

Changements de TVA attendus pour 2025

Par Karine BELLONY, Founding Partner
VAT solutions

Depuis l'instauration du régime de TVA intracommunautaire, inspiré du modèle français qui fête ses 70 ans, les opérateurs économiques sont régulièrement confrontés à des évolutions réglementaires en TVA. L'année 2025 ne sera pas en reste, avec l'entrée en vigueur de deux nouvelles dispositions issues de la Directive «taux»⁽¹⁾, et la refonte du régime de la franchise pour les petits entrepreneurs, elle-même issue d'une autre Directive «petites entreprises»⁽²⁾. Ces deux Directives modifient la Directive TVA⁽³⁾ («la Directive»), dont les nouvelles dispositions doivent être transposées par le législateur luxembourgeois dans la Loi TVA luxembourgeoise («Loi TVA») préalablement à leur entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2025.

Evénements virtuels

Le lieu de taxation des événements virtuels qui impliquent une intervention humaine en direct (événements «en live») fait actuellement l'objet d'interprétations divergentes entre les Etats membres. En effet, certains Etats membres les considèrent comme taxables au lieu d'établissement du prestataire de services, tandis que d'autres privilégient le lieu de résidence ou d'établissement du client. Cette incertitude, qui concerne les services rendus aussi bien à des clients professionnels identifiés à la TVA dans l'UE («assujettis») qu'à des clients non professionnels («non assujettis»), a pris une importance toute particulière avec le développement remarquable de l'offre de formations à distance depuis 2020.

Pour les services rendus à des clients assujettis, le nouvel article 53 alinéa 2 de la Directive impactera la portée de l'article 17.2.4^a) de la Loi TVA. Les droits d'accès à un événement virtuel qui sont facturés à un client assujetté seront désormais explicitement taxables dans le pays du client. Parallèlement, ce dernier sera le redevable de la TVA due si le prestataire n'est pas établi dans ce pays. Les droits d'accès rentreront ainsi officiellement dans la règle générale applicable en matière de services entre assujettis, prévue par l'article 17.1.b) de la Loi TVA.

Pour les mêmes services rendus à des clients non assujettis, l'article 54 de la Directive impactera la portée de l'article 17.2.4^b) de la Loi TVA. Les services en relation avec un événement virtuel «en live», qui sont



facturés à un client non assujetté, seront désormais explicitement taxables, par application d'une nouvelle règle particulière, dans le pays d'établissement ou de résidence du client. L'adhésion au système déclaratif centralisé One Stop Shop⁽⁴⁾ permettra au prestataire de service de collecter et reverser la TVA ainsi due à l'étranger auprès de l'administration luxembourgeoise, qui elle-même reversera cette TVA aux Etats membres à qui elle revient.

Il reste à voir si le législateur luxembourgeois décidera d'étendre l'application du taux super réduit de TVA aux services consistant à donner accès à la diffusion en direct d'événements dont l'accès sur place bénéficie du taux super réduit, ainsi que le nouveau libellé de l'annexe III à la Directive le lui permet désormais. Parallèlement et concernant de tels services rendus à des non assujettis résidents dans à l'étranger, les prestataires de services luxembourgeois devront porter une attention particulière à l'évolution de ce sujet dans les autres Etats membres pour appliquer le bon taux de TVA.

Secteur de l'art

Le secteur de l'art va être particulièrement impacté par les nouvelles dispositions issues de la Directive «taux».

Actuellement, le dispositif de l'article 40 de la Loi TVA étend le périmètre d'application du taux réduit de 8% à certaines opérations portant sur des objets d'art tels que définis par l'annexe E de la Loi TVA (essentiellement, importations par toute personne, et ventes par l'artiste ou ses ayants droits de tableaux, dessins, gravures, sculptures etc.). En parallèle, les galeries d'art peuvent appliquer le régime de la marge bénéficiaire prévu à l'article 56ter-1 de la Loi TVA, moyennant option préalable, aux ventes d'objets d'art qu'elles ont importés ou qu'elles ont achetés à l'artiste ou ses ayants droits – donc achetés ou importés en amont par la galerie avec un taux de TVA de 8%. Ce régime particulier permet aux galeries d'art de ne collecter et payer la TVA que sur la marge réalisée (à 17%), sans pouvoir récupérer la TVA payée en amont (à 8%).

A compter du 1^{er} janvier 2025, la Directive «taux» exclut les objets d'art importés ou achetés avec bénéfice d'un taux réduit, de l'application de la marge bénéficiaire, impactant directement la portée de l'article

56ter-1.5. de la Loi TVA. En parallèle, cette Directive a déjà ouvert la possibilité pour les Etats membre d'inscrire les ventes d'objets d'art, de collection ou d'antiquité dans la catégorie générale des biens éligibles au taux réduit.

A condition que le législateur luxembourgeois décide d'inscrire les ventes d'objets d'art, de collection ou d'antiquité à l'annexe A de la Loi TVA, tout assujetté pourrait appliquer le taux réduit de TVA sur les ventes de tels biens (à l'exclusion des ventes réalisées par les professionnels du secteur sous régime de la marge bénéficiaire, qui resteraient soumises au taux standard de 17%).

A noter que le régime de la marge bénéficiaire continuerait de s'appliquer de plein droit, comme c'est déjà le cas actuellement, pour les galeries qui achètent des œuvres d'art, de collection ou d'antiquités dans l'Union Européenne, auprès de particuliers ou auprès d'autres galeries avec application de la marge bénéficiaire (actuel article 56ter-1.1. de la Loi TVA).

Régime des petites entreprises

Les petites entreprises luxembourgeoises engagées dans une activité économique bénéficient actuellement d'un régime optionnel dérogatoire, prévu à l'article 57 de la Loi TVA. Ce régime concerne aussi bien les personnes morales que les indépendants personnes physiques. Ce régime particulier permet aux assujettis qui ne dépassent pas un chiffre d'affaires annuel de 35.000 EUR, de ne pas soumettre leurs opérations à TVA, sans pouvoir récupérer la TVA payée sur leurs achats. Ils sont soumis à des obligations déclaratives TVA simplifiées.

Actuellement, les effets du régime de la franchise de l'article 57 de la Loi TVA sont limités aux opérations qui sont territorialement taxables au Luxembourg.

La Directive «petites entreprises» institue un nouveau seuil européen global de franchise, de 100.000 EUR, et relève le seuil national maximal autorisé à 85.000 EUR pour tous les Etats membres qui restent libres de fixer leur seuil national dans cette limite.

La mise en place du seuil européen de 100.000 EUR est une nouveauté.

En effet, dans le cas d'une société allemande qui recevrait des services de consultance informatique d'une petite entreprise luxembourgeoise bénéficiant du régime de la franchise au Luxembourg, la TVA allemande serait due sur les services rendus (et le redevable serait le client allemand) car les effets du régime dérogatoire ne s'étendent pas en dehors du Luxembourg. Pour peu que le client allemand ait un droit à déduction limité de la TVA sur ses achats, et que le prestataire luxembourgeois soit en concurrence avec une petite entreprise allemande bénéficiant du régime de la franchise allemande, il y a fort à parier

que le choix du prestataire se portera sur celui des deux qui propose des services sans TVA.

A compter du 1^{er} janvier 2025, la Directive 2020/285 institue un régime de franchise européen pour les petites entreprises, dont les effets vont dépasser les frontières nationales. A la triple condition de ne pas dépasser le seuil fixé par le pays d'établissement sur ses opérations locales (35.000 EUR au Luxembourg), par le pays dans lequel la transaction est taxable (22.000 EUR en Allemagne) et le seuil européen global de 100.000 EUR, la petite entreprise luxembourgeoise peut désormais opter pour bénéficier du régime de la franchise dans un autre pays membre que son pays d'établissement.

Pour ce faire, un système de guichet unique sera disponible au Luxembourg, via lequel elle devra matérialiser sa décision de bénéficier du régime de la franchise dans chacun des Etats membres concernés. Elle devra par la suite soumettre des déclarations trimestrielles pour déclarer l'ensemble de son chiffre d'affaires ainsi exonéré à l'étranger, le pays d'établissement ayant la charge de contrôler la bonne utilisation de ce nouveau régime de franchise européen.

Si nous reprenons le cas de la société allemande qui recevrait des services de consultance informatique d'une petite entreprise luxembourgeoise bénéficiant du régime de la franchise au Luxembourg, le prestataire de services luxembourgeois pourrait au préalable opter, auprès du guichet unique luxembourgeois, pour bénéficier du régime de franchise en Allemagne. Ainsi, il peut faire bénéficier son client allemand d'une exonération de TVA sur ses services et se retrouver sur un pied d'égalité avec son concurrent allemand.

Autres modifications ViDA

La Commission Européenne continue de travailler inlassablement sur l'amélioration et la sécurisation du système de TVA intracommunautaire. Dans ce cadre, elle a annoncé dans le cadre d'un projet global ambitieux «VAT in the Digital Age – ViDA» d'autres changements importants pour 2025, qui pour l'instant faute de consensus rapide obtenu au niveau européen, sont provisoirement reportées à 2026 voire 2030. Il s'agit essentiellement de l'extension du système centralisé One Stop Shop à de nouvelles opérations, de modifications à apporter au traitement TVA de l'économie des plateformes numériques (hébergement, transport de personnes), de l'harmonisation des règles d'autoliquidation locales, du remplacement à terme des états récapitulatifs intracommunautaires par un reporting des transactions en temps réel.

1) Directive 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022

2) Directive 2020/285 du Conseil du 18 février 2020

3) Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006

4) Régime particulier de l'article 56sexies de la Loi TVA qui permet de collecter, déclarer et reverser de manière centralisée, auprès de son Etat membre d'établissement, la TVA due sur certaines opérations avec des particuliers, qui sont taxables dans d'autres Etats membres.