facturé mensuellement.

Dès maintenant, le mécanisme de l'autoliquidation spécial serait applicable. Le bailleur pourrait établir ses factures avec mention « Autoliquidation » dépourvue de toute TVA si le locataire était établi au Luxembourg. Le locataire déclarerait la TVA y afférente et procéderait immédiatement à la déduction prévue.

Le lieu de l'établissement du bailleur (Luxembourg ou étranger) serait sans importance. Seraient susceptibles de renoncer à l'exonération sur la location d'immeuble, quiconque en vertu d'un contrat écrit et de gré à gré, donne en fermage ou en location à un assujetti des biens immeubles<sup>227</sup>.

Le bailleur établi à l'étranger serait obligé soit de s'identifier à la TVA au Luxembourg soit de désigner un représentant fiscal pour la location d'un immeuble situé au Luxembourg. Le lieu d'imposition serait le Luxembourg et les factures devraient porter la mention « Autoliquidation ».

L'assujetti preneur établi ou non au Luxembourg, mais qui y a désigné un représentant fiscal, autoliquiderait la TVA respectivement la TVA serait autoliquidée par le représentant fiscal pour compte de l'assujetti preneur. Le bailleur facturerait les loyers sans application de la TVA mais toutefois avec la mention « autoliquidation ».

---

<sup>226</sup> Article 17, §2, point 2° et art. 45 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>227</sup> Article 1 du règlement grand-ducal du 7 mars 1980, déterminant les limites et les conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la TVA aux opérations immobilières

Par contre, l'assujetti sans représentant fiscal devrait payer la TVA luxembourgeoise et demander le remboursement de la taxe payée ultérieurement. Le bailleur établirait des factures avec 17% de TVA.

#### d. Petites et moyennes entreprises

Les assujettis soumis au régime de la franchise de taxe<sup>228</sup> seraient déchargés de l'obligation de dépôt de déclarations, à condition de ne pas avoir réalisées des prestations de services pour lesquelles le preneur non établi au Luxembourg devient le redevable de la taxe, et de n'être redevable de la taxe devenue exigible au cours d'une année civile pour des services reçus de la part des assujettis étrangers<sup>229</sup>.

Les assujettis franchisés seraient redevables de la taxe pour les travaux immobiliers effectués à un immeuble sis au Luxembourg et réalisés par des assujettis non établis au Luxembourg<sup>230</sup>. Dans ce cas, l'assujetti franchisé luxembourgeois communiquerait son numéro de TVA au prestataire de services qui serait déchargé de l'obligation de s'identifier à la TVA au Luxembourg et qui émettrait une facture sans application de la TVA portant la mention « Autoliquidation ». L'assujetti franchisé déclarerait l'acquisition de tels services sur une déclaration de TVA simplifiée à déposer avant le 1<sup>er</sup> mars de l'année civile suivant la période de déclaration. Il serait, en outre, contraint à y déclarer le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile.

Les assujettis franchisés réalisant des travaux immobiliers, effectués à un immeuble sis à l'étranger, pour lesquels le lieu d'imposition ne se trouve pas sur le territoire du Luxembourg, devraient, par contre et le cas échéant, déclarer ces services sur une déclaration de TVA, à déposer avant le 1 mars de l'année civile qui suit l'année au cours de laquelle l'opération a eu lieu. De plus, il devrait déposer des états récapitulatifs pour informer l'État membre destinataire de ses services prestés, ce qui dépendrait cependant du régime TVA applicable dans l'État destinataire. En tout état de cause, l'assujetti devrait s'informer des régimes applicables à de telles opérations dans les États destinataires.

Les services réalisés par un assujetti établi au Luxembourg pour compte d'un assujetti franchisé ne déclencheraient pourtant pas le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe.

---

<sup>228</sup> Article 57 de la loi modifiée du 12 février 1979, concernant la taxe sur la valeur ajoutée

<sup>229</sup> Article 1,§2, du règlement grand-ducal du 21 janvier 1980 ayant pour objet de fixer les conditions et modalités d'application du régime de franchise prévu en matière de taxe sur la valeur ajoutée

<sup>230</sup> Article 17, §2, point 2° de la loi du 12 février 1979, concernant la taxe sur la valeur ajoutée



L'entrepreneur principal des travaux immobiliers établirait des factures avec application de la taxe et l'assujetti franchisé ne serait en droit de la déduire dans son chef. L'assujetti franchisé serait considéré comme un particulier. Comme en Belgique, le mécanisme de l'autoliquidation ne serait pas applicable pour une personne bénéficiant du régime de la franchise.

L'assujetti franchisé réalisant des travaux immobiliers pour compte des assujettis établis au Luxembourg serait exclu par le mécanisme de l'autoliquidation. Il émettrait des factures portant la mention « TVA non applicable – Article 57, §1, de la loi modifiée du 12 février 1979 »<sup>231</sup>.

Le régime de l'autoliquidation de la taxe entre deux assujettis identifiés à la TVA au Luxembourg pour les travaux immobiliers serait donc, en principe, limité aux seuls assujettis soumis au régime normal de TVA.

Tout changement de la législation constitue évidemment une charge supplémentaire pour les entreprises. Une adaptation de la facturation et de la comptabilité s'avèrerait indubitablement nécessaire. Il va de soi qu'assujettis devraient également être vigilants et prendre toutes les mesures nécessaires pour prévenir toute application incorrecte de la législation, sous peine d'une amende. Il est clair que cette charge supplémentaire pèse proportionnellement plus lourde pour les petites et moyennes entreprises que pour les grandes boîtes.

Dans ce contexte, on pourrait discuter l'établissement d'un seuil maximum par facture émise, seuil en dessous duquel l'entrepreneur fiscal ne devrait pas obligatoirement appliquer le régime de l'autoliquidation. Le seuil pourrait être identique à celui prévu dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent. Pour tout paiement en-dessous de 15 000 EUR, les marchands de biens doivent respecter certaines obligations. On pourrait donc proposer que les nouvelles dispositions ne soient applicables que pour toutes les factures, dont le montant facturé dépasserait 15 000 EUR.

Un tel seuil aurait deux avantages.

---

<sup>231</sup> Article 1, §3, du règlement grand-ducal du 21 janvier 1980 ayant pour objet de fixer les conditions et modalités d'application du régime de franchise prévu en matière de taxe sur la valeur ajoutée

D'abord, il permettrait aux assujettis concernés de ne pas se retrouver dans une situation créditrice envers l'État, puisque l'autoliquidation ne leur permettrait plus de collecter la TVA. Ensuite, un changement de la législation ne leur produirait aucune charge supplémentaire du simple fait qu'ils ne seraient affectés par ce changement.

Toutefois, l'établissement d'une telle disposition ne faciliterait aucunement la TVA et certains assujettis se verraient alors exposés à deux régimes différents en fonction du seuil dépassé ou non.

Il est d'une importance capitale de garantir et de conserver une égalité devant la loi lors du changement de quelconque texte législatif de la matière. Il faut savoir qu'un seuil remet toujours en cause le principe fondamental. La fixation de seuils risque de créer de nouvelles formes de fraudes, les factures soudainement établies en-dessous du seuil déterminé, par exemple. Si le mécanisme de l'autoliquidation est introduit dans le seul but de lutter contre la fraude fiscale, alors il est fortement déconseillé de prévoir un seuil pour son application.

Nonobstant le fait qu'il s'agit d'une petite ou d'une grande entreprise, le régime de l'autoliquidation doit être applicable de manière identique à tous les assujettis du moment que les conditions de fonds sont réunies.

#### e. Travaux immobiliers

Pour donner aux assujettis la sécurité juridique la plus élevée et de réduire au strict minimum d'éventuels débats entre les assujettis et les responsables des bureaux d'imposition, une liste non exhaustive de travaux immobiliers doit également être présentée.

La définition et les explications détaillées concernant un bien immeuble, au sens de la TVA, sont reprises au chapitre VII. Outre la définition d'un bien immeuble il est loisible à établir une liste non exhaustive de services susceptible à être qualifiés en tant que travaux immobiliers pour lesquels le mécanisme de l'autoliquidation est applicable.

Le régime de l'autoliquidation est applicable aux travaux immobiliers. Est considéré comme travail immobilier, tout travail de construction, de transformation, d'achèvement, de réparation, d'entretien, de nettoyage et de démolition, de tout ou partie d'un immeuble par nature, ainsi que toute opération comportant à la fois la fourniture d'un bien meuble

et son placement dans un immeuble en matière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature<sup>232</sup>. Est également considéré comme travail immobilier, la mise à disposition de personnel pour effectuer les opérations énumérées ci-avant.

Sert de base pour cette liste, l'énumération visée au paragraphe 2 de l'article 31bis du règlement d'exécution (UE) N° 282/2011. Pour les opérations visées dans cette énumération, qui est également reprise à l'annexe du présent travail et qui sont effectuées entre assujettis, tel que décrit ci-dessus, le mécanisme de l'autoliquidation est obligatoirement applicable. Toute application incorrecte est punie par des sanctions visées ci-après.

Il n'est pas souhaitable de déterminer une liste comprenant des services se rattachant à un bien immeuble autres que ceux visés au règlement d'exécution N° 282/2011. Le Luxembourg est un pays offrant depuis longtemps aux investisseurs internationaux de s'y établir et il y a lieu de leur présenter une liste qui est proche ou égale à celle déterminée par l'Union européenne. Par la reprise de cette liste dans la législation nationale, le Luxembourg serait dès le début conforme aux exigences européennes.

#### f. Recouvrement et sécurités

La législation belge dispose que tout assujetti preneur établi à l'étranger peut employer le mécanisme de l'autoliquidation applicable aux travaux immobiliers, dont le lieu se trouve en Belgique si l'immeuble s'y trouve, sous condition d'être identifié à la TVA en Belgique et d'y avoir nommé un représentant fiscal qui est solidairement responsable au paiement de la TVA due.

Un assujetti établi à l'étranger acquiert en Belgique des travaux immobiliers qui tombent sous le champ d'application de la TVA belge si l'immeuble sur lequel sont effectuées lesdites opérations se trouve en Belgique. Le prestataire de service est obligé de facturer la TVA belge. L'assujetti étranger, preneur de services, est autorisé à faire une demande de remboursement de la TVA belge payée et l'opération est neutre pour lui.

Si toutefois, l'assujetti non établi en Belgique introduit une demande pour être identifié à la TVA en Belgique et y engage un représentant fiscal, qui est solidairement responsable au paiement de la TVA, le mécanisme de l'autoliquidation visé à l'article 51, §2, point 5°, est applicable. La facture est émise hors TVA portant la mention « Autoliquidation »

---

<sup>232</sup> Les Cahiers Fiscaux Européens : Belgique Partie 1- Les impôts sur le revenu. URL : <http://www.fontaneau.com/?p=2718>, dernier appel le 13.02.2018.

et l'assujetti preneur peut autoliquider la TVA et procéder immédiatement à la déduction. L'opération est neutre pour l'assujetti étranger et il n'y a aucun préfinancement de la TVA.

Il appartient à l'assujetti établi à l'étranger de déterminer si le préfinancement de la TVA vaut plus lourd pour lui que les charges administratives à prendre à son compte pour profiter du mécanisme de l'autoliquidation. Un obstacle à l'encontre des assujettis étrangers est celui de trouver un représentant fiscal qui se trouve être d'accord de la responsabilité solidaire avec une société établie à l'étranger, pour le paiement de la TVA due.

Cette disposition belge, notamment prévue pour protéger les intérêts de la trésorerie belge, est un moyen efficace de recouvrement et pour éviter que la TVA ne sera pas versée à l'Etat lors de la dernière étape du circuit de production ou de distribution ou que les biens acquis sans TVA dans le cadre d'une prestation de service se rattachant à un bien immeuble ne disparaissent pas sur le marché noir.

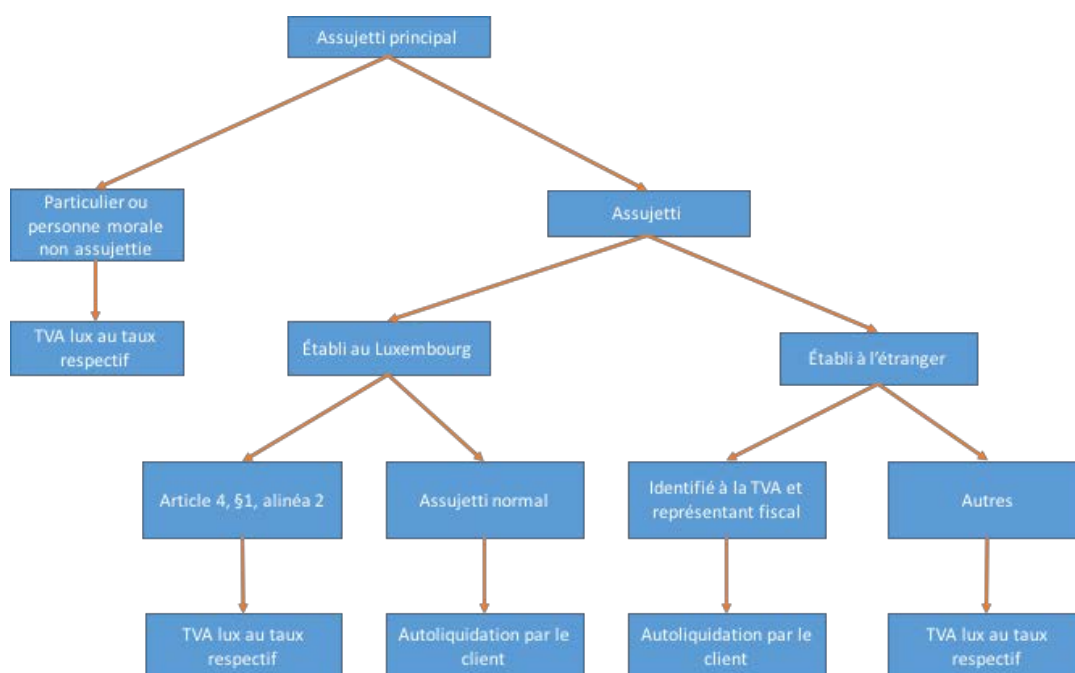
Le Luxembourg doit donc prévoir une disposition similaire. Lorsque l'assujetti preneur est un assujetti établi à l'étranger qui ne dispose pas de numéro d'identification à la TVA au Luxembourg, il doit payer la TVA luxembourgeoise au taux qui est propre à l'opération en question. Le simple fait d'être identifié à la TVA au Luxembourg est sans pertinence pour autant que l'assujetti preneur ne soit pas établi au Luxembourg. L'assujetti preneur non établi mais identifié au Luxembourg doit payer la TVA luxembourgeoise et introduire une demande de remboursement pour récupérer la TVA payée.

Le seul moyen dont dispose un assujetti établi à l'étranger identifié à la TVA au Luxembourg, pour autoliquider la TVA, est celui de désigner un représentant fiscal au Luxembourg solidairement responsable au paiement de la taxe due.

L'assujetti établi au Luxembourg et effectuant les opérations, devrait donc procéder aux réflexions suivantes :

1. Le preneur est-il un assujetti ?
  - a. Le preneur est un particulier ou une personne morale non assujettie. Il y a facturation de la TVA luxembourgeoise au taux applicable à l'opération en question.
  - b. Le preneur est un assujetti.
    - i. Le preneur est un assujetti établi au Luxembourg.

1. Si le preneur est un assujetti d'une des trois catégories visées à l'article 4, §1, alinéa 2 (exonéré, franchisé, forfaitaire), l'assujetti principal doit facturer la TVA luxembourgeoise au taux applicable à l'opération en question.
  2. Si le preneur est un assujetti soumis au régime normal de TVA, il y a application du mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client (régime spécial).
- ii. Le preneur est un assujetti établi à l'étranger.
1. L'assujetti preneur est identifié à la TVA au Luxembourg et y a désigné un représentant fiscal qui est solidairement responsable au paiement de la taxe. Dans ce cas, il y a application du mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client.
  2. L'assujetti n'est pas identifié à la TVA au Luxembourg ou n'a pas désigné un représentant fiscal. L'assujetti principal doit alors facturer la TVA luxembourgeoise au taux applicable à l'opération en question.



Source : Autoproduction

Figure 24: Application de l'autoliquidation spéciale au Luxembourg

Il incomberait impérativement aux assujettis effectuant des travaux de construction au Luxembourg de demander auprès de l'administration fiscale des certificats relatifs à la qualité et à l'établissement de l'assujetti preneur. L'application à tort du mécanisme de l'autoliquidation résulterait dans la rectification des déclarations de TVA déposées par les assujettis.

### *I. FAIA – Fichier Audit Informatisé AED*

Dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, l'administration pourrait prévoir l'obligation pour les assujettis de déposer mensuellement des relevés électroniques reprenant les travaux de constructions réalisés pour compte des clients assujettis à la TVA avec indication du numéro d'identification à la TVA de ces derniers. Ces relevés permettraient de retracer tous les travaux réalisés au cours d'une chaîne de production ou de distribution.

L'article 70, §3, 2<sup>e</sup> alinéa, de la LTVA dispose que lorsque les livres, documents et, généralement, toutes données, qui doivent être communiqués sur requête à l'administration, existent sous forme électronique, elles doivent être, sur demande de l'administration, communiquées, dans une forme lisible et directement intelligible, certifiée conforme à l'original, sur papier, ou suivant toutes autres modalités techniques que l'administration détermine.

En conséquence, les assujettis qui utilisent des systèmes informatiques pour l'établissement de leur comptabilité sont obligés, sous peine d'amende, de délivrer, sur demande de l'administration, les données par voie électronique. Ce transfert de données se fait par le Fichier Audit Informatisé AED (FAIA).

Toutefois, sont exclus de produire un format FAIA :

- les assujettis à la TVA n'étant pas soumis au Plan Comptable Normalisé ;
- Les assujettis à la TVA bénéficiant d'un régime simplifié (article 4, §1, alinéa 2) ;
- Les assujettis à la TVA dont le volume des transactions comptables reste dans les limites du raisonnable (+/- 500 transactions) et dont le contrôle manuel des transactions est plus rationnel que l'export dans un fichier électronique.

Sans se perdre dans les détails techniques de ce fichier, il y lieu de constater que de nombreuses entreprises sont obligées de fournir, sur demande de l'administration, un fichier

électronique reprenant toutes les transactions réalisées au cours d'une période déterminée. Par le simple extrait des transactions des comptes « clients » et « fournisseurs » en relation avec les travaux de construction, il est possible à l'administration de faire mensuellement un contrôle croisé.

On pourrait ainsi obliger les assujettis à informer l'administration de leur intention de réaliser des travaux immobiliers, le défaut de communication de cette information pouvant être sanctionné. L'information obligerait alors les assujettis de déposer les relevés décrits ci-dessus.

Une telle disposition pourrait être proposée dans une deuxième étape, si l'administration constatait que le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe seule ne s'avèrerait assez efficace pour lutter contre la fraude fiscale dans le secteur de la construction ou si elle constatait l'apparition de nouvelles formes de fraudes. Sinon, il serait déconseillé, à l'instar, de prévoir des obligations supplémentaires pour les assujettis. Ces obligations constitueraient des charges tant pour les entreprises que pour l'administration.

#### g. Avantages du mécanisme de l'autoliquidation

Les avantages de l'introduction du mécanisme de l'autoliquidation sont multiples et répétés ci-après :

- Simplification administrative, aucune identification à la TVA des assujettis étrangers requise au Luxembourg pour certaines opérations réalisées dans le secteur de la construction ;
- Réduction de la charge de travail tant pour l'administration ayant dans ses attributions la juste perception de la TVA que pour les entreprises qui sont actives dans le secteur de la construction ;
- Amélioration du rendement des ressources humaines ;
- Réduction des coûts administratifs et des coûts de transaction ;
- Accélération des procédures administratives dans le secteur de la construction ;
- Accroissement de la concurrence suite à la simplification d'entrer sur le marché luxembourgeois par les entreprises étrangères ;
- Effet positif sur la trésorerie des assujettis établis au Luxembourg qui ne doivent plus préfinancer la TVA ;
- Moins d'actions de recouvrement contre des sociétés établies à l'étranger ;

- Moyen contre la fraude dans le secteur de la construction, notamment dans le cadre de la lutte contre les sociétés éphémères qui ont seul été constituées pour réaliser pendant un temps limité des opérations pour lesquelles elles sont redevables de la TVA, sans pour autant jamais verser la TVA facturée et collectée à l'État ;
- Réduction des demandes d'assistance entre les différents Etat membres de la Communauté. L'autoliquidation ne transfère non seulement le lieu de l'opération dans l'État membre de destination, mais également la redevabilité.

#### h. Critiques et points négatifs de l'autoliquidation

Outre les avantages énumérés ci-dessus il existe cependant certains désavantages à ne pas négliger.

L'élargissement du périmètre du mécanisme de l'autoliquidation afin d'éradiquer la fraude en matière de TVA et de simplifier les obligations déclaratives signerait le début de la rédaction de

„...” l'acte de décès de la taxe sur la valeur ajoutée (taxe unique à paiements fractionnés) et l'acte de naissance d'une nouvelle taxe de consommation portant sur les ventes (ou sur les achats) payée uniquement au stade de la consommation finale dont le contrôle incomberait aux entreprises.<sup>233</sup>

Le mécanisme entraîne des conséquences négatives dans la mesure où, les sous-traitants, n'ayant plus le pouvoir de collecter la TVA, risquent de se trouver en situation de crédit de taxe<sup>234</sup>. Même dans le cas de remboursements effectués mensuellement, l'autoliquidation constitue un coût de portage et a ainsi une conséquence sur la trésorerie. Ceci est très gênant pour les petites et moyennes entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse les 112 000 € et qui ne sont pas inscrites à aucun régime déclaratif périodique (mensuel/trimestriel). L'excédent de la TVA en leur faveur ne pourra être sollicitée qu'une fois par an, sauf en cas de renonciation volontaire à ce régime.

Outre cela, l'acceptation d'une facture d'un sous-traitant, renseignant à tort la TVA pour les travaux qui doivent être soumis à l'autoliquidation, aura des conséquences lourdes par

<sup>233</sup> Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015) : L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O., Editions Francis Lefebvre, avant-propos.

<sup>234</sup> Maumot-Carnielli, P., Brenière, S. (2014) : L'autoliquidation de la TVA en cas de sous-traitance immobilière. URL : <http://www.fidal-avocats-leblog.com/2014/03/lautoliquidation-de-la-tva-en-cas-de-sous-traitance-immobiliere/>, dernier appel le 20 novembre 2017.



le refus du droit à déduction de la TVA facturée et la prononciation d'une amende de 5 % telle que prévue en France<sup>235</sup>.

En 1985, la Commission européenne a exprimé ses objections quant à la rupture de la chaîne TVA aux frontières nationales, ce qui constitue notamment le mécanisme de l'autoliquidation, en expliquant que cette rupture constitue une invitation aux fraudeurs, qui, de l'importation jusqu'à l'exportation des mêmes biens, pouvaient construire une chaîne artificielle de transactions. Au cours de chaque étape de cette chaîne de transactions artificielles, les fraudeurs pouvaient demander le remboursement de la TVA sans que celle-ci ait été versée à l'État à l'étape précédente<sup>236</sup>.

Le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client pourrait créer une nouvelle fraude dans le sens que des biens pourront être acquis sans TVA, par exemple, dans le cadre d'une prestation de services se rattachant à un bien immobilier, pour ne subir ensuite illicitement aucune TVA, suite à l'absence de contrôles aux frontières, sur le marché illégal<sup>237</sup>. Suite à cette fraude, une concurrence déloyale se créera entre les commerçants francs et ceux qui ne le sont pas. D'autre part, les fraudeurs ayant acquis des biens sans TVA, pourront revendre ceux-ci avec application de la TVA aux consommateurs finaux sans jamais verser la TVA collectée à l'État. De préférence, ces biens seront encore vendus dans des États dans lesquels les taux de TVA appliqués sont plus élevés.

Pour limiter cette fraude au strict minimum, le fait de prévoir l'obligation de désigner un représentant fiscal dans certains cas constituerait un atout de contrôle pour l'administration.

De même, tout changement législatif entraîne des frais supplémentaires pour permettre aux assujettis de se conformer aux nouvelles dispositions. Ce sont là notamment les petites et moyennes entreprises qui sont touchées.

---

<sup>235</sup> Maumot-Carnielli, P., Brenière, S. (2014) : L'autoliquidation de la TVA en cas de sous-traitance immobilière. URL : <http://www.fidal-avocats-leblog.com/2014/03/lautoliquidation-de-la-tva-en-cas-de-sous-traitance-immobiliere/>, dernier appel le 20 novembre 2017.

<sup>236</sup> Cnossen, S. (2008) : VAT Coordination in the European Union : It's the break-in-the-audit trail, stupid !. Munich, CESIFO GmbH, 3

<sup>237</sup> Commission européenne (2016) : Commission staff working document. Impact assesement. Generalized reverse charge mechanism, accompanying the document proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalized reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, Brussels 2016, 22.

### i. Sanctions et peines encourues en cas d'infraction

Il y a lieu de noter d'abord que le mécanisme de l'autoliquidation est obligatoirement applicable pour tous les assujettis qui réalisent des opérations auxquelles peut être attaché ce mécanisme. Les assujettis ne pouvant donc pas choisir quel régime est applicable.

La TVA facturée à tort par un assujetti entraîne de prime abord la perte du droit à déduction de la taxe<sup>238</sup> dans le chef de l'assujetti preneur.<sup>239</sup> L'assujetti preneur est obligé de vérifier la conformité à la législation en vigueur de toute facture lui émise. Dès qu'une facture n'est pas conforme, l'assujetti est obligé lui-même de la signaler à l'émetteur et de lui demander l'établissement d'une facture correcte.

Cette sanction permet au système de TVA un certain autocontrôle, sans l'intervention permanente de l'administration. Cela constitue un avantage pour les entreprises, surtout celles du secteur de la construction où le montant des factures peuvent rapidement atteindre une envergure importante et par là peser lourd sur l'état financier. Les assujettis preneurs ont tout intérêt pour que le mécanisme de l'autoliquidation soit appliqué de manière correcte.

D'un autre côté, il faut également prévoir des sanctions pour tout assujetti facturant à tort lesdites prestations. Pour le cas d'une facture émise avec TVA au lieu de mentionner que le mécanisme de l'autoliquidation est applicable, l'article 77, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la LTVA prévoit que chaque infraction peut être punie d'une amende fiscale de 250 à 10 000 euros. Le deuxième alinéa du même article prévoit même que pour les amendes punissant les indications inexactes dans les factures, le cocontractant de l'assujetti est solidairement tenu au paiement de cette amende, s'il est établi qu'il a participé à l'infraction. En outre, l'article 61, §8 de la LTVA prévoit que la TVA est due par toute personne qui mentionne la TVA sur une facture. L'entrepreneur ne peut donc procéder à une rectification de la facture, après constatation de l'erreur par l'administration.

Aucune amende n'est cependant notifiée, si le contribuable a procédé lui-même à la rectification de la déclaration avant toute action de la part de l'administration

Supposons que l'assujetti effectuant les opérations, a correctement appliqué le mécanisme de l'autoliquidation. Aucune solidarité au paiement de la TVA n'est toutefois prévue en

---

<sup>238</sup> Cour de Ade l'Union européenne (2014) : affaire C-424/12 Fatorie du 6 février 2014.

<sup>239</sup> Article 48,§1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

ce qui concerne le prestataire en cas de défaut d'autoliquidation de la TVA par le client. Si le client ne procède pas à l'autoliquidation de la taxe, il n'y a pas lieu de revenir vers le prestataire pour la déclaration et le paiement de la taxe.

L'assujetti qui applique à tort le mécanisme de l'autoliquidation peut également être sanctionné par une amende pour toute infraction constatée au sens de l'article 77 de la LTVA. Par ailleurs, l'administration procède à la rectification de ses déclarations de TVA déposées et lui réclame de payer la TVA due sur les opérations facturées. De même le preneur est solidairement tenu au paiement de ces amendes lorsqu'il est établi qu'il était en état de connaissance de l'erreur.

Outre la solidarité au paiement prévue pour les amendes encourues contre le prestataire pour l'établissement incorrect de factures, le preneur perd son droit à la déduction de la TVA.

Le défaut de l'autoliquidation de la taxe par le client doit être sanctionnée par une amende similaire à celle établie en France et qui est égale à cinq pour cent des sommes omises. Elle est ainsi calculée sur le montant de la taxe dont l'assujetti est le redevable et dont il aurait été en droit de déduire en cas d'application correcte.

Si, par des contrôles approfondis auprès des assujettis effectuant des travaux de construction, l'administration constatait que les assujettis ne procédaient pas à l'autoliquidation de la taxe telle que prévue par la loi, elle pourrait toujours, soit forcer tous les assujettis réalisant des travaux immobiliers à déposer mensuellement des relevés reprenant les travaux de construction reçus respectivement réalisés par eux, soit les forcer individuellement. Par l'obtention de tels relevés, l'administration pourrait facilement procéder à des contrôles croisés et informatisés ainsi qu'à des contrôles plus ciblés sur place dans les localités des assujettis.

## X. Fin mot

Au Luxembourg, le secteur de la construction est en vif mouvement. De nombreux projets d'investissement sont en cours de réalisation. Le marché immobilier est en pleine expansion. Le développement économique ne connaît, sauf quelques rares exceptions dues aux crises économiques ou politiques mondiales, qu'une seule voie en direction d'une croissance permanente située régulièrement au-dessus de la moyenne européenne. Il va sans

dire que ce succès, réalisé sous le parapluie d'une stabilité politique, est attractif aussi bien pour les entreprises que pour les personnes privées à la recherche de nouvelles opportunités. Il ne surprend pas que le nombre de la population est en hausse et l'immigration est sans rupture. Celle-ci est en fait nécessaire, car sans immigration l'économie ne pouvait pas se développer sous ce rythme.

Le Luxembourg a connu une croissance économique large et attrayant un public indigène et étranger si nécessaire pour supporter son économie. Partant, l'évolution démographique de la population a connu une hausse considérable. Cette croissance, a nécessité des investissements publics renforcés dans l'infrastructure des routes, des écoles, de la création de son université, d'hôpitaux et du secteur du logement.

D'un autre côté, il ne faut pas négliger les nombreux investissements privés. Le gouvernement a intensifié ses efforts afin de diversifier l'économie et de transformer la croissance plutôt quantitative vers une croissance qualitative. Le gouvernement actuel mise donc fort dans l'exploration de l'espace et intentionne de donner aux entreprises actives dans ce secteur un cadre légal et attractif pour leur permettre de réaliser des projets dans le cadre du « space mining ».

Ces investissements du secteur de la construction ont un tronc commun : la taxe sur la valeur ajoutée.

Chaque opération réalisée dans le secteur de la construction, dont le lieu d'imposition est le Luxembourg, est affectée par la TVA. Le secteur de la construction est très vaste et comporte une multitude de projets divers. Il lui faut donc une législation appropriée et apte à toutes ces opérations. Outre, avec une économie expansive et un Etat doté de moyens de contrôle approfondis limités, il y a lieu à établir une législation qui étouffe, ou, du moins, limite considérablement, toute fraude dont le but sert à éluder la TVA dans le secteur de la construction. Par ailleurs, la même législation doit simplifier tant l'application correcte de la taxe que sa juste perception.

Dans le cadre de proposer une législation qui simplifie la perception de la taxe et qui constitue un moyen efficace pour lutter contre la fraude fiscale, la présente thèse présente et analyse les différentes dispositions déjà applicables dans les trois pays voisins du Luxembourg. Sur base de ces dispositions, une proposition a été lancée pour le Luxembourg. Le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe par le client a été instauré dans le

passif dans plusieurs secteurs afin de lutter contre la fraude fiscale ou de simplifier la perception. Même si ce mécanisme n'est pas nécessairement la panacée qui nous permettra d'empêcher toute fraude au niveau de la TVA, il s'avère tout de même être un moyen très utile pour limiter la fraude. La redevabilité et la déduction ainsi étant réunies dans le chef d'une seule personne, nommément le preneur de services se rattachant à un bien immeuble.

Nonobstant les avantages attendus par l'introduction du mécanisme de l'autoliquidation de la taxe dans le secteur de la construction, il est clair que ce mécanisme ne peut pas être considéré comme parfait. Le principe fondamental de la TVA concernant les paiements fractionnés pour limiter d'éventuelles pertes à un certain niveau du circuit de production ou de distribution, est fortement vicié et la taxe est supportée par le dernier intervenant de la chaîne. En cas d'un défaut de paiement, il y a une perte totale de la TVA sur une opération déterminée. A cela s'ajoute que les produits ont été obtenus sans application de la TVA et le risque de la vente illicite voire les marchés noirs est accru.

S'il est vrai que l'autoliquidation pour les travaux de construction profite aux preneurs de services qui n'ont plus besoin de préfinancer la TVA, il est aussi vrai que le prestataire de services se trouvent rapidement dans une situation créditrice. Les coûts de portage ne sont donc plus supportés par les prestataires mais plutôt par les preneurs de services.

De nombreux autres avantages et désavantages dudit mécanisme ont été énumérés ci-dessus. Il n'y a pas lieu de les répéter tous. L'économie du pays a connu une telle croissance que le nombre de fonctionnaires auxquels incombe la charge de contrôler la perception de la TVA ainsi que le nombre de dossiers à traiter augmentent sans cesse. Pour remédier à cette situation, deux possibilités se présentent. Soit la politique augmente considérablement l'effectif de son administration, soit l'administration propose un changement pour ne pas employer le terme radical de sa législation lui permettant d'instaurer un nouveau régime applicable. Cependant, la TVA étant également un impôt communautaire découlant de la sixième directive TVA, l'administration est très limitée dans ses propositions.

Dans ce contexte, il est intéressant d'analyser le mécanisme de l'autoliquidation de la taxe dans le secteur de la construction. Il faut absolument réduire la charge de travail de l'ad-

ministration notamment au niveau des charges administratives, et réorganiser ses ressources humaines pour les utiliser de manière plus efficace dans la réalisation d'autres tâches.

Il faut donc, premièrement considérer désormais toute opération se rattachant à un bien immeuble comme une prestation de service. Cette proposition réduit déjà nombre de discussions et de litiges portant sur la qualification des opérations effectuées, sur le lieu d'imposition et sur la redevabilité. Le lieu d'imposition des services est relativement facile à déterminer. Il se trouve à l'endroit de l'immeuble sur lequel portent les services.

Le terme immeuble est assez vaste et comprend une multitude d'éléments différents. Partant, les précisions données étaient nécessaires pour permettre une délimitation autant précise que possible. Par immeuble, il ne faut non seulement comprendre des maisons destinées à l'habitation principale mais également toutes autres constructions telles que visées ci-dessus et telles que déterminées par la Commission européenne (ponts, routes, etc.). Si l'immeuble sur lequel porte le service se trouve au Luxembourg, le lieu d'imposition desdites prestations de services est situé au Luxembourg, les opérations y relatives tombent dans le champ d'application de la TVA luxembourgeoise et sont soit taxées soit exonérées au Luxembourg.

Pour la détermination du lieu d'imposition des prestations de services se rattachant à un immeuble la qualité des preneurs est sans pertinence. Le lieu d'imposition est le même pour le preneur assujetti à la TVA que pour le particulier qui n'est pas assujetti à la TVA.

Une liste non exhaustive reprenant les services qui peuvent être qualifiés de services se rattachant à des biens immeubles est reprise à l'annexe qui suit. La liste est non exhaustive, c.à.d. que tout service qui ne se trouve repris dans cette énumération n'est pas nécessairement exclu du mécanisme de l'autoliquidation. Chaque opération doit être qualifiée individuellement. La liste est destinée à servir comme une sorte de navigateur aux assujettis et aux agents de l'administration. En cas d'instauration du mécanisme de l'autoliquidation, ladite liste ainsi que la définition d'un immeuble, doivent être reprises dans un règlement grand-ducal.

Le nombre d'assujettis établis à l'étranger et qui sont identifiés à la TVA au Luxembourg devra diminuer considérablement. Une baisse de nombre d'assujettis inscrits à la TVA va de pair avec une diminution de la charge de travail des fonctionnaires de l'Administration

de l'enregistrement, des domaines et de la TVA. Chaque dossier nécessite une maintenance considérable (ouverture et fermeture à un moment donné, imposition des déclarations déposées par les assujettis étrangers envoi éventuel de demandes d'assistance au recouvrement aux Etats membres de la Communauté dans lesquels ces assujettis sont établis, etc). Si le nombre d'assujettis étrangers identifiés à la TVA au Luxembourg diminue, il va sans dire que les ressources humaines de l'administration peuvent être redéfinies et employées de manière plus efficace pour la réalisation d'autres tâches bénéfiques dans son efficacité à l'administration et à l'Etat.

L'administration TVA est une administration moderne, qui preste des services proches aux clients. Elle ne se considère nullement comme autorité autoritaire qui procède à l'ingérence permanente dans les activités réalisées par les assujettis. Elle contrôle l'application et procède à la perception correcte de la TVA. Voilà pourquoi il n'est pas opportun d'instaurer dès le début l'obligation pour les assujettis de déposer régulièrement des relevés électroniques reprenant les détails concernant les travaux de construction réalisés pendant une certaine période. Si les vérifications des agents de l'administration démontrent cependant que la fraude dans le secteur de la construction ne diminue pas considérablement, il faut forcer les choses et obliger les assujettis à délivrer de tels relevés afin de permettre des contrôles croisés automatiques. L'administration pourra lancer des contrôles approfondis dans le secteur de la construction et prononcer des amendes sans tarder à l'encontre des assujettis non conformes. Par le biais du fichier électronique FAIA susmentionné, l'administration pourra aisément demander les assujettis de fournir obligatoirement de tels relevés.

La perte du droit à déduction pour les assujettis preneurs de services se rattachant à un bien immobilier en cas d'application incorrecte du mécanisme de l'autoliquidation est un moyen efficace car lourd de conséquences. De cette manière, le secteur pourra se contrôler de manière automatique et autonome. Aucuns assujettis ne pouvant se permettre de perdre leur droit à déduction de taxes chiffrant par moments de sommes immenses, voire de plusieurs milliers d'euros. S'y ajoute que pour chaque infraction commise lors de l'établissement erroné de factures, l'assujetti peut être sanctionné par une amende. Il est évident que l'administration ne doit abuser de telles sanctions et agir de façon raisonnable et modérée lors de la prononciation d'amendes. Tout assujetti doit avoir la possibilité de se

justifier et de prouver son innocence. Il importe donc de traiter avec rigueur, sérosité et d'assurer la transparence de chaque opération individuelle.

Il semble d'autant plus nécessaire de doter les assujettis d'un moyen efficace pour demander en ligne, un certificat renseignant le lieu d'établissement des preneurs de services, ainsi que la validité de leur numéro de TVA. De même, tout assujetti doit connaître le régime actuel du preneur. Le certificat, tel que visé en Allemagne, peut constituer est un moyen efficace pour les prestataires pour se conformer à la législation. Un tel certificat est généré automatiquement en ligne sans l'intervention d'aucune ressource humaine. Le certificat garantit aux assujettis une sécurité juridique et un moyen utile en cas d'application incorrecte de l'autoliquidation voire la prononciation d'amendes.

Sur base dudit certificat, le prestataire est en parfaite connaissance des démarches qu'ils doit suivre. Si le preneur n'est pas établi au Luxembourg, le prestataire doit vérifier si celui-ci a désigné un représentant fiscal, solidairement responsable au paiement de la taxe au Luxembourg. Dans le cas de l'affirmative, l'autoliquidation est applicable, sinon le prestataire doit facturer la TVA luxembourgeoise.

Même si l'administration se considère comme un prestataire moderne, il n'est pas recommandé à instaurer des seuils dans la nouvelle législation. Les petites et moyennes entreprises sont obligées de respecter le mécanisme de l'autoliquidation dans la même mesure que les grandes entreprises, le mécanisme est applicable du moment à partir duquel sont réunies les conditions de fonds. Tout seuil, en-dessous duquel le mécanisme ne doit pas être appliqué, est susceptible de créer de nouvelles formes de fraudes et la TVA, assez compliquée en soi, risque de devenir encore plus compliquée. Par ailleurs, certains assujettis risquent de se trouver dans la situation de devoir appliquer deux régimes distincts en même temps.

Il ne serait pas non plus loisible à appliquer le régime de l'autoliquidation seulement aux assujettis déposant des déclarations périodiques. Le régime de l'autoliquidation doit être attaché aux opérations réalisées et non pas aux activités exercées par les assujettis. En plus, tout assujetti soumis au régime déclaratif annuel peut demander à l'administration d'être soumis au régime déclaratif trimestriel ou mensuel.



Les assujettis étrangers qui réalisent des travaux de construction pour compte d'assujettis établis au Luxembourg sont désormais déchargés de s'identifier à la TVA au Luxembourg. Ils établissent leurs factures sans TVA avec la mention « Autoliquidation ». Le preneur luxembourgeois doit autoliquider la taxe sur sa déclaration de TVA. Créant ainsi une véritable simplification administrative pour les entreprises étrangères par la fait de faciliter leur entrée sur le marché luxembourgeois. A ne pas négliger la réduction de charge de travail à laquelle l'administration fiscale fait face. Et le nombre d'identifications à la TVA au Luxembourg et celui de demandes d'assistances envoyés vers les autres Etats membres de la Communauté se verront baisser.

Lorsque le prestataire de services est établi au Luxembourg et si le preneur est établi à l'étranger, le mécanisme de l'autoliquidation ne trouve son application que dans le cas où le preneur a désigné un représentant fiscal au Luxembourg solidairement responsable au paiement de la taxe. Si tel est le cas, il y a application de l'autoliquidation, sinon le prestataire est obligé de facturer la TVA luxembourgeoise. Il est donc sans pertinence si le preneur est identifié à la TVA au Luxembourg s'il n'y a pas désigné un représentant fiscal. Cette mesure est destinée à protéger les intérêts de la trésorerie de l'Etat., Les possibilités des fraudeurs d'acquérir des biens sans TVA et de la vendre illicitement se verront ainsi limitées.

La même disposition est applicable si le prestataire et le preneur de services sont établis à l'étranger. Si le preneur a désigné un représentant fiscal, le prestataire peut facturer sous le régime de l'autoliquidation ; si le prestataire doit s'identifier à la TVA au Luxembourg, il est obligé de facturer la TVA luxembourgeoise. Dans le premier cas, le prestataire est déchargé de l'obligation de s'identifier à la TVA au Luxembourg.

Le dernier cas présenté préalablement dans le présent travail concerne deux assujettis établis au Luxembourg, dont le prestataire facture des travaux de construction au preneur. Dans ce cas, le prestataire ne facture aucune TVA mais fait seulement mention de l'application de l'autoliquidation.

Nos trois pays voisins n'ont instauré ledit régime sans raison. Ils ont conclu qu'il s'avère être un moyen efficace dans la lutte contre la fraude fiscale et dans la simplification de la perception de la taxe. Tous les trois ont maintenu les systèmes par eux développés. Partant, il semble être temps pour le Luxembourg de suivre la voie fiscale de ses voisins et

d'instaurer enfin ledit mécanisme au Luxembourg tout en s'orientant sur la liste élaborée par la Commission et approuvée par le Conseil, reprenant les services qui peuvent être considérés rattachés à un bien immobilier. A ne pas oublier que le pays de Luxembourg petit de par sa taille a établi un marché financier considérable et méritant sur tout le territoire européen accueille sans cesse volontairement les investisseurs étrangers. Il est évident que la législation actuellement en vigueur ne constitue pas un obstacle pour les grands investisseurs, mais il peut simplifier l'entrée sur le marché luxembourgeois pour des PME.

Comme remarque finale, n'oublions pas de mentionner la nouvelle technologie « Blockchain » ou chaîne de blocs. Cette technologie, comparable dans son envergure à l'Internet, va changer le monde et la façon du travail. Cette chaîne qui enregistre chaque transaction va permettre de procéder à des contrôles croisés instantanés. Du moment à partir duquel une TVA n'est pas versée à l'Etat tant que le destinataire d'une opération soumise à la TVA a procédé à la déduction, l'Etat sera informé du risque qui en découle et pourra, par la suite, prendre des mesures de protection. L'Etat luxembourgeois est donc vivement invité à commencer d'établir des groupes de travail pour élaborer un système fructueux pour l'administration sur base de cette nouvelle technologie. Il importe de relever que le Luxembourg établisse lui-même les processus fasse créer des processus simples. La simplicité des processus se traduit par la simplicité d'élaborer des algorithmes sans pour autant devoir éviter des processus complexes. Un bon établissement de processus leur permet de prendre eux-mêmes des décisions complexes. Il ne faut cependant pas négliger le danger que le pays devienne trop dépendante des machines dans la futur. Néanmoins, cette technologie va changer la méthode de travail de toutes les administrations fiscales protagonistes du secteur, et non seulement de celles-ci, mais également de toute autre entreprise du monde.

## XI. Bibliographie

**Annexe B** de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

**Arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992** relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

**Beetschen, A., Duparc, M.-O., Hamon, W. (2015)** : L'autoliquidation de la TVA. Toutes les règles applicables par les opérateurs français et étrangers, o.O. Editions Francis Lefebvre, 9-117.

**Bundesfinanzhof** – Steuerschuldnerschaft bei sog. « Bauleistungen », jugement du 22.08.2013, V R 37/10

**Bundesministerium für Finanzen (2014)** : Vordruckmuster für den Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und/oder Gebäudereinigungsleistungen; Vordruckmuster USt 1 TG, 2014/0632681, Berlin, 2014, 2.

**Charlet, A, Owens, J. (2010)** : Une perspective international sur la TVA. Revue de droit fiscal, N°39, 1-10.

**Circulaire 79/003 (1979)** : Mesures tendant à assurer le paiement de la taxe. Report de la perception. Article 17bis de l'arrêté royal n°1

**Circulaire 86/006 (1986)** : Circulaire n°6 dd. 22.08.1986, Taux réduit dans le secteur immobilier à dater du 1<sup>er</sup> août 1986, Belgique, point 72

**Cnossen, S. (2008)** : VAT Coordination in the European Union : It's the break-in-the-audit trail, stupid !. Munich, CESIFO GmbH, 3.

**Colliard, J.-E, Montialoux, C. (2007)** : Une brève histoire de l'impôt, o.O., Regards croisés sur l'économie, 2007/01

**Commission européenne (2015)** : Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestations des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017 (Règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil), Luxembourg, 11-31.

**Commission européenne (2016)**: Commission staff working document. Impact assessment. Generalized reverse charge mechanism, accompanying the document proposal for

a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalized reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, Brussels 2016, 22.

**Commission européenne (2016)** : Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et les prestations de services dépassant un certain seuil, Bruxelles, 2.

**Commission européenne (2017)** : Rapport sur le mécanisme d'alerte 2017, Bruxelles, 26.

**Le Conseil de la Communauté économique européenne (1967)** : Première directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, Article 2, Journal Officiel des Communautés européennes, 1967, Bruxelles.

**Le Conseil de la Communauté économique européenne (1967)** : Deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structures et modalités d'application du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée

**Le Conseil des Communautés européennes (1977)** : Sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, Journal Officiel des Communautés européennes, 1967, Bruxelles.

**Cour de justice de l'Union européenne (1999)** : Affaire C-349/96 – Card Protection Plan Ltd. du 25 février 1999.

**Cour de justice de l'Union européenne (2000)** : Affaire C-315/00 Rudolf Maierhofer du 16 janvier 2003.

**Cour de justice de l'Union européenne (2001)** : Affaire C-380/99 Bertelsmann du 3 juillet 2001.

**Cour de justice de l'Union européenne (2002)** : Affaire C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbadehavn du 3 mars 2005.

**Cour de justice de l'Union européenne (2005) :** Affaire C-536/03 António Jorge Lda contre Fazenda Pública du 26 mai 2005.

**Cour de justice de l'Union européenne (2006) :** Affaire C-166/05 Heger du 7 septembre 2006.

**Cour de justice de l'Union européenne (2008) :** Affaire C-95/07 Ecotrade du 8 mai 2008

**Cour de justice de l'Union européenne (2011) :** Affaire C-530/09 InterMark/Group du 27 octobre 2011.

**Cour de justice de l'Union européenne (2011) :** Affaire C-532/11 Leichenich du 15 novembre 2012.

**Cour de justice de l'Union européenne (2014) :** Affaire C-424/12 Fatorie du 6 février 2014.

**Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006** relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

**Direction de l'Administration de l'enregistrement et des domaines (2017) :** Rapport d'activité 2016 et objectifs 2017, Luxembourg, 14 et 15.

**Direction de l'Administration de l'enregistrement et des domaines (2016) :** Rapport d'activité 2015 et objectifs 2016, Luxembourg, 11.

**Ficamex (2014) :** Autoliquidation de la TVA dans le secteur du bâtiment, N°427 janvier 2014.

**Grençon, L., Schaefer, D. (2015) :** Assujettis mixtes – Déduire ou ne pas déduire ? Telle est la question. In Collégiales du droit. TVA-Taxer, Déduire, Exonérer et Punir. État des savoirs, Enjeux et Perspectives. Bertrange, Legistech S.à r.l., 305-326.

**Hitzer & Hitzer Steuerberatungsgesellschaft mbH (2014) :** Umsatzsteuerliche Neuerungen für das Bau-und Baunebengewerbe. Mandanten-Information, Kirchheim u. Teck.

**Institut national de la statistique et des études économiques (2017) :** Le logement en chiffres, Numéro 6, Juin 2017, Luxembourg, 1-3.

**Institut national de la statistique et des études économiques, Uni.lu (2013) :** Recensement de la population 2011, premiers résultats N°8, Luxembourg, 1.

**Kremer, M. (1993)** : The O-Ring Theory of Economic Development, The Quarterly Journal of Economics, Vol 108 (3), 551-575.

**Loi modifiée du 12 février 1979**, concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

**Loi 75-1334 du 31 décembre 1975** relative à la sous-traitance.

**Loi du 22 septembre 2011** réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales, article 2, point 29°.

**Mankiw, G., Taylor, M. (2014)** : Grundzüge der Volkswirtschaft, 6. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 679.

**Mill, J.S. (1848)**: Principles of political economy with some of their applications to social philosophy.

**Ministère de l'Économie (2017)** : Luxembourg 2020. Plan national pour une croissance intelligente, durable e inclusive. Programme national de réforme du Grand-Duché de Luxembourg dans le cadre du semestre européen 2017. Luxembourg, 7.

**Ministère du logement (2017)** : Rapport d'activités 2016, Ministère du logement, Luxembourg, 2.

**Oberfinanzdirektion Niedersachsen (2016)** : Steuerschuldnerschaft des leistungsempfängers nach §13b UStG auf Bauleistungen. Oldenburg, 2016, 10.

**Règlement (UE) N° 282/2011** dans sa teneur au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

**Règlement d'exécution (UE) N° 1042/2013** du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services.

**Règlement grand-ducal du 21 janvier 1980** ayant pour objet de fixer les conditions et modalités d'application du régime de franchise prévu en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

**Règlement grand-ducal du 21 janvier 1980** ayant pour objet de fixer les conditions et modalités d'application du régime de franchise prévu en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

**Règlement grand-ducal du 7 mars 1980** déterminant les limites et les conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations immobilières, modifié par l'article 47 du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> août 2001, et par le chapitre 8 du règlement grand-ducal du 29 mars 2013.

**Règlement grand-ducal du 23 décembre 1992** ayant trait à la déclaration et au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

**Règlement grand-ducal du 30 juillet 2002** concernant l'application de la TVA à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives.

**Règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> décembre 2009** relatif à la déclaration de commencement, de changement ou de cessation de l'activité économique en matière de taxe sur la valeur ajoutée et à l'attribution d'un numéro d'identification TVA

**Revue de la TVA (1995)** : Décision TVA n° E.T.84.160 du 12/06/1995. Report de la perception - l'Article 20 de l'arrêté royal n° 1 - Un contrat a pour objet des opérations dont certaines tombent sous l'application et d'autres pas, Revue de la TVA n° 114, 647-648, n° 1011.

**Schenk, A., Thuronyi, V., Cui, W. (2015)**: Value Added Tax, A Comparative Approach, second edition, Cambridge Tax Law Series, New York 2015, 2-531.

**STATEC (2017)** : Communiqué de presse N° 9-2017.

**STATEC (2017)** : Communiqué de presse N° 15-2017.

**Tussiot, C. (2015)** : Les bases d'imposition à la TVA ou l'art de composer une bonne assiette. In Collégiales du droit. TVA-Taxer, Déduire, Exonérer et Punir. État des savoirs, Enjeux et Perspectives. Bertrange : Legistech S.à.r.l., 87-130.

**Peltier, F. (2015)** : Regards sur le stock des bâtiments et logements, Statec, Luxembourg.

**Zahlen, P. (2007)** : L'économie luxembourgeoise. Une histoire mouvementée, Service information et presse du gouvernement, Luxembourg, 110-113.

**Zahlen, P. (2012)** : Le Luxembourg 1960-2010. L'évolution économique globale du Luxembourg sur la longue durée, STATEC, Luxembourg.

## XII. Sources internet

**Administration de l'enregistrement et des domaines (2015)** : Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au Grand-Duché, page 3. URL : <http://www.aed.public.lu/tva/Brochure-FR-2015.pdf>, dernier appel le 13.02.2018.

**Banque mondiale (2017)** : GDP (current US\$), URL : <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>, dernier appel 10.02.18.

**Bofip-Impôts n°BOI-TVA-DECLA-10-10-20**, point H. Travaux de construction relatif à un bien immobilier effectués par une entreprise sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti. URL : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3218-PGP>, dernier appel le 13.02.2018

**Carnoy, G. (2010)** : Le régime cocontractant. URL : <https://gillescarnoy.be/2010/12/23/le-regime-cocontractant/>, dernier appel 10.02.18.

**Chambre des métiers** : Prestations de services en France, URL : <http://www.cdm.lu/entreprise/conseils-aux-entreprises/international/prestations-de-services-en-france>, dernier appel le 10.02.2018

**Chassaing, G. (2017)** : Luxembourg : cap sur le logement au Kirchberg, le Quotidien. URL : <http://www.lequotidien.lu/a-la-une/luxembourg-cap-sur-le-logement-au-kirchberg/>, dernier appel 10.02.2018.

**Compta.com (2014)** : Autoliquidation de TVA (article 283-2 nonies du CGI). URL : <http://www.compta.com/blog/wp-content/uploads/2014/03/annexe-autoliquidation.pdf>, dernier appel le 10.02.18.

**Damiani, C. (2016)** : Kirchberg : Feu vert pour le Jean-Monnet 2, Le Quotidien. URL : <http://www.lequotidien.lu/politique-et-societe/kirchberg-feu-vert-pour-le-jean-monnet-2/>, dernier appel 10.02.2018.

**Deloitte (2017)** : The introduction of VAT in Saudi Arabia, Middle East VAT Service, URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/tax/countriesvatimplementation/me\\_tax\\_vat-implementation-in-saudi-arabia.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/tax/countriesvatimplementation/me_tax_vat-implementation-in-saudi-arabia.pdf), dernier appel 16.08.2017



**LeFigaro (2017)** : Le projet de Google au Luxembourg avance. URL : <http://www.lefigaro.fr/flash-eco/2017/09/05/97002-20170905FILWWW00148-le-projet-de-google-au-luxembourg-avance.php>, dernier appel le 10.02.2018.

**Friedrich-Vache, H., Erhard, M. (2017)** : Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen – die gesetzliche Neuregelung. URL: <http://www.roedl.de/themen/bauleistungen-steuerschuld>, dernier appel le 10.02.18.

**Gaudron, J.-M. (2017)** : Le Luxembourg, un excellent endroit pour investir, Paperjam. URL : <http://paperjam.lu/questions/le-luxembourg-un-excellent-endroit-pour-investir>, dernier appel le 10.02.2018.

**Hennebert, J.-M. (2017)** : Un nouvel investissement industriel à venir, Paperjam. URL : <http://paperjam.lu/news/un-nouvel-investissement-industriel-a-venir>, dernier appel le 10.02.2018.

**Hérin, M., Lemaire, N. (2015)** : TVA et travaux immobilier-Belgique. Deloitte, 2015. URL : <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/accountancy/articles/pme-updates/pme-tva-travaux-immobiliers.html>, dernier appel le 10.02.18.

**Institut national de la statistique et des études économiques (2017)** : Nombre, volume bâti, surface disponible des bâtiments achevés par genre de bâtiment 1970 – 2014, URL : [http://www.statistiques.public.lu/stat/TableViewer/tableView.aspx?ReportId=13443&IF\\_Language=fra&MainTheme=4&FldrName=4&RFPPath=35](http://www.statistiques.public.lu/stat/TableViewer/tableView.aspx?ReportId=13443&IF_Language=fra&MainTheme=4&FldrName=4&RFPPath=35), dernier appel le 10.02.18.

**Kieffer, R. (2011)** : L'impossible réforme du régime de pension au Luxembourg. URL : <http://www.cnap.lu/fileadmin/file/cnap/publications/L%27impossible%20r%C3%A9forme%20du%20r%C3%A9gime%20de%20pension%20au%20Luxembourg.pdf>, dernier appel le 10.02.2018.

**Les Cahiers Fiscaux Européens** : Belgique Partie 1- Les impôts sur le revenu. URL : <http://www.fontaneau.com/?p=2718>, dernier appel le 13.02.2018.

**Maumot-Carnielli, P., Brenière, S. (2014)** : L'autoliquidation de la TVA en cas de sous-traitance immobilière. URL : <http://www.fidal-avocats-leblog.com/2014/03/lautoliquidation-de-la-tva-en-cas-de-sous-traitance-immobiliere/>, dernier appel le 10.02.18.

**Ministère de l'Économie (2017) :** Étienne Schneider au premier coup de pelle du centre logistique de GN Logistics dans la Z.A.E. Krakelshaff. URL : <http://www.gouvernement.lu/6824046/24-schneider-krakelshaff>, dernier appel le 10.02.2018.

**Service public (2014) :** Autoliquidation de la TVA en cas de sous-traitance dans le BTP. URL : <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31983>, dernier appel le 10.02.2018.

**Sinding, S. (2007) :** Wachstum der Weltbevölkerung. Ein Phänomen der Neuzeit, Berlin Institut für Bevölkerung und Entwicklung, URL: <http://www.berlin-institut.org/online-handbuchdemografie/bevoelkerungsdynamik/wachstum-der-weltbevoelkerung.html>, dernier appel le 10.02.2018.

**Soriani, A. (2016) :** Astuces TVA- Belgique. Le régime dit du « cocontractant pour les travaux immobiliers. VATdesk. URL : <http://www.vatdesk.be/fr/trucs-et-astuces/cocontractant-travaux-immobilier-tva/>, dernier appel le 10.02.18.

**Vandamme, J. (2014) :** Le système co-contractant TVA en pratique. URL : <http://www.fiscaleo.net/le-systeme-co-contractant-tva-en-pratique/>, dernier appel le 10.02.18.

**Vacon, M. (2017) :** Knauf pourrait investir 100 millions à Sanem, l'Essentiel. URL: <http://www.lessentiel.lu/fr/economie/story/Knauf-pourrait-investir-100-millions-a-Sanem-30847099>, dernier appel le 10.02.2018.

### XIII. Annexes

#### Annexe 1 : Calcul corrélation entre PIB et emploi

Année	PIB Euro	Variations PIB en % (x)	(x - x <sub>m</sub> )	(x - x <sub>m</sub> ) <sup>2</sup>	Emploi	Variations population en % (y <sub>m</sub> )	(y - y <sub>m</sub> )	(y - y <sub>m</sub> ) <sup>2</sup>	(x - x <sub>m</sub> ) * (y - y <sub>m</sub> )
2001	31 569 000 000	2,5	-0,5	0,21	2001	5,7	2,7	7,43	-1,260
2002	32 775 000 000	3,8	0,8	0,70	2002	2,9	-0,1	0,01	-0,063
2003	33 309 000 000	1,6	-1,4	1,86	2003	1,9	-1,1	1,16	1,465
2004	34 512 000 000	3,6	0,6	0,41	2004	2,4	-0,6	0,33	-0,367
2005	35 606 000 000	3,2	0,2	0,06	2005	2,8	-0,2	0,03	-0,042
2006	37 450 000 000	5,2	2,2	5,01	2006	4,1	1,1	1,27	2,517
2007	40 579 000 000	8,4	5,4	29,57	2007	4,6	1,6	2,64	8,836
2008	40 060 000 000	-1,3	-4,3	18,17	2008	4,9	1,9	3,71	-8,205
2009	38 314 000 000	-4,4	-7,4	54,21	2009	1	-2,0	3,90	14,541
2010	40 178 000 000	4,9	1,9	3,75	2010	1,8	-1,2	1,38	-2,277
2011	41 198 000 000	2,5	-0,5	0,21	2011	3	0,0	0,00	-0,012
2012	41 053 000 000	-0,4	-3,4	11,31	2012	2,5	-0,5	0,23	1,597
2013	42 691 000 000	4	1,0	1,08	2013	1,8	-1,2	1,38	-2,219
2014	45 093 000 000	5,6	2,6	6,96	2014	2,5	-0,5	0,23	-1,253
2015	46 899 000 000	4	1,0	1,08	2015	2,6	-0,4	0,14	-0,389
2016	48 859 000 000	4,2	1,2	1,53	2016	3,1	0,1	0,02	0,155

<b>Valeur moyenne (x<sub>m</sub>) :</b>	<b>3,0</b>	<b>Somme :</b>	<b>136,10</b>	<b>Valeur moyenne (y<sub>m</sub>) :</b>	<b>3,0</b>	<b>Somme :</b>	<b>23,83</b>	<b>14,025</b>
		$s_x^2$ (Somme : 16)	8,506			$s_y^2$ (Somme : 16)	1,489	0,877
		$s_x$	<b>2,917</b>			$s_y$	<b>1,220</b>	

<b>Corrélation (2001-2016) :</b>	<b>0,25</b>
----------------------------------	-------------

Figure 25: Calcul de la corrélation entre PIB et emploi (2001-2016)

#### Annexe 2 : Prestations de services se rattachant à un bien immeuble

Le paragraphe 2 de l'article 31bis du règlement d'exécution (UE) N° 282/2011 couvre les services se rattachant à un bien immeuble :

- l'établissement de plans d'un immeuble ou de parties d'un immeuble destiné à être érigé sur une parcelle de terrain déterminée, indépendamment du fait que la construction ait lieu ou non;
- la prestation de services de surveillance ou de sécurité sur place;
- la construction d'un immeuble sur un terrain, ainsi que les travaux de construction et de démolition exécutés sur un immeuble ou des parties d'un immeuble;
- la construction de structures permanentes sur un terrain, ainsi que les travaux de construction et de démolition exécutés sur des structures permanentes telles que les réseaux de canalisations pour le gaz et l'eau, les égouts et les structures similaires;
- les travaux effectués sur des terrains, y compris des services agricoles tels que le labourage, l'ensemencement, l'irrigation et la fertilisation;
- l'étude et l'évaluation du risque et de l'intégrité du bien immeuble;

- g) l'évaluation du bien immeuble, y compris lorsque ces services sont nécessaires à des fins d'assurance, pour déterminer la valeur d'un bien immeuble comme garantie pour un prêt ou pour apprécier les risques et dommages dans des litiges;
- h) le crédit-bail ou la location d'un bien immeuble, dans les cas autres que ceux couverts par le paragraphe 3, point c), y compris l'entreposage de biens dans une partie spécifique du bien immeuble affectée à l'usage exclusif du preneur;
- i) les services d'hébergement dans le secteur hôtelier ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, tels que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, y compris le droit de séjourner dans un lieu spécifique résultant de la conversion de droits d'utilisation à temps partagé et les situations analogues;
- j) l'octroi ou le transfert de droits, autres que ceux visés aux points h) et i), relatifs à l'usage de l'ensemble ou de parties d'un bien immeuble, y compris l'autorisation d'utiliser une partie d'un bien, tels que l'octroi de droits de pêche ou de chasse, ou d'accès à des salons d'attente dans les aéroports, ou d'utiliser une infrastructure soumise au péage, comme les ponts ou les tunnels;
- k) l'entretien, la rénovation et la réparation d'un immeuble ou de parties d'un immeuble, y compris les travaux tels que le nettoyage, la pose de carrelage, de papier peint et de parquet;
- l) l'entretien, la rénovation et la réparation de structures permanentes telles que les réseaux de canalisations pour le gaz et l'eau, les égouts et les structures similaires;
- m) l'installation ou le montage de machines ou de matériel qui, après installation ou montage, sont considérés comme des biens immeubles;
- n) l'entretien et la réparation, l'inspection et le contrôle des machines ou du matériel si ces machines ou ce matériel sont considérés comme des biens immeubles;
- o) la gestion de propriété, autre que la gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers visée au paragraphe 3, point g), consistant en l'exploitation de biens immobiliers commerciaux, industriels ou résidentiels, par le propriétaire ou pour le compte de celui-ci;
- p) les services d'intermédiaire concernant la vente, le crédit-bail ou la location de biens immeubles et l'octroi ou le transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels), autres que les services d'intermédiaire visés au paragraphe 3, point d);

- q) les services juridiques relatifs au transfert d'un titre de propriété immobilière, à l'octroi ou au transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels), tels que les actes notariés, ou à l'établissement d'un contrat en vue de la vente ou de l'achat d'un bien immeuble, même si l'opération principale se traduisant par la modification du statut juridique desdits biens n'est pas menée à terme.

Le paragraphe 3 du même article énumère des services qui ne sont pas couverts par l'énumération figurant sous le paragraphe 2 :

- a) l'établissement de plans d'un immeuble ou de parties d'un immeuble si l'immeuble n'est pas destiné à être érigé sur une parcelle de terrain déterminée;
- b) l'entreposage de biens dans un bien immeuble si aucune partie spécifique du bien immeuble n'est affectée à l'usage exclusif du preneur;
- c) les services de publicité, même s'ils impliquent l'usage de biens immeubles;
- d) les services d'intermédiaire dans la prestation de services d'hébergement dans le secteur hôtelier ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, telles que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'une autre personne;
- e) la mise à disposition d'un stand sur le site d'une foire ou d'une exposition, ainsi que d'autres services connexes permettant à l'exposant de présenter des objets, tels que la conception du stand, le transport et l'entreposage des objets, la mise à disposition de machines, le câblage, l'assurance et la publicité;
- f) l'installation ou le montage, l'entretien et la réparation, l'inspection ou le contrôle des machines ou du matériel qui ne font pas partie du bien immeuble ou n'en deviennent pas partie;
- g) la gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers;
- h) les services juridiques relatifs à des contrats, autres que ceux visés au paragraphe 2, point q), y compris les conseils donnés sur les clauses d'un contrat de transfert d'un bien immeuble, ou l'exécution d'un tel contrat, ou visant à prouver l'existence d'un tel contrat, lorsque ces services ne sont pas spécifiques au transfert d'un titre de propriété sur un bien immeuble.

Annexe 3 : Certificat, établi par les autorités allemandes, qui prouve que le preneur est un assujetti qui réalise lui-même des travaux de construction respectivement de nettoyage

Finanzamt
Steuernummer / Geschäftszeichen
<small>(Bitte bei allen Rückfragen angeben)</small>

Auskunft erteilt	Zimmer
Telefon	Durchwahl

□ □

□ □

### Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und / oder Gebäudereinigungsleistungen

Hiernit wird zur Vorlage bei dem leistenden Unternehmer/Subunternehmer

bescheinigt, dass \_\_\_\_\_  
(Name und Vorname bzw. Firma)

\_\_\_\_\_  
(Anschrift, Sitz)

- Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG
- Gebäudereinigungsleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG
- nachhaltig erbringt und
- unter der Steuernummer \_\_\_\_\_
- unter der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer \_\_\_\_\_

registriert ist.

Für die o.g. empfangenen Leistungen wird deshalb die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet (§ 13b Abs. 5 UStG).

Diese Bescheinigung verliert ihre Gültigkeit mit Ablauf des: \_\_\_\_\_  
(Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung ist auf einen Zeitraum von längstens drei Jahren nach Ausstellungsdatum zu beschränken.)

\_\_\_\_\_  
(Datum)

(Dienststempel)

\_\_\_\_\_  
(Unterschrift)  
(Name und Dienstbezeichnung)

## EIKV-Schriftenreihe zum Wissens- und Wertemanagement

<b>Jahr</b>	<b>Autor/Autorin</b>	<b>Titel</b>	<b>Band</b>
2015	Francesca Schmitt	Intellectual Property and Investment Funds	Band 1
2016	Sebastian Fontaine	The electricity market reinvention by regional renewal	Band 2
2016	Tim Karius	Intellectual Property and Intangible Assets - Alternative valuation and financing approaches for the knowledge economy in Luxembourg	Band 3
2016	Irena Hank	Emotionale Intelligenz und optimales Teaming – eine empirische Untersuchung	Band 4
2016	Pascal Berg	European Market Infrastructure Regulation (EMIR)	Band 5
2016	Dr. Sverre Klemp	Die Angemessenheit der Vergütung nach § 32 UrhG für wissenschaftliche Werke im STM-Bereich	Band 6
2016	Lars Heyne	Immaterialgüterrechte und Objektreplication: Juristische Risiken und Lösungsmöglichkeiten bei der Vermarktung von 3D-Druckvorlagen	Band 7
2016	Torsten Hotop	Äquivalenzinteresse im Erfinderrecht	Band 8
2016	Christian Wolf	Zur Eintragungsfähigkeit von Geruchs- und Hörmarken	Band 9
2016	Nadine Jneidi	Risikofaktor Pflichtteil - Grundlagen und Grenzen der Regelungs- und Gestaltungsmöglichkeiten von Pflichtteilsansprüchen bei der Nachfolge in Personengesellschaften	Band 10
2016	Meika Schuster	Ursachen und Folgen von Ausbildungsabbrüchen	Band 11
2016	Julie Wing Yan Chow	Activity Based Costing - A case study of Raiffeisen Bank of Luxembourg	Band 12
2016	Peter Koster	Luxembourg as an aspiring platform for the aircraft engine industry	Band 13
2016	Stefanie Roth	The Middle Management – new awareness needed in the current information society?	Band 14
2016	Alexander Fey	Warum Immaterielle Wirtschaftsgüter und Intellectual Property die Quantenteilchen der Ökonomie sind	Band 15
2016	Daniel Nepgen	Machbarkeitsstudie eines Audioportals für Qualitätsjournalismus. Eine empirische Untersuchung in Luxemburg	Band 16
2016	Niklas Jung	Abolition of the Safe Harbor Agreement – Legal situation and alternatives	Band 17
2017	Marco Pate	Kriterien zur Kreditbesicherung mit Immaterialgüterrechten anhand der Finanzierungsbesicherung mit Immobilien	Band 18

<b>Jahr</b>	<b>Autor/Autorin</b>	<b>Titel</b>	<b>Band</b>
2017	Patrick Matthias Sprenger	RAIF – Reserved Alternative Investment Fund – The impact on the Luxembourg Fund Market and the Alternative Investment Fund landscape	Band 19
2017	Sebastian Fontaine	Quo vadis Digitalisierung? Von Industrie 4.0 zur Circular-Economy	Band 20
2017	Andrea Dietz	Anti-Money Laundering and Counter- Terrorist Financing in the Luxembourg Investment Fund Market	Band 21
2017	Christophe Santini	Burn-Out / Bore-Out Équivalences, similitudes et différences impactant la vie socio-économique des personnes concernées	Band 22
2017	Johanna Brachmann	Ist das Arbeitnehmererfindungsrecht erneut reformbedürftig? - Ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland und Österreich, Schweiz, USA, Großbritannien	Band 23
2017	Nadine Allar	Identification and Measurement of Intangibles in a Knowledge Economy - The special relevance of human capital	Band 24
2018	Alexander Vollmer	Überwachung von ausgelagerten Funktionen und Kompetenzen in der luxemburgischen Fondsindustrie	Band 25
2018	Claudia Lamberti	Women in management and the issue of gender- based barriers - An empirical study of the business sector in Europe	Band 26
2018	Désirée Kaupp	Corporate culture - an underestimated intangible asset for the information society	Band 27
2018	Romain Gennen	Die automobile (R)Evolution – das automobile Smartphone	Band 28
2018	Sven Kirchens	TVA - Introduction du mécanisme de l'autoliqui- dation dans le secteur de la construction au Luxembourg ? Analyse et Propositions	Band 29



## **Berufsbegleitend zum Dokortitel Deutschsprachige Doktorandenschule in Business Administration in Luxemburg (DBA)**

Das seit 2004 im Großherzogtum etablierte European Institute for Knowledge and Value Management (EIKV), Herausgeber dieser Schriftenreihe, bündelt in Zusammenarbeit mit dem Business Science Institute (BSI) die Aktivitäten in Lehre und Forschung des deutschsprachigen Doktorandenprogramms in Business Administration (DBA) im Schloss Wiltz in Luxemburg.

Angesprochen sind in erster Linie Führungskräfte mit MBA- oder äquivalentem Abschluss und mindestens fünf Jahre Berufserfahrung in Unternehmen oder Organisationen, die:

- ihre berufliche Expertise durch einen wissenschaftlich abgesicherten persönlichen Reflexions- und Forschungsprozess aufwerten wollen,
- ihre fachlichen und beruflichen Kompetenzen in einer hochwertigen wissenschaftlichen Promotionsarbeit, der These, dokumentieren wollen, mit der Möglichkeit diese in der Schriftenreihe des EIKV zu veröffentlichen,
- dabei einen qualifizierten Abstand auf ihr bisheriges berufliches Leben und ihre unternehmerische Praxis gewinnen wollen.

Erfolgreiche Absolventen der dreijährigen Doktorandenschule erhalten den anerkannten Dokortitel der Université Jean Moulin Lyon 3. Sie sind am dortigen Institut d'Administration des Entreprises (IAE) eingeschrieben. Dank eines Kooperationsvertrages mit der University of Technology Sydney (UTS) beschließen die Doktoranden ihr erstes Jahr zusätzlich mit einem "Certificate of Research in Business Administration".

Das DBA Executive Doctorate in Business Administration basiert auf einem von einem internationalen wissenschaftlichen Team validierten Curriculum und Seminaren sowie Workshops, die von international ausgewiesenen Professoren mit umfangreicher praktischer Management-Erfahrung geleitet werden.

Informationen und Bewerbung unter: <http://de.business-science-institute.com/>

European Institute for Knowledge & Value Management A.s.b.l.

8, rue de la source, L-6998 Hostert, Luxemburg

URL: [www.eikv.org](http://www.eikv.org), E-Mail: [info@eikv.org](mailto:info@eikv.org)