



Alexandra Bioche

**Plateformes numériques de ventes en ligne :
un nouveau défi pour la TVA**

**Mémoire sous la direction du
Professeur Xavier Oberson**

Octobre 2022

Résumé

Les recettes fiscales générées par la TVA, impôt basé sur la consommation finale, sont considérables. Mais celles-ci sont, par conséquent, aussi tributaires des modes de consommation qui sont en constante évolution. L'essor du e-commerce, puis le développement des plateformes numériques le démontrent. Des milliers de fournisseurs établis à l'étranger accèdent au marché suisse en un simple clic, sans systématiquement payer l'impôt dû. Cela engendre des pertes fiscales et crée d'importantes distorsions de concurrence avec les fournisseurs nationaux.

Sous l'impulsion des recommandations de l'OCDE, la Suisse s'est engagée dans une importante révision de la LTVA, visant à assujettir à la TVA nationale les plateformes numériques. Ces dispositions viennent compléter les dernières modifications de la LTVA qui visaient déjà expressément les fournisseurs étrangers livrant en Suisse. Ce cadre juridique plus complet permet de garantir, dans une plus grande mesure, le recouvrement de l'impôt et le respect du principe de neutralité sur lequel repose tout le mécanisme de la TVA.

L'adoption de telles dispositions par l'UE en juillet 2021 contribue à l'harmonisation des législations, permettant de lutter plus efficacement contre les fraudes fiscales. Enfin, cette contribution apporte un regard critique sur la réforme suisse et propose des pistes de réflexion pour les futures mesures visant à améliorer le recouvrement de la TVA dans un environnement économique en constante mutation.

Sommaire

Résumé.....	2
Sommaire	3
Introduction.....	4
1 La TVA à l'épreuve des nouveaux circuits de distribution	6
2 Projet de réforme relatif à l'assujettissement des plateformes numériques.....	17
3 Critique du projet de réforme et perspectives	33
Conclusion	49
Annexes	52
Bibliographie	59
Table des matières	66

Introduction

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt général basé sur la consommation. Elle est un élément central du système fiscal suisse, puisqu'elle constitue l'une des premières sources de recettes fiscales pour la Confédération avec l'impôt fédéral direct (IFD).

Avec le développement du numérique, les échanges internationaux ont atteint des niveaux records. Les modes de consommation évoluent avec l'apparition de nouveaux circuits de distribution. La récente pandémie a également profondément modifié les comportements des consommateurs.

Face à l'afflux de marchandises en provenance de l'étranger et à l'apparition de nouveaux canaux de distribution, tels que les plateformes numériques, les principes directeurs de la TVA sont mis à rude épreuve. La neutralité concurrentielle n'est plus assurée et les fraudes à la TVA se multiplient. La réglementation doit être adaptée si les Etats ne veulent pas perdre des recettes fiscales conséquentes.

La problématique de la TVA dans le contexte du secteur numérique n'est pas propre à la Suisse. L'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), connue pour ses contributions en matière d'impôts directs, propose depuis quelques années des mécanismes visant à améliorer le recouvrement de la TVA en particulier dans le cadre du commerce en ligne. En effet, l'harmonisation de la réglementation TVA entre les pays permet d'assurer, dans le cadre de transactions internationales, le paiement de la TVA auprès de l'administration fiscale du pays dans lequel les produits sont consommés. L'enjeu d'une telle harmonisation est de limiter l'application de règles fiscales non coordonnées qui fausseraient les échanges internationaux et engendreraient des pertes fiscales pour les Etats.

L'Union européenne (UE), premier partenaire économique de la Suisse, a largement suivi les recommandations de l'OCDE. Le 21 juillet 2021, elle a adopté le « paquet TVA e-commerce » modifiant ainsi la directive européenne sur la TVA en intégrant, notamment, une disposition relative à l'assujettissement des plateformes numériques.

La Suisse s'est elle aussi engagée dans un projet de réforme de la Loi sur la TVA (LTVA). Sous l'impulsion de la motion Vonlanthen¹, un projet de modification de la LTVA² prévoyant l'assujettissement des plateformes numériques est en cours.

Le présent mémoire a pour objectif d'analyser dans quelles mesures cette réforme permettra de rétablir la neutralité concurrentielle entre fournisseurs suisses et étrangers et d'améliorer le recouvrement de la TVA sur les livraisons de biens destinés à être consommés en Suisse et distribués par des plateformes numériques.

La collecte de la TVA dans le cadre des ventes en ligne par des plateformes numériques soulève des problématiques communes avec les ventes e-commerce directement expédiées en Suisse par des fournisseurs étrangers³. Cette étude abordera également ce point qui ne peut pas être ignoré.

Le sujet se limite aux livraisons de biens. Ni les prestations de services ni les questions soulevées par l'économie de partage ne seront abordées.

Cette contribution, structurée en trois parties, expose tout d'abord les difficultés d'application des principes directeurs qui régissent la TVA en Suisse, engendrées par l'apparition de nouveaux modes de distribution. Adapter la législation actuelle est nécessaire.

Nous rappelons ensuite la réglementation TVA relative aux livraisons de biens, avant d'analyser les nouvelles dispositions sur l'assujettissement des plateformes numériques. Nous étudions également comment celles-ci s'articulent avec les dispositions de la LTVA actuellement en vigueur.

Enfin, la dernière partie apporte un regard critique sur la réforme avec, dans un premier temps, une analyse comparative avec la réforme européenne, l'UE étant le premier partenaire commercial de la Suisse. Dans un second temps, nous nous penchons sur certaines interrogations soulevées par la réforme. Finalement, parce que la TVA est un impôt qui doit sans cesse s'adapter aux modes de consommation, nous étudions d'autres mécanismes de collecte envisageables.

¹ Motion 18.3540.

² P-LTVA publié le 24 septembre 2021.

³ Pour la suite du mémoire, fournisseur étranger signifie qu'il n'a ni siège social ni établissement stable en Suisse.

1 La TVA à l'épreuve des nouveaux circuits de distribution

La TVA est conçue de manière à imposer la consommation finale sans impacter, ou dans une moindre mesure, les entreprises. L'essor de la consommation via les réseaux de distribution digitaux n'est pas sans conséquence sur les principes directeurs de la TVA, élaborés il y a près de trente ans. Le législateur est conscient que des réformes doivent être entreprises.

1.1 Impact de l'économie numérique sur les modes de distribution

1.1.1 Essor d'Internet et du commerce en ligne

Le développement d'Internet dans les années 1990 a largement contribué à ce qui est aujourd'hui appelé la « révolution numérique ». Pas un secteur économique n'est épargné par la dématérialisation, en particulier le secteur marchand. La digitalisation a bouleversé les habitudes de consommation, de nouveaux acteurs ont émergé et la concurrence est de plus en plus exacerbée.

Parmi les nouveaux modes de consommation, le e-commerce tient la première place. Les consommateurs font de plus en plus leurs achats directement depuis des sites e-commerce délaissant les circuits de distribution classiques. Les restrictions liées au Covid-19, imposées dans la plupart des pays ces deux dernières années, ont d'ailleurs permis aux ventes en ligne de progresser fortement.

Désormais, un double constat s'impose : les consommateurs modifient leurs habitudes de consommation de manière durable et les fournisseurs sont toujours plus contraints à être présents sur Internet.

Selon la Conférence des Nations Unies pour le commerce et le développement (CNUCED)⁴, les ventes mondiales de commerce en ligne business to business (B2B) et business to consumer (B2C) ont progressé de plus de 26 milliards de dollars en 2019, soit une hausse de 4% par rapport à 2018, représentant 30% du produit intérieur brut (PIB) mondial 2019.

⁴ Communiqué de presse du 3 mai 2021, <https://news.un.org/fr/story/2021/05/1095192>.

Si les commerçants suisses pratiquent encore peu le e-commerce, en comparaison des autres pays européens et de l'OCDE⁵, les consommateurs suisses commandent toujours plus auprès de fournisseurs étrangers⁶ via Internet.

1.1.2 Développement des plateformes numériques

L'offre de produits sur Internet est de plus en plus sophistiquée. Aujourd'hui, l'intelligence artificielle permet d'orienter les choix des consommateurs tout en les incitant à toujours plus consommer. Grâce aux performances des nouvelles technologies, un nouveau mode de distribution en ligne s'est développé : les plateformes numériques⁷. Contrairement à une vente e-commerce classique où seuls un vendeur et un acheteur interviennent, la vente via une plateforme fait intervenir trois acteurs : le fournisseur du bien, le client consommateur du bien et une plateforme numérique qui met en relation les deux premiers acteurs.

Les auteures Alexia Autenne et Elisabeth De Ghellinck⁸ définissent une plateforme numérique comme « (...) un opérateur, public ou privé, qui investit dans une infrastructure, physique ou virtuelle, permettant à des utilisateurs d'interagir entre eux, moyennant le respect de conditions d'accès et d'usage. (...) Ils ne lient pas leurs activités à une localisation – leur plateforme étant accessible à tout moment via PC, mobiles, tablettes – ce qui permet d'atteindre rapidement une échelle globale d'activités ».

Les plateformes numériques sont aujourd'hui des acteurs incontournables dans le monde de la distribution avec pour conséquence l'augmentation du commerce en ligne B2C, mais également B2B. Les circuits de distribution deviennent de plus en plus courts et les intermédiaires du type « revendeurs » disparaissent progressivement au profit des plateformes numériques ou des ventes e-commerce.

Pour les fournisseurs, le recours aux plateformes numériques présente de nombreux avantages par rapport aux ventes en ligne classiques. Elles leur permettent de bénéficier d'un logiciel spécialement conçu pour commercialiser leurs biens tout en profitant de solutions marketing et logistiques ultraperformantes. Les frais de commercialisation sont réduits,

⁵ Selon l'Office fédéral de la statistique (OFS).

⁶ « Commerce en ligne : les Suisses achètent toujours davantage à l'étranger », Le Temps, octobre 2019.

⁷ Également appelées places de marché.

⁸ Autenne/De Ghellinck, p. 275 à 290.

l'accès aux marchés internationaux est instantané et en continu. Enfin, la gestion complète de la transaction, de la prise de commande au service clients est assurée par la plateforme.

Côté consommateur, l'utilisation d'une plateforme présente également des avantages. La concurrence est transparente et ils bénéficient d'une structure sécurisée pour leurs achats⁹.

L'utilisation croissante des plateformes numériques, tant par les vendeurs que par les consommateurs, a exacerbé la concurrence internationale contraignant les fournisseurs à proposer des prix toujours plus bas. Afin de réduire les coûts de revient au maximum, chaque centime compte et contourner le paiement de la TVA dans le pays de consommation du bien est devenu l'un des leviers pour rester concurrentiel.

1.2 La TVA à l'épreuve des plateformes numériques

Ce nouveau mode de distribution n'est pas sans conséquence sur les principes directeurs régissant la TVA. Nous étudions, dans un premier temps, les principes directeurs régissant la TVA en Suisse puis, dans un second temps, pourquoi et comment l'essor des plateformes numériques complexifie la mise en œuvre de certains de ces principes.

1.2.1 Principes directeurs de la TVA

La TVA telle que nous la connaissons aujourd'hui¹⁰ en Suisse est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995¹¹ après un long et périlleux processus législatif.

Pour l'adoption de la TVA, le législateur suisse s'est largement inspiré de la TVA en place au sein de l'UE depuis 1967 et dont le fonctionnement est le suivant : en tant qu'impôt sur la consommation, les entreprises collectent la TVA pour le compte de l'administration fiscale et peuvent récupérer la TVA payée sur les intrants nécessaires au processus de production. À l'inverse, pour le consommateur final qui achète le bien, la TVA constitue un impôt non déductible. La charge finale de TVA est donc bien supportée par le dernier maillon non assujetti de la chaîne de distribution¹².

⁹ « Vendre en ligne sur les plateformes tierces », site web de l'UE.

¹⁰ Il existait en Suisse, avant la TVA, l'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA) dont la base imposable était le chiffre d'affaires sans possibilité de déduire la taxe grevant les achats.

¹¹ Après une votation populaire du 28 novembre 1993.

¹² ATF 123 II 295, consid. 5b.

La TVA est régie par les principes directeurs suivants « *découlant à la fois du but spécifique de la TVA (impôt général sur la consommation finale), de sa fonction et de ses modalités (impôt multistades avec déduction de l'impôt préalable)* ¹³ » :

- principe de la neutralité concurrentielle¹⁴
- principe de la transférabilité de l'impôt¹⁵
- efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt¹⁶
- mécanisme du paiement fractionné ¹⁷
- principe de destination¹⁸

1.2.1.1 Principe de la neutralité concurrentielle

Le principe de la neutralité concurrentielle a pour objectif de ne pas favoriser ou défavoriser un acteur économique par rapport à un autre, et ce pour une même transaction donnée. Ce principe doit être respecté tant au niveau de la production que de la consommation, à savoir que « *la première est assurée dans la mesure où l'impôt ne pousse pas les entreprises à modifier leurs formes d'activités et les méthodes utilisées, tandis que la seconde est réalisée si l'impôt n'incite pas les consommateurs à modifier leur choix avant impôts entre produits frappés et ceux qui ne le sont pas – ou encore entre produits imposés différemment.* » ¹⁹

Le principe de la neutralité concurrentielle doit être respecté tant sur un plan national qu'international. Dans le premier cas, cela signifie que la TVA suisse ne doit pas créer de distorsion de concurrence entre les acteurs économiques d'un même territoire²⁰. Dans le deuxième cas, les entreprises étrangères ne doivent être ni pénalisées ni avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle la taxe est due ou acquittée²¹. Ce principe est mis en œuvre au niveau international par le principe de destination qui « *est la*

¹³ Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, p. 85.

¹⁴ Art. 1 al. 3 let. a LTVA.

¹⁵ Art. 1 al. 3 let. b LTVA.

¹⁶ Art. 1 al. 3 let. c LTVA.

¹⁷ Ce principe n'est pas énoncé tel quel dans la LTVA, mais il permet à chaque opérateur de la chaîne de valeur de collecter la TVA due sur les ventes puis de déduire l'impôt préalable payé sur les achats.

¹⁸ Tout comme le principe précédent, ce principe n'est pas inscrit tel quel dans la LTVA ; il découle d'un consensus international selon lequel les biens et services doivent être imposés dans le pays de consommation.

¹⁹ Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, p. 87.

²⁰ ATF 124 II 193, consid. 8 ; ATF 123 II 16 ; ATF 123 II 295 consid. 5. b).

²¹ Principes directeurs, OCDE, 2017, p. 28.

composante internationale du principe de neutralité »²². Nous reviendrons sur ce principe au point 1.2.1.5.

1.2.1.2 Principe de la transférabilité de l'impôt

Le principe de la transférabilité de l'impôt permet de faire supporter la charge de TVA au consommateur final²³, quel que soit le circuit de distribution. En pratique, cela signifie que le vendeur assujéti à la TVA peut « refacturer » à son client la TVA due sur le chiffre d'affaires²⁴. Le vendeur doit ensuite reverser l'impôt collecté à l'administration fiscale. Ce mécanisme se répète pour chaque transaction entre vendeur et acheteur.

Toutefois, le transfert de l'impôt est régi par des conventions de droit privé²⁵, c'est-à-dire que le vendeur est libre, le cas échéant, de prendre à sa charge la TVA due sur le chiffre d'affaires²⁶.

1.2.1.3 Efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt

Ce principe n'est pas à proprement parler un principe directeur, mais plutôt une règle instituée par souci d'économie administrative²⁷. La collecte de la TVA ne doit pas entraîner une surcharge administrative disproportionnée en termes de coûts par rapport au montant collecté²⁸. La disposition de l'art. 53 al. 1 let. a LTVA²⁹, illustre bien cette règle puisque l'importation de biens d'une valeur insignifiante ou grevés d'un impôt minime³⁰ est franche d'impôts.

1.2.1.4 Mécanisme du paiement fractionné

Le mécanisme du paiement fractionné est l'une des caractéristiques du mécanisme de la TVA permettant d'assurer la neutralité économique. Tout au long de la chaîne de production et de distribution, chaque assujéti participe au processus de contrôle et de perception de

²² Mollard/Oberson /Tissot Benedetto, p. 90.

²³ ATF 123 II 295 consid. 5b.

²⁴ Message CF, 2008 p. 6302.

²⁵ Art. 6 al. 1 LTVA.

²⁶ Contrairement à l'impôt anticipé ou à l'impôt sur les successions et donations pour lesquels la charge fiscale doit nécessairement être supportée par le contribuable.

²⁷ Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, p. 91.

²⁸ Message CF 2008, p. 6328.

²⁹ Cf. paragraphe 1.3.

³⁰ Art. 1 let.d Ord. DFF.

l'impôt. Il est redevable de la taxe due sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire sur la différence entre la TVA due sur le chiffre d'affaires et la TVA payée sur les intrants nécessaires au processus de production³¹. Ce mécanisme de paiement fractionné prend fin lorsque le bien ou le service est acquis par un consommateur final non assujetti³².

1.2.1.5 Principe de destination

Le principe de destination permet d'assurer la neutralité concurrentielle dans le cadre de transactions internationales. En pratique, cela signifie que la TVA doit être acquittée dans la juridiction où les biens sont consommés³³. L'application de ce principe implique que les exportations ne soient pas soumises à la TVA du pays exportateur³⁴. À l'inverse, les biens ou services importés doivent être grevés de la TVA en vigueur dans le pays de consommation³⁵.

Le respect du principe de neutralité de la TVA au niveau international est d'autant plus délicat qu'il n'existe pas de conventions bilatérales en matière de TVA évitant les doubles impositions, voire les doubles non-impositions, comme cela est le cas pour les impôts sur le revenu et la fortune. Afin de pallier cela et au vu des enjeux financiers que représentent les recettes TVA, l'OCDE a édicté des principes directeurs³⁶ qui permettent, lorsqu'ils sont appliqués par plusieurs États, une certaine cohérence en matière de législation TVA lors de transactions internationales.

1.2.2 Mis à mal des principes directeurs face au développement des plateformes numériques

Les plateformes numériques fonctionnent selon le modèle suivant : une interface digitale met en relation un fournisseur³⁷ et un client³⁸. Lorsque les trois intervenants sont établis en Suisse, peu de difficultés se posent pour l'application des dispositions TVA.

³¹ Il est ici question du droit à la récupération de l'impôt préalable ; cf. paragraphe 2.1.1.4.

³² ATF 123 II 295 consid. 5. a).

³³ ATF 125 II 326 consid. 6. a).

³⁴ Cf. Paragraphe 2.1.2.2.

³⁵ Cf. Paragraphe 2.1.2.3.

³⁶ Notamment Principes directeurs, OCDE, 2017, p. 19 et suivantes.

³⁷ Pour la suite du mémoire, les mots vendeurs ou fournisseurs sous-jacents seront également employés.

³⁸ Pour la suite du mémoire, le terme consommateur final sera également employé.

En revanche, qu'en est-il lorsque les trois intervenants sont dans des juridictions différentes, dont le consommateur final en Suisse ? Deux principes TVA sont ici particulièrement mis à l'épreuve : le principe de la neutralité concurrentielle entre fournisseurs suisses et étrangers ainsi que le principe de la collecte efficace de la TVA.

1.2.2.1 Mis à mal du principe de neutralité et de destination

Lors de l'élaboration de la première LTVA, le commerce en ligne était encore marginal et l'importation de biens en Suisse pouvait difficilement échapper à l'impôt. Aujourd'hui, l'afflux de marchandises importées de l'étranger est désormais une réalité : en 2013, le nombre de petits colis traités par La Poste était de 15 millions. En 2020, ce chiffre est monté à 30 millions³⁹.

En offrant l'opportunité à des fournisseurs d'accéder à des millions de consommateurs dans le monde, les nouveaux modes de distribution ont exacerbé la concurrence en incitant les fournisseurs à proposer des prix toujours plus bas. Dans ce contexte, la tentation est grande, pour ces derniers, de proposer des biens en Suisse non grevés de TVA. Le cas échéant, le prix des produits importés depuis l'étranger est plus compétitif que celui des produits nationaux. Cet avantage concurrentiel est d'autant plus important que la Suisse demeure un « îlot de cherté ».

Les plateformes numériques s'adressent principalement à des clients non assujettis. Si la fraude à la TVA dans le cadre des transactions B2B est une réalité dans l'UE⁴⁰, les plateformes numériques sont propices au développement d'une nouvelle forme de fraude à la TVA lors de transactions B2C. Elles permettent, en effet, à des fournisseurs étrangers de contourner la TVA due dans le pays de consommation du bien⁴¹.

La mise en œuvre du principe de neutralité doit être adaptée aux nouveaux modes de consommation et comme le souligne le Professeur Glauser « *les efforts législatifs sont passés de la neutralité pour les entreprises à celle de la neutralité entre les concurrents* »⁴².

³⁹ <https://www.post.ch/fr/notre-profil/actualites/2021/avec-182-7-millions-de-colis-la-poste-atteint-un-record-historique-le-recul-des-volumes-de-lettres-se-poursuit>.

⁴⁰ Fraude dite de « carrousel » à la TVA qui consiste à créer des sociétés écrans qui s'intercalent dans une transaction intracommunautaire. Une fois la TVA collectée, la société disparaît sans déclarer ou reverser la TVA et le client, qui est souvent un assujetti dans ce type de montage déduit la TVA payée.

⁴¹ Cf. paragraphe 3.3.2.

⁴² Glauser, 25 ans de TVA.

1.2.2.2 *Difficultés de collecte de l'impôt*

L'afflux de marchandises en provenance de l'étranger accroît les risques de fraudes fiscales, notamment lorsque le fournisseur ne s'acquitte pas de la TVA due dans le pays de consommation du bien. Cela conduit à d'importantes pertes fiscales pour la Confédération, qu'il est difficile à chiffrer puisque ces envois échappent à tout contrôle.

Tant l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF)⁴³ que l'Administration fédérale des contributions (AFC)⁴⁴ peinent de plus en plus à assurer une collecte efficace de l'impôt face à la multitude de vendeurs difficiles à identifier, car établis à l'étranger.

La pratique du morcellement des envois complexifie, voire rend impossible, le contrôle de millions de marchandises importées en Suisse, tant la valeur de chacun de ces envois est faible. Les moyens engagés pour contrôler toutes ces marchandises seraient bien trop élevés par rapport au montant de la TVA en jeu.

La mise à mal du principe de neutralité et les difficultés de collecte de la TVA démontrent la nécessité d'adapter rapidement la législation, afin d'éviter d'importantes pertes fiscales et de protéger les fournisseurs nationaux.

1.3 Nécessité d'adapter la législation

Le volume croissant des échanges internationaux, l'interdépendance des économies et l'effacement des frontières physiques au profit du développement des échanges digitaux contraignent les États à sans cesse revoir leurs législations en matière de TVA. Celles-ci doivent régulièrement intégrer de nouveaux paramètres, afin d'assurer une collecte efficace de la TVA et de limiter les fraudes fiscales.

Avec le marché unique, les pays de l'UE ont été les premiers à mettre en place un système de TVA commun et harmonisé dès 1967.

Au niveau international, l'OCDE ne s'est véritablement saisie du sujet de la TVA qu'à partir de la fin des années 1990, avec l'émergence du commerce électronique. En 1998, elle a fixé

⁴³ En charge de la collecte de la TVA à l'importation.

⁴⁴ En charge de la collecte de la TVA sur les opérations réalisées sur le territoire suisse.

les premières conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique⁴⁵. Le rythme des publications sur le sujet s'est ensuite intensifié⁴⁶, afin d'apporter aux États des axes de réflexion communs pour l'adaptation de leurs réglementations internes, et ce de manière cohérente et pragmatique.

Soucieux de conserver l'attractivité économique de la Suisse, le législateur se réfère très largement aux recommandations de l'OCDE.

Les premières réglementations en matière de TVA sont entrées en vigueur en 1995 sous la forme d'une ordonnance suivie en 2001, d'une première LTVA. Très vite, celle-ci a été jugée trop complexe dans sa mise en œuvre. Le principe de neutralité entre les entreprises suisses et l'objectif même de la TVA, à savoir l'imposition de la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse, n'étaient que partiellement atteints, car de nombreuses entreprises nationales supportaient une taxe occulte du fait de la complexité de la procédure pour la récupération de l'impôt préalable.

Quelques années plus tard, la digitalisation de l'économie a ébranlé le principe de neutralité, mais, cette fois, dans un contexte international, entre fournisseurs suisses et étrangers.

Les modifications législatives sont devenues de plus en plus urgentes. Les enjeux pour le législateur sont multiples. Assurer le respect du principe de neutralité et préserver les entreprises suisses des situations de concurrences déloyales, sans pour autant créer de barrières aux échanges internationaux. La garantie d'une certaine sécurité juridique, chère aux milieux économiques et politiques suisses, doit également être assurée.

Une nouvelle loi et une nouvelle ordonnance ont été adoptées le 1^{er} janvier 2010. Elles n'ont pas apporté de changements majeurs, mais ont permis de réaffirmer le principe de neutralité en facilitant la récupération de l'impôt préalable pour les entreprises suisses. À ce stade et comme l'a relevé le Professeur Glauser, les efforts législatifs restent encore axés sur la neutralité entre entreprises domestiques et non sur celle entre concurrents au niveau international. Seul premier pas vers la digitalisation, l'utilisation de factures électroniques est admise.

⁴⁵ Conférence d'Ottawa ; cf. annexe 1.

⁴⁶ Parmi les principales contributions publiées en la matière : Principes directeurs sur le commerce électronique publié en 2003 ; Principes directeurs internationaux pour le TVA/TPS publié en 2017 ; Rapport BEPS, action 1 : relever les défis fiscaux proposés par l'économie numérique publié en 2015 ; Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne publié en 2019 ; Recommandations du Conseil sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels publié en 2022.

Ce n'est qu'à partir du 1^{er} janvier 2018 que deux modifications successives, visant expressément à contrer la concurrence déloyale d'entreprises étrangères actives sur le marché suisse, ont été apportées à la LTVA.

La première modification, entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2018, étend les règles d'assujettissement à la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et dispose : « *Est libéré de l'assujettissement quiconque réalise en l'espace d'un an, sur le territoire suisse et à l'étranger, un chiffre d'affaires total inférieur à 100 000 francs à partir de prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2* »⁴⁷. Désormais, tout entrepreneur effectuant des livraisons de biens sur le territoire suisse et réalisant un chiffre d'affaires mondial - et non plus uniquement suisse - de plus de 100'000 francs doit s'assujettir à la TVA. Les conditions d'assujettissement à la TVA pour les fournisseurs étrangers sont désormais identiques à celles requises pour les fournisseurs suisses.

La seconde modification entrée en vigueur un an plus tard complète l'art. 7 al. 3 LTVA et prévoit que le lieu de la livraison est réputé se situer sur le territoire suisse si le fournisseur « *effectue des livraisons au sens de l'al. 1, let. b*⁴⁸, *avec des biens dont l'importation est franche d'impôt en raison du montant minime de l'impôt, conformément à l'art. 53, al. 1, let. a*⁴⁹, *et réalise avec ces livraisons un chiffre d'affaires annuel d'au moins 100 000 francs* »⁵⁰. En d'autres termes, si le montant total des importations pour lesquelles l'impôt dû est inférieur à 5 francs par envoi et bénéficie de la franchise en vertu de l'art. 53 al.1 let. a LTVA est supérieur à CHF 100'000 par an, le fournisseur doit s'assujettir à la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Cette disposition vise les ventes à distance à des clients domiciliés en Suisse par des fournisseurs étrangers. Ces derniers sont désormais assujettis à la TVA aux mêmes conditions que les fournisseurs suisses.

La dernière publication du message du Conseil fédéral⁵¹, trois ans seulement après la dernière réforme de la LTVA, démontre combien ces deux dispositions restent insuffisantes

⁴⁷ Art. 10 al. 2 let. a LTVA.

⁴⁸ Art. 7 al. 1 let. b LTVA : « Le lieu de la livraison est (...) le lieu où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers ».

⁴⁹ Art. 53 al. 1 let. a LTVA : « *Importations franches d'impôt : L'importation des biens suivants est franche d'impôt: a. les biens en petites quantités, d'une valeur insignifiante ou grevés d'un impôt minime; le DFF règle les modalités; (...)* ».

⁵⁰ Art. 7 al. 3 let. b LTVA.

⁵¹ Message CF, 2021.

face aux nouveaux défis amenés par le numérique. La prochaine réforme TVA contient une disposition plus radicale, à savoir l'assujettissement à la TVA des plateformes numériques.

2 Projet de réforme relatif à l'assujettissement des plateformes numériques

Le projet d'imposition des plateformes numériques constitue un changement majeur au niveau des règles d'assujettissement à la TVA. Avant d'analyser comment ces nouvelles dispositions s'intègrent dans la réglementation TVA actuelle, il convient de rappeler les règles applicables aux livraisons de biens dans un contexte national, puis dans un contexte international.

2.1 Réglementation concernant les livraisons de biens

La législation relative aux livraisons de biens diffère selon la nature de la transaction, nationale ou internationale.

2.1.1 Livraisons de biens dans un contexte national

2.1.1.1 Définition d'une livraison de biens

La livraison de biens est définie à l'art. 3 let. b et d LTVA et suppose trois conditions cumulatives :

- un bien ;
- le transfert du pouvoir d'en disposer économiquement ;
- l'acquisition en son propre nom.

Les biens au sens de la TVA sont évidemment les éléments tangibles, mobiliers ou immobiliers, mais également le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et les autres biens analogues.

Le transfert du pouvoir d'en disposer économiquement signifie que l'acquéreur peut en disposer comme un propriétaire, à savoir qu'il peut le consommer, l'utiliser lui-même, le transmettre en son propre nom à un stade économique ultérieur ou encore le vendre⁵². Les critères économiques sont déterminants pour définir si le transfert du pouvoir d'en disposer est effectivement intervenu.

⁵² Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, p. 219.

Enfin, l'acquisition en son propre nom signifie que le pouvoir de disposer du bien est transféré à une personne déterminée, en son propre nom. Le destinataire inscrit sur la facture constitue un indice important.

2.1.1.2 Lieu de la livraison de biens

Le lieu de la livraison d'un bien est défini à l'art.7 LTVA. Le premier alinéa énonce la règle générale, à savoir que le lieu de la livraison d'un bien qui est remis directement par le fournisseur, sans transport ni expédition, est l'endroit où le bien se trouve lors du transfert du pouvoir d'en disposer⁵³. Pour les biens qui sont transportés avant leur remise à l'acquéreur, le lieu de la livraison est le lieu où commence le transport⁵⁴.

Parce qu'il n'y a pas de règle sans exception, le lieu de la livraison de biens est déplacé dans les deux cas suivants⁵⁵:

- lorsqu'un fournisseur établi hors de Suisse expédie des marchandises depuis l'étranger et s'est déclaré comme importateur auprès de l'OFDF, le lieu de la livraison est réputé être en Suisse et non à l'étranger ;
- lorsque dans le cadre de ventes à distance, le fournisseur étranger importe en Suisse pour plus de 100'000 francs de marchandises pour lesquelles l'impôt sur les importations n'est pas acquitté en raison du montant minime, le lieu de la livraison est réputé se situer en Suisse.

Ces deux exceptions ont des conséquences sur les conditions d'assujettissement des fournisseurs étrangers⁵⁶.

2.1.1.3 Règles d'assujettissement

Les critères d'assujettissement à la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse sont très larges. Cela permet de garantir le respect du principe de la neutralité entre les entreprises domestiques.

⁵³ Art. 7, al. 1, let. a LTVA.

⁵⁴ Art. 7, al. 1, let. b LTVA.

⁵⁵ Art. 7, al. 3 let. a et b LTVA.

⁵⁶ Cf. paragraphe 2.1.2.1.

Est assujetti quiconque exploite une entreprise⁵⁷, même sans but lucratif et quels que soient la forme juridique de l'entreprise et le but poursuivi, et :

- fournit des prestations sur le territoire suisse dans le cadre de l'activité de cette entreprise, ou
- a son siège, son domicile ou un établissement stable sur le territoire suisse⁵⁸.

La règle étant l'assujettissement à la TVA, l'exception est la renonciation à l'assujettissement, uniquement possible lorsque le chiffre d'affaires annuel mondial est inférieur à 100'000 francs, non compris les prestations exclues du champ de l'impôt⁵⁹.

2.1.1.4 Conséquence de l'assujettissement : droit à la déduction de l'impôt préalable

Une entreprise assujettie à la TVA devient le débiteur de l'impôt et il lui incombe de collecter la TVA due sur le chiffre d'affaires, puis de la reverser à l'AFC. Le principe de transférabilité permet à l'entreprise assujettie de facturer les ventes de biens TVA comprise.

En contrepartie, le contribuable TVA peut déduire l'impôt qui a grevé ses intrants. Par ce double mécanisme de collecte de la TVA et de déduction de l'impôt préalable, la TVA est ainsi neutralisée pour les entreprises assujetties tout au long de son processus de production.

Toutefois, le principe de neutralité peut être biaisé par les exonérations au sens impropre, plus couramment appelées opérations exclues du champ de l'impôt⁶⁰ ⁶¹. Sans revenir sur l'erreur de terminologie commise par le législateur pour le titre de l'art. 21 LTVA⁶², les opérations dites « exclues du champ de l'impôt » font en réalité totalement partie du champ d'application de la TVA. Elles présentent néanmoins la particularité de ne pas être soumises à l'impôt et le fournisseur qui offre ce type de prestations supporte une taxe occulte, puisqu'il ne peut pas récupérer l'impôt préalable qui a grevé ses achats. Afin d'atténuer cette entorse

⁵⁷ Art. 10, al. 1bis : « Exploite une entreprise quiconque : a. exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence, quelle que soit la valeur de l'apport des éléments qui, en vertu de l'art. 18, al. 2, ne valent pas contre-prestation, et ; b. agit en son propre nom vis-à-vis des tiers ».

⁵⁸ Art. 10, al. 1 LTVA.

⁵⁹ Art 21 LTVA; Cf. paragraphe 2.1.1.4.

⁶⁰ Art. 21 LTVA.

⁶¹ ATF 124 II 193.

⁶² Sur ce sujet, Mollard/Oberon/Tissot Benedetto, p. 235 et 236.

au principe de neutralité, le législateur a prévu un système d'option⁶³. Relevons enfin que les exonérations au sens impropre sont justifiées par des considérations principalement sociales.

À côté des exonérations au sens impropre, il existe des exonérations au sens propre. Contrairement aux premières, le fournisseur bénéficie du droit à la récupération de la TVA ayant grevé ses intrants alors même que la vente n'est pas imposée, ou plus exactement, est soumise au taux de 0%. Cette exonération repose sur le principe de destination et est mise en œuvre dans un contexte international⁶⁴.

2.1.1.5 Cas des relations tripartites

L'une des conditions permettant de qualifier une livraison de biens est l'acquisition en son propre nom. Lorsqu'une transaction est réalisée entre deux opérateurs, la question de l'acquisition en nom propre ne pose pas de difficulté. En revanche, comment s'appréhende une transaction faisant intervenir trois opérateurs ?

Cette particularité est traitée à l'art. 20 LTVA « attribution des prestations » qui remplace depuis 2010 l'ancien art. 11 LTVA « livraison de biens et prestation de services en cas de représentation ». Le terme « représentation » renvoyait à l'art. 32 CO relatif au droit des contrats. Or, la LTVA regroupant des dispositions à point de rattachement économique doit s'interpréter de manière autonome en tenant compte de la réalité économique et non des dispositions contractuelles. Le terme « attribution des prestations » évite ainsi toute confusion avec le droit des contrats. Enfin, l'application de l'ancien art. 11 LTVA reposait sur un lourd formalisme qui a été abandonné avec l'adoption du nouvel article.

Le principe posé par l'art. 20 LTVA est le suivant : dans un contexte de relation tripartite, la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur est réputée être celle qui fournit la livraison⁶⁵. Seule l'exception de la représentation directe⁶⁶ permet d'attribuer la livraison du bien au fournisseur et non à l'intermédiaire.

⁶³ Art. 22 LTVA.

⁶⁴ Cf. paragraphe 2.1.2.2.

⁶⁵ Art. 20 al. 1 et al. 3 LTVA, couramment appelé « représentation indirecte ».

⁶⁶ Art. 20, al.2 LTVA.

2.1.1.5.1 La représentation directe

Il y a représentation directe si une personne agit au nom et pour le compte d'une autre et remplit les conditions suivantes :

- « elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'elle représente ;
- elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances. »⁶⁷

La représentation directe est l'exception, car elle est plus restrictive. Dans ce cas, la LTVA prévoit que la transaction soit attribuée au représenté, soit le fournisseur sous-jacent qui fournit directement la prestation au client final. L'intermédiaire est traité comme un commissionnaire et seule sa commission est soumise à la TVA.

2.1.1.5.2 La représentation indirecte

Si les conditions de la représentation directe ne sont pas remplies, il s'agit d'une représentation indirecte dans laquelle le représentant, qui agit en son nom, mais pour le compte du représenté, se verra également imputer l'opération⁶⁸.

Peu importe le mouvement physique de la marchandise, du point de vue de la TVA, deux opérations seront considérées. Ceci peut créer une situation singulière lorsque le bien ne transite pas physiquement par l'intermédiaire, puisqu'il y a création de deux transactions fictives, la première entre le représenté et le représentant, la seconde entre le représentant et le client.

La question de l'attribution des prestations dans un contexte international est fondamentale, puisque les règles de territorialité peuvent être différentes selon la nature de la représentation⁶⁹.

⁶⁷ Art. 20, al. 2 LTVA.

⁶⁸ Oberson, p. 454.

⁶⁹ Cf. paragraphe 2.1.2.4.

2.1.2 Livraison de biens dans un contexte international

Dans la cadre de transactions transfrontalières, l'identification du lieu de la livraison du bien est essentielle, car elle détermine le traitement TVA de l'opération. La législation suisse est, sur ce point, en ligne avec les recommandations de l'OCDE, à savoir que les opérations internationales sont régies par le principe de destination.

2.1.2.1 Conditions d'assujettissement des fournisseurs étrangers

Est assujetti à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse quiconque exploite une entreprise et fournit des prestations sur le territoire suisse⁷⁰. Un fournisseur étranger est donc, en principe, tenu de s'inscrire au registre des assujettis TVA s'il répond à ces conditions. Il peut néanmoins être libéré de l'assujettissement s'il réalise des livraisons de biens localisées en Suisse et que son chiffre d'affaires annuel mondial est inférieur à 100'000 francs⁷¹.

En principe, l'importation d'un bien en Suisse n'est pas considérée comme une opération réalisée sur le territoire suisse, puisque le lieu où commence le transport se situe hors de Suisse⁷². Toutefois, l'art. 7 al. 3 LTVA apporte deux exceptions à ce principe :

- si le fournisseur dispose d'une déclaration d'engagement⁷³
- si le fournisseur importe en Suisse pour un montant total d'au moins 100'000 francs de biens de faibles valeurs bénéficiant de la franchise de TVA⁷⁴.

Les fournisseurs étrangers sont donc assujettis selon les mêmes conditions que les fournisseurs suisses. Dans les faits, le contrôle du respect de ces dispositions est complexe et peut conduire à une inégalité de traitement entre fournisseurs suisses et étrangers⁷⁵.

⁷⁰ Art. 10 al.1 let. a. LTVA.

⁷¹ Art. 10 al. 2 let. a. LTVA.

⁷² Art. 7 al. 1 let. b LTVA.

⁷³ Art. 7 al. 3 let. a LTVA.

⁷⁴ Art. 7 al. 3 let. b LTVA; Art. 53 al. 1 let. a LTVA.

⁷⁵ Cf. paragraphe 1.2.2.1.

2.1.2.2 *Exportations de biens*

Les livraisons de biens transportés ou expédiés directement à l'étranger bénéficient d'une exonération proprement dite⁷⁶, conformément à l'art. 23 LTVA. Ces livraisons ne sont donc pas grevées de TVA⁷⁷ et l'entreprise assujettie ne supporte pas de taxe occulte, puisqu'elle peut récupérer l'impôt préalable payé sur ses intrants.

Cette disposition est l'application pratique du principe de destination permettant aux biens qui sont consommés hors de Suisse d'être soumis à la seule TVA du pays de consommation.

2.1.2.3 *Importations de biens*

La TVA à l'importation⁷⁸ est la seconde application du principe de destination. Les biens importés et consommés sur le territoire suisse sont soumis au même régime TVA que les biens indigènes. Ainsi, pour un même produit, le montant de TVA est identique, que ce bien provienne de l'étranger ou du marché suisse, ce qui permet d'assurer une égalité de traitement entre fournisseurs suisses et étrangers.

Les règles relatives à la TVA à l'importation diffèrent sur certains points de celles régissant la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, notamment au niveau de l'assujettissement. Est assujetti à l'impôt sur les importations « *quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al.2 et 3 LD* »⁷⁹ ⁸⁰. Le fait générateur de l'assujettissement et du prélèvement de l'impôt est le seul passage du bien au-delà de la frontière et non le transfert du pouvoir d'en disposer.

La TVA à l'importation relève de la compétence de l'OFDF et contrairement à la TVA domestique, la législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations dans la mesure où les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas⁸¹.

⁷⁶ Par opposition aux exonérations improprement dites, cf. paragraphe 2.1.1.4.

⁷⁷ Les exportations sont des opérations qui font partie du champ d'application de la TVA, mais qui sont, en pratique, soumises à un taux de 0% ; ce taux n'est pas expressément prévu par la LTVA.

⁷⁸ Également appelé impôt sur les importations, titre 4 LTVA.

⁷⁹ Art. 51 al.1 LTVA.

⁸⁰ Art. 70 al. 2 : « *Est débiteur de la dette douanière : a. la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière ; b. la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire; c. la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées; ».*

⁸¹ Art. 50 LTVA.

2.1.2.4 Limites des règles d'attribution des prestations dans un contexte international

Les règles d'attribution des prestations énoncées à l'art. 20 LTVA s'appliquent lorsqu'une transaction implique trois intervenants différents. C'est donc en toute logique que ces dispositions s'appliquent aux transactions réalisées par des plateformes numériques.

Si l'art. 20 LTVA est relativement simple à mettre en œuvre dans un contexte national, son application dans un contexte international est bien plus délicate.

Prenons l'exemple d'un fournisseur établi dans le pays A, d'une plateforme de vente en ligne établie dans le pays B et d'un consommateur final situé en Suisse. Conformément à la règle énoncée à l'art. 20 LTVA, il convient d'identifier si nous sommes en présence d'une représentation directe ou d'une représentation indirecte, afin de déterminer le traitement TVA de l'opération.

Dans l'hypothèse d'une représentation directe, seule la transaction entre le fournisseur et le client final est qualifiée de livraison de biens. La TVA à l'importation est due soit par le fournisseur, s'il s'est déclaré comme importateur ou s'il est déjà assujetti à la TVA, soit par le client final. Le revenu réalisé par la plateforme pour son rôle d'intermédiaire est, quant à lui, qualifié de prestations de services de nature informatique⁸². Si le consommateur final est un non assujetti, la prestation de services réalisée par la plateforme est réputée être localisée en Suisse et elle devra, dès dépassement du seuil de 100'000 francs, s'assujettir à la TVA suisse⁸³. Si la prestation est fournie à un assujetti à la TVA suisse, il reviendra à ce dernier de déclarer l'impôt sur les acquisitions.

Dans l'hypothèse d'une représentation indirecte, deux livraisons de biens distinctes sont réputées être réalisées : la première entre le fournisseur et la plateforme, la seconde entre la plateforme et le consommateur final. La première transaction n'est pas soumise à la TVA, puisque la livraison intervient hors du territoire suisse. En revanche, la seconde livraison est soumise à l'impôt sur les importations, voire également à la TVA grevant les opérations réalisées sur territoire suisse, si la plateforme est assujettie en Suisse.

⁸² Glauser ; intermédiation dans le contexte des plateformes numériques, p. 17-33.

⁸³ Art. 10, al. 2, let. b, ch..2, 2^{ème} phrase LTVA.

Le cas présenté ci-dessus et désormais très fréquent dans les faits, pose un certain nombre de questions :

- À quelles conditions une vente via une plateforme numérique doit-elle être considérée comme une représentation directe ou comme une représentation indirecte ?
- En cas de représentation directe, quelles mesures permettent à l'administration fiscale de garantir le recouvrement de la TVA à l'importation par des fournisseurs étrangers ce, compte tenu du nombre infini de petits colis qui entrent chaque jour sur le territoire suisse ?

Le recours croissant aux plateformes numériques tant par les vendeurs que les consommateurs, ainsi que la diversité des modèles d'affaires mise en place par ces distributeurs montrent les limites des règles d'attribution actuelle. Une réforme est souhaitable.

2.2 Projet de loi visant l'assujettissement des plateformes numériques

Force est d'admettre que les dernières modifications de la LTVA relatives au commerce en ligne⁸⁴ n'ont pas suffi à neutraliser la concurrence déloyale de certains fournisseurs étrangers. Surtout, elles n'ont pas suffisamment anticipé l'émergence de ces nouveaux modes de consommation. Le dernier projet de révision de la LTVA prévoit une nouvelle réforme en ce sens.

2.2.1 Modifications législatives envisagées en Suisse

Sous l'impulsion de l'OCDE puis de l'UE, le Conseil fédéral a ouvert, en juin 2020, une consultation sur une révision partielle de la LTVA. Le message du Conseil fédéral y relatif a été publié en septembre 2021. L'une des mesures phares de ce projet est l'assujettissement des plateformes numériques à la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Nous présentons, ci-après, les modifications envisagées⁸⁵.

⁸⁴ Réforme de la LTVA mise en œuvre en 2018 et 2019.

⁸⁵ Cf. P-LTVA en annexe 2.

2.2.1.1 Définition d'une plateforme numérique

Une plateforme numérique est définie comme « toute interface électronique permettant des interactions directes en ligne entre différents acteurs en vue d'une livraison ou de la fourniture d'une prestation de services »⁸⁶. Cette définition, volontairement générale, permet de viser le plus grand nombre de plateformes, leur diversité ne cessant de croître avec l'évolution technologique.

Pragmatisme suisse oblige, l'art. 20a al.2 P-LTVA exclut, aux fins de l'application des prochaines dispositions, certaines catégories de plateformes de cette définition, à savoir celles qui ne sont pas suffisamment impliquées dans la transaction ou dans le processus de commandes et qui n'ont pas toute l'information nécessaire pour calculer et collecter la TVA.

2.2.1.2 Fournisseur du bien

Le nouvel art. 20a al. 1 P-LTVA prévoit, en plus de la représentation directe et de la représentation indirecte, un nouveau cas de figure : le « réputé fournisseur ». Peu importe la nature de la représentation, directe ou indirecte, toute plateforme qui répond à la définition de l'art. 3 let. 1 P-LTVA et qui n'est pas exclu en vertu de l'art. 20a al. 2 P-LTVA, est réputé être le fournisseur du bien, quand bien même celui-ci serait expédié directement du fournisseur sous-jacent au client final.

Ainsi, au même titre que la représentation indirecte, ce nouvel article crée deux livraisons successives fictives, l'une entre le fournisseur et la plateforme, l'autre entre la plateforme et le consommateur du bien.

L'assujettissement « d'office » des plateformes en lieu et place du fournisseur présente plusieurs avantages. Tout d'abord, la question de l'attribution des prestations ne se pose pas. Puis, les plateformes, qui centralisent toutes les données relatives aux transactions, sont moins nombreuses que les milliers de fournisseurs référencés auprès de celles-ci. Il sera donc plus aisé pour l'administration fiscale de les identifier, de vérifier si elles respectent les conditions d'assujettissement et, le cas échéant, d'effectuer des contrôles. Avec cette nouvelle mesure, le législateur souhaite limiter autant que possible les cas de livraisons de biens expédiés depuis l'étranger sans qu'aucune TVA domestique ne soit payée.

⁸⁶ Art. 3 let. 1 P-LTVA.

2.2.1.3 Livraison de biens exonérée

La seconde nouveauté introduite par le projet est l'ajout d'un cas d'exonération proprement dit, alors même que le bien n'est pas nécessairement expédié hors du territoire suisse⁸⁷. Ainsi, lorsque le fournisseur sous-jacent et la plateforme sont tous deux établis en Suisse, la livraison « fictive » entre ces deux intervenants sera traitée de la même manière qu'une exportation. Le fournisseur appliquera le taux de 0% lors de la vente à la plateforme et aura le droit de récupérer l'impôt préalable payé sur ses intrants⁸⁸.

2.2.1.4 Responsabilités de la plateforme dans la collecte de la TVA

Une plateforme numérique qualifiée de fournisseur de la prestation devient responsable du calcul, de la collecte et du paiement de la TVA. Sa responsabilité est toutefois limitée au traitement correct des informations qui lui sont transmises par le fournisseur⁸⁹.

2.2.1.5 Report du paiement de l'impôt à l'importation

La procédure de report du paiement de l'impôt⁹⁰ est une technique consistant à déclarer la TVA à l'importation sans jamais la payer. En pratique, la TVA n'est pas due lors du passage de la frontière, mais elle est différée jusqu'à la prochaine déclaration de TVA. En cas de droit total à la récupération de l'impôt préalable, le montant de la TVA due à l'importation viendra également en déduction au niveau de l'impôt préalable, évitant ainsi toute sortie de liquidités pour les importateurs assujettis.

La question du report du paiement de la TVA à l'importation est débattue par le Parlement depuis son entrée en vigueur. Si elle présente des avantages incontestables pour les entreprises importatrices, elle engendre des risques accrus de fraudes à la TVA⁹¹, raison pour laquelle la loi actuelle limite la procédure de report aux entreprises assujetties en Suisse ayant régulièrement des excédents de TVA⁹².

L'art. 63 al.1 let. b P-LTVA prévoit la possibilité pour les plateformes inscrites au registre des assujettis et identifiées comme importatrices lors de la déclaration en douane de

⁸⁷ Art. 23 al. 2 Ch. 13 P-LTVA.

⁸⁸ Cf. annexe 3, cas 3.

⁸⁹ Art. 24 al. 5 bis P-LTVA.

⁹⁰ Art. 63 al. 1 LTVA.

⁹¹ Cf paragraphe 3.3.2.

⁹² Art. 63 al.1 LTVA.

bénéficiaire de cette procédure de report. L'objectif est de leur éviter le décaissement de la TVA à l'importation qu'elles pourraient, en principe, récupérer ultérieurement sur la seule base de la fiction juridique⁹³ prévue à l'article 20a P-LTVA⁹⁴.

2.2.1.6 Obligation de renseignement

Les plateformes tenues de s'assujettir à la TVA sont traitées comme tous les autres assujettis et sont astreintes à fournir des renseignements sur demande de l'Administration fédérale des contributions ⁹⁵.

2.2.1.7 Mesures administratives visant à recouvrer l'impôt

Le projet de loi traite l'une des principales problématiques de la TVA dans un contexte international, à savoir les difficultés de recouvrement de l'impôt auxquelles sont confrontées les administrations fiscales lorsque les fournisseurs sont établis à l'étranger et qu'ils ne respectent pas leurs obligations en matière de TVA.

L'art. 79a P-LTVA, en lien avec l'art. 74 al. 2 let. e P-LTVA, introduit deux types de mesures administratives en cas de non-respect des obligations d'assujettissement et de non-paiement de la TVA : d'abord l'interdiction d'importation, puis la destruction sans compensation des biens concernés. Ces mesures seront exécutées par L'OFDF.

Ces dispositions s'adressent aux plateformes numériques, mais également aux fournisseurs de ventes en ligne établis à l'étranger⁹⁶ qui ne s'assujettiraient pas en vertu de l'art. 7 al. 3 let. b LTVA. De telles dispositions sont inédites.

2.2.1.8 Responsabilité subsidiaire du vendeur

Il est prévu une responsabilité subsidiaire⁹⁷ du fournisseur sous-jacent, par exemple, en cas de fausses informations transmises à la plateforme. Cette disposition permet surtout de ne pas exempter les vendeurs de toute responsabilité.

⁹³ Il est fait référence à la transaction fournisseur sous-jacent / plateforme.

⁹⁴ Message CF, 2021, commentaire de l'art. 63 al. 1 let. b P-LTVA, p. 53.

⁹⁵ Art 73 al 2 let. e P-LTVA.

⁹⁶ En réponse à plusieurs interventions parlementaires : postulat 17.4228, interpellation 18.3222, interpellation 18.3360.

⁹⁷ Art. 15 al. 4bis P-LTVA.

2.2.2 Conséquences pratiques

Les paragraphes suivants traitent de la mise en œuvre de ces nouvelles dispositions, compte tenu de la réglementation TVA déjà existante.

2.2.2.1 *Conditions d'assujettissement de la plateforme et du fournisseur*

Selon le message du Conseil fédéral⁹⁸, il n'y a aucune raison de s'écarter des règles d'assujettissement prévues à l'art. 10 LTVA. L'art. 7 al. 3 let. b LTVA relatif aux envois de faible valeur est également applicable aux plateformes numériques.

Ainsi, les critères d'assujettissement des plateformes numériques doivent s'analyser au regard des deux articles précités :

- Si la plateforme est établie en Suisse, elle doit s'assujettir à la TVA sauf si elle bénéficie de la possibilité d'être libérée de l'assujettissement⁹⁹ ;
- Si la plateforme est établie à l'étranger, elle est tenue de s'inscrire au registre des assujettis si elle atteint un chiffre d'affaires de 100'000 francs, réalisé par la vente de petits envois bénéficiant de la franchise prévue à l'art. 53 al.1 let. a. LTVA ou si elle effectue des livraisons de biens localisées sur le territoire suisse et qu'elle réalise au moins 100'000 francs de chiffre d'affaires mondial.

Considérant le modèle d'affaires des places de marché qui a pour objectif de référencer et de distribuer le plus d'articles possible, elles seront, a priori, toutes assujetties en Suisse.

Une analyse de l'assujettissement du fournisseur sous-jacent doit également être faite conformément à l'art. 10 LTVA. Si le fournisseur est établi en Suisse, il est en principe déjà assujetti, sauf s'il a la possibilité d'en être libéré. Toutefois, les ventes entre le fournisseur et la plateforme seront exonérées¹⁰⁰, que la plateforme soit en Suisse ou à l'étranger.

Si le fournisseur est établi à l'étranger, il est assujetti selon les mêmes conditions qu'une plateforme numérique située hors de Suisse. Les ventes qu'il réalise par l'intermédiaire d'une place de marché sont soit hors champ de la TVA, si le lieu de la livraison est à l'étranger, soit exonérées si le lieu de la livraison se situe en Suisse et que la plateforme est

⁹⁸ Message CF, 2021, p. 43.

⁹⁹ Art. 10 al.2 let. a LTVA.

¹⁰⁰ Art. 23 al.2 ch. 13 P-LTVA.

inscrite au registre des assujettis ce qui sera, selon les nouvelles dispositions, en principe le cas.

Ainsi un fournisseur étranger qui ne réalise que des ventes via des plateformes, est libéré de l'obligation d'assujettissement en Suisse.

L'objectif de neutralité concurrentielle entre fournisseurs sous-jacents suisses et étrangers est atteint grâce ces nouvelles dispositions puisque, quel que soit leur lieu d'établissement, la transaction fournisseur / plateforme est soit hors champ de la TVA soit exonérée.

2.2.2.2 Droit à la récupération de l'impôt préalable

Le législateur a sciemment inséré un nouveau paragraphe à l'art. 23 LTVA portant sur les exonérations proprement dites et non à l'article 21 sur les exonérations improprement dites. Un fournisseur situé en Suisse qui vend des produits via une plateforme également établie en Suisse, facture cette livraison, le plus souvent fictive, sans TVA ou plus exactement au taux à 0% et donc bénéficie du droit à la récupération de l'impôt préalable.

Si le fournisseur est à l'étranger, la transaction fournisseur / plateforme est également sans TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, puisque la plateforme, qui acquiert les biens en son propre nom, est considérée comme étant l'importateur. Elle est débitrice de la TVA à l'importation, qu'elle peut ensuite récupérer en tant qu'assujettie via la procédure ordinaire ou via la procédure de report.

À nouveau, que le fournisseur sous-jacent soit établi en Suisse ou à l'étranger, il ne supportera aucune taxe occulte.

2.2.2.3 Exigibilité de la TVA

Aucune disposition particulière n'est prévue concernant l'exigibilité de la TVA due par les plateformes, c'est-à-dire le moment à partir duquel l'administration fiscale peut exiger le paiement de la créance auprès du contribuable.

Selon le droit actuel en vigueur, la créance fiscale est exigible dans les soixante jours¹⁰¹ après la fin de la période de décompte et elle peut être calculée de deux manières différentes¹⁰² :

¹⁰¹ Art. 86 al. 1 LTVA.

¹⁰² Art. 39 LTVA.

- Selon la méthode dite des contre-prestations convenues : la créance de TVA naît au moment de la facturation ou du paiement anticipé et le droit à la déduction de l'impôt, à la réception de la facture¹⁰³ ;
- Selon la méthode dite des contre-prestations reçues : la dette d'impôt et le droit à la récupération de l'impôt préalable naissent au moment de l'encaissement de la facture respectivement du paiement¹⁰⁴.

Concernant la TVA à l'importation, la dette fiscale prend naissance en même temps que la dette douanière¹⁰⁵, à savoir généralement lors du passage en douane. Le droit à la déduction de l'impôt préalable naît, quant à lui, dès la fin de la période de décompte durant laquelle l'impôt a été fixé¹⁰⁶.

Le système de recouvrement de la TVA tel que décrit précédemment peut-il s'appliquer à la relation tripartite vendeur/plateforme/client sans entraîner de surcharge administrative pour les contribuables et en garantissant un recouvrement efficace de l'impôt par l'administration fiscale ?

Lors d'une transaction classique entre deux intervenants, le fournisseur a toute l'information disponible pour déterminer à quel moment la créance fiscale devient exigible. En revanche, dans le cadre de transactions via des plateformes numériques, la difficulté repose sur le fait que celles-ci ne disposent pas nécessairement de toutes les informations liées à la transaction sous-jacente, ce d'autant plus que le bien livré par le fournisseur ne transite généralement pas par la plateforme.

L'OCDE préconise de « *fixer le point de taxation au moment où la confirmation du paiement est reçue par le fournisseur ou pour son compte*¹⁰⁷ ». En d'autres termes, si le paiement transite par la plateforme, celle-ci possède l'information pour décompter correctement la TVA. En revanche, si le paiement est effectué directement du client au fournisseur, un système de transmission d'informations doit être mis en place entre le fournisseur et la plateforme, afin que celle-ci puisse déclarer et payer la TVA sur la livraison « fictive » plateforme/client. Toutefois, afin que le système fonctionne, les plateformes ne doivent pas

¹⁰³ Art. 40 al. 1 LTVA.

¹⁰⁴ Art. 40 al. 2 LTVA.

¹⁰⁵ Art. 56 al. 1 LTVA.

¹⁰⁶ Art. 40 al.4 LTVA.

¹⁰⁷ OCDE, 2019, rôle des plateformes numériques, p. 37-38.

supporter de responsabilités démesurées si elles prouvent qu'elles ont fait toutes les diligences pour décompter correctement la TVA¹⁰⁸.

La méthode d'établissement des décomptes TVA dite des « contre-prestations reçues » est conforme aux recommandations de l'OCDE, raison pour laquelle, à notre avis, le législateur n'a pas traité ce point dans le projet de réforme de la LTVA. En revanche, le choix pour la plateforme entre les deux méthodes d'établissement des décomptes reste, a priori, toujours possible. Le législateur apportera-t-il un complément au projet de loi ou va-t-il attendre un premier retour pratique ? La question reste ouverte.

En revanche, qu'en est-il pour la TVA à l'importation, pour laquelle la créance fiscale naît lors du passage en douane ? Selon les recommandations de l'OCDE, il y a lieu de déclarer la TVA lors du paiement, c'est-à-dire à un moment différent de l'entrée de la marchandise sur le territoire suisse. Ceci implique une déconnexion entre l'exigibilité de la TVA et le franchissement de la frontière. Le système de collecte de la TVA à l'importation devra probablement être revu¹⁰⁹.

Ces modifications législatives permettent de rétablir une égalité de traitement entre fournisseurs suisses et étrangers dans le cadre de ventes par l'intermédiaire de plateformes numériques. L'introduction de la notion de « fournisseur présumé » et la méthode de l'exonération permettent de supprimer les distorsions de concurrence, tout en garantissant un meilleur recouvrement des créances TVA.

Ces nouvelles dispositions complètent celles entrées en vigueur en 2018 et 2019 et relatives aux envois de faible valeur. Ainsi, un fournisseur étranger pourra être exonéré de TVA lors d'une vente par l'intermédiaire d'une plateforme, mais assujetti et tenu de payer la TVA lors de vente par correspondance directement au client¹¹⁰.

¹⁰⁸ Art. 15 al. 4^{bis} P-LTVA; art. 24 al. 5^{bis} P-LTVA.

¹⁰⁹ Cf. paragraphe 3.3.1.

¹¹⁰ Cf. annexe 3, cas 1.

3 Critique du projet de réforme et perspectives

Après avoir présenté les nouvelles dispositions relatives à l'assujettissement des plateformes numériques, cette dernière partie prend un peu de recul sur les mesures à venir. Parce qu'une certaine harmonisation des législations est nécessaire pour assurer un recouvrement plus efficace de la TVA lors de transactions internationales, nous procéderons à une étude comparative avec la réforme européenne récemment entrée en vigueur. Enfin, nous porterons un regard critique sur la réforme de la LTVA avant d'ouvrir le sujet sur des axes de réflexions en vue de futures réformes.

3.1 Analyse comparative de la réforme européenne et du projet de réforme suisse

Les évolutions législatives suisses en matière de TVA suivent de très près les évolutions européennes. Cela est peu surprenant lorsque l'on sait que la TVA est un impôt basé sur la consommation et que la Suisse se situe au cœur de l'Europe. Inévitablement, les échanges commerciaux entre la Suisse et l'UE sont importants¹¹¹. Sans avoir une harmonisation complète des systèmes de TVA suisse et européen, une certaine cohérence permet d'éviter des cas de double imposition ou de double non-imposition. Le législateur suisse est d'ailleurs toujours soucieux d'adopter une solution « euro-compatible »¹¹².

L'objectif de cette partie n'est pas d'effectuer une comparaison exhaustive entre la réforme suisse et la réforme européenne. D'abord, le système de TVA en place au sein de l'UE est un sujet complexe présentant de nombreuses particularités par rapport au système suisse. Ensuite, une telle comparaison constituerait un sujet d'analyse à lui seul.

L'intérêt de cette partie est de mettre en avant les principaux points de convergences et de divergences entre les réformes suisse et européenne, qui ont un objectif commun : lutter contre la concurrence déloyale des fournisseurs étrangers.

¹¹¹ En 2020, l'UE constitue le principal partenaire commercial de la Suisse avec 56 % en volume des échanges de marchandises.

¹¹² RDAF 1997 II 312; ATF 124 II 193; ATF 124 II 372.

3.1.1 Présentation de la réforme européenne

La TVA relève de la compétence des États membres. Toutefois, ils sont contraints de transposer dans leur droit interne respectif la réglementation européenne en la matière. Les principales dispositions se trouvent dans la fameuse sixième directive¹¹³, adoptée en 1977 puis modifiée à de nombreuses reprises. Cette réglementation commune permet de garantir une collecte efficace de la TVA au sein des États membres, malgré l'abolition des frontières physiques.

Les dernières modifications de la sixième directive, dont nous présentons les deux principales dispositions dans le paragraphe suivant, sont entrées en vigueur le 1^{er} juillet 2021. Communément appelé « paquet e-commerce », cette réforme vise, d'une part, à supprimer les obstacles liés aux ventes en ligne transfrontalières et d'autre part, à lutter contre les fraudes fiscales, en particulier dans le cadre des ventes à distance de biens.

3.1.1.1 Assujettissement des plateformes numériques

L'article 14bis de la directive 2006/112/CE prévoit désormais l'assujettissement à la TVA des plateformes numériques dans les conditions suivantes :

- « *Lorsqu'un assujetti facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 EUR, cet assujetti est réputé avoir reçu et livré ces biens lui-même* »¹¹⁴.
- « *Lorsqu'un assujetti facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, la livraison de biens dans la Communauté par un assujetti non établi sur le territoire de la Communauté à une personne non assujettie, l'assujetti qui facilite la livraison est réputé avoir reçu et livré ces biens lui-même* »¹¹⁵.

Cette disposition crée la notion de fournisseur présumé pour une plateforme qui s'interpose entre un fournisseur sous-jacent et un client dans le cadre d'une livraison de biens.

¹¹³ Directive 2006/112/CE.

¹¹⁴ Art. 14bis al. 1 Directive 2006/112/CE.

¹¹⁵ Art. 14bis al. 2 Directive 2006/112/CE.

Désormais, quel que soit le circuit de distribution de la marchandise, la plateforme est réputée avoir acheté le bien au fournisseur sous-jacent puis l'avoir revendu au client final.

3.1.1.2 Vente à distance et importation de biens de faibles valeurs

Jusqu'au 1^{er} juillet 2021, l'importation dans l'UE de biens d'une valeur inférieure à 22 euros était exonérée de TVA à l'importation¹¹⁶.

Depuis la dernière réforme, tous les biens livrés depuis un pays tiers dans un État de l'UE sont soumis à la TVA, et ce quelle que soit la valeur du bien livré.

Afin de faciliter les procédures douanières face à l'afflux de petits envois de faible valeur, la suppression de cette franchise a impliqué la mise en place d'un nouveau dispositif électronique¹¹⁷. Celui-ci permet aux fournisseurs et aux plateformes électroniques d'effectuer les formalités douanières de manière simplifiée, évitant ainsi de faire peser la responsabilité du paiement de la TVA à l'importation sur le consommateur final.

3.1.2 Comparaison avec la réforme suisse

3.1.2.1 Points de convergences

3.1.2.1.1 Définition d'une plateforme numérique

Les termes employés par les deux législations sont différents^{118 119}, mais le concept de plateforme numérique est identique, à savoir un système électronique placé au centre d'une transaction entre un vendeur et un client.

¹¹⁶ Directive 2009/132/CE, Art. 23, 1^{ère} phrase.

¹¹⁷ Création d'un nouveau portail électronique appelé IOSS « One Stop Shop ».

¹¹⁸ Définition d'une interface électronique au sens de la Directive 2006/112/CE : « *notion à comprendre au sens large comme permettant à deux systèmes indépendants, ou à un système et à un utilisateur final, de communiquer à l'aide d'un dispositif ou d'un programme. Une interface électronique pourrait comprendre un site web, un portail, une passerelle, une place de marché, une interface de programme d'application (API), etc* » Notes explicatives CE, p.9.

¹¹⁹ Définition d'une plateforme électronique au sens du P-LTVA voir paragraphe 2.2.1.1; Art. 3, let. 1 P-LTVA.

3.1.2.1.2 Définition du fournisseur présumé

D'un point de vue européen, une plateforme numérique est considérée comme un fournisseur présumé lorsqu'un « assujetti facilite la livraison de biens par l'utilisation d'une interface électronique (...) »¹²⁰. Ici, l'accent est mis sur le terme « facilite »¹²¹.

Du point de vue du législateur suisse, il suffit que la plateforme « rende possible » la transaction¹²².

Par ailleurs, lorsque la plateforme n'est pas suffisamment impliquée dans la transaction et qu'elle n'a pas ou trop peu d'informations pour collecter la TVA, les deux législations prévoient que la plateforme ne soit pas considérée comme le fournisseur présumé de la transaction.

3.1.2.1.3 Rôle des plateformes dans la collecte de la TVA

Largement inspirées par les recommandations de l'OCDE¹²³, l'UE et la Suisse ont adopté le régime dit de « responsabilité intégrale en matière de TVA/TPS »¹²⁴. Selon cette conception, la plateforme numérique est juridiquement considérée comme le fournisseur aux fins de la collecte de la TVA. La plateforme numérique assume la responsabilité totale et exclusive du calcul, de la collecte et du versement de la TVA auprès de l'administration fiscale du pays dans lequel la TVA est due¹²⁵.

Cela suppose également, dans la législation européenne, la création de deux transactions basées sur une fiction juridique entre le fournisseur sous-jacent et la plateforme et entre la plateforme et le client.

3.1.2.1.4 Responsabilité des plateformes

Le régime de responsabilité intégrale implique que la plateforme ait à sa disposition l'ensemble des informations nécessaires sur la transaction sous-jacente pour être en mesure

¹²⁰ Notes explicatives CE, p. 13.

¹²¹ Le terme facilite « désigne l'utilisation d'une interface électronique permettant à un acquéreur et à un fournisseur qui met des biens en vente au moyen de cette interface électronique d'entrer en contact, ce qui aboutit à une livraison de biens au moyen de cette interface électronique » ; Notes explicatives CE, p. 18.

¹²² Art. 20a P-LTVA.

¹²³ OCDE, 2019.

¹²⁴ OCDE, 2019, p. 24.

¹²⁵ OCDE, 2019, p. 24.

de collecter de manière correcte la TVA. Aussi bien la Suisse¹²⁶ que l'UE¹²⁷ ont prévu une responsabilité limitée des plateformes lorsque les informations transmises par le vendeur sont erronées ou incomplètes et que les plateformes sont en mesure de démontrer qu'elles ont rempli leurs obligations fiscales en effectuant toutes les diligences nécessaires.

3.1.2.2 *Points de divergence*

3.1.2.2.1 *Opérations impliquant la notion de fournisseur présumé*

Au niveau européen, dans deux cas de figure seulement une plateforme électronique peut être qualifiée de fournisseur présumé :

- « les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 EUR, fréquemment qualifiés de biens de faible valeur »¹²⁸ ;
- « les livraisons de biens dans la Communauté par un assujetti non établi sur le territoire de la Communauté à une personne non assujettie ; tant les livraisons intérieures que les ventes à distance intracommunautaires de biens relèvent de cette disposition »¹²⁹.

Dans le premier cas, seules les ventes de biens à des non assujettis d'une valeur inférieure à 150 euros en provenance de pays tiers¹³⁰ sont concernées. L'importation de biens d'une valeur supérieure à 150 euros fait déjà l'objet d'une réglementation particulière, à savoir le dédouanement par le fournisseur sous-jacent au moment du premier point d'entrée de la marchandise dans l'UE.

Le second cas concerne les ventes de biens, quelle que soit leur valeur, déjà physiquement stockés sur le territoire de l'UE, mais vendus par un fournisseur sous-jacent établi dans un pays tiers à un client européen non assujetti. Cette disposition se justifie par le fait que la collecte de la TVA lors de la vente du bien par le fournisseur étranger est difficilement vérifiable, puisque le bien a déjà franchi les frontières de l'UE. Assujettir les plateformes en lieu et place du fournisseur sous-jacent permet de garantir, dans une plus grande mesure, le recouvrement de la créance fiscale.

¹²⁶ Art. 15 al. 4bis P-LTVA sur la responsabilité subsidiaire des vendeurs utilisant des plateformes numériques.

¹²⁷ Art. 5 quarter Règlement 282/2011 CE.

¹²⁸ Notes explicatives CE, p. 13.

¹²⁹ Notes explicatives CE, p. 13.

¹³⁰ Pays tiers signifie pays hors UE.

Concernant la délimitation des opérations qualifiant une plateforme de fournisseur présumé, la réforme européenne est beaucoup plus restrictive que la réforme suisse. L'assujettissement des plateformes dans le cadre de la réforme européenne ne concerne que certaines transactions entre pays de l'UE et pays tiers, puisque les opérations intracommunautaires font l'objet d'une réglementation propre. En particulier, les transactions au sein des pays de l'UE sont soumises au régime de l'autoliquidation avec une distinction systématique des opérations B2B des opérations B2C¹³¹.

La réforme suisse présente, quant à elle, l'avantage d'être plus simple dans sa mise en œuvre, limitant ainsi les difficultés d'interprétation ou d'incompréhension par les contribuables.

La réforme relative aux plateformes numériques représente un enjeu bien plus important pour la Suisse que pour l'UE, puisque toute transaction via une plateforme en Suisse est susceptible d'être concernée par la réforme, alors que seules certaines importations de pays tiers peuvent être impactées par la réforme européenne.

3.1.2.2.2 Traitement des envois de faibles valeurs

L'UE a adopté une position radicale en supprimant l'exonération de la TVA à l'importation de petits envois d'une valeur maximale de 22 euros¹³². Chaque État membre est désormais tenu de transposer cette disposition dans son droit interne. La suppression de cette exonération permet d'éliminer toute concurrence déloyale entre les fournisseurs des États tiers et les fournisseurs des États membres et de lutter contre le fractionnement des colis pour échapper à la TVA.

La Suisse a, quant à elle, maintenu la franchise prévue à l'art. 53 al. 1 let. a LTVA, mais a élargi les critères d'assujettissement en incluant, dans le seuil de 100'000 francs, le chiffre d'affaires réalisé par l'envoi de colis de faible valeur depuis le 1^{er} janvier 2019. Les fournisseurs étrangers sont assujettis aux mêmes conditions que les fournisseurs suisses, puisqu'ils bénéficient également du seuil de 100'000 francs.

¹³¹ Cf. paragraphe 3.3.2.

¹³² Cf. paragraphe 3.1.1.2.

3.2 Analyse critique de la réforme suisse

La prochaine entrée en vigueur de la modification de la LTVA soulève certaines remarques qui sont étudiées dans les points qui suivent.

3.2.1 Sous-évaluation de la valeur déclarée en douane

La TVA à l'importation est calculée sur la base d'un système déclaratif, c'est-à-dire sur la valeur déclarée en douane par l'importateur.

Si l'assujettissement des plateformes numériques permettra à l'avenir de mieux identifier les fournisseurs, la problématique de la sous-évaluation des envois n'est pas résolue. L'OFDF constate régulièrement de fausses déclarations présentant des sous-évaluations et entraînant des pertes fiscales significatives pour la Confédération¹³³.

La pratique du morcellement des envois complique encore davantage les contrôles aux frontières. Compte tenu du nombre toujours plus important de colis importés, la valeur de chaque envoi ne peut pas être contrôlée de manière individuelle.

Au fur et à mesure des avancées technologiques, les ventes en ligne transfrontalières prennent des parts de marché sur le commerce traditionnel. Il est urgent que les mécanismes de collecte de la TVA s'adaptent. L'Organisation mondiale des douanes (OMD) a publié un rapport en juin 2022 intitulé « Cadres de normes pour le commerce électronique transfrontalier ». Deux grands enjeux ressortent de ce rapport : la mise en place d'un cadre efficace pour la collecte de la TVA à l'importation, sans toutefois créer d'entraves aux échanges internationaux.

Dans cette étude, l'OMD a édicté des principes directeurs dont l'échange préalable de données par voie électronique. La digitalisation des systèmes de collecte de la TVA est un enjeu majeur.

L'UE a été précurseur dans ce domaine avec la mise en place d'un système de « guichet unique ». Ce système électronique commun aux vingt-sept États membres permet aux assujettis de déclarer et de collecter la TVA due sur les transactions intracommunautaires. Les données saisies dans le système sont ensuite centralisées, permettant un échange des informations entre les différentes administrations fiscales.

¹³³ Postulat 17.4228, rapport CF, p. 14 et 15.

Côté suisse, le Conseil fédéral a publié en février 2017 un message relatif au financement de la modernisation et de la numérisation de l'Administration fédérale des douanes¹³⁴, appelé programme DaziT. Ce vaste programme, qui devrait s'achever en 2026, a pour principal objectif de mettre en place un département des douanes « 4.0 » avec une numérisation complète des données. Le message du Conseil fédéral précise d'ailleurs : « *La numérisation de l'économie avance à grands pas. Aucun domaine n'échappe à l'automatisation et aux solutions intelligentes ; l'informatique est omniprésente. L'AFD doit et veut affronter ces changements et exploiter les chances offertes par la numérisation, dans l'intérêt de toutes les parties prenantes* »¹³⁵.

3.2.2 Responsabilité du représentant fiscal

L'art. 67 LTVA prévoit la nomination d'un représentant fiscal lorsque l'assujetti n'a, en Suisse, ni domicile ni siège social. Le représentant fiscal doit s'acquitter des obligations de procédures au nom et pour le compte de l'assujetti. Sa responsabilité est limitée à la bonne et fidèle exécution de son mandat et il ne peut pas être poursuivi s'il exerce ses activités sur la base des renseignements remis par le contribuable. Le paiement de la créance d'impôt relève de la seule responsabilité de l'assujetti, le représentant fiscal n'étant pas solidairement responsable du paiement de la TVA.

La question se pose ici de savoir si une responsabilité solidaire du représentant fiscal pour le paiement de la créance fiscale dans le cadre des ventes en ligne permettrait de garantir un meilleur recouvrement de la TVA.

Dans certains pays, comme en France par exemple, le représentant fiscal est solidairement responsable du paiement de la TVA avec l'assujetti. La solution de la responsabilité solidaire n'est toutefois pas totalement satisfaisante dans le cadre des ventes en ligne de faible valeur, car le représentant fiscal répercute financièrement cette responsabilité sur le fournisseur, ce qui peut créer des entraves au commerce transfrontalier¹³⁶.

¹³⁴ Depuis le 1^{er} janvier 2022, l'Office fédéral des douanes (AFD) a été renommé l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF).

¹³⁵ Message CF, 2017, p. 1583.

¹³⁶ Mécanisme pour la collecte effective, OCDE, 2017, p. 33

L'OCDE préconise une approche pragmatique¹³⁷. Si la nomination d'un représentant fiscal a du sens dans le cadre de transactions portant sur des montants élevés, elle représente un frein aux ventes en ligne où les marges bénéficiaires des fournisseurs sont souvent faibles.

Le projet de réforme de la TVA suisse semble s'aligner sur ces deux dernières considérations, puisqu'un nouvel alinéa est introduit à l'art. 67 LTVA : « *L'AFC peut renoncer à exiger la désignation d'un représentant au sens de l'al.1 si l'accomplissement des obligations de procédure de l'assujetti et la prompte exécution de la présente loi sont garantis d'une autre manière (...)* »¹³⁸. Enfin, le législateur n'a pas étendue la responsabilité du représentant fiscal.

3.2.3 Nouvelle forme d'intermédiation

En Suisse, une transaction faisant intervenir trois opérateurs est régie par l'art. 20 LTVA. Lorsque l'intermédiaire apparaît comme le fournisseur vis-à-vis du client, il est réputé fournir la prestation alors même que le bien est envoyé directement du fournisseur au client final. Afin de garantir le recouvrement de la TVA, la solution suisse crée deux transactions « fictives », l'une entre le fournisseur du bien et l'intermédiaire, la seconde entre l'intermédiaire et le client final. Ce n'est que lorsque certaines conditions sont réunies que l'intermédiaire n'est pas réputé être le fournisseur¹³⁹.

Le cas des plateformes numériques crée une nouvelle forme d'intermédiation, puisque la question n'est plus de savoir si la plateforme apparaît comme le fournisseur vis-à-vis du client. La plateforme qui s'interpose entre un fournisseur et un client est, d'office, considérée comme le fournisseur de la livraison¹⁴⁰. Cette disposition présente l'avantage d'éviter toute difficulté de qualification quant au rôle de la plateforme dans la transaction sous-jacente.

Cette nouvelle forme d'intermédiation s'accompagne d'un changement majeur introduit à l'art. 23 LTVA. L'exonération proprement dite, auparavant réservée aux livraisons de biens hors du territoire suisse, pourra désormais s'appliquer à des livraisons nationales qui seront soumises à un taux de 0%.

¹³⁷ Mécanisme pour la collecte effective, OCDE, 2017, p. 33.

¹³⁸ Art. 67 al. 1bis P-LTVA.

¹³⁹ Art. 20 al. 2 LTVA.

¹⁴⁰ Sauf si la plateforme n'est pas suffisamment impliquée dans la transaction ; Art. 20a al.2 P-LTVA.

Prochainement appliquée aux plateformes de ventes en ligne, cette nouvelle forme d'intermédiation pourrait constituer une base juridique pour d'autres formes de relation tripartite, notamment dans le cadre des prestations de services ou des biens incorporels.

Les révisions régulières de la LTVA montrent combien cet impôt est vulnérable face aux changements rapides des modes de consommation. L'assujettissement « d'office » à la TVA pour une certaine catégorie de plateformes numériques constitue une nouvelle mise à jour de la législation permettant de contrer la concurrence déloyale des fournisseurs étrangers et de limiter les pertes fiscales.

3.3 Repenser les modes de collecte de la TVA ?

Au-delà de l'assujettissement des plateformes numériques, les mécanismes de collecte de la TVA doivent également évoluer en tenant compte des évolutions économiques engendrées par la digitalisation. Nous proposons, dans cette prochaine partie, des pistes de réflexion qui pourraient inspirer le législateur dans ses futures réformes.

3.3.1 Fin du franchissement de la frontière comme fait générateur de la taxation ?

Lors d'une livraison transnationale, le seul passage du bien par la frontière douanière rend exigible l'impôt sur les importations¹⁴¹.

Le développement du secteur tertiaire a, une première fois, complexifié l'exercice, puisque par nature, un service n'est pas un élément tangible. La question de l'acquisition de prestations de services depuis l'étranger est délicate, car aucun bien physique ne transite par la frontière.

La digitalisation de l'économie et l'émergence de nouveaux modes de distribution mettent, une seconde fois, la TVA à rude épreuve. Le commerce sur Internet se joue des frontières. Rien n'est plus simple pour un vendeur établi à l'étranger que d'accéder à des millions de consommateurs situés dans des pays étrangers. Les circuits de distribution sont de plus en plus complexes et l'afflux de petits envois transitant par les frontières complexifie les contrôles aux frontières.

¹⁴¹ Art. 56 LTVA et art. 69 LD.

Compte tenu de ces évolutions économiques, les frontières physiques sont de plus en plus perméables. Le passage par la frontière comme fait générateur pour l'assujettissement de la TVA à l'importation et la naissance de la créance fiscale doit être revu, au moins dans certaines situations.

L'OCDE a traité la question du moment de la naissance de la créance TVA et propose qu' « *en ce qui concerne les importations de biens de faible valeur, la définition du point de taxation par référence à la date de confirmation du paiement, qui est généralement antérieure à l'expédition ou l'arrivée des marchandises à la frontière, permet, contrairement à la pratique la plus répandue actuellement, de s'écarter du recouvrement de la TVA/TPS à la frontière sur les ventes de biens importés et, par-là, de limiter, voire supprimer la nécessité pour les services des douanes d'intervenir dans le recouvrement de la TVA/TPS sur ces importations de biens de faible valeur* »¹⁴².

Bien que cette recommandation s'inscrive dans le contexte des ventes par des plateformes numériques, elle pourrait être appliquée à d'autres transactions, telles que les ventes en ligne directes. Cette recommandation a le mérite d'apporter un nouveau critère, autre que la frontière, définissant le moment de l'exigibilité de la TVA.

Il est également intéressant de s'intéresser à la manière dont l'UE appréhende la collecte de la TVA compte tenu de la suppression des frontières physiques, tout en respectant le principe de destination. Avec la mise en place du système électronique des guichets uniques, le passage d'une marchandise d'un pays à l'autre à l'intérieur de l'UE n'est plus considéré comme un fait générateur d'impôt en lui-même, mais comme une simple opération entraînant l'application du taux de TVA en vigueur dans l'État membre de destination.

3.3.2 Vers la généralisation du mécanisme de l'autoliquidation ?

Le mécanisme de l'autoliquidation¹⁴³ consiste à inverser le contribuable TVA. L'assujetti responsable de la collecte de la TVA n'est plus le vendeur, mais le client qui acquiert le bien. Ce mécanisme suppose toutefois une distinction entre les transactions B2C et B2B. En effet, faire peser la responsabilité du paiement de la TVA à un consommateur final non assujetti représente des risques de fraudes. Il est très complexe pour l'administration fiscale de

¹⁴² OCDE, 2019, p. 38.

¹⁴³ Également appelé « reverse charge ».

vérifier le respect du paiement de la TVA auprès d'individus non identifiés au préalable auprès d'un registre¹⁴⁴.

Pour les transactions B2B, le mécanisme de l'autoliquidation présente plusieurs avantages¹⁴⁵ :

- contrôle du respect des dispositions fiscales facilité pour l'administration fiscale ;
- garantie accrue pour la collecte de la TVA qui incombe au client résidant de l'Etat pour lequel la TVA est due et non au fournisseur établi à l'étranger ;
- réduction des formalités administratives et donc des coûts financiers pour le fournisseur étranger qui est libéré de s'assujettir à la TVA suisse et pour laquelle il ne maîtrise pas nécessairement la réglementation ;
- optimisation de la gestion des liquidités si le client assujetti bénéficie de la procédure de report du paiement de l'impôt¹⁴⁶.

Au sein de l'UE, l'autoliquidation est utilisée de manière généralisée dans le cadre de transactions intracommunautaires B2B. Ce mécanisme a, en partie, permis de résoudre la problématique de la collecte de la TVA à l'importation, malgré l'abolition des frontières douanières entre les pays de l'UE.

Relevons toutefois que l'autoliquidation, dans le cadre de transactions B2B, présente un important risque de fraude fiscale avec le montage dit du « carrousel » de TVA, bien connu des pays européens. Certains pays ont toutefois mis en place un système de solidarité pour le paiement de la TVA entre le vendeur et l'acheteur, afin de contrer ces fraudes.

En Suisse, l'impôt sur les acquisitions¹⁴⁷ constitue un mécanisme d'autoliquidation avec toutefois une particularité : il n'y a pas de distinction entre les prestations B2B et B2C¹⁴⁸. L'impôt sur les acquisitions s'applique principalement aux prestations de services, qui sont hors du champ du présent mémoire. Nous traitons toutefois brièvement de ce point, afin d'illustrer le système. Ainsi, dans le cas de prestations de services fournies par un fournisseur étranger non assujetti et dont le lieu de la prestation se situe en Suisse, le destinataire de la prestation, et non pas le fournisseur de celle-ci, devient le contribuable TVA, qu'il soit

¹⁴⁴ En Suisse, dans certains cas, il revient pourtant à un non-assujetti de déclarer la TVA ; Art. 45, al. 2 let. b LTVA.

¹⁴⁵ Mécanisme pour la collecte effective, OCDE, 2017, p. 24 et 25.

¹⁴⁶ Art. 63 LTVA.

¹⁴⁷ Art. 45 et suivants LTVA.

¹⁴⁸ Sauf dans deux cas de figure où la qualité du destinataire modifie les règles d'assujettissement : Art. 45 al. 1 let. a 2^e partie de la phrase et Art. 45 al. 1 let. d.

assujetti ou non. Si le destinataire est assujetti, il s'agit, dans les faits, d'une transaction B2B¹⁴⁹ pour laquelle la TVA due lors de l'acquisition de la prestation est déclarée, puis immédiatement déduite dans le même décompte. La TVA est bien déclarée, mais n'est pas payée, grâce au mécanisme de l'autoliquidation.

La procédure de report du paiement de l'impôt sur les importations¹⁵⁰ est également un mécanisme d'autoliquidation, puisque celle-ci est déclarée, mais pas payée¹⁵¹. L'application de cet article est toutefois restrictive et limitée aux assujettis respectant certaines conditions¹⁵². Cette procédure ne fait également aucune distinction entre les prestations B2B et B2C.

En Suisse, lors de la dernière consultation sur le projet de réforme de la TVA¹⁵³, il avait été proposé d'élargir le mécanisme de l'autoliquidation en distinguant, pour les échanges avec des pays tiers, les transactions B2B des transactions B2C. Cette proposition a été rejetée en septembre 2021 pour deux raisons principales : ce mécanisme remet en cause le principe du paiement fractionné¹⁵⁴ et il favorise les fournisseurs étrangers par rapport aux fournisseurs suisses au niveau de la gestion de trésorerie.

Enfin, si nous replaçons l'autoliquidation dans le contexte des plateformes numériques, l'OCDE préconise deux approches pour une collecte efficace de la TVA lors de la transaction fictive B2B entre le fournisseur sous-jacent et la plateforme numérique : soit la mise en place d'un mécanisme d'autoliquidation, soit l'utilisation de la méthode de l'exonération. La Suisse a adopté la seconde approche¹⁵⁵.

Le mécanisme de l'autoliquidation reste très marginal en Suisse et le législateur ne semble pas encore prêt à entrer davantage en matière sur ce sujet. Certes, l'autoliquidation n'est pas « la solution miracle ». Si elle permet d'assurer un meilleur recouvrement de la TVA en faisant supporter la collecte de la TVA au client assujetti, le système présente également un

¹⁴⁹ La LTVA ne distingue pas expressément et de manière généralisée les transactions B2B des transactions B2C.

¹⁵⁰ Art. 63 LTVA.

¹⁵¹ Cf. paragraphe 2.2.1.5.

¹⁵² Art. 118 OTVA al.1 « L'autorisation est délivrée si l'assujetti: a. établit ses décomptes selon la méthode effective; b. importe et exporte régulièrement des biens dans le cadre de son activité entrepreneuriale; c. tient pour ces biens un contrôle détaillé des importations, du stock et des exportations; d. présente régulièrement, dans les décomptes d'impôt périodiques remis à l'AFC, des excédents d'impôt préalable dépassant 10 000 francs par an provenant d'importations et d'exportations de biens au sens de la let. b et qui résultent du paiement de l'impôt sur les importations à l'OFDF, et e. offre toutes les garanties quant au bon déroulement de la procédure ».

¹⁵³ AFC, rapport explicatif révision LTVA, 2020, p. 15 et 16.

¹⁵⁴ Cf. paragraphe 1.2.1.4.

¹⁵⁵ Cf. paragraphe 2.2.1.3.

risque de fraude. Toutefois, dans un environnement en constante évolution, ce mécanisme n'est sans doute pas à écarter définitivement.

3.3.3 Quel avenir pour un mécanisme de TVA payée à la source ?

L'augmentation des flux physiques de marchandises s'accompagne inévitablement d'une augmentation des flux financiers. La question du prélèvement de la TVA lors du paiement de la marchandise est dès lors tout à fait pertinente, surtout dans le contexte des ventes en ligne, lorsque le fournisseur est établi à l'étranger. Autant il est difficile, voire impossible, de vérifier si la TVA a été correctement payée pour chaque colis entrant en Suisse, autant les transactions financières, gérées par quelques organismes financiers, sont plus facilement traçables.

Comme le système de l'autoliquidation, le mécanisme de retenue à la source, aussi appelé système de paiement scindé, est basé sur la collecte de la TVA par le client et non par le fournisseur. Le fournisseur facture la TVA selon les règles applicables du pays dans lequel il vend les biens. Le client procède ensuite au paiement de la TVA, lors du règlement de la facture, directement auprès de l'administration fiscale¹⁵⁶, ou la verse sur un compte de TVA spécial du fournisseur au lieu de la payer directement à ce dernier¹⁵⁷.

Ce système offre l'avantage d'éviter que le fournisseur étranger ne perçoive la TVA sans jamais la reverser à l'administration fiscale du pays dans lequel il effectue la livraison. En revanche, il présente l'inconvénient d'une surcharge administrative pour les vendeurs qui doivent déterminer, pour chaque transaction, si le régime de la retenue à la source est applicable ou non. De plus, ne collectant pas ou moins de TVA pour le compte de l'administration fiscale, le fournisseur pourrait être fortement impacté au niveau de sa trésorerie.

Il convient enfin de relever qu'en France, la commission des finances du Sénat a étudié la question du « *recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique* ». Afin de garantir un recouvrement efficace de l'impôt lors de ventes en ligne, elle propose un « *changement de paradigme* »¹⁵⁸ avec la mise en place d'un système de paiement scindé qui

¹⁵⁶ Système de retenue à la source.

¹⁵⁷ Système de paiement scindé.

¹⁵⁸ Rapport Sénat, p.11

impliquerait la banque du client. Il reviendrait alors à celle-ci de prélever la TVA lors du paiement, puis de la reverser à l'administration fiscale.

Cette proposition n'a pas été suivie de mesures concrètes, mais la question de la mise en place d'un tel mécanisme afin de garantir la collecte de la TVA pourrait un jour se poser.

3.3.4 Amélioration de la coopération internationale en matière de TVA

L'harmonisation des législations en matière de TVA permet de limiter les distorsions de concurrence au niveau international, grâce notamment à l'application généralisée du principe de destination. Toutefois des efforts doivent également être entrepris au niveau de la coopération entre les États et de l'échange d'informations en matière de TVA laquelle, contrairement aux impôts directs, reste encore très peu développée.

Des outils élaborés par l'OCDE sont pourtant déjà disponibles. Tout d'abord, la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale développée conjointement par l'OCDE et le Conseil de l'Europe en 1988, entrée en vigueur en 2017 en Suisse¹⁵⁹. Cette convention a d'ailleurs fourni les bases juridiques permettant de mettre en place l'échange automatique de renseignements pour les impôts directs.

Le seul accord existant à ce jour et traitant exclusivement de la TVA a été conclu le 1^{er} septembre 2018 entre l'UE et le Royaume de Norvège. Il porte sur une coopération administrative, sur la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée.

Enfin, le Modèle OCDE de convention fiscale (MC OCDE) contient également des dispositions permettant l'échange d'informations en matière de TVA. L'art. 26 al.1 MC OCDE dispose : « *Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature (...)* ».

Citons l'exemple de la convention fiscale entre la Suisse et la France qui mentionne à l'art. 28bis : « *Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour la notification des*

¹⁵⁹ Cette convention pose les bases juridiques pour toutes les formes possibles de coopération administratives entre les parties pour la détermination et le recouvrement des impôts, en particulier en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

actes et documents relatifs au recouvrement des impôts visés par la Convention, (...) ainsi que pour la TVA ».

Enfin, dans son dernier rapport, l'OCDE a de nouveau insisté sur la nécessité de développer l'échange international de renseignements en matière de TVA¹⁶⁰.

Désormais, il est temps que la Suisse et ses principaux partenaires commerciaux mettent en place de tels accords permettant de compléter les dispositions légales nationales. La conclusion de tels accords doit également s'accompagner d'une numérisation des données relatives aux échanges transfrontaliers. L'échange d'informations rapide et fiable entre les administrations fiscales représente un moyen supplémentaire permettant de garantir le recouvrement de la TVA.

¹⁶⁰ Recommandation OCDE, 2022, p. 73 et suivantes.

Conclusion

Les nouveaux modes de consommation ébranlent le système TVA mis en place depuis bientôt trente ans en Suisse. Les principes directeurs qui régissent cet impôt, à savoir la neutralité concurrentielle, la transférabilité de l'impôt, l'efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt, le mécanisme du paiement fractionné et le principe de destination élaboré avant l'ère du digital sont mis à rude épreuve.

Le développement du e-commerce puis des plateformes numériques entraîne un afflux sans précédent de petites marchandises livrées en Suisse par des fournisseurs étrangers. Les difficultés d'identification de ces milliers de fournisseurs par les administrations fiscales rendent difficile, voire impossible, la vérification du respect des dispositions légales, ainsi que la garantie du recouvrement de l'impôt dû. De nombreuses transactions B2C ne sont pas frappées de TVA nationale. Les fournisseurs suisses subissent, dès lors, une concurrence déloyale et des recettes TVA échappent à la Confédération.

L'harmonisation des législations en matière de TVA sur laquelle l'OCDE travaille depuis le début des années 2000 est l'un des moyens permettant de limiter les distorsions de concurrence et les fraudes fiscales dans le contexte du commerce en ligne. Le législateur suisse n'a, quant à lui, entrepris de véritables réformes visant spécifiquement la concurrence déloyale des fournisseurs étrangers qu'à partir de 2018¹⁶¹.

Conscient de l'insuffisance de ces dernières réformes, le Conseil fédéral a publié, en septembre 2021, un message portant sur une révision partielle de la LTVA avec, pour mesure phare, l'imposition des plateformes numériques dans le cadre des livraisons de biens. Il convient dès lors d'analyser comment ces nouvelles dispositions vont s'intégrer dans la législation sur les livraisons de biens en vigueur actuellement.

Les livraisons de biens dans un contexte national ne posent plus de problématiques majeures au regard du principe de neutralité et des mécanismes de recouvrement de l'impôt. En revanche, il en va tout autrement dans un contexte international et encore davantage dans le cadre d'une relation tripartite transnationale. L'utilisation croissante des plateformes

¹⁶¹ Modification de l'Art. 10 al.2 let. a LTVA entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018; Nouvel Art. 7 al. 3 let. b LTVA entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019.

numériques, tant par les consommateurs que par les fournisseurs, pose des difficultés auxquelles le législateur se doit de répondre.

La prochaine réforme vise ainsi à compléter l'art. 20 LTVA relatif à l'attribution des prestations en intégrant une nouvelle disposition prévoyant un assujettissement « d'office » de certaines plateformes numériques, et ce indépendamment des critères de représentation direct ou indirect. Les plateformes numériques étant moins nombreuses que les milliers de fournisseurs référencés auprès de ces dernières, les administrations fiscales pourront plus facilement contrôler le respect des dispositions légales en matière de TVA. En cas de non-respect de ces dernières, de nouvelles mesures administratives sont également prévues. Soucieux du respect du principe de neutralité, sans pourtant entraver les échanges internationaux, le législateur utilise la méthode de l'exonération proprement dite pour ne pas imposer la transaction entre le fournisseur sous-jacent et la plateforme.

La Suisse n'est pas la première à s'engager dans une telle réforme. Ses voisins européens l'ont déjà adopté depuis le 1^{er} juillet 2021. Elle s'y applique cependant de manière plus limitée qu'en Suisse, puisque les transactions entre chacun des vingt-sept pays européens sont déjà régies par le système de la TVA intracommunautaire.

Si la prochaine réforme suisse permettra sans aucun doute une meilleure application du principe de destination et une réduction des pertes de recettes TVA dans le cadre de transactions internationales, la problématique de la sous-évaluation des envois demeure encore non résolue. De plus, si nous pouvons regretter que le législateur n'ait pas davantage responsabilisé le représentant fiscal pour la collecte de la TVA, l'approche suisse a le mérite d'être pragmatique, afin de ne pas entraver les échanges internationaux. Enfin, l'assujettissement des plateformes numériques crée une nouvelle forme de relation tripartite qui inspirera peut-être le législateur lors de prochaines réformes sur les échanges internationaux de services et biens incorporels via des interfaces électroniques.

Enfin, malgré toutes les modifications apportées à la TVA, celle-ci reste très vulnérable face aux évolutions des modes de consommation. L'adaptation rapide des mécanismes de collecte de l'impôt est essentielle. Il n'y a probablement pas de « solution parfaite », mais des pistes de réflexions à explorer, parmi lesquelles le mécanisme de l'autoliquidation, encore marginal en Suisse, mais qui permet, par exemple, de recouvrer la TVA de manière relativement efficace au sein des pays de l'UE.

Le système de paiement à la source, certes complexe à mettre en œuvre et encore inexistant dans le cadre de transactions internationales, présente toutefois l'avantage de suivre les flux financiers et non les flux de marchandises pour le recouvrement de la TVA. Finalement, seule la volonté des États manque aujourd'hui pour l'amélioration de la coopération internationale en matière de TVA, puisque tous les outils existent. Les administrations fiscales doivent également mettre à leur profit les évolutions technologiques avec une réflexion commune sur la mise en place d'un système d'échange automatique de renseignements en matière de TVA. Le succès de la coopération internationale et de l'échange automatique de renseignements au niveau des impôts directs démontrent combien ces aspects sont essentiels pour limiter les fraudes fiscales.

Annexes

Annexe 1 Principes directeurs édictés par l'OCDE lors de la conférence d'Ottawa tenue en 1998 portant sur les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique

Neutralité : la fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.

Efficience : Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.

Certitude et simplicité : les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt

Efficacité et équité : l'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au minimum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.

Flexibilité : les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

Annexe 2 Extrait du projet de modification de la LTVA du Conseil fédéral ; état au 24 septembre 2021

Art. 3 Définitions

Let. l. : plateforme numérique : toute interface électronique permettant des interactions directes en ligne entre différents acteurs en vue d'une livraison ou de la fourniture d'une prestation de services.

Art. 15 Responsabilité solidaire

Al. 4bis : Les vendeurs qui effectuent des livraisons au moyen d'une plateforme numérique sont subsidiairement responsables du paiement de l'impôt qui est dû pour ces livraisons par la personne qui est réputée fournisseur de la prestation au sens de l'art. 20a.

Art. 20a Attribution des prestations en cas de livraison au moyen d'une plateforme numérique

Al. 1 : Est réputé fournisseur de la prestation à l'égard des acheteurs quiconque rend possible des livraisons au sens de l'art. 3, let. d, ch. 1, en mettant en relation des vendeurs et des acheteurs au moyen d'une plateforme numérique de telle sorte qu'ils puissent y conclure entre eux des contrats. Il y a alors livraison aussi bien entre cette personne et le vendeur qu'entre cette personne et l'acheteur.

Al. 2 : N'est pas réputé fournisseur de la prestation quiconque remplit une ou plusieurs des conditions suivantes :

- a.* il ne participe pas, ni directement ni indirectement, au processus de commande des biens ;
- b.* il ne réalise pas de chiffre d'affaires en relation directe avec la transaction ;
- c.* il n'effectue que le traitement de paiements en rapport avec la livraison ;
- d.* il ne réalise que du placement d'annonces ;
- e.* il ne réalise que des prestations publicitaires ;
- f.* il ne fait que rediriger ou transférer des acheteurs vers d'autres plateformes numériques.

Art. 23 Prestations exonérées de l'impôt

Al. 2, ch.13 : La livraison de biens effectuée par un vendeur au moyen d'une plateforme numérique si la personne qui a rendu possible cette livraison est réputée fournisseur de la prestation au sens de l'art. 20a et est inscrite au registre des assujettis.

Art. 24 Base de calcul

Al. 5bis : Lorsqu'une personne est réputée fournisseur de la prestation au sens de l'art. 20a, la contre-prestation de la livraison qu'elle a rendue possible correspond à la valeur qu'elle a communiquée à l'acheteur du bien livré.

Art. 63 Report du paiement de l'impôt

Al.1 let. b : Les fournisseurs de la prestation au sens de l'art. 20a qui sont inscrits au registre des assujettis, pour autant qu'aucune mesure administrative au sens de l'art. 79a n'ait été ordonnée à leur encontre.

Art. 73

Al. 2 let. e : Sont astreints à fournir des renseignements les tiers qui mettent en relation des fournisseurs et des destinataires de prestations au moyen d'une plateforme numérique

Art. 74 Obligation de garder le secret

e. aux mesures visées à l'art. 79a.

Art. 79a Mesures administratives

Al.1 : L'AFC peut ordonner des mesures administratives à l'encontre d'un assujetti qui réalise sur le territoire suisse des livraisons au sens de l'art. 7, al. 3, let. b, si cet assujetti:

- a. omet de s'inscrire au registre des assujettis, ou
- b. ne s'acquitte pas, ou ne s'acquitte que partiellement, de ses obligations d'établir un décompte et de payer l'impôt.

Al. 2 : Avant d'ordonner une mesure administrative, l'AFC entend l'assujetti. Les destinataires de la prestation ne sont pas entendus.

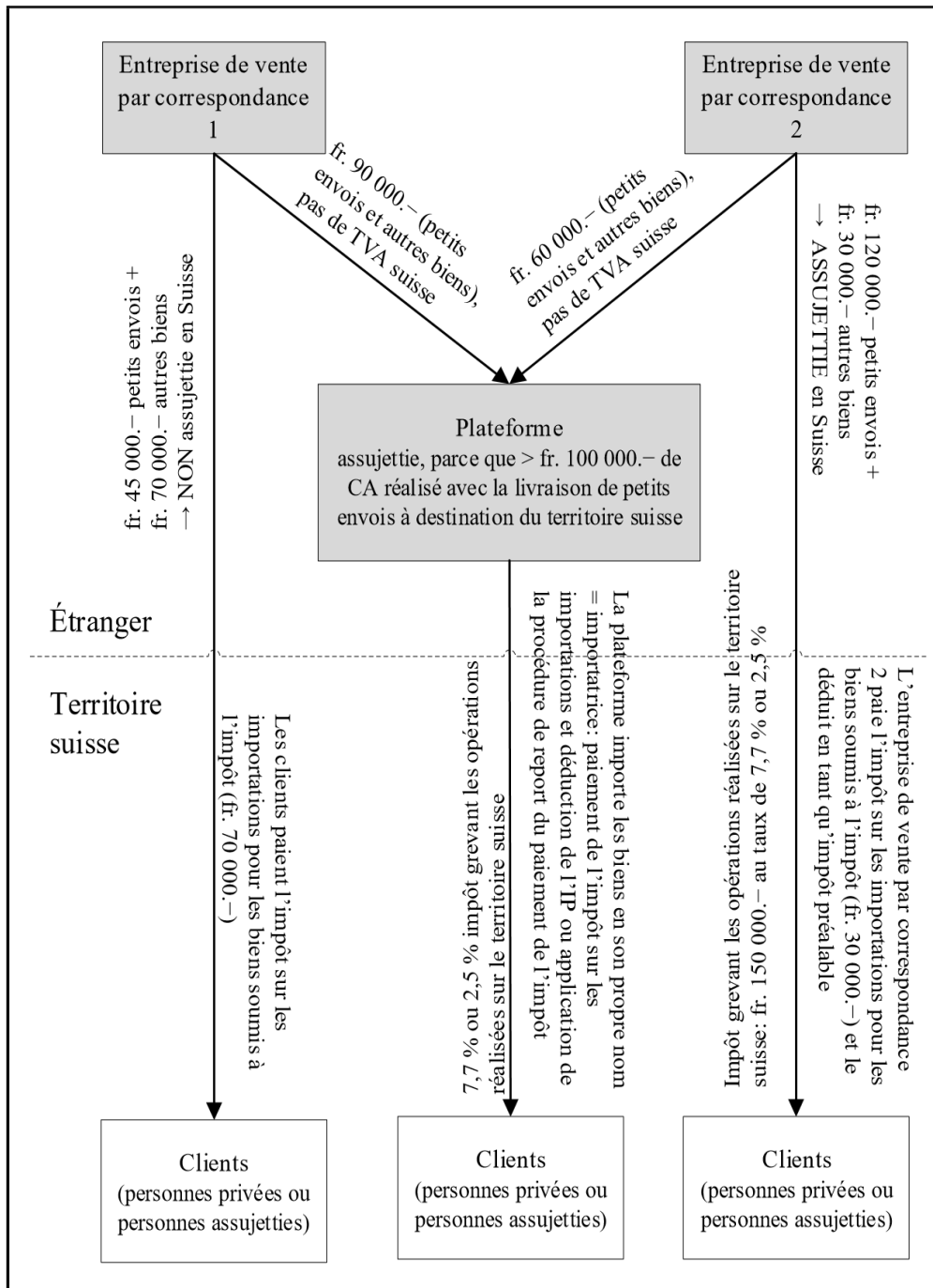
Al. 3 : L'AFC peut frapper d'une interdiction d'importation la livraison de biens dont l'importation est franche d'impôt en raison du montant minime de l'impôt, conformément à l'art. 53, al. 1, let. a. Si l'assujetti continue à ne pas respecter ses obligations malgré l'interdiction d'importation, l'AFC peut ordonner la destruction, sans compensation, des biens concernés.

Al. 4 : L'OFDF exécute les mesures.

Al. 5 : L'AFC publie les noms des assujettis à l'encontre desquels ont été ordonnées des mesures en vertu de l'al. 3 et au moyen d'une décision entrée en force.

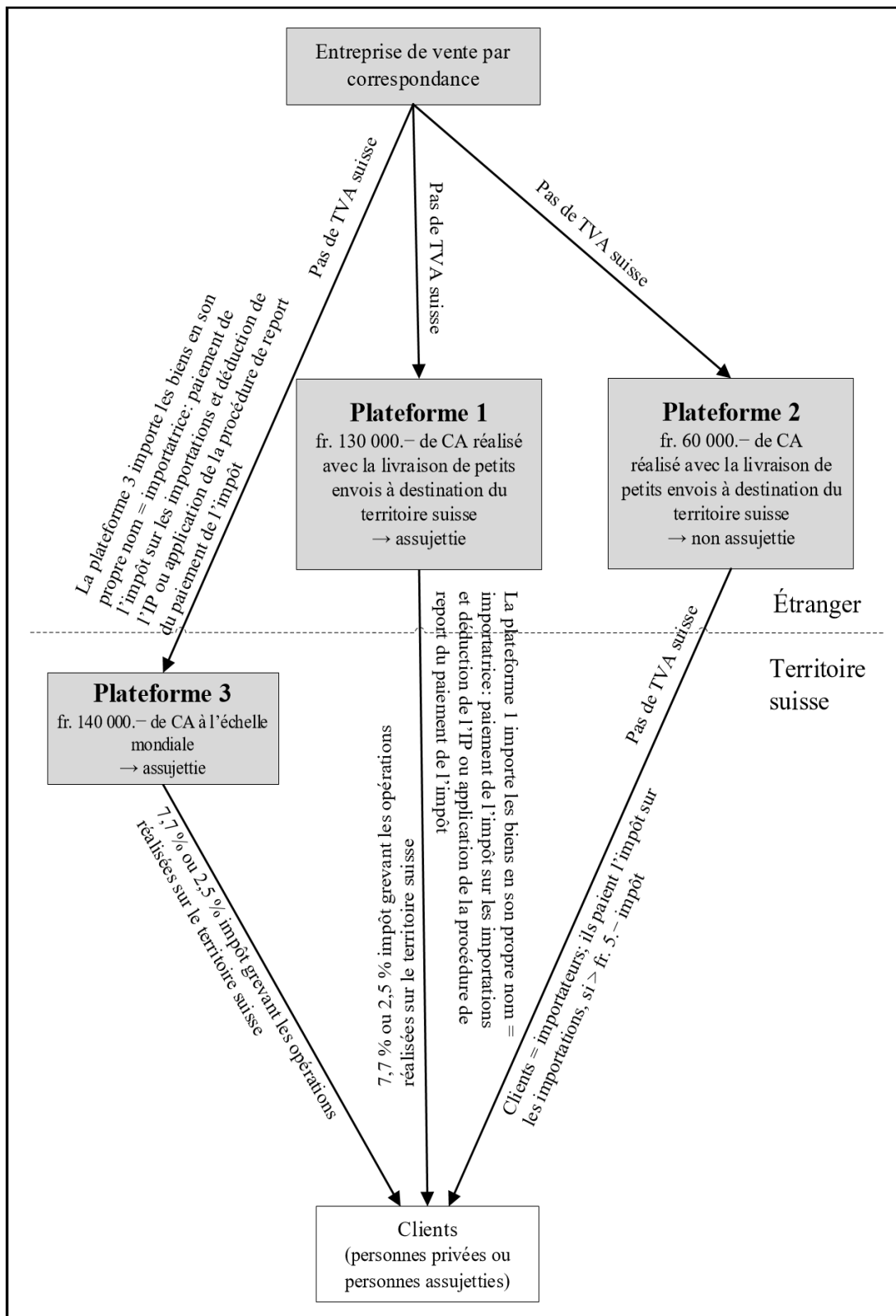
Annexe 3 : Illustrations du projet de réforme de la LTVA

Cas 1 : Fournisseurs sous-jacents et plateforme à l'étranger, clients en Suisse



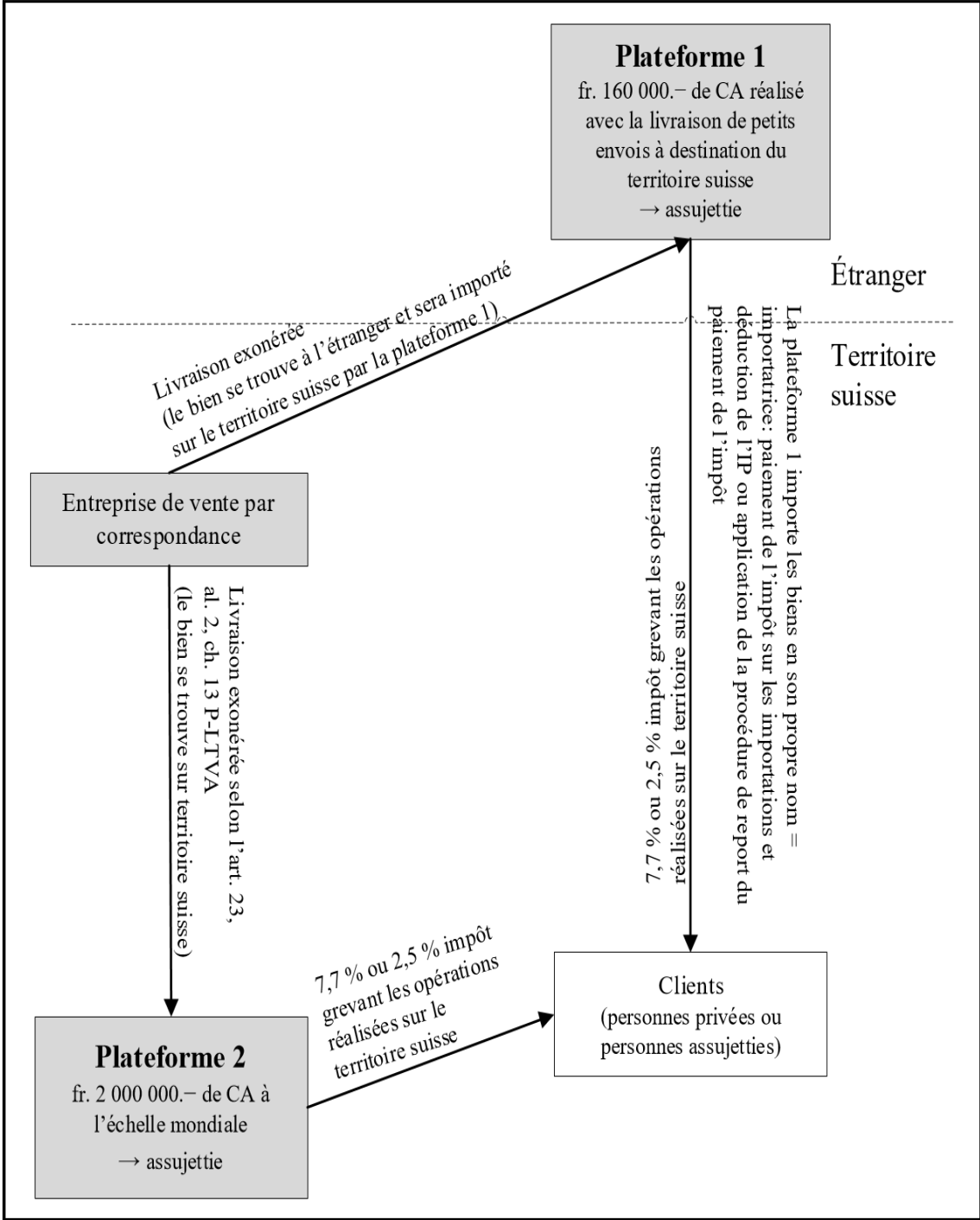
Source : Message du Conseil fédéral concernant la modification de la loi sur le TVA, p. 44

Cas 2 : Fournisseurs sous-jacents et plateformes à l'étranger, plateforme et clients en Suisse



Source : Message du Conseil fédéral concernant la modification de la loi sur le TVA, p. 45

Cas 3 : Plateforme à l'étranger, fournisseurs sous-jacents, plateforme et clients en Suisse



Source : Message du Conseil fédéral concernant la modification de la loi sur le TVA, p. 46

Bibliographie

Ouvrages

COCKFIELD Arthur / HELLERSTEIN Walter / LAMENSCH Marie, Taxing Global Digital Commerce, Wolters Kluwer, 2nd Ed. , November 2019.

MOLLARD Pascal / OBERSON Xavier / TISSOT BENEDETTO Anne, Traité TVA, Helbing Lichtenhahn, 2009 (*cité : Mollard/Oberson/Tissot Benedetto*).

OBERSON Xavier, Droit fiscal suisse, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2021 (*cité : Oberson*).

ZWEIFEL Martin, BEUSCH Michael, GLAUSER Pierre-Marie, ROBINSON Philip, Bundesgesetz   ber die Mehrwertsteuer (MWSTG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2015.

Thèses

CANNAS Francesco, Digital economy and indirect taxation: how Internet is challenging actual VAT categories, Septembre 2017.

ZAWODSKY Florian S., Mehrwertsteuer in der digitalen Wirtschaft, August 2021.

Articles

AUTENNE Alexia / DE GHELLINCK Élisabeth, L'émergence et le développement des plateformes digitales : les enseignements de la théorie économique de la firme, Revue internationale de droit économique, Cairn.info, 2019/3 t. XXXIII, p. 275    290 (*cité : Autenne/De Ghellinck*).

BAL Aleksandra, Germany: New VAT Compliance Obligations for Online Platforms, EC Tax Review, 2019-2.

BALLENEGGER Cédric, Le transfert de l'impôt au destinataire de la prestation en matière de TVA, RADF N   6, 2018, p. 563    583.

BAKKER Esther / POTMA Thomas, E-commerce, VAT and customs: Challenges and Opportunities Ahead, EC Tax Review, 2020-3.

BOUCHARD Jean-Claude, Quelques réflexions sur la taxation de l'économie numérique, ERA Forum, mars 2019.

DALE Stephen, La numérisation de l'économie – quelques réflexions sur les conséquences pour les régimes de taxation et leur administration, ERA Forum, juin 2018.

GLAUSER Pierre-Marie, 25 ans de TVA : rétrospective et prospective, en particulier les défis de la digitalisation pour la TVA suisse, Expert Focus, mai 2020 (*cité : Glauser, 25 ans de TVA*).

GLAUSER Pierre-Marie, Taxe sur la valeur ajoutée / L'intermédiation dans le contexte des plateformes numériques, Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, OREF, Stämpfli Verlag AG, 2020 (*cité : Glauser, intermédiation dans le contexte des plateformes numériques*).

GLAUSER Pierre-Marie, Réforme de la TVA, la révolution silencieuse, L'Expert-comptable suisse, décembre 2009.

GREGGI Marco, Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (Apparent) Conflict, Intertax, volume 48, Issue 1, 2020.

HABIBOU Nathalie / VIVALDI Audrey, Paquet TVA et E-commerce – la théorie confrontée à la réalité opérationnelle (1^{ère} partie), LexisNexis, Revue de droit fiscal N°49, décembre 2020.

HENKOW Oskar, Neutrality of VAT for taxable persons : a new approach in European VAT, EC Tax Review, 2008-5.

HERBAIN Charlène A., Fighting VAT Fraud and Enhancing VAT Collection in a Digitalized Environment, Intertax, Volume 46, Issue 6 & 7, 2018.

KOGELS Han, Making VAT as Neutral as Possible, EC Tax Review, 2012-5.

KOGELS Han, VAT @ e-commerce, EC Tax Review, 1999-2.

LAMENSCH Marie, TRAVERSA Edoardo Plateformes numériques : développements récents en matière fiscale, Revue internationale de droit économique, Cairn.info, 2019/3 t. XXXIII, p. 329 à 346.

LAMENSCH Marie, Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One, EC Tax Review, 2018-4.

MERKX Madeleine, VERBAAN Naomie, STARKENBURG Rianne, VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On, EC Tax Review, 2019-5.

MOLLARD Pascal, Histoire de la TVA suisse : neutralité et apport du juge fiscal, Expert Focus, mai 2020.

ROBINSON Philip Robinson, SUTER Benno, La TVA suisse dans l'économie numérique et en réseau mondial, Archives du droit fiscal suisse ASA N° 89, 2020/2021.

VAN DER HEL-VAN Dijk, GRIFFIOAN Arjan, Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud ?, Intertax, Volume 47, Issue 4, 2019.

Travaux préparatoires et documents administratifs suisses

Consultation sur la révision partielle de la loi sur la TVA (développement futur de la TVA dans le cadre d'une économie numérisée) et sur la révision partielle de l'ordonnance sur la TVA, rapport explicatif, AFC, 19 juin 2020 (cité : *AFC, rapport explicatif révision LTVA, 2020*).

Message du Conseil fédéral concernant la modification de la loi sur la TVA, Conseil fédéral, 24 septembre 2021 (cité : *Message CF, 2021*).

Message du Conseil fédéral relatif au financement de la modernisation et de la numérisation de l'Administration fédérale des douanes (Programme DaziT) du 15 février 2017 (cité : *Message CF, 2017*).

Message complémentaire sur la simplification de la TVA (Modèle à deux taux), Conseil fédéral, 30 janvier 2013.

Message sur la simplification de la TVA, Conseil fédéral, 25 juin 2008 (cité : *Message CF, 2008*).

Rapport de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA à l'attention du chef du département fédéral des finances, 12 mai 2006, Berne.

Rapport sur des améliorations de la TVA (10 ans de TVA), Conseil fédéral, 27 janvier 2005.

Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 17.4228 « Pour que toutes les entreprises de commerce en ligne puissent lutter à armes égales » déposé par Tiana Angelina Moser, 15 décembre 2017 (cité : *Postulat 17.4228, rapport CF*).

Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 14.3015 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national « Simplifier la perception de la TVA lors de l'importation de marchandises. Système danois », Conseil fédéral, 2 décembre 2016.

Interpellation 18.3360, « Vérifier, surveiller et restreindre le commerce en ligne ? » Déposée par Candinas Martin au Conseil national le 16 mars 2018.

Interpellation 11.3918, « TVA non payée par les fournisseurs de prestations étrangers. Entreprises suisses désavantagées dans les régions frontalières », déposée par Ignazio Cassis au Conseil national le 29 septembre 2011.

Motion 18.3540, « Ventes en Suisse depuis l'étranger. Imposer le paiement de la TVA aux plateformes de vente en ligne », déposée par Beat Vonlanthen au Conseil des Etats le 14 juin 2018.

Travaux préparatoires et documents administratifs OCDE et OMD

Rapport sur la mise en œuvre de la recommandation de l'OCDE sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée / taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels, Note du Secrétaire général, OCDE, 5 avril 2022.

Recommandation du Conseil sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels, Instruments juridiques de l'OCDE, 2022 (cité : *Recommandation OCDE, 2022*)

Cadre de normes pour le commerce électronique transfrontalier, Organisation mondiale des douanes (OMD), juin 2022.

Tendances des impôts sur la consommation 2020 : TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendance et questions stratégiques, OCDE, 2020.

Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne, OCDE, mars 2019 (cité : *OCDE, 2019*).

Mécanisme pour la collecte effective de la TVA/TPS lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition, OCDE, 2017 (cité : *Mécanismes pour la collecte effective, OCDE, 2017*).

Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, OCDE, 2017 (cité : *Principes directeurs, OCDE, 2017*).

Articles du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune tel qu'il se lisait le 21 novembre 2017, OCDE (cité : *MC OCDE*).

Rapport sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices Action 1 : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, OCDE, 2015.

Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS, Projet de version consolidée, appel à commentaires, Comité des affaires fiscales, Groupe de travail N°9 sur les impôts sur la consommation, OCDE, février 2013.

Conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique, Rapport du Comité des affaires fiscales, comme présenté aux ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », OCDE, 8 octobre 1998.

Travaux préparatoires et documents administratifs UE

Guide sur le guichet unique TVA applicable à partir du 1^{er} juillet 2021, Commission européenne, Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière, Fiscalité indirecte et administration fiscale, TVA, mars 2021.

Notes explicatives sur les règles de TVA pour le commerce électronique, Commission européenne, Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière, Fiscalité indirecte et administration fiscale, TVA, septembre 2020 (cité : *Notes explicatives CE*).

Commerce électronique : la perception de la TVA et des droits de douane reste problématique à bien des égards, rapport spécial, Cour des comptes européenne, 2019.

Sécurisation du recouvrement de la TVA, Claude Wendling, Florence Gomez, Inspection générale des Finances, novembre 2019.

Rapport d'information N° 691 fait au nom de la commission des finances sur le e-commerce ; propositions pour une TVA payée à la source, par MM. BOUVARD Michel, CARCENAC Thierry, CHIRON Jacques, DALLIER Philippe, GENEST Jacques, LALANDE Bernard et de MONTGOLFIER Albéric, Session extraordinaire de 2014-2015 (cité : *Rapport Sénat*).

Lois, projets de loi, ordonnances, conventions fiscales, règlements

Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (état au 1^{er} janvier 2022) (cité : *LTVA*).

Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 27 novembre 2009 (état le 1^{er} juillet 2022).

Loi sur les douanes du 18 mars 2005 (état le 1^{er} septembre 2022) (cité : *LD*).

OFDF, Impôt sur l'importation de biens, 2022.

Ordonnance du DFF régissant la franchise d'impôt à l'importation des biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou pour lesquels le montant de l'impôt est insignifiant du 2 avril 2014 (cité : *Ord. DFF*).

Règlement 69-03, Base de calcul, TVA sur les importations (impôts sur les importations), Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières, état au 1^{er} janvier 2022.

Règlement 69-08, Procédure de report, TVA sur les importations (impôt sur les importations), Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières, état au 1^{er} janvier 2022.

Directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, modifiée par la directive (UE) 2017/2455 du Conseil et par la directive (UE) 2019/1995 du Conseil (cité : *Directive 2006/112/CE*).

Directive 2009/132/CE du Conseil du 19 octobre 2009 déterminant le champ d'application de l'article 143, points b) et c), de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de certaines importations définitives de biens (cité : *Directive 2009/132/CE*).

Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil et par le règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du Conseil (cité : *Règlement 282/2011 CE*).

Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, conclue le 25 janvier 1988, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010, approuvée par l'Assemblée fédérale le 18 décembre 2015, état au 17 février 2021.

Convention entre le Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, conclue le 9 septembre 1966, approuvée par l'Assemblée fédérale le 7 juin 1967, Etat le 30 mars 2016.

Jurisprudence

ATF 123 II 295.

ATF 124 II 193.

ATF 123 II 16.

ATF 125 II 326.

ATF 124 II 372.

RDAF 1997 II 312.

Documentation professionnelle

DE VILLEGUERIN Yves, COURS Thierry, BOTTER Eric, La TVA dans les opérations internationales, Groupe Revue Fiduciaire, 2018.

Worldwide VAT, GST and sales tax guide, EY, 2022.

Infos TVA, AFC

Info TVA 02, Assujettissement à la TVA, Administration fédérale des contributions.

Info TVA 04, Objet de l'impôt.

Info TVA 06, Lieu de la fourniture de la prestation, Administration fédérale des contributions.

Info TVA 07, Calcul et taux de l'impôt.

Info TVA 09, Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable.

Info TVA 14, Impôt sur les acquisitions.

Info TVA 16, Comptabilité et facturation, Administration fédérale des contributions.

Table des matières

Résumé.....	2
Sommaire	3
Introduction.....	4
1 La TVA à l'épreuve des nouveaux circuits de distribution	6
1.1 Impact de l'économie numérique sur les modes de distribution.....	6
1.1.1 Essor d'Internet et du commerce en ligne.....	6
1.1.2 Développement des plateformes numériques.....	7
1.2 La TVA à l'épreuve des plateformes numériques.....	8
1.2.1 Principes directeurs de la TVA	8
1.2.1.1 Principe de la neutralité concurrentielle.....	9
1.2.1.2 Principe de la transférabilité de l'impôt.....	10
1.2.1.3 Efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt.....	10
1.2.1.4 Mécanisme du paiement fractionné.....	10
1.2.1.5 Principe de destination	11
1.2.2 Mis à mal des principes directeurs face au développement des plateformes numériques	11
1.2.2.1 Mis à mal du principe de neutralité et de destination.....	12
1.2.2.2 Difficultés de collecte de l'impôt.....	13
1.3 Nécessité d'adapter la législation	13
2 Projet de réforme relatif à l'assujettissement des plateformes numériques.....	17
2.1 Règlementation concernant les livraisons de biens.....	17
2.1.1 Livraisons de biens dans un contexte national.....	17
2.1.1.1 Définition d'une livraison de biens	17
2.1.1.2 Lieu de la livraison de biens.....	18
2.1.1.3 Règles d'assujettissement.....	18

2.1.1.4	Conséquence de l'assujettissement : droit à la déduction de l'impôt préalable	19
2.1.1.5	Cas des relations tripartites	20
2.1.1.5.1	La représentation directe	21
2.1.1.5.2	La représentation indirecte	21
2.1.2	Livraison de biens dans un contexte international	22
2.1.2.1	Conditions d'assujettissement des fournisseurs étrangers	22
2.1.2.2	Exportations de biens	23
2.1.2.3	Importations de biens	23
2.1.2.4	Limites des règles d'attribution des prestations dans un contexte international.....	24
2.2	Projet de loi visant l'assujettissement des plateformes numériques .	25
2.2.1	Modifications législatives envisagées en Suisse	25
2.2.1.1	Définition d'une plateforme numérique.....	26
2.2.1.2	Fournisseur du bien	26
2.2.1.3	Livraison de biens exonérée.....	27
2.2.1.4	Responsabilités de la plateforme dans la collecte de la TVA	27
2.2.1.5	Report du paiement de l'impôt à l'importation.....	27
2.2.1.6	Obligation de renseignement.....	28
2.2.1.7	Mesures administratives visant à recouvrer l'impôt	28
2.2.1.8	Responsabilité subsidiaire du vendeur	28
2.2.2	Conséquences pratiques	29
2.2.2.1	Conditions d'assujettissement de la plateforme et du fournisseur	29
2.2.2.2	Droit à la récupération de l'impôt préalable.....	30
2.2.2.3	Exigibilité de la TVA	30
3	Critique du projet de réforme et perspectives	33
3.1	Analyse comparative de la réforme européenne et du projet de réforme suisse	33
3.1.1	Présentation de la réforme européenne	34
3.1.1.1	Assujettissement des plateformes numériques.....	34
3.1.1.2	Vente à distance et importation de biens de faibles valeurs.....	35
3.1.2	Comparaison avec la réforme suisse	35

3.1.2.1	Points de convergences	35
3.1.2.1.1	Définition d'une plateforme numérique	35
3.1.2.1.2	Définition du fournisseur présumé	36
3.1.2.1.3	Rôle des plateformes dans la collecte de la TVA.....	36
3.1.2.1.4	Responsabilité des plateformes	36
3.1.2.2	Points de divergence.....	37
3.1.2.2.1	Opérations impliquant la notion de fournisseur présumé.....	37
3.1.2.2.2	Traitement des envois de faibles valeurs	38
3.2	Analyse critique de la réforme suisse.....	39
3.2.1	Sous-évaluation de la valeur déclarée en douane.....	39
3.2.2	Responsabilité du représentant fiscal	40
3.2.3	Nouvelle forme d'intermédiation	41
3.3	Repenser les modes de collecte de la TVA ?	42
3.3.1	Fin du franchissement de la frontière comme fait générateur de la taxation ?	42
3.3.2	Vers la généralisation du mécanisme de l'autoliquidation ?.....	43
3.3.3	Quel avenir pour un mécanisme de TVA payée à la source ?.....	46
3.3.4	Amélioration de la coopération internationale en matière de TVA	47
Conclusion		49
Annexes		52
Annexe 1	Principes directeurs édictés par l'OCDE lors de la conférence d'Ottawa tenue en 1998 portant sur les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique	52
Annexe 2	Extrait du projet de modification de la LTVA du Conseil fédéral ; état au 24 septembre 2021.....	53
Annexe 3	Illustrations du projet de réforme de la LTVA	56
Bibliographie		59
Table des matières		66