

Luxembourg, le 19 octobre 2022

Objet : Projet de loi n°8029¹ relative à l'échange automatique et obligatoire des informations déclarées par les Opérateurs de Plateforme et portant modification :

- 1. de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises et portant modification de**
 - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;
 - la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») ;
 - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes ;
 - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ;
 - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale ;
- 2. de la loi du 21 juillet 2021 portant transposition de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures ;**
- 3. de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;**
- 4. de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;**
- 5. de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays ;**
- 6. de la loi modifiée du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ;**
- 7. de la loi modifiée du 25 mars 2020 instituant un système électronique central de recherche de données concernant des comptes IBAN et de coffres-forts ; en vue de transposer la directive 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.**

Projet de règlement grand-ducal² portant exécution de la loi relative à l'échange automatique et obligatoire des informations déclarées par les Opérateurs de Plateforme. (6113GKA)

*Saisine : Ministre des Finances
(13 juin 2022)*

Avis de la Chambre de Commerce

¹ [Lien vers le texte du projet de loi n°8029 sur le site de la Chambre des Députés](#)

² [Lien vers le texte du projet de règlement grand-ducal sur le site de la Chambre de Commerce](#)

Le projet de loi sous avis (ci-après le « Projet de Loi ») a pour objet de transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (ci-après la « DAC7 »).

Le projet de règlement grand-ducal sous avis (ci-après le « Projet de RGD ») porte exécution de l'article 2 paragraphe 8 et de l'article 4 paragraphe 5 du Projet de Loi et précise la forme et les modalités en vertu desquelles les opérateurs de plateforme sont tenus de s'enregistrer auprès de l'Administration des contributions directes et de procéder aux déclarations des informations requises en vertu du Projet de Loi.

En bref

- La Chambre de Commerce observe et salue que le Projet de Loi opère une transposition fidèle de la DAC7. Par ailleurs, les commentaires des articles apportent des clarifications et des précisions qui sont appréciables.
- Toutefois, dans un souci de clarification, la Chambre de Commerce estimerait utile d'apporter davantage de précisions quant à la notion d'activité concernée réalisée directement ou indirectement, telle que prévue dans la définition du terme « Plateforme ».

Considérations générales

A : Concernant la DAC7

Pour rappel, afin d'intégrer les nouvelles initiatives de l'Union européenne dans le domaine de la transparence fiscale, la directive 2011/16/UE précitée a fait l'objet d'une série de modifications au cours des dernières années. Ces modifications ont principalement introduit des obligations déclaratives en ce qui concerne les comptes financiers, les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert, les déclarations pays par pays et les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, puis la communication de ces informations à d'autres États membres. Ces modifications ont ainsi élargi le champ d'application de l'échange automatique d'informations. Les autorités fiscales des États membres disposent désormais d'une large gamme d'outils de coopération leur permettant de déceler et de combattre certaines formes de fraude et d'évasion fiscales³.

Si des améliorations considérables ont été apportées dans le domaine de l'échange automatique d'informations, le législateur européen estime qu'il demeure toujours nécessaire d'améliorer certaines dispositions qui portent sur l'échange d'informations ainsi que sur la coopération administrative. En effet, la numérisation de l'économie s'est développée rapidement au cours des dernières années. Cela s'est traduit par un nombre croissant de situations complexes liées à la fraude et à l'évasion fiscales. La dimension transfrontière des services proposés par l'intermédiaire d'opérateurs de plateformes a engendré un environnement complexe dans lequel il peut être difficile de faire appliquer les règles fiscales et de garantir le respect des obligations fiscales. Les administrations fiscales des États membres disposeraient d'informations insuffisantes pour évaluer et contrôler de manière correcte les revenus bruts perçus dans leur pays, qui

³ Considérant 1^{er} de la DAC7.

proviennent d'activités commerciales réalisées avec l'intermédiation de plateformes numériques. Cela semble particulièrement problématique lorsque les revenus ou le montant imposable passent par des plateformes numériques établies dans une autre juridiction⁴.

C'est dans ce contexte que le législateur européen adopte la DAC7 afin **d'étendre les mécanismes d'échange automatique et obligatoire aux informations communiquées par les opérateurs de plateforme**⁵.

Comme précisé dans l'exposé des motifs, afin de réduire les coûts et charges administratives tant des autorités fiscales que des opérateurs de plateforme, la DAC7 introduit à la charge des opérateurs de ces plateformes, une obligation de déclaration normalisée d'un certain nombre de données et informations relatives aux prestataires actifs sur les plateformes numériques (les vendeurs) ainsi qu'à leurs prestations, et qui s'applique à l'ensemble du marché intérieur de l'Union européenne. Les informations ainsi déclarées seront ensuite échangées de manière automatique et obligatoire entre les autorités fiscales afin de permettre aux États membres d'assurer un meilleur contrôle fiscal des activités économiques réalisées par l'intermédiaire d'opérateurs de plateforme et de déterminer correctement l'impôt sur le revenu et la taxe sur la valeur ajoutée dus.

Outre l'élargissement du champ d'application du mécanisme d'échange automatique et obligatoire aux informations communiquées par les opérateurs de plateforme, la DAC7 :

- codifie et définit la norme de « *pertinence vraisemblable* » convenue au niveau international ;
- élargit, à partir des périodes imposables débutant le 1^{er} janvier 2025, l'échange automatique et obligatoire aux informations disponibles en matière de propriété et de revenus de biens immobiliers ;
- renforce et clarifie les dispositions concernant la présence de fonctionnaires d'un Etat membre sur le territoire d'un autre Etat membre et la réalisation des contrôles simultanés et/ou conjoints par des Etats membres ; et
- étend l'accès des autorités fiscales aux systèmes électroniques centraux de recherche de données⁶.

B : Concernant le Projet de Loi

Afin de transposer en droit luxembourgeois la DAC7, le Projet de Loi définit les obligations de diligence raisonnable, d'enregistrement et de déclaration à charge des opérateurs de plateforme au Grand-Duché de Luxembourg et détermine les modalités de l'échange automatique des

⁴ Considérant 6 de la DAC7.

⁵ Les dispositions de la DAC7 et du Projet de Loi définissent les termes :

Plateforme comme « *tout logiciel, y compris tout ou partie d'un site internet, ainsi que les applications, y compris les applications mobiles, qui sont accessibles aux utilisateurs et qui permettent aux Vendeurs d'être connectés à d'autres utilisateurs afin d'exercer, directement ou indirectement, une Activité concernée destinée à ces autres utilisateurs. Il inclut également tout mécanisme de perception et de paiement d'une Contrepartie pour l'Activité concernée.*

Le terme *Plateforme* n'englobe pas les logiciels qui, sans intervenir autrement dans l'exercice d'une Activité concernée, permettent exclusivement :

a) de traiter les paiements liés à l'Activité concernée ;
b) aux utilisateurs, de répertorier une Activité concernée ou d'en faire la publicité ;
c) de rediriger ou de transférer les utilisateurs vers une Plateforme. ».

Opérateur de Plateforme comme « *une Entité concluant un contrat avec des Vendeurs pour mettre à la disposition de ces derniers tout ou partie d'une Plateforme.* ».

⁶ Au Grand-Duché de Luxembourg, il s'agit du système établi et régi par la loi modifiée du 25 mars 2020 instituant un système électronique central de recherche de données concernant des comptes IBAN et des coffres-forts.

informations déclarées et relatives à des vendeurs non-résidents avec les autorités fiscales des autres États membres de l'Union européenne.

Pour assurer le renforcement de la coopération administrative existante tel que prévu par la DAC7, les dispositions pertinentes de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal sont adaptées et complétées.

Dans un souci d'assurer le plein respect du droit à la protection des données à caractère personnel et la conformité avec le règlement (UE) 2016/679⁷, le Projet de Loi prévoit également l'adaptation de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD), de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays ainsi que de la loi modifiée du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières⁸.

Finalement, le Projet de Loi apporte aussi des modifications mineures à l'article 22 de la loi modifiée du 21 juillet 2012 portant transposition de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.

La Chambre de Commerce observe et salue que le Projet de Loi opère une transposition fidèle de la DAC7. Par ailleurs, les commentaires des articles apportent des clarifications et des précisions qui sont les bienvenues.

Toutefois, la Chambre de Commerce regrette que les auteurs du Projet de Loi n'aient pas commenté davantage la définition de plateforme - notion centrale de la DAC7 - et plus particulièrement qu'ils n'ont pas développé les conditions permettant de considérer un vendeur comme exerçant effectivement une activité concernée destinée aux utilisateurs de la plateforme.

En effet, la section I. intitulée « *Définitions* » de l'Annexe - Procédures de diligence raisonnable, obligations de déclaration et autres règles applicables aux opérateurs de plateforme du Projet de Loi définit le terme « *plateforme* » comme étant « *tout logiciel, y compris tout ou partie d'un site internet, ainsi que les applications, y compris les applications mobiles, qui sont accessibles aux utilisateurs et qui permettent aux Vendeurs d'être connectés à d'autres utilisateurs afin d'exercer, directement ou indirectement, une Activité concernée destinée à ces autres utilisateurs. Il inclut également tout mécanisme de perception et de paiement d'une Contrepartie pour l'Activité concernée* ».

Les termes « *directement* » et « *indirectement* » se rapportent à l'activité réalisée par les vendeurs par l'intermédiaire d'une plateforme. Si la Chambre de Commerce comprend aisément le concept d'activité exercée directement par l'intermédiaire d'une plateforme - par exemple une personne physique ou morale utilisant une « *market place* » pour vendre ses produits aux utilisateurs du site – il lui est plus difficile de concevoir les situations dans lesquelles un vendeur exercerait indirectement une activité concernée grâce à l'utilisation d'une plateforme.

Cela pose alors quelques questions concernant la relation entre le vendeur et l'utilisateur de la plateforme, à savoir : est-il nécessaire que l'utilisateur de la plateforme connaisse ou puisse connaître l'identité du vendeur pour considérer que ce dernier réalise une activité concernée ? L'activité réalisée indirectement via une plateforme viserait-elle les situations dans lesquelles l'utilisateur n'aurait pas connaissance de l'identité du vendeur ?

⁷ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE

⁸ Il s'agit de la transposition des dispositions prévues par l'article 1^{er} point 25 de la DAC7.

Dans ce cas, ne faudrait-il pas distinguer deux activités distinctes : (i) la vente d'un produit d'un vendeur à un acheteur sans (la nécessité d'utiliser une) plateforme – par exemple une coopérative agricole vendant des fruits à une grande surface – et (ii) la vente des fruits de la grande surface via une plateforme à des consommateurs ? Dans cette situation, seule la deuxième activité pourrait *a priori* être concernée par la DAC7 et par conséquent par le Projet de Loi. Toutefois, comme précisé par les auteurs du Projet de Loi dans le commentaire de l'article 1^{er} « *Aussi ne sont à considérer que les Plateformes servant d'intermédiaires ; celles servant à la vente de leurs propres produits sont exclues.* ».

Ainsi, la Chambre de Commerce estimerait souhaitable d'obtenir des précisions sur cette notion d'activité concernée réalisée directement ou indirectement, afin de permettre aux opérateurs concernés d'identifier avec une plus grande certitude les situations dans lesquelles la DAC7 et par conséquent le Projet de Loi serait applicable, permettant ainsi de se conformer aux obligations légales qui en découleraient avec une plus grande sécurité juridique.

C : Concernant le Projet de RGD

Comme indiqué ci-dessus, le Projet de RGD porte exécution de l'article 2 paragraphe 8 et de l'article 4 paragraphe 5 du Projet de Loi et précise la forme et les modalités en vertu desquelles les opérateurs de plateforme sont tenus de s'enregistrer auprès de l'Administration des contributions directes et de procéder aux déclarations des informations requises en vertu du Projet de Loi. Le Projet de RGD prévoit que l'enregistrement, la notification et la déclaration des opérateurs de plateforme se fera par voie électronique sécurisée.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure d'approuver le projet de loi sous avis ainsi que le projet de règlement grand-ducal sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

GKA/DJI