

DAC 7 : LES PLATEFORMES NUMÉRIQUES DÉSORMAIS AU SERVICE DES ADMINISTRATIONS FISCALES

ROMAIN TIFFON

PARTNER (INTERNATIONAL & CORPORATE TAX)
ATOZ TAX ADVISERS (TAXAND LUXEMBOURG)



MARIE BENTLEY

KNOWLEDGE DIRECTOR
ATOZ TAX ADVISERS (TAXAND LUXEMBOURG)



SAMANTHA SCHMITZ

CHIEF KNOWLEDGE OFFICER
ATOZ TAX ADVISERS (TAXAND LUXEMBOURG)



I. INTRODUCTION

La coopération administrative entre les États et les échanges d'informations en matière fiscale en particulier ne font que croître depuis plusieurs années, notamment sous l'impulsion de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (la « DAC »)¹ et de la signature de nombreux avenants modifiant les conventions préventives de la double imposition afin d'y inclure une procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande conforme à celle prévue par le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») concernant le revenu et la fortune (« Modèle OCDE »).

Au fil des années, la DAC a été modifiée à plusieurs reprises afin d'étendre son champ d'application dans le but de renforcer la coopération administrative entre les États membres. La DAC vise ainsi désormais l'échange d'information sur demande mais également l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers (*common reporting standard*, « CRS »)², aux décisions fiscales anticipées et aux accords préalables en matière de prix de transfert³, aux déclarations pays par pays⁴,

aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (la « DAC 6 »)⁵ et, enfin, a pour but de garantir l'accès des autorités fiscales aux informations relatives aux bénéficiaires effectifs collectées conformément à la législation en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux⁶.

Le 22 mars 2021, la DAC a été modifiée une sixième fois, notamment afin d'établir une obligation pour les opérateurs de plateformes numériques de déclarer aux autorités fiscales les revenus perçus par les vendeurs de biens et de services qui utilisent leurs plateformes et pour les États membres d'échanger automatiquement ces informations. La Directive qui modifie la DAC en ce sens est communément appelée la DAC 7⁷.

La DAC 7 modifie aussi la DAC sous d'autres aspects. Elle introduit ainsi également une définition de la notion de pertinence vraisemblable dans le cadre d'échange de renseignements sur demande, de nouvelles obligations déclaratives en matière d'échange automatique d'information ainsi que la possibilité de mener des audits conjoints notamment. Seules les nouvelles obligations incombant aux plateformes numériques seront analysées dans le cadre de la présente contribution.

1. Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, J.O., L 64, 11 mars 2011, pp. 1-12.
2. Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, J.O., L 359, 16 décembre 2014, pp. 1-29.
3. Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, J.O., L 332, 18 décembre 2015, pp. 1-10.
4. Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, J.O., L 146, 3 juin 2016, pp. 8-21.

5. Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, J.O., L 139, 5 juin 2018, pp. 1-13.
6. Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, J.O., L 342, 16 décembre 2016, pp. 1-3.
7. 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, J.O., L 104, 25 mars 2021, pp. 1-26.

II. CONTEXTE DE L'INTRODUCTION DE NOUVEAUX INTERMÉDIAIRES EN MATIÈRE D'ÉCHANGE D'INFORMATION VISANT L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

A. Objectifs

En introduisant une nouvelle obligation de déclaration, la DAC 7 vise à répondre aux défis liés à la croissance constante de l'économie des plateformes numériques, qui rend notamment très difficiles la traçabilité et la détection des faits générateurs de l'impôt par les autorités fiscales locales.

La dimension transfrontière des services proposés par l'intermédiaire de plateformes numériques a en effet engendré un environnement complexe dans lequel il est difficile pour les administrations fiscales de faire appliquer leurs règles fiscales et de contrôler le respect des obligations fiscales des contribuables. Dans la mesure où certains revenus proviennent désormais d'activités commerciales réalisées par l'intermédiaire de plateformes numériques, les administrations fiscales des États membres disposent d'informations insuffisantes pour évaluer et contrôler de manière correcte ces revenus perçus dans leur pays. Cela est d'autant plus problématique lorsque des revenus imposables passent par des plateformes numériques établies dans d'autres juridictions⁸.

Afin de répondre à cette problématique, la DAC 7 prévoit une nouvelle obligation de déclaration pour les opérateurs de plateformes agissant en tant qu'« intermédiaires numériques », comme dans le cadre de CRS et de la DAC 6, qui imposent des obligations respectivement aux intermédiaires financiers ou fiscaux. Les opérateurs de plateformes sont ainsi considérés comme les mieux placés pour recueillir et vérifier les informations nécessaires concernant l'ensemble des vendeurs qui exploitent et utilisent une plateforme numérique précise⁹. Les administrations devraient en conséquence avoir accès à des données de qualité sur les sommes perçues par les vendeurs en ligne afin de détecter les rémunérations perçues par l'intermédiaire des plateformes numériques et de déterminer les obligations fiscales correspondantes.

Si la DAC 7 a pour but principal de faciliter et de renforcer l'observation, par les vendeurs en ligne, de leurs obligations au regard de la fiscalité directe, les informations communiquées dans ce contexte peuvent aussi être

pertinentes dans d'autres domaines, notamment dans celui de la fiscalité indirecte, de la fiscalité locale et des cotisations de sécurité sociale. La DAC s'applique en effet à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre et ne s'applique pas à la taxe sur la valeur ajoutée (« TVA ») et aux droits de douane ni aux droits d'accises ou aux cotisations sociales obligatoires. Ainsi, un échange d'information spontané ou sur demande en vertu de la DAC ne peut avoir pour objet l'application de la TVA. En revanche, les informations ainsi échangées peuvent également être utilisées dans un second temps pour établir et appliquer d'autres droits et taxes, en ce compris la TVA¹⁰.

B. Interprétation

La DAC 7 élargit le champ d'application de l'échange automatique d'informations en ce qui concerne les informations à déclarer par les opérateurs de plateformes numériques et s'inspire à cette fin des *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande* (« Règles types de déclaration applicables aux plateformes numériques » ou « RTDP »), publiées par l'OCDE le 9 juillet 2020¹¹. Les commentaires des RTDP sont donc pertinents pour l'interprétation des dispositions de la DAC 7.

III. CHAMP D'APPLICATION DES NOUVELLES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

A. Les nouveaux intermédiaires soumis à une nouvelle obligation de déclaration dans le contexte de l'échange automatique d'informations obligatoire

1) Les opérateurs de plateformes

Dans le cadre de la DAC 7 sont visés par la nouvelle obligation déclarative les opérateurs de plateformes. Une « plateforme » est définie 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 de d'exercer, directement ou indirectement, certaines activités¹². La définition de « plateforme » implique ainsi que la possibilité offerte aux vendeurs de fournir des services visés à des utilisateurs repose sur une application ou sur une autre technologie de plateforme, et cela que ces services visés

8. 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, précitée, considérant n° 6.

9. *Ibid.*, considérant 9.

10. Directive 2011/16/UE, précitée, version consolidée, art. 16, § 1^{er}, al. 2.

11. OCDE, *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande*, OCDE (2021), Paris, <https://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/regles-types-de-declaration-a-l-intention-des-vendeurs-relevant-de-l-economie-du-partage-et-de-l-economie-a-la-demande.htm>.

12. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, A, 1).

soient rendus directement par des vendeurs tiers à ces utilisateurs ou que la plateforme achète d'abord ces services avant de les proposer aux utilisateurs en son nom propre¹³. Ainsi, un site internet dédié à la livraison de repas qui sont achetés auprès de vendeurs tiers pour les livrer aux utilisateurs du site au nom de ce dernier devrait être considéré comme une plateforme au sens de la DAC 7.

Une plateforme vise aussi tout mécanisme de perception et de paiement d'une contrepartie pour le service proposé¹⁴. En revanche, un logiciel qui permet exclusivement de traiter les paiements en lien avec l'activité visée¹⁵, de répertorier une activité visée par la DAC 7 comme rentrant dans le champ d'application de la nouvelle obligation de déclaration (i.e., un simple référencement) ou d'en faire la publicité ou encore de rediriger ou de transférer les utilisateurs vers une plateforme, sans autre intervention supplémentaire aux fins de rendre les services visés, n'est pas une plateforme au sens de la DAC 7¹⁶. Les logiciels de paiement, sites de petites annonces et agrégateurs de contenu en ligne ne répondent pas à la définition de « plateforme » dans la mesure où ils ne servent pas d'intermédiaire direct dans la mise en relation entre les vendeurs et d'autres utilisateurs pour fournir les services visés et collecter la rémunération correspondante¹⁷.

L'« opérateur de plateforme » visé par l'obligation de déclaration en vertu de la DAC 7 est l'entité qui conclut un contrat avec des utilisateurs d'une plateforme dans le but de mettre tout ou partie de cette plateforme à la disposition de ceux-ci en leur qualité de vendeurs de services visés. Il faut relever à ce stade qu'il n'est pas requis que la plateforme soit mise à disposition à titre onéreux pour que l'opérateur de celle-ci soit qualifié comme opérateur de plateforme au sens de la DAC 7. À la lumière de la définition du terme « plateforme », celle-ci vise à englober à la fois les entités qui concluent un contrat dans le but de mettre le logiciel de la plateforme à disposition, et celles qui collectent la rémunération auprès des utilisateurs au titre des services visés facilités par la plateforme.

Une personne physique ne peut pas être un opérateur de plateforme au sens de la DAC 7 puisque cette notion vise uniquement les entités, définies comme les personnes morales ou les constructions juridiques, telles que les sociétés de capitaux, les sociétés de personnes, les trusts ou fondations¹⁸. La notion d'opérateur de plateforme ne

visait pas non plus le vendeur qui utilise sa propre interface numérique pour vendre ses propres biens ou services visés. La définition prévoit expressément que les vendeurs tiers enregistrés doivent se connecter aux utilisateurs par l'intermédiaire de la plateforme afin de finaliser la transaction de vente. Le site internet d'une entreprise qui ne fait que faciliter la vente en ligne par cette entreprise de ses propres produits n'est donc pas considéré comme une plateforme¹⁹.

Un opérateur de plateforme est soumis à l'obligation de déclaration dans le cadre de la DAC 7 lorsqu'il est considéré comme un opérateur de plateformes de l'UE parce qu'il est soit résident fiscal d'un État membre, soit constitué conformément à la législation d'un État membre, soit a son siège de direction (y compris son siège de direction effective) dans un État membre, soit possède un établissement stable dans un État membre et n'est pas un opérateur de plateforme qualifié hors Union²⁰.

Un opérateur de plateforme étranger, c'est-à-dire qui n'est ni résident fiscal d'un État membre, ni constitué ou géré dans un État membre, ni ne possède d'établissement stable dans un État membre, peut également être concerné par l'obligation de déclaration dans le cas où il facilite l'exercice d'une activité concernée par des vendeurs à déclarer ou une activité concernée consistant en la location de biens immobiliers situés dans un État membre et n'est pas un opérateur de plateforme qualifié hors Union²¹. L'entité étrangère, considérée comme opérateur de plateforme au sens de la DAC 7, n'est donc pas visée par les nouvelles obligations si elle n'a pas son siège de direction effective ou ne possède pas d'établissement stable dans un État membre de l'Union européenne et si elle ne facilite pas la location de biens immobiliers situés dans un État membre.

Puisque le champ d'application territorial de la DAC 7 est défini en principe par rapport à l'entité, opérateur de plateforme, et non les vendeurs européens à propos desquels elle entend permettre l'échange d'information, la portée pratique de cette directive semble assez restreinte et quelque peu en contradiction avec l'objectif de celle-ci qui est de collecter les informations relatives à ces vendeurs. En effet, un opérateur de plateforme, résident fiscal d'un État membre, constitué ou géré dans un État membre, ou possédant d'établissement stable dans un

13. OCDE, *op. cit.*, commentaire, p. 13.

14. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, A, 1).

15. Pour plus d'info sur cette notion, voy. *infra*.

16. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, A, 1).

17. OCDE, *op. cit.*, commentaire, p. 13.

18. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, C, 1).

19. OCDE, *Règles types de déclaration pour les plateformes numériques : cadre pour les échanges internationaux et module optionnel pour la vente des biens*.

Instructions d'interprétation, Paris, OCDE, 2021, p. 19, www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/regles-types-de-declaration-pour-les-plateformes-numeriquescadre-pour-les-echanges-internationaux-et-module-optionnel-pour-la-vente-des-biens.pdf.

20. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, A, 4), a).

21. *Ibid.*, section I, A, 4), b).

État membre sera visé par les obligations de la DAC 7 et devra déclarer les vendeurs résidents dans un État membre alors qu'un opérateur de plateforme étranger qui met tout ou partie de cette plateforme à la disposition de vendeurs résidents d'un État membre ne le sera pas, sauf pour la location d'immeuble.

2) Exonérations

Certains opérateurs de plateformes sont néanmoins exonérés de l'obligation de déclaration instaurée par la DAC 7. Ces exonérations dépendent de l'endroit où sont situés les opérateurs ou du modèle économique de la plateforme qu'ils gèrent.

Un opérateur de plateforme qualifié hors Union est exonéré de l'obligation de déclaration en vertu de la DAC 7. Les opérateurs de plateforme qualifiés hors Union sont les opérateurs de plateforme résidents fiscaux dans une juridiction qualifiée hors Union, ou à défaut, qui sont constitués conformément à la législation d'une telle juridiction ou y ont leur siège de direction (y compris leur siège de direction effective)²². Une juridiction qualifiée hors Union est une juridiction qui impose l'échange automatique et obligatoire d'informations équivalentes à celles spécifiées échange des informations équivalentes à celles échangées en vertu de la DAC 7 en vertu d'un accord entre les autorités compétentes d'un État membre et une juridiction hors Union²³. Dans ce cas, les opérateurs de plateforme ne sont pas soumis à une obligation de déclaration en vertu de la DAC 7 parce qu'il existe des dispositifs adéquats garantissant un échange d'informations équivalentes entre une juridiction hors Union et un État membre. L'objectif est d'éviter une double obligation de déclaration.

Un opérateur de plateforme est également exonéré de l'obligation de déclaration en vertu de la DAC 7, et qualifié d'« opérateur de plateforme exclu », s'il a démontré par avance et démontre annuellement que l'ensemble du modèle commercial de sa plateforme est tel qu'il n'a aucun vendeur à déclarer, et ce, à la satisfaction de l'autorité compétente de l'État membre auquel il a communiqué des informations²⁴. Puisque les vendeurs sont à déclarer en fonction de leur chiffre d'affaires notamment, en principe, une plateforme nouvellement lancée devrait pouvoir être considérée comme exonérée dans l'hypothèse où les seuils de ventes/de chiffre d'affaires déclenchant l'obligation de déclaration ne sont pas atteints. Toutefois, pour les opérateurs de plateforme qui s'attendent à une

croissance rapide, d'un point de vue stratégique, être soumis aux règles de la DAC 7 dès le départ peut être bénéfique, parce que cela permettra d'appliquer les procédures de diligence raisonnable dès le début de l'activité, ce qui devrait faciliter la mise en œuvre de la collecte et la vérification des informations requises de manière efficiente²⁵.

Un autre exemple d'exclusion concerne les plateformes qui facilitent les services de partage de coûts, comme le covoiturage. Il faut cependant dans ce cas que le modèle économique de la plateforme soit tel que les vendeurs ne puissent pas retirer un bénéfice en facilitant la fourniture des services visés via la plateforme. Afin d'apporter la preuve de cela, à la satisfaction de l'administration fiscale de la juridiction compétente, il appartiendra à l'opérateur d'expliquer tous les mécanismes mis en place pour faire en sorte que les vendeurs qui utilisent la plateforme ne puissent pas générer un bénéfice en offrant des activités visées. Cela pourrait par exemple inclure le fait que seules les personnes physiques peuvent s'enregistrer en tant que vendeurs, couplé au fait que les prix des activités visées rendus par ces vendeurs individuels sont fixés de telle manière que la contrepartie perçue par les utilisateurs ne peut jamais dépasser les coûts supportés pour fournir le service²⁶. Une autre hypothèse serait celle où un opérateur de plateforme autorise l'accès à la plateforme uniquement à des vendeurs exclus²⁷, comme les grandes chaînes hôtelières ou les entités publiques, de manière telle qu'il n'y aurait pas de vendeurs soumis à déclaration en vertu de la DAC 7.

B. Les utilisateurs de plateformes/vendeurs visés par la déclaration de l'opérateur de plateforme déclarant

En vertu de la DAC 7, un opérateur de plateforme déclarant doit faire une déclaration à propos des « vendeurs à déclarer »²⁸ qui utilisent sa plateforme. Que vise exactement cette notion ? Est-ce que je suis un vendeur soumis à déclaration du fait que j'utilise une plateforme pour faire la publicité de mon activité ou encore simplement parce que j'utilise une application pour vendre les vêtements que je ne porte plus ? Plusieurs critères doivent être remplis afin d'être visé par une déclaration en vertu de la DAC 7.

Il faut ainsi :

- être un utilisateur de plateforme ;
- percevoir une contrepartie ;

22. *Ibid.*, section I, A, 5).

23. *Ibid.*, section I, A, 6).

24. *Ibid.*, section I, A, 3).

25. OCDE, *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande*, commentaire, *op. cit.*, p. 13, point 10.

26. *Ibid.*, p. 14, point 11.

27. Voy. *infra* sous-section B, 4) « Ne pas être un vendeur exclu ».

28. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, B.

- exercer une activité visée par l'entremise d'une plateforme ;
- ne pas être un vendeur exclu ; et
- être résident dans un état membre de l'UE.

1) Être utilisateur de plateforme

Les « vendeurs » au sens de la DAC 7 sont les utilisateurs de plateformes, qu'il s'agisse de personnes physiques ou d'entités, qui exercent, à titre onéreux, des activités visées par la DAC 7. Le terme « Entité » désigne une personne morale ou une construction juridique, telle qu'une société de capitaux, une société de personnes, un trust ou une fondation.

Pour que les vendeurs soient visés par la DAC 7, ils doivent être enregistrés sur la plateforme à tout moment²⁹, et donc même temporairement, au cours de la période soumise à déclaration. Le terme « enregistré » doit être interprété de façon large. Les cas dans lesquels un utilisateur a créé un profil ou un compte sur une plateforme et a conclu une relation contractuelle avec l'opérateur de la plateforme³⁰ devraient donc être visés.

Lorsqu'un opérateur de plateforme soumis à déclaration vend des produits en son nom propre en utilisant sa propre plateforme, il n'est pas considéré comme un vendeur, car il ne s'est pas inscrit sur la plateforme en vue de se connecter aux utilisateurs de celle-ci pour pouvoir leur vendre des produits³¹. De même, si un opérateur de plateforme soumis à déclaration achète des produits auprès d'un grossiste par l'intermédiaire de canaux traditionnels, le grossiste n'est pas considéré comme un vendeur dans ce cadre, car il ne s'est pas inscrit sur la plateforme en vue de se connecter aux utilisateurs de la plateforme pour pouvoir leur vendre des biens³².

2) Percevoir une contrepartie

Un vendeur au sens de la DAC 7 est la personne qui fournit une activité visée au cours de la période de déclaration ou à qui est versée ou créditée une contrepartie pour une activité concernée au cours de cette période de déclaration.

Le terme « contrepartie » désigne une compensation, sous quelque forme que ce soit, hors frais, commissions ou

taxes retenus ou prélevés par l'opérateur de plateforme déclarant, qui est versée ou créditée à un vendeur dans le cadre de l'activité concernée, et dont le montant est connu ou peut être raisonnablement connu de l'opérateur de plateforme³³.

Cette compensation peut prendre n'importe quelle forme, y compris des espèces, des cryptomonnaies ou un paiement en nature³⁴. *A priori*, la compensation peut ainsi revêtir la forme d'un échange de biens ou de services. Le montant de la contrepartie comprend les pourboires, primes et gratifications payés ou crédités à un vendeur³⁵. En revanche, la contrepartie étant définie comme l'indemnité payée ou créditée au vendeur, son montant correspond au montant net de frais, commissions ou taxes prélevés ou facturés par l'opérateur de plateforme soumis à déclaration³⁶.

Afin d'être considéré comme telle, le montant de la contrepartie doit être connu ou pouvoir être raisonnablement connu de l'opérateur de plateforme soumis à déclaration. Par conséquent, les montants qui ne peuvent pas être raisonnablement connus de l'opérateur de plateforme soumis à déclaration, compte tenu de son modèle économique ou du type de rémunération, ne devraient pas être traités comme une contrepartie aux fins de la DAC 7.

Les circonstances dans lesquelles des montants payés ou crédités à un vendeur en lien avec des services visés peuvent être raisonnablement connus d'un opérateur de plateforme soumis à déclaration comprennent celles dans lesquelles l'opérateur de plateforme soumis à déclaration prélève ou perçoit des frais, une commission ou des taxes fixés par référence aux montants payés par des utilisateurs au titre d'activités visées³⁷. L'expression « peut être raisonnablement connu » signifie en outre que la connaissance de la contrepartie par des prestataires de services et d'autres opérateurs de plateforme soit aussi prise en compte³⁸.

Dans ce contexte, le montant de la contrepartie que constitue un bien ou un service donné en échange d'un autre bien ou service peut poser des problèmes. Par exemple, dans le cadre d'échanges de maisons ou d'appartements entre particuliers, sans dépenser un euro, tels que proposés par des plateformes qualifiées d'« Airbnb gratuit », et qui constituent une sorte de troc de maisons, il ne semble pas contestable que la contrepartie existe

29. OCDE, *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande*, commentaire, op. cit., p. 17, point 41.

30. *Règles modèles*, commentaire, p. 18 point 42.

31. OCDE, *Règles types de déclaration pour les plateformes numériques : cadre pour les échanges internationaux et module optionnel pour la vente des biens*. Instructions d'interprétation, op. cit., p. 19.

32. *Ibidem*.

33. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, A, 10).

34. OCDE, *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande*, commentaire, op. cit., p. 17, point 33.

35. *Ibid.*, point 34.

36. *Ibid.*, point 36.

37. *Ibid.*, point 40.

38. *Ibid.*, p. 17, point 39.

(i.e. paiement en nature). Dans l'hypothèse d'un échange, le bien reçu en échange est la contrepartie du bien donné en échange. Toutefois, la question de savoir si le montant de la contrepartie est connu ou peut être raisonnablement connu dépendra probablement du modèle économique mis en place par la plateforme. Si les services ou biens échangés n'ont pas été évalués, et par exemple que seuls les biens étant considérés comme ayant la même valeur monétaire peuvent être échangés entre eux, il faudrait conclure que le montant de la contrepartie n'est pas raisonnablement connu. Le commentaire des Règles types de déclaration applicables aux plateformes numériques (ou RTDP) ne commente toutefois pas cette question.

Une contrepartie est considérée comme payée ou créditée à un vendeur si elle est payée ou créditée sur un compte indiqué par le vendeur, et ce même si le compte n'est pas ouvert au nom du vendeur³⁹.

Ici, la notion de contrepartie n'implique pas nécessairement l'existence d'une activité exercée à titre onéreux par opposition à celle exercée à titre gratuit ou sans but de lucre. La contrepartie au sens de la DAC 7 vise toute indemnité. Dans les commentaires des Règles types de déclaration applicables aux plateformes numériques, le simple remboursement d'une dépense semble en effet également être considéré comme une contrepartie. Il reviendra aux administrations fiscales de déterminer si cette contrepartie constitue un profit ou un revenu imposable le cas échéant. La DAC 7 n'a à cet égard pas opté pour l'introduction d'une disposition facultative, telle que proposée par les Règles types en vertu de laquelle un opérateur de plateforme peut être exonéré s'il peut démontrer « à la satisfaction de l'administration fiscale de [juridiction], que le modèle économique de la plateforme est tel qu'il n'autorise pas les vendeurs à retirer un bénéfice de la contrepartie ». Les Règles types font donc bien une distinction entre l'existence d'une contrepartie et celle de bénéfices.

Il est intéressant de relever également que la notion de vendeur au sens de la DAC 7 n'implique pas nécessairement que celui-ci exerce l'activité à titre professionnel ou habituel. Cette notion est donc indépendante de la notion d'assujetti en matière de TVA, qui implique l'accomplissement de façon indépendante et à titre habituel d'opérations relevant d'une activité économique quelconque, ou de la notion de bénéfice commercial qui vise les revenus d'une activité indépendante à but de lucre exercée de

manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale. Il s'agit d'une notion autonome.

3) Exercer une activité visée par l'entremise de la plateforme

La DAC 7 vise les vendeurs qui exercent certaines activités spécifiques, définies comme « activités concernées »⁴⁰, qui comprennent :

a) La location de biens immobiliers

Les services ainsi visés par la DAC 7 englobent la location de biens immobiliers de courte durée, quelle que soit la nature des droits (pleine propriété, emphytéose, location, usufruit ou autre) détenus par le vendeur sur le bien immobilier loué⁴¹. La location immobilière vise les biens immobiliers à usage résidentiel et commercial, ainsi que tout autre bien immeuble et emplacement de stationnement⁴². Typiquement, cette catégorie d'activité vise les plateformes de type airbnb. La définition d'un vendeur exclu sort toutefois les grands groupes hôteliers du champ d'application de l'obligation déclarative⁴³.

b) La prestation de services personnels

Un service personnel au sens de la DAC 7 est un service impliquant un travail à l'heure ou à la tâche effectué par une ou plusieurs personnes physiques qui agissent soit indépendamment, soit pour le compte d'une entité. Ce service est effectué à la demande d'un utilisateur (sauf si ces tâches sont purement accessoires à la transaction dans son ensemble) soit en ligne, soit physiquement hors ligne après avoir été facilité par une plateforme⁴⁴.

Cette notion concerne un très large nombre de services. Sont ainsi visés les services de transport et de livraison, le travail manuel, le tutorat, la rédaction de textes, la manipulation de données ainsi que les tâches administratives, juridiques ou comptables, à condition que ces services soient rendus à la demande spécifique d'un ou de plusieurs utilisateurs (ou groupes d'utilisateurs)⁴⁵. Les services de transport public, comme les services de transport par autocar, train et avion, ne constituent cependant pas un service personnel au sens de la DAC 7⁴⁶.

Les services personnels peuvent en principe être classés dans l'un des deux catégories suivantes :

39. *Ibid.*, p. 17, point 36.

40. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, A, 8).

41. OCDE, *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande*, commentaire, op. cit., p. 14, point 16.

42. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, A, 8).

43. Voy. *infra* sous-section 4) « Ne pas être un vendeur exclu ».

44. *Ibid.*, A, 11).

45. OCDE, *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande*, commentaire, op. cit., p. 15, point 17.

46. *Ibidem*.

- les travaux qui peuvent être exécutés en ligne et donc fournis à des utilisateurs partout dans le monde, comme le tutorat, les services informatiques, la saisie de données ou la rédaction de textes ;
- les services qui, bien que facilités par une plateforme, sont rendus physiquement, en général dans un lieu spécifique, comme les services de transport et de livraison, le ménage, le jardinage ou le bricolage.

Les services correspondant à un travail à l'heure ou à la tâche qui est exécuté par plusieurs vendeurs de façon conjointe et/ou simultanée⁴⁷ à la demande d'un seul utilisateur, y compris des formules de travail participatif, répondent aussi à la définition d'un service personnel au sens de la DAC 7⁴⁸. Dans ce cas, chacune de ces tâches constitue un service personnel⁴⁹ distinct. De même, les services correspondant à un travail à l'heure ou à la tâche qui sont rendus simultanément à plusieurs utilisateurs répondront à la définition d'un service personnel entre le vendeur et chacun des utilisateurs⁵⁰. Sont visés ici par exemple, des cours de langue en ligne, des spectacles musicaux ou artistiques ou des cours de fitness (y compris lorsqu'ils sont diffusés en direct).

Des engagements à plus long terme, tels qu'un travail saisonnier ou temporaire effectué dans un restaurant, dans un hôtel ou lors d'une manifestation, peuvent également répondre à la définition des services personnels. Cependant, selon le commentaire des RTDP, un service personnel ne vise pas un service rendu en vertu d'une « relation d'emploi juridiquement reconnue » entre le vendeur et l'opérateur de plateforme ou avec une entité liée à l'opérateur de plateforme. *A priori*, la notion de « relation d'emploi » vise la relation employeur/employé. Cependant, pour déterminer si les services sont rendus dans le cadre d'une telle relation d'emploi, il faudra se référer au droit du travail applicable, c'est à dire, en principe, le droit du travail de la juridiction dans laquelle le vendeur exécute physiquement les services⁵¹.

c) La vente de biens

Sont concernés par cette catégorie d'activité visée par la DAC 7, la vente de biens corporels uniquement⁵². Ne sont donc pas visés ici les biens incorporels tels que les cryptomonnaies ou les cryptoactifs. Ces derniers devraient faire l'objet d'une directive européenne distincte qui viendra à

nouveau modifier la DAC pour en étendre encore une fois le champ d'application.

d) La location de tout mode de transport

Sont concernées par cette catégorie d'activité la location de voiture ou la location de camion de déménagement par exemple. Cette catégorie ne doit pas être confondue avec les services de transport et de livraison qui sont quant à eux visés par la catégorie des services personnels. De même, les services de transport public exploités conformément à un calendrier préétabli, comme les services de transport par autocar, train et avion ne sont pas visés parce que ce n'est pas le mode de transport en lui-même qui est loué mais un service public est rendu.

4) Ne pas être un vendeur exclu

La DAC 7 exclut certains vendeurs du champ d'application de la déclaration, soit en raison de la nature des vendeurs et des activités qu'ils réalisent, soit en raison de seuils minima ou maxima d'activités au-delà desquels une obligation de déclaration n'est pas jugée pertinente.

Sont ainsi exclues les entités publiques⁵³ telles que le gouvernement d'un État membre ou d'une autre juridiction, une subdivision politique d'un État membre ou d'une autre juridiction – ce qui comprend un État, une province, un comté ou une municipalité – ou tout établissement ou organisme détenu intégralement par les entités précitées⁵⁴.

Sont aussi exclues les entités, ou les entités liées à des entités, dont les actions sont régulièrement négociées sur un marché de valeurs mobilières établi, c'est-à-dire un marché boursier⁵⁵. Les entités dont les actions font l'objet de transactions régulières sur un marché boursier réglementé sont exclues car ces entités sont généralement soumises à d'autres formes de contrôle réglementaire et à d'autres règles de transparence, qui encouragent ces entités à respecter leurs obligations fiscales. Cette exclusion vise aussi les entités liées à l'entité cotée en bourse. Une entité est une entité liée à une autre entité si l'une des deux entités contrôle l'autre ou si ces deux entités sont placées sous un contrôle conjoint⁵⁶. À ce titre, le contrôle comprend la participation directe ou indirecte supérieure à 50 % des droits de vote ou de la valeur d'une entité. Dans le cas d'une participation indirecte, le respect

47. *Ibid.* p. 15, point 20.

48. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, A, 11).

49. OCDE, *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande*, commentaire, op. cit., p. 15, point 20.

50. *Ibidem*.

51. *Ibid.*, point 23.

52. Directive (UE) 2021/514, précitée, annexe V, section I, C, 9).

53. *Ibid.*, B, 4), a).

54. *Ibid.*, C, 2).

55. *Ibid.*, B, 4), b).

56. *Ibid.*, C, 1).

de l'exigence relative à la détention de plus de 50 % du droit de propriété dans le capital de l'autre entité est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Comme dans la définition d'entreprise associée prévue par la DAC, la DAC 7 prévoit pour déterminer les entreprises liées qu'une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Afin de déterminer si un vendeur est une entité publique ou une entité dont les actions font l'objet de transactions régulières sur un marché boursier réglementé (ou une entité liée à une entité dont les actions font l'objet de transactions régulières sur un marché boursier réglementé), l'opérateur de plateforme peut s'appuyer sur les informations publiquement accessibles ou sur une confirmation émanant du vendeur ayant cette qualité⁵⁷.

Certains vendeurs sont aussi exclus en raison de leur niveau d'activité. Ainsi sont exclues les entités pour lesquelles l'opérateur de plateforme facilite plus de 2.000 activités pertinentes par le biais de la location de biens immobiliers appartenant à un même lot au cours de la période de déclaration⁵⁸. La DAC 7 définit le « lot » comme un ensemble d'unités immobilières situées à la même adresse, appartenant au même propriétaire et proposées à la location sur une plateforme par le même vendeur. Cette catégorie de vendeurs exclus vise les grands groupes hôteliers qui fournissent des services d'hébergement à une fréquence élevée qui ne pourrait vraisemblablement pas être réalisée par un vendeur appartenant à l'économie du partage et à la demande. Ces types de vendeurs sont par ailleurs supposés connaître leurs obligations fiscales, et les administrations fiscales sont en principe en mesure de contrôler le respect des obligations déclaratives de ceux-ci à partir d'autres sources d'informations existantes.

Enfin sont exclus les vendeurs pour lesquels l'opérateur de plateforme a facilité, au moyen de la vente de biens, moins de 30 activités concernées, pour lesquelles le montant total de la contrepartie versée ou créditée n'a pas dépassé 2.000 euros au cours de la période de déclaration⁵⁹. La DAC 7 fixe ainsi un seuil minimum pour vente de biens meubles uniquement. Une personne qui loue un immeuble via une plateforme de type airbnb et fait moins de 30 locations et perçoit moins de 2.000 euros sur une période d'un an n'est donc pas exclue et devrait faire l'objet d'une déclaration aux autorités fiscales.

Afin de déterminer si un vendeur peut être considéré comme un vendeur exclu en raison de ces seuils, un opé-

rateur de plateforme déclarant peut s'appuyer sur les registres dont il dispose⁶⁰.

5) Être résident dans un État membre – ou louer un bien immobilier situé dans un État membre

Un opérateur de plateforme déclarant devra collecter et déclarer des informations sur tout vendeur autre qu'un vendeur exclu qui, au cours de la période à déclarer, est résident dans un État membre ou donne en location un bien immobilier situé dans un État membre⁶¹.

À cet égard, un vendeur est considéré comme résident dans un État membre en vertu de la DAC 7 si, au cours de la période de déclaration, son adresse principale se trouvait dans celui-ci, s'il y disposait d'un NIF ou d'un numéro d'identification TVA ou, pour un vendeur qui est une entité, s'il y disposait d'un établissement stable. Nonobstant ces critères, un opérateur de plateforme doit considérer qu'un vendeur réside dans chaque État membre qui serait confirmé comme étant l'État de résidence du vendeur par un service d'identification électronique mis à disposition par un État membre ou par l'UE pour vérifier l'identité et la résidence fiscale des vendeurs⁶².

IV. LES NOUVELLES OBLIGATIONS POUR LES OPÉRATEURS DE PLATEFORMES DE DÉCLARATION

A. Procédures de diligence raisonnable

1) Obligation d'identifier les vendeurs à déclarer

L'opérateur de plateforme soumis à l'obligation de déclaration doit effectuer des procédures de diligence raisonnable pour identifier les vendeurs qu'il devra déclarer. À cette fin, l'opérateur de plateforme doit collecter des informations pour chaque vendeur (personnes physiques et entités) et devra ensuite déterminer si les informations collectées sont fiables ou non, en utilisant toutes les informations et documents dont il dispose dans ses registres, ainsi que toute interface électronique mise à disposition gratuitement par un État membre de l'UE pour vérifier, par exemple, la validité du NIF et/ou du numéro d'identification TVA.

Lorsqu'un vendeur exerce une activité impliquant la location de biens immobiliers, l'opérateur de la plateforme doit collecter l'adresse de chaque lot et, le cas échéant, le numéro d'enregistrement foncier correspondant. Lorsqu'un opérateur de plateforme a facilité plus de 2.000 activités concernées au moyen de la location d'un

57. *Ibid.*, section II, A.

58. *Ibid.*, section I, B, 4), c).

59. *Ibid.*, B, 4), d).

60. *Ibid.*, section II, A.

61. *Ibid.*, section I, B, 3).

62. *Ibid.*, section II, D.

lot pour le même vendeur qui est une entité, cet opérateur doit également recueillir les documents justificatifs, les données ou les informations attestant que le lot appartient au même propriétaire⁶³.

Les opérateurs de plateforme sont en principe bien placés pour s'assurer de la bonne exécution des procédures de diligence raisonnable et du respect des obligations déclaratives prévues par la DAC 7. Ils assument en effet différentes obligations juridiques vis-à-vis des vendeurs dans le cadre de la mise à disposition de la plateforme et de la tenue des registres des transactions et des paiements y relatifs. Par conséquent, ils reçoivent les informations requises pour établir le contrat avec les vendeurs et leur donner accès aux plateformes, notamment le nom et l'adresse des vendeurs et, bien souvent, ils auront également connaissance des données transactionnelles. En outre, ils peuvent demander contractuellement aux utilisateurs de leurs plateformes de communiquer les informations et la documentation requises pour se conformer à la DAC 7.

Lorsque l'opérateur de la plateforme a des raisons de penser que l'une des informations reçues pourrait être inexacte, il doit demander au vendeur de corriger les éléments d'information qui se seraient révélés incorrects et de fournir des documents justificatifs, des données ou des informations fiables et de source indépendante, tels qu'un document d'identification valide émis par un gouvernement ou un certificat de résidence fiscale récent par exemple.

Si un vendeur à déclarer ne fournit pas les informations requises à l'opérateur de plateforme déclarant après deux rappels suivant la demande initiale mais pas avant l'expiration d'un délai de 60 jours, la plateforme doit fermer le compte de ce vendeur et l'empêcher de se réinscrire sur la plateforme pendant une période de six mois ou retenir le paiement de la contrepartie au vendeur tant que celui-ci ne fournit pas les informations demandées⁶⁴.

Enfin, un opérateur de plateforme déclarant peut désigner un autre opérateur de plateforme ou un tiers pour assumer les obligations relatives aux procédures de diligence raisonnable, mais ces obligations resteront de la responsabilité de l'opérateur de plateforme déclarant. La DAC 7 donne aussi aux États membres la possibilité de permettre aux opérateurs de plateforme de choisir de n'effectuer les procédures de diligence raisonnable que pour les vendeurs actifs. La manière dont ce choix sera exercé sera déterminée par chaque État membre lors de

la mise en œuvre de la DAC 7. Dans la mesure où la définition des vendeurs actifs dans la DAC 7 est plus large que celle des vendeurs à déclarer – elle inclut les vendeurs exclus et les vendeurs non résidents – l'intérêt d'une telle possibilité pose néanmoins question.

2) Délais

Un opérateur de plateforme soumis à l'obligation de déclaration doit collecter les informations requises, vérifier leur exactitude et les mettre à disposition au plus tard le 31 décembre de l'année civile pour laquelle la déclaration est à effectuer, soit la « période de déclaration »⁶⁵. Les règles de la DAC 7 s'appliquant à partir du 1^{er} janvier 2023, la première période de déclaration sera l'année civile 2023 et les premières obligations de diligence raisonnable devront être accomplies avant le 31 décembre 2023. Pour les vendeurs qui étaient déjà enregistrés sur la plateforme au 1^{er} janvier 2023 ou à la date à laquelle une entité devient un opérateur de plateforme, les procédures de diligence raisonnable devront être achevées avant le 31 décembre de la deuxième période de déclaration pour l'opérateur de plateforme, soit pour le 31 décembre 2024 si l'opérateur est soumis aux obligations de la DAC 7 à partir du 1^{er} janvier 2023.

S'agissant de l'identité et du lieu de résidence des vendeurs, les nom, adresse, NIF et date de naissance (ou numéro d'immatriculation au registre du commerce) doivent être collectés, régulièrement mis à jour et vérifiés, car ces éléments sont essentiels pour permettre aux administrations fiscales de trouver la bonne correspondance entre une déclaration de tiers et leur base de données de contribuables nationaux. Un opérateur de plateforme déclarant peut cependant s'appuyer sur les procédures de diligence raisonnable menées au cours des périodes déclarables précédentes, à condition que les informations requises aient été collectées ou vérifiées au cours des 36 derniers mois, et qu'il n'ait pas de raison de savoir que les informations collectées ne sont pas ou ne sont plus fiables ou correctes.

B. Obligations de déclaration⁶⁶

Les informations, telles que collectées et vérifiées, devront être déclarées dans un délai d'un mois, suivant la fin de la période de déclaration au cours de laquelle le vendeur est identifié comme vendeur à déclarer, c'est-à-dire au plus tard le 31 janvier 2024 si le vendeur est identifié comme vendeur à déclarer en 2023.

63. *Ibid.*, E.
64. *Ibid.*, section V.

65. *Ibid.*, section II, F.
66. *Ibid.*, section III.

Les nouvelles règles couvrent les plateformes numériques situées à l'intérieur et à l'extérieur de l'UE⁶⁷ et l'obligation de déclaration doit couvrir les activités transfrontalières et non transfrontalières. Toutefois dans un souci de simplification et d'atténuation des coûts de mise en conformité, la DAC 7 prévoit que la déclaration ne sera effectuée que dans un seul État membre, c'est-à-dire via une déclaration unique.

Un opérateur de plateforme déclarant fera sa déclaration à l'autorité compétente de l'État membre dans lequel il est résident fiscal, ou lorsqu'il n'a pas de résidence fiscale dans un État membre, dans l'État membre où il est constitué ou a son siège de direction (y compris la direction effective), ou dans lequel il a un établissement stable. Dans le cas où la plateforme est liée à plus d'un État membre sur la base des critères ci-dessus, l'opérateur de la plateforme devra choisir un État membre pour sa déclaration. Il devra à cette fin notifier son choix à l'ensemble des autorités compétentes des États membres auxquels il est lié. Un opérateur de plateforme déclarant qui est une plateforme étrangère doit faire sa déclaration dans l'État membre dans lequel il se sera au préalable enregistré.

Lorsqu'il y a plus d'un opérateur de plateforme déclarant, certains d'entre eux seront exemptés de déclaration s'ils sont en mesure de prouver que les informations qu'ils devraient déclarer ont été déclarées par un autre opérateur. Comme en vertu de la DAC 6, la preuve de la déclaration effective est nécessaire pour bénéficier de l'exemption.

Les informations à déclarer, telles qu'énumérées dans la DAC 7, fourniront aux administrations fiscales des États membres des informations suffisantes pour évaluer et contrôler correctement les revenus bruts perçus dans leurs pays à partir d'activités commerciales réalisées par l'intermédiaire de plateformes numériques. Ces informations comprennent les revenus perçus par les vendeurs de biens et de services qui utilisent les plateformes. Les informations relatives à la contrepartie payée et aux autres montants devront être déclarées sur la base des chiffres trimestriels de chaque période déclarable au cours de laquelle la contrepartie a été payée ou créditée.

Les opérateurs de plateforme devront informer chaque personne concernée que des informations seront collectées et déclarées aux autorités compétentes et fournir toutes les informations requises en vertu du Règlement

général sur la protection des données (RGPD) avant que ces informations ne soient déclarées.

Si une transaction présente à la fois des composantes qui se rattachent à des activités visées et des composantes qui échappent à l'obligation déclarative, et que l'opérateur de plateforme soumis à l'obligation de déclaration est en mesure de les distinguer ou de les identifier, celui-ci est en droit de limiter sa déclaration à la composante propre à l'activité visée. Les composantes d'une transaction peuvent généralement être identifiées ou distinguées lorsque les différentes parties de la transaction peuvent être fournies indépendamment⁶⁸. Lorsqu'il n'est pas possible de distinguer ou d'identifier ces différentes composantes, toute la transaction doit faire l'objet d'une déclaration, sauf si le service visé est purement accessoire à l'élément non déclarable de la transaction. Dans ce contexte, la question de savoir si un élément est purement accessoire à la transaction d'ensemble devrait être tranchée en considérant les services et/ou les biens fournis par le vendeur dans le cadre de la transaction⁶⁹.

V. ÉCHANGE AUTOMATIQUE DES INFORMATIONS COMMUNIQUÉES PAR LES OPÉRATEURS DE PLATEFORME DE DÉCLARATION

Les informations communiquées par les opérateurs de plateforme seront échangées par les autorités compétentes de l'État membre dans lequel la déclaration a été faite avec les États membres dans lesquels le vendeur assujéti réside et/ou où le bien immobilier est situé. Cet échange devra intervenir dans les deux mois suivant la fin de la période de déclaration. Les premiers échanges devront donc intervenir avant la fin du mois de février 2024 et concerneront la période de déclaration 2023. Si les informations sont déclarées le 31 janvier 2024, les autorités auront donc un mois maximum pour procéder à l'échange.

VI. SANCTIONS POUR NON-CONFORMITÉ AU NIVEAU NATIONAL

Les opérateurs de la plateforme déclarants seront soumis à des sanctions appliquées par les États membres en cas de non-respect des obligations prévues par la DAC 7. Les sanctions doivent être effectives, proportionnées et dissuasives. Actuellement, au Luxembourg, les pénalités pour non-conformité aux règles relatives à la norme commune de déclaration (CRS) et la DAC 6 s'élèvent à un

67. Dans la mesure décrite ci-dessus en III, A, 1) « Les opérateurs de plateforme ».
68. OCDE, *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande*, commentaire, op. cit., p. 16, point 26.

69. *Ibid.*, point 28.

maximum de 250.000 euros. Il est fort probable que lors de la transposition de la DAC 7 en droit luxembourgeois, les mêmes pénalités soient appliquées.

Le Luxembourg doit adopter, pour le 31 décembre 2022 au plus tard, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour la transposition de la DAC 7 en droit national et ces dispositions deviendront applicables à partir du 1^{er} janvier 2023.

VII. CONCLUSION

Bien qu'en général peu de personnes se sentent directement concernées par l'économie numérique, souvent

associée à des termes comme globalisation ou GAFAM, l'obligation de déclaration pour les plateformes numériques introduite par la DAC 7 est néanmoins susceptible de viser un grand nombre de personnes. Elle peut ainsi viser tant la personne qui lance une application qui mettrait des utilisateurs en relation les uns avec les autres, en qualité d'opérateur de plateforme, que la personne qui vend régulièrement des affaires sur internet, ou propose un service, en qualité de vendeur. Ce nouveau régime de déclaration doit donc être gardé à l'esprit de toute personne qui utilise le web, d'une part, pour proposer une interface à des vendeurs/utilisateurs ou, d'autre part, pour vendre des biens ou des services notamment. ■