

Berne, le 7 mai 2025

22.058

Loi sur les douanes. Révision totale

Rapport de l'OFDF

Élimination des divergences au chiffre 29
concernant la loi fédérale sur l'alcool

Table des matières

1	Contexte	3
2	Exposé de l'administration	3
2.1	Art. 34 et 39 LE-OFDF : comparaison entre le droit en vigueur et le nouveau droit.....	3
2.1.1	Loi sur les douanes (droit en vigueur) : procédure d'importation de boissons spiritueuses dans un entrepôt fiscal.....	3
2.1.2	LE-OFDF : procédure d'importation de boissons spiritueuses dans un entrepôt fiscal.....	4
2.1.3	LE-OFDF : procédure d'importation de boissons spiritueuses dans un entrepôt fiscal.....	4
2.2	Art. 53, 68 à 70 et 79 LE-OFDF : conséquences de la non-application	5
3	Consultation du secteur de l'alcool	6
3.1	Résumé de l'avis du secteur de l'alcool.....	6
3.2	Réponse de l'OFDF	7
4	Annexe I : graphique concernant l'importation (ancien et nouveau droit)	8
5	Annexe II : avis du secteur de l'alcool	9

1 Contexte

Après que le Conseil national a décidé, le 7 mars 2024, de supprimer intégralement du projet les modifications prévues de la loi fédérale sur l'alcool (LAlc ; RS 680), le Conseil des États a procédé, le 19 décembre 2024, à diverses adaptations afin de combler les lacunes de la législation.

Le 5 mars 2025, le Conseil national a apporté des modifications à l'art. 1, al. 2 et 4, LAlc. L'al. 2 exclut expressément l'application des art. 34, 39, 53, 68 à 70 et 79, al. 2 et 3, LE-OFDF pour les marchandises relevant de la législation sur l'alcool.

Les modifications de l'art. 1, al. 2, LAlc se répercutent en particulier sur les dispositions relatives à la procédure de taxation à la frontière, notamment celles qui concernent les boissons spiritueuses destinées à être transférées directement en franchise d'impôt de la frontière à un entrepôt.

Lors de la séance de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (CER-E) du 24 mars 2025, l'administration a été chargée de clarifier les questions suivantes :

- De l'avis de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF), quels seraient les effets de la non-applicabilité des art. 34, 39, 53, 68 à 70 et 79, al. 2 et 3, LE-OFDF à la législation sur l'alcool ?
- Une mise en œuvre est-elle possible au niveau de l'ordonnance ?
- Quelle est la position du secteur de l'alcool à ce sujet ?

L'OFDF s'acquitte de ce mandat en publiant le présent rapport.

2 Exposé de l'administration

2.1 Art. 34 et 39 LE-OFDF : comparaison entre le droit en vigueur et le nouveau droit

Le droit en vigueur ainsi que les effets des décisions du Conseil des États du 19 décembre 2024 et de celles du Conseil national du 5 mars 2025 sont présentés ci-après.

2.1.1 Loi sur les douanes (droit en vigueur) : procédure d'importation de boissons spiritueuses dans un entrepôt fiscal

En vertu de l'art. 34, al. 1, LAlc en vigueur, le calcul, la perception et la garantie de l'impôt perçu à la frontière sont régis par **la législation douanière**.

L'actuelle loi sur les douanes (LD ; RS 631.0) propose à cet effet dans son art. 47 une sélection de **régimes douaniers**. Aujourd'hui, le régime douanier de la **mise en libre pratique** (art. 48 LD) s'applique pour l'acheminement de boissons spiritueuses de la

frontière à un entrepôt fiscal. Cela signifie que les éventuels droits de douane et la TVA sont prélevés lors de l'importation.

La perception de l'impôt sur les spiritueux est régie par l'art. 48, al. 2, let. d, LD, qui renvoie aux actes législatifs de la Confédération autres que douaniers (par ex. loi sur l'imposition des huiles minérales ou LAlc).

L'art. 45, al. 2, de l'ordonnance sur l'alcool (OAlc ; RS 680.11) prévoit que les boissons spiritueuses peuvent être transportées de la frontière à un entrepôt fiscal en suspension d'impôt. Dans le même article, l'al. 6 précise qu'il faut pour cela demander la suspension de l'impôt dans la déclaration en douane. Sur la base de ces dispositions, les boissons spiritueuses peuvent être dédouanées tout en étant acheminées en franchise d'impôt de la frontière à un entrepôt fiscal.

Lors du transfert de la marchandise de la frontière douanière à un entrepôt fiscal, il n'y a pas de contrôle de l'apurement du régime, c'est pourquoi des erreurs au moment de l'enregistrement dans l'entrepôt fiscal peuvent entraîner une double imposition non souhaitée (cf. TAF A-2547/2022).

2.1.2 LE-OFDF : procédure d'importation de boissons spiritueuses dans un entrepôt fiscal

Décision du Conseil des États (exception de la LAlc avec comblement des lacunes par rapport au droit douanier)

La LAlc ne sera modifiée que légèrement dans le cadre de la révision de la législation sur les douanes. Par exemple, l'art. 34, al. 1, LAlc sera uniquement adapté en ce sens que les **dispositions de la LE-OFDF** s'appliqueront en lieu et place de la loi sur les douanes pour le calcul, la perception et la garantie de l'impôt perçu à la frontière.

Contrairement à la loi sur les douanes en vigueur, la LE-OFDF ne définira plus de régimes douaniers, mais prévoira une sélection de **destinations des marchandises** (art. 24 LE-OFDF), dont la nouvelle destination des marchandises appelée « acheminement dans un entrepôt fiscal » (art. 34 LE-OFDF), qui permettra de transférer des boissons spiritueuses en franchise d'impôt de la frontière à un entrepôt fiscal national. Cette destination des marchandises remplacera la réglementation en vigueur, qui précise que le dédouanement est régi par la LD lors du transfert de marchandises de la frontière douanière à un entrepôt fiscal et que la suspension de l'impôt doit être demandée conformément à l'OAlc.

Son avantage réside dans le fait que l'apurement (stockage dans un entrepôt fiscal) sera clairement réglementé dans l'ordonnance sur les tâches d'exécution de l'OFDF (OE-OFDF). Cela permettra de garantir le respect de la procédure et d'éviter d'éventuelles doubles impositions.

2.1.3 LE-OFDF : procédure d'importation de boissons spiritueuses dans un entrepôt fiscal

Décision du Conseil national (non-application des art. 34 et 39 LE-OFDF)

En vertu de l'art. 34 LAlc et comme mentionné au ch. 2.1.2, les **dispositions de la LE-OFDF** s'appliqueront au calcul, à la perception et à la garantie de l'impôt perçu à la frontière.

Si, en raison des modifications de l'art. 1, al. 2, LAlc prévues par le Conseil national, les art. 34 et 39 LE-OFDF n'étaient expressément pas valables, il ne resterait plus que la destination des marchandises « importation en libre pratique » (art. 25 LE-OFDF) pour l'importation de boissons spiritueuses dans un entrepôt fiscal. Dans la LE-OFDF, cette disposition relative aux marchandises ne fait l'objet d'aucune réserve concernant les actes législatifs autres que douaniers (désormais : actes législatifs ne relevant pas du droit fiscal). Les marchandises qui en sont assorties seront importées définitivement sur le territoire douanier, où elles seront **mises à la consommation et en libre pratique douanière**. Cela signifie que les droits de douane, la TVA et l'impôt sur l'alcool devront obligatoirement être perçus lors de l'importation.

Si les boissons spiritueuses devaient pouvoir continuer à être acheminées en suspension d'impôt de la frontière vers un entrepôt fiscal, il ne resterait plus que la création d'une nouvelle destination des marchandises (art. 24, al. 3, LE-OFDF) dans l'OAlc. Pour que les processus puissent être organisés de manière aussi efficace que pour la destination des marchandises « acheminement dans un entrepôt fiscal » au sens de la LE-OFDF, il faudrait prévoir dans l'OAlc une destination des marchandises correspondante. En d'autres termes, les art. 34 et 39 LE-OFDF devraient être repris tels quels dans l'OAlc. Compte tenu du fait que la LE-OFDF est déjà exhaustive sur le sujet et que ses dispositions aboutissent au même résultat, cette reprise n'est pas nécessaire et serait même inesthétique d'un point de vue législatif. Comme la destination des marchandises « acheminement dans un entrepôt fiscal » relève du droit de la procédure dans le cadre du trafic transfrontalier, elle doit être ancrée dans la LE-OFDF plutôt que dans la législation sur l'alcool en raison de la systématique.

2.2 Art. 53, 68 à 70 et 79 LE-OFDF : conséquences de la non-application

Selon la décision du Conseil national, les art. 53, 68 à 70 et 79, al. 2 et 3, LE-OFDF devraient également être déclarés inapplicables.

L'art. 1, al. 2, LAlc prévoit désormais la primauté de la loi fédérale sur l'alcool. Il n'est ainsi pas possible de réduire le champ d'application de la législation sur l'alcool. Par conséquent, il n'est pas nécessaire d'exclure la validité de certains articles de la LE-OFDF.

- **Art. 53 LE-OFDF**

Le fait de renoncer à intégrer la législation sur l'alcool dans la LE-OFDF implique que les dispositions relatives aux garanties pour les entrepôts fiscaux de l'art. 34 LAlc restent déterminantes. Celles-ci priment clairement l'art. 53 LE-OFDF.

- **Art. 68 à 70 LE-OFDF**

La législation sur l'alcool contient ses propres dispositions sur les entrepôts fiscaux (art. 34, al. 2 et 3, LAlc), qui s'appliquent. Étant donné que les dispositions de la loi fédérale sur l'alcool priment celles de la LE-OFDF, il n'est pas nécessaire d'exclure la validité des art. 68 à 70 LE-OFDF.

- **Art. 79, al. 2 et 3, LE-OFDF**

L'art. 79 régit la procédure électronique uniforme. Les al. 1 à 3 de l'art. 79 LE-OFDF forment une unité. L'al. 1 prévoit la notification de décisions par voie électronique au moyen du

système d'information de l'OFDF ; cette disposition est approuvée par le secteur. Si l'al. 1 est maintenu, les al. 2 et 3, qui concernent la notification, devront l'être également.

L'al. 2 ne fait que transférer à la procédure électronique la fiction juridique qui existe déjà avec la notification par voie papier (cf. art. 20, al. 2^{bis}, PA) : les décisions notifiées par voie électronique sont considérées comme notifiées au moment du premier accès en ligne, mais au plus tard sept jours après leur mise en ligne dans le système d'information.

L'al. 3 règle l'obligation de contrôler régulièrement, en cours de procédure lorsque celle-ci est électronique, si de nouveaux documents sont accessibles en ligne.

3 Consultation du secteur de l'alcool

3.1 Résumé de l'avis du secteur de l'alcool

Le secteur de l'alcool (Spiritsuisse et les Distillateurs suisses) a été consulté au sujet du présent rapport et a fait part de son avis par courrier du 25 avril 2025 (voir annexe II).

S'agissant des art. 34 et 39 LE-OFDF, le secteur de l'alcool estime en substance que la destination des marchandises « importation en libre pratique » prévue par le nouveau droit est identique à l'actuel régime douanier « importation ». D'après lui, les dispositions de la LAlc demeurent également inchangées dans le nouveau droit. Il en conclut que les boissons spiritueuses assorties de la destination « importation en libre pratique » pourront, à l'avenir également, être acheminées dans un entrepôt fiscal sans devoir être mises à la consommation. C'est pourquoi le secteur de l'alcool est d'avis que les art. 34 et 39 LE-OFDF sont inutiles et que l'on fait fi de la décision du Conseil national si l'on prévoit une disposition correspondante au niveau de l'ordonnance. En outre, il trouve laborieux pour les profanes de devoir rechercher les dispositions pertinentes dans deux actes législatifs distincts. Le secteur de l'alcool souligne à plusieurs reprises que l'acheminement de boissons spiritueuses dans un entrepôt fiscal n'a rien à voir avec la circulation transfrontalière. Enfin, il estime que les articles précités confèrent à l'OFDF de nouvelles compétences en matière de réglementation des entrepôts fiscaux allant au-delà des dispositions actuelles.

Concernant les art. 53, 68 à 70 et 79, al. 2 et 3, LE-OFDF, le secteur de l'alcool se prononce également en faveur d'une inapplicabilité de ces dispositions à la LAlc.

Il justifie l'inapplicabilité des art. 68 à 70 LE-OFDF en arguant que ceux-ci vont plus loin que l'art. 34 LAlc.

Quant à l'art. 79, al. 1 et 2, LE-OFDF, le secteur de l'alcool estime qu'il pose des problèmes au niveau de la fiction de notification. Il souligne ainsi le fait que la plateforme de notification est une plateforme étatique sur laquelle l'OFDF pourra notifier de manière imprévisible des créances fiscales, des concessions ou des documents concernant le domaine de la publicité, les utilisateurs de la plateforme se voyant confier la responsabilité de la gestion, c'est-à-dire de la consultation des documents. Il trouve cela inadmissible et inefficace.

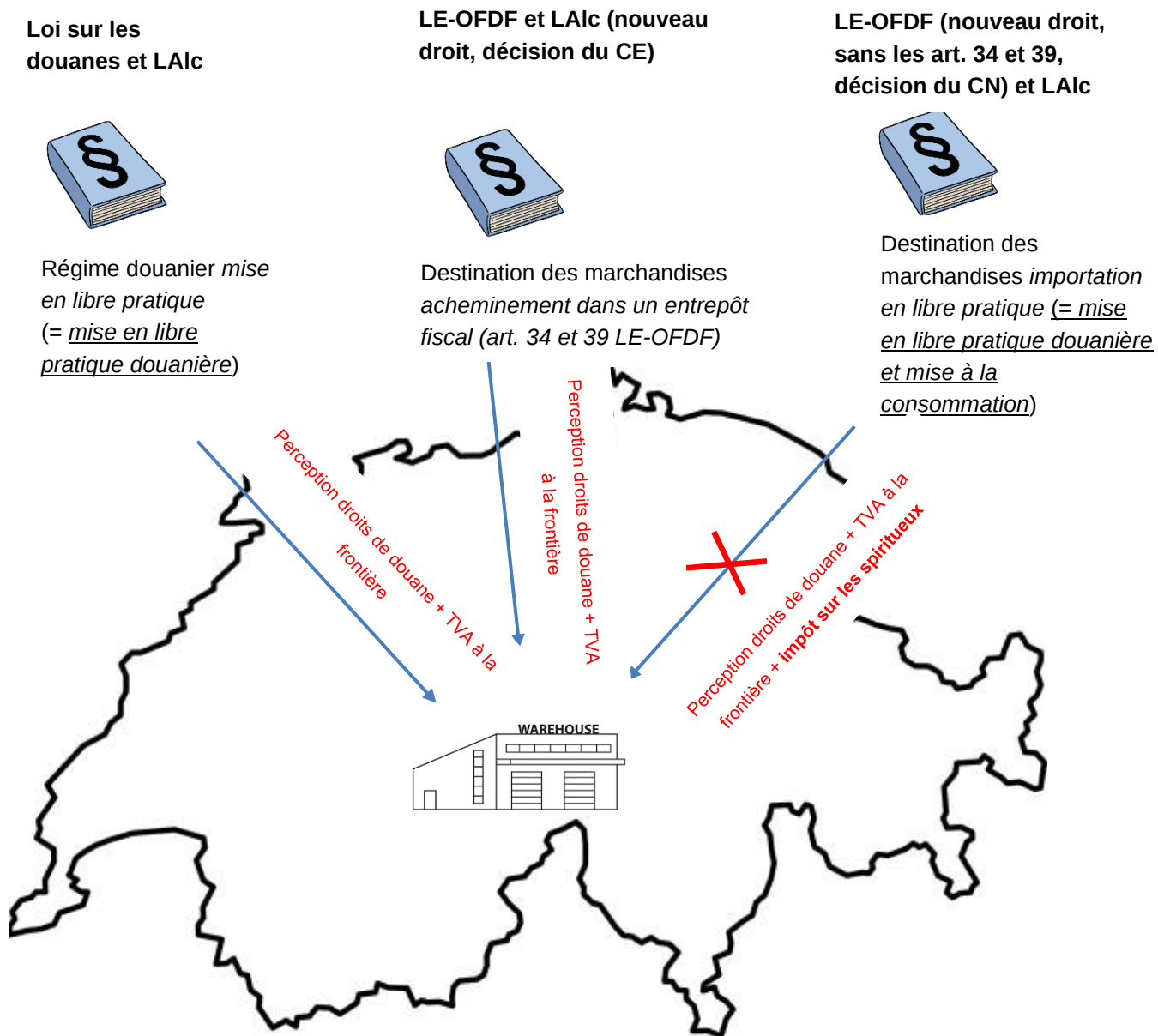
3.2 Réponse de l'OFDF

De l'avis de l'OFDF, le problème central réside dans l'inapplicabilité des art. 34 et 39 LE-OFDF à la LAlc. En effet, le secteur de l'alcool néglige ici le fait que la destination des marchandises « importation en libre pratique » prévue par la LE-OFDF présente des différences majeures par rapport à l'actuel régime douanier « importation ».

Tandis qu'aujourd'hui, lorsqu'elle est placée sous le régime de l'importation, la marchandise est « uniquement » mise en libre pratique, elle sera à l'avenir **non seulement mise en libre pratique douanière, mais également mise à la consommation** lorsqu'elle sera assortie de la destination « importation en libre pratique ». Les marchandises qui seront acheminées dans un entrepôt fiscal ne seront cependant **pas** considérées comme des **marchandises en libre pratique**, étant donné que l'impôt sur les spiritueux n'aura pas encore été perçu.

La destination des marchandises « acheminement dans un entrepôt fiscal » est nécessaire afin que les boissons spiritueuses puissent continuer à être acheminées dans un entrepôt fiscal sans que l'impôt sur les spiritueux soit perçu lors du franchissement de la frontière. Cette destination et, partant, les art. 34 et 39 LE-OFDF visent justement à transposer dans le nouveau droit l'actuelle réglementation permettant d'acheminer en suspension d'impôt des boissons spiritueuses de la frontière dans un entrepôt fiscal. L'OFDF ne se verra pas conférer de nouvelles compétences par rapport à aujourd'hui.

4 Annexe I : graphique concernant l'importation (ancien et nouveau droit)



5 Annexe II : avis du secteur de l'alcool

Avis des Distillateurs suisses et de Spiritsuisse sur le rapport de l'OFDF concernant l'élimination des divergences au ch. 29 concernant la loi fédérale sur l'alcool

1. Contexte

L'art. 47 de la loi sur les douanes (LD) prévoit plusieurs régimes douaniers, parmi lesquels la mise en libre pratique, qui a lieu lors de l'importation de boissons spiritueuses (art. 48 LD). L'art. 48, al. 2, let. d, LD établit un lien avec les actes législatifs de la Confédération autres que douaniers. Selon le commentaire de la loi sur les douanes, cela est sans importance, voire superflu. En effet, le lien est établi par le biais de l'art. 34 de l'actuelle loi fédérale sur l'alcool (LAlc), qui prévoit que le calcul, la perception et la garantie de **l'impôt perçu à la frontière** sont régis par les prescriptions de la loi sur les douanes. La marchandise est donc par principe mise en libre pratique.

La LAlc fixe l'impôt sur les produits alcooliques (art. 23^{bis} LAlc) et définit le montant et l'objet de l'impôt (art. 20 LAlc) dans le cadre de la production ou de l'importation de boissons spiritueuses (art. 28 LAlc) ainsi que l'exigibilité et l'exonération de l'impôt (dette fiscale conditionnelle). À l'art. 34, al. 2, LAlc, le législateur a conféré au Conseil fédéral la compétence de déroger au principe de l'imposition à l'importation pour les entreprises qui offrent les garanties nécessaires lorsqu'elles acheminent et exploitent des boissons distillées dans un entrepôt fiscal. Ces entreprises bénéficient alors d'une suspension d'impôt. Le Conseil fédéral a fait usage de cette compétence à l'art. 25, al. 1, de l'ordonnance sur l'alcool (OAlc). L'acheminement dans un entrepôt fiscal doit être indiqué lors de l'importation (art. 45, al. 6, OAlc). Les documents douaniers agréés pour l'importation ou l'exportation prouvent l'acheminement en suspension d'impôt de boissons distillées entre la frontière et l'entrepôt fiscal (art. 45, al. 5, OAlc).

La suspension d'impôt en cas d'acheminement dans un entrepôt fiscal commence à la frontière, au moment de l'importation (d'après le professeur Matteotti, ASA 92/4/163, 174, 175). Il n'existe pas de réglementation spéciale pour le transport de la frontière à l'entrepôt fiscal.

D'après le Conseil national, il n'y a pas de raison que cela change.

L'art. 24 LE-OFDF prévoit des destinations des marchandises qui, selon le message (p. 75), correspondent pour l'essentiel aux régimes douaniers énumérés à l'art. 47 de l'actuelle loi sur les douanes, complétés notamment par l'acheminement dans un entrepôt fiscal (art. 24, al. 1, let. h), ce qui n'est toutefois pas pertinent pour les boissons spiritueuses. L'art. 25 LE-OFDF définit l'importation en libre pratique.

D'après le Conseil national, les détails continuent cependant d'être réglés dans la législation sur l'alcool.

Lors du dédouanement à l'importation, il sera possible d'indiquer que les marchandises seront acheminées dans un entrepôt fiscal, comme c'est déjà le cas aujourd'hui. Il y aura donc suspension d'impôt, et l'impôt sur l'alcool ne pourra pas être perçu à la frontière.

2. Version du CN – non-application des art. 34 et 39 LE-OFDF

Étant donné que les dispositions légales demeurent inchangées (art. 34, al. 2, LAlc et art. 25, al. 1, et 45, al. 5, OAlc), la suspension d'impôt sera maintenue lorsque les boissons spiritueuses seront livrées dans un entrepôt fiscal. L'impôt sur l'alcool se fonde en outre sur la LAlc et est donc soumis aux dispositions de cette dernière.

En cas de livraison dans un entrepôt fiscal, les boissons spiritueuses ne seront donc pas **mises à la consommation**, tout comme c'est le cas à l'heure actuelle.

Quiconque prétend qu'en cas de non-application des art. 34 et 39 LE-OFDF, il faudrait inscrire les dispositions correspondantes dans l'OAlc fait fi de la décision du Conseil national. En outre, la production et l'importation de boissons spiritueuses dans un entrepôt fiscal, qui sont aujourd'hui toutes deux régies par l'art. 25, al. 1, OAlc, seraient désormais réglementées séparément, voire dans deux ordonnances distinctes, en cas d'application des art. 34 et 39 LE-OFDF.

3. Version du Conseil des États – exception LAlc

Non seulement les art. 34 et 39 sont inutiles, mais ils conféreraient aussi des compétences supplémentaires à l'administration. On voudrait renvoyer la réglementation d'une question d'impôt sur l'alcool à l'ordonnance définissant les tâches d'exécution de l'OFDF. Les questions relatives à l'**impôt sur l'alcool** seraient ainsi scindées dans deux ordonnances distinctes, ce qui serait laborieux pour les profanes. Or, ces questions relèvent de la législation sur l'alcool, ne serait-ce que d'un point de vue logique. Cela n'a rien à voir avec la circulation transfrontalière. Comme déjà mentionné, des réglementations spéciales seraient en outre édictées pour le transport, bien que cela soit tout aussi inutile qu'aujourd'hui. À cela s'ajouterait Passar, un système d'importation compliqué devant être utilisé par les transitaires, et Taxana, qui ne fera qu'augmenter la charge de travail des entreprises. Les art. 34 et 39 ne concernent pas que le transport de la frontière à l'entrepôt fiscal (qui est déjà régi par la législation sur l'alcool). Ils conféreraient à l'OFDF de nouvelles compétences en matière de réglementation des entrepôts fiscaux allant au-delà des dispositions actuelles. On pourrait par exemple également inscrire à l'art. 34, un « devoir de diligence accru en cas d'autodéclaration ». Cela entraînerait des doubles impositions qui sont aujourd'hui principalement dues à l'application alco-dec, sujette aux erreurs et devant être remplacée.

4. Autres propositions concernant la non-application de la LE-OFDF

L'art. 1, al. 2, LAlc prévoit la primauté de la loi fédérale sur l'alcool, mais en aucun cas de manière absolue. Si la LAlc avait la primauté absolue, les art. 34 et 39 de la LE-OFDF ne pourraient pas s'en prévaloir et pour qu'elle ait la primauté absolue, il faudrait donc l'inapplicabilité de ces articles. Il en va de même pour l'art. 79 LE-OFDF. La loi fédérale sur l'alcool a également ses propres règles pour ces questions. Selon la doctrine, si la loi fédérale sur l'alcool ne règle pas une question « de façon exhaustive », l'administration peut recourir à des compétences plus étendues dans la LE-OFDF.

- **Art. 53**

La disposition de la LE-OFDF et celle de la LAlc ne sont pas identiques. La disposition de la LAlc est suffisante, comme l'OFDF le dit lui-même. L'inapplicabilité de l'art. 53 est donc pertinente.

- **Art. 68 à 70**

Les art. 68 à 70 LE-OFDF vont nettement plus loin que l'art. 34 LAlc.

Exemple : art. 69, al. 3

e. dispose d'une infrastructure et de normes de sécurité et de sûreté garantissant l'exploitation régulière de l'entrepôt fiscal ;

f. garantit une exploitation régulière et respecte les obligations en matière de conservation et de communication des données, et qu'il

g. permet à l'OFDF de procéder aux examens et aux contrôles sans que cela entraîne des frais administratifs disproportionnés.

Cela signifie que l'administration peut par exemple édicter des prescriptions concernant le genre de logiciel devant être utilisé et l'utilisation dudit logiciel. En outre, les exigences mentionnées à la let. g laissent carte blanche à l'administration.

- **Art. 79, al. 2 et 3**

Les al. 2 et 3 sont inutiles, surtout l'al. 3, qui pose des problèmes au niveau de la fiction de notification.

La plateforme de notification sur laquelle seront notamment notifiées les décisions est aux mains de l'administration. C'est cette dernière qui définira les possibilités d'accès. Il s'agit en l'occurrence de la plateforme de la douane. Or, il y aura également diverses autres plateformes étatiques. Plus les réglementations seront hétéroclites et compliquées, plus les profanes auront du mal à s'y retrouver. Selon l'al. 3, l'administration notifiera une décision sur la plateforme, sans en assurer le suivi. Les assujettis devront aller voir eux-mêmes sur la plateforme si de nouveaux documents sont disponibles. Cela concernera non seulement les créances fiscales et les concessions, mais aussi le domaine de la publicité, qui notifie des décisions et des directives de manière totalement imprévisible. Inadmissible et inefficace, cette façon de procéder n'apporte en rien les avantages d'une transformation numérique. L'art. 23 de la loi fédérale sur les plateformes de communication électronique dans le domaine judiciaire prévoit que la plateforme informe les utilisateurs par courriel des nouveaux documents disponibles. Dans le cadre du projet Justitia 4.0, il y aurait cependant des milieux pour lesquels il serait nettement plus facile de naviguer sur une plateforme. Le Tribunal fédéral ne s'est encore jamais penché sur la question.

La représentation graphique n'est pas correcte.