



Berne, 19.06.2020

Consultation

- **sur la révision partielle de la loi sur la TVA
(développement futur de la TVA dans le cadre d'une
économie numérisée et mondialisée) et**
- **sur la révision partielle de l'ordonnance sur la TVA**

Rapport explicatif

Condensé

La progression de la numérisation et de la mondialisation nécessite des adaptations de la TVA en vue d'éviter que des entreprises suisses ne subissent des désavantages concurrentiels et de garantir une perception uniforme de la TVA. Le projet comprend également des mesures visant une simplification de la TVA pour les PME. En outre, il met en œuvre diverses interventions parlementaires.

Contexte

La loi du 12 juin 2009 sur la TVA (LTVA)¹ totalement révisée est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. La révision partielle de la loi sur la TVA que le Parlement a adoptée le 30 septembre 2016 a notamment réduit certains désavantages concurrentiels des entreprises suisses imputables à la TVA.

L'économie est cependant en mutation constante. Pour un impôt qui, comme la TVA, en touche tous les secteurs, cela signifie qu'il faut constamment examiner si des adaptations sont nécessaires.

Contenu du projet

Le projet comprend diverses modifications de la loi sur la TVA, notamment en matière d'assujettissement, de décompte de l'impôt et de garantie de l'impôt. Dans le domaine de la vente par correspondance, ce seront désormais les plateformes numériques, telles que les places de marché Internet, qui seront considérées comme les fournisseurs des prestations et non plus les entreprises qui distribuent leurs produits par le biais de ces plateformes. Cette mesure répond à la demande de la motion Vonlanthen 18.3540, transmise par le Parlement. Si des plateformes étrangères se soustraient à leurs obligations fiscales, l'AFC peut ordonner une interdiction de leurs importations ou la destruction des envois et publier les noms des contrevenants dans le but de protéger les clients. Afin de réduire la charge administrative des entreprises et de l'administration, le projet prévoit par ailleurs l'introduction d'un décompte annuel avec paiements d'acomptes. En outre, l'impôt sur les acquisitions s'appliquera désormais de manière générale aux prestations transfrontalières fournies à des assujettis lorsque le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse. Cela accroîtra la sécurité juridique et réduira l'immobilisation de liquidités. Deux mesures visent à garantir l'impôt: d'une part, la négociation de droits d'émission et d'autres droits analogues sera soumise à l'impôt sur les acquisitions, l'utilisation de la procédure de déclaration devant être prescrite par voie d'ordonnance jusqu'à l'entrée en vigueur de la disposition de la LTVA; d'autre part, il sera possible d'exiger dans certains cas la fourniture d'une sûreté de la part des membres des organes chargés de la gestion des affaires d'une personne morale. Finalement, le projet met en œuvre les motions CER-E (Pas de TVA sur les prestations subventionnées; 16.3431), Page (TVA. Suppression de l'inégalité de traitement entre associations culturelles et sportives; 17.3657), Maire (Taux réduit de TVA pour les

¹ RS 641.20

produits d'hygiène féminine; 18.4205) et Humbel (Ne pas compromettre par la fiscalité la coordination des traitements par les médecins de famille; 19.3892).

Selon une estimation sommaire, le projet entraînera globalement une augmentation de plusieurs dizaines de millions de francs de recettes annuelles. C'est l'imposition de la vente par correspondance par le biais de plateformes numériques qui aura les conséquences financières les plus importantes, dès lors qu'elle apportera, selon les estimations, un surplus de recettes compris entre 75 et 100 millions de francs.

Le projet aura un effet légèrement positif pour les cantons et les communes puisqu'à l'avenir, tous les paiements qu'ils désigneront comme subventions seront en principe également réputés subventions du point de vue de la TVA.

Les ménages privés ne sont que partiellement concernés par le projet et, en général, dans une faible mesure. Il aura des effets positifs modestes sur l'ensemble de l'économie. Il profitera surtout aux entreprises suisses de vente par correspondance et au commerce suisse de détail, car la législation sur la TVA les défavorisera moins qu'actuellement par rapport à leurs concurrents étrangers. Il faudra toutefois également s'attendre à une diminution du trafic transfrontalier de marchandises vers la Suisse, car dans certaines circonstances, des livraisons vers la Suisse ne seront plus possibles.

Table des matières

Condensé	2
1 Contexte	6
1.1 Nécessité d’agir et objectifs	6
1.2 Mesures abandonnées	7
1.3 Classement d’interventions parlementaires	13
2 Comparaison avec le droit étranger, notamment européen	13
2.1 Imposition des plateformes	13
2.2 Distinction entre les prestations inter-entreprises et les prestations d’entreprises aux consommateurs	15
2.3 Assujettissement à l’impôt sur les acquisitions pour le transfert de droits d’émission et d’autres droits analogues	16
2.4 Représentation fiscale pour les entreprises étrangères	17
3 Grandes lignes du projet	18
4 Commentaire des articles	22
4.1 Modification de la loi sur la TVA	22
4.2 Modification de l’ordonnance sur la TVA	47
5 Conséquences	48
5.1 Conséquences pour les assujettis	48
5.1.1 Conséquences de la mise en œuvre de la motion Vonlanthen 18.3540 concernant l’imposition des plateformes	48
5.1.2 Conséquences de l’introduction de l’impôt sur les acquisitions pour les livraisons et les prestations de services inter-entreprises (B2B) à partir de l’étranger	49
5.1.3 Conséquences du décompte annuel	49
5.1.4 Conséquences de la mise en œuvre de la motion CER-E 16.3431 concernant les subventions	51
5.2 Conséquences pour la Confédération	51
5.2.1 Conséquences financières	51
5.2.2 Conséquences sur l’état du personnel	53
5.3 Conséquences pour les cantons et les communes	54
5.4 Conséquences pour les assurances sociales	54
5.5 Conséquences pour l’économie	54
5.6 Conséquences pour les ménages privés	55
6 Aspects juridiques	55
6.1 Constitutionnalité	55
6.1.1 Conditions régissant une restriction de la garantie de la propriété	55

6.1.2	Le bien est la propriété de l'entreprise étrangère de vente par correspondance	56
6.1.3	Le bien est la propriété du client suisse	57
6.2	Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse	57
6.3	Forme de l'acte à adopter	58
6.4	Frein aux dépenses	58
6.5	Délégation de compétences législatives	58

1 Contexte

1.1 Nécessité d'agir et objectifs

La progression de la numérisation et de la mondialisation de l'économie a également des effets sur la TVA. De nouveaux modèles de perception de l'impôt sont nécessaires pour rester en phase avec ces évolutions; ils sont particulièrement importants dans le domaine du commerce en ligne: la part de ce dernier à l'ensemble du commerce de détail augmente constamment et les places de marché étrangères se taillent une part sans cesse croissante du marché.

En dépit de l'introduction, au 1^{er} janvier 2019, de la réglementation des ventes par correspondance, une part considérable de la consommation continue à ne pas être imposée, car on peut supposer que les entreprises de vente par correspondance étrangères qui remplissent les conditions de l'assujettissement ne se sont pas toutes inscrites. Cette situation a des effets tant pour les caisses fédérales que pour les entreprises suisses proposant des produits de même type, lesquelles ne peuvent pas échapper à la TVA. Considérer à l'avenir comme fournisseurs des prestations les plateformes, ce que demande la motion Vonlanthen 18.3540, garantira une égalité de traitement en matière de TVA entre les entreprises de vente par correspondance suisses et étrangères (*ci-après, le terme de plateforme sera indifféremment utilisé pour parler de la plateforme numérique au sens technique et pour parler de l'assujetti, c'est-à-dire la personne qui exploite cette plateforme*). En outre, la charge de travail de l'économie et de l'Administration fédérale des contributions (AFC) diminuera si les plateformes sont inscrites en qualité d'assujetties en lieu et place des entreprises de vente par correspondance, qui sont beaucoup plus nombreuses.

Les différences de traitement en matière de TVA dans les échanges transfrontaliers revêtent, en raison de la mondialisation, une importance croissante et le risque de double imposition ou de non-imposition s'accroît. De plus, les règles en vigueur obligent les entreprises étrangères à s'inscrire en tant qu'assujetties même si elles fournissent exclusivement des prestations à des assujettis. En soumettant à l'avenir à l'impôt sur les acquisitions la plupart des livraisons et prestations de services fournies sur le territoire suisse par des entreprises étrangères à des entreprises suisses assujetties (opérations inter-entreprises ou business to business [B2B]), on simplifie la TVA dans ce domaine et on l'adapte à la nouvelle situation et aux réglementations en vigueur dans les pays de l'UE.

Par ailleurs, des simplifications sont toujours nécessaires pour les assujettis et parfois également pour l'AFC. Parmi les mesures proposées, c'est l'introduction du décompte annuel qui aura le plus grand effet. L'allègement administratif sera important en particulier pour les entreprises qui établissent leur décompte selon la méthode effective. Celles-ci ne devront déterminer les chiffres d'affaires réalisés et les impôts préalables déductibles qu'une fois par an, et non plus quatre fois par an. Pour les entreprises qui établissent leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette, l'effet de simplification sera sensiblement moindre, celles-ci ne devant actuellement établir leurs décomptes que semestriellement et devant seulement déterminer leur chiffre d'affaires à cet effet. Une autre simplification est prévue pour les agences de voyage. Alors qu'actuellement elles doivent, pour les voyages à l'étranger, ventiler à des fins de TVA les différentes composantes du voyage et les examiner individuellement selon leur nature, le principe du lieu du prestataire

s'appliquera à l'avenir à toutes les prestations des agences de voyage. Ces prestations ne seront pas soumises à l'impôt lorsqu'elles seront réalisées à l'étranger ou lorsqu'elles seront de par leur nature exonérées de TVA en vertu de l'art. 23 LTVA.

En outre, l'AFC a été confrontée ces dernières années dans une mesure croissante aux «faillis en série». Des entreprises dotées d'un capital minimal, le plus souvent des Sàrl, sont actives peu de temps sur le marché, généralement avec des prix particulièrement bas. Dès qu'il est manifeste qu'elles ne paient pas leurs factures et ne s'acquittent pas non plus des charges sociales et des impôts, elles se mettent en faillite. Peu après, les mêmes associés fondent de nouvelles entreprises ayant le même but commercial et adoptant les mêmes pratiques.

Il s'agit aussi, également dans le but de prévenir les abus, d'introduire de manière générale l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions pour les transferts de droits d'émission, de certificats et attestations de réduction des émissions, de garanties d'origine de l'électricité et d'autres droits, attestations et certificats analogues. Jusqu'à l'entrée en vigueur de cette disposition, la procédure de déclaration pour le transfert de droits d'émission et des autres droits analogues sera prescrite par voie d'ordonnance.

Il faut également mettre en œuvre la motion CER-E 16.3431 par le biais d'une présomption légale que les fonds versés par une collectivité publique sont réputés subventions ou autres contributions de droit public pour autant que celle-ci les qualifie explicitement comme telles à l'intention du destinataire. Par le renversement du fardeau de la preuve, cette présomption légale conduit à un allègement du fardeau de la preuve aussi bien pour la collectivité publique que pour le destinataire des fonds. Enfin, trois motions, en plus de la motion Vonlanthen et de la motion CER-E mentionnées, doivent être mises en œuvre (cf. ch. 1.4).

1.2 Mesures abandonnées

Outre les mesures exposées sous ch. 1.1, qui doivent être mises en œuvre, les mesures suivantes ont été examinées dans d'autres champs d'action, mais n'ont pas été retenues.

Mesure	Motif de l'abandon
Abaisser le seuil de chiffre d'affaires pour l'assujettissement afin de réduire les distorsions de concurrence (art. 10, al. 2, let. a, LTVA).	Ce n'est qu'en 2010 que le seuil a été fixé de manière générale à 100 000 francs. En outre, l'initiative parlementaire Hess (17.479), entre-temps liquidée, demandait un relèvement du seuil.
Abaisser le seuil de chiffre d'affaires, de 150 000 francs actuellement, pour la libération de l'assujettissement des associations sans but lucratif et gérées de façon bénévole et des institutions	Les distorsions sont certes parfois significatives, mais dans le bénévolat, c'est, du point de vue politique, l'allègement administratif qui est prioritaire. Les commissions de

d'utilité publique (art. 10, al. 2, let. c, LTVA).

Introduire le système du paiement fractionné («split payment») pour lutter contre les pertes de recettes fiscales: dans ce système, le montant du paiement est réparti, dans le trafic des paiements, entre un montant pour la prestation fournie et un montant pour la TVA y afférente. L'intermédiaire financier (la banque établie en Suisse du fournisseur de la prestation) calcule la TVA sur le paiement reçu et la vire sur un compte bloqué du fournisseur de la prestation ou directement à l'AFC. Le solde de la contre-prestation est crédité au compte du fournisseur de la prestation.

Introduire l'imposition des plateformes également dans le domaine de l'économie à la demande (*gig economy*) et de l'économie de partage (*sharing economy*), en particulier dans les secteurs des transports et de l'hébergement.

Faire établir de façon informatique par l'AFC le décompte annuel de l'assujetti.

Supprimer l'interdiction d'utilisation prévue à l'art. 104, al. 3, LTVA. Cette question a été examinée en raison d'une recommandation du Contrôle fédéral des finances.

Supprimer la franchise de 5 francs pour l'importation d'envois de marchandises en provenance de l'étranger (art. 1, let. d, de l'ordonnance du DFF du

l'économie et des redevances des deux Chambres ont dès lors donné suite à l'initiative parlementaire Feller (17.448), qui demande une élévation du seuil.

Le système du paiement fractionné apparaît, au moins actuellement, impossible ou très difficile à mettre en œuvre. En outre, il peut facilement être éludé par le paiement en espèces de la prestation. Un tel système devrait également susciter la résistance des intermédiaires financiers, qui auraient à supporter l'essentiel du travail administratif. Ils répercuteraient vraisemblablement leurs coûts, au moins en partie, sur les fournisseurs des prestations. Ceux-ci verraient donc également leurs frais administratifs augmenter et, partant, n'auraient aucun intérêt pour ce système.

Il y a été renoncé parce que, actuellement, une telle façon de procéder n'émerge ni dans l'OCDE ni dans l'UE.

Pour que ce soit possible, les entreprises devraient préparer leurs données comptables avec un tel niveau de détail qu'elles pourraient elles-mêmes remplir leur décompte immédiatement et sans difficultés. Aucune plus-value pour les entreprises.

La suppression de l'interdiction d'utilisation, introduite en 2010, serait en contradiction avec le droit supérieur (art. 32 Cst.; art. 6 CEDH; art. 14 pacte II de l'ONU).

Cette mesure engendrerait un important travail supplémentaire, surtout pour la Poste. Il faut d'abord collecter suffisamment d'expériences avec la

2 avril 2014 régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou pour lesquels le montant de l'impôt est insignifiant²).

Abaisser le seuil d'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions, de 10 000 francs actuellement, pour les non-assujettis à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 45, al. 2, let. b, LTVA).

Assujettir la collectivité publique dans son entier et non ses services (art. 12 LTVA).

Les prestations entre collectivités publiques n'entraînent pas d'assujettissement. En outre, la mise à disposition de personnel à d'autres collectivités publiques est exclue du champ de l'impôt. Il a été examiné si ce privilège par rapport aux autres personnes doit être étendu ou restreint (art. 21, al. 2, ch. 28 et 28^{bis}, LTVA).

Les prestations fournies sur le territoire suisse à des entreprises assujetties le sont en franchise d'impôt. Ce système serait semblable à celui de l'impôt sur le chiffre d'affaires, remplacé par la TVA

réglementation sur les ventes par correspondance introduite en 2019. En outre, la perception de la TVA par l'intermédiaire des plateformes de vente par correspondance devrait présenter un meilleur rapport coûts/bénéfices.

Cette mesure n'est pas mise en œuvre parce que l'assujettissement des entreprises étrangères dès le premier franc de chiffre d'affaires a fait perdre de l'importance à l'impôt sur les acquisitions pour les prestations fournies par des entreprises aux consommateurs (business to consumer [B2C]).

Cette mesure impliquerait une augmentation de la charge de travail des collectivités publiques, parce qu'il est difficile de déterminer l'impôt dû pour l'ensemble de la collectivité publique. Les collectivités publiques ne sont en général assujetties que pour un nombre minimale de prestations. Il est donc judicieux de n'inscrire comme assujetties que des unités organisationnelles et non la collectivité publique dans son entier.

L'exclusion du champ de l'impôt pour les collectivités publiques a été étendue tant lors de la révision totale de 2010 que lors de celle de 2018, ce qui milite contre une restriction. Une nouvelle extension défavoriserait les particuliers encore plus fortement qu'aujourd'hui et n'entre donc pas en ligne de compte.

Ce système engendrerait un surcroît de travail notable pour les assujettis, qui devraient toujours examiner si une prestation en franchise d'impôt est possible ou non. En outre, il faudrait

² RS 641.204

au début de 1995. Il permettrait de réduire l'immobilisation des liquidités des assujettis et les pertes de recettes fiscales.

Rendre obligatoire l'utilisation du décompte électronique.

Supprimer la procédure de réclamation prévue à l'art. 83 LTVA.

Supprimer les exclusions du champ de l'impôt dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux et dans le domaine des assurances pour autant que ce soit techniquement possible. Entreraient en ligne de compte les affaires en commission ainsi que les assurances de choses et de patrimoine et les réassurances (art. 21, al. 2, ch. 18 et 19, LTVA).

réintroduire le fait générateur de la prestation à soi-même. En effet, dans le cas où le destinataire utilise la prestation acquise pour fournir des prestations exclues du champ de l'impôt, il ne serait pas possible de corriger la déduction de l'impôt préalable, ce que l'on fait actuellement, mais il faudrait déclarer l'impôt sur les prestations à soi-même. Une telle règle n'entrerait en ligne de compte que si l'AFC était confrontée à des pertes sur débiteurs très élevées.

Cette mesure est reprise dans le projet de loi sur les procédures électroniques en matière d'impôts.

Environ 80 % des procédures de réclamation s'achèvent par une décision sur réclamation. Ce n'est que dans quelque 20 % des cas qu'une décision fait l'objet d'un recours au Tribunal administratif fédéral (TAF). Si cette mesure était mise en œuvre, l'AFC devrait motiver ses décisions de façon plus complète que maintenant. Il faudrait s'attendre à une hausse des charges de personnel pour l'AFC et, surtout, pour le TAF. En outre, cette mesure engendrerait des coûts supplémentaires pour les entreprises car, contrairement aux procédures de réclamation, les procédures devant le TAF ne sont pas gratuites.

Contrairement aux affaires en commission, les assurances ne peuvent pas être imposées selon la procédure habituelle de la TVA. Une telle imposition ne serait en outre concevable que si les droits de timbre sur ces opérations étaient simultanément supprimés, faute de quoi la même opération serait imposée deux fois. Il en découlerait, globalement, des pertes élevées de recettes fiscales, dès lors qu'il n'y

aurait plus de taxe occulte sur les opérations réalisées à l'étranger.

Adapter la définition de la «livraison» et de la «prestation de services» à la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive relative au système de taxe sur la valeur ajoutée)³.

Dans la législation suisse sur la TVA, de nombreuses prestations de services en lien avec des biens sont réputées livraisons, par exemple la mise à disposition à des fins d'usage. Cela présente l'avantage que les questions de délimitation complexes posées par le droit de l'UE, soit celles de la «substance» qui doit être comprise dans une prestation de services pour qu'il s'agisse d'une livraison, ne se posent pas.

Pour la mise en œuvre de la motion CER-E 16.3431 («*Pas de TVA sur les prestations subventionnées*»), les solutions suivantes ont été examinées, mais n'ont pas été retenues:

- Se fonder sur la loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (loi sur les subventions, LSu)⁴ ou sur des lois cantonales et communales sur les subventions. Dans cette option, l'AFC devrait appliquer la LSu, tâche pour laquelle les connaissances spécialisées qui sont requises lui font défaut.
- Se fonder sur la loi fédérale du 16 décembre 1994 sur les marchés publics (LMP)⁵, deux interprétations étant possibles: d'une part, on pourrait traiter l'adjudication d'un marché public au sens de la LMP comme une prestation imposable, la délégation d'une tâche publique accompagnée d'un financement étant en revanche considérée comme une subvention; d'autre part, tant l'adjudication d'un marché public que la délégation d'une tâche publique pourraient être traitées comme des prestations imposables. Ces deux options ne convainquent pas. D'une part, la distinction entre l'adjudication d'un marché public et la délégation d'une tâche publique est souvent floue et, d'autre part, en cas d'imposition des deux états de faits, on arriverait à l'opposé de ce que veut la motion.
- Exclure du champ de l'impôt l'externalisation de tâches publiques, plus précisément de tâches prescrites par la loi: la création d'une nouvelle exclusion du champ de l'impôt réduirait l'assiette de la TVA et rendrait nécessaires de nouvelles délimitations. Il faudrait désormais distinguer la délégation de tâches publiques et l'acquisition de prestations pour les propres besoins, ce qui peut également poser des questions de délimitation complexes. En outre, si l'on introduisait cette nouvelle exclusion du champ de l'impôt, la

³ JO L 347 du 11.12.2006, p. 1

⁴ RS 616.1

⁵ RS 172.056.1

consommation collective serait plus faiblement imposée que dans la situation actuelle et, de ce fait, serait encore davantage privilégiée par rapport à la consommation individuelle.

- Rembourser la TVA qui grève les prestations préalables et les investissements des collectivités publiques: le remboursement pourrait être limité aux prestations préalables et investissements qui servent à accomplir des activités relevant de la puissance publique. Il serait cependant aussi possible de rembourser toute la TVA qui ne peut pas déjà être déduite au titre de l'impôt préalable. Du fait de cette exonération de l'impôt, la consommation collective ne serait plus imposée, ou ne le serait plus que dans une faible mesure et, partant, elle serait très largement privilégiée par rapport à la consommation individuelle. Les désavantages concurrentiels pour les prestataires privés seraient importants, en particulier si l'on remboursait également aux collectivités publiques les impôts préalables grevant les biens et les services acquis servant à fournir des prestations exclues du champ de l'impôt. En outre, cette mesure impliquerait un important travail administratif pour les collectivités publiques et des pertes élevées de recettes pour les caisses fédérales et les fonds auxquels une partie des recettes de la TVA sont affectées.
- Exonérer à la source les collectivités publiques: celles-ci pourraient acquérir des biens et des services en franchise de TVA. Une telle solution impliquerait toutefois un important travail supplémentaire pour les entreprises qui fournissent des prestations à des collectivités publiques. Ce surcroît de travail serait particulièrement élevé si seules les prestations que les collectivités publiques affectent à des tâches relevant de la puissance publique pouvaient être fournies en franchise d'impôt. Cette mesure favoriserait également, du point de vue fiscal, la consommation collective par rapport à la consommation individuelle.
- Imposer les subventions au titre de paiements de tiers : économiquement et sous l'angle de la systématique fiscale, ce serait la solution la plus adéquate parce que, d'une part, le système fiscal s'en trouverait sensiblement simplifié et que, d'autre part, la consommation collective et la consommation privée seraient traitées fiscalement de la même manière. Les subventions permettent en général d'offrir des prestations à des prix plus favorables. Afin que la législation sur la TVA n'incite pas à se détourner des contre-prestations du marché, imposables, au profit des subventions, non imposables, il faudrait qu'elle traite les subventions, à l'instar des contre-prestations réduites par la subvention, comme des paiements de tiers. Un tel système entraînerait une imposition étendue des subventions au titre de part de la contre-prestation subventionnée. La volonté politique n'allant pas dans ce sens, la législation suisse sur la TVA, à la différence des ordres juridiques étrangers, ne qualifie que peu souvent des subventions comme des paiements de tiers imposables. De ce fait, l'accent s'est porté sur la question de l'existence d'un rapport de prestations entre la collectivité publique et le bénéficiaire de subventions. Comme la motion exige que, même si tel est le cas, on ne parte pas du principe

qu'il y a un rapport de prestations imposable, une imposition étendue des subventions au titre de paiements de tiers a été abandonnée.

- Introduire dans la loi une norme de délégation prévoyant que le Conseil fédéral définit quand il y a, sous l'angle de la TVA, une indemnisation de tâches légales: le but de la motion pourrait sans doute être atteint de cette façon, mais il ne serait guère possible pour le Conseil fédéral de fixer de manière exhaustive les conditions d'une indemnisation de tâches légales. Partant, l'insécurité juridique persisterait.

1.3 Classement d'interventions parlementaires

Le présent projet met en œuvre les motions ci-après:

- motion CER-E 16.3431 (transmise) «Pas de TVA sur les prestations subventionnées», demandant que les subventions versées par les collectivités publiques ne soient pas soumises à la TVA si elles visent à l'exécution de tâches légales fondamentales;
- motion Page 17.3657 (transmise) «TVA. Suppression de l'inégalité de traitement entre associations culturelles et sportives», demandant que les frais d'inscription pour la participation active à des manifestations culturelles soient exclus du champ de l'impôt, comme c'est déjà le cas pour les frais d'inscription à des manifestations sportives;
- motion Vonlanthen 18.3540 (transmise) «Ventes en Suisse depuis l'étranger. Imposer le paiement de la TVA aux plates-formes de vente en ligne»;
- Motion Maire 18.4205 (adoption proposée par le Conseil fédéral, motion au second conseil) «Taux réduit de TVA pour les produits d'hygiène féminine»;
- Motion Humbel 19.3892 (adoption proposée par le Conseil fédéral, motion au second conseil) «Ne pas compromettre par la fiscalité la coordination des traitements par les médecins de famille», qui demande que les indemnités versées par les assureurs-maladie aux réseaux de médecins pour la coordination des traitements, dans le cadre des contrats de soins intégrés, soient exclues du champ de l'impôt au titre de traitements médicaux.

2 Comparaison avec le droit étranger, notamment européen

2.1 Imposition des plateformes

Situation juridique actuelle de la vente par correspondance en Suisse

Selon la législation actuelle, les entreprises de vente par correspondance remplissent les conditions pour un assujettissement obligatoire si elles livrent annuellement pour au moins 100 000 francs de petits envois exonérés de TVA à l'importation de l'étranger sur le territoire suisse (art. 7, al. 3, let. b, LTVA). Si ces vendeurs utilisent

une plateforme numérique mais vendent les biens en leur nom propre, la livraison leur est attribuée et la plateforme est considérée comme un simple intermédiaire.

Travaux de l'OCDE

L'OCDE a publié en mars 2019 ses travaux relatifs aux différentes possibilités d'intégrer les «plateformes numériques» dans le cadre de la vente en ligne⁶. Elle ne donne pas de consignes spécifiques à appliquer mais propose quatre modèles combinables qui peuvent être adaptés aux besoins des différents États. Du moins au plus contraignant, les modèles sont:

- la communication d'informations sur les transactions et les vendeurs;
- la responsabilité solidaire avec les vendeurs;
- la collecte de la TVA pour le compte des vendeurs assujettis;
- la reconnaissance de la plateforme comme fournisseur de la prestation.

Après la vente de biens en ligne, l'OCDE s'est désormais attelée à la question du traitement des services et de l'inclusion des plateformes dans le processus de calcul ou de collecte de la TVA dans le cadre de l'économie de partage. Deux secteurs ont pour l'instant été soumis à cette analyse, soit l'hébergement ainsi que le transport de personnes et de marchandises. Il n'existe toutefois pas encore de prise de position publique à ce sujet.

Livraisons de biens facilitées par des interfaces électroniques au sein de l'UE

En décembre 2017, le Conseil européen a adopté, au sujet du traitement du commerce électronique transfrontalier, une série de mesures qui entreront en vigueur en 2021. Ces mesures incluent notamment des dispositions applicables aux ventes de biens sur le territoire de l'Union européenne (UE) qui ont été facilitées par des interfaces électroniques (ci-après: «plateformes»). Une personne qui facilite des ventes de biens au moyen d'une plateforme sera ainsi réputée avoir reçu, puis avoir livré elle-même ces biens, pour autant que ceux-ci:

- soient importés à partir de territoires ou de pays tiers et soient contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 euros; ou
- soient livrés dans l'UE par un assujetti non établi sur le territoire de l'UE à une personne non assujettie.

La plateforme étant reconnue acquéreur et nouveau fournisseur du bien livré, elle devra verser la TVA due sur cette «seconde» livraison. La première livraison entre le vendeur et la plateforme sera considérée comme étant fournie hors de l'UE, ou – en cas de livraison dans l'UE – pourra être effectuée en exonération d'impôt par le vendeur assujetti.

Pour être concernées par la nouvelle réglementation, les plateformes devront pouvoir disposer des informations nécessaires pour traiter correctement la transaction qu'elles

⁶ OCDE, Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. Peut être consulté à l'adresse <http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-de-la-tva-tps-sur-les-ventes-en-ligne.pdf>

ont facilitée et pouvoir prélever la TVA due sur cette même transaction⁷. Pour les biens en provenance de territoires tiers, la plateforme facturera et percevra la TVA au lieu de la vente mais pourra déclarer et payer cette TVA globalement au seul État membre où elle est identifiée, par le biais du nouveau système de guichet unique (OSS).

Certains pays européens ont cependant déjà pris les devants au niveau national, s'agissant de l'implication des plateformes dans le processus de collecte de la TVA. Citons notamment à ce sujet l'Allemagne et le Royaume-Uni, qui ont édicté des réglementations rendant, à différents degrés, les plateformes solidairement responsables du paiement de la TVA due par les vendeurs. Ces mêmes deux pays, ainsi que la France et l'Autriche, ont également introduit des exigences concernant l'obligation de ces mêmes plateformes de conserver et de fournir des informations sur les transactions qu'elles ont facilitées et les vendeurs qui agissent par leur biais.

Économie de partage et économie à la demande (*sharing and gig economy*)

S'agissant du traitement de l'économie de partage et l'économie à la demande, l'UE ne s'est pas encore véritablement attelée à définir en matière de TVA une réglementation commune qui inclurait des dispositions applicables aux plateformes. Du point de vue législatif, il doit toutefois être mentionné que le futur article 242^{bis} de la directive qui obligera les plateformes à tenir un registre de toutes les transactions qu'elles ont facilitées.

2.2 Distinction entre les prestations inter-entreprises et les prestations d'entreprises aux consommateurs

Actuellement, la législation suisse sur la TVA n'établit pas, en principe, de distinctions entre les prestations à des personnes exerçant une activité entrepreneuriale (prestations inter-entreprises ou business to business [B2B]) et les prestations à des personnes n'exerçant pas une telle activité (prestations d'entreprises aux consommateurs ou business to consumer [B2C]). Les entreprises étrangères qui fournissent des prestations en Suisse sont en général assujetties, que le destinataire de la prestation le soit ou non. Ce principe connaît deux exceptions dans les relations transfrontalières: d'une part, les prestations de services en matière de télécommunications et les prestations de services électroniques et d'autre part, les livraisons de gaz, d'électricité et de chaleur produite à distance par des réseaux de distribution (art. 10, al. 2, let. b, et art. 45, al. 1, let. a et d, LTVA). Si de telles prestations sont fournies à des destinataires assujettis, ces derniers doivent déclarer un impôt sur les acquisitions; en revanche, si elles sont fournies à des personnes non assujetties, elles entraînent l'assujettissement en Suisse du fournisseur de la prestation.

Les principes directeurs de l'OCDE pour la TVA recommandent de percevoir la TVA, pour les prestations transfrontalières entre assujettis (inter-entreprises), auprès de leur destinataire et non auprès de leur fournisseur. L'avantage de cette solution, c'est que la TVA est principalement due par des entreprises indigènes et non par des entreprises

⁷ Art. 5^{ter} du règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du Conseil

étrangères, ce qui facilite considérablement l'exécution. En revanche, ce système est très inefficace s'agissant des prestations transfrontalières fournies à des personnes qui ne sont pas déjà assujetties (prestations d'entreprises aux consommateurs), car ces personnes sont nombreuses et doivent s'acquitter d'un impôt relativement faible; de ce fait, les principes directeurs recommandent tout de même le cas échéant de percevoir l'impôt auprès des entreprises étrangères. Cependant, il faut à cet effet appliquer des règles aussi simples que possible pour l'enregistrement des entreprises étrangères.

Les États de l'UE distinguent sous divers aspects les relations inter-entreprises et les relations entreprises-consommateurs, tant pour les prestations intracommunautaires que pour les prestations transfrontalières fournies à des personnes établies dans des États tiers. Le but est à chaque fois d'imposer la livraison ou la prestation de services dans le pays de destination: à cet effet, dans les relations inter-entreprises, c'est le destinataire de la prestation qui devient redevable de la TVA. Il est tenu de déclarer un impôt sur les acquisitions dans son propre décompte de TVA selon le mécanisme dit «d'autoliquidation». La directive 2006/112/CE du Conseil (de l'UE) relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée prévoit des états de faits pour lesquels les États membres ont l'obligation de prévoir un mécanisme d'autoliquidation, lequel correspond à l'impôt sur les acquisitions, et diverses autres prestations pour lesquelles ce mécanisme peut être appliqué même pour des prestations entre deux entreprises nationales. Dans le domaine transfrontalier, il est possible d'éviter dans la plupart des cas l'enregistrement des entreprises étrangères fournissant la prestation sans perte de substrat fiscal. Dans les relations entre entreprises et consommateurs, la TVA du pays de destination doit en général être acquittée par le fournisseur de la prestation, ce qui implique l'inscription de l'entreprise étrangère en tant qu'assujettie à la TVA.

2.3 Assujettissement à l'impôt sur les acquisitions pour le transfert de droits d'émission et d'autres droits analogues

Des droits d'émission, des certificats et attestations de réduction des émissions, des garanties d'origine de l'électricité et d'autres droits, attestations et certificats analogues sont transférés non seulement au niveau national mais aussi au niveau international et ces opérations sont vulnérables à la fraude carrousel⁸. C'est pourquoi l'UE a autorisé ses États membres à transférer l'assujettissement subjectif sur le destinataire de la prestation (procédure d'autoliquidation). En Suisse, ce n'était jusqu'à maintenant pas nécessaire parce que, selon la pratique de l'AFC, de tels transferts étaient considérés comme des prestations exclues du champ de l'impôt et qu'aucune déduction de l'impôt préalable n'était dès lors possible. Cependant, le Tribunal fédéral⁹ ayant jugé le 9 avril 2019 que de telles prestations ne pouvaient pas entrer dans le domaine du commerce de droits-valeurs, il s'agit dès lors désormais de

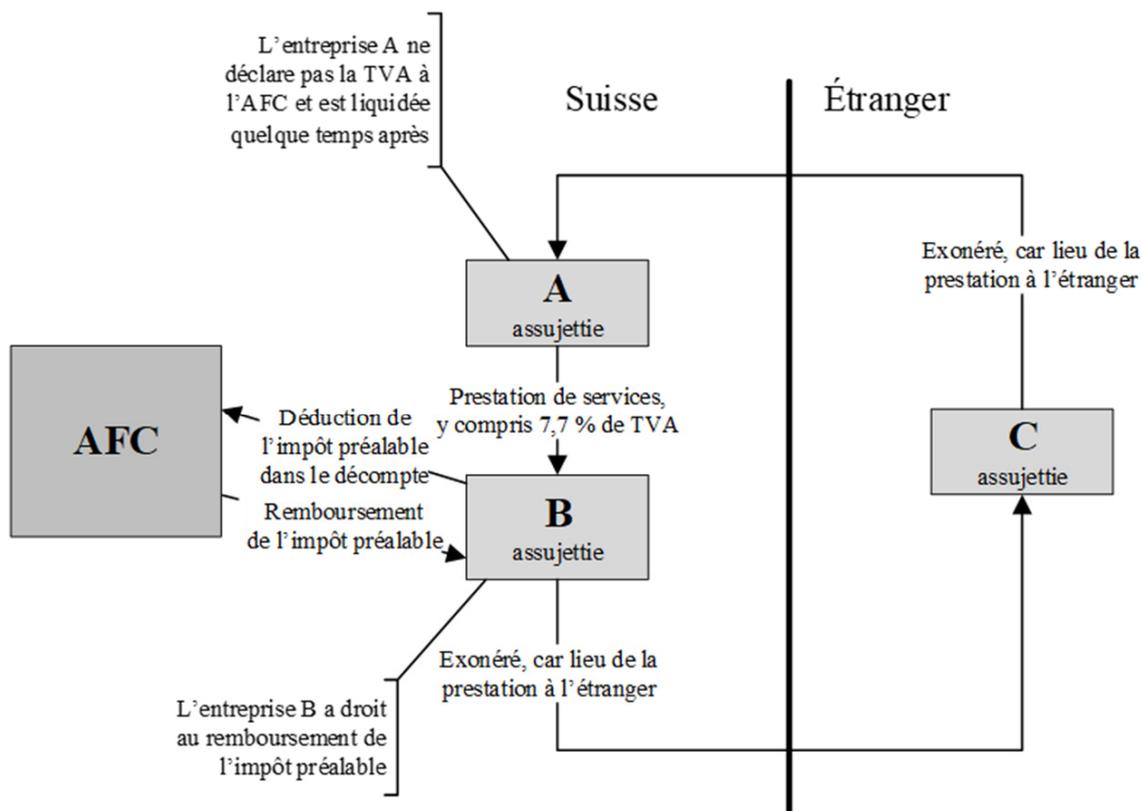
⁸ Communiqué de presse du 29 septembre 2009 de la Commission européenne: «Lutte contre la fraude fiscale: la Commission propose des mesures afin d'apporter une réponse cohérente à la fraude carrousel dans certains secteurs». Peut être consulté à l'adresse https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_09_1376

⁹ 2C_488/2017

prestations de services imposables réputées fournies au lieu du destinataire. De ce fait, il existe un risque réel de fraude:

Illustration 1

Exemple simplifié d'une fraude carrousel portant sur des droits d'émission



Il est d'une part dans l'intérêt même de la Suisse de lutter contre de telles fraudes. D'autre part, l'on doit se référer à l'accord du 23 novembre 2017 entre la Suisse et l'UE sur le couplage de leurs systèmes d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre¹⁰, qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Les parties s'y sont engagées à agir promptement en adoptant les mesures disponibles dans leurs systèmes juridiques pour prévenir la fraude et préserver l'intégrité du marché du système d'échange de quotas d'émission couplé (art. 3, ch. 5, de l'accord).

En introduisant un impôt sur les acquisitions pour de tels transferts, le présent projet harmonise les systèmes d'imposition de l'UE et de la Suisse et réduit considérablement le risque de fraude à la TVA.

2.4 Représentation fiscale pour les entreprises étrangères

Pour s'acquitter de ses obligations de procédure, l'assujetti qui n'a ni domicile ni siège sur le territoire suisse désigne un représentant qui a son domicile ou son siège sur le

¹⁰ RS 0.814.011.268

territoire suisse (art. 67, al. 1, LTVA). Les obligations du représentant sont de nature purement administrative. Il ne répond ainsi pas de l'impôt dû par l'entreprise représentée.

Selon les règles en vigueur dans l'UE, les entreprises qui n'y sont pas établies doivent en principe désigner un représentant fiscal. Cependant, les règles dans ce domaine varient selon les États membres. Parfois, la désignation d'un représentant fiscal est requise seulement lorsqu'il n'existe pas d'accord d'assistance administrative ou d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale entre l'État de l'UE et l'État du siège de l'entreprise. Parfois, la désignation d'un représentant n'est pas obligatoire mais est possible sur une base volontaire. Seule l'Irlande ne prévoit pas de représentation fiscale d'une manière générale.

Dans les États membres de l'UE, les représentants fiscaux doivent satisfaire à des exigences relativement élevées. En général, cette fonction est réservée à des agents fiduciaires, à des avocats, à des notaires et à d'autres personnes exerçant des professions semblables agréés par les autorités fiscales de l'État de l'UE concerné, ce qui n'est pas le cas en Suisse, où toute personne physique ou morale peut se charger de la représentation fiscale.

Dans les États membres de l'UE, le représentant fiscal a dans une large mesure les mêmes droits et obligations que l'entreprise qu'il représente. En général, les représentants sont non seulement tenus de remettre les décomptes mais également de payer l'impôt. Ils répondent de l'impôt dû, même en cas de représentation volontaire. Par conséquent, une représentation fiscale devrait engendrer des coûts sensiblement plus élevés dans l'UE qu'en Suisse, où les tâches du représentant sont de nature purement administrative.

3 Grandes lignes du projet

Le présent projet prévoit la mise en œuvre de mesures dans les champs d'action ci-après:

- Depuis 2019, les entreprises étrangères de vente par correspondance qui livrent des biens en Suisse sont assujetties lorsqu'elles réalisent annuellement un chiffre d'affaires provenant de «petits envois» d'au moins 100 000 francs (art. 7, al. 3, let. b, LTVA). Sont réputés «petits envois» les envois qui sont exonérés de l'impôt sur les importations parce que son montant n'excède pas 5 francs. Il a toutefois été constaté que cette réglementation sur les ventes par correspondance ne permet d'atteindre que dans une mesure insuffisante l'égalité concurrentielle recherchée entre les entreprises suisses et étrangères. D'une part, seules 213 entreprises étrangères de vente par correspondance se sont enregistrées auprès de l'AFC (état à fin avril 2020). D'autre part, on peut partir du principe que de nombreuses entreprises réalisent annuellement un chiffre d'affaires provenant de livraisons de vente par correspondance en Suisse inférieur à 100 000 francs et qu'elles n'ont donc pas l'obligation de s'assujettir. C'est pourquoi, dans la mise en œuvre de la motion Vonlanthen 18.3540, les plateformes seront désormais réputées fournisseurs des biens dont elles ont facilité la livraison et devront payer la TVA sur lesdites

livraisons. En outre, l'AFC peut ordonner des mesures administratives à l'encontre des plateformes ou des entreprises de vente par correspondance qui, à tort, ont omis de demander leur inscription au registre des assujettis ou qui ne s'acquittent pas correctement de leurs obligations de déclaration et de paiement de l'impôt (voir tiret suivant). De cette façon, les lacunes existant dans la perception de la TVA sur les marchandises importées seront comblées.

Bien que le texte de la motion englobe les prestations de services, la nouvelle réglementation est limitée aux seules livraisons de biens. En ce qui concerne les services électroniques, les plateformes les plus importantes qui proposent du contenu numérique le proposent généralement en leur propre nom et sont dès lors déjà réputées fournisseurs de prestations. Elles ne seraient donc pas concernées par ce nouveau modèle. S'agissant d'autres types de services comme l'hébergement ou les prestations destinées à être consommées sur place (restauration, loisirs, etc.), il n'est pas justifié de s'écarter des règles d'attribution actuelles posées par la loi, car aucun problème particulier n'a été constaté dans ces secteurs. Cela s'applique tout particulièrement lorsque les fournisseurs des prestations ou la «substance taxable» se trouvent sur le territoire suisse et sont donc plus «accessibles» pour l'AFC que des plateformes étrangères. En outre, l'inclusion des services couvrirait également tout le domaine de l'économie de partage, laquelle implique généralement des transactions entre particuliers sans activité entrepreneuriale et même des transactions non monétisées. Même en considérant que ces personnes exercent une activité entrepreneuriale, leur chiffre d'affaires n'atteindra généralement pas la limite annuelle de 100 000 francs nécessaire à un assujettissement obligatoire (art. 3, let. 1, art. 15, al. 4^{bis}, art. 20a, art. 23, al. 2, ch. 13, art. 24, al. 5^{bis}, art. 63 et 115b AP-LTVA).

- L'AFC est habilitée à ordonner des *mesures administratives* à l'encontre des entreprises étrangères de vente par correspondance et des plateformes de vente en ligne si elles omettent, à tort, de demander leur inscription au registre des assujettis ou ne s'acquittent pas correctement de leurs obligations de déclaration et de paiement de l'impôt. Elle peut interdire l'importation de biens par les entreprises concernées et, en dernier recours, détruire les biens importés (art. 79a AP-LTVA). Afin de mieux protéger les clients, elle peut en outre publier les noms des entreprises sous le coup de telles mesures.
- Nouvelle *obligation pour les plateformes en ligne de fournir des renseignements* sur les entreprises qui offrent des biens et des services sur la plateforme, en particulier dans le domaine des transports et de l'hébergement (art. 73, al. 2, let. e, AP-LTVA).
- Selon la législation en vigueur, les prestations de services transfrontalières ne sont soumises à l'impôt sur les acquisitions que si elles sont imposables au lieu du destinataire sur le territoire suisse en vertu de l'art. 8, al. 1, LTVA. Cependant, les entreprises étrangères, en particulier de l'UE, qui fournissent en Suisse exclusivement des prestations à des assujettis (prestations inter-entreprises) s'attendent en général à ce que le destinataire doive déclarer l'impôt et il arrive donc souvent que, par ignorance, elles ne s'inscrivent pas au registre des assujettis. En outre, des difficultés d'exécution se présentent

lorsqu'une entreprise étrangère perçoit la TVA mais ne la verse pas à l'AFC. La réglementation actuelle n'est pas non plus satisfaisante pour l'entreprise suisse destinataire: l'impôt sur les acquisitions qui frappe subsidiairement la livraison de biens immobiliers sur le territoire suisse contraint une entreprise suisse qui acquiert de telles prestations auprès d'une entreprise étrangère à s'assurer que cette dernière est assujettie à la TVA en Suisse et qu'elle a facturé ses prestations avec la TVA. Faute de quoi, l'entreprise suisse prend le risque de devoir ultérieurement s'acquitter elle-même de la TVA sur de telles prestations. L'impôt sur les acquisitions perçu sur toutes les livraisons et prestations de services fournies sur le territoire suisse par des entreprises étrangères à des assujettis supprimera cette obligation de contrôle supplémentaire, ce qui entraînera un allègement administratif. Par ailleurs, les destinataires de ces prestations ne devront plus payer la TVA à l'entreprise étrangère avant de pouvoir en demander le remboursement à l'AFC, mais pourront dans le même décompte déclarer l'impôt grevant la prestation acquise à l'étranger et le déduire directement en tant qu'impôt préalable. Ce faisant, ils immobiliseront moins de liquidités (art. 1, al. 2, let. b, art. 10, al. 2, let. b, c et d, art. 18, al. 1, art. 20b, 45, 45a, 45b, 45c, 48 et 49 AP-LTVA).

- Les produits *d'hygiène menstruelle*, qui sont actuellement soumis au taux normal de 7,7 %, seront désormais soumis au taux réduit de 2,5 % (mise en œuvre de la motion Maire 18.4205; art. 25, al. 3, ch. 10, AP-LTVA).
- Les frais d'inscription pour la *participation active à des événements culturels* (par ex. les droits d'inscription) seront désormais exclus du champ de l'impôt, comme c'est déjà le cas pour les frais d'inscription à des événements sportifs (mise en œuvre de la motion Page 17.3657; art. 21, al. 2, ch. 14^{bis}, AP-LTVA).
- Les indemnités versées par les assureurs-maladie aux réseaux de médecins pour les *prestations de coordination des traitements* seront exclues du champ de l'impôt au titre de traitements médicaux (mise en œuvre de la motion Humbel 19.3892; art. 21, al. 2, ch. 3^{bis}, AP-LTVA).
- Les *subventions* sont des versements qui n'ont pas le caractère d'une contre-prestation et qui, partant, doivent être distinguées des rapports de prestations imposables. Il y a un rapport de prestations imposable lorsqu'une prestation est fournie en échange d'une contre-prestation et qu'il existe entre la prestation et la contre-prestation un rapport économique intrinsèque, en ce sens que la prestation déclenche une contre-prestation. En présence d'une subvention, il manque soit la prestation soit le rapport économique intrinsèque entre la prestation et la contre-prestation. Il est dans la plupart des cas possible d'établir objectivement qui est la personne qui verse les fonds et qui est celle qui les reçoit. Les cas de figure dans lesquels le destinataire de la prestation ne peut être clairement déterminé sont toutefois problématiques. Cette question se pose par exemple lorsqu'une collectivité publique charge un tiers d'accomplir une tâche prescrite par la loi, verse à cet effet des fonds et règle en détail dans le contrat avec le destinataire de la contribution à quelles fins les fonds doivent être engagés. On peut d'une part soutenir que la collectivité publique achète la prestation pour elle-même, que c'est par conséquent à elle que la prestation est fournie et qu'il devrait donc y avoir un rapport

économique intrinsèque. D'autre part, la prestation peut aussi être fournie aux habitants: il n'existe alors pas toujours un rapport économique intrinsèque entre la prestation et les fonds versés, qui doivent par conséquent être considérés comme une subvention. La distinction repose toujours sur une analyse au cas par cas, qui se fonde sur une multitude d'indices. Ce problème a débouché sur la motion CER-E 16.3431 («*Pas de TVA sur les prestations subventionnées*»), qui demande que les fonds versés pour l'exécution de tâches légales soient, de manière générale, traités comme des subventions.

La LTVA comportera désormais la présomption qu'il y a subvention ou autre contribution de droit public et non pas rapport de prestations lorsque la collectivité publique qui verse les fonds les désigne comme subvention ou comme contribution de droit public conformément à la base légale applicable en matière de subventions. Il faudra cependant continuer de distinguer les subventions de l'acquisition de biens et de prestations de services pour le propre usage de la collectivité publique, qui, elle, est imposable (mise en œuvre de la motion de la CER-E 16.3431; art. 18, al. 3, AP-TVA).

- Afin d'avoir prise sur les «faillis en série», l'AFC pourra exiger des organes chargés de la gestion des affaires qu'ils fournissent une sûreté, laquelle pourra être utilisée pour payer les dettes fiscales de l'entreprise (art. 15, al. 1, let g, et art. 93, al. 1^{bis}, AP-LTVA).
- L'introduction de *l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions pour le transfert* de droits d'émission, de certificats et attestations de réduction des émissions, des garanties d'origine de l'électricité et d'autres droits, attestations et certificats analogues vise à empêcher les abus (art. 45, let. c, AP-LTVA).
- Les PME auront désormais la possibilité d'établir un *décompte annuel avec paiement d'acomptes*. Leur travail administratif s'en trouvera réduit (art. 5, art. 35, al. 1^{bis}, let. b, art. 35a, art. 86, al. 2, art. 87, al. 1^{bis} et art. 115b, al. 1, AP-LTVA).
- Les entreprises étrangères qui n'ont pas de siège, de domicile ou d'établissement stable sur le territoire suisse et qui deviennent assujetties doivent désigner un *représentant*, qui est l'interlocuteur de l'AFC. Désormais, l'AFC pourra, dans certains cas, dispenser l'assujetti de cette obligation (art. 67, al. 1 et 1^{bis}, AP-LTVA).
- Pour les prestations fournies par les agences de voyage, le principe applicable est désormais celui du lieu du prestataire, avec une exonération d'impôt lorsque ces prestations sont fournies à l'étranger ou si elles sont déjà elles-mêmes exonérées de par leur nature en vertu de l'art. 23 LTVA. Cela permet d'éviter les problèmes de délimitation et de réduire la charge administrative des agences de voyage (art. 8, al. 2, let. b, et art. 23, al. 2, ch. 10, AP-LTVA).
- Dans le cadre d'une correction du niveau normatif, les dispositions relatives à l'exonération des opérations portant sur *l'or et les alliages d'or*, qui figurent dans l'ordonnance, seront désormais inscrites dans la loi, sans changement au niveau matériel (art. 23, al. 2, ch. 12, art. 53, al. 1, let. m, et art. 107, al. 2, AP-LTVA).

4 **Commentaire des articles**

4.1 **Modification de la loi sur la TVA**

Art. 1, al. 2, let. b

Cette nouvelle formulation exprime mieux la façon dont la loi doit être comprise sans modifier la situation juridique. L'impôt sur les acquisitions est lié au fait que le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse. Il n'est en revanche pas requis que les destinataires de la prestation soient établis sur le territoire suisse. Par exemple, cela ne ferait aucun sens de ne soumettre à l'impôt sur les acquisitions des travaux d'entretien d'un immeuble sis sur le territoire suisse exécutés par une entreprise étrangère qu'à la condition que le propriétaire de l'immeuble soit établi sur le territoire suisse. La question ne se pose en revanche pas pour les prestations de services, réputées fournies au lieu du destinataire, le lieu de la prestation et le lieu du siège ou du domicile étant par définition confondus. En outre, l'acquisition de droits d'émission et de certificats analogues sont désormais soumis de manière générale à l'impôt sur les acquisitions, indépendamment du fait que le destinataire ait son siège, son établissement stable ou son domicile à l'étranger ou sur le territoire suisse. L'acquisition de ces droits doit donc également être mentionnée ici.

Art. 3, let. l

La lettre l définit la notion de plateforme numérique du point de vue de la TVA. Dite notion est définie au sens large parce qu'il existe une multitude de formes et de modèles de plateformes et que la technologie et les modèles d'affaires des entreprises qui exploitent cette technologie évoluent constamment. Si les «places de marché», portails ou applications mobiles («apps») liées au commerce électronique seront en principe qualifiées de plateformes numériques au sens de la présente définition, ce ne sera pas le cas de toutes les interfaces électroniques. Pour que tel soit le cas, l'interface en question doit en effet permettre un contact direct entre des personnes offrant des biens ou des services à vendre, à échanger ou à partager et des personnes demandant ces biens ou services. L'on considère qu'il y a également contact direct lorsqu'une personne propose un bien ou un service sur la plateforme et qu'une autre personne commande ou obtient ce bien ou ce service par le biais de la plateforme.

Art. 5

Le décompte annuel peut être choisi, à l'instar de la méthode des taux de la dette fiscale nette, jusqu'à un chiffre d'affaires de 5 005 000 francs. Afin que cette concordance reste garantie également lorsque la limite de chiffre d'affaires pour l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette est adaptée à la suite du renchérissement, l'art. 35, al. 1, let. d, AP-LTVA, est également mentionné ici. Des adaptations sont en outre nécessaires en raison des nouvelles dispositions concernant l'impôt sur les acquisitions qui figurent aux art. 45 à 49 AP-LTVA.

Art. 8, al. 2, let. b

Let. b: Les prestations des organisateurs de manifestations sont actuellement réglées à cette lettre et elles seront désormais imposables au lieu du destinataire (art. 8, al. 1, LTVA). Ce lieu d'imposition correspond mieux au contenu effectif d'une prestation d'organisation, qui comprend avant tout un travail de conception, d'administration et de conseil. Une telle prestation constitue donc en principe un genre de prestation de management et, par conséquent, elle est comparable aux prestations réputées fournies au lieu du destinataire.

Pour les prestations des agences de voyage, le lieu du fournisseur de la prestation reste déterminant. Désormais, l'ensemble du voyage sera réputé fourni au lieu où l'agence de voyage a son siège. Il ne sera plus nécessaire de diviser le voyage en ses différents éléments. Par exemple, l'agence de voyage qui acquiert une prestation d'hébergement et la revend en son propre nom à un client ne fournit plus une prestation d'hébergement mais une prestation d'agence de voyage. Des difficultés de délimitation seront ainsi évitées et le travail administratif des agences de voyage sera réduit. Si ces prestations sont réalisées à l'étranger ou si elles sont exonérées de par leur nature, elles seront exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 10, AP-LTVA. Cela a également pour conséquence que les agences de voyage et tour-opérateurs étrangers ne sont plus assujettis à l'impôt sur le territoire suisse pour l'organisation de voyages en Suisse. Ils ne pourront en revanche pas demander le remboursement des impôts préalables acquittés pour les prestations acquises en Suisse. Pour les agences de voyage et tour-opérateurs suisses, de tels voyages en Suisse resteront quant à eux entièrement imposables. Bien que cela introduise au niveau fiscal une inégalité de traitement entre les agences de voyage suisses et étrangères, les obstacles auxquels se heurtent les agences de voyage étrangères pour offrir des voyages en Suisse diminueront, notamment du fait de la baisse de la charge administrative, ce qui aura un effet positif sur la Suisse en tant que destination touristique.

Art. 10, al. 2, let. b, c et d

Al. 2, let. b: La rédaction de la phrase introductive est adaptée à la terminologie introduite lors de la dernière révision partielle. Le *ch. 1* est repris de la législation actuelle sans changement.

Al. 2, let. b, ch. 2: En ce qui concerne les entreprises établies à l'étranger, la nouvelle disposition contenue au *ch. 2* remplace l'ancien art. 121a OTVA. Conformément à la règle figurant à la nouvelle lettre d, l'on évite de devoir inscrire des sociétés dans le registre des assujettis alors qu'elles ne doivent en fin de compte aucune TVA. Par ailleurs, si le siège de la société ne se situe pas sur le territoire suisse, elle aurait dû également désigner un représentant fiscal et fournir une sûreté.

Al. 2, let. b, ch. 3: Comme jusqu'à maintenant, les entreprises étrangères qui fournissent sur le territoire suisse exclusivement des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions seront libérées de l'assujettissement. Le champ d'application de l'impôt sur les acquisitions étant étendu et comprenant désormais en particulier toutes les livraisons, la libération de l'assujettissement pour ces entreprises s'appliquera également dans une mesure nettement plus large: en plus des prestations énumérées à l'art. 10, al. 2, let. b, ch. 2, LTVA, elle concernera notamment les livraisons en réseau

d'électricité, de gaz et de chaleur produite à distance qui figurent actuellement à l'art. 10, al. 2, let. b, ch. 3, LTVA. Désormais, la nature des prestations qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions et qui n'entraînent par conséquent pas non plus une libération de l'assujettissement résultera exclusivement des art. 45 et 45a AP-LTVA. Pour prétendre à la libération de l'assujettissement, les entreprises étrangères devront déterminer si leurs clients sont inscrits au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis, peu importe que cette inscription constitue ou non une obligation. C'est pourquoi la loi parle ici non de personnes assujetties mais de personnes inscrites au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis (art. 45c AP-LTVA). Quiconque fournit des prestations transfrontalières réputées fournies sur le territoire suisse à des personnes qui ne sont pas inscrites au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis sera assujetti et devra soumettre à l'impôt les prestations fournies à de telles personnes.

L'actuel al. 2, let. c, fait référence aux «institutions d'utilité publique», tandis que l'art. 3, let. j, LTVA définit ce qu'est une «organisation d'utilité publique». La signification est la même dans les deux cas. Cet amendement ne vise donc qu'à harmoniser la terminologie.

L'al. 2, let. d, remplacera l'actuel art. 121a OTVA en ce qui concerne les entreprises ayant leur siège sur le territoire suisse. Étant donné que le chiffre d'affaires à l'échelle mondiale d'une entreprise est déterminant pour l'assujettissement (art. 10, al. 2, let. a, LTVA), des prestations imposables fournies à l'étranger pourraient entraîner un assujettissement en Suisse même si seules des prestations exclues du champ de l'impôt sont fournies sur le territoire suisse. L'entreprise aurait donc l'obligation de déposer des décomptes d'impôt bien qu'aucune TVA ne soit due. L'AFC devrait, quant à elle, inscrire des entreprises qui ne paient pas de TVA dans le registre des assujettis. C'est pourquoi cette disposition libère de l'assujettissement les entreprises établies sur le territoire suisse qui ne fournissent sur celui-ci que des prestations exclues du champ de l'impôt.

Art. 13, al. 1

Adaptation rédactionnelle à la terminologie introduite lors de la dernière révision partielle.

Art. 15, al. 1, let. g, et al. 4bis

Al. 1, let. g: Cette disposition est liée à l'introduction de l'art. 93, al. 1^{bis}, AP-LTVA, lequel prévoit la fourniture d'une sûreté par les membres de l'organe chargé de la gestion des affaires lorsque des indices donnent à penser que ces membres sont ce que l'on appelle des «faillis en série». Pour qu'une sûreté requise auprès d'un organe au sens de l'art. 93, al. 1^{bis}, AP-LTVA puisse être utilisée pour acquitter des arriérés de TVA de l'entreprise en activité, il est essentiel de prévoir une responsabilité solidaire entre l'organe qui a été impliqué dans des faillites en série et l'entreprise, à défaut de quoi la sûreté fournie par l'organe n'aurait techniquement aucun intérêt. Ainsi, l'al. 1, let. g, prévoit que, dans les cas de faillites successives sur une brève période, l'organe de fait ou au sens formel peut être tenu solidairement responsable des dettes de l'entreprise jusqu'à concurrence du montant de la sûreté exigée. Grâce à ce lien

solidaire, la sûreté fournie par l'organe pourra être utilisée pour acquitter les arriérés de TVA de l'entreprise selon le même procédé que celui qui est prévu pour les sûretés demandées aux entreprises (art. 93 LTVA). Le transfert vers le compte TVA de l'entreprise du montant de la sûreté versée peut être opéré dès que le compte TVA devient débiteur et que les poursuites contre l'entreprise sont restées infructueuses. Si l'organe chargé de la gestion des affaires conteste l'utilisation de la sûreté pour les dettes de la société, il peut demander une décision au sens de l'art. 82 LTVA.

Al. 4bis: La responsabilité subsidiaire prévue pour les vendeurs utilisant des plateformes numériques pour vendre ou distribuer leurs produits sert à ne pas les exonérer totalement de leurs obligations fiscales pour les livraisons qu'ils effectuent par ce biais et à limiter ainsi les possibilités de fraude fiscale.

Art. 18, al. 1 et 3

Al. 1: Pour les prestations transfrontalières en provenance de l'étranger, le but est d'une part de déplacer le plus souvent possible l'assujettissement sur le territoire suisse et d'autre part de ne pas imposer de nouvelles obligations de contrôle aux entreprises suisses. C'est pour cette raison que, à l'avenir, les prestations transfrontalières réputées fournies sur le territoire suisse que des personnes ayant leur siège, leur domicile ou un établissement stable à l'étranger fournissent à des personnes inscrites au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis seront soumises à l'impôt sur les acquisitions même si l'entreprise fournissant la prestation est inscrite au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis à la TVA pour d'autres prestations. Cette règle s'applique aussi aux prestations d'établissements stables étrangers d'entreprises suisses, ceux-ci étant considérés comme des sujets fiscaux indépendants (art. 10, al. 3, LTVA a contrario). Afin que l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et l'impôt sur les acquisitions ne soient pas dus en même temps sur les prestations d'entreprises étrangères inscrites au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis, seules sont soumises au premier les prestations qui ne sont pas soumises au second.

Al. 3: Pour la mise en œuvre de la motion CER-E 16.3431 («*Pas de TVA sur les prestations subventionnées*»), les diverses variantes de traitement fiscal des subventions qui ont été examinées (cf. ch. 1.2) ne se sont pas révélées appropriées. La présente disposition institue la présomption légale que les fonds versés par une collectivité publique sont réputés subventions ou autres contributions de droit public pour autant que celle-ci les qualifie explicitement comme telles à l'intention du destinataire. Cette présomption légale conduit à un allègement du fardeau de la preuve grâce au renversement dudit fardeau au profit aussi bien de la collectivité publique que du destinataire des fonds. Cependant, les collectivités publiques ne pourront pas qualifier arbitrairement tout flux financier de subvention non soumise à la TVA, car elles sont pour leur part liées par le droit applicable aux subventions, et la bonne application de ces prescriptions est vérifiée par un contrôle des finances ou un organe de révision. Une collectivité publique ne pourra par exemple pas acquérir des ordinateurs ou des prestations de construction en franchise d'impôt.

L'AFC peut renverser cette présomption en apportant la preuve du contraire. À l'inverse, si la collectivité publique et le destinataire de la contribution déclarent au titre de contre-prestation pour une prestation imposable des fonds qui constituent une

subvention ou une autre contribution de droit public, la présomption ne s'appliquera pas et les règles générales sur la preuve resteront applicables.

La présente disposition rend superflu l'art. 29 OTVA.

Art. 20

Pour une meilleure compréhension et parce que le destinataire de la prestation est désormais défini à l'art. 20a, le *titre* est modifié: «attribution des prestations» est remplacé par «fournisseur de la prestation».

Art. 20a

L'attribution de prestations aux plateformes numériques crée une fiction qui s'écarte des principes usuels d'attribution des prestations décrits aux art. 20 et 20b AP-LTVA. Dite fiction n'est cependant applicable que dans une situation bien particulière, soit celle de la mise en relation par l'opérateur de la plateforme d'acheteurs et de vendeurs afin qu'ils puissent conclure des transactions aboutissant à des livraisons de biens en utilisant des fonctions de la plateforme qui sont mises à leur disposition. Pour des raisons de clarté, il se justifie donc de créer un nouvel article pour cette exception.

Al. 1: Il arrive que les plateformes proposent aussi bien leurs propres produits (vente en leur nom propre) que des produits de vendeurs indépendants. Pour ce second type de livraisons, les vendeurs qui utilisent des plateformes numériques pour y vendre des biens sont généralement considérés comme étant les fournisseurs de la prestation. Du point de vue de la TVA et si certaines conditions sont remplies, les plateformes sont alors considérées comme de simples intermédiaires. Les chiffres d'affaires résultant des ventes ne leur sont alors pas attribués.

La motion Vonlanthen 18.3540 a chargé le Conseil fédéral de prendre les mesures nécessaires pour que les plateformes qui proposent des biens ou des services en Suisse au nom et pour le compte de tiers soient soumises à la TVA. Il s'agit ainsi de créer du point de vue fiscal les conditions d'une concurrence équitable pour les fournisseurs suisses de prestations, de prévenir les abus et de réduire les pertes de recettes de TVA subies par la Suisse sur ces ventes de biens et de services en ligne en provenance de l'étranger.

Sur la base de la fiction créée par le nouvel article, les plateformes seront à l'avenir aussi bien destinataire que fournisseur du bien vendu. Il existe dès lors deux livraisons successives, à savoir:

1. entre le vendeur et la plateforme, et
2. entre la plateforme et le client.

Toutes les livraisons de biens vendus sur des plateformes sont concernées, qu'il s'agisse de livraisons en provenance de l'étranger ou de livraisons de biens se trouvant déjà sur le territoire suisse. L'al. 1 concerne également les plateformes ayant leur siège ou un établissement stable en Suisse.

En attribuant la livraison aux plateformes, lesquelles sont mieux identifiables et moins nombreuses que les vendeurs qui y proposent leurs produits, il ne sera en général plus

nécessaire de vérifier si ces derniers remplissent individuellement les conditions pour un assujettissement sur le territoire suisse.

Pour le vendeur, il en résulte ceci: si le lieu de la livraison est à l'étranger du point de vue de la TVA, cette livraison n'est pas soumise à la TVA suisse; si le lieu de la livraison se situe sur le territoire suisse, dite livraison sera exonérée de l'impôt pour le vendeur dans la mesure où la plateforme s'est annoncée auprès de l'AFC et qu'elle est inscrite dans le registre des assujettis (art. 23, al. 2, ch. 13, AP-LTVA). Cela implique que:

- le cas échéant, les vendeurs étrangers resteront libérés d'un assujettissement sur le territoire suisse (art. 10, al. 2, let. b, ch. 1, LTVA);
- les vendeurs suisses qui fournissent ce type de livraisons et qui réalisent un chiffre d'affaires annuel global d'au moins 100 000 francs ne seront pas libérés de l'assujettissement (art. 10, al. 2, let. a, LTVA), mais leur charge fiscale ne sera pas plus élevée que celle des vendeurs étrangers dans la mesure où les livraisons effectuées sur le territoire suisse par le biais de plateformes assujetties seront exonérées de TVA.

L'examen de l'assujettissement à la TVA des plateformes se fait selon les règles normales d'assujettissement posées à l'art. 10 LTVA. Si les biens livrés sur le territoire suisse sont des biens en provenance de l'étranger, la plateforme sera réputée fournir des livraisons sur le territoire suisse si le chiffre d'affaires réalisé avec la livraison de biens dont l'importation est franche d'impôt en raison du montant minime de l'impôt atteint annuellement 100 000 francs (art. 7, al. 3, let. b, LTVA; règle sur les ventes par correspondance). Le cas échéant, elle devra s'annoncer auprès de l'AFC et s'assujettir à la TVA en Suisse. Le lieu où la plateforme est établie est sans importance.

Illustration 2

Livraisons réalisées par des entreprises de vente par correspondance et des plateformes inscrites dans le registre des assujettis et dont le siège est à l'étranger

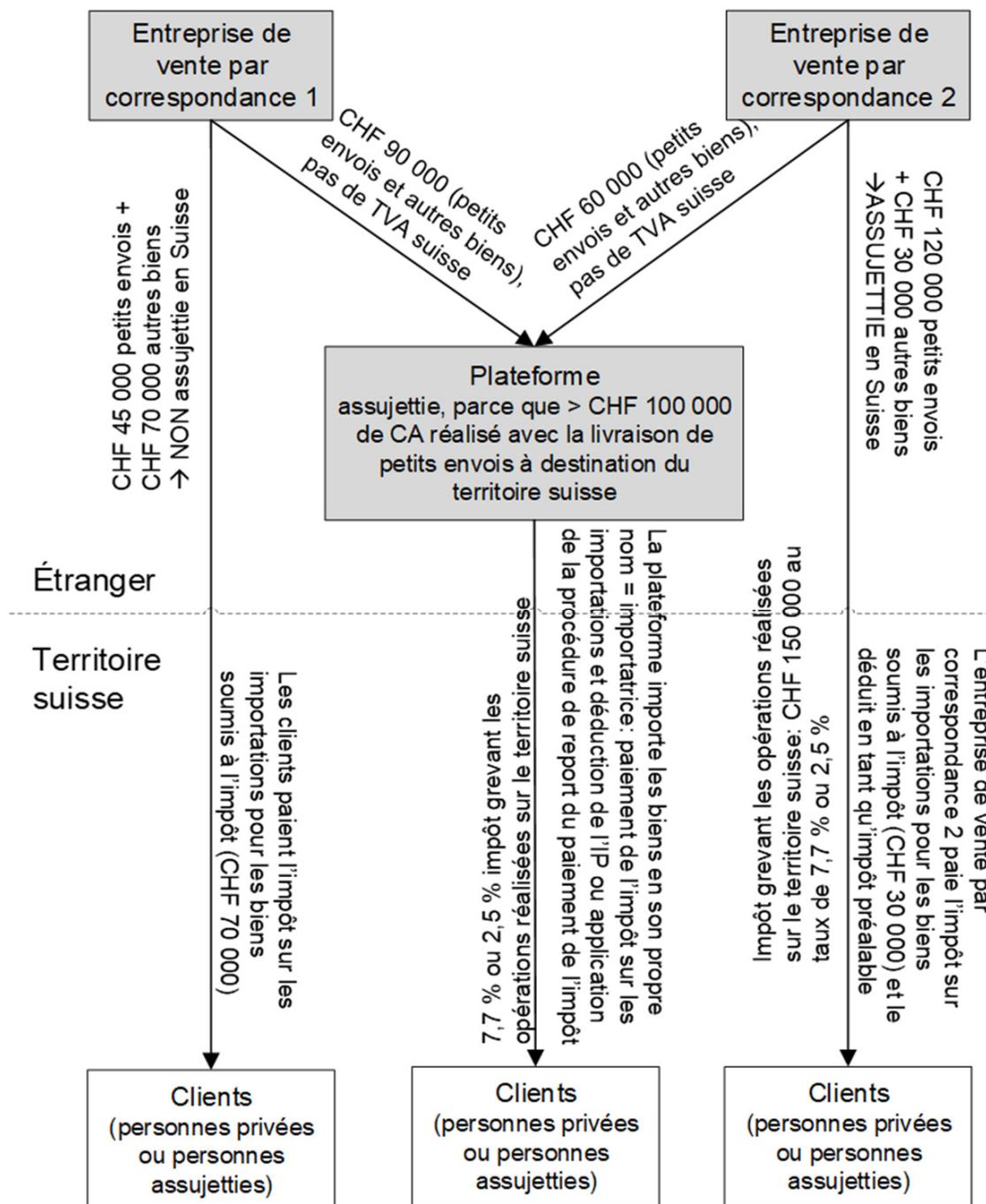
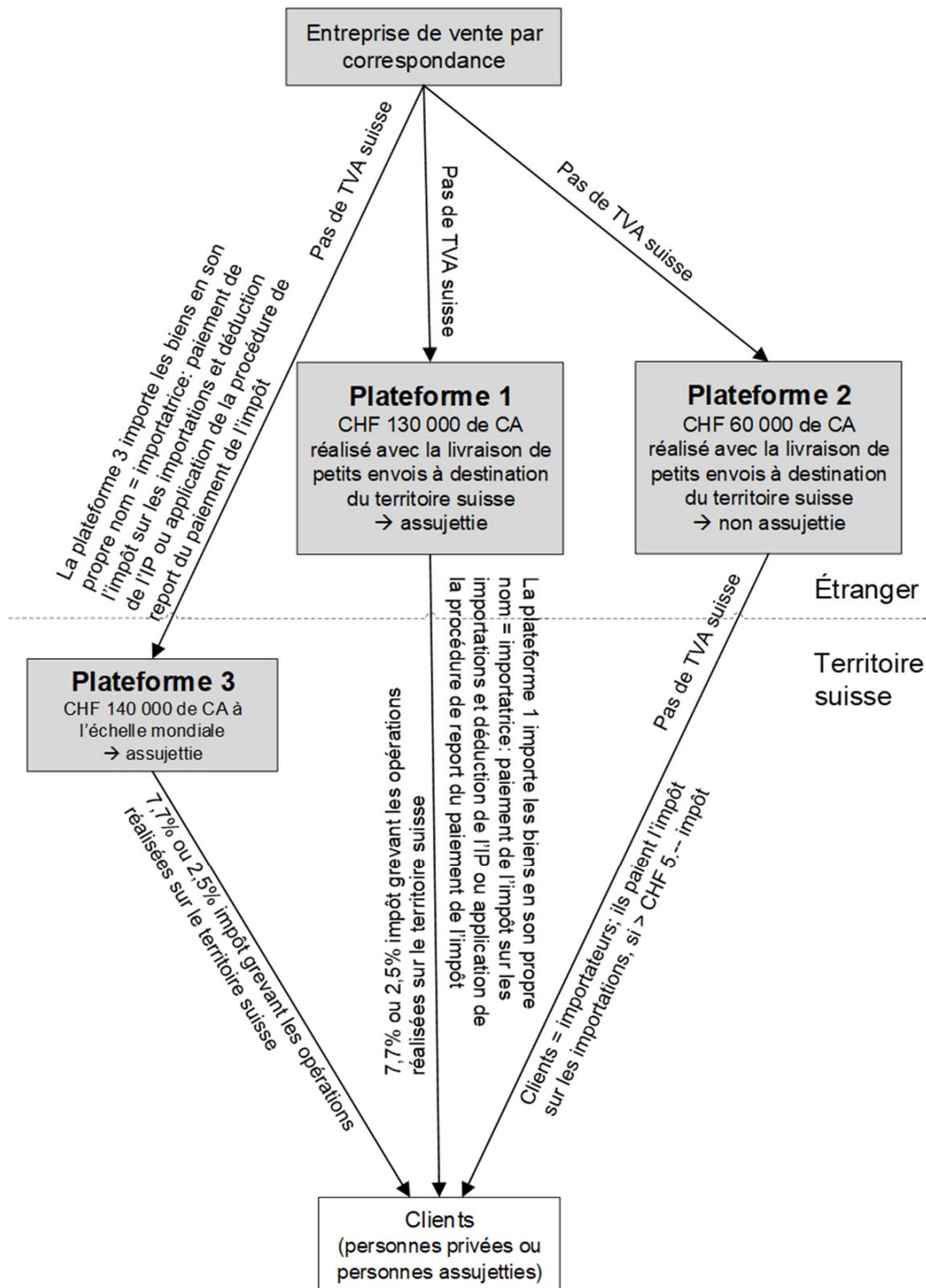


Illustration 3

Livraisons par correspondance réalisées par des plateformes basées en Suisse ou à l'étranger, inscrites ou non dans le registre des assujettis



Les plateformes doivent être en mesure d'imposer correctement la prestation et de prélever la TVA auprès du client ou, si cela n'est pas possible, auprès du vendeur. Pour ce faire:

1. la transaction (contrat de vente) doit être conclue sur la plateforme ou, en d'autres termes, le client doit définitivement valider sa commande sur la plateforme;
2. les conditions de vente et de livraison sont connues ou peuvent être connues par la plateforme;
3. le paiement passe par la plateforme, ou alors la plateforme est en mesure de prélever la TVA en sus de sa commission, auprès du vendeur ou du client;
4. la plateforme doit avoir la possibilité d'établir une facture avec TVA ou une confirmation de commande avec TVA afin d'assurer une possible déduction de l'impôt préalable par le client;
5. elle doit en outre avoir connaissance du fait que le bien a effectivement été livré / ou qu'il a été retourné.

L'al. 2 exclut certains types de plateformes pour lesquels l'application de l'al. 1 serait impossible ou nécessiterait des ressources disproportionnées. Compte tenu de la diversité des modèles de plateformes et de la constante évolution de ce marché, il est en effet plus facile de définir des critères d'exclusion plutôt que de vouloir poser une description précise des critères d'inclusion des plateformes que l'on souhaite soumettre à la nouvelle réglementation. Ces dernières doivent pouvoir se baser sur des critères simples et précis pour déterminer si elles pourront ou non être dispensées de l'application du régime spécial (*safe haven rules*). Sont donc exclues toutes les plateformes qui ne participent pas au processus de commande du bien, par exemple celles qui ne font qu'offrir un espace en ligne où des vendeurs peuvent rédiger et publier leurs offres. Le cas échéant, la négociation entre l'acheteur et le vendeur se fait directement entre les deux parties (par ex. par message, téléphone ou en personne). Sont également exclues les plateformes qui ne font que référencer des articles mis en vente sur d'autres sites ou qui ne font que publier de la publicité. Cette catégorie comprend également celles qui mettent à disposition des liens vers d'autres sites et plateformes ou qui redirigent automatiquement le client vers le site ou la plateforme sur lequel ou laquelle il pourra commander le bien qu'il désire.

Les plateformes qui ne génèrent aucun chiffre d'affaires qui serait lié aux ventes qui sont effectuées par leur biais – notamment celles dont les services sont entièrement gratuits pour les vendeurs ainsi que pour les acheteurs et qui ne se financent que par la publicité – ont également été exclues de l'application de la nouvelle réglementation, car il leur serait difficile de prélever et verser la TVA qui serait due sur ces livraisons.

Finalement, les entreprises qui ne traitent que de l'aspect du paiement dans le processus de commande ne sont pas concernées. Du point de vue technique, elles auraient certes les moyens de prélever la TVA, mais elles ne disposent pas des informations nécessaires pour déterminer le traitement fiscal applicable à la transaction. Il s'agit principalement d'organismes de carte de crédit et de systèmes de paiement en ligne.

Art. 20b

Actuellement, la LTVA ne définit pas les personnes qui sont réputées destinataires de la prestation bien que le statut de destinataire de la prestation implique, déjà selon la législation actuelle, certains droits et obligations. Par exemple, une entreprise destinataire de la prestation est en règle générale en droit de procéder à la déduction de l'impôt préalable et elle est tenue de déclarer si nécessaire l'impôt sur les acquisitions à l'AFC. Étant donné que, selon l'AP-LTVA, les prestations inter-entreprises réputées fournies sur le territoire suisse par des entreprises étrangères sont soumises de manière générale à l'impôt sur les acquisitions, il faut, afin d'accroître la sécurité juridique, préciser la notion de destinataire de la prestation. La jurisprudence en donne diverses interprétations. D'une part, l'art. 20 LTVA, qui définit le fournisseur de la prestation, a été appliqué par analogie pour déterminer le destinataire de la prestation. D'autre part, la jurisprudence s'est fondée sur la personne qui a le droit, sous l'angle du droit civil, d'intenter une action contre l'entreprise qui fournit la prestation. La TVA étant conçue comme un impôt général à la consommation, on a préféré, dans cet article, le point de vue plutôt économique (art. 20 LTVA) au point de vue juridique. Sous l'aspect économique, il faut, pour déterminer quelle est la personne qui apparaît comme destinataire de la prestation à l'égard des tiers, prendre en considération plusieurs facteurs. Il est ainsi possible de considérer les choses de façon plus complète que si l'on ne se fondait que sur un seul critère (de droit civil).

Art. 21, al. 2, ch. 1, 3^{bis} et 14^{bis}

Ch. 1: Cette précision ne conduit à aucun changement de la situation juridique. Désormais, le renvoi à l'art. 18 de la loi du 17 décembre 2010 sur la poste figurera directement dans le texte de la loi et non dans une note de bas de page. Parallèlement, conformément à la loi sur la poste, l'article parle de lettres et plus de biens et l'expression de «service réservé» est employée au singulier.

Ch. 3^{bis}: Ce nouveau chiffre crée la base légale pour la mise en œuvre de la motion Humbel 19.3892 («*Ne pas compromettre par la fiscalité la coordination des traitements par les médecins de famille*»). Désormais, les prestations de coordination des soins dans le cadre de traitements médicaux (ou prestations de *managed care*) seront exclues du champ de l'impôt. Les prestations de coordination comprennent, par exemple, la gestion des transferts, les discussions interprofessionnelles sur les cas, les programmes de soins aux malades chroniques et les contrôles de polymédication. En plus des soins médicaux directement fournis aux patients, chaque prestataire fournit également des tâches administratives (par ex. documentation, facturation, gestion des contrats, contrôles de qualité) qui sont incluses dans le calcul des tarifs en tant que frais généraux. Si des prestations de coordination sont fournies dans les hôpitaux, elles sont par exemple déjà aujourd'hui exclues du champ de l'impôt. Avec la mise en œuvre de la motion Humbel, les discriminations fiscales sont éliminées. Les prestations jusqu'alors imposables ne deviennent cependant pas toutes exclues du champ de l'impôt. Les prestations de nature purement administrative, notamment les prestations d'organisation administrative des réseaux de médecins fournies dans le cadre des traitements coordonnés, resteront imposables. L'ordonnance précisera quelles sont les prestations fournies dans le cadre de traitements coordonnés qui sont exclues du champ de l'impôt.

Ch. 14^{bis}: Ce nouveau chiffre crée la base légale pour la mise en œuvre de la motion Page 17.3657 («TVA. Suppression de l'inégalité de traitement entre associations culturelles et sportives»). Les frais d'inscription pour la participation active à des manifestations culturelles et les prestations accessoires incluses seront désormais exclus du champ de l'impôt. Seront notamment réputés prestations accessoires les médailles, les prix-souvenirs, les T-shirts ou les coupes que les participants reçoivent avant ou après le concours, la subsistance et le transport de personnes en lien avec la manifestation culturelle. Par exemple, les frais d'inscription pour la participation au concours de musique lors d'une fête de chant ne seront plus soumis à la TVA. L'organisateur aura toutefois la possibilité d'opter volontairement pour une imposition au taux réduit afin de pouvoir déduire l'impôt préalable.

Art. 23, al. 2, ch. 7, 10, 12 et 13, ainsi qu'al. 5, 2^e phrase

Ch. 7: La disposition du ch. 7, let. a, LTVA doit être biffée parce qu'elle peut conduire à la non-imposition des prestations de transport et des prestations logistiques accessoires à ce transport. La prestation fournie à une entreprise suisse est exonérée de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et de l'impôt sur les acquisitions alors qu'elle n'est pas non plus imposée à l'étranger, au moins dans l'UE, parce que le destinataire de la prestation n'y est pas établi. Ce cas se présente avant tout dans le domaine inter-entreprises car, dans de nombreux États, les prestations de transport de marchandises et les prestations logistiques accessoires sont imposées au lieu du destinataire lorsqu'elles sont fournies à des entreprises alors que, le plus souvent, elles sont imposables au lieu où elles sont effectuées lorsqu'elles sont fournies à des particuliers. Le ch. 7 a été introduit en 2010 avant tout à l'intention des dépôts francs, qui étaient, à l'époque, nouvellement considérés comme faisant partie du territoire suisse pour la TVA. Il a été formulé plus clairement et scindé en deux lettres en 2018. La teneur de réglementation de la *let. b*, qui prévoit l'exonération des prestations de transport et des prestations logistiques accessoires fournies en relation avec des biens placés sous surveillance douanière, sera maintenue.

Ch. 10: L'art. 8, al. 2, let. b, AP-LTVA ne porte plus que sur les prestations des agences de voyage et ne mentionne plus les organisateurs de manifestations. Le lieu de toutes les prestations de services fournies par les agences de voyage sera déterminé selon le principe du lieu du prestataire. En comparaison avec l'actuelle application du *ch. 10*, cette solution apportera une simplification considérable pour les assujettis, ce qui va dans le sens de l'efficacité de la perception de l'impôt. Les fournisseurs de prestations n'auront plus besoin de procéder à la répartition compliquée des différents éléments qui constituent le voyage: actuellement, il faut déterminer le lieu de chacune des prestations en fonction de sa nature, ce qui entraîne fréquemment des problèmes de délimitation. Afin de mieux appliquer le principe du pays de destination, déterminant pour l'impôt à la consommation qu'est la TVA, la présente disposition étend l'exonération de l'impôt aux prestations des agences de voyage qui sont réalisées à l'étranger ou qui sont de par leur nature exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 23 LTVA. Il ne sera ainsi plus nécessaire, pour faire valoir l'exonération, d'acquiescer des prestations de tiers: l'exonération portera aussi sur les prestations que l'agence de voyage fournit elle-même (par ex. guides de voyage sur place) pour autant que celles-ci soient réalisées à l'étranger. Dans ce cas, une prestation de services

fournie par l'agence de voyage elle-même est consommée à l'étranger, comme le seraient des prestations acquises auprès de tiers. Cette disposition garantit que les éléments de la prestation qui, d'un point de vue économique, sont consommés à l'étranger ne soient pas imposés.

Ch. 12: Ce nouveau chiffre ne modifie pas la situation juridique. L'exonération fiscale de certaines opérations de vente d'or et d'alliages d'or définie actuellement à l'art. 44 OTVA est intégrée aux autres états de faits constitutifs de l'exonération de l'impôt énumérés à l'art. 23 AP-LTVA. Les adaptations linguistiques sont simplement dues à la structure de l'actuel art. 23. La norme de délégation de l'art. 107, al. 2, LTVA sera abrogée.

Ch. 13: Sur la base de la fiction créée à l'art. 20a AP-LTVA, une personne proposant des biens à la vente sur une plateforme numérique effectue une livraison à la plateforme, laquelle réalise elle-même une seconde livraison au client. Si le lieu de la première livraison réalisée par le vendeur se trouve sur le territoire suisse, ces livraisons pourront mener à un assujettissement de ce vendeur, ou devront être soumises à la TVA si le vendeur est déjà inscrit dans le registre des assujettis. Lorsque ces livraisons sont attribuées sur la base de l'art. 20a AP-LTVA à une plateforme assujettie, l'ajout du nouveau *ch. 13* permet d'une part de libérer les vendeurs étrangers d'un assujettissement sur le territoire suisse lorsqu'ils ne réalisent que – ou quasiment que – ce type de livraisons et d'autre part d'exonérer les livraisons de biens sur le territoire suisse réalisées par les vendeurs déjà assujettis, le droit à la déduction de l'impôt préalable étant préservé. Cela permet également de simplifier aux niveaux administratif et fiscal les relations entre les vendeurs et la plateforme.

Al. 5, 2^e phrase : Les livraisons sur le territoire suisse de biens exportés dans le cadre du trafic touristique sont exonérées de l'impôt sur la base de l'ordonnance du DFF du 24 mars 2011¹¹ à la condition que l'exportation du bien puisse être prouvée. Les formulaires papier doivent à l'avenir être remplacés par des procédures électroniques. La manière dont ces procédures électroniques seront mises en œuvre est encore à l'étude.

Art. 24, al. 5^{bis}

La plateforme reconnue fournisseur de la prestation au sens de l'art. 20a AP-LTVA est intégralement responsable du calcul, de la collecte et du paiement de la TVA, comme si elle avait elle-même effectivement livré les biens vendus. L'attribution de la prestation n'est toutefois qu'une fiction. Et bien souvent les plateformes dépendent entièrement des informations que leur communiquent les vendeurs sur les biens livrés. Le risque supporté par ces plateformes et leur responsabilité doivent donc être limités lorsqu'elles font tout ce qui aurait raisonnablement été attendu de leur part afin de taxer correctement les livraisons qui leur sont attribuées. S'il y a par exemple augmentation du prix de vente *par le vendeur* après la conclusion de la transaction sur la plateforme (par ex. en facturant des frais de livraison supplémentaires), la plateforme ne sera pas redevable de la TVA qui serait due sur cette augmentation. Il est également à noter que l'efficacité de la nouvelle réglementation dépendra

¹¹ RS 641.202.2

fortement de la participation des plateformes. Celles-ci ayant pour la plupart leur siège à l'étranger, les moyens d'agir de l'AFC sont relativement limités à cet égard.

Art. 25, al. 2, let. a, ch. 10

Ce nouveau chiffre met en œuvre la motion Maire 18.4205 («*Taux réduit de TVA pour les produits d'hygiène féminine*»). Les produits d'hygiène menstruelle comprennent avant tout les tampons, les serviettes hygiéniques et les protège-slips mais également les éponges menstruelles, les coupes menstruelles et d'autres dispositifs analogues. La restriction aux produits d'hygiène menstruelle distingue les produits d'hygiène féminine des autres produits d'hygiène. En refusant nettement la motion Maire 16.4061 («*Taux réduit de TVA pour les produits d'hygiène corporelle de base*»), le Conseil national a clairement montré que le législateur fédéral ne souhaitait pas une extension plus importante du taux réduit de TVA. Cette motion demandait que des produits tels que le papier hygiénique, les langes, le savon ou la pâte dentifrice bénéficient du taux réduit.

Art. 35, al. 1 et 1^{bis}

Par souci de clarté, l'al. 1 ne contient plus que les dispositions figurant actuellement aux let. a et b. Le contenu de la let. c a été déplacé dans un nouvel al. 1^{bis}.

L'al. 1^{bis} couvre les deux cas où, sur demande, une période de décompte autre que celles qui sont prévues à l'al. 1 peut être utilisée. La *let. a* reprend la disposition précédemment contenue à l'al. 1, let. c, concernant la période de décompte mensuelle. La *let. b*, qui concerne le décompte annuel, est en revanche nouvelle. Le décompte annuel vise une simplification administrative pour les assujettis. Il doit d'une part être ouvert à une grande partie des assujettis mais d'autre part être limité aux PME. Quiconque remplit la condition relative à la limite de chiffre d'affaires a en principe le droit de demander à établir ses décomptes annuellement. Il est néanmoins nécessaire qu'il soumette une demande à cet effet et que l'AFC approuve cette demande. D'une part, l'AFC devra calculer le montant des acomptes et transmettre les factures y relatives aux assujettis. Il faudra d'autre part s'assurer qu'aucune sommation n'est émise pour des décomptes trimestriels ou semestriels non remis. Afin que tous les assujettis qui arrêtent leur décompte au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette puissent profiter de cet allègement, le plafond de chiffre d'affaires pour le décompte annuel est le même que celui qui est fixé par l'art. 37, al. 1, LTVA. Selon les données de 2018, quelque 360 000 assujettis (soit environ 94 %) pourront demander d'effectuer un décompte annuellement.

Art. 35a

Al. 1: Si un assujetti ne remplit pas ou ne remplit que partiellement ses obligations s'agissant de la remise de ses décomptes ou du paiement de l'impôt, l'AFC doit pouvoir refuser le passage au décompte annuel. Le risque de défaut de paiement est en effet plus élevé dans le cas d'un décompte annuel que dans le cas de décomptes trimestriels ou semestriels. De ce fait, l'AFC doit avoir la possibilité de retirer l'autorisation d'établir leur décompte annuellement aux assujettis qui ne respectent pas leurs obligations. Par exemple, l'AFC peut obliger l'assujetti qui ne paie pas ou

seulement partiellement le montant de ses acomptes à établir ses décomptes trimestriellement ou semestriellement.

Al. 2 : En ce qui concerne la durée minimale d'application du décompte annuel, la réglementation est la même que pour la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 37, al. 4, LTVA).

L'assujetti qui souhaite revenir à un décompte trimestriel, semestriel ou mensuel pourra le faire après au moins une période fiscale complète. La personne inscrite dans le registre des assujettis au cours d'une période fiscale qui a opté pour un décompte annuel devra donc effectuer son décompte d'impôt annuellement pendant la période fiscale entamée et pendant la prochaine période fiscale entière avant de pouvoir changer de périodicité de décompte.

Al. 3: Accepter un changement annuel dans les deux sens compromettrait l'atteinte de l'objectif de la simplification administrative. L'assujetti qui s'attend à une créance fiscale plus élevée ou moins élevée pour l'année suivante déciderait de changer la périodicité de ses décomptes. C'est pourquoi, comme en ce qui concerne le retour à la méthode des taux de la dette fiscale nette, un délai d'attente de trois périodes fiscales devra s'écouler avant la possibilité d'un retour au décompte annuel. Ce délai vaudra tant pour les entreprises qui n'auront pas opté pour le décompte annuel au début de l'assujettissement que pour celles qui seront passées du décompte annuel au décompte mensuel, trimestriel ou semestriel.

Al. 4: S'ils ne versaient pas d'acomptes, les assujettis qui décomptent annuellement seraient sensiblement favorisés sur le plan financier par rapport à ceux qui établissent leurs décomptes trimestriellement ou semestriellement, car ils auraient des avantages en termes de liquidités. En outre, on courrait le risque de voir des entreprises ayant des problèmes de liquidités ne plus disposer des fonds nécessaires à la fin de la période fiscale, au moment où il faut remettre le décompte annuel et s'acquitter de la dette fiscale annuelle. Il faudrait donc s'attendre à des pertes sur débiteurs nettement plus élevées pour les caisses fédérales et les fonds affectés (fonds AVS, fonds d'infrastructure ferroviaire [FIF], caisses-maladie).

L'AFC facturera aux assujettis qui décomptent annuellement des acomptes calculés sur la base de leur créance fiscale de la période fiscale précédente. S'il en résulte un avoir fiscal pour l'assujetti, l'AFC lui communiquera qu'aucun acompte n'est à verser pendant la période fiscale en cours. Aucune note de crédit ne sera établie.

Les nouveaux assujettis n'ont en général pas de chiffre d'affaires de l'exercice précédent. Par conséquent, pour eux, la créance fiscale attendue pour les douze premiers mois suivant l'inscription au registre des assujettis est déterminante pour la fixation des acomptes.

Art. 40, al. 3

Al. 3: Correction d'un renvoi inexact.

Art. 45

La plupart des livraisons et prestations de services fournies sur le territoire suisse à des entreprises inscrites dans le registre suisse ou liechtensteinois des assujettis ne

seront à l'avenir plus imposées par l'entreprise étrangère fournissant la prestation mais par l'entreprise destinataire au titre de l'impôt sur les acquisitions. Comme cette dernière pourra en principe faire valoir l'impôt sur les acquisitions déclaré comme impôt préalable dans le même décompte, il n'y aura en règle générale plus de liquidités immobilisées par la TVA. En outre, l'impôt sur les acquisitions ayant un champ d'application étendu, l'application en sera plus simple pour les entreprises destinataires: à moins qu'il ne s'agisse de prestations exonérées de l'impôt ou exclues du champ de l'impôt, toutes les prestations d'entreprises étrangères fournies sur le territoire suisse seront de manière générale soumises à l'impôt sur les acquisitions. L'entreprise étrangère établira alors une facture sans TVA. Il arrive en effet souvent que des entreprises étrangères ignorent qu'elles sont assujetties en Suisse également pour les prestations inter-entreprises parce qu'en comparaison internationale, l'impôt sur les acquisitions ne s'appliquait jusqu'à maintenant que dans peu de cas dans notre pays. L'actuelle obligation d'inscription entraîne une charge supplémentaire considérable pour les entreprises étrangères. Par ailleurs, l'assujettissement subsidiaire à l'impôt sur les acquisitions grevant la livraison de biens immobiliers sur le territoire suisse contraint actuellement une entreprise suisse qui acquiert de telles prestations auprès d'une entreprise étrangère à s'assurer que celle-ci est assujettie à la TVA en Suisse et qu'elle facture ses prestations avec la TVA. Sinon, l'entreprise suisse prend le risque de devoir s'acquitter elle-même après coup de la TVA sur ces prestations. Cette obligation de contrôle supplémentaire tombera pour les entreprises qui acquièrent la prestation, ce qui entraînera un allègement administratif.

La charge administrative de l'AFC sera également réduite. À l'avenir, les entreprises étrangères qui fournissent sur le territoire suisse exclusivement des prestations inter-entreprises ne devront plus être enregistrées et suivies en tant qu'assujetties. Pour ces entreprises, le risque d'encaissement pour l'AFC, qui est sensiblement plus élevé, disparaîtra entièrement. Quant aux entreprises étrangères qui fournissent des prestations tant à des entreprises assujetties qu'à des consommateurs finaux, elles ne devront à l'avenir encaisser la TVA et effectuer un décompte pour l'AFC que pour les prestations aux consommateurs finaux, ce qui réduira aussi le risque d'encaissement.

Actuellement, les entreprises suisses fournissant des prestations transfrontalières à l'étranger doivent déjà distinguer les prestations fournies à un assujetti (prestations inter-entreprises), qui ne sont pas soumises à la TVA étrangère, de celles qui sont fournies avec TVA étrangère à des consommateurs finaux. Pour cette raison également, il est juste que les entreprises étrangères soient tenues à l'avenir de procéder à une distinction comparable pour leurs prestations transfrontalières fournies sur le territoire suisse, ce qui correspond de toute façon dans une large mesure aux règles qu'elles connaissent dans leur pays et, partant, ne devrait pas présenter de grandes difficultés.

Une livraison effectuée sur le territoire suisse par un fournisseur étranger implique généralement l'importation de biens. La nouvelle réglementation ne change rien à la disposition prévue à l'art. 54, al. 1, let. b, LTVA. Cela signifie que l'AFD continuera de percevoir l'impôt sur les importations sur la contre-prestation demandée pour des livraisons relevant du contrat d'entreprise et pour des livraisons de biens sur lesquels un travail a été réalisé en Suisse. Le débiteur de l'impôt est l'importateur du ou des biens. Comme au moment de l'importation seule l'entreprise étrangère dispose économiquement du bien, elle en sera considérée comme l'importateur. Dans un souci

de clarté, les dispositions relatives à l'impôt sur les acquisitions ont été réparties sur quatre articles: *l'art. 45* règle les prestations transfrontalières dans les relations inter-entreprises; *l'art. 45a* contient les dispositions relatives à l'impôt sur les acquisitions dans les relations entreprises-consommateurs finaux, ce qui correspond, s'agissant des destinataires, à la teneur actuelle de *l'art. 45*, al. 1, let. a, LTVA; *l'art. 45b* énonce les dispositions concernant l'impôt sur les acquisitions en relation avec le transfert de droits d'émission et d'autres droits analogues, et *l'art. 45c* définit la notion de personne inscrite au registre des assujettis, laquelle a une importance particulière dans le cadre de la nouvelle réglementation régissant l'impôt sur les acquisitions pour ce qui concerne la distinction entre les prestations inter-entreprises et les prestations entre entreprises et consommateurs finaux.

L'actuelle disposition concernant l'impôt sur les acquisitions pour les supports de données sans valeur marchande (*art. 45*, al. 1, let. b, LTVA) est biffée sans être remplacée puisqu'elle n'est plus nécessaire en pratique. Cependant, si un tel cas se produisait, l'AFD fixerait l'impôt sur les importations par estimation si la personne chargée de la déclaration en douane ne fournit pas de valeurs plausibles. Est également supprimé l'assujettissement subsidiaire à l'impôt sur les acquisitions pour les travaux de gros œuvre et de second œuvre que des entreprises étrangères non inscrites dans le registre des assujettis livrent à des personnes non inscrites, ce dans la mesure où l'application subsidiaire de la disposition ne libère pas les entreprises étrangères qui fournissent ces prestations de l'assujettissement. Pour les prestations inter-entreprises, les dispositions légales actuelles sont couvertes par *l'art. 45*, al. 1, AP-LTVA, lequel traite désormais de la même manière tous les états de fait générateurs de l'impôt sur les acquisitions dans le cadre des relations inter-entreprises. Il n'y a ainsi plus d'effet subsidiaire.

L'al. 1 règle désormais l'impôt sur les acquisitions pour les prestations transfrontalières inter-entreprises. La plupart des prestations que des entreprises étrangères fournissent sur le territoire suisse à des entreprises inscrites au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis seront soumises à l'impôt sur les acquisitions et non à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Ce sera le cas même si l'entreprise étrangère fournissant la prestation est inscrite comme assujettie dans le registre de l'AFC ou dans celui de l'administration fiscale liechtensteinoise. De ce fait, moins d'entreprises étrangères fournissant des prestations devront être inscrites comme assujetties. Par conséquent, la distinction entre une prestation inter-entreprises et une prestation à un consommateur final se fondera toujours sur l'inscription de l'entreprise destinataire au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis. Ce critère apparaît adéquat, car il apporte une sécurité juridique suffisante pour l'entreprise étrangère: toutes les entreprises inscrites au registre suisse des assujettis figurent en effet sur le registre IDE, lequel est public (www.uid.admin.ch). Une recherche par nom, par IDE ou par numéro TVA est possible. Il n'existe à présent pas encore de possibilité de rechercher en ligne des personnes inscrites au registre des assujettis liechtensteinois, mais elle est en préparation. Pour des raisons d'efficacité de l'acquiescement de l'impôt, il a été renoncé à une harmonisation plus poussée avec l'UE, qui ne lie pas forcément la distinction entre entreprises et non-entreprises à l'inscription dans un registre mais, par exemple, à la forme juridique de la société.

Les livraisons d'entreprises étrangères qui sont réputées fournies sur le territoire suisse en vertu de *l'art. 7*, al. 3, LTVA, ne sont pas soumises à l'impôt sur les

acquisitions. Selon l'art. 7, al. 3, let. a, LTVA, la livraison d'un bien de l'étranger à destination du territoire suisse est réputée effectuée sur le territoire suisse si l'entreprise qui livre le bien dispose d'une *déclaration d'engagement pour l'étranger* et ne renonce pas à son application. Dite déclaration autorise l'entreprise qui effectue la livraison à procéder à l'importation en son propre nom, et non au nom des clients sis sur le territoire suisse. Elle permet de réduire les coûts administratifs liés à l'importation, surtout si le nombre de clients est relativement élevé. Pour la même raison, il ne faut pas que l'entreprise étrangère doive, dans de tels cas, distinguer les livraisons qui sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse de celles qui sont soumises à l'impôt sur les acquisitions mais, au contraire, qu'elle puisse toujours facturer l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Les livraisons qui sont réputées effectuées sur le territoire suisse en vertu de l'art. 7, al. 3, let. b, LTVA ne doivent pas non plus être soumises à l'impôt sur les acquisitions parce que, en l'occurrence, le lieu de la livraison est automatiquement déplacé sur le territoire suisse de par la loi, déplacement qui est comparable aux effets de la *déclaration d'engagement pour l'étranger*.

Afin qu'il soit clair pour l'entreprise destinataire sise sur le territoire suisse qu'il s'agit d'une livraison qui n'est pas soumise à l'impôt sur les acquisitions, ce contrairement aux principes généraux applicables à cet impôt, l'entreprise étrangère fournissant la prestation sera tenue, en vertu d'une nouvelle disposition qui sera édictée par voie d'ordonnance, d'indiquer sous une forme appropriée que l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse est facturé.

Même l'art. 45, al. 1, let. d, LTVA est entièrement contenu dans cet alinéa.

Al. 2, let. a et b: En ce qui concerne les prestations inter-entreprises, le contenu de l'actuel art. 45a LTVA a été totalement intégré dans les *let. a et b*. Déjà dans la législation en vigueur, les prestations exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse en vertu de l'art. 23 LTVA et les prestations exclues du champ de cet impôt en vertu de l'art. 21 LTVA ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 45a LTVA). Cette règle s'applique par ailleurs aux prestations exclues du champ de l'impôt même si l'entreprise fournissant la prestation a opté pour leur imposition. L'option prévue à l'art. 22 LTVA apportant un avantage à l'entreprise fournissant la prestation, à savoir le droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29, al. 1, LTVA), il n'apparaît ni adéquat ni judicieux de soumettre ces prestations à l'impôt sur les acquisitions, d'autant plus que l'entreprise fournissant la prestation n'a pas la possibilité de vérifier l'exactitude de la déclaration de l'entreprise destinataire et que, le cas échéant, des corrections ayant un effet rétroactif apportées par l'assujetti ou l'AFC auraient des conséquences pour deux sujets fiscaux et non un, ce qui n'est pas souhaitable du point de vue de l'efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt.

Al. 2, let. c, ch. 1 à 3: Lors de la vente de billets d'entrée, de prestations de restauration et de prestations de transport de passagers, facturer la TVA aux personnes non inscrites et ne pas la facturer aux personnes inscrites exigerait un travail disproportionné de la part des entreprises fournissant les prestations. C'est pourquoi, pour de telles prestations de services «sur place», la TVA devra en principe, et comme sous l'empire de la législation en vigueur, être facturée par l'entreprise fournissant les prestations. Toutefois, dans les rares cas où une entreprise étrangère fournit de telles

prestations de services exclusivement à des personnes inscrites et, de ce fait, n'est pas assujettie à l'impôt sur le territoire suisse, l'impôt sur les acquisitions s'appliquera néanmoins. La vente, par une entreprise étrangère, de billets d'entrée pour une foire spécialisée à laquelle seules des personnes inscrites participent pourrait être un cas d'application.

Al. 2, let. c, ch. 4: Comme sous l'empire du droit en vigueur, les prestations de services en matière de télécommunications ou les prestations de services électroniques seront toujours soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse lorsque l'entreprise étrangère fournissant les prestations est inscrite dans le registre suisse ou liechtensteinois des assujettis. Cette solution facilite grandement le décompte avec l'AFC pour l'entreprise fournissant les prestations, qui n'est pas obligée d'examiner si les clients sont inscrits ou non. En outre, il arrive souvent que l'entreprise fournissant les prestations ne dispose que de peu de données sur ses clients et qu'il ne soit pas possible de déterminer si de telles prestations sont acquises ou non à des fins entrepreneuriales. Ce n'est que lorsque l'entreprise étrangère ne fournit de telles prestations de services qu'à des personnes inscrites et que, partant, elle n'est pas assujettie sur le territoire suisse, que l'impôt sur les acquisitions s'appliquera également aux prestations de services en matière de télécommunications ou aux prestations de services électroniques.

Al. 3: Cette disposition n'entraîne pas de modification de la situation juridique. Comme actuellement, une personne inscrite au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis est assujettie à l'impôt sur les acquisitions dès la première acquisition de prestations soumise à cet impôt.

Art. 45a

L'al. 1 précise désormais quelles prestations fournies par des entreprises à des consommateurs finaux et dont le lieu est régi par le principe du lieu du destinataire seront soumises à un impôt sur les acquisitions. Cela explique pourquoi l'application de ladite disposition est limitée aux «personnes non inscrites». Conformément au droit applicable, il est précisé que les prestations transfrontalières fournies aux consommateurs finaux par des entreprises étrangères qui seraient déjà inscrites dans le registre des assujettis sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et non à l'impôt sur les acquisitions.

L'al. 2, let. a et b, correspond à l'art. 45, al. 2, let. a et b, AP-LTVA pour l'impôt sur les acquisitions grevant les prestations à des consommateurs finaux, tandis que l'al. 2, let. c, correspond à l'art. 45, al. 2, let. c, ch. 4, AP-LTVA. Le fait de scinder les dispositions applicables à l'impôt sur les acquisitions en deux articles entraîne la répétition des dispositions qui se réfèrent aux prestations aux consommateurs finaux.

Al. 3: Cet alinéa correspond au contenu actuel de l'art. 45, al. 2, let. b, LTVA relatif à l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions des personnes non inscrites dans le registre des assujettis. En raison du fait que le transfert de droits d'émission et de droits analogues est désormais soumis à l'impôt sur les acquisitions (art. 45b AP-LTVA), ces acquisitions sont également mentionnées en relation avec le seuil d'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions.

Art. 45b

L'al. 1 réglera désormais le traitement fiscal des transferts de droits d'émission, de certificats et attestations de réduction des émissions, de garanties d'origine de l'électricité et d'autres droits, attestations et certificats analogues. Jusqu'à un arrêt du 9 avril 2019 du Tribunal fédéral, l'AFC considérait, en s'appuyant sur l'art. 21, al. 2, ch. 19, let. e, LTVA, de tels transferts comme une négociation de droits-valeurs exclue du champ de l'impôt. Depuis cet arrêt du Tribunal fédéral, de tels transferts sont qualifiés de prestations de services imposables au sens de l'art. 8, al. 1, LTVA. Ces droits, certificats et autres droits analogues, qui sont très facilement transférables, ont fréquemment été utilisés dans le passé, en particulier dans l'UE, pour obtenir de manière frauduleuse le remboursement de l'impôt préalable alors que la TVA n'avait pas été acquittée sur l'opération concernée. Le dommage financier a été estimé à plusieurs milliards d'euros par an. Afin d'empêcher la fraude, l'UE a adapté au printemps 2010 la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et a autorisé les États membres à transférer l'assujettissement subjectif sur le destinataire de la prestation pour la négociation des quotas autorisant à émettre des gaz à effet de serre.

L'introduction de l'impôt sur les acquisitions pour tous les transferts de tels droits, certificats et autres droits analogues, qui tient compte des conditions-cadres européennes, garantira que la dette fiscale et la déduction de l'impôt préalable concernent toujours le même sujet fiscal. Cela signifie qu'aucun impôt préalable ne pourra être récupéré si la taxe sur la valeur ajoutée n'a pas été acquittée.

Jusqu'à l'introduction de cette disposition légale, il faudra, afin d'empêcher les fraudes, recourir à la procédure de déclaration pour le traitement de tels transferts (cf. commentaires sous ch. 4.2).

L'al. 2 correspond à l'actuel art. 45, al. 2, LTVA. Puisque, conformément à l'al. 1 ci-dessus, le transfert de droits d'émission et de droits analogues sera désormais soumis à l'impôt sur les acquisitions, il convient dès lors, en relation avec le seuil d'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions, de mentionner les autres prestations de services fournies à des destinataires non assujettis qui sont soumises à l'impôt sur les acquisitions en vertu de l'art. 45a.

Art. 45c

Puisqu'en matière d'impôt sur les acquisitions, le statut de personne inscrite au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis à la TVA deviendra important pour la distinction entre les prestations inter-entreprises et les prestations entre entreprises et consommateurs finaux, la *personne inscrite* fait désormais l'objet d'une définition. La Suisse et la Principauté de Liechtenstein forment le territoire suisse au sens de la LTVA, raison pour laquelle est réputé personne inscrite quiconque est inscrit au registre des assujettis en Suisse ou au Liechtenstein. Le registre IDE, accessible au public, permet de savoir si une personne est inscrite au registre suisse, et partant, si elle est considérée comme une «entreprise assujettie». La possibilité de rechercher en ligne des personnes inscrites au registre liechtensteinois des assujettis n'existe pas encore, mais elle est en préparation. Seul est déterminant le statut du destinataire de la prestation à la date de la fourniture de la prestation. Une éventuelle inscription ou radiation avec effet rétroactif d'un assujetti n'exerce aucune influence sur la

qualification faisant foi à la date de la fourniture de la prestation. En outre, l'inscription du fournisseur étranger de la prestation au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis à la date de la fourniture de la prestation constitue le seul critère de libération de l'impôt sur les acquisitions au sens de l'art. 45, al. 2, let. c, AP-LTVA pour les prestations de services qui y sont mentionnées.

Les titulaires d'entreprises individuelles inscrites dans le registre IDE sont également réputés personnes inscrites pour leurs acquisitions de prestations à l'étranger à titre privé et doivent établir un décompte pour l'impôt sur les acquisitions. Cet impôt sur les acquisitions ne peut être déduit à titre d'impôt préalable.

Art. 48, al. 1

La règle de l'art. 39, al. 1, LTVA, qui prévoit que le décompte établi sur la base des contre-prestations convenues est le mode de décompte par défaut pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, doit également s'appliquer à l'impôt sur les acquisitions. Ainsi, à l'inverse du système actuel, ce sera dorénavant la date de la réception de la facture qui déterminera en principe le moment de la naissance de la créance fiscale de l'impôt sur les acquisitions (*let. a*). Ce n'est que pour les assujettis à l'impôt sur les acquisitions qui, pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, arrêtent leur décompte avec l'AFC selon les contre-prestations reçues que la dette fiscale relative à l'impôt sur les acquisitions continuera à naître à la date du paiement (*let. b*). Il est ainsi garanti que, pour les assujettis à l'impôt sur les acquisitions inscrits au registre suisse ou liechtensteinois des assujettis, la dette fiscale découlant de l'impôt sur les acquisitions naît à la même date que le droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. à ce sujet art. 40, al. 1 et 2, AP-LTVA). La dette fiscale et l'avoir fiscal y afférent tombent donc toujours dans la même période de décompte, ce qui accroît la clarté et facilite les vérifications.

Art. 49

Cette précision ne modifie pas la situation juridique. La référence explicite aux art. 20, 20a et 20b AP-LTVA indique clairement que ces deux dispositions sont aussi applicables à l'impôt sur les acquisitions.

Art. 52, al. 2

L'art. 45, al. 2, let. b, LTVA concernant l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions pour l'importation de supports de données sans valeur marchande ayant été purement et simplement biffé, il faut aussi supprimer cette disposition.

Art. 53, al. 1, let. m

Cette disposition ne modifie pas la situation juridique. Comme l'art. 44 OTVA, sans être modifié sur le fond, a été élevé au niveau de la loi aux fins de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 23, al. 2, ch. 12, AP-LTVA), il faut également reprendre dans l'AP-LTVA la teneur de la disposition analogue pour l'impôt sur les importations de l'art. 113, let. g, OTVA.

Art. 63a, al. 1

La *let. a* reprend l'actuel art. 63 al. 1 LTVA.

Let. b: Les plateformes qui sont inscrites au registre des assujettis figureront en tant qu'importateurs dans la déclaration en douane. En tant que tels, elles devront s'acquitter de l'impôt sur les importations lorsque le montant de l'impôt est supérieur à 5 francs. Afin d'offrir aux plateformes assujetties la possibilité de traiter tous leurs envois de manière uniforme et de leur éviter d'engager des liquidités pour le paiement de l'impôt sur les importations, celui-ci doit pouvoir être acquitté selon la procédure de report du paiement de l'impôt. De cette façon, la coopération administrative et logistique lors de l'arrivée des envois à la frontière sera facilitée.

Art. 66, al. 3

Les renvois doivent être adaptés compte tenu de la nouvelle réglementation de l'impôt sur les acquisitions.

Art. 67, al. 1 et 1^{bis}

Al. 1: Les entreprises étrangères qui fournissent des prestations sur le territoire suisse et sont donc assujetties doivent s'inscrire dans le registre des assujettis. Selon la décision n° 61 du 22 janvier 2015 de la commission mixte pour la TVA entre la Suisse et le Liechtenstein, l'inscription est du ressort de l'AFC même si une partie des prestations est fournie au Liechtenstein. Ce n'est que dans le cas où les prestations sont fournies exclusivement au Liechtenstein que les entreprises concernées sont inscrites dans le registre liechtensteinois des assujettis. Par conséquent, cet alinéa dispose désormais que le représentant fiscal doit avoir son siège ou son domicile sur le territoire de la Confédération.

Al. 1^{bis}: La désignation d'un représentant fiscal en Suisse a pour but de permettre la communication avec l'assujetti. Pour l'essentiel, le représentant fiscal reçoit la correspondance et la transmet aux représentés. Il ne répond cependant pas de la dette fiscale. L'envoi à l'étranger de documents officiels, en particulier la notification de décisions, constitue un acte de souveraineté dont l'exécution relève en principe de la compétence exclusive des autorités territoriales compétentes. Seule est admise la remise transfrontalière de simples documents sans effet juridique. La remise de documents qui n'ont pas un caractère purement informatif est juridiquement très délicate et peut même relever du droit pénal. Notifier des décisions à l'étranger et non au représentant fiscal n'est en principe possible que par la voie diplomatique, qui est une procédure complexe et lente et, partant, impraticable. Une exception à ce principe est réglée à l'art. 28^{bis} de la CDI franco-suisse¹², lequel autorise la notification directe à l'étranger par voie postale pour les actes et documents relatifs au recouvrement des impôts.

Il est donc concevable de renoncer à l'avenir, à certaines conditions, à la désignation d'un représentant fiscal. À cet effet, l'art. 67 a été complété par un *al. 1^{bis}*, qui prévoit que l'AFC peut renoncer, dans des cas déterminés, à exiger la désignation d'un représentant fiscal.

¹² RS 0.672.934.91

Art. 73, al. 2, let. e

Il existe de nombreux types d'interfaces numériques permettant de mettre en relation des prestataires et leurs clients, pour la fourniture de biens mais également de prestations de services. Afin que l'AFC puisse avoir un meilleur contrôle sur les acteurs actifs sur ces plateformes, potentiels assujettis sur le territoire suisse, les plateformes mettant en relation des clients et des prestataires doivent être ajoutées à la liste des tiers astreints à fournir des renseignements.

Art. 74, al. 2, let. e

Afin que l'AFC soit en mesure de publier les noms des vendeurs par correspondance et des plateformes à l'encontre desquels elle a ordonné des mesures (art. 79a, al. 5, AP-LTVA), les personnes chargées de l'exécution de la loi ou qui participent à son exécution doivent à cet égard être exemptées de l'obligation de garder le secret.

Art. 79a

Al. 1: L'imposition des plateformes vise à favoriser l'égalité concurrentielle entre les prestataires étrangers et suisses. Les entreprises de vente par correspondance et les plateformes en ligne étrangères sont assujetties à la TVA en Suisse si elles livrent à destination du territoire suisse au moins 100 000 francs de biens importés en franchise d'impôt sur les importations en raison de leur faible valeur. L'assujettissement à la TVA ne vaut alors pas que pour les petits envois, mais bien pour la totalité des envois de ces entreprises. Si ces dernières ne se sont pas annoncées alors qu'elles auraient dû le faire ou si elles ne respectent pas leurs obligations en matière d'établissement des décomptes ou de paiement de l'impôt, l'AFC n'a à l'heure actuelle quasiment aucune possibilité de recouvrer l'impôt dû. Faute d'accords internationaux facilement transposables dans la pratiques, les lettres d'information, sommations et taxations par voie d'estimation à l'aide desquelles l'administration tente d'abord d'amener les assujettis à se conformer à la loi demeurent sans effet dissuasif. Cette problématique a fait l'objet de plusieurs interventions parlementaires: postulat Moser 17.4228 («*Pour que toutes les entreprises de commerce en ligne puissent lutter à armes égales*»), interpellation Amherd 18.3222 («*Commerce en ligne. Distorsions de concurrence au détriment de la Suisse*») et interpellation Candinas 18.3360 («*Vérifier, surveiller et restreindre le commerce en ligne?*»). Compte tenu de ces interventions, le projet de loi prévoit que l'AFC puisse ordonner des mesures administratives à l'encontre de ces entreprises.

L'al. 2 prévoit que l'AFC ne puisse ordonner les mesures administratives prévues que lorsque qu'elle a préalablement entendu l'entreprise (ou à défaut son représentant) En ce qui concerne les entreprises déjà inscrites au registre des assujettis, ce droit d'être entendu sera mis en œuvre au moyen d'une lettre envoyée à leur représentant fiscal. Si l'entreprise n'est pas encore inscrite en tant qu'assujettie, le courrier de l'AFC lui demandera par ailleurs de désigner un domicile de notification en Suisse. Cette lettre devra être envoyée par la voie diplomatique. Si l'entreprise ne remplit pas son obligation de désignation, la décision sera publiée dans la Feuille fédérale. Grâce à son droit d'être entendue, l'entreprise sera en mesure de se conformer à la loi en

s'annonçant comme assujettie à la TVA et en remplissant ses obligations en matière de décompte et de paiement de l'impôt.

Al. 3: L'AFC peut prendre deux types de mesures administratives afin de faire pression sur les entreprises de vente par correspondance et les plateformes afin qu'elles se conforment à la loi et paient la TVA. À l'instar de toute autre décision de l'autorité, cette décision est susceptible de recours et peut donc être attaquée:

Let. a: L'AFC a d'une part la possibilité d'ordonner qu'à partir d'une certaine date, aucun des biens livrés par l'entreprise concernée ne puisse être importé. La Poste ou l'entreprise chargée du transport des envois doit alors les renvoyer à l'expéditeur dans la mesure du possible. L'entreprise de vente par correspondance ou la plateforme peut alors faire en sorte que sa livraison au client soit conforme à la loi.

Let. b: La destruction des biens importés est une mesure radicale. Elle ne devra dès lors être utilisée qu'avec circonspection et seulement lorsqu'un comportement conforme à la loi n'a pas pu être obtenu par d'autres moyens. En d'autres termes, cette mesure ne peut être appliquée que dans des cas exceptionnels et de façon ciblée. Elle ne peut donc être prise que si l'interdiction d'importation n'a pas eu d'effet. Les consommateurs suisses ont la possibilité de se prémunir contre la destruction de leurs biens en vérifiant, au moment de la commande, que l'entreprise de vente par correspondance ou la plateforme étrangère figure sur la liste des entreprises de vente par correspondance assujetties publiée sur Internet par l'AFC. Un tel examen s'impose en particulier lorsque l'entreprise de vente par correspondance ou la plateforme étrangère n'a pas facturé de TVA suisse au destinataire de l'envoi. Les consommateurs suisses peuvent en outre consulter le site Internet de l'AFC pour voir si leur fournisseur a fait l'objet d'une mesure (cf. commentaire à l'al. 5).

Al. 4: Il s'agit ici d'une disposition d'exécution. L'AFD exécute des mesures administratives à l'encontre de sociétés étrangères sur la base de décisions entrées en force de l'AFC.

Al. 5: La prise des mesures visées à l'al. 3 a des répercussions non seulement pour les destinataires de la décision – soit les entreprises de vente par correspondance et plateformes étrangères –, mais également pour les destinataires des biens livrés. Ce n'est que si ces derniers ont connaissance de ces mesures qu'ils pourront se prémunir efficacement contre une rétention ou même une destruction à la frontière des biens qu'ils ont commandés. Pour ce faire, il est prévu que l'AFC publie les noms des entreprises et des plateformes étrangères de vente par correspondance concernées sur son site Web dès qu'une décision les concernant est entrée en force. Il est prévu en outre que la mesure n'est applicable que 14 jours ouvrés après l'entrée en force de la décision, ce qui permettra aux consommateurs d'être informés en temps utile. Afin que l'AFC soit habilitée à publier le nom de ces entreprises de vente par correspondance ou plateformes étrangères sur son site Internet, il est nécessaire de lever l'obligation de garder le secret prévue à l'art. 74 LTVA (cf. commentaire y relatif à l'art. 74, al. 2, let. e, AP-LTVA).

Al. 6: Si l'AFC ordonne des mesures administratives au sens de l'al. 3, beaucoup d'envois seront potentiellement concernés. Ni la Poste ou le transitaire dans le cas d'une décision d'interdiction d'importation, ni l'AFC dans le cas d'une décision de destruction des marchandises, ne pourraient au préalable inviter le destinataire à se prononcer. Comme déjà indiqué dans le commentaire de l'al. 3, let. b, ces

destinataires ont cependant la possibilité de s'enquérir, avant de commander les biens, s'il faut s'attendre à de telles mesures administratives. L'al. 6 prévoit donc que le destinataire de l'envoi ne sera pas entendu avant l'exécution des mesures administratives.

Al. 7: Le Conseil fédéral détermine les conditions auxquelles les mesures sont ordonnées. Ces dispositions garantissent que la destruction des marchandises achetées, lesquelles ont habituellement déjà été payées, restera le dernier recours.

Art. 86, al. 2

L'al. 2 précise dorénavant expressément que cette disposition s'applique également au décompte annuel. Comme il convient également de distinguer en cas de décompte annuel entre la période de décompte et la période fiscale, bien que ces périodes se recouvrent, la précision apportée à l'al. 2 a seulement une valeur déclarative. Dans le cas contraire, si les décomptes et les estimations devenaient simultanément définitifs du seul fait que la période de décompte correspond à toute la période fiscale, ils ne pourraient plus être modifiés que dans le cadre d'un contrôle de l'AFC.

Art. 87, al. 1^{bis}

Aucun intérêt moratoire n'est dû lorsque les acomptes sont payés dans les délais, même si la créance fiscale de la période fiscale en cours est très sensiblement supérieure à celle de la période précédente. Cependant, un intérêt moratoire est facturé lorsque les acomptes ne sont pas réglés, sont payés partiellement ou après l'échéance. L'assujetti qui pense que la créance fiscale n'atteindra pas durant l'année en cours le montant de celle de l'année précédente peut demander une adaptation des acomptes. Cependant, un intérêt moratoire sera dû s'il apparaît à la fin de la période fiscale que les acomptes adaptés étaient trop bas.

L'intérêt moratoire n'est pas calculé séparément pour chaque acompte mais après que le paiement final pour toute la période fiscale a été reçu. L'intérêt rémunérateur auquel l'assujetti aurait droit au cours de la période fiscale, par exemple parce qu'un acompte trop élevé a volontairement été versé ou parce qu'un paiement a été effectué trop tôt, est imputé sur l'intérêt moratoire. Un solde d'intérêt en faveur de l'assujetti afférent à la période fiscale n'est pas payé et n'est pas non plus pris en compte dans la période fiscale suivante. En effet, le décompte annuel avec paiements d'acomptes doit être une simplification administrative et non un outil servant à placer de façon rentable un excédent de liquidités ou à éviter des taux d'intérêts négatifs.

De même que l'intérêt moratoire ne sera pas dû lorsque la créance fiscale de la période fiscale en cours sera plus élevée que celle de la période précédente, un intérêt rémunérateur ne sera également pas crédité lorsque les acomptes calculés sur la base de la période précédente se révéleront trop élevés lors de la remise du décompte annuel.

Art. 93, al. 1^{bis}

Il s'agit de lutter contre un réel phénomène de fraude organisée dans le cadre des procédures de faillite à répétition. On parle à cet égard de «faillis en série» («serial

failers»). En effet, certains entrepreneurs organisent leurs faillites successives pour s'enrichir aux dépens des créanciers et consommateurs finaux. Leur rapidité annihile toute action potentielle et réduit l'État au rôle de créancier lésé. L'AFC doit disposer de mesures supplémentaires si elle veut défendre avec succès les intérêts financiers de la Confédération. Il en va également de l'égalité de traitement entre tous les entrepreneurs installés en Suisse, qui constituent la colonne vertébrale de notre système économique, ainsi que de leur protection.

Ce ne sont pas les entrepreneurs qui ont fait faillite sans faute de leur part qui sont visés par cette modification de loi, mais bien les entrepreneurs qui organisent sciemment des faillites à répétition en vidant les entreprises de leur substance, par exemple, en les transférant à des hommes de paille chargés d'amener la société à la liquidation. On considère que deux personnes morales ont été déclarées en faillite «sur une brève période» lorsque le laps de temps qui s'est écoulé entre l'ouverture de la première faillite et l'ouverture de la seconde faillite n'excède pas trois ans. Le terme «organe chargé de la gestion des affaires» a été reprise de l'art. 15, al. 1, let. f, LTVA. Sont principalement visés les associés et administrateurs gérants inscrits au registre du commerce ainsi que les personnes qui sont chargées, dans les faits, de la gestion des affaires.

Dans ces cas, il est nécessaire de pouvoir immédiatement responsabiliser ces entrepreneurs qualifiés de «faillis en séries» ainsi que les hommes de paille au travers desquels les faillites sont prononcées, en exigeant de leur part la fourniture d'une sûreté personnelle pour couvrir les créances de leur nouvelle entreprise. L'organe chargé de la gestion des affaires peut contester la demande de sûreté en faisant recours devant le Tribunal administratif fédéral (art. 93, al. 4, LTVA).

La demande de sûreté étant une mesure provisionnelle, elle implique un contrôle régulier de la part de l'AFC afin d'examiner si les conditions l'ayant motivée sont toujours remplies.

Art. 93a

Les livraisons de biens sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic touristique sont exonérées de la TVA en vertu de l'ordonnance y relative du DFF¹³ si l'exportation est prouvée. À l'avenir, la preuve de l'exportation sera également possible de manière électronique (art. 23, al. 5, 2^e phrase). Actuellement, l'AFC examine différentes variantes d'une attestation d'exportation électronique. La présente base légale serait nécessaire pour permettre les achats hors taxes dans les magasins avec perception provisoire simultanée de la TVA directement auprès du client. En raison de la longue durée du processus législatif, cette disposition est déjà incluse dans l'avant-projet à ce stade.

Art. 107, al. 2

Vu que la teneur de la réglementation de l'art. 44 OTVA a été transférée à l'art. 23 AP-LTVA, lequel comprend les autres exonérations, cette norme de délégation est superflue. Elle peut donc être biffée.

¹³ RS 641.202.2

Art. 115b

Al. 1: Si on appliquait ici également le délai de 90 jours prévu à l'art. 114, al. 2, LTVA, tous les assujettis qui établissent leurs décomptes trimestriellement et qui ont communiqué à l'AFC plus de 60 jours après l'entrée en vigueur de la révision partielle vouloir arrêter leur décompte annuellement, se verraient remettre un décompte pour le premier trimestre, ou alors seraient invités, par voie électronique, à remettre ce décompte. Cette règle permet d'éviter de telles corrections, ce qui va dans le sens de l'efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt.

Al. 2: Cette disposition garantit que les plateformes de vente par correspondance qui vendent en Suisse des marchandises en quantités relativement élevées deviendront assujetties dès la date de l'entrée en vigueur de la révision partielle et non une année plus tard.

4.2 Modification de l'ordonnance sur la TVA

Art. 103a

Al. 1 et 2: Le transfert de droits d'émission, de certificats et attestations de réduction des émissions, de garanties d'origine de l'électricité et d'autres droits, attestations et certificats analogues constitue, depuis l'arrêt du 9 avril 2019 du Tribunal fédéral¹⁴, une prestation de services imposable au sens de l'art. 8, al. 1, LTVA. Ces droits, certificats et autres droits analogues, qui sont très facilement transférables, ont fréquemment servi dans le passé, en particulier dans l'UE, à des fraudes carrousel, dans lesquelles l'assujetti obtient le remboursement de l'impôt préalable sans que la TVA afférente aux opérations ait été acquittée. Afin de prévenir de telles fraudes, l'UE a adapté au printemps 2010 la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et a autorisé les États membres, pour l'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, à reporter l'assujettissement subjectif sur les destinataires de la prestation¹⁵. Jusqu'à ce que la LTVA soit adaptée et, s'inspirant des conditions-cadres européennes, prévoit un impôt sur les acquisitions, une procédure de déclaration obligatoire sera introduite, à titre de solution transitoire, pour le transfert de tels droits, certificats et autres droits analogues. Tout transfert devra donc être annoncé au moyen de la procédure de déclaration, *l'al. 2* précisant qu'il ne faut procéder qu'à une déclaration par période de décompte. Celle-ci doit être remise à l'AFC avec le décompte. Par cette mesure transitoire, la Suisse s'acquitte à l'égard de l'UE de l'engagement qu'elle a pris dans l'accord sur le couplage de leurs systèmes d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre¹⁶, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Dans l'accord, les parties contractantes se sont engagées à agir *promptement* en adoptant les mesures disponibles dans leurs juridictions respectives pour prévenir la

¹⁴ 2C_488/2017

¹⁵ Art. 199^{bis}, al. 1, let. a, de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et let. f pour les transferts de certificats de gaz et d'électricité

¹⁶ RS 0.814.011.268

fraude et préserver l'intégrité du marché du système d'échange de quotas d'émission couplé (art. 3, ch. 5, de l'accord).

Al. 3: Afin d'éviter des fraudes, l'AFC ordonne ultérieurement l'application de la procédure de déclaration si elle n'a pas été appliquée, que ce soit par erreur ou intentionnellement. Ce sera également le cas lorsqu'aucune perte de recettes fiscales ne peut encore être constatée, car les déductions de l'impôt préalable non effectuées peuvent être rattrapées dans le délai de prescription.

5 Conséquences

5.1 Conséquences pour les assujettis

Aucun autre impôt n'est aussi étroitement lié à l'économie que la TVA. Par conséquent, la progression de la numérisation et de la mondialisation de l'économie exerce un effet direct sur la TVA. La majeure partie des assujettis actuels seront peu touchés par les modifications prévues. Les conséquences des modifications les plus importantes sont exposées ci-dessous.

5.1.1 Conséquences de la mise en œuvre de la motion Vonlanthen 18.3540 concernant l'imposition des plateformes

Selon l'art. 20a AP-LTVA, les plateformes deviendront les fournisseurs de la prestation pour les livraisons que des tiers effectuent par leur intermédiaire, ce qui modifiera non seulement leur situation fiscale mais aussi celle des entreprises qui recourent à elles pour vendre des biens à des destinataires se trouvant sur le territoire suisse.

Une plateforme sera assujettie dès qu'elle livrera à des destinataires se trouvant sur le territoire suisse pour au moins 100 000 francs de biens dont l'importation est franche d'impôt en vertu de l'art. 53, al. 1, let. a, LTVA. Peu importe à cet égard qu'il s'agisse de biens qu'elle a elle-même produits ou achetés ou de biens qu'une entreprise de vente par correspondance vend par son intermédiaire. Il n'est pas possible d'estimer le nombre de plateformes qui s'inscriront.

Une entreprise de vente par correspondance assujettie qui n'effectue des livraisons que par le biais de plateformes ou qui livre, en parallèle, pour moins de 100 000 francs par an de petits envois directement à des clients se trouvant sur le territoire suisse sera donc libérée de l'assujettissement lors de l'entrée en vigueur de l'imposition des plateformes. Cependant, peu d'entreprises de vente par correspondance inscrites au registre des assujettis devraient remplir ces conditions.

Les coûts administratifs pour les assujettis établissant leurs décomptes selon la méthode effective s'élèvent à 7272 francs¹⁷ en moyenne. Les coûts administratifs des plateformes ne peuvent pas être estimés, mais ils devraient être supérieurs à ce chiffre. En effet, elles doivent d'une part désigner un représentant en Suisse et le payer. La désignation d'un représentant fiscal coûte environ 1800 francs¹⁸. S'y ajoutent les frais courants de la représentation fiscale, pour lesquels l'étude de PWC ne fournit pas d'indications. D'autre part, le travail de saisie et d'établissement correct des décomptes de TVA devrait être considérable, notamment parce qu'il faut toujours prêter attention au taux de l'impôt applicable (normal ou réduit).

5.1.2 Conséquences de l'introduction de l'impôt sur les acquisitions pour les livraisons et les prestations de services inter-entreprises (B2B) à partir de l'étranger

Moins d'entreprises devront s'inscrire au registre des assujettis que dans la situation actuelle, car les entreprises étrangères qui fournissent des prestations exclusivement à des personnes inscrites au registre des assujettis ne seront plus assujetties. Les entreprises en question devraient cependant être relativement peu nombreuses. Une estimation chiffrée n'est pas possible.

Ces modifications devraient être favorables pour la majorité des acquéreurs inscrits au registre des assujettis à la TVA, car ils pourront déclarer l'impôt sur les acquisitions et le déduire à titre d'impôt préalable dans le même décompte. Il n'y aura donc pas d'immobilisations des liquidités, à la différence de la situation actuelle, dans laquelle les entreprises doivent payer l'impôt à l'entreprise fournissant la prestation avant de pouvoir le déduire à titre d'impôt préalable dans le décompte périodique avec l'AFC.

Pour les acquéreurs non inscrits, rien ne changera. Ils seront, comme actuellement, assujettis à l'impôt sur les acquisitions s'ils ont acquis en une année civile pour plus de 10 000 francs de prestations visées à l'art. 45a, al. 1, ou à l'art. 45b, al. 1, AP-LTVA, auprès d'entreprises étrangères.

5.1.3 Conséquences du décompte annuel

L'application du décompte annuel avec paiements d'acomptes réduira les coûts administratifs pour les assujettis, puisqu'ils ne devront plus déterminer au cours de l'année leurs chiffres d'affaires trimestriels ou semestriels. En partant du principe que les coûts d'établissement et de remise d'un décompte demeurent les mêmes, on peut estimer, selon l'étude de PWC¹⁹ de 2013, qu'ils se réduiront d'environ 129 francs par assujetti et par an en moyenne. L'allègement s'élèvera à 163 francs si le décompte est établi selon la méthode effective et à 56 francs s'il l'est selon la méthode des taux de

¹⁷ Estimation de l'AFC fondée sur le rapport final du 26 septembre 2013 de l'étude de PriceWaterhouseCoopers PWC «Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern» (ci-après: «rapport final de l'étude PWC»); le total des coûts administratifs a été repris du tableau 17 et le nombre de contribuables établissant leurs décomptes selon la méthode effective, du ch. 8.2, p. 70.

¹⁸ Rapport final de l'étude PWC, ch. 8.2, p. 69

¹⁹ Rapport final de l'étude PWC, tableau 19 et ch. 8.2

la dette fiscale nette. Le tableau 1 présente le montant total de ces allègements administratifs en fonction du nombre d'assujettis optant pour le décompte annuel.

Tableau 1

Estimation de la réduction des coûts de décompte résultant de l'application du décompte annuel

	Francs	
Réduction des coûts de décompte par assujetti *		129
Total des assujettis pouvant établir un décompte annuel:	357 000	
	20 %	9 millions
	25 %	12 millions
Part des assujettis établissant désormais un décompte annuel:	30 %	14 millions
	35 %	16 millions
	40 %	18 millions

* Coûts pour l'établissement et la remise du décompte

Estimation de l'AFC sur la base, d'une part, du rapport final de l'étude PWC, tableau 19 et ch. 8.2 et, d'autre part, des chiffres d'affaires déclarés en 2018. Il est supposé que le pourcentage des assujettis passant au décompte annuel sera le même pour les assujettis établissant un décompte trimestriel et pour les assujettis établissant un décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Une part de ces économies sera toutefois absorbée par les charges administratives afférentes à d'éventuelles demandes d'adaptation des acomptes et aux paiements des acomptes.

Selon les données pour l'année 2018, environ 94 % des quelque 380 000 assujettis auront la possibilité d'établir leur décompte annuellement. Le plafond de chiffre d'affaires étant le même que pour la méthode des taux de la dette fiscale nette, ce sera le cas de tous les assujettis qui arrêteront leur décompte selon cette méthode, mais cette possibilité sera également offerte à environ 92 % de tous les assujettis qui établissent leur décompte trimestriellement.

Il n'est pas possible de prédire le nombre d'assujettis qui établiront effectivement leur décompte annuellement. Les entreprises qui ont régulièrement des excédents d'impôt préalable ne devraient avoir guère d'intérêt pour un décompte annuel, étant donné qu'elles souhaitent que leur avoir fiscal leur soit versé le plus rapidement possible. Une analyse de l'AFC portant sur les années 2015 et 2016 a montré qu'environ 140 000 assujettis qui établissent leur décompte trimestriellement présentaient un excédent d'impôt préalable dans au moins une de ces huit périodes de décompte et un peu moins de 40 000 même dans au moins cinq d'entre elles. Par ailleurs, l'obligation de verser des acomptes calculés sur la base des chiffres de l'année précédente devrait aussi retenir des assujettis d'utiliser la possibilité d'un décompte annuel.

5.1.4 Conséquences de la mise en œuvre de la motion CER-E 16.3431 concernant les subventions

Du fait de la nouvelle présomption légale, des rapports de prestations actuellement imposables seront désormais qualifiés de subvention. Le destinataire ne sera certes plus imposé sur les fonds qu'il touche de la collectivité publique, mais il devra en contrepartie réduire la déduction de l'impôt préalable, ce qui accroîtra sa charge administrative. Ce surcroît de travail ne peut pas être quantifié, parce qu'il n'est pas possible d'estimer le nombre de paiements actuellement traités comme des contre-prestations qui seront désormais considérés comme des subventions. Cet impôt préalable non déductible restera dans les caisses fédérales à titre de taxe occulte. En outre, la charge de travail ne s'accroîtra pas pour les destinataires de contributions qui établissent leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires. Les conséquences pour la Confédération sont exposées sous ch. 5.2.1 et les conséquences pour les cantons et les communes, sous ch. 5.3.

5.2 Conséquences pour la Confédération

5.2.1 Conséquences financières

Quelques-unes des modifications législatives proposées auront des conséquences financières non négligeables pour la Confédération, qui ne peuvent toutefois être chiffrées que de façon approximative.

- *L'imposition des plateformes* (mise en œuvre de la motion Vonlanthen 18.3540) entraîne une hausse des recettes pour deux raisons. D'une part, sous l'empire de la législation actuelle, de nombreux envois parviennent en Suisse sans TVA parce que l'entreprise de vente par correspondance n'est, à tort ou à raison, pas inscrite au registre des assujettis. D'autre part, pour nombre de paquets, la valeur des biens indiquée est trop basse, notamment dans le but d'éviter l'impôt sur les importations, qui n'est perçu que lorsque son montant dépasse 5 francs²⁰. L'imposition des plateformes numériques devrait réduire massivement ces fausses déclarations, les plateformes connaissant en règle générale le prix auquel les marchandises sont vendues. Par ailleurs, on peut partir du principe que de nombreuses livraisons que les fournisseurs ne déclarent pas actuellement seront désormais déclarées par les plateformes. Les conséquences financières ne peuvent être estimées que de façon très sommaire, les données disponibles étant maigres. L'AFC s'attend, au vu des données pour 2018, à une hausse des recettes de quelque 60 millions de francs par an. Étant donné que l'évolution du commerce en ligne est très dynamique et que la loi sur la TVA révisée n'entrera pas en vigueur avant 2023, un point de vue statique n'est pas adéquat. Pour une croissance annuelle du chiffre d'affaires de 5 %, la hausse des recettes de la Confédération s'élèverait, en 2023, à environ 75 millions de francs et même, pour une croissance annuelle

²⁰ Rapport du 4 septembre 2019 du Conseil fédéral en réponse au postulat 17.4228 Moser «Pour que toutes les entreprises de commerce en ligne puissent lutter à armes égales», ch. 3.3, 4.2 et 5.4. Peut être consulté à l'adresse <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/58292.pdf>

de 10 %, à 100 millions de francs. Il faut mentionner que, pour l'année d'introduction de l'imposition des plateformes, la hausse des recettes fiscales ne s'élèverait qu'à environ 80 % de la valeur annuelle.

- L'extension de *l'impôt sur les acquisitions* à toutes les livraisons et prestations de services fournies à partir de l'étranger à des assujettis établis sur le territoire suisse n'aura guère de conséquences financières. En règle générale, l'impôt sur les acquisitions supplémentaires sera compensé par la déduction de l'impôt préalable.
- L'introduction du *décompte annuel* n'a que de faibles conséquences sur les recettes de la TVA. Comme l'AFC se fonde, pour le calcul des acomptes, sur la créance fiscale de l'année précédente, le décompte annuel ne devrait engendrer une baisse ou une hausse sensible des recettes ni l'année de son introduction ni les années suivantes. Cependant, l'introduction du décompte annuel rendra nécessaires des adaptations de l'informatique de l'AFC. Celle-ci estime les coûts uniques de développement informatique à environ 1,6 million de francs et les coûts d'exploitation supplémentaires à environ 300 000 francs par an.
- La mise en œuvre de la motion CER-E 16.3431 concernant les *subventions* entraînera une baisse des recettes, les paiements des collectivités publiques étant traités dans un plus grand nombre de cas comme des subventions et non comme des contre-prestations pour des prestations reçues. Cette baisse ne peut cependant pas être estimée, parce qu'elle dépend en premier lieu du comportement des collectivités publiques allouant les subventions. La Confédération pourra cependant compenser en partie cette baisse de recettes en réduisant le montant de ses subventions, de façon à éviter que la situation financière du subventionné ne soit meilleure qu'elle le serait dans un rapport de prestations. Reste à savoir dans quelle mesure cela serait mis en œuvre en pratique.
- La mise en œuvre de la motion Maire 18.4205, qui demande d'appliquer le taux réduit aux *produits d'hygiène menstruelle*, aura pour conséquence une baisse des recettes annuelles estimée à environ 5 millions de francs.
- La mise en œuvre de la motion Page 17.3657, qui demande que *les frais d'inscription aux manifestations culturelles* soient exclus du champ de l'impôt, entraînera une baisse des recettes annuelles estimée à un million de francs au plus.
- Tant l'introduction de *l'impôt sur les acquisitions pour la négociation de droits d'émission et d'autres droits analogues* que *la possibilité de demander à une personne membre de l'organe chargé de la gestion des affaires d'une personne morale de fournir une sûreté* évitent des pertes fiscales consécutives à des fraudes. Il n'est cependant pas possible de les chiffrer.
- La mise en œuvre de la motion Humbel 19.3892 concernant l'extension de l'exclusion du champ de l'impôt dans le domaine des prestations de coordination des soins en relation avec des traitements médicaux aura pour conséquence une perte de recettes comprise, selon une estimation sommaire, entre quelques centaines de milliers et quelques millions de francs.

- Les modifications concernant les *agences de voyage* engendreront certaines pertes de recettes: d'une part, les agences de voyage suisses ne seront plus imposées en Suisse pour les prestations réalisées à l'étranger. D'autre part, les agences de voyage et les tour-opérateurs étrangers ne seront plus assujettis en Suisse pour les voyages qu'ils organisent sur le territoire suisse. La perte de recettes ne peut pas être calculée, mais elle ne devrait cependant, selon une estimation sommaire, guère excéder quelques millions de francs.

Il faut donc s'attendre, globalement, à une hausse des recettes annuelles de quelques dizaines de millions de francs.

5.2.2 Conséquences sur l'état du personnel

D'une part, la mise en œuvre de la motion CER-E 16.3431, qui concerne les subventions, et l'exclusion du champ de l'impôt des frais d'inscription aux manifestations culturelles (motion Page 17.3657) et des prestations de coordination des soins en relation avec des traitements médicaux (motion Humbel 19.3892) provoqueront une charge de travail supplémentaire parce que les corrections et réductions de l'impôt préalable qu'elles requièrent augmentent les sources d'erreur pour les assujettis et, partant, le besoin de contrôle. D'autre part, l'obligation qu'auront les plateformes numériques d'informer de l'identité des personnes qui fournissent des prestations de service par leur intermédiaire représentera également une charge supplémentaire. La collecte et l'exploitation des informations demandent beaucoup de travail. Ce travail a pour but de mettre sur pied d'égalité les entreprises étrangères et les entreprises qui ont leur siège en Suisse, ce qui a été demandé par les associations concernées et par le Parlement, dans plusieurs interventions portant notamment sur la vente par correspondance en ligne et le tourisme d'achat. Ce travail supplémentaire n'est pas unique, mais récurrent, car ce sont une collecte et une exploitation systématiques d'informations qui sont visées.

Il faut également s'attendre à ce que la nécessité, pour l'AFC, d'identifier les entreprises de vente par correspondance et les plateformes qui ont omis, à tort, de demander leur inscription au registre des assujettis ou qui ne s'acquittent pas de leurs obligations d'établir un décompte et de payer l'impôt entraîne un surcroît de travail. Étant donné que le prononcé d'une interdiction d'importation des biens livrés par ces entreprises ou le prononcé d'une destruction de ces biens sans compensation représentent des mesures draconiennes, des clarifications particulières de la part des collaborateurs de l'AFC sont nécessaires dans ce domaine.

D'autre part, l'introduction du décompte annuel diminuera légèrement la charge de travail de l'AFC. Certes, les passages du décompte trimestriel ou semestriel au décompte annuel et inversement (qu'ils soient souhaités par l'assujetti ou ordonnés par l'AFC en raison de l'inobservation des prescriptions) et les adaptations des acomptes à la demande des assujettis engendreront un surcroît de travail pour l'AFC. En revanche, l'annualisation des décomptes réduira le nombre de décomptes à traiter. Cependant, étant donné que l'AFC contrôle et comptabilise actuellement déjà la plus grande partie des décomptes de façon entièrement automatisée, cette diminution de la charge de travail sera limitée.

La mise en œuvre de ce projet augmentera probablement les besoins en personnel de par l'AFC. Le besoin supplémentaire réel devra être défini dans le cadre des travaux préparatoires, mais ne devrait pas dépasser 6 postes à plein temps.

Pour l'AFD, l'habilitation à détruire des envois sur décision de l'AFC ne nécessitera pas de personnel supplémentaire. Par contre, sa charge de travail supplémentaire se fera au détriment des activités de contrôle dans d'autres domaines d'application.

5.3 Conséquences pour les cantons et les communes

Les cantons et les communes pourront profiter de l'allégement administratif qu'apporte le décompte annuel, pour autant que leurs services assujettis fassent usage de cette possibilité.

Les cantons et les communes seront concernés par la mise en œuvre de la motion CER-E 16.3431 concernant les subventions: la solution proposée aura pour effet que les versements des collectivités publiques seront traités de subventions, et non de contre-prestations, dans un plus grand nombre de cas. Les cantons et les communes pourront ainsi réduire leurs subventions du montant de l'impôt qui ne sera plus dû sans péjorer la situation des subventionnés par rapport à la situation actuelle. Reste à savoir dans quelle mesure cela serait mis en œuvre en pratique.

5.4 Conséquences pour les assurances sociales

Non seulement la caisse générale de la Confédération et le fonds d'infrastructure ferroviaire, mais aussi l'AVS profiteront de la hausse de quelques dizaines de millions de francs des recettes annuelles. Pour le fonds AVS, les recettes supplémentaires annuelles seront comprises, selon une estimation sommaire, entre 5 et 10 millions de francs.

5.5 Conséquences pour l'économie

Il ne faut s'attendre qu'à de faibles conséquences pour l'économie. D'une part, l'imposition des plateformes éliminera les désavantages concurrentiels dus à la TVA des entreprises suisses de la vente par correspondance et du commerce de détail, ce qui devrait avoir un effet positif pour elles, et elle garantira une imposition plus complète de la consommation en Suisse. Cependant, il faut également s'attendre à des restrictions sur le trafic transfrontière de biens à destination du territoire suisse. Par exemple, il n'est pas exclu que certaines entreprises et plateformes de vente par correspondance ne livrent plus en Suisse ou restreignent la gamme des produits afin d'éviter l'assujettissement à la TVA en Suisse. Cependant, si les marchés fonctionnent, d'autres fournisseurs s'engouffreront tôt ou tard dans la brèche. D'autre part, les nouvelles règles sur le traitement fiscal des subventions auront pour conséquence que certains rapports de prestations seront désormais traités comme des subventions. La consommation collective sera ainsi plus fortement privilégiée par rapport à la consommation privée. Ces effets seront cependant faibles. D'une part, les taux de TVA en Suisse sont bas et, d'autre part, les collectivités publiques ne peuvent

pas désigner arbitrairement les flux de fonds en tant que subventions non imposables. Les autres mesures du projet n'auront pas de conséquences économiques notables.

5.6 Conséquences pour les ménages privés

Les ménages privés seront en partie touchés par le projet. D'une part, les ménages qui achètent des marchandises de faible valeur auprès d'entreprises étrangères de vente par correspondance non inscrites au registre des assujettis à la TVA subiront une charge supplémentaire, lorsque la plateforme sera tenue de s'inscrire au registre des assujettis TVA suisses. L'imposition des plateformes comblera ainsi, au moins en partie, la lacune fiscale existante. La charge supplémentaire découlant des prix plus élevés dus à l'imposition sera, selon les estimations, comprise entre 70 et 100 millions de francs (cf. ch. 5.2.1). En 2023, année de l'introduction de cette mesure, elle s'élèvera à seulement environ 80 % de ce montant. En outre, il est possible que la gamme des produits soit restreinte au moins temporairement (cf. commentaire sous ch. 5.5). Si les marchandises étaient ensuite achetées en Suisse, la charge supplémentaire pour les ménages privés serait plus élevée, car les mêmes marchandises que celles proposées sur ces plateformes sont généralement plus chères en Suisse.

D'autre part, les ménages qui achètent des produits d'hygiène menstruelle profiteront d'un allègement d'environ 5 millions de francs au total. Les allègements apportés par la mise en œuvre des motions Page 17.3657 et Humbel 19.3892 seront négligeables.

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

Le projet se fonde sur l'art. 130 Cst., lequel confère à la Confédération la compétence de percevoir une taxe sur la valeur ajoutée. La destruction de biens affecte la garantie de la propriété (art. 26 Cst.) et est prévue comme dernière mesure pour maintenir l'ordre juridique lorsque des personnes morales ayant leur siège ou leur domicile à l'étranger contournent délibérément l'obligation fiscale dans le commerce de masse. Le Conseil fédéral est conscient du problème constitutionnel, mais considère que l'atteinte à la garantie de la propriété est néanmoins justifiée pour les raisons suivantes:

6.1.1 Conditions régissant une restriction de la garantie de la propriété

Au moment de la destruction, en fonction du pays dans lequel l'entreprise de vente par correspondance a son siège et du droit qui est applicable, le bien est encore la propriété de l'entreprise de vente par correspondance ou est déjà devenu la propriété du client suisse.

En vertu de l'art. 36 Cst., la garantie de la propriété peut être restreinte:

1. si une base légale le permet,
2. si un intérêt public le justifie, et
3. si la restriction est proportionnée au but visé.
«Proportionnée» signifie que la mesure administrative est:
 - a. adéquate,
 - b. nécessaire, et
 - c. raisonnablement exigible
 pour atteindre l'objectif d'intérêt public. L'atteinte de l'objectif doit présenter un intérêt public prépondérant par rapport aux intérêts privés.

6.1.2 Le bien est la propriété de l'entreprise étrangère de vente par correspondance

L'examen de l'admissibilité d'une restriction de la garantie de la propriété révèle ce qui suit:

1. Une base légale est disponible dans la loi elle-même sous la forme de l'art. 79a AP-LTVA.
2. La condition de l'intérêt public est remplie, car il est ainsi possible d'empêcher des distorsions de concurrence induites par la TVA entre fournisseurs suisses et fournisseurs étrangers et donc d'assurer l'égalité de traitement.
3. La condition de la proportionnalité est remplie:
 - a. La mesure est *adéquate*, car l'entreprise de vente par correspondance ne peut plus envoyer de marchandises non imposées en Suisse, si bien que l'égalité de traitement est assurée et que la distorsion de concurrence est supprimée.
 - b. La mesure est *nécessaire*, car une mesure plus modérée consistant à poursuivre directement l'entreprise étrangère n'est guère applicable faute d'accords internationaux facilement transposables dans la pratique. Il s'agit donc du moyen adéquat le plus modéré.
 - c. La condition du *caractère raisonnablement exigible* est également remplie. Les personnes qui ne se conforment pas à la loi doivent s'attendre à des contre-mesures. L'intérêt public constitué par des conditions de concurrence équitables l'emporte sur la protection de la propriété de l'entreprise de vente par correspondance sur la marchandise non imposée.

L'atteinte à la garantie de la propriété de l'entreprise de vente par correspondance est donc justifiée.

6.1.3 Le bien est la propriété du client suisse

Pour examiner l'admissibilité d'une atteinte à la garantie de la propriété envers un client suisse, il faut en principe procéder de la même manière. Seul le caractère raisonnablement exigible requiert un examen particulier:

3. La condition de la proportionnalité est remplie:
 - c. La condition du *caractère raisonnablement exigible* est remplie. Les clients suisses peuvent eux-mêmes vérifier si l'entreprise étrangère de vente par correspondance facture la TVA. Si tel n'est pas le cas, ils courent le risque que la marchandise ne leur parvienne pas. Par ailleurs, ils peuvent également consulter le site Internet de l'AFC pour voir si des mesures au sens de l'art. 79a AP-LTVA ont été ordonnées contre l'entreprise. Les commandes à l'étranger sont d'ailleurs toujours assorties d'un risque, car il est difficile d'exiger l'exécution du contrat par voie judiciaire, ce dont les clients sont conscients.

L'atteinte à la garantie de la propriété du client suisse est donc justifiée.

6.2 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse

La directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, applicable dans l'UE, ne s'applique pas en Suisse, notre pays n'étant pas membre de l'UE et n'ayant pas repris cette directive. La Suisse peut continuer à définir sa législation sur la TVA de manière autonome. Les accords bilatéraux entre la Suisse et l'UE ne touchent la TVA que dans le cadre de l'assistance administrative et de l'entraide judiciaire. Le projet n'apporte aucune modification à ces dispositions.

L'accord sur le couplage de leurs systèmes d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre²¹ que la Suisse et l'UE ont conclu, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020, institue une obligation de prévenir la fraude et de préserver l'intégrité du système d'échange de quotas d'émission couplé (art. 3, ch. 5, de l'accord). En introduisant l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions pour les transferts de droits d'émission et similaires et en prévoyant, provisoirement, une procédure de déclaration obligatoire pour le transfert de tels droits, la Suisse s'acquitte de ses engagements.

Il faut que l'imposition des plateformes soit compatible avec les engagements que la Suisse a pris dans le cadre de l'OMC. Cette compatibilité est assurée par l'égalité de traitement entre les plateformes et entreprises de vente par correspondance suisses et étrangères.

Il faut en outre mentionner le traité entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein relatif à la taxe sur la valeur ajoutée dans la Principauté de Liechtenstein, conclu le 28 octobre 1994²². Par ce traité, la Principauté de Liechtenstein, qui forme avec la Suisse un seul territoire douanier, reprend le droit de la TVA applicable en Suisse sur son territoire. Ce traité vise à assurer une

²¹ RS 0.814.011.268

²² RS 0.641.295.142

réglementation, une interprétation et une application uniformes de la TVA dans les deux pays. Il reste valable à moins que l'un des États parties ne le dénonce. En vertu du traité susmentionné, la Principauté de Liechtenstein devra adapter son droit de la TVA à la loi suisse sur la TVA révisée.

6.3 Forme de l'acte à adopter

Le projet prévoit une révision de la loi sur la TVA et porte ainsi sur des dispositions importantes fixant des règles de droit, dispositions qui doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale en vertu de l'art. 164, al. 1, let. d, Cst. L'art. 163, al. 1, Cst. confère à l'Assemblée fédérale la compétence d'édicter les lois (compétence législative de l'Assemblée fédérale). L'acte est sujet au référendum (art. 141, al. 1, let. a, Cst.).

L'introduction, à l'art. 103a AP-OTVA, d'une procédure de déclaration obligatoire pour le transfert de droits d'émission et de droits analogues que propose le projet se fonde sur la compétence d'édicter des ordonnances que l'art. 38, al. 2, LTVA confère au Conseil fédéral.

6.4 Frein aux dépenses

Le présent projet ne requiert pas l'adoption par la majorité des membres de chaque conseil exigée à l'art. 159, al. 3, let. b, Cst.

6.5 Délégation de compétences législatives

Aux termes de l'art. 182, al. 1, Cst., le Conseil fédéral édicte des règles de droit sous la forme d'une ordonnance, dans la mesure où la Constitution ou la loi l'y autorisent. Le présent projet de loi charge le Conseil fédéral d'édicter des dispositions d'exécution de la loi sur la TVA. Dans la mesure où des dispositions d'exécution supplémentaires sont nécessaires, la compétence législative du Conseil fédéral découle de sa compétence de mise en œuvre (art. 182, al. 2, Cst.).

Dans les domaines ci-après, des compétences législatives sont déléguées au Conseil fédéral:

- *Art. 5:* Le Conseil fédéral adaptera désormais le plafond de chiffre d'affaires pour le décompte annuel (art. 35, al. 1^{bis}, let. b, AP-LTVA) lorsque l'indice suisse des prix à la consommation a augmenté de plus de 30 % depuis le dernier ajustement.
- *Art. 79a, al. 7:* Le Conseil fédéral fixe les conditions auxquelles l'AFC peut ordonner une interdiction d'importation de biens ou la destruction de biens dans le cas des envois d'entreprises de vente par correspondance et de plateformes en ligne.