



Berne, 16 octobre 2023

22.058 Loi sur les douanes. Révision totale

Art. 51 P-LTVA

Proposition dans la CER-N et prise de position de l'administration

Proposition (déposée au sein de la CER-N)

22. Loi sur la TVA (Annexe 2 à la LE-OFDF, modification d'autres actes)

Art. 51, al. 1-3

¹ Est assujetti à l'impôt sur les importations le destinataire de la livraison chez qui le bien doit être transporté au moment où la dette fiscale prend naissance conformément à l'art. 56 LTVA :

- a. en cas d'importation de biens en provenance de l'étranger dans le cadre d'une relation de prestations, sauf pour les livraisons visées à l'art. 7, al. 3 ;
- b. en cas d'opérations en chaîne, à l'importation, sauf pour les livraisons visées à l'art. 7, al. 3 ;
- c. en cas d'importation de biens placés dans un dépôt sur le territoire suisse, si les conditions visées à l'art. 7, al. 4, sont remplies ;
- d. en cas d'introduction sur le territoire douanier de biens qui ont été mis à la disposition d'un tiers à l'étranger à des fins d'usage ou de jouissance, si les livraisons visées à l'art. 7 sont réputées effectuées à l'étranger ;
- e. en cas de mise à la disposition d'un tiers, à des fins d'usage ou de jouissance, de biens qui étaient assortis d'une destination visée à l'art. 24, al. 1, let. c, d, f ou g, LE-OFDF et qui sont assortis d'une autre destination visée à l'art. 24, al. 1, let. a, LE-OFDF ou de la même destination à d'autres conditions.

² Est assujetti à l'impôt sur les importations à la place de la personne visée à l'al. 1 :

- a. le fournisseur de la prestation :
 1. en cas de livraison par des personnes qui utilisent la déclaration d'engagement pour l'étranger en vertu de l'art. 7, al. 3, let. a, ou qui sont inscrites au registre des assujettis sur le territoire suisse en vertu de l'art. 7, al. 3, let. b, en raison de l'importation de petits envois ;

2. en cas de livraison effectuée par une plateforme électronique au sens de l'art. 20a, al. 1, P-LTVA, dans la mesure où celle-ci met des biens en libre pratique en exécution d'une livraison au sens de l'art. 20a, al. 1, P-LTVA ou le fournisseur de la prestation au sens de l'al. 2, let. a, ch. 1, dans la mesure où il s'identifie auprès de la plateforme électronique comme assujetti à l'impôt sur les importations ;
 3. en cas de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise effectuées sur le territoire suisse par des personnes qui ne remettent à l'acquéreur un bien importé qu'après l'achèvement de travaux exécutés sur le territoire suisse ;
 4. en cas de livraison au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 3, de biens non exonérés de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse parce que le fournisseur de la prestation assortit en son propre nom les biens livrés de la destination de l'importation en libre pratique (art. 24, al. 1, let. a, LE-OFDF) en utilisant la déclaration d'engagement pour le territoire suisse ; (*auparavant ch. 2*)
- b. la personne à laquelle une personne non inscrite au registre des assujettis sur le territoire suisse fournit les biens en provenance de l'étranger pour qu'ils soient travaillés à façon et qui exporte ensuite directement les biens perfectionnés. (*auparavant let. d.*)

³ Dans tous les autres cas, la personne assujettie à l'impôt sur les importations est celle qui, au moment de la déclaration des marchandises, met des biens en libre pratique et peut en disposer économiquement.

Prise de position de l'administration

L'administration propose de rejeter la proposition pour les motifs suivants:

- Le projet de l'art. 51 P-LTVA dans le message concernant le P-LE-OFDF a été élaboré en étroite collaboration entre l'Administration fédérale des contributions et l'OFDF et a été formulé avec l'organe consultatif en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'Office fédéral de la justice et la Commission de rédaction interne à l'administration. Au cours du processus d'élaboration, différentes variantes avec des formulations et des structures alternatives ont été envisagées, mais rejetées en raison d'un manque de cohérence ou de précision.
- L'administration ne partage pas les préoccupations du demandeur concernant l'impossibilité de déterminer le pouvoir de disposition économique dans le cadre de la procédure de masse qu'est la procédure de taxation douanière. Le processus économique qui est à la base de l'importation d'un bien et la personne qui détient ou obtient ainsi le pouvoir de disposition économique sont généralement définis dans les documents d'accompagnement de l'envoi. Pour le déclarant en douane, il n'y a donc aucun changement de pratique en ce qui concerne la détermination de la personne assujettie à l'impôt sur les importations.
- La présente proposition de formulation articule différemment les états de fait relatifs à l'impôt sur les importations et crée ainsi des redondances, des lacunes fiscales ainsi que des incohérences linguistiques.

Nous pouvons citer par exemple:

- Des lacunes fiscales apparaissent:
 - lors de l'envoi en vue d'une utilisation temporaire à titre gratuite, s'il n'y a ni importation de biens en libre pratique ni rapport de prestations.
 - pour les importations qui ne font pas l'objet d'une livraison et qui ne sont pas mises en libre pratique par la personne qui en dispose économiquement.
- A l'alinéa 1, il manque une disposition qui couvre les biens se trouvant déjà sur le territoire suisse et qui sont nouvellement déclarés (cf. art. 51, al. 1, let. b, P-LTVA).
- En vertu de l'alinéa 2, lettre a, chiffre 2, les plateformes, qui effectuent exclusivement des livraisons à l'étranger, seraient également soumises à l'impôt sur les importations.
- L'alinéa 1, lettre c, est en contradiction avec la phrase d'introduction.
- Pour déterminer qui est la personne assujettie à l'impôt sur les importations, il est essentiel de définir clairement à quel moment une personne est considérée comme telle. Les alinéas 1, 2 et 3 règlent cela de manière différente. Alors que l'alinéa 1 parle du moment où la dette fiscale prend naissance conformément à l'article 56 LTVA, l'alinéa 3 renvoie au moment de la déclaration en douane des marchandises. L'alinéa 2, quant à lui, ne précise aucun moment.

Le pouvoir de disposer économiquement:

- Les déclarations selon lesquelles le destinataire des marchandises est en principe la personne subjectivement assujettie à l'impôt ne sont pas correctes. En matière de TVA, le principe de base repose toujours sur le pouvoir de disposition économique (cf. art. 3, let. d, ch. 1, LTVA¹). Les quelques rares exceptions sont reprises à l'article 51, alinéa 2, P-LTVA.
Lors d'une opération de vente (→ cas standard), le pouvoir de disposer économiquement est transféré là où a lieu la livraison, c'est-à-dire à l'étranger lors d'importation. Dans ce cas, l'acheteur a le pouvoir de disposer économiquement lors du passage de la frontière. Même si l'importation n'est pas basée sur une livraison, l'obligation d'acquitter l'impôt sur les importations doit également incomber à la personne qui dispose économiquement de la marchandise immédiatement après l'importation.
- Le pouvoir de disposition économique est une notion qui découle du droit sur la TVA et non du droit civil. Ainsi, du point de vue de l'impôt sur les importations, la personne qui dispose économiquement d'un bien est celle qui est autorisée, immédiatement après l'importation, soit à consommer le bien, soit à l'utiliser, soit à le transférer en son propre nom à un autre stade de l'économie. Il suffit donc d'être habilité à disposer des marchandises importées, en son propre nom, au même titre qu'un propriétaire. Le pouvoir de disposition au sens du droit civil n'est pas une condition préalable, c'est pourquoi le transfert des bénéfices et des risques ou les incoterms (clauses de livraison) utilisés lors du transport du bien ne sont pas des critères déterminants.

¹ Définitions : Au sens de la présente loi, on entend par (...) « livraison » le fait d'accorder à une personne *le pouvoir de disposer économiquement d'un bien* en son propre nom,