

COMMERCE ELECTRONIQUE

La pénétration de l'informatique et des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) est particulièrement importante au Luxembourg. Le Luxembourg offre les meilleures conditions à l'implantation et au développement d'entreprises spécialisées dans le commerce électronique. L'environnement juridique luxembourgeois concilie de manière pertinente et efficace une réglementation souple et adaptée au développement économique avec les exigences de protection des consommateurs et de protection des données à caractère personnel.

La stratégie adoptée par le gouvernement consiste à transposer dans les meilleurs délais les standards européens et internationaux afin de garantir la sécurité juridique du commerce électronique. Le Luxembourg profite ainsi d'un véritable « first mover advantage » qui a permis d'attirer dans le pays d'importantes sociétés étrangères de vente en ligne et de développer de nouveaux créneaux.

La législation luxembourgeoise en matière de commerce électronique repose sur les dispositions de la loi modifiée du 14 août 2000 relative au commerce électronique (par la suite « loi sur le commerce électronique »), laquelle donne aux transactions électroniques l'encadrement adéquat pour se développer dans les meilleures conditions. Ce cadre réglementaire est complété par la loi du 8 avril 2011 portant introduction d'un Code de la consommation (par la suite « Code de la consommation »), lequel établit certaines règles communes pour les ventes à distance, soit électroniques, soit en dehors du commerce électronique. Le Code de la consommation s'adresse aux professionnels dans leur approche des consommateurs (B2C). Les relations entre professionnels (B2B) sont quant à elles notamment régies par la loi modifiée du 30 juillet 2002 relative aux pratiques commerciales, à la concurrence déloyale et la publicité comparative.

De plus, avec un taux de TVA de 15% maximum (le plus bas en Union européenne) et une reconnaissance effective de la facturation électronique, le Luxembourg dispose des meilleures conditions pour accueillir les entreprises qui souhaitent développer leurs activités de commerce électronique dans toute l'Europe.

I. Le commerce électronique en tant que canal de distribution particulier

Par commerce électronique, on entend les échanges commerciaux à travers un canal de distribution électronique. La loi désigne les opérations de commerce électronique sous le terme générique de « services par voie électronique », notion qui embrasse aussi bien les activités « off-line » que « on-line ».

Fiche d'information / Création d'entreprise

Le commerce électronique est qualifié de partiel ou « off-line » lorsque la commande est passée par voie électronique, mais que la livraison ou la prestation est matérielle et effectuée de façon traditionnelle. Le commerce électronique est appelé total ou « on-line » lorsque la commande et la livraison sont effectuées par voie électronique.

Le « commerçant électronique » n'est pas spécialement visé par la loi d'établissement. A l'instar des activités commerciales exercées en dehors d'une plateforme Internet, la création d'une activité de commerce en ligne est subordonnée aux mêmes exigences que le démarrage d'une épicerie, d'une librairie ou de toute autre activité de vente de marchandises ou prestation de services non spécialement réglementée. Toutes ces activités sont soumises à une [autorisation d'établissement](#) préalable (de commerce) octroyée par le ministre des Classes Moyennes sur demande (voir Chapitre II sur l'accès à une activité économique).

Sous réserve du respect de certaines règles spécifiques à la vente en ligne, les règles générales en matière de droit commercial ou de droit des contrats restent donc applicables au commerce électronique.

Mettre en place un service de vente en ligne requiert toutefois la prise en considération de la réglementation spécifique relative :

- aux [signatures électroniques](#) ;
- aux informations qui doivent figurer sur un site de commerce électronique ;
- à la présentation des produits et services proposés aux clients ;
- au déroulement de la passation de la commande ;
- à l'exécution de la commande.

II. La réglementation spécifique concernant les signatures électroniques

Dans certains cas de figure, le commerce électronique nécessite de pouvoir authentifier avec certitude un interlocuteur, ainsi que les données qu'il envoie de manière électronique. La signature électronique des messages électroniques permet de garantir à la fois l'authenticité d'un message et l'identité de son expéditeur. C'est un élément essentiel pour renforcer la confiance dans les technologies de l'information et de la communication.

Au Luxembourg, une signature électronique créée par un dispositif sécurisé de création de signature que le signataire peut garder sous son contrôle exclusif et qui repose sur un certificat qualifié, constitue une signature au sens de l'article 1322-1 du Code civil.

Pour sécuriser les transactions via Internet/Intranet, la Chambre de Commerce délivre des certificats numériques et des cartes à puce qui permettent de vérifier

Fiche d'information / Création d'entreprise

l'identité d'une personne ou d'une société dans le cadre d'une transaction électronique et de préserver l'intégrité des données des utilisateurs. Le certificat numérique sert de carte d'identité électronique permettant d'encrypter et de signer l'information à transmettre.

Les certificats électroniques émis par LuxTrust S.A. garantissent, d'un côté, l'authentification électronique de personnes et d'applications en ligne et, d'un autre côté, des communications et des transactions électroniques sûres et fiables. Ils permettent, par ailleurs, l'utilisation d'une signature électronique à valeur légale, ceci dans un environnement international dans lequel la vérification de la conformité des échanges représente une priorité incontournable. En effet, les risques d'usurpation d'identité, de « phishing » (technique utilisée par des fraudeurs pour obtenir des renseignements personnels des utilisateurs), de détournements et de modifications de documents, rendent la question de la sécurisation des échanges électroniques primordiale. Dans ce contexte, le rôle de « tiers de confiance » joué par LuxTrust S.A. prend toute son importance.

La Chambre de Commerce garantit les tâches suivantes:

- conseil et assistance en matière du commerce électronique sécurisé ;
- vérification des données relatives à l'établissement d'un certificat numérique ou carte à puce.

III. Les informations obligatoires sur un site de commerce électronique

La loi sur le commerce électronique, fixe, entre autre, les obligations générales d'information incombant aux commerçants prestataires de services de la société de l'information, d'une part, ainsi que les obligations en matière d'informations « techniques » générales à fournir dans le cadre des contrats dont la conclusion est prévue par voie électronique, d'autre part.

Tous les sites Internet, qu'ils soient transactionnels ou purement descriptifs, doivent fournir aux visiteurs les informations suivantes :

- l'identité du prestataire (dénomination exacte et, le cas échéant, forme juridique);
- le cas échéant, le numéro d'immatriculation au Registre de Commerce et des Sociétés, le numéro d'identification à la TVA et l'autorisation dont il bénéficie pour exercer son activité ;
- dans le cas où le prestataire exercerait une profession réglementée, le titre professionnel et les références de l'ordre professionnel auquel il adhère ;
- l'adresse où le prestataire est établi ;

Fiche d'information / Création d'entreprise

- les coordonnées postales, téléphoniques et électroniques permettant de contacter directement le prestataire ;
- les jours et les horaires d'accueil physique ou téléphonique durant lesquels il est possible de joindre le prestataire.

En plus, les informations « techniques » suivantes doivent être fournies aux chalandes auxquels la conclusion d'un contrat par voie électronique est proposée:

- les différentes étapes techniques à suivre pour conclure le contrat ;
- l'archivage ou non du contrat une fois celui-ci conclu et son accessibilité ;
- les moyens techniques pour identifier et pour corriger les erreurs commises dans la saisie des données avant que la commande ne soit passée ;
- les langues proposées pour la passation de la commande.

IV. Les informations préalables sur les produits et les services

Les obligations entourant la conclusion des contrats avec des consommateurs (B2C) sont quant à elles énumérées dans le Code de la consommation (articles L.221-1 à L.221-3). Est entendu par consommateur, toute personne physique qui agit à des fins qui n'entrent pas dans le cadre de son activité commerciale, industrielle, artisanale ou libérale ; une personne morale ne peut donc en aucun cas se réclamer « consommateur » pour les besoins d'application du Code de la consommation.

En temps utile avant la passation d'un contrat, indépendamment des modalités de conclusion, le consommateur doit recevoir les informations sur :

- l'identité du professionnel, l'adresse géographique à laquelle le professionnel est établi ;
- les caractéristiques essentielles du bien ou service ;
- le prix du bien ou service, toutes taxes comprises, ou, lorsqu'un prix ne peut être déterminé, la méthode de détermination du prix, permettant au consommateur de vérifier ce dernier ;
- les modalités de paiement, de livraison ou d'exécution ;
- l'existence ou l'absence d'un droit de rétractation

En présence d'un contrat à distance, le professionnel doit fournir en temps utile des informations supplémentaires, à savoir, entre autres (article L.222-3) :

- l'adresse géographique de l'établissement professionnel à laquelle le consommateur peut adresser ses réclamations et son numéro de téléphone, ou, en cas de contact par voie électronique, l'adresse électronique uniquement ainsi que les coordonnées du prestataire de service de certification le cas échéant auprès duquel ce dernier a obtenu un certificat ;
- la monnaie de facturation ;
- les frais de livraison, le cas échéant ;

Fiche d'information / Création d'entreprise

- le cas échéant, l'indication si les frais de renvoi sont à charge du consommateur en cas d'exercice du droit de rétractation et le mode de remboursement des sommes versées le cas échéant par le consommateur en cas de rétractation de sa part ;
- les informations relatives aux services après-vente et aux garanties commerciales existantes ;
- les conditions de résiliation du contrat lorsque celui-ci est à durée indéterminée ou d'une durée supérieure à un an ;
- le coût de l'utilisation de la technique de communication à distance, lorsqu'il est calculé sur une base autre que le tarif de base ;
- la durée de validité de l'offre ou du prix ;
- le cas échéant, la durée minimale du contrat dans le cas de contrats portant sur la fourniture durable ou périodique d'un bien ou d'un service.

V. Le déroulement de la passation de la commande

Avant la passation définitive de la commande, le commerçant doit fournir à son client un récapitulatif exhaustif des achats effectués (nature du produit/service, quantité, prix), ainsi que les conditions générales relatives à la transaction (délai de livraison ou d'exécution, modalités de paiement, coordonnées du service après-vente, conditions de rétractation, etc.).

Le commerçant doit permettre à son client de rectifier ou d'annuler sa commande. A cette fin, le prestataire doit mettre à la disposition de son client un système de «double clic» pour valider la commande :

- premier clic: accord sur le contenu de la commande;
- deuxième clic: confirmation de la commande.

A défaut de confirmation (deuxième clic), la commande n'est pas valable.

Une fois que le client a confirmé sa commande, le commerçant doit accuser réception sans délai injustifié et par courrier électronique de cette commande à travers un courriel récapitulatif. Le courrier électronique accusant réception de la commande doit contenir :

- un récapitulatif exhaustif des achats effectués (nature du produit/service, quantité, prix) ;
- le délai probable de livraison ;
- les conditions générales de vente ;
- les coordonnées postales, téléphoniques et électroniques permettant au client de présenter ses réclamations ;
- le cas échéant, une information sur les conditions et les modalités d'exercice du droit de rétractation ;

Fiche d'information / Création d'entreprise

- le cas échéant, les informations relatives aux services après-vente et aux garanties commerciales proposées par le prestataire ;
- les conditions de résiliation du contrat lorsque celui-ci est à durée indéterminée ou d'une durée supérieure à un an.

VI. Les règles contraignantes en matière d'exécution de la commande

Le professionnel doit informer le consommateur client des délais probables de livraison des produits ou de prestation des services commandés. Sauf si les parties en conviennent autrement, ce délai ne peut excéder 30 jours à compter du jour suivant celui où le consommateur a transmis sa commande au professionnel.

En cas de défaut d'exécution de la commande par le professionnel résultant de l'indisponibilité du bien ou du service commandé, le consommateur doit être informé de cette indisponibilité par écrit (courrier postal ou courrier électronique). Sauf si les parties en conviennent autrement, le consommateur doit alors être remboursé dans les meilleurs délais, et en tous cas dans les trente jours, des sommes qu'il a, le cas échéant, versées en paiement.

Quand un service après-vente est proposé aux consommateurs, le professionnel doit fournir à ses clients les informations suivantes :

- les éléments essentiels à la mise en œuvre de la garantie après-vente: durée, étendue géographique, ainsi que toute autre information pertinente concernant leur mise en œuvre ;
- les coordonnées précises du service après-vente (coordonnées postales, téléphoniques, électronique), ainsi que les heures de réception des clients.

VII. Les règles contraignantes en matière de droit de rétractation du consommateur

Pour tout contrat conclu par voie électronique, le consommateur dispose d'un délai de sept jours ouvrables pour se rétracter, sans indication de motif et sans pénalités. Toutefois, si le consommateur n'a pas reçu la confirmation des informations préalables à fournir au consommateur, le délai de rétractation est de 3 mois. Le délai de rétractation est porté à 30 jours pour les contrats relatifs à certaines polices d'assurance et aux opérations de pension.

Ces délais courent:

- pour les services, à compter du jour de la conclusion du contrat ;
- pour les produits, à compter de la réception du produit.

Fiche d'information / Création d'entreprise

Si les informations préalables à fournir au consommateur sont fournies pendant le délai de trois mois, le délai de sept jours ouvrables commence à courir à compter du jour de la réception des informations par le consommateur.

Le consommateur exerce son droit de rétractation sur tout support durable. En outre, le consommateur doit être remboursé dans les 30 jours des sommes qu'il a, le cas échéant, versées en paiement.

Sauf convention contraire, le consommateur ne peut exercer le droit de rétractation prévu pour les contrats:

- de fourniture de services dont l'exécution a commencé, avec l'accord du consommateur, avant la fin du délai de rétraction de sept jours ouvrables ;
- de fourniture de biens ou de services dont le prix est fonction des fluctuations des taux du marché financier, que le professionnel n'est pas en état de contrôler;
- de fourniture de biens confectionnés selon les spécifications du consommateur ou nettement personnalisés ou qui, du fait de leur nature, ne peuvent être réexpédiés ou sont susceptibles de se détériorer ou de se périmer rapidement;
- de fourniture d'enregistrements audio ou vidéo ou de logiciels informatiques descellés ou téléchargés par le consommateur;
- de fourniture de journaux, de périodiques et de magazines;
- de services de paris et de loteries;
- de ventes conclus lors d'enchères par voie électronique.

Lorsque le prix d'un bien ou d'un service est entièrement ou partiellement couvert par un crédit accordé au consommateur par le prestataire ou par un tiers, sur la base d'un accord conclu entre ce dernier et le prestataire, l'exercice par le consommateur de son droit de rétractation entraîne la résiliation, sans pénalité, du contrat de crédit.

Les dispositions quant au droit de rétractation sont contraignantes et le consommateur ne peut donc renoncer à ses droits, toute clause contraire étant abusive et réputée nulle et non avenue.

VIII. Les mesures particulières en matière de lutte contre le « spamming »

Avant d'envoyer une communication commerciale par courrier électronique à un client, le prestataire doit obtenir le consentement préalable de celui-ci.

Le commerçant, qui a obtenu de ses clients leurs coordonnées électroniques dans le cadre d'une vente d'un produit ou d'un service, peut exploiter ces coordonnées et envoyer à ces clients des communications commerciales par voie électronique vantant des produits ou des services analogues. Dans ce cas, le commerçant doit

Fiche d'information / Création d'entreprise

cependant permettre à ses clients de s'opposer, sans frais et de manière simple, à une telle exploitation de leurs coordonnées électroniques. Le client doit pouvoir s'opposer à l'envoi de communications commerciales par voie électronique aussi bien au moment où ses coordonnées sont recueillies que lors de la réception de toute nouvelle communication commerciale par courrier électronique.

Toute communication commerciale par courrier électronique doit respecter les conditions suivantes :

- la communication commerciale doit être clairement identifiable en tant que telle ;
- le prestataire pour le compte de qui la communication commerciale est faite doit être clairement identifiable ;
- les concours, offres ou jeux promotionnels doivent être clairement identifiables comme tels et leurs conditions de participation doivent être aisément accessibles et présentées de manière précise et non équivoque.

IX. Les jeux de hasard ainsi que les concours et tombolas à caractère publicitaire sur Internet

Il n'existe pas de réglementation spécifique aux jeux d'argent sur Internet.

En vertu de la loi du 20 avril 1977 relative à l'exploitation des jeux de hasard et des paris relatifs aux épreuves sportives, l'exploitation de jeux de hasard est interdite. Cette loi prévoit également une interdiction d'appareils à sous dans les lieux publics et une réglementation stricte en ce qui concerne l'exploitation de paris relatifs aux épreuves sportives et l'exploitation de casinos.

La loi du 20 avril 1977 s'applique également aux jeux de hasard et aux jeux d'argent sur Internet. Il n'existe pas de régime d'exception pour les casinos en ligne ou les sites proposant des jeux d'argent.

Seuls sont autorisés les loteries, jeux concours et tombolas à caractère publicitaire. Pour cela, il est impératif que ces jeux soient gratuits et exclusivement réalisés à des fins de propagande commerciale. De plus, l'organisateur d'un jeu à caractère publicitaire doit se soumettre aux conditions suivantes¹ :

- l'organisateur d'une loterie, d'un jeu-concours ou d'une tombola publicitaires doit établir, préalablement à toute diffusion du message publicitaire, un règlement précisant les conditions et le déroulement de l'opération commerciale. Ce règlement et un exemplaire des documents adressés aux consommateurs sont déposés auprès d'un officier ministériel qui s'assure de leur régularité. Le texte complet du règlement est envoyé gratuitement par l'annonceur à toute personne qui en fait la demande ;

Fiche d'information / Création d'entreprise

- les documents publicitaires ne doivent ni faire naître une confusion de quelque nature qu'elle soit dans l'esprit de leurs destinataires, ni induire en erreur sur le nombre et la valeur des lots, ainsi que sur les conditions de leur attribution;
- le bulletin de participation doit être distinct du bon de commande du bien ou de la prestation de service ;
- la participation au tirage au sort, quelles que soient les modalités, ne peut être soumise à aucune contrepartie financière de quelque nature qu'elle soit, ni à aucune obligation d'achat ;
- l'annonceur qui fait naître par la conception ou la présentation de la communication, l'impression que le consommateur a gagné un lot, doit fournir ce lot au consommateur.

Lorsqu'il y a une contestation relative à la date de la commande, de l'engagement d'achat ou de la réception de la marchandise, la charge de la preuve revient au fournisseur professionnel.

La protection accordée par la loi du 16 avril 2003 est d'ordre public. Toute clause qui priverait le consommateur de ces dispositions est nulle.

Il est nécessaire de préciser que la loi ne s'applique pas aux services financiers (crédit, assurances,...) conclus à distance qui sont régis par une loi spécifique.

Les règles applicables au commerce électroniqueⁱⁱ en matière de TVA

Le Luxembourg offre un environnement fiscal idéal aux entreprises actives dans le domaine du commerce électronique. Par ailleurs, le Luxembourg a transposé, à travers la loi du 1^{er} juillet 2003, l'ensemble des normes européennes en matière de facturation de la TVA dans le domaine des ventes électroniquesⁱⁱⁱ.

Le taux de TVA applicable aux opérations de vente électronique est de 15% maximum, soit le taux de TVA le plus faible en Union européenne. Ce taux maximum de 15% est applicable non seulement aux ventes électroniques conclues avec des consommateurs qui résident au Luxembourg, mais s'applique également à toutes les ventes électroniques réalisées avec n'importe quel consommateur résidant dans les autres 26 Etats membres de l'UE.

Tout opérateur installé au Luxembourg peut se prévaloir de ce taux avantageux, pour autant que les transactions qu'il effectue relèvent bien de la TVA luxembourgeoise. Le régime applicable dépend essentiellement de la nature des transactions considérées et du destinataire de ces opérations. En effet, la législation en matière

Fiche d'information / Création d'entreprise

de TVA opère une distinction entre un consommateur final « privé », un « non assujetti », et un entrepreneur identifié à la TVA, l'« assujetti ».

Le commerce électronique partiel

Pour rappel, le commerce électronique est qualifié de partiel ou « off-line » lorsque la commande est passée par voie électronique mais que la livraison ou la prestation est matérielle, et effectuée par voie "classique".

Dans l'hypothèse d'une transaction de commerce électronique partiel, le mode de commande (électronique) ne modifie pas les règles générales applicables en matière de TVA. Il convient dès lors de distinguer les opérations relevant du régime des livraisons de biens de celles relevant du régime des prestations de service.

Les livraisons de biens sont des opérations qui, lorsqu'elles sont réalisées, conduisent au transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme propriétaire. Les biens sont imposables au Luxembourg lorsqu'ils y sont situés au moment du départ, de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, quelle que soit leur destination et indépendamment du fait que l'expédition ou le transport soient assurés par le fournisseur, l'acquéreur ou un tiers (critère du lieu de départ). Des exceptions dérogent cependant à ce principe général.

Différents cas de figure peuvent se présenter lorsque les livraisons de biens se passent entre deux assujettis :

- lorsque l'acquéreur est un assujetti luxembourgeois (identifié à la TVA luxembourgeoise) et que la marchandise ne quitte pas le territoire luxembourgeois, la TVA d'application est la TVA luxembourgeoise ;
- si l'acquéreur assujetti est identifié à la TVA dans un Etat membre autre que le Luxembourg et que la marchandise est transportée en dehors du Luxembourg, mais à l'intérieur de l'Union européenne, la livraison est exonérée: la facture est donc émise sans TVA (article 43/d de la loi TVA) ;
- il en est de même quand l'acquéreur est situé dans un pays en dehors de l'UE (article 43/b de la loi TVA).

L'exonération n'est possible que lorsque l'assujetti peut prouver que la marchandise a quitté le territoire luxembourgeois ou celui de l'Union européenne.

En ce qui concerne les livraisons de biens à destination de non assujettis, la marchandise est en principe facturée avec la TVA luxembourgeoise.

Si l'acquéreur non assujetti réside dans un autre pays de l'Union européenne, il s'agit d'une « vente à distance ». Est entendu par vente à distance, les ventes portant sur des biens qui sont expédiés ou transportés par le vendeur à destination d'un

Fiche d'information / Création d'entreprise

consommateur établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne. Il y a alors lieu d'appliquer la TVA luxembourgeoise jusqu'au moment où le montant des ventes réalisées par un vendeur dans un même Etat membre - pays de résidence du consommateur final -, dépasse le seuil fixé par cet autre Etat membre. Si tel est le cas, le vendeur doit s'immatriculer dans cet autre pays et appliquer la TVA correspondante. Les seuils appliqués par les Etats membres varient de quelque trente mille euros à 100.000 EUR. Le vendeur peut également opter d'emblée pour la taxation dans l'Etat membre de résidence du consommateur. Dans cette dernière hypothèse, la TVA de cet autre Etat membre est applicable dès la première vente, quel qu'en soit le montant.

Les exportations (vente de marchandises à destination de pays situés en dehors de l'Union européenne) sont exonérées de TVA luxembourgeoise (article 43/b de la loi TVA).

Le e-commerce du type « off-line » peut également être réalisé par des prestations de service, tel que l'achat de billet d'avion ou la réservation en ligne d'une voiture de location.

Une telle prestation de service « off-line » à des clients assujettis au Luxembourg est soumise à la TVA luxembourgeoise à partir du moment où le prestataire est établi au Luxembourg. Il en est de même pour les consommateurs non assujettis établis en dehors de l'Union européenne.

Si le preneur est un professionnel établi en dehors du pays d'établissement du prestataire, et identifié à la TVA dans son pays d'origine, alors le lieu de prestation de services est réputé se trouver dans le pays d'établissement du preneur de sorte que la TVA luxembourgeoise n'est pas applicable. Le principe de l'auto-liquidation (ou de « reverse charge ») s'appliquera alors, de sorte que le preneur de la prestation devra faire la déclaration et le paiement de la TVA dans son pays d'établissement.

Le commerce électronique total

Le commerce électronique est total, ou « on-line », lorsque aussi bien la commande que la livraison sont effectuées par voie électronique. La loi désigne les opérations de commerce électronique « total » sous le terme générique de « service fourni par voie électronique ».

Constituent notamment des services fournis par voie électronique (liste non exhaustive) :

- la fourniture et l'hébergement de sites informatiques ;

Fiche d'information / Création d'entreprise

- la maintenance à distance de programmes et d'équipements ;
- la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci ;
- la fourniture d'images, de textes et d'informations ;
- la mise à disposition de bases de données ;
- la fourniture de musique, films et jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifique ou de divertissement ;
- la fourniture de services d'enseignement à distance.

D'une manière générale, il convient de retenir qu'un service est réputé être fourni par voie électronique si la prestation n'est rendue possible que par l'utilisation de l'Internet (ou d'un autre réseau électronique).

Le régime TVA applicable aux services fournis par voie électronique est régi par un corps de règles spécifique édicté par la directive européenne 2002/38/CE du 7 mai 2002, laquelle a été transposée en droit luxembourgeois. La [directive 2008/8/CE](#) a rendu le régime introduit par la [directive du Conseil 2002/38/CE \(modifiée par la Directive 2006/112/CE\)](#) définitif à compter du 1er janvier 2010 et prévoit, que les services fournis par voie électronique par des prestataires établis dans un Etat membre de l'Union Européenne à des clients non assujettis établis en dehors de l'UE y soient imposables, ce qui a pour effet de ne pas soumettre les dits services à la TVA des Etats membres.

A partir du 1er janvier 2015, les services fournis par voie électronique par des prestataires établis dans un Etat membre de l'Union Européenne à des clients non assujettis établis dans un autre Etat membre seront imposables dans l'Etat membre du preneur du service. Or actuellement, cette prestation est taxable dans l'Etat du siège de l'activité économique du prestataire (cas général).

Le régime posé par la Directive 2008/8/CE est le suivant :

1. dans le cas d'entreprises luxembourgeoises fournissant des prestations de services électroniques à des clients assujettis au Luxembourg, la TVA applicable est la luxembourgeoise ;
2. si le preneur est un professionnel établi en dehors du pays d'établissement du prestataire et identifié à la TVA dans son pays d'origine (à l'intérieur ou à l'extérieur de la Communauté), alors le lieu de prestation de services est réputé se trouver dans le pays d'établissement du preneur de sorte que la TVA luxembourgeoise n'est pas applicable. Par contre, le preneur devra payer la TVA dans son pays (principe du reverse charge) ;

Fiche d'information / Création d'entreprise

3. les entreprises luxembourgeoises qui fournissent des prestations de services électroniques à des clients non assujettis établis à l'intérieur de la Communauté relèvent de la TVA luxembourgeoise ;
4. les entreprises luxembourgeoises qui fournissent des prestations de services électroniques à des clients non assujettis établis hors de la Communauté sont exonérées de TVA luxembourgeoise. Par contre, le preneur de la prestation devra acquitter la TVA dans l'Etat où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence principale.

Remarque : il y a lieu, en tant que professionnel réalisant une opération pour le compte d'un assujetti à la TVA, de lui demander ce numéro et de vérifier sa validité^{iv}.

Conclusion

Qu'il s'agisse de commerce électronique partiel (off-line) ou total (on-line), l'opérateur de commerce électronique installé au Luxembourg se verra dans la plupart des hypothèses appliquer la TVA luxembourgeoise et bénéficiera ainsi des taux les plus bas de l'Union Européenne.

L'opérateur étranger désireux de venir s'établir au Luxembourg veillera néanmoins à conférer une substance suffisante à son établissement luxembourgeois, tant en termes de logistique que de main-d'œuvre, de manière à pouvoir bénéficier pleinement des avantages susvisés.

Ce régime fiscal bénéficie à toutes les entreprises, qui choisissent d'enregistrer leur activité de commerce électronique au Luxembourg, qu'il s'agisse d'entreprises européennes ou non européennes.

En effet, toute entreprise établie en dehors de l'UE et qui fournit des biens ou des services à des consommateurs établis dans l'UE peut également choisir le Luxembourg comme Etat d'identification afin d'enregistrer son activité. Dans ce cas, les ventes de marchandises réalisées avec des consommateurs de l'UE seront assujetties à une TVA de 15% maximum, quelque soit l'Etat membre de résidence du consommateur à condition que le seuil de vente à distance n'ait pas été dépassé.

Ce régime fiscal, allié à l'environnement juridique du commerce électronique au Luxembourg, permet d'offrir à toutes les entreprises des conditions optimales de développement et de croissance.

X. L'imposition des revenus des entreprises de commerce électronique^v

Fiche d'information / Création d'entreprise

Avec un taux d'imposition effectif des sociétés avoisinant les 30 %, le Luxembourg se situe dans la moyenne des pays de l'OCDE.

Les revenus tirés d'une activité de commerce électronique sont imposables au Luxembourg si :

- le prestataire a sa résidence fiscale au Luxembourg ; ou, à défaut,
- le prestataire dispose au Luxembourg d'un établissement stable.

En droit luxembourgeois, une société est réputée résidente au Luxembourg lorsqu'elle a dans ce pays son principal établissement ou même simplement son siège statutaire.

On entend par principal établissement d'une société le siège de son administration, lieu où elle a établi sa comptabilité centrale, ses archives, où se réunissent ses assemblées générales, où se concentre en somme l'activité directrice des affaires sociales. En droit luxembourgeois, le principal établissement d'une société est nécessairement unique. Le siège statutaire est le siège de la société tel qu'il est fixé dans ses statuts.

Ainsi, une société dont le siège statutaire se trouve à Luxembourg alors que les décisions qui engagent la société sont effectivement prises à Hongkong est, selon le droit luxembourgeois, résidente au Grand-duché.

D'un point de vue international néanmoins, le critère formel du siège statutaire est largement inefficace, dans la mesure où la convention modèle de l'OCDE prévoit qu'une société est considérée comme résidente de l'Etat où se trouve son siège de direction effectif. Le Luxembourg a par ailleurs repris cette disposition dans la quasi-totalité de ses conventions fiscales internationales. Afin de bénéficier pleinement de la résidence fiscale luxembourgeoise, il est donc recommandé de veiller à ce que la société soit effectivement dirigée depuis le Luxembourg, ce qui implique notamment que ses dirigeants y soient physiquement présents.

Fiche d'information / Création d'entreprise

Si une société est donc reconnue comme fiscalement résidente au Luxembourg, l'impôt luxembourgeois sera applicable sur son revenu mondial, quelle que soit l'origine de ces revenus. On parle alors d'obligation fiscale illimitée.

Une société qui n'a pas son siège au Luxembourg est toutefois soumise à l'impôt luxembourgeois si elle possède dans ce pays un établissement stable^{vi}. L'entreprise qui entretient un établissement stable au Luxembourg sera redevable de l'impôt luxembourgeois sur les seuls revenus générés par cet établissement stable. On parle alors d'obligation fiscale limitée, par opposition à l'obligation fiscale illimitée qui pèse sur les entreprises fiscalement résidentes au Luxembourg.

Les revenus du commerce électronique peuvent être qualifiés de bénéfice ou de redevance. L'opérateur prendra soin d'opérer la distinction dans la mesure où bénéfices et redevances sont traités différemment d'un point de vue fiscal.

Les revenus provenant d'une vente ou d'une prestation de services sont qualifiés de bénéfice. Il est généralement admis que les opérations suivantes donnent lieu à des bénéfices :

- la commande électronique de biens corporels ;
- la commande électronique et le téléchargement sur disque dur de produits digitalisés ;
- l'assistance technique ou la fourniture de consultations en ligne.

Conformément à la convention modèle de l'OCDE, les bénéfices sont taxables dans le pays de résidence du vendeur ou du prestataire de services, à moins que celui-ci n'entretienne un établissement stable dans l'Etat de résidence de l'acquéreur ou du preneur. Dans cette dernière hypothèse, les bénéfices sont imposables dans l'Etat de résidence de l'acquéreur ou du preneur s'ils sont générés par cet établissement stable. Aussi, une entreprise de commerce électronique installée à Luxembourg sera uniquement imposable au Luxembourg sur ses activités pré-mentionnées si elle n'a pas de serveur dans l'Etat de résidence de l'acquéreur ou du preneur. Un site Web y localisé, par contre, n'est pas problématique, les pouvoirs d'imposition du Luxembourg restant entiers.

Constituent des redevances les rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique. On considère généralement que le produit des opérations suivantes constitue des redevances :

- la commande électronique et le téléchargement de produits digitalisés en vue de leur reproduction ou modification à des fins commerciales ;

Fiche d'information / Création d'entreprise

- la fourniture en ligne d'un procédé de fabrication.

Conformément à la convention modèle de l'OCDE, les redevances perçues auprès des particuliers ne sont imposables qu'au Luxembourg si l'entreprise de commerce électronique y est installée. Ce n'est que dans l'hypothèse de l'existence d'un établissement stable dans l'Etat de résidence du preneur que ce dernier État pourra seul imposer les revenus de l'activité.

Dans le cadre de transactions effectuées avec des professionnels une retenue à la source peut néanmoins être applicable aux redevances versées par ces professionnels, même lorsque l'entreprise luxembourgeoise de commerce électronique n'entretient pas d'établissement stable dans l'Etat de la source (où réside le preneur). Dans ce cas, la retenue opérée à l'étranger pourra être imputée au Luxembourg sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois. Le taux de la retenue à la source varie selon les pays en cause et se trouve généralement réduit par le jeu des conventions fiscales internationales.

ⁱ Article 21 de la loi du 30 juillet 2002 réglementant certaines pratiques commerciales, sanctionnant la concurrence déloyale et transposant la directive 97/55/CE du Parlement Européen et du Conseil modifiant la directive 84/450/CEE sur la publicité trompeuse afin d'y inclure la publicité comparative.

ⁱⁱ Copyright © Le Guichet. Tous droits réservés

ⁱⁱⁱ Loi du 1^{er} juillet 2003 transposant la directive 2001/115/CE du 20 décembre 2001 portant sur la simplification, la modernisation et l'harmonisation des règles de facturation de la TVA et la directive 2002/38/CE du 7 mai 2002 qui concerne le régime de TVA applicable aux services fournis par voie électronique

^{iv} http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/

^v Copyright © Portail Entreprises du Gouvernement du Grand-duché de Luxembourg. Tous droits réservés

^{vii} cf les explications page 8