



Ce texte est une version provisoire. Seule la version qui sera publiée dans la Feuille fédérale fait foi.

21.xxx

Message concernant la modification de la loi sur la TVA

du ...

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une modification de la loi sur la TVA, en vous proposant de l'adopter.

Nous vous proposons simultanément de classer les interventions parlementaires suivantes:

- | | | | |
|------|---|---------|---|
| 2017 | M | 16.3431 | Pas de TVA sur les prestations subventionnées
(E 20.9.16, CER-E; N 8.3.17) |
| 2019 | M | 17.3657 | TVA. Suppression de l'inégalité de traitement entre associations culturelles et sportives
(N 13.3.19, Page; E 18.9.19) |
| 2019 | M | 18.3540 | Ventes en Suisse depuis l'étranger. Imposer le paiement de la TVA aux plates-formes de vente en ligne
(E 24.9.18, Vonlanthen; N 13.3.19) |
| 2021 | M | 18.4194 | TVA pour les tour-opérateurs étrangers
(E 16.12.20, Stöckli; N 31.5.21) |
| 2021 | M | 18.4363 | TVA pour les tour-opérateurs étrangers
(N 17.12.21, von Siebenthal; E 9.06.21) |

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

...

Au nom du Conseil fédéral suisse

Le Président de la Confédération, Guy Parmelin
Le Chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

Le présent projet permet de mettre en œuvre plusieurs interventions parlementaires concernant la TVA. Il porte pour l'essentiel sur la perception de la TVA par les plateformes de vente par correspondance et sur l'obligation de fournir des renseignements qui incombera à toutes les plateformes numériques. Le projet prévoit par ailleurs des simplifications pour les PME, comme le décompte annuel volontaire, et des mesures de lutte contre l'escroquerie.

Contexte

La loi du 12 juin 2009 sur la TVA entièrement 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. Cependant, l'économie étant soumise à des changements constants, de nouvelles modifications s'imposent. La présente révision partielle permet de mettre en œuvre des dispositions proposées dans les interventions parlementaires, des simplifications pour les PME et des mesures de lutte contre la fraude.

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 l'intermédiaire de ces plateformes. Cette mesure répond à la motion Vonlanthen, adoptée par le Parlement (Ventes en Suisse depuis l'étranger. Imposer le paiement de la TVA aux plates-formes de vente en ligne; 18.3540). Si une plateforme ou un vendeur par correspondance se soustrait à ses obligations fiscales, l'AFC peut ordonner une interdiction de ses importations ou la destruction de ses envois et publier les noms des contrevenants, dans le but de protéger les clients. Afin de réduire la charge administrative des entreprises, le projet prévoit par ailleurs l'introduction d'un décompte annuel avec paiements par acomptes. Deux mesures visent à garantir le paiement de l'impôt: d'une part, la négociation de droits d'émission et d'autres droits analogues sera soumise à l'impôt sur les acquisitions et, d'autre part, il sera possible d'exiger, dans certains cas, d'un membre de l'organe chargé de la gestion des affaires d'une personne morale qu'il fournisse une sûreté. Enfin, le projet met en œuvre les motions de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (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), Stöckli (TVA pour les tour operators étrangers; 18.4194) et Von Siebenthal (TVA pour les tour operators étrangers; 18.4363) ainsi que les motions Maire (Taux réduit de TVA pour les 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) dont le Conseil fédéral a proposé l'adoption.

Selon une estimation sommaire, le projet entraînera globalement une augmentation des recettes annuelles de plusieurs dizaines de millions de francs. Cette estimation ne prend pas en considération les diminutions de recettes non quantifiables découlant de la mise en œuvre de la motion 16.3431 de la CER-E. C'est l'imposition de la vente par correspondance par l'intermédiaire de plateformes numériques qui aura les conséquences financières les plus importantes, dès lors qu'elle apportera, selon les estimations, un surplus de recettes d'environ 75 millions de francs.

Le projet aura un effet légèrement positif pour les cantons et les communes puisqu'à l'avenir, toutes les utilisations de fonds qu'ils désigneront expressément comme subventions seront également réputées 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, en éliminant la plupart des désavantages imputables à la TVA que ces opérateurs subissaient par rapport à leurs concurrents étrangers. On ne peut toutefois pas exclure que certaines entreprises ne livreront plus vers la Suisse, ce qui se traduira par une diminution du trafic transfrontalier de marchandises vers la Suisse.

L'imposition des plateformes numériques et le décompte annuel exigent des délais de mise en œuvre appropriés.

Table des matières

Condensé	2
1 Contexte	8
1.1 Nécessité d’agir et objectifs visés	8
1.2 Solutions examinées et solution retenue	9
1.3 Relation avec le programme de la législature et avec le plan financier, ainsi qu’avec les stratégies du Conseil fédéral	15
1.4 Classement d’interventions parlementaires	15
2 Procédure de consultation	17
2.1 Résultats de la procédure de consultation	17
2.1.1 Principe de l’imposition des plateformes	17
2.1.2 Mesures administratives à l’encontre des plateformes de vente par correspondance	18
2.1.3 Obligation pour les plateformes de vente par correspondance et de service de fournir des renseignements	18
2.1.4 Extension de l’impôt sur les acquisitions aux prestations <i>business to business</i> (B2B) des entreprises étrangères	18
2.1.5 Assujettissement à l’impôt sur les acquisitions pour le transfert de droits d’émission et de droits analogues	18
2.1.6 Subventions – présomption légale	19
2.1.7 Renonciation éventuelle à la représentation fiscale pour les entreprises étrangères	19
2.1.8 Décompte annuel volontaire avec paiement d’acomptes	19
2.1.9 Prestations fournies par les agences de voyage	20
2.1.10 Taux d’imposition réduit pour les produits d’hygiène menstruelle	20
2.1.11 Exclusion du champ de l’impôt pour la participation active à des manifestations culturelles	20
2.1.12 Exclusion du champ de l’impôt pour les prestations de coordination des traitements	20
2.1.13 Responsabilité des organes chargés de la gestion des affaires en cas de faillites en série	21
2.1.14 Exportation dans le trafic touristique	21
2.1.15 Libération de l’assujettissement lorsque seules des prestations exclues du champ de l’impôt sont fournies	21
2.1.16 Suppression de l’exonération d’impôt pour les prestations de transport fournies exclusivement à l’étranger	22
2.1.17 Définition du destinataire de la prestation	22

2.1.18	Imposition de groupe	22
2.1.19	Lieu de la prestation des organisateurs de manifestations	22
2.1.20	Siège du représentant fiscal en Suisse	22
2.1.21	Indexation	22
2.1.22	Service réservé selon la loi sur la poste	23
2.1.23	Fixation au niveau de la loi de l'exonération des opérations portant sur l'or et les alliages d'or	23
2.1.24	Révision de l'OTVA: procédure de déclaration pour le transfert de droits d'émission et de droits analogues	23
2.2	Évaluation des résultats de la procédure de consultation	23
2.2.1	Principes de l'imposition des plateformes	23
2.2.2	Mesures administratives à l'encontre des plateformes de vente par correspondance	25
2.2.3	Obligation pour les plateformes de vente par correspondance et de services de fournir des renseignements	25
2.2.4	Extension de l'impôt sur les acquisitions aux prestations B2B des entreprises étrangères	25
2.2.5	Assujettissement à l'impôt sur les acquisitions pour le transfert de droits d'émission et de droits analogues	25
2.2.6	Subventions – présomption légale	26
2.2.7	Renonciation éventuelle à la représentation fiscale pour les entreprises étrangères	26
2.2.8	Décompte annuel volontaire avec paiements d'acomptes	26
2.2.9	Prestations fournies par les agences de voyage	27
2.2.10	Taux d'imposition réduit pour les produits d'hygiène menstruelle	27
2.2.11	Exclusion du champ de l'impôt pour la participation active à des manifestations culturelles	27
2.2.12	Exclusion du champ de l'impôt pour les prestations de coordination des traitements	27
2.2.13	Responsabilité des organes chargés de la gestion des affaires en cas de faillites en série	28
2.2.14	Exportation dans le trafic touristique	28
2.2.15	Libération de l'assujettissement lorsque seules des prestations exclues du champ de l'impôt sont fournies	28
2.2.16	Suppression de l'exonération d'impôt pour les prestations de transport fournies exclusivement à l'étranger	28
2.2.17	Définition du destinataire de la prestation	28
2.2.18	Imposition de groupe	29
2.2.19	Lieu de la prestation des organisateurs de manifestations	29

2.2.20	Correction du niveau normatif de l'exonération des opérations de vente portant sur l'or et les alliages contenant de l'or	29
2.2.21	Modification de l'OTVA: Procédure de déclaration pour le transfert de droits d'émission et de droits analogues	29
3	Comparaison avec le droit étranger, notamment européen	29
3.1	Imposition des plateformes	29
3.1.1	Situation juridique actuelle de la vente par correspondance en Suisse	29
3.1.2	Travaux de l'OCDE	30
3.1.3	Livraisons de biens facilitées par des interfaces électroniques au sein de l'UE	30
3.1.4	Économie de partage et économie à la demande (<i>sharing and gig economy</i>)	31
3.2	Assujettissement à l'impôt sur les acquisitions pour le transfert de droits d'émission et d'autres droits analogues	32
3.3	Représentation fiscale pour les entreprises étrangères	33
4	Présentation du projet	34
4.1	Réglementation proposée	34
4.2	Adéquation des moyens requis	38
4.2.1	Du point de vue des assujettis	38
4.2.2	Du point de vue de la Confédération (AFC)	38
4.2.3	Du point de vue des consommateurs	38
4.3	Mise en œuvre	38
5	Commentaire des dispositions	39
6	Conséquences	62
6.1	Conséquences pour les assujettis	62
6.1.1	Conséquences de la mise en œuvre de la motion Vonlanthen 18.3540 concernant l'imposition des plateformes	62
6.1.2	Conséquences du décompte annuel	63
6.1.3	Conséquences de la mise en œuvre de la motion CER-E 16.3431 concernant les subventions	64
6.2	Conséquences pour la Confédération	64
6.2.1	Conséquences financières	64
6.2.2	Conséquences sur l'état du personnel	66

6.3	Conséquences pour les cantons et les communes ainsi que pour les centres urbains, les agglomérations et les régions de montagne	68
6.4	Conséquences économiques	68
6.5	Conséquences pour les ménages privés	68
6.6	Conséquences environnementales	69
6.7	Conséquences pour les assurances sociales	69
7	Aspects juridiques	69
7.1	Constitutionnalité	69
7.1.1	Conditions régissant une restriction de la garantie de la propriété	70
7.1.2	Le bien est la propriété de l'entreprise étrangère de vente par correspondance	70
7.1.3	Le bien est la propriété du client suisse	71
7.1.4	Renonciation à inviter les destinataires à se prononcer	71
7.2	Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse	71
7.3	Forme de l'acte à adopter	73
7.4	Frein aux dépenses	73
7.5	Délégation de compétences législatives	73
7.6	Protection des données	74
	Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA, LTVA) (projet)	xx

Message

1 Contexte

1.1 Nécessité d'agir et objectifs visés

En dépit de l'introduction, au 1^{er} janvier 2019, de la réglementation des ventes par correspondance (art. 7, al. 3, let. b, de la loi du 12 juin 2009 sur la TVA [LTVA]¹), une part considérable de la consommation continue de 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 au registre des assujettis. 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 les plateformes comme les fournisseurs des prestations, comme le 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 des acteurs économiques et de l'Administration fédérale des contributions (AFC) diminuera si ce sont les plateformes qui sont inscrites en qualité d'assujettis en lieu et place des nombreuses entreprises de vente par correspondance.

Simplifier le système est toujours une bonne chose pour les assujettis comme pour l'AFC. Parmi les mesures proposées, c'est l'introduction du décompte annuel qui constituera la principale simplification. L'allégement administratif sera important en particulier pour les entreprises qui établissent leur décompte selon la méthode effective. Elles ne devront déterminer les chiffres d'affaires réalisés et les impôts préalables déductibles qu'une fois par an, et non plus quatre fois. Pour les entreprises qui établissent leurs décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette, l'effet simplificateur sera nettement moindre puisqu'elles n'établissent actuellement leurs décomptes que semestriellement et n'ont qu'à déterminer le chiffre d'affaires réalisé. Une autre simplification est prévue pour les agences de voyages. 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 de services des agences de voyages. Désormais, les prestations des agences de voyage ne seront plus soumises à l'impôt lorsqu'elles sont réalisées à l'étranger ou, dans le cas où elles auraient été exonérées de la TVA en vertu de l'art. 23 LTVA si elles avaient été fournies par des personnes qui ne sont pas des agents de voyages.

En outre, l'AFC a de plus en plus souvent été confrontée ces dernières années à ce qu'on pourrait appeler les faillis multirécidivistes. Il s'agit d'entreprises dotées d'un capital minimal, le plus fréquemment des Sàrl, qui sont actives peu de temps sur le marché, et pratiquent souvent des prix particulièrement bas. Dès qu'il devient flagrant qu'elles ne paient ni factures ni charges sociales et impôts, elles se déclarent en faillite.

1 RS 641.20

Peu après, les mêmes associés fondent de nouvelles entreprises, avec le même but commercial et des pratiques identiques.

C'est également pour prévenir les abus qu'est mis en place l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions en cas de 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.

Le projet vise par ailleurs à mettre en œuvre la motion CER-E 16.3431 au moyen d'une fiction juridique selon laquelle les fonds versés par une collectivité publique sont réputés subventions ou autres contributions de droit public en matière de TVA pour autant que la collectivité publique les qualifie expressément comme telles à l'intention du destinataire. Cette fiction juridique renforce significativement la sécurité juridique dans le domaine des subventions et des autres contributions de droit public.

Enfin, en plus des motions Vonlanthen et CER-E mentionnées ci-dessus, d'autres motions doivent être mises en œuvre (cf. ch. 1.4).

Certaines dispositions de la loi sur la TVA seront également modifiées dans le cadre de la révision totale de la loi sur les douanes, qui est en cours. Le projet de loi correspondant, qui sera soumis au vote final après la présente révision de la LTVA, devra dès lors inclure des dispositions de coordination dans ce sens.

1.2 Solutions examinées et solution retenue

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

Mesure	Motif de l'abandon
Abaisser le seuil du 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 général a été fixé à 100 000 francs. En outre, l'initiative parlementaire Hess (17.479), entre-temps liquidée, et la motion Burgherr (20.4590), qui fut rejetée, demandaient 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 d'utilité publique (art. 10, al. 2, let. c, LTVA).	Bien que les distorsions soient importantes dans certains cas, c'est, du point de vue politique, l'allègement administratif qui est prioritaire dans le secteur du bénévolat. Les commissions de l'économie et des redevances des deux Chambres ont du reste donné suite à l'initiative parlementaire Feller (17.448), qui demande un relèvement du seuil.

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 sur le 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'utiliser les renseignements fournis par un prévenu prévue à l'art. 104, al. 3, LTVA. Cette question a été examinée en raison d'une recommandation du Contrôle fédéral des finances.

Le système du paiement fractionné apparaît, du moins à l'heure actuelle, impossible ou en tout cas très difficile à mettre en œuvre. En outre, il peut facilement être contourné 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 à ce que ce système voie le jour.

Il y a été renoncé parce que, actuellement, aucun procédé n'émerge dans ce domaine ni au sein de l'OCDE ni au sein de l'UE. Une obligation de fournir des renseignements a toutefois été introduite pour toutes les plateformes numériques de manière à rendre possible l'identification des prestataires professionnels qui proposent des services via ces plateformes.

Pour que ce soit possible, les entreprises devraient préparer leurs données comptables avec un tel niveau de détail qu'elles pourraient facilement remplir elles-mêmes leur décompte. Il n'en résulterait aucun avantage pour les entreprises.

Supprimer cette interdiction introduite en 2010 serait en contradiction avec le droit supérieur (art. 32 de la Constitution [Cst.]²; art. 6 de la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH])³;

² RS 101
³ RS 0.101

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 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 insignifiant⁴).

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

art. 14 du pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques⁴).

Cette mesure engendrerait un important travail supplémentaire, surtout pour la Poste. Il vaut mieux d'abord acquérir suffisamment d'expérience avec la réglementation sur les ventes par correspondance introduite en 2019. En outre, la perception de la TVA auprès des plateformes de vente par correspondance devrait présenter un meilleur rapport entre les coûts et les bénéfices.

Cette mesure n'est pas mise en œuvre parce que l'assujettissement des entreprises étrangères dès le premier franc de chiffre d'affaires en Suisse, qui avait été introduit en 2018, a fait perdre de l'importance à l'impôt sur les acquisitions pour les prestations fournies par des entreprises aux consommateurs (*business to consumer*).

Cette mesure entraînerait un surplus de travail pour les collectivités publiques, parce qu'il est difficile de déterminer l'impôt dû pour l'ensemble de la collectivité publique. Celles-ci ne sont en général assujetties que pour un petit nombre 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 partielle de 2018, ce qui va à l'encontre d'une restriction. Une nouvelle extension défavoriserait les particuliers encore plus fortement

⁴ RS 0.103.2

⁵ RS 641.204

personnes doit être étendu ou restreint (art. 21, al. 2, ch. 28 et 28^{bis}, LTVA).

Rendre franches d'impôt les prestations fournies sur le territoire suisse à des entreprises assujetties. Ce système serait semblable à celui de l'impôt sur le chiffre d'affaires, remplacé par la TVA 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 (art. 83 LTVA).

Supprimer les exclusions du champ de l'impôt dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux et

qu'aujourd'hui et doit donc être écartée.

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 réintroduire la prestation à soi-même en tant que fait générateur de l'impôt. 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 peut être mise en œuvre par le Conseil fédéral à l'aide de la 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 telle 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 qu'actuellement. 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

dans le domaine des assurances lorsque c'est 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).

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 du fait de la suppression des droits de timbre d'une part et du fait qu'il n'y aurait plus de taxe occulte sur les opérations réalisées à l'étranger d'autre part.

Adapter la définition de la «livraison» et de la «prestation de services» à la directive 2006/112/CE (directive relative au système de taxe sur la valeur ajoutée)⁶.

Dans la législation suisse sur la TVA, de nombreuses prestations de services en lien avec des biens sont réputées livraisons, comme 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, concernant 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 (LSu)⁷ ou sur des lois cantonales et communales sur les subventions: dans cette option, l'AFC devrait déterminer s'il s'agit de subventions à l'aune des critères énoncés dans la LSu ou en vertu de lois cantonales ou communales. Cette mesure risquerait également de durcir involontairement la pratique, notamment dans les quelques cas où certaines exigences formelles de la LSu ne seraient plus remplies.
- Se fonder sur la loi fédérale du 21 juin 2019 sur les marchés publics (LMP)⁸, 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

⁶ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347 du 11.12.2006, p. 1

⁷ RS 616.1

⁸ RS 172.056.1

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 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 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, et les pertes fiscales qui en découleraient seraient aussi élevées qu'avec les modalités de remboursement présentées ci-dessus.
- 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

individuelle 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, le débat s'est déplacé sur la question de l'existence d'un rapport de prestations entre la collectivité publique et le bénéficiaire de subventions. Comme l'imposition des subventions au titre de paiements de tiers va à l'encontre de ce que demande la motion, cette mesure 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 versée dans le cadre de la délégation 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 telle indemnisation. Partant, l'insécurité juridique persisterait.

1.3 **Relation avec le programme de la législature et avec le plan financier, ainsi qu'avec les stratégies du Conseil fédéral**

Le présent message a été annoncé dans le message du 29 janvier 2020⁹ sur le programme de la législature 2019-2023. Il fait partie du premier objectif qui vise à assurer l'équilibre du budget de la Confédération ainsi que la stabilité de son régime financier. Le budget 2021 assorti d'un plan intégré des tâches et des finances 2022-2024 prévoit l'approbation du message sur la réforme de la TVA (tome 2B, p. 51)¹⁰.

1.4 **Classement d'interventions parlementaires**

Le présent message 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

⁹ FF 2020 1709, annexe 1, p. 1820

¹⁰ Disponible sous: www.efv.admin.ch > Rapports financiers > Budget assorti d'un plan intégré des tâches et des finances

- 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»*, demandant que les places de marché en ligne et les plateformes de services étrangères qui livrent des biens ou fournissent des prestations de services en Suisse soient assujetties à la TVA. Ces mesures visent à mettre en place des conditions de concurrence équitables du point de vue fiscal pour les fournisseurs suisses et à éviter les abus et les diminutions de recettes fiscales dans le cadre des ventes et des prestations de services en ligne à partir de l'étranger. Cette motion est entièrement mise en œuvre pour les livraisons de biens, mais ne l'est par contre pas pour les prestations de services parce que l'imposition des services électroniques est déjà assurée aujourd'hui, et qu'il s'agit souvent, dans le cadre de l'économie de partage (*sharing economy*) et de l'économie à la demande (*gig economy*), de transactions entre des particuliers qui n'atteignent pas le seuil d'assujettissement. Une mesure prévoyant que des prestations identiques impliquant les mêmes personnes seraient soumises à la TVA lorsqu'elles sont fournies via des plateformes mais ne le seraient pas lorsqu'elles sont fournies en dehors de celles-ci serait incompatible avec le principe d'égalité de traitement. Le projet prévoit cependant une obligation de fournir des renseignements pour toutes les plateformes électroniques, afin de permettre l'identification des personnes qui, à l'aide de ces plateformes, atteignent la limite du chiffre d'affaires et sont dès lors assujetties à la TVA, par exemple parce qu'elles mettent en location des maisons de vacances qui leur rapportent plus de 100 000 francs par an. Étant donné que ces personnes résident généralement en Suisse, l'AFC peut et doit leur imposer directement cette obligation fiscale. Il n'est pas justifié d'imposer les plateformes à leur place. Toutefois, le Conseil fédéral continuera de garder à l'œil l'évolution des plateformes de services et soumettra un projet de texte au Parlement si besoin est. De plus amples informations à ce sujet figurent au chapitre 4.1, premier tiret.
 - Motion Maire 18.4205 (adoption proposée par le Conseil fédéral) *«Taux réduit de TVA pour les produits d'hygiène féminine»*.
 - Motion Humbel 19.3892 (adoption proposée par le Conseil fédéral) *«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 soient exclues du champ de l'impôt au titre de traitements médicaux.
 - Les motions Stöckli 18.4194 (transmise) et von Siebenthal 18.4363 (transmise) *«TVA pour les tour-opérateurs étrangers»*, qui sont identiques, demandent que les tour-opérateurs étrangers ne soient plus assujettis pour les voyages qu'ils organisent en Suisse.

2 Procédure de consultation

2.1 Résultats de la procédure de consultation¹¹

Le 19 juin 2020, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF) de mener une procédure de consultation sur la révision partielle de la LTVA et de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)¹² auprès de la Principauté de Liechtenstein, des cantons, des partis politiques, des associations faitières des communes, des villes et des régions de montagne qui œuvrent au niveau national, des associations faitières de l'économie qui œuvrent au niveau national et d'autres milieux intéressés. Cette procédure de consultation a pris fin le 12 octobre 2020.

Au total, 97 avis ont été reçus, mais 5 participants (GR, OW, Conférence des villes suisses sur les impôts, Fondation pour la protection des consommateurs et Union patronale suisse) ont renoncé expressément à prendre position. Dans l'ensemble, 24 cantons, 5 partis (PDC, PLR, PES, PS et UDC) et 63 organisations se sont exprimés.

2.1.1 Principe de l'imposition des plateformes

Personne ne s'oppose à la mise en place d'une imposition des plateformes.

Les cantons AI, BS, JU, NW, TI, TG et VD, le PDC, le PS et l'UDC, l'Association des entreprises internationales d'expédition et de logistique opérant en Suisse (SPEDLOGSSWIS), l'Association professionnelle de l'industrie suisse des technologies de l'information et de la communication et de l'industrie en ligne (SWICO), le Centre patronal (CP), FIDUCIAIRE|SUISSE, la Fédération des entreprises romandes (FER), la Fédération romande des consommateurs (frc), La Poste, SwissHoldings, Travail.suisse et la Société suisse des entrepreneurs (SSE), l'Union syndicale suisse (USS), ainsi que le Forum suisse des consommateurs (kf), le Forum PME et le *Centro di competenze tributarie del Dipartimento economia aziendale, sanità e sociale della Scuola universitaria professionale della Svizzera italiana* (SUPSI) saluent sans réserve l'instauration d'une imposition des plateformes.

Le PLR, et le PES, economiesuisse, l'Union suisse des arts et métiers (usam), HotellerieSuisse, GastroSuisse, Swiss Retail Federation, EXPERTsuisse, la fédération suisse de tourisme (FST), la Communauté d'intérêt du commerce de détail (CI CDS), ASSOCIATION DE COMMERCE.swiss, l'Organe consultatif en matière de TVA (KG), Amazon, eBay et Rakuten, sont eux aussi favorables à l'imposition des plateformes, mais émettent certaines réserves et proposent quelques modifications.

¹¹ Le rapport sur les résultats de la consultation est disponible sous www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2020 > DFF

¹² RS 641.201

2.1.2 Mesures administratives à l'encontre des plateformes de vente par correspondance

Le canton TI, le PLR, le PS et l'UDC ainsi que l'ASSOCIATION DE COMMERCE.swiss, SWICO et Travail.Suisse soutiennent entièrement les mesures proposées.

Le PDC, Amazon, la Fédération de l'industrie horlogère suisse (FH), FIDUCIAIRE|SUISSE, kf, le KG, SPEDLOGSWISS, SUPSI, SwissHoldings et Swiss Retail Federation sont certes d'accord avec les mesures administratives, mais ils ont formulé plusieurs réserves parfois importantes.

La Poste rejette ces mesures, car elles ne seraient pas compatibles avec la convention postale universelle et les modalités de leur mise en pratique ne seraient pas connues. En particulier, on ignore comment les envois pourraient être attribués aux plateformes à la frontière.

2.1.3 Obligation pour les plateformes de vente par correspondance et de service de fournir des renseignements

GastroSuisse et SWICO sont explicitement favorables à ces mesures.

Personne ne s'oppose à cette obligation, mais des adaptations minimales sont parfois proposées.

2.1.4 Extension de l'impôt sur les acquisitions aux prestations *business to business* (B2B) des entreprises étrangères

Les cantons BS, VD et ZH, l'UDC, ASSOCIATION DE COMMERCE.swiss, les CFF, FIDUCIAIRE|SUISSE, le Forum PME, kf, la Société des Vétérinaires Suisses et SwissHoldings sont d'accord avec cette proposition, du moins sur le principe.

Le canton SZ, l'Association suisse des assurances (ASA), la CDF, la CI CDS, le Conseil des EPF, economiesuisse, EXPERTsuisse, la FER, la FH, HotellerieSuisse, le KG, SPEDLOGSWISS, SUPSI, Swiss Retail Federation, Swissuniversities, l'usam et l'UVS rejettent la proposition.

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

Les cantons TI et VD, l'Association des entreprises électriques suisses (AES), economiesuisse, la Fondation pour la protection du climat et la compensation de CO₂ (KliK), SUPSI et SwissHoldings sont favorables à cette mesure, du moins sur le principe, et proposent parfois une autre procédure.

EXPERTsuisse et le KG s'opposent à la mesure et proposent d'exclure ces prestations du champ de l'impôt.

2.1.6 Subventions – présomption légale

Les cantons GE, SO et TG, le PLR et l'UDC, l'AES, les CFF et FIDUCIAIRE|SUISSE saluent la solution proposée.

Celle-ci est en revanche refusée par les 34 autres participants qui se sont exprimés à ce sujet (AG, BE, BL, BS, FR, JU, LU, NE, SG, SH, SZ, TI, UR, VD, VS, ZG et ZH, PDC, ACS, CDF, CI CDS, Conseil des EPF, economiesuisse, EXPERTsuisse, FER, ForêtSuisse, hôpital cantonal des Grisons, KG, SUPSI, SwissHoldings, Swissuniversities, usam, UVS et WaldAargau). La plupart arguent que cela n'apporte aucune sécurité juridique et représente plutôt une aggravation de la situation. La CI CDS, economiesuisse et SwissHoldings déplorent que la proposition accorde une liberté d'appréciation considérable aux collectivités et que les prestataires risquent de subir des réductions inattendues de l'impôt préalable pour les prestations fournies à des collectivités.

2.1.7 Renonciation éventuelle à la représentation fiscale pour les entreprises étrangères

Amazon et SwissHoldings soutiennent la mesure proposée.

Les autres participants qui se sont exprimés sur la proposition (economiesuisse, EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE|SUISSE, KG, SPEDLOGSWISS et SUPSI) la refusent. Une représentation fiscale garantit aux entreprises étrangères le respect des dispositions légales suisses. De plus, il est incompréhensible que ces entreprises puissent économiser des coûts en Suisse en relation avec la TVA.

Par ailleurs, la renonciation à une représentation fiscale serait envisageable uniquement si le pays de domicile de l'entreprise accorde la réciprocité (FIDUCIAIRE|SUISSE, KG et SUPSI).

2.1.8 Décompte annuel volontaire avec paiement d'acomptes

EXPERTsuisse, la FH, FIDUCIAIRE|SUISSE et le KG rejettent le décompte annuel, tandis qu'economiesuisse propose de le réexaminer. Ce décompte accroît le risque d'erreurs, qui ne pourraient être corrigées que dans un laps de temps réduit. La comptabilité doit être à jour. De plus, les liquidités pourraient venir à manquer si les acomptes versés étaient trop faibles et un paiement final élevé devait être exécuté en fin d'année. Ces participants formulent également des propositions au cas où le décompte annuel serait mis en œuvre.

Les 25 autres participants qui se sont exprimés à ce sujet (AG, AI, BS, GL, JU, NE, NW, SO, TI, VD et ZH, PES, ASA, ASSOCIATION DE COMMERCE.swiss, CP,

economiesuisse, Forum PME, FST, GastroSuisse, HotellerieSuisse, SUPSI, SWICO, SwissHoldings, usam et USP) sont favorables au décompte annuel avec paiement d'acomptes, mais proposent parfois des modifications.

2.1.9 Prestations fournies par les agences de voyage

Le canton VD, l'UDC, economiesuisse, FIDUCIAIRE|SUISSE, la FST, GastroSuisse et HotellerieSuisse saluent les mesures, notamment parce qu'elles renforceront le «tourisme réceptif» (visiteurs étrangers en Suisse).

EXPERTsuisse, le KG, SwissHoldings et l'usam s'opposent à la proposition, car les agences de voyages suisses seraient alors désavantagées par rapport à leurs homologues étrangers pour les voyages en Suisse.

2.1.10 Taux d'imposition réduit pour les produits d'hygiène menstruelle

Presque tous les participants qui se sont exprimés à ce sujet (TI et VS, PES, PLR, PS et UDC, CI CDS, la Conférence des délégué.e.s à l'égalité [CSDE], FRC, kf, Swiss Retail Federation et USS) saluent cette proposition ou, du moins, ne la combattent pas. Certains demandent que le taux d'imposition réduit soit étendu aux couches (kf) ou à tous les produits d'hygiène de base (Swiss Retail Federation).

economiesuisse et SwissHoldings rejettent la proposition.

Le KG souligne les distorsions de concurrence induites par la mesure, mais renonce à prendre position, car il s'agit d'une décision politique.

2.1.11 Exclusion du champ de l'impôt pour la participation active à des manifestations culturelles

Presque tous les participants ayant pris position sur cette proposition (TI et VS, PES et UDC, kf, SwissHoldings et USS) y sont favorables.

economiesuisse s'y oppose, car elle distordrait la concurrence au détriment de l'activité entrepreneuriale.

Le KG souligne les distorsions de concurrence induites par la mesure, mais renonce à prendre position, car il s'agit d'une décision politique.

2.1.12 Exclusion du champ de l'impôt pour les prestations de coordination des traitements

Presque tous les participants qui se sont exprimés sur cette proposition (VD, PES, PLR et UDC, curafutura, EXPERTsuisse, kf, medswiss.net, SantéSuisse et USS) la soutiennent, mais ils proposent parfois des modifications, car ils craignent que sinon les objectifs ne soient pas atteints. SantéSuisse réclame des clarifications dans

l'ordonnance et dans le message pour distinguer parfaitement les prestations imposables et non imposables. curafutura exige également d'exclure du champ de l'impôt les prestations purement administratives.

economiesuisse et SwissHoldings rejettent la proposition.

Le KG souligne les distorsions de concurrence induites par la mesure, mais renonce à prendre position, car il s'agit d'une décision politique.

2.1.13 Responsabilité des organes chargés de la gestion des affaires en cas de faillites en série

Les cantons TI et VD, le PES et l'UDC, le CP, la FER, le KG, SUPSI, SwissHoldings et l'USP sont entièrement ou largement favorables à cette mesure, mais ils demandent parfois que le texte de loi soit précisé, notamment l'expression «sur une brève période».

EXPERTsuisse, GastroSuisse et HotellerieSuisse rejettent la proposition à cause de la situation actuelle liée au coronavirus, mais pas seulement.

Le PDC salue la mesure, mais s'interroge sur le fait que l'on dévie du principe selon lequel la responsabilité des personnes morales est limitée. De plus, il déplore que cette mesure ait été absente du message relatif à la lutte contre l'usage abusif de la faillite.

De manière générale, economiesuisse n'est pas opposée à la mesure, mais précise que certains de ses membres la considèrent excessive. Celle-ci devrait être examinée à l'aune de la crise liée au coronavirus.

SPEDLOGSWISS ne formule aucune recommandation, mais se demande si les sûretés s'appliquent également aux frais anticipés des prestataires douaniers dans le cadre de la procédure centralisée de décompte (PCD).

FIDUCIAIRE|SUISSE estime que la responsabilité solidaire est un sujet délicat pour les fiduciaires, car celles-ci exercent souvent des fonctions d'organes dans les entreprises. Elle réclame donc une formulation plus restrictive.

2.1.14 Exportation dans le trafic touristique

La FH, la FST, Global Blue, Gübelin le KG et SwissHoldings sont favorables à l'introduction d'une preuve électronique de l'exportation dans le trafic touristique. Certains participants se demandent toutefois si une nouvelle disposition légale est vraiment nécessaire à cet effet. En outre, plusieurs adaptations sont proposées.

2.1.15 Libération de l'assujettissement lorsque seules des prestations exclues du champ de l'impôt sont fournies

EXPERTsuisse, le KG et SwissHoldings regrettent qu'en vertu du nouvel art. 10, al. 2, let. d, AP-LTVA et contrairement à l'art. 121a OTVA en vigueur, un

assujettissement volontaire soit uniquement possible avec effet rétroactif au début de la période fiscale et non pendant le délai de prescription. Il conviendrait d'adapter l'art. 10 ou l'art. 14 LTVA pour éviter une dégradation de la situation.

2.1.16 Suppression de l'exonération d'impôt pour les prestations de transport fournies exclusivement à l'étranger

SwissHoldings salue la proposition.

Les CFF, EXPERTsuisse et le KG demandent de renoncer à cette suppression, car cela entraînerait des doubles impositions dans certains cas de figure.

2.1.17 Définition du destinataire de la prestation

SwissHoldings est favorable à la proposition.

EXPERTsuisse, le KG et SUPSI refusent d'introduire dans la loi une définition du destinataire de la prestation.

Santésuisse ne donne aucune recommandation, mais doute que cette définition améliore la sécurité juridique.

2.1.18 Imposition de groupe

Aucun participant ne s'est prononcé sur la précision apportée à l'art. 13, al. 1, AP-LTVA.

2.1.19 Lieu de la prestation des organisateurs de manifestations

EXPERTsuisse, le KG et SwissHoldings saluent le fait que les prestations des organisateurs de manifestations seront désormais imposables au lieu du destinataire.

2.1.20 Siège du représentant fiscal en Suisse

Aucun participant ne s'est prononcé sur la modification de l'art. 67, al. 1, AP-LTVA.

2.1.21 Indexation

Aucun participant ne s'est prononcé sur la modification de l'art. 5 AP-LTVA.

2.1.22 Service réservé selon la loi sur la poste

Aucun participant ne s'est prononcé sur la précision apportée à l'art. 21, al. 2, ch. 1, AP-LTVA.

2.1.23 Fixation au niveau de la loi de l'exonération des opérations portant sur l'or et les alliages d'or

SwissHoldings soutient la proposition.

Le KG souhaite que le contenu de l'art. 44, al. 1, let. e, OTVA soit repris dans la loi. Cette exigence est remplie.

2.1.24 Révision de l'OTVA: procédure de déclaration pour le transfert de droits d'émission et de droits analogues

Les cantons TI et VD ainsi que le PS sont explicitement favorables à l'adaptation de l'ordonnance. Veb.ch est d'accord avec la disposition de cette dernière.

L'AES, l'Association Suisse des Gérants de fortune (ASG) (qui renvoie à l'avis de l'usam), economiesuisse, EXPERTsuisse, le KG, SwissHoldings et l'usam s'opposent à cette disposition de l'ordonnance, car la mesure transitoire entraînerait une charge administrative excessive pour les entreprises concernées. Pour le cas où la modification serait mise en œuvre, l'AES, economiesuisse, le KG et SwissHoldings proposent néanmoins quelques adaptations.

SUPSI s'interroge sur l'opportunité d'une mesure transitoire, car les assujettis devraient procéder deux fois à des adaptations techniques dans un bref laps de temps, à savoir lors de l'introduction et lors de l'abrogation.

Avenergy suisse et Klik estiment que la disposition de l'ordonnance est contraire à la loi, car elle s'appliquerait indépendamment du seuil de 10 000 francs fixé dans la LTVA pour l'utilisation de la procédure de déclaration. Par ailleurs, cette procédure ne contribuerait qu'à prévenir les fraudes entre assujettis suisses, mais pas lorsque la contrepartie est un participant étranger.

2.2 Évaluation des résultats de la procédure de consultation

2.2.1 Principes de l'imposition des plateformes

L'imposition des plateformes pour les livraisons de biens qu'elles facilitent en leur qualité d'intermédiaires n'est pas contestée sur le principe.

Les revendications suivantes n'ont pas été prises en compte:

- Extension de l'imposition des plateformes aux prestations de services: concernant les prestations de services électroniques, les plus importantes plateformes proposant des contenus numériques les offrent en principe en leur

propre nom et sont donc déjà réputées être des fournisseurs de prestations. Dans le cas des prestations de services de l'économie de partage (*sharing economy*) et de l'économie à la demande (*gig economy*), telles que l'hébergement, la nourriture ou les transports, la personne fournissant la prestation se trouve en règle générale sur le territoire suisse. De ce fait, l'AFC peut et doit taxer directement la personne concernée, dans la mesure où le chiffre d'affaires réalisé atteint le seuil d'assujettissement, ce qui, le plus souvent, ne devrait pas être le cas. Aussi n'y a-t-il aucune justification valable pour taxer en lieu et place les plateformes. En outre, la totalité desdits secteurs serait alors incluse, bien qu'ils impliquent le plus souvent des transactions entre personnes privées et/ou qui ne dépassent pas le seuil de chiffre d'affaires pour un assujettissement à l'impôt. Le fait que les mêmes services entre les mêmes personnes soient soumis à la TVA s'ils sont acquis par l'intermédiaire d'une plateforme mais qu'ils ne le soient pas dans le cas contraire violerait par ailleurs le principe d'égalité de traitement.

- Exclusion des livraisons *consumer to consumer*: une exclusion entraînerait d'importantes charges administratives pour les plateformes. Par ailleurs, les plateformes disposant d'un site en ligne sur lequel les vendeurs ou les vendeuses peuvent uniquement placer leurs offres ne sont pas redevables de la TVA sur ces opérations.
- Limitation de l'imposition des plateformes aux petits envois (envois pour lesquels l'impôt sur les importations ne se monte pas à plus de cinq francs et qui sont donc exonérés de cet impôt): une telle restriction ferait peser de lourdes charges administratives sur les plateformes. En particulier lorsque la valeur de l'envoi se situe autour de la limite de 65 francs (pour les biens soumis au taux normal) ou de 200 francs (pour les biens soumis au taux réduit). Le cas échéant, il ne serait pas toujours aisé de distinguer s'il s'agit d'un petit envoi ou non. La valeur de l'envoi pourrait en effet être tout à coup supérieure à la limite prévue en raison de frais d'envoi supplémentaires.
- Autorisation de la procédure de report pour tous les importateurs de marchandises: l'allègement doit être limité aux plateformes. Elles seules sont en effet considérées comme réalisant ces livraisons par le recours à une fiction juridique. En outre, l'expédition de biens ou de marchandises, dont la vente est rendue possible grâce à la plateforme, n'est en principe pas effectuée par elle ou par un tiers qu'elle aurait mandaté. Pour ces raisons, il est légitime d'accorder aux plateformes un allègement lors de l'importation, ce dernier visant à encourager les plateformes à s'annoncer afin d'être inscrites au registre des assujettis. De plus, le dernier assouplissement des conditions d'application de la procédure de report du paiement de l'impôt entré en vigueur en 2018 avec la nouvelle teneur de l'art 118, al. 1, let. d, OTVA, laquelle prévoit une application possible de ladite procédure lorsque les excédents d'impôt préalable provenant d'importations et d'exportations de biens dépassent 10 000 francs – et non plus 50 000 francs – par an, a démontré qu'il n'y a pas d'intérêt de la part des assujettis actuels pour un allègement des conditions d'octroi de cette procédure.

2.2.2 Mesures administratives à l'encontre des plateformes de vente par correspondance

Si la grande majorité des participants à la consultation, notamment les partis gouvernementaux et les plateformes, accueillent favorablement les mesures administratives, certains participants considèrent cependant qu'elles vont à l'encontre du droit international, ou qu'elles sont difficiles voire impossibles à mettre en œuvre. La possibilité d'engager des mesures administratives est maintenue grâce aux adaptations suivantes: elles ne s'appliquent pas seulement aux entreprises étrangères mais aussi aux plateformes et aux entreprises de vente par correspondance suisses. Qui plus est, ces mesures ne touchent plus que les petits envois. Pour les gros envois (envois pour lesquels le montant d'impôt est supérieur à 5 francs), l'impôt sur les importations est toujours perçu, de sorte que la Confédération ne subit aucune perte de recettes fiscales. L'application de mesures administratives ne se justifie dès lors pas. Par ailleurs, la loi elle-même dispose qu'une interdiction d'importation doit toujours être ordonnée en premier lieu. Ce n'est que lorsque la personne assujettie continue de ne pas respecter ses obligations fiscales malgré l'interdiction d'importation que la destruction des biens pourra être ordonnée.

2.2.3 Obligation pour les plateformes de vente par correspondance et de services de fournir des renseignements

Jugée favorablement, cette obligation est maintenue.

2.2.4 Extension de l'impôt sur les acquisitions aux prestations B2B des entreprises étrangères

Il y est renoncé du fait que la quasi-totalité des participants à la consultation rejettent les modifications proposées.

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

La proposition émise par deux participants à la consultation d'exclure du champ de l'impôt de tels transferts n'est pas mise en œuvre parce que toute exclusion du champ de l'impôt implique une taxe occulte. Or, il est plus important d'éviter une telle taxe que d'éviter les frais uniques liés au changement du système actuel de l'impôt sur les acquisitions. Par conséquent, l'obligation de soumettre tous les transferts de droits d'émission et d'autres droits comparables à l'impôt sur les acquisitions est maintenue.

2.2.6 Subventions – présomption légale

La disposition proposée, qui était fondée sur une présomption légale, s'est heurtée à un rejet massif et n'est donc pas maintenue. Pour sa mise en œuvre, la motion 16.3431 de la CER-E est donc assortie de la fiction juridique proposée par divers participants à la consultation issus des pouvoirs publics: lorsqu'une collectivité publique qualifie l'utilisation de fonds comme subvention ou contribution de droit public, cette utilisation de fonds est *considérée*, aux fins de l'exécution du droit régissant la TVA, comme une subvention ou une contribution de droit public. La sécurité juridique est ainsi assurée, car ni l'AFC ni les tribunaux ne peuvent remettre en question la qualification effectuée pour l'application de la TVA. Il n'y a pas lieu de s'attendre à ce que les collectivités publiques abusent de cette disposition pour faire passer des acquisitions de prestations pour l'octroi de subventions dès lors que ces dernières sont en principe versées sur la base d'une loi ou d'un règlement et que les comptes des collectivités publiques sont révisés par un contrôle financier, un organe de révision ou une commission financière. Par contre, les mesures requises notamment par la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances et l'organe consultatif en matière de TVA, à savoir l'acquisition en franchise d'impôt de prestations par les collectivités publiques et la renonciation à la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour les bénéficiaires de subventions ne sont pas mises en œuvre. De très importantes pertes de recettes financières seraient en effet liées à l'adoption de ces deux mesures, qui avaient d'ailleurs déjà fait l'objet d'une discussion à l'occasion de la révision totale de la TVA (08.053). L'acquisition, par les collectivités publiques, de prestations en franchise d'impôt avait également été examinée dans le cadre des travaux préliminaires de mise en œuvre de la motion (voir ch. 1.2).

2.2.7 Renonciation éventuelle à la représentation fiscale pour les entreprises étrangères

La majorité des participants à la consultation, en particulier ceux du secteur du conseil en matière de TVA tiennent la représentation fiscale pour pertinente ou nécessaire. Comme selon la disposition proposée, l'AFC *peut* renoncer à une représentation fiscale dès lors que l'assujetti s'acquitte de ses obligations de procédure et que l'exécution rapide de la présente loi peut être assurée d'une autre manière, la disposition prévue dans le projet mis en consultation sera maintenue. Ainsi, les obstacles que doivent surmonter les entreprises étrangères pour l'inscription au registre de la TVA sur le territoire national continuent de se réduire, et l'égalité de traitement avec les entreprises suisses est garantie.

2.2.8 Décompte annuel volontaire avec paiements d'acomptes

Le secteur du conseil, notamment, craint que les livres comptables ne soient plus tenus à jour et que les erreurs soient découvertes trop tard. Mais la plupart des participants à la consultation accueillent favorablement la mesure. Conformément aux avis exprimés, la loi précise clairement le nombre des acomptes, comment l'AFC calcule

le montant des acomptes et que les acomptes sont facturés par l'AFC. De surcroît, la loi et le message s'y rapportant précisent en détail quand un intérêt moratoire est dû.

2.2.9 Prestations fournies par les agences de voyage

Les avis portant sur cette mesure étaient partagés. L'extension de l'exonération de l'impôt aux prestations de service des agences de voyages qui sont réalisées à l'étranger ou qui seraient exonérées de l'impôt si elles n'étaient pas fournies par une telle agence, est accueillie favorablement par la majorité. Inversement, cela signifie en clair que les agences de voyages étrangères ne seront plus assujetties lorsqu'elles organiseront des voyages sur le territoire suisse. Comme jusqu'à présent, les agences de voyages et les tour-opérateurs suisses devront par contre imposer leurs prestations réalisées sur le territoire suisse. Vu que l'industrie du tourisme soutient cette proposition dans le sens d'une amélioration déterminante pour la place touristique suisse, elle est adoptée sans modification dans le projet de message.

2.2.10 Taux d'imposition réduit pour les produits d'hygiène menstruelle

Cette disposition de la loi était incontestée dans une très large mesure. Il est cependant renoncé à une extension à d'autres produits hygiéniques. D'une part, cela ne correspondrait pas à la teneur de la motion et, d'autre part, le Conseil national avait déjà clairement rejeté une motion antérieure déposée par l'aCN Maire (16.4061), laquelle entendait assujettir à un taux réduit les articles hygiéniques de base (par ex. le papier-toilette, les linges, le savon ou le dentifrice). La disposition légale sera donc adoptée sans changement dans le projet de message.

2.2.11 Exclusion du champ de l'impôt pour la participation active à des manifestations culturelles

Cette proposition soumise à la consultation était incontestée et sera adoptée sans changement dans le projet de message.

2.2.12 Exclusion du champ de l'impôt pour les prestations de coordination des traitements

Cette mesure soumise à la consultation était largement incontestée. La nouvelle formulation de la disposition légale proposée par EXPERTsuisse n'étant pas plus propice à la mise en œuvre de la motion, c'est la formulation prévue dans le projet envoyé en consultation qui est retenue.

2.2.13 Responsabilité des organes chargés de la gestion des affaires en cas de faillites en série

Cette mesure soumise à la consultation était largement incontestée. Il n'est pas nécessaire d'apporter des changements à la disposition légale. Seul le commentaire sera modifié.

2.2.14 Exportation dans le trafic touristique

Il n'est pas nécessaire d'apporter des changements à la disposition légale. Les modalités seront réglées dans l'ordonnance.

2.2.15 Libération de l'assujettissement lorsque seules des prestations exclues du champ de l'impôt sont fournies

Les participants à la consultation n'ont pas critiqué le fait que la libération de l'obligation de s'inscrire au registre des assujettis de l'AFC prévue à l'art. 121a, OTVA soit reprise dans la LTVA à titre de libération de l'assujettissement. Toutefois, une partie des personnes consultées exigent qu'une renonciation après coup à la libération soit possible dans les limites du délai de prescription, comme jusqu'à ce jour. En cas de libération de l'assujettissement, une renonciation rétroactive est néanmoins possible mais au plus tôt pour le début de la période fiscale en cours. Cela concerne aussi la libération de l'assujettissement qui s'appliquera, selon le nouveau droit, lorsque seules des prestations exclues du champ de l'impôt sont fournies.

2.2.16 Suppression de l'exonération d'impôt pour les prestations de transport fournies exclusivement à l'étranger

Certains participants à la consultation ont souligné que la nouvelle disposition entraînerait une double imposition dans les cas où le mandant a son siège sur le territoire suisse. C'est pour cette raison même qu'il est renoncé à la modification de l'art. 23, al. 2, ch. 7, LTVA.

2.2.17 Définition du destinataire de la prestation

Puisque l'extension de l'impôt sur les acquisitions pour les prestations de services interentreprises B2B est supprimée sans être remplacée, il n'est plus nécessaire de définir le destinataire de la prestation.

2.2.18 Imposition de groupe

Cette proposition de modification rédactionnelle n'a été abordée dans aucune prise de position au cours de la procédure de consultation. Elle sera donc adoptée sans modification dans le projet de message.

2.2.19 Lieu de la prestation des organisateurs de manifestations

La modification sera suivie dans la mesure où elle a été accueillie positivement.

2.2.20 Correction du niveau normatif de l'exonération des opérations de vente portant sur l'or et les alliages contenant de l'or

L'unique argument avancé en faveur de cette correction du niveau normatif était que le contenu de l'art. 44, al. 1, let. e, OTVA n'aurait pas été intégré dans la loi. Du fait que ce n'est pas le cas, la disposition légale est reprise avec de simples modifications rédactionnelles dans le projet de message.

2.2.21 Modification de l'OTVA: Procédure de déclaration pour le transfert de droits d'émission et de droits analogues

La modification est abandonnée parce que cette mesure transitoire entraînerait une charge disproportionnée pour les entreprises. Il s'agira de faire face à une éventuelle augmentation des risques par un renforcement de activités de contrôle.

3 Comparaison avec le droit étranger, notamment européen

3.1 Imposition des plateformes

3.1.1 Situation juridique actuelle de la vente par correspondance en Suisse

Selon la législation actuelle, les entreprises de vente par correspondance remplissent les conditions de l'assujettissement obligatoire si elles livrent annuellement pour au moins 100 000 francs de «petits envois» exonérés de l'impôt sur les importations 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.

3.1.2 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 ligne¹³. 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 a étudié la question du traitement des services et de l'inclusion des plateformes dans le processus de calcul et de collecte de la TVA dans le cadre de l'économie de partage. Le rapport¹⁴ qui résulte de cette analyse, publié en avril 2021, vise à donner aux administrations des outils pour faire face à la forte croissance de ce secteur, dopée par les possibilités qu'offrent les plateformes numériques, ceci afin de protéger les recettes fiscales et diminuer les distorsions économiques qu'il engendre. Il traite d'une part de l'intégration des plateformes dans le processus de taxation et de collecte de l'impôt, en reprenant pour l'essentiel les modèles mentionnées ci-dessus, mais explore d'autre part également des options de politique fiscale, par exemple l'introduction d'un seuil d'assujettissement ou la mise en œuvre d'une imposition forfaitaire des recettes.

3.1.3 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 sont entrées en vigueur le 1^{er} juillet 2021¹⁵. 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

¹³ OCDE (2019), Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne. Peut être consulté à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/ctp/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-de-la-tva-tps-sur-les-ventes-en-ligne.pdf

¹⁴ OCDE (2021), L'impact de la croissance de l'économie du partage et à la demande sur la politique et l'administration de la TVA/TPS. Disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr > Thèmes > fiscalité > impôts sur la consommation

¹⁵ Directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans la version de la directive (UE) 2017/2455, JO L 348 du 29.12.2017, p. 7

- 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 doit 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 ont facilitée et pouvoir prélever la TVA due sur cette même transaction (art. 5c du règlement d’exécution (UE) 2019/2026¹⁶). 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, au moyen du nouveau système de guichet unique à l’importation (*Import One Stop Shop* ou IOSS).

Certains pays européens avaient cependant déjà réglé, au niveau national, l’implication des plateformes dans le processus de collecte de la TVA. Citons notamment à ce sujet l’Allemagne, qui a édicté des réglementations rendant, à différents degrés, les plateformes solidairement responsables du paiement de la TVA due par les vendeurs. L’Allemagne, 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 truchement.

3.1.4 **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 l’article 242a de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée¹⁷ obligera les plateformes à tenir un registre de toutes les transactions qu’elles ont facilitées.

¹⁶ Règlement d’exécution (UE) 2019/2026 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant le règlement d’exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les livraisons de biens ou les prestations de services reposant sur des interfaces électroniques et les régimes particuliers applicables aux assujettis fournissant des services à des non-assujettis ainsi que les ventes à distance de biens et certaines livraisons intra-Union de biens, JO L 313 du 4.12.2019, p. 14

¹⁷ Dans la version de la directive (UE) 2017/2455, JO L 348 du 29.12.2017, p. 7

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

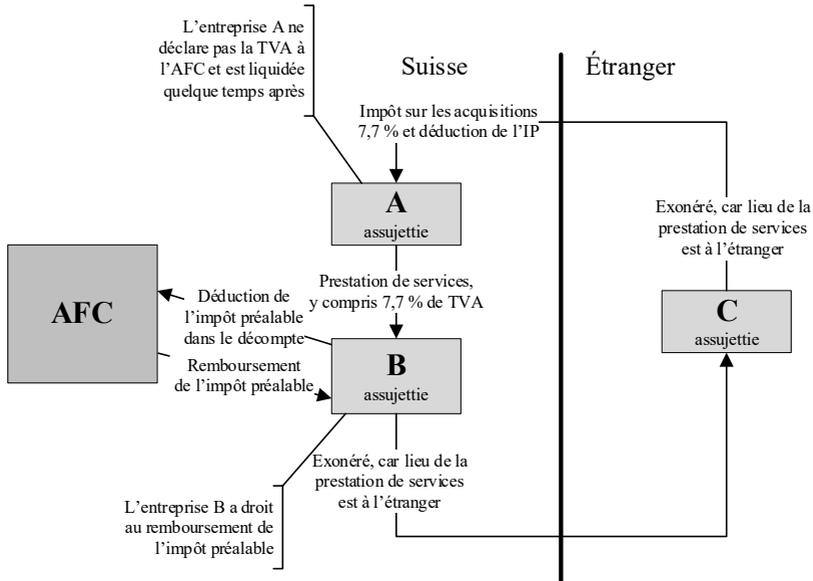
Des droits d'émission, des certificats et attestations de réduction des émissions, des garanties d'origine de l'électricité et d'autres droits, attestations et certificats analogues sont transférés non seulement au niveau national mais aussi au niveau international. Ces opérations sont vulnérables à la fraude carrousel¹⁸. C'est pourquoi l'UE a autorisé ses États membres à transférer l'assujettissement subjectif sur le destinataire de la prestation (procédure d'autoliquidation)¹⁹. 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 fédéral²⁰ ayant jugé le 9 avril 2019 que de telles prestations ne pouvaient pas entrer dans le domaine du commerce de droits-valeurs, elles sont désormais considérées comme des prestations de services imposables réputées fournies au lieu du destinataire. De ce fait, il existe un risque réel de fraude et de diminution des recettes fiscales:

¹⁸ 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 suivante: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_09_1376

¹⁹ Directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans la version de la directive 2010/45/UE, JO L 189 du 22.7.2010, p. 1

²⁰ Arrêt 2C_488/2017

Illustration 1

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

D'une part, il est dans l'intérêt 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 serre²¹, 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.

3.3 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 doit désigner un représentant fiscal, lequel doit avoir son domicile ou son siège sur le territoire suisse (art. 67, al. 1, LTVA). Les obligations dudit représentant sont de nature purement administrative. Il ne répond ainsi pas solidairement de l'impôt dû par l'entreprise représentée.

²¹ RS 0.814.011.268

Selon les règles en vigueur dans l'UE, les entreprises qui n'y sont pas établies doivent en principe désigner un représentant fiscal (art. 204 de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée). 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. Il n'y a qu'en Irlande que la représentation fiscale n'est, de manière générale, pas prévue.

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.

4 Présentation du projet

4.1 Réglementation proposée

Le présent projet prévoit la mise en œuvre de mesures dans les domaines suivants:

- 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). 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 les entreprises étrangères. D'une part, seules 350 entreprises étrangères de vente par correspondance se sont enregistrées auprès de l'AFC (état au début août 2021). 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 le cadre de la mise en œuvre de la motion Vonlanthen 18.3540, les plateformes seront désormais réputées fournisseuses des biens dont elles ont facilité la livraison et devront payer la TVA sur ces livraisons. Si les envois dont la vente a été rendue possible par la plateforme sont étiquetés en conséquence, l'impôt sur les importations n'est pas dû à l'Administration fédérale des

douanes (AFD; à partir de 2022, Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [OFDF]), mais peut être déclaré auprès de l'AFC dans le décompte TVA et, dans le même temps, être porté en déduction au titre d'impôt préalable. Toutefois, cette procédure de report n'est applicable que dans la mesure où aucune mesure administrative n'a été ordonnée à l'encontre de la plateforme.

- L'AFC est habilitée à ordonner des *mesures administratives* à l'encontre des entreprises 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. De cette façon, les lacunes existant dans la perception de la TVA sur les marchandises importées seront comblées dans une large mesure. L'AFC doit en premier ordonner une interdiction d'importation de biens par les assujettis concernés. Si cette mesure devait se révéler insuffisante voire même sans effet, l'AFC pourrait, en dernier recours, ordonner la destruction des biens importés (art. 79a P-LTVA). Afin de mieux protéger les clients, elle peut en outre publier les noms des assujettis sous le coup de telles mesures.

Bien que la motion vise aussi 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, du point de vue de la TVA, n'a été constaté dans ces secteurs. Cela s'applique tout particulièrement lorsque les fournisseurs des prestations ou les biens qui ont un rapport avec la TVA (par ex. un appartement de vacances mis en location) se trouvent sur le territoire suisse et sont donc plus «accessibles» pour l'AFC que des plateformes étrangères. En outre, l'inclusion des prestations de services couvrirait également tout le domaine de l'économie de partage et à la demande, 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 entraînant un assujettissement obligatoire (art. 3, let. l, art. 15, al. 4^{bis}, art. 20a, art. 23, al. 2, ch. 13, art. 24, al. 5^{bis}, art. 63 et 115b P-LTVA).

- En outre, le nouveau droit prévoit une *obligation pour les plateformes numériques de fournir des renseignements* sur les entreprises qui offrent des biens et des services par leur truchement. Cela permettra de pouvoir plus facilement identifier les personnes qui rempliraient les conditions pour un assujettissement à la TVA, en particulier dans les domaines des transports et de l'hébergement (art. 73, al. 2, let. e, P-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. 2, ch. 10, P-LTVA).
- Les frais d'inscription pour la *participation active à des événements culturels* seront désormais exclus du champ de l'impôt, comme c'est déjà le cas pour les frais d'inscription (p. ex. les taxes d'inscription) à des événements sportifs (mise en œuvre de la motion Page 17.3657; art. 21, al. 2, ch. 14^{bis}, P-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}, P-LTVA).
- Les *subventions* sont des versements qui n'ont pas le caractère d'une contre-prestation et qui, partant, doivent être distingués 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 lien économique intrinsèque, en ce sens que la prestation déclenche une contre-prestation. En présence d'une subvention, il manque soit la prestation soit le lien 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 lien économique intrinsèque. D'autre part, la prestation peut aussi être fournie aux habitants: il n'existe alors pas toujours un lien économique intrinsèque entre la prestation et les fonds versés, lesquels 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 une fiction juridique selon laquelle 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 expressément comme subvention ou comme contribution de droit public. 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, P-TVA).

- Afin d’avoir prise sur les faillis multirécidivistes, l’AFC pourra exiger d’un membre de l’organe de gestion de ces entreprises 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}, P-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, al. 1 let. e, P-LTVA).
- Les PME auront désormais la possibilité d’établir un *décompte annuel avec paiements par acomptes*. Leur travail administratif s’en trouvera réduit (art. 5, art. 35, al. 1^{bis}, let. b, art. 35a, art. 86, al. 10, art. 86a, art. 87, al. 1^{bis}, art. 88, al. 1, art. 94, al. 1, et art. 115b, al. 1, P-LTVA).
- Dans le cadre de la perception provisoire de l’impôt, un intérêt moratoire est dû sans sommation lorsque le paiement n’a pas lieu, n’a lieu que partiellement ou en retard. Ceci vaut aussi bien pour les acomptes en cas de décompte annuel que pour les montants d’impôt provisoires qui sont dus dans le cadre des décomptes mensuels, trimestriels, semestriels ou annuels (art. 86, 86a et 87, al. 1^{bis}, P-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, à certaines conditions, dispenser l’assujetti de cette obligation (art. 67, al. 1 et 1^{bis}, P-LTVA).
- Toutes les prestations de services fournies par les agences de voyages en leur nom propre seront réputées être des prestations de services fournies par une agence de voyages imposables au lieu du siège du prestataire et non plus comme des prestations d’hébergement, de restauration ou de transport fournies par l’agence de voyage, qui seraient imposables là où elles sont fournies. Les prestations des agences de voyage sont exonérées de l’impôt en vertu de l’art. 23, al. 2, ch. 10, P-LTVA lorsqu’elles sont effectivement effectuées à l’étranger ou s’il s’agit d’une prestation qui serait exonérée de l’impôt, en vertu des autres chiffres de l’art. 23, al. 2, LTVA si elle n’était pas fournie par une agence de voyage. Les prestations des agences de voyages, comme le service de guide touristique, en font désormais aussi partie. Cela permet d’éviter les problèmes de délimitation et de réduire la charge administrative des agences de voyages (art. 23, al. 2, ch. 10, P-LTVA).
- *L’organisation de manifestations* est désormais réputée être une prestation fournie au lieu du siège du destinataire, ce qui est plus conforme à sa nature (art. 8, al. 2 let. b, P-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 matériel (art. 23, al. 2, ch. 12, art. 53, al. 1, let. m, et art. 107, al. 2, P-LTVA).

4.2 Adéquation des moyens requis

4.2.1 Du point de vue des assujettis

Le projet contient diverses mesures individuelles dont certaines déploient des effets opposés du point de vue de la charge administrative. Pour les personnes actuellement assujetties à l'impôt, il en résulte de manière générale des charges administratives moins importantes et une plus grande sécurité juridique. Les plateformes de vente par correspondance, qui seront désormais assujetties et devront déclarer les ventes qui sont effectuées par des entreprises tierces par l'intermédiaire de leur plateforme, connaîtront par contre une augmentation de leurs charges. Cette augmentation se justifie cependant par l'égalité de traitement fiscale qui en résulte entre les plateformes et les entreprises de vente par correspondance suisses et leurs concurrentes étrangères.

4.2.2 Du point de vue de la Confédération (AFC)

Le projet de loi permet de percevoir la TVA de manière plus complète et, partant, juridiquement plus équitable. De manière générale, il entraînera une augmentation globale des recettes de plusieurs dizaines de millions. Ce surplus de recettes sera atténué par une augmentation des effectifs de l'AFC (8 postes à plein temps devront être créés).

4.2.3 Du point de vue des consommateurs

D'une part, les nouvelles exclusions du champ de l'impôt concernant la participation active à des manifestations culturelles et les prestations de coordination des soins en relation avec des traitements médicaux et l'application du taux réduit aux produits d'hygiène menstruelle entraîneront un allègement partiel de la charge fiscale. D'autre part, les ménages privés seront frappés plus lourdement par l'extension de l'assujettissement aux plateformes de vente par correspondance qui livrent des biens aux clients en Suisse. Dès lors, il ne sera plus possible que dans des cas exceptionnels d'acheter par correspondance des marchandises exemptées de TVA.

4.3 Mise en œuvre

La modification de la LTVA entraînera dans certains domaines des adaptations de l'OTVA. Cela concerne en particulier l'imposition des plateformes, le décompte annuel avec paiements par acomptes, les prestations de coordination des soins en relation avec des traitements médicaux et les produits d'hygiène menstruelle. De plus, le DFF édictera des dispositions d'exécution concernant les exportations dans le cadre du trafic touristique et les paiements par acomptes en cas d'établissement d'un décompte annuel.

C'est surtout en leur qualité d'assujettis que les cantons et les communes sont concernés par ce projet. Leurs services imposables auront en effet la possibilité de soumettre un décompte de TVA annuel en lieu et place de quatre décomptes

trimestriels. Ils sont cependant également touchés par les changements législatifs en tant que donateurs et bénéficiaires de subventions, du fait de l'introduction de la fiction juridique selon laquelle un paiement désigné par la collectivité publique qui l'accorde comme subvention ou contribution de droit public sera également réputé être une subvention ou une contribution de droit public aux fins de la TVA.

5 **Commentaire des dispositions**

Art. 1, al. 2, let. b

Cette nouvelle formulation exprime mieux la façon dont la loi doit être comprise, sans pour autant 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, à l'exception de l'importation de supports de données sans valeur marchande (art. 45, al. 1, let. b, LTVA). 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 que si le propriétaire de l'immeuble est établi sur le territoire suisse. La question ne se pose en revanche pas pour les prestations de services, réputées fournies au lieu du destinataire, car le lieu de la prestation et le lieu du siège ou du domicile sont par définition confondus. En outre, l'acquisition de droits d'émission et de certificats analogues est désormais soumise de manière générale à l'impôt sur les acquisitions, donc aussi lorsque le sujet transférant a son siège, son domicile ou son établissement stable sur le territoire suisse. Par conséquent, l'acquisition de ces droits doit également être mentionnée ici.

Art. 3, let. l

La disposition définit la notion de plateforme numérique du point de vue de la TVA. Ladite 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 liées au commerce électronique sont en principe qualifiées de plateformes numériques au sens de la présente définition, ce n'est 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 en ligne entre des personnes offrant des biens ou des prestations de services à vendre, à échanger ou à partager et des personnes demandant ces livraisons ou ces prestations de services.

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 du 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^{bis}, let. b, P-LTVA, est également mentionné ici.

Art. 8, al. 2, 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. Il s'agit donc en principe d'un genre de prestation de management qui est, par conséquent, comparable aux prestations réputées fournies au lieu du destinataire.

Pour les prestations des agences de voyages, le lieu du fournisseur de la prestation reste déterminant. Selon le présent projet, l'ensemble du voyage sera réputé fourni au lieu où l'agence de voyages a son siège. Il ne sera plus nécessaire de diviser le voyage en ses différents éléments. Par exemple, l'agence de voyages qui acquiert une prestation d'hébergement et la revend en son propre nom à un client ne fournit plus une prestation d'hébergement imposable au taux de 3,7 %, mais une prestation d'agence de voyages en principe imposable au taux de 7,7 %. Des difficultés de délimitation seront ainsi évitées et le travail administratif des agences de voyages sera réduit. Si ces prestations sont réalisées à l'étranger ou si elles auraient été exonérées de l'impôt si elles n'avaient pas été fournies par une agence de voyage, elles seront exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 10, P-LTVA. Cela a également pour conséquence que les agences de voyages et tour-opérateurs étrangers ne seront plus assujettis à l'impôt sur le territoire suisse pour l'organisation de voyages en Suisse. Ils ne pourront en contrepartie pas demander le remboursement des impôts préalables acquittés pour les prestations acquises en Suisse. Pour les agences de voyages 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 voyages suisses et étrangères concernant les prestations de voyage en Suisse, les obstacles auxquels se heurtent les agences de voyages 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. Par ce moyen, les deux motions identiques Stöckli 18.4194 et von Sieenthal 18.4363 «*TVA pour les tour-opérateurs étrangers*» peuvent être mises en œuvre.

Art. 10, al. 2, let. b, phrase introductive et ch. 1^{bis}, c et d

Let. b: La rédaction de la phrase introductive est adaptée à la terminologie introduite lors de la dernière révision partielle.

Let. b, ch. 1^{bis}: remplacera l'actuel art. 121a OTVA en ce qui concerne les entreprises ayant leur siège à l'étranger. Cela permettra d'éviter d'inscrire au registre des assujettis des entreprises étrangères qui ne doivent pas acquitter de TVA car elles ne fournissent sur le territoire suisse que des prestations exclues du champ de l'impôt ou éventuellement exonérées de l'impôt et des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions.

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. Cette modification ne vise donc qu'à harmoniser la terminologie.

La *let. d* remplacera l'actuel art. 121a OTVA en ce qui concerne les entreprises ayant leur siège sur le territoire suisse. Étant donné que c'est le chiffre d'affaires à l'échelle mondiale d'une entreprise qui 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 dans le registre des assujettis des entreprises qui ne paient pas de TVA et ne peuvent pas non plus procéder à la déduction de l'impôt préalable. 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. 4^{bis}

Al. 1, let. g: Cette disposition est liée à l'introduction de l'art. 93, al. 1^{bis}, P-LTVA, qui 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 des faillis multirécidivistes. Pour qu'une sûreté requise auprès d'un organe au sens de l'art. 93, al. 1^{bis}, P-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 cette solidarité, la sûreté fournie par l'organe pourra être utilisée pour acquitter les créances de TVA de l'entreprise selon le même procédé que celui qui est prévu pour les sûretés demandées aux entreprises (art. 93 LTVA). La compensation peut être opérée lorsque des créances de TVA demeurent impayées 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. 4^{bis}: La responsabilité subsidiaire prévue pour les vendeurs utilisant des plateformes numériques pour vendre ou distribuer leurs produits permet de ne pas les exonérer totalement de leurs obligations fiscales pour les livraisons qu'ils effectuent par ce truchement et de limiter ainsi les possibilités de fraude fiscale.

Art. 18, al. 3

Pour la mise en œuvre de la motion CER-E 16.3431 («*Pas de TVA sur les prestations subventionnées*»), plusieurs variantes de traitement fiscal des subventions ont été examinées (cf. ch. 1.2), qui ne se sont pas révélées appropriées. La présente

disposition institue la fiction juridique qui veut que les fonds versés par une collectivité publique sont réputés subventions ou autres contributions de droit public pour autant que la collectivité publique les ait expressément notifiés comme tels au destinataire. Cette fiction juridique conduit à une augmentation significative de la sécurité juridique puisque la qualification faite par les collectivités publiques directement touchées est reprise, lorsque ces dernières qualifient, à des fins fiscales, un flux financier de subvention ou d'autre contribution de droit public (et non pas de contre-prestation). Cependant, les collectivités publiques ne pourront pas qualifier arbitrairement tout flux financier de subvention non soumise à la TVA, car elles sont liées par le droit applicable aux subventions. En outre, les comptes annuels de chaque collectivité publique sont vérifiés par un contrôle des finances ou un organe de révision. En dépit de la nouvelle disposition légale, une collectivité publique ne pourra toujours pas acquérir, par exemple, des ordinateurs ou des prestations de construction en franchise d'impôt.

À l'inverse, si la collectivité publique et le destinataire de la contribution déclarent des fonds qui constituent en réalité une subvention ou une autre contribution de droit public comme une «contre-prestation pour la fourniture d'une prestation imposable», la fiction juridique ne s'exerce pas et les règles générales en matière de preuve demeurent applicables.

Art. 20a

Le présent article crée la base légale pour la mise en œuvre de la motion Vonlanthen 18.3540 (*Ventes en Suisse depuis l'étranger. Imposer le paiement de la TVA aux plates-formes de vente en ligne*). L'attribution de prestations en cas de livraison par des plateformes numériques crée une fiction qui s'écarte des principes usuels d'attribution des prestations décrits à l'art. 20 P-LTVA. Cette fiction n'est cependant applicable que dans des cas particuliers, soit lors de la mise en relation par une plateforme d'acheteurs et de vendeurs afin que ceux-ci puissent, au moyen des fonctions de la plateforme, conclure des contrats aboutissant à des livraisons de biens.

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, selon le droit en vigueur, 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.

Sur la base de la fiction juridique créée par le nouvel article, les plateformes seront ainsi aussi bien destinataire que fournisseur du bien vendu. Il existera 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, leur domicile 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, la 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 au 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 (selon la fiction juridique) effectuées sur le territoire suisse aux plateformes assujetties seront exonérées de TVA.

L'examen de l'assujettissement à la TVA des plateformes se fait selon les dispositions de 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 petits envois dont l'importation est franche d'impôt sur les importations 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 ne joue pas de rôle.

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

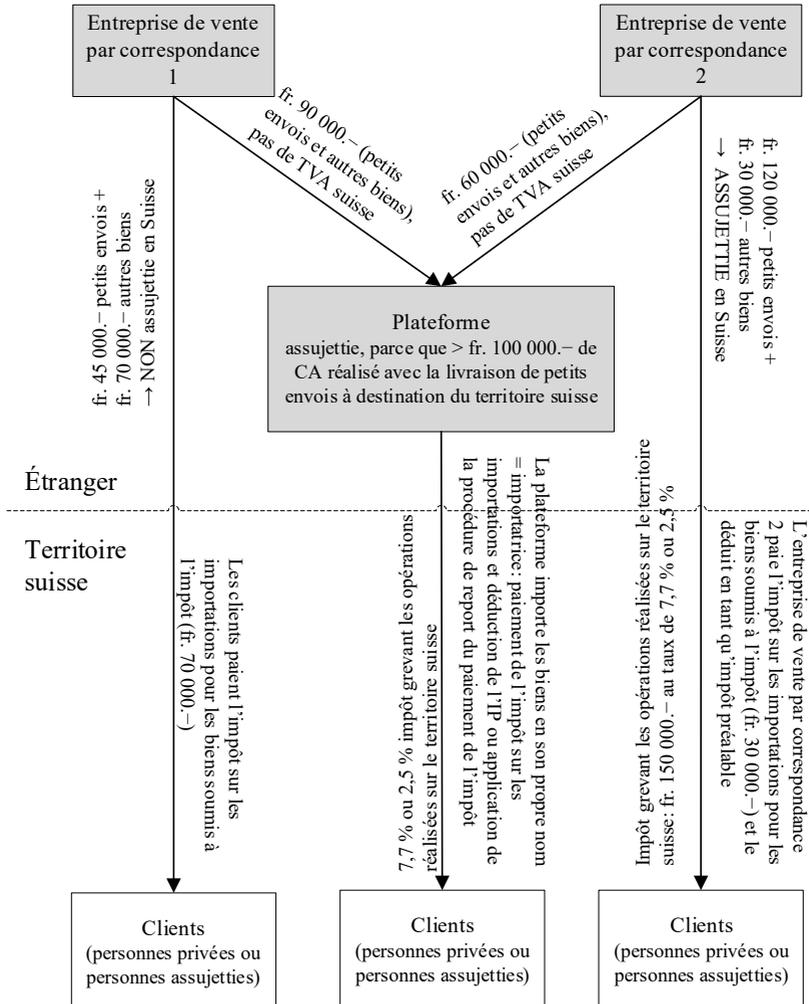


Illustration 3

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

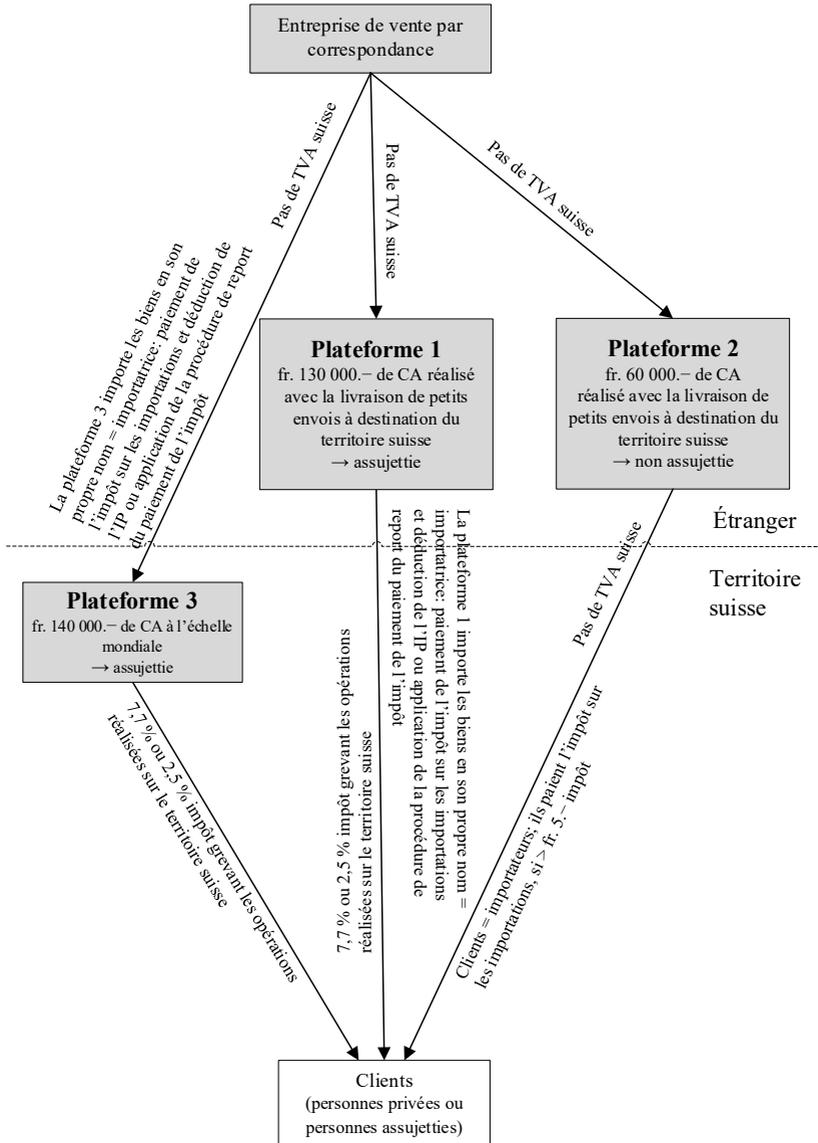
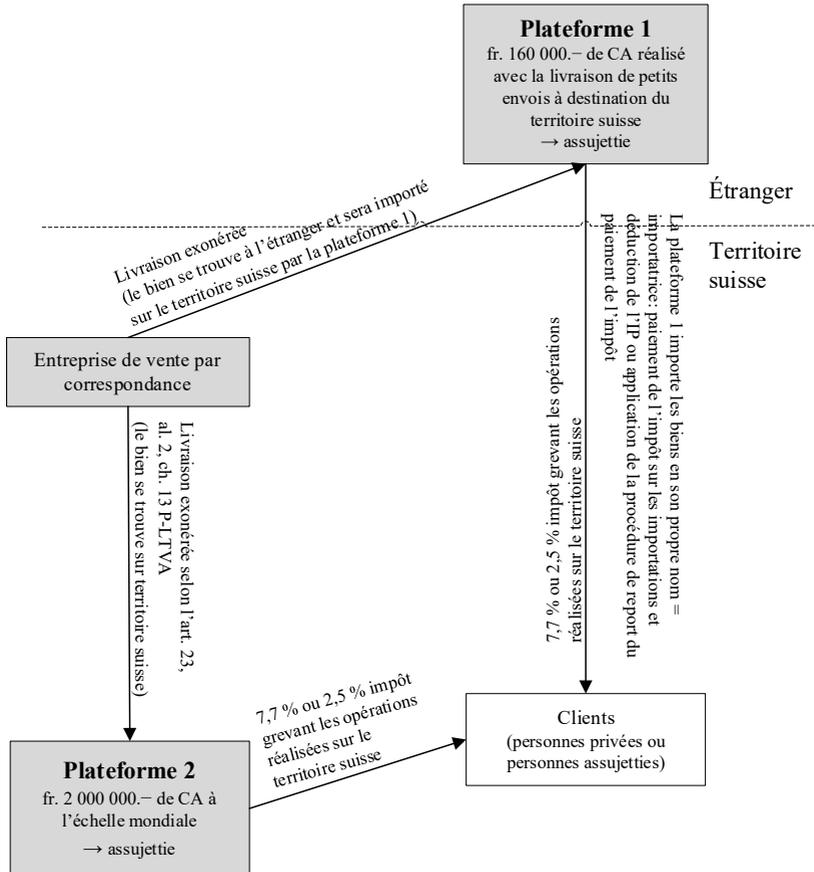


Illustration 4

Livraisons par correspondance réalisées par des entreprises suisses par l'intermédiaire de plateformes en Suisse ou à l'étranger



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. la plateforme doit connaître ou tout du moins doit pouvoir connaître les conditions de vente et de livraison;

3. le paiement doit passer par la plateforme, ou alors la plateforme doit être 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 sont ou non soumises à la fiction attribuant la prestation aux plateformes.

Sont exclues à ce titre les plateformes qui ne participent pas au processus de commande du bien et qui n'ont donc pas la possibilité de savoir si une commande a ou non été finalisée ou quand cette commande est intervenue (*let. a*). Cette exception ne s'applique donc pas aux plateformes qui fournissent le moyen technique permettant à l'acheteur de valider sa commande (généralement un panier d'achats) ou qui après que la commande a été finalisée, transmettent une confirmation ou simplement les détails de la commande à l'une ou aux deux parties (acheteur et vendeur). Par contre, la mise à disposition d'un simple moyen de communication (par exemple un service de messagerie ou un dialogue en ligne) utilisable par les acheteurs et les vendeurs ne suffit pas pour que l'on considère que la plateforme participe au processus de commande. Dans ce cadre, les plateformes qui proposent uniquement des espaces pour la publication de petites annonces mais sans possibilité d'achat direct ont été spécifiquement exclues (*let. d*). En effet, dans ce cas la négociation entre l'acheteur et le vendeur se fait en principe directement entre les deux parties (p. ex. par message, téléphone ou en personne).

Les personnes qui ne traitent que de l'aspect du paiement dans le processus de commande ne sont pas non plus concernées (*let. c*). 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.

Les plateformes qui ne génèrent aucun chiffre d'affaires qui serait lié aux ventes qui sont effectuées par leur truchement – notamment celles dont les services sont entièrement gratuits pour les vendeurs ainsi que pour les acheteurs – ont également été exclues de l'application de la nouvelle réglementation (*let. b*), car il leur serait difficile de prélever la TVA due sur ces livraisons. Cela ne sera cependant pas le cas des plateformes qui facturent au vendeur ou à l'acquéreur des frais ou une commission sur la base de la valeur de la commande.

Ont en outre été spécifiquement exclues, les plateformes qui ne font que référencer des articles mis en vente sur d'autres sites ou qui ne fournissent que des prestations publicitaires (*let. e*).

Seule la plateforme sur laquelle la commande a été finalisée sera considérée comme le fournisseur de la prestation. Ont dès lors également été exclues les plateformes qui mettent à disposition des liens vers d'autres site ou 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 (*let. f*). En l'espèce, cette dernière plateforme sera reconnue avoir rendu possible la livraison et être le fournisseur de la prestation même si le processus de commande avait débuté sur la plateforme qui a redirigé le client (fractionnement du processus de commande).

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 poste²² 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 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 traitement des malades chroniques et les contrôles de polymédication. En plus des soins médicaux directement fournis aux patients, chaque prestataire réalise également des tâches administratives (p. ex. documentation, facturation, gestion des contrats, contrôles de qualité) qui sont incluses dans le calcul des tarifs en tant que frais généraux. Par exemple, les prestations de coordination fournies dans les hôpitaux sont 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.

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 tee-shirts ou les coupes que les participants reçoivent avant ou après le concours ainsi que la subsistance et le transport de personnes en lien avec la manifestation culturelle. Par exemple, les frais d'inscription pour la

22 RS 783.0

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. 10, 12 et 13, ainsi qu'al. 5, 2^e phrase

Ch. 10: L'art. 8, al. 2, let. b, P-LTVA ne porte plus que sur les prestations des agences de voyages et ne mentionne plus les organisateurs de manifestations. Le lieu de toutes les prestations de services fournies par les agences de voyages 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 l'acquittement de l'impôt (art. 1, al. 3, let. b, LTVA). 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 voyages qui sont réalisées à l'étranger ou qui, si elles étaient fournies par des personnes qui ne sont pas des agents de voyages, seraient exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 23 LTVA. Ainsi, un vol à destination d'Athènes au départ de Paris sera aussi exonéré de l'impôt lorsqu'il est vendu par une agence de voyages suisse et constitue, de ce fait, une prestation d'une agence de voyages. Les prestations des agences de voyages étant réputées fournies sur le territoire suisse, les dispositions de l'art. 23 ne seraient pas applicables sans ce renvoi. 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 voyages fournit elle-même (p. 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 voyages 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 P-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 est abrogée.

Ch. 13: Sur la base de la fiction créée à l'art. 20a P-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 les livraisons au client sont attribuées sur la base de l'art. 20a P-LTVA à une plateforme assujettie, l'ajout du nouveau *ch. 13* permet d'une part de libérer les vendeurs étrangers d'un assujettissement lorsqu'ils ne réalisent sur le territoire suisse

que des livraisons à des plateformes assujetties et, d'autre part, d'exonérer ces mêmes livraisons de biens réalisées par des vendeurs déjà assujettis en conservant leur droit à la déduction de l'impôt préalable. Cela permet également de simplifier aux niveaux administratif et fiscal les relations entre les vendeurs et la plateforme.

Al. 5, 2^e phrase: La réglementation en vigueur, selon laquelle, en vertu de l'ordonnance du DFF du 24 mars 2011 régissant l'exonération fiscale de livraisons de biens sur le territoire suisse en vue de leur exportation dans le trafic touristique²³, les livraisons sur le territoire suisse de biens exportés dans le cadre du trafic touristique sont exonérées de l'impôt à condition que l'exportation du bien puisse être prouvée, n'est pas modifiée. L'AFC travaille actuellement sur la possibilité de fournir cette preuve sous forme électronique.

Art. 24, al. 5^{bis}

La plateforme reconnue fournisseur de la prestation au sens de l'art. 20a P-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. Si dans ce cadre il y a par exemple augmentation du prix de vente après la conclusion de la transaction sur la plateforme (opération réalisée en dehors de la plateforme), la plateforme ne sera pas redevable de la TVA qui serait due sur cette augmentation.

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.

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.

²³ RS 641.202.2

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 les acomptes et les transmettre aux assujettis. D'autre part, il faudra 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 bénéficier de cette simplification, 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. L'établissement d'un décompte annuel ne change rien à la méthode de décompte. Dans le cadre du décompte annuel, le calcul se fait également selon la méthode de décompte effective ou, en cas d'autorisation correspondante, selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou selon la méthode des taux forfaitaires. Selon les données de 2018, quelque 360 000 assujettis (soit environ 94 %) pourront demander à établir 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 paie les acomptes après l'échéance ou ne les paie du tout ou que partiellement, à établir ses décomptes trimestriellement ou – en cas d'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette – 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. Chaque changement entraîne des charges administratives pour l'assujetti et l'AFC. Consentir à un changement juste après le début de la période fiscale n'aurait donc éventuellement un sens que si le décompte annuel avait des incidences financières. Or, ce n'est pas le cas.

Al. 3: Chaque changement implique des charges administratives pour l'assujetti et l'AFC. Accepter un changement annuel dans les deux sens compromettrait par conséquent la possibilité d'atteindre 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: Pour des raisons administratives, un tel changement ne sera possible qu'en début de période fiscale.

Art. 40, al. 3

Correction d'un renvoi inexact.

Art. 45, al. 1, let. e

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 sera expressément réglé par la loi. Jusqu'à un arrêt du 9 avril 2019 du Tribunal fédéral, l'AFC considérait, en se fondant 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 ajoutée²⁴ et a autorisé les États membres à transférer l'assujettissement subjectif sur le destinataire de la prestation (*Reverse Charge*) 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. Il importe dès lors peu si le sujet transférant est domicilié en Suisse ou à l'étranger. Aucun impôt préalable ne pourra être récupéré dans le cadre de l'impôt sur les acquisitions si la TVA n'a pas été acquittée.

Art. 53, al. 1, let. m

Cette disposition ne modifie pas la situation juridique. Comme l'art. 44 OTVA a été intégré dans la loi (art. 23, al. 2, ch. 12, P-LTVA) sans être modifié sur le fond, la disposition de l'art. 113, let. g, OTVA, ayant une teneur analogue pour l'impôt sur les importations, doit également être intégrée dans le P-LTVA.

²⁴ Dans la version de la directive 2010/45/UE, JO L 189 du 22.7.2010, p. 1

Art. 63, 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'importatrices dans la déclaration en douane. En tant que telles, elles sont redevables de l'impôt sur les importations lorsque le montant de celui-ci est supérieur à 5 francs. Afin d'éviter que les plateformes assujetties en raison de la fiction juridique prévue par l'art. 20a ne doivent s'acquitter dans un premier temps de l'impôt sur les importations pour ensuite en réclamer le remboursement au titre d'impôt préalable, elles devraient pouvoir déclarer l'impôt à l'AFC dans leurs décomptes TVA, en recourant à la procédure de report du paiement de l'impôt.

Les plateformes portent l'entière responsabilité du paiement de la TVA et sont réputées être importatrices des biens livrés. Leurs responsabilités en ce qui concerne les biens dont elles ont facilité la vente n'est toutefois pas élargie de ce fait. Le vendeur reste responsable de la sécurité du produit et de la clarification de l'admissibilité d'une importation sur le territoire suisse. À cet égard, les plateformes conservent cependant une certaine responsabilité s'agissant des biens offerts à la vente par leur truchement, au même titre qu'un réseau social est censé contrôler le contenu publié par ses adhérents.

Dans la mesure où elles ne sont pas assujetties à l'obligation de déclarer du point de vue du droit douanier, parce que la vente n'est pas effectuée en leur nom propre, les plateformes n'ont pas non plus d'obligations supplémentaires en ce qui concerne le transport et l'importation des marchandises de même que pour l'établissement de la déclaration en douane. Elles sont uniquement tenues de veiller à ce que le vendeur inscrive toutes les informations nécessaires sur le paquet pour pouvoir procéder à une taxation correcte. À cet effet, sont notamment nécessaires les données relatives à l'identification de la plateforme, de même que son numéro d'autorisation en vue de l'application de la procédure de report de paiement de l'impôt.

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 la Principauté de Liechtenstein²⁵, l'inscription est du ressort de l'AFC même si une partie des prestations est fournie dans la Principauté de Liechtenstein. Cette pratique est pertinente, ne serait-ce que parce que l'écrasante majorité des prestations est en général destinée à la Suisse. Ce n'est que dans le cas où les prestations sont fournies exclusivement dans la Principauté de 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.

²⁵ Décision non publiée en vertu de la loi sur les publications officielles. Elle peut être consultée gratuitement auprès de l'AFC, Division Législation fiscale, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

Al. 1^{bis}: La désignation d'un représentant fiscal en Suisse a pour but de permettre la communication avec l'assujéti. 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 longue et, partant, impraticable pour les procédures de masse. Une exception à ce principe est réglée à l'art. 28^{bis} de la convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale²⁶, lequel autorise la notification directe à l'étranger par voie postale pour les actes et documents relatifs au recouvrement des impôts.

Il sera donc possible de renoncer à l'avenir, dans certains cas, 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.

Art. 73, al. 2, let. e

Il existe de nombreux types de plateformes numériques permettant de mettre en relation des prestataires et leurs clients, pour la fourniture de livraisons ou de prestations de services. Afin que l'AFC puisse mieux contrôler les acteurs actifs sur ces plateformes, potentiellement assujettis sur le territoire suisse, ces plateformes doivent être considérées comme des tiers astreints à l'obligation de renseigner. Cette obligation devrait notamment s'appliquer dans le cadre de l'économie de partage et de l'économie à la demande, par exemple aux plateformes par l'intermédiaire desquelles sont proposés des appartements de vacances ou des services de transport.

Art. 74, al. 2, let. e

Afin que l'AFC soit en mesure, en vertu de l'art. 79a, al. 5, de publier les noms des vendeurs par correspondance et des plateformes à l'encontre desquels ont été ordonnées des mesures administratives au moyen d'une décision entrée en force, 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 de vente par correspondance étrangères sont assujetties à la TVA en Suisse si elles livrent à destination du territoire suisse au moins 100 000 francs de

²⁶ RS 0.672.934.91

biens importés qui sont exemptés, pour des raisons administratives, d'impôt sur les importations à cause de leur faible valeur. Si cette condition est remplie, l'assujettissement à la TVA ne vaut alors pas que pour ces 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 pratique, 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 plateformes et entreprises de vente par correspondance. De telles mesures pourront être imposées aussi bien à des personnes suisses qu'à des personnes étrangères, pour autant qu'elles effectuent leurs livraisons à partir de l'étranger. Elles ne placeront pas les entreprises étrangères dans une position plus défavorable que les entreprises suisses effectuant leurs livraisons à partir de l'étranger (traitement national). Les entreprises suisses pourront aussi faire l'objet de toutes les autres mesures de contrôle (art. 78 LTVA) et mesures d'exécution (art. 96 ss. LTVA) prévues.

L'al. 2 prévoit que l'AFC ne puisse ordonner les mesures administratives prévues que lorsque qu'elle a préalablement entendu la personne. En ce qui concerne les personnes suisses, le droit d'être entendu s'exécute au moyen d'une lettre contenant les informations sur les voies de recours, pour les personnes étrangères déjà inscrites au registre des assujetties au moyen d'une lettre envoyée à leur représentant fiscal. Si l'assujetti étranger n'est pas encore inscrit au registre des assujettis, l'AFC lui demandera par ailleurs au moyen d'une lettre de désigner un domicile de notification en Suisse. Cette lettre devra être envoyée par la voie diplomatique. Si la personne ne remplit pas son obligation de désignation, la décision sera publiée dans la Feuille fédérale. Grâce à son droit d'être entendue, la personne 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.

Si l'AFC ordonne des mesures administratives, 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 ou l'AFD (OFDF à partir de 2022) 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, 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. 2 prévoit donc que le destinataire de l'envoi ne sera pas entendu avant l'exécution des mesures administratives.

Al. 3: L'AFC peut prendre deux types de mesures administratives, visant à ce que les entreprises de vente par correspondance et les plateformes se conforment à la loi et paient la TVA. À cet égard, elle doit dans tous les cas imposer d'abord la mesure la plus clémente, c'est-à-dire l'interdiction d'importation. À l'instar de toutes les décisions administratives, ces décisions sont susceptibles d'être contestées. L'interdiction d'importation tout comme la destruction ne peuvent être ordonnées que pour les petits envois:

Première phrase: L'AFC a la possibilité d'ordonner qu'à partir d'une certaine date, aucun des «petits envois» livrés par l'entreprise concernée ne puisse plus être importé sur le territoire suisse. La Poste ou l'entreprise chargée du transport des envois doit alors les bloquer. La mesure dans laquelle le renvoi à l'expéditeur est possible est à évaluer au cas par cas. L'entreprise de vente par correspondance ou la plateforme peut alors faire en sorte que sa livraison au client soit conforme à la loi.

Deuxième phrase: La destruction des petits envois est une mesure radicale. Elle ne devra dès lors être utilisée qu'avec circonspection. Elle ne peut être prise que si l'interdiction d'importation n'a pas eu d'effet. Les consommateurs suisses ont la possibilité de se prémunir, au moins partiellement, contre la destruction de leurs biens en vérifiant, au moment de la commande, que l'entreprise de vente par correspondance ou la plateforme figure sur la liste des entreprises de vente par correspondance assujetties publiée sur le site Internet par l'AFC. Un tel examen s'impose en particulier lorsque l'entreprise de vente par correspondance ou la plateforme 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 une mesure administrative a été ordonnée à l'encontre de leur fournisseur (cf. commentaire à l'al. 5).

Al. 4: L'AFD (OFDF à partir de 2022) est responsable du contrôle de l'importation et de l'exportation des biens de même que de la perception de l'impôt sur les importations. C'est pourquoi elle met en œuvre les mesures administratives dans le trafic transfrontalier.

Al. 5: Les mesures visées à l'al. 3 ont 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 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 en principe informés en temps utile. Afin que l'AFC soit habilitée à publier le nom de ces entreprises de vente par correspondance ou plateformes 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, P-LTVA).

Art. 86, al. 10

Le nouvel al. 10 précise expressément que les dispositions des al. 1 à 9 s'appliquent indépendamment de la période de décompte choisie. Autrement dit, elles s'appliquent aussi 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 temporellement, il est précisé que le montant de l'impôt doit être recouvré selon les dispositions de cet article. En revanche, si, lors du décompte annuel, les décomptes et les estimations devenaient, du seul fait que la période de décompte concerne toute la période fiscale, définitifs en raison de la non-présentation du décompte ou de décomptes manifestement incomplets, ils ne pourraient plus être modifiés que dans le cadre d'un contrôle de l'AFC.

Art. 86a

Al. 1: Si elles ne versaient pas d'acomptes, les personnes assujetties qui décomptent annuellement seraient sensiblement favorisées sur le plan financier par rapport à celles qui établissent leurs décomptes trimestriellement ou semestriellement, car elles 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 de compensation de l'assurance-vieillesse et survivants [fonds AVS], fonds d'infrastructure ferroviaire, caisses-maladie).

Al. 2: L'AFC facturera aux assujettis qui décomptent annuellement des acomptes calculés sur la base de leur créance fiscale de la période fiscale précédente. Ce faisant, elle peut arrondir les acomptes. S'il en est résulté à cette époque un avoir fiscal pour l'assujetti, l'AFC ne lui remboursera rien, mais lui communiquera qu'aucun acompte n'est à verser pendant la période fiscale en cours. Les nouveaux assujettis n'ont en général pas de chiffre d'affaires de l'exercice précédent. Par conséquent, le montant de leurs acomptes se fonde sur la base de la créance fiscale escomptée pour la période allant du début de l'obligation fiscale à la fin de la première période fiscale.

Si la créance fiscale n'est pas encore connue au moment où le montant des acomptes doit être fixé, elle sera estimée par l'AFC. Pour ce faire, cette dernière se basera en principe sur la créance de l'année précédente. Pour les nouvelles personnes inscrites au registre des assujettis, la créance fiscale pourra être calculée en multipliant le chiffre d'affaires escompté pour les douze premiers mois par le taux de la dette fiscale nette applicable à l'activité en question.

Exemple:

Une menuiserie est inscrite au 1^{er} janvier au registre des assujettis. Elle opte pour la méthode de décompte effective et pour le décompte annuel. Lors de l'inscription à la TVA, elle estime à 300 000 francs le chiffre d'affaires attendu à la fin de l'année. L'AFC calcule une créance fiscale de 10 500 francs au moyen du taux de la dette fiscale nette de 3,5 % qui s'applique aux menuiseries. Ces 10 500 francs sont déterminants pour le montant des acomptes. Sur cette base, l'AFC facture trois

acomptes d'un montant de 2625 francs chacun, correspondant à un quart de la créance fiscale.

Al. 3: De manière générale, trois acomptes et un paiement final sont dus. Un acompte se monte donc à un quart de la créance fiscale selon l'al. 2. Font exception les assujettis qui, en vertu de l'art. 37, al. 1, LTVA, procèdent au décompte en se servant de la méthode du taux de la dette fiscale nette. Étant donné que ces assujettis fournissent en général leurs décomptes semestriellement, seuls deux versements sont dus en cas de décompte annuel, l'acompte et le paiement final.

Al. 4: Pour des raisons de simplification administrative, les petits montants ne sont pas facturés. La compétence d'établir quels montants constituent des petits montants et de déterminer le montant à partir duquel les acomptes sont facturés est déléguée au DFF, conformément à l'art. 108, let. d, P-LTVA.

Al. 5: Les fluctuations dans le cours des affaires et, partant, dans la créance fiscale sont la règle. En effet, la créance fiscale attendue de l'année en cours peut s'écarter massivement de celle de la période fiscale précédente. Le cas échéant, une adaptation des acomptes peut se révéler pertinente. À cet effet, l'assujetti doit adresser une requête à l'AFC. Celle-ci leur facture ensuite de nouveaux acomptes. L'assujetti ne recevra pas de sommation et ne sera pas mis aux poursuites s'il n'acquitte pas ses mensualités ou s'il les acquitte en retard ou en partie seulement. En revanche, il se verra facturé un intérêt moratoire. En vertu de l'art. 35a, al. 1, P-LTVA, l'AFC a de surcroît la possibilité de retirer, dès l'année suivante, l'autorisation de procéder au décompte annuel, si l'assujetti n'honore pas ou que partiellement ses obligations de décompte et de paiement.

Al. 6: Les dates de paiement des acomptes se conforment aux délais de paiement qui s'appliquent dans le cadre d'un décompte trimestriel ou semestriel.

Al. 7: Dès que le décompte annuel a été soumis, la créance fiscale de cette période est fixée. Après déduction des acomptes, le montant du paiement final à effectuer est déterminé.

Suite 1 de l'exemple relatif à l'al. 2:

La menuiserie paie trois acomptes de 2625 francs, à la fin des mois de mai, d'août et de novembre. En février de l'année suivante, elle soumet le décompte annuel d'où il résulte une créance fiscale de 8500 francs. À la fin du mois de février, elle doit donc effectuer un paiement final de 625 francs.

Suite 2 de l'exemple relatif à l'al. 2:

La menuiserie paie trois acomptes de 2625 francs, à la fin des mois de mai, d'août et de novembre. En février de l'année suivante, elle soumet le décompte annuel avec une créance fiscale de 7400 Franken. Il en résulte un excédent de 475 francs que l'AFC lui verse dans les 60 jours ou impute en vertu de l'art. 88, al. 2, LTVA.

Art. 87, al. 1bis

Dans le cadre de la perception provisoire de l'impôt, un intérêt moratoire est infligé sans sommation lorsque le paiement n'a pas lieu, n'a lieu que partiellement ou a lieu en retard. Cela concerne aussi bien les acomptes en cas de décompte annuel selon le nouvel art. 86a LTVA que les montants issus de décomptes au sens de l'art. 86 LTVA. Dans son arrêt du 31 août 2016²⁷, le Tribunal administratif fédéral est arrivé à la conclusion qu'aucun intérêt moratoire n'était dû pour les montants d'impôt provisoirement dus au sens de l'art. 86 LTVA, et qu'un intérêt moratoire n'était dû que sur les créances de TVA qui font l'objet de poursuites en cas de non-paiement en vertu de l'art. 89 LTVA. Grâce à la nouvelle disposition, les mêmes règles en matière d'intérêts moratoires s'appliquent pour les montants d'impôts provisoirement dus dans le cadre des décomptes mensuels, trimestriels, semestriels et pour le nouveau décompte annuel volontaire.

Aucun intérêt moratoire n'est dû lorsque les acomptes, *en cas de décompte annuel*, sont payés dans les délais et dans leur totalité, même si la créance fiscale de la période fiscale en cours est très nettement supérieure à celle de la période précédente. 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, en vertu de l'art. 86a, al. 5, demander à l'AFC une adaptation des acomptes. S'il paie les acomptes modifiés facturés par l'AFC dans les délais et dans leur totalité, il ne doit pas acquitter d'intérêt moratoire même s'il se révèle, à la fin de la période fiscale, que la réduction des acomptes demandée était trop importante.

L'intérêt moratoire n'est pas facturé pour chaque acompte séparé, mais après que le paiement final pour toute la période fiscale a été reçu.

Exemple: Pour la période précédente, il résultait du décompte remis par l'assujetti une créance fiscale de 32 000 francs. L'AFC lui envoie par conséquent une facture en trois acomptes de 8000 francs chacun. L'assujetti paie le premier acompte dans les délais. Du fait que les affaires marchent moins bien que prévu, il adresse, durant l'été, une demande à l'AFC pour réduire de moitié le montant des deuxième et troisième acomptes. L'AFC lui envoie alors de nouvelles factures de 4000 francs pour les deuxième et troisième tranches. Il acquitte les deux tranches dans les délais. Il ressort cependant du décompte annuel établi durant le mois de février de l'année suivante que la créance fiscale est en réalité de 25 000 francs. Le paiement final de 9000 francs est acquitté le 28 février. Étant donné que tous les paiements ont été faits dans les délais et en totalité, aucun intérêt moratoire n'est dû.

Art. 88, al. 1

De même que l'intérêt moratoire ne sera pas dû lorsque la créance fiscale de la période fiscale en cours est 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 révèlent trop élevés lors de la remise du décompte annuel. Si les paiements par acomptes en vertu de l'art. 86a P-LTVA dépassent la créance

²⁷ ATAF A-5523/2015, consid. 5.3.1

fiscale, l'excédent est remboursé à l'assujetti. Si le versement est effectué plus tard que 60 jours après la réception du décompte fiscal, un intérêt rémunérateur est versé à partir du 61^e jour et jusqu'au versement (art. 88, al. 4).

Art. 93, al. 1bis

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 multirécidivistes (*serial failers*). En effet, certains entrepreneurs organisent leurs faillites successives pour s'enrichir aux dépens des créanciers et consommateurs finaux sans pour autant qu'ils ne soient impliqués dans une procédure pénale au sens large. 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, ainsi que de leur protection.

Ne sont pas visés par cette révision les entrepreneurs qui une ou plusieurs fois ont fait faillite «sans faute» de leur part, 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. Il doit ressortir de l'ensemble des circonstances que le comportement de l'assujetti est frauduleux et pourrait faire l'objet d'une poursuite pénale. Plus précisément, le phénomène des faillis multirécidivistes peut être identifié si l'on constate la mise en œuvre systématique de certaines pratiques comme le recours à des hommes de paille, mais aussi sur la base d'indices tels que le secteur concerné, les relations d'affaires, la fraude à l'assurance ou l'impossibilité de fournir des documents écrits. Il n'est cependant pas nécessaire qu'une procédure pénale ait été engagée ou une amende infligée. 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 environ trois ans. Le terme «organe chargé de la gestion des affaires» a été repris 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. L'AFC n'exigera de ces personnes une garantie qu'à partir du moment où un faisceau d'indices permet de déduire que leur comportement met en péril le recouvrement d'impôts, d'intérêts ou de coûts (frais de procédure et de poursuite).

Dans ces cas, il est nécessaire de pouvoir immédiatement tenir pour responsables ces entrepreneurs qualifiés de faillis multirécidivistes 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 du DFF régissant l'exonération fiscale de livraisons de biens sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic touristique si l'exportation est prouvée. À l'avenir, la preuve de l'exportation pourra également être fournie de manière électronique (art. 23, al. 5, 2^e phrase). Actuellement, l'AFC examine différentes variantes d'une attestation électronique d'exportation. La présente base légale serait nécessaire pour permettre les achats hors taxes dans les magasins avec perception simultanée, directement auprès du client, d'une sûreté équivalant au montant de la TVA. En raison de la longue durée du processus législatif, cette disposition est déjà incluse à ce stade dans l'avant-projet.

Art. 94, al. 1

Un excédent en faveur de l'assujetti résultant de l'imputation des acomptes d'impôt payés doit aussi pouvoir être utilisé à titre de sûretés.

Art. 107, al. 2

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

Art. 108, let. d

Des acomptes doivent être payés lorsque le décompte annuel est appliqué. Le montant des acomptes se fonde en principe sur la créance fiscale de la période fiscale précédente. Si celle-ci était très faible, les acomptes pourraient dans certains cas ne pas dépasser quelques francs. Pour des raisons administratives, les sommes négligeables ne doivent pas être facturées. La compétence de déterminer quels montants constituent de telles sommes est déléguée au DFF.

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'acquiescement 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.

6 Conséquences

6.1 Conséquences pour les assujettis

La majeure partie des assujettis actuels seront peu touchés par les modifications prévues. Les conséquences des modifications les plus importantes sont exposées ci-dessous.

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

Selon l'art. 20a P-LTVA, les plateformes deviennent des fournisseurs de prestations 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 étrangère 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 (petits envois). 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 au moyen de la plateforme. Il n'est pas possible d'estimer le nombre de plateformes qui s'inscriront.

Une plateforme suisse sera assujettie dès qu'elle fournira, sur le territoire suisse et à l'étranger, pour plus de 100 000 francs de prestations non exclues du champ de l'impôt.

Une entreprise de vente par correspondance assujettie qui n'effectue des livraisons que par l'intermédiaire 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 francs²⁸ en moyenne. Les coûts administratifs des plateformes ne peuvent pas être estimés, mais ils devraient être supérieurs à ce chiffre pour ce qui est des plateformes étrangères. En effet, celles-ci doivent d'une part désigner un représentant en Suisse et le payer. La désignation d'un représentant fiscal coûte environ 1800 francs²⁹. 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

²⁸ Estimation de l'AFC fondée sur le rapport final du 26 septembre 2013 de l'étude de Pricewaterhousecoopers PWC intitulée *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.

²⁹ Rapport final de l'étude PWC, ch. 8.2, p. 69

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).

6.1.2 Conséquences du décompte annuel

L'application du décompte annuel avec paiements par 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 PWC³⁰ 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 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 liés à l'établissement des décomptes en cas d'application du décompte annuel

	Francs
Réduction des coûts d'établissement des décomptes 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'ajustement du montant des acomptes et pour le paiement des acomptes.

Selon les données relatives à l'année 2018, environ 94 % des quelque 380 000 assujettis auront la possibilité d'établir leur décompte annuellement. Ce sera d'une

³⁰ Rapport final de l'étude PWC, tableau 19 et ch. 8.2

part le cas de tous les assujettis qui arrêtent leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette et, de l'autre, d'environ 92 % de ceux 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 2018 et 2019 a montré qu'environ 135 000 assujettis qui établissent leur décompte trimestriellement présentaient un excédent d'impôt préalable dans au moins une de ces huit périodes de décompte et quelque 40 000 même dans au moins cinq d'entre elles. Par ailleurs, l'obligation de verser des acomptes calculés en principe sur la base des chiffres de l'année précédente devrait aussi retenir des assujettis d'utiliser la possibilité d'un décompte annuel, même s'il est possible de demander à l'AFC d'adapter les acomptes.

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

Du fait de la nouvelle fiction juridique, les fonds versés par la collectivité publique seront davantage qualifiés de subventions. Le destinataire ne devra certes plus imposer les fonds reçus de la collectivité publique, mais devra réduire son droit à 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 pour une prestation qui seront désormais considérés comme des subventions. Cet impôt préalable non déductible restera dans les caisses fédérales à titre de taxe occulte. 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. 6.2.1 et les conséquences pour les cantons et les communes sous ch. 6.3.

6.2 Conséquences pour la Confédération

6.2.1 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) entraînera 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 francs³¹. 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 considérer que de nombreuses livraisons que les fournisseurs ne déclarent pas actuellement, à tort ou à raison, 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, en raison notamment de la pandémie de COVID-19, 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 % du commerce d'importation en ligne – ce qui correspond à la croissance durant les années 2019 et 2020 –, la hausse des recettes de la Confédération s'élèverait, en 2023, à environ 75 millions de francs. 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'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; considéré sur la période des cinq premières années d'exploitation, les coûts informatiques se chiffrent à 3,05 millions de francs.
- 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.

³¹ 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 suivante: www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/58292.pdf

- 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 le commerce 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 voyages* engendreront certaines pertes de recettes: d'une part, les agences de voyages suisses ne seront plus imposées en Suisse pour les prestations réalisées à l'étranger. D'autre part, les agences de voyages et les tour-opérateurs étrangers ne seront plus assujettis en Suisse pour les voyages qu'ils organisent sur le territoire suisse.

Il faut donc s'attendre, globalement, à une hausse des recettes annuelles de quelques dizaines de millions de francs. Cette estimation ne prend pas en compte la diminution des recettes, impossible à estimer, liée à la mise en œuvre de la motion 16.3431 de la CER-E concernant les subventions.

6.2.2 Conséquences sur l'état du personnel

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 en raison des corrections et réductions de l'impôt préalable qu'elles requièrent. Elles augmentent les sources d'erreur pour les assujettis et, partant, le besoin de contrôle.

L'obligation qu'auront les plateformes numériques d'informer de l'identité des personnes qui fournissent des livraisons ou des prestations de service par leur intermédiaire représentera une charge supplémentaire. Ainsi par exemple, de très nombreux appartements et maisons de vacances sont proposés sur des plateformes suisses et étrangères. La collecte et l'exploitation des informations, de même que les activités nécessaires après coup telles que la correspondance et l'inscription des assujettis présumés, demandent beaucoup de travail. Ce travail a pour but d'assurer l'égalité de traitement entre les prestataires de services similaires. Il s'agit en outre de traiter sur un pied d'égalité les entreprises étrangères et les entreprises domiciliées 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.

Un surcroît de travail résultera également du fait que l'AFC est tenue 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. Il s'agit à cet égard en premier lieu d'entreprises étrangères du monde entier. La charge incombant à l'AFC pour identifier les entreprises assujetties et les inscrire au registre des assujettis TVA sera donc nettement plus élevée que s'il ne s'agissait que d'entreprises suisses. À cela il faut encore ajouter la charge liée au prononcé d'une interdiction d'importation des biens livrés par ces entreprises ou au prononcé d'une destruction de ces biens sans compensation. La sévérité de ces mesures obligera les collaborateurs de l'AFC à procéder dans ce domaine à des investigations approfondies.

En fin de compte, le décompte annuel entraînera pour l'AFC une faible augmentation des charges. Une augmentation des charges peut résulter du fait que les montants des acomptes doivent être calculés et facturés voire, à la demande de l'assujetti, être modifiées et refacturées. En outre, 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 – engendreront eux aussi un surcroît de travail pour l'AFC. D'autre part, moins de décomptes devront être traités et moins de rappels pour des décomptes non transmis, envoyés. En outre, moins d'évaluations et moins de paiements en suspens devrait faire l'objet d'un rappel ou d'une poursuite. 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. Ne sont pas prises en considération les importantes charges supplémentaires lors de la phase d'introduction du décompte annuel.

Les mesures de lutte contre les faillites en série entraîneront elles aussi un travail supplémentaire, qui sera consacré à la recherche, à la détermination et à la demande des sûretés à fournir, le cas échéant au recouvrement de ces sûretés et à la surveillance des cas. Il ne faut pas s'attendre à une diminution des charges liées à la procédure de faillite.

Ainsi, la mise en œuvre de ce projet nécessitera probablement une augmentation des effectifs de l'AFC. Il s'agira d'analyser la question en détail dans le cadre de la procédure de mise en œuvre, mais l'augmentation ne devrait pas dépasser huit postes à plein temps.

Pour l'AFD (OFDF à partir de 2022), 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.

6.3 Conséquences pour les cantons et les communes ainsi que pour les centres urbains, les agglomérations et les régions de montagne

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

Les cantons et les communes seraient aussi déchargés 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 plus souvent qualifiés de subventions, et non pas de contre-prestations. 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.

Les centres urbains, les agglomérations et les régions de montagne ne sont pas spécialement concernés par le projet.

6.4 Conséquences économiques

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 vente par correspondance et de commerce de détail, ce qui devrait avoir un effet positif pour elles, et elle garantirait une imposition plus complète de la consommation en Suisse. Les mesures pourraient influencer négativement sur le trafic transfrontalier de biens à destination du territoire suisse, car 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 combleront tôt ou tard 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 certains flux de fonds en tant que subventions non imposables. Les autres mesures du projet n'auront pas de conséquences économiques notables.

6.5 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 qui ne sont pas inscrites au registre suisse des assujettis à la TVA et qui ne sont donc actuellement pas assujetties à celle-ci, subiront une charge supplémentaire: le projet prévoit que les plateformes devront s'inscrire audit registre,

le but étant que ces marchandises soient elles aussi soumises à la TVA. La charge supplémentaire découlant des prix plus élevés dus à l'imposition est estimée à 75 millions de francs (état: 2023; cf. ch. 6.2.1). En 2023, année de l'introduction de cette mesure, elle ne s'élèvera qu'à environ 80 % de ce montant. En outre, il est possible que la gamme des produits soit restreinte au moins temporairement (cf. ch. 6.4). Si les marchandises étaient en fait 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 féminine 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.

6.6 Conséquences environnementales

Le projet n'a pas d'incidence notable sur l'environnement.

6.7 Conséquences pour les assurances sociales

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

7 Aspects juridiques

7.1 Constitutionnalité

Le projet se fonde sur l'art. 130 Cst., lequel confère à la Confédération la compétence de percevoir une TVA.

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 en Suisse ou 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.

7.1.1 Conditions régissant une restriction de la garantie de la propriété

En fonction du pays dans lequel l'entreprise de vente par correspondance a son siège et du droit qui est applicable, le bien est, au moment de sa destruction, 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. Il doit y avoir un intérêt public prépondérant par rapport aux intérêts privés.

7.1.2 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 inscrite dans la loi elle-même à l'art. 79a P-LTVA.
2. Il y a intérêt public, puisque la mesure permet d'empêcher les distorsions de concurrence induites par la TVA entre fournisseurs suisses et fournisseurs étrangers et donc d'assurer l'égalité de traitement.
3. L'exigence de 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 n'est guère applicable si l'entreprise est étrangère, faute d'accords internationaux opérants. Il s'agit donc du moyen adéquat le moins sévère.
 - 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.

7.1.3 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 qu'indiqué ci-dessus. 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 P-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.

7.1.4 Renonciation à inviter les destinataires à se prononcer

Si l'AFC ordonne des mesures, beaucoup d'envois seront potentiellement concernés. Ni la Poste ou le transitaire, ni l'AFC ou l'AFD (OFDF à partir de 2022) ne pourraient au préalable inviter le destinataire à se prononcer. Comme déjà indiqué dans le commentaire de l'art. 79a, al. 3, ces destinataires ont cependant la possibilité de s'enquérir, avant de commander les biens, s'il faut s'attendre à de telles mesures administratives.

7.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse

Étant donné qu'elle n'est pas membre de l'UE, la Suisse définit sa législation sur la TVA dans une très grande mesure de manière autonome. Les accords bilatéraux entre la Suisse et l'UE touchent la TVA surtout dans le cadre de l'assistance administrative et de l'entraide judiciaire³². Le projet n'apporte aucune modification à ces dispositions.

³² Accord de coopération du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers; RS **0.351.926.81**

L'accord du 23 novembre 2017 entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur le couplage de leurs systèmes d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre³³, 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, la Suisse s'acquitte de ses engagements.

Les mesures prévues à l'art. 79a P-LTVA pourraient aussi frapper des plateformes ayant leur siège dans l'UE. Si elles devaient s'avérer discriminatoires ou disproportionnées, elles pourraient violer l'accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne (ALE72)³⁴. Une interdiction des importations, tout comme la destruction des envois, pourra être ordonnée à l'encontre des entreprises et plateformes de vente par correspondance suisses comme étrangères, mais les envois ne seront détruits qu'en tout dernier recours. En conséquence, les mesures prévues ne sont ni discriminatoires ni disproportionnées, et les dispositions de l'art. 79a P-LTVA sont compatibles avec l'ALE72.

Il faut que l'imposition des plateformes soit aussi 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 les entreprises de vente par correspondance suisses et étrangères et par le fait que les mesures administratives – telles que l'interdiction des importations et, en dernier recours, la destruction de biens – se limitent aux petits envois et qu'elles ne sont prises que lorsque des mesures plus clémentes, consistant par exemple à entendre l'entreprise, sont vouées à l'échec.

En outre, la question se pose de savoir si l'interdiction des importations et la destruction des envois prévues par l'art. 79a P-LTVA sont compatibles avec la convention postale universelle du 26 septembre 2019³⁵. Celle-ci donne la possibilité aux pays membres d'étoffer la liste des objets interdits dans le cadre de leur législation nationale. Les colis postaux doivent aussi pouvoir être détruits lorsque leur importation est interdite en droit interne. En conséquence, les mesures prévues pour les objets interdits s'appliquent par analogie aux envois qui ne répondent pas aux exigences douanières nationales. Les entreprises et plateformes de vente par correspondance ont l'obligation de s'inscrire au registre des assujettis. Le non-respect de cette obligation doit être considérée comme étant contraire aux exigences douanières nationales, si bien qu'il n'y a pas violation de la convention postale universelle. Cela étant, la destruction des envois devra rester une mesure exceptionnelle.

Il faut en outre mentionner le traité entre du 28 octobre 1994 entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein relatif à la taxe sur la valeur ajoutée dans la Principauté de Liechtenstein³⁶. Par ce traité, la Principauté de Liechtenstein, qui forme avec la Suisse un seul territoire douanier, reprend le droit de la TVA applicable en

³³ RS 0.814.011.268

³⁴ RS 0.632.401

³⁵ RS 0.783.52

³⁶ RS 0.641.295.142

Suisse sur son territoire. Ce traité vise à assurer une 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.

7.3 Forme de l'acte à adopter

Le projet prévoit une révision de la loi sur la TVA et porte sur des dispositions importantes fixant des règles de droit, 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.).

7.4 Frein aux dépenses

Le présent projet ne vise pas à introduire de nouvelles dispositions en matière de subventions, de nouveaux crédits d'engagement ou des plafonds de dépenses. Le projet n'est donc pas soumis au frein aux dépenses (art. 159, al. 3, let. b, Cst.).

7.5 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.).

Des compétences législatives sont déléguées au Conseil fédéral dans le domaine suivant :

- *Art. 5:* Le Conseil fédéral adaptera désormais le plafond de chiffre d'affaires pour le décompte annuel (art. 35, al. 1^{bis}, let. b, P-LTVA) lorsque l'indice suisse des prix à la consommation a augmenté de plus de 30 % depuis le dernier ajustement.

Des compétences législatives sont déléguées au DFF dans les domaines suivants :

- *Art. 23, al. 5:* Le DFF fixe les conditions auxquelles les livraisons sur le territoire suisse de biens destinés à l'exportation dans le trafic des voyageurs sont exonérées de l'impôt, et il précise les preuves requises à cet effet. Celles-ci pourront dorénavant aussi être fournies sous forme électronique.
- *Art. 108, let. d:* Le DFF établit, lors du décompte annuel (art. 35a et art. 86a, P-LTVA) quels montants constituent des petits montants qui ne doivent pas être facturés.

7.6 Protection des données

L'AFC publie le nom des entreprises à l'encontre desquelles elle a ordonné des mesures au moyen d'une décision entrée en force. La base juridique requise à cette fin par l'art. 19, al. 1, de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD)³⁷ est matérialisée par l'art. 79a, al. 5, P-LTVA. Du fait que l'art. 74, al. 2, let. e, P-LTVA lève le secret fiscal, rien ne s'oppose à une publication des noms (cf. art. 19, al. 4, LPD).

³⁷ RS 235.1

Annexe (projet d'acte)

