



Berne, le 5 décembre 2025

---

## **Modification de la loi sur la TVA**

Rapport explicatif en vue de l'ouverture de la  
procédure de consultation

---

## Condensé

**Le projet vise essentiellement à mettre en œuvre deux interventions parlementaires dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Premièrement, il a pour but de rendre les combinaisons de prestations, ou « packages », plus attrayantes sur le plan de la TVA. Deuxièmement, il prévoit d'étendre le régime actuel d'imposition des plateformes pour les ventes de biens aux prestations de services électroniques. Dans le cadre de la consultation, il conviendra également d'examiner si cette dernière mesure est opportune.**

### Motion 18.3235 Engler « Simplifier la TVA pour les "packages" »

La réglementation en vigueur pour le traitement fiscal des combinaisons de prestations (« packages ») prévoit que plusieurs prestations indépendantes offertes en combinaison peuvent être traitées comme la prestation principale si elles sont fournies à un prix global. Cette réglementation vise à simplifier le traitement des prestations concernées et à alléger la charge des entreprises. Pour autant que la prestation principale représente au moins 70 % de la contre-prestation totale, le traitement applicable, au regard du droit régissant la TVA, à cette prestation peut s'appliquer également aux autres prestations. Grâce à l'abaissement du seuil de 70 à 55 %, les combinaisons de prestations devraient être plus attrayantes sous l'angle de la TVA, et les offres touristiques, notamment, pourront être commercialisées avec davantage de souplesse. La nouvelle réglementation s'appliquera toutefois uniquement aux combinaisons de prestations pour lesquelles le lieu de la prestation se situe sur le territoire suisse. On évitera ainsi que des offres soient intégralement exonérées de TVA alors qu'elles sont constituées pour près de la moitié de prestations imposables fournies sur le territoire suisse.

### Motion 23.3012 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (CER-E) « Taxe sur la valeur ajoutée. Assujettissement des plateformes en ligne pour les services électroniques »

Les prestations de services électroniques englobent notamment le téléchargement et le « streaming » de logiciels, d'applications, de films et de musique. La réservation en ligne de prestations d'hébergement ou de transport de personnes n'en fait pas partie. Actuellement, les prestations de services électroniques sont déjà soumises à la TVA lorsqu'elles sont fournies à des clients qui ont leur siège ou leur domicile en Suisse. Ainsi, les entreprises qui ont leur siège à l'étranger sont tenues de s'inscrire au registre des assujettis en Suisse si elles fournissent de telles prestations à des consommateurs domiciliés sur le territoire suisse. Cependant, comme l'Administration fédérale de contributions (AFC) n'est pas en mesure d'attirer l'attention des nombreux fournisseurs actifs à travers le monde sur leurs obligations fiscales et de veiller à ce qu'ils les respectent, des lacunes sont en pratique possibles dans la taxation.

En adoptant la motion 23.3012, le Parlement a chargé le Conseil fédéral de lui présenter une modification de la loi dans laquelle les prestations de services électroniques seraient attribuées aux plateformes, de sorte que ces dernières soient à l'avenir tenues de payer la TVA. Le Conseil fédéral a élaboré une proposition visant à étendre le régime d'imposition des plateformes introduit le 1<sup>er</sup> janvier 2025 pour les livraisons de biens vendus par correspondance aux prestations de services électroniques. Cette mesure présente à la fois des avantages et des inconvénients. Elle permettra par exemple de simplifier l'exécution, étant donné que la TVA sera prélevée auprès de quelques plateformes et pas auprès des nombreux fournisseurs. Par contre, elle génèrera une charge administrative pour les plateformes et certains fournisseurs. En outre, l'AFC n'a connaissance que de quelques cas dans lesquels les obligations fiscales prévues par le droit actuel n'ont pas été respectées. Dans le cadre de la présente consultation, le Conseil fédéral entend donc notamment

*clarifier si les participants estiment que, pour réduire d'éventuels désavantages concurrentiels liés à la TVA, il est nécessaire d'imposer ces prestations de services au niveau de la plateforme plutôt que de le faire au niveau du fournisseur effectif de la prestation, comme c'est le cas actuellement. L'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques s'appuiera sur le régime d'imposition des plateformes en vigueur pour la vente par correspondance.*

*Actuellement, l'AFC dispose de moyens limités pour faire appliquer la loi lorsque des fournisseurs de prestations de services électroniques ne respectent pas leurs obligations en matière de TVA, en particulier s'ils ont leur siège à l'étranger. En plus de l'application de l'imposition des plateformes, l'AFC pourra à l'avenir faire bloquer l'accès aux offres en ligne des fournisseurs ou des plateformes (blocage d'accès). Cette mesure s'appliquera par ailleurs aussi aux plateformes de vente par correspondance.*

#### Autres modifications et résultats des contrôles

*Le projet comprend également des modifications mineures concernant le décompte annuel, la méthode des taux de la dette fiscale nette, les opérations exonérées portant sur l'or, les prestations des agences de voyages, les prestations de soins exclues du champ de l'impôt et l'impôt sur les acquisitions.*

*Le Conseil fédéral propose en outre d'abroger la disposition qui visait à permettre aux assujettis, sur demande, de choisir l'exercice commercial comme période fiscale, en lieu et place de l'année civile. Cette disposition n'est pas encore entrée en vigueur, car elle ne concernait qu'une très petite partie des assujettis et d'autres projets informatiques ont dès lors été traités en priorité. En outre, un changement de période fiscale, combiné à d'autres options, soulèverait de nombreuses questions juridiques, qui augmenteraient encore la complexité de la TVA.*

*Enfin, dans le cadre de ce projet, le Conseil fédéral a aussi examiné la possibilité d'inscrire des mesures visant à lutter contre les abus liés aux paiements en espèces dans la loi, après qu'il s'est avéré que l'inclusion de telles mesures dans l'ordonnance ne répondait pas aux objectifs visés. Il est cependant parvenu à la conclusion que de telles mesures seraient disproportionnées, même à l'échelon de la loi.*

#### Conséquences

*La nouvelle réglementation relative au traitement des combinaisons de prestations n'entraînera guère d'augmentation ou de diminution de la charge administrative des assujettis. Quant à la réglementation sur l'imposition des plateformes, elle occasionnera des coûts administratifs supplémentaires pour les exploitants des plateformes concernées. En revanche, étant donné que certains fournisseurs de prestations de services électroniques ne seront plus obligatoirement assujettis, leurs coûts diminueront.*

*Selon une estimation sommaire, les pertes de recettes induites par la nouvelle réglementation relative au traitement des combinaisons de prestations devraient atteindre quelques dizaines de millions de francs, tandis que la mise en œuvre de la réglementation sur l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques devrait engendrer des recettes supplémentaires du même ordre. En fin de compte, aucune hausse ou baisse significative des recettes n'est attendue.*

*Les deux principales mesures de ce projet, à savoir le traitement des combinaisons de prestations et la réglementation sur l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques, auront des effets contraires sur les ménages privés : grâce à la nouvelle réglementation, les*

*combinaisons de prestations seront plus attractives et ladite réglementation sera donc plus fréquemment appliquée, ce qui bénéficiera aux ménages tant suisses qu'étrangers. En revanche, l'imposition plus complète des prestations de services électroniques entraînera une faible charge supplémentaire pour les ménages privés.*

# Rapport explicatif

## 1 Contexte

### 1.1 Nécessité d'agir et objectifs visés

Le projet met en œuvre les motions 18.3235 Engler du 15 mars 2018 « Simplifier la TVA pour les « packages » » et 23.3012 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (CER-E) du 13 février 2023 « Taxe sur la valeur ajoutée. Assujettissement des plateformes en ligne pour les services électroniques ». Des adaptations mineures sont apportées aux dispositions relatives au décompte annuel, à la méthode du taux de la dette fiscale nette, aux opérations exonérées portant sur l'or, aux prestations des agences de voyages et à l'impôt sur les acquisitions. Elles découlent des dernières révisions partielles de la loi fédérale du 12 juin 2009 sur la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA)<sup>1</sup> et de l'ordonnance du 27 novembre 2009 sur la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)<sup>2</sup>, toutes deux entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2025. De plus, le Conseil fédéral a examiné l'opportunité d'inscrire dans la loi des mesures visant à lutter contre les abus liés aux paiements en espèces, après avoir constaté qu'une proposition formulée précédemment au niveau de l'ordonnance ne pourrait pas répondre aux objectifs, ainsi que celle de renoncer définitivement à l'entrée en vigueur de la disposition, adoptée en 2009 par le Parlement, qui aurait permis aux assujettis, sur demande, de choisir l'exercice commercial comme période fiscale.

#### 1.1.1 Traitement fiscal des combinaisons de prestations

La réglementation en vigueur pour le traitement fiscal des combinaisons de prestations (« packages ») prévoit que plusieurs prestations indépendantes offertes en combinaison peuvent être traitées comme la prestation principale si elles sont fournies à un prix global et que la prestation principale représente au moins 70 % de la contre-prestation totale. Dans ce cas, le traitement applicable, au regard du droit régissant la TVA, à la prestation principale s'applique également aux autres prestations. Cette disposition peut s'appliquer en cas de prestations soumises à des taux d'imposition différents, lorsque l'arrangement contient aussi bien des prestations imposables que des prestations exclues du champ de l'impôt ou exonérées de l'impôt ou encore des prestations fournies sur le territoire suisse et à l'étranger (art. 19, al. 2, LTVA en relation avec l'art. 32 OTVA). Cette réglementation permet d'une part de simplifier la facturation et le décompte de la TVA pour les assujettis et d'autre part d'alléger leur charge administrative.

Selon la motion 18.3235 Engler transmise par le Parlement, cette réglementation serait trop restrictive et empêcherait en particulier le secteur du tourisme de composer des combinaisons de prestations et de commercialiser ses offres de manière plus flexible. L'abaissement du seuil de 70 à 55 % rendrait ces combinaisons plus attrayantes sous l'angle de la TVA et encouragerait la commercialisation d'offres touristiques sous forme d'arrangements. Cette mesure renforcerait globalement la place économique suisse. Pendant le processus parlementaire, la motion a été modifiée afin de limiter l'application de la règle des 55 % aux combinaisons de prestations dont le lieu se situe sur le territoire suisse.

Dans son avis du 25 avril 2018, le Conseil fédéral proposait le rejet de cette motion, car il s'agit d'un allègement fiscal caché au profit, en particulier, du secteur du tourisme. La mesure accentuerait les

<sup>1</sup> RS 641.20

<sup>2</sup> RS 641.201

désavantages concurrentiels des branches qui ne pourraient pas proposer les mêmes prestations sous la forme d'un forfait. De plus, une modification de cette réglementation ne se focaliserait plus sur l'objectif initial, à savoir simplifier la facturation et le décompte de la TVA. Cette règle facultative serait alors appliquée avant tout pour réaliser une économie fiscale et non plus pour la simplification qu'elle permet.

#### 1.1.2 Réglementation sur l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques

Les prestations de services électroniques (p. ex. téléchargement ou streaming de logiciels, d'applications, de films et de musique) qui sont fournies à une clientèle ayant son siège ou son domicile en Suisse sont soumises à la TVA. Les entreprises assujetties qui ont leur siège en Suisse répercutent la TVA sur les destinataires de ces prestations en la mentionnant dans leurs factures et la reversent à l'AFC. Les entreprises ayant leur siège à l'étranger qui fournissent des prestations de services électroniques à des acquéreurs non assujettis (notamment prestations B2C) doivent aussi s'inscrire au registre des assujettis à la TVA et facturer et reverser cette dernière, si elles réalisent en l'espace d'un an, sur le plan mondial, un chiffre d'affaires supérieur à 100 000 francs à partir de prestations imposables. En revanche, si une entreprise qui a son siège à l'étranger et n'est pas inscrite au registre des assujettis à la TVA fournit exclusivement des prestations de services électroniques à des entreprises suisses assujetties (B2B), l'impôt est décompté par ces dernières (impôt sur les acquisitions). Cette réglementation garantit théoriquement une imposition complète des prestations de services électroniques.

Arguant principalement de désavantages concurrentiels liés aux difficultés de mise en œuvre de la réglementation décrite ci-dessus dans la pratique, les membres de la CER-E demandent, dans la motion 23.3012, que les prestations de services électroniques soient à l'avenir attribuées aux plateformes, celles-ci étant dès lors chargées de collecter et reverser l'impôt. Dans son avis, le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion tout en formulant des réserves : il considère en effet que la nécessité d'agir est bien moindre pour les prestations de services électroniques que dans le domaine de la vente par correspondance et que la mise en œuvre de cette mesure pourrait engendrer des problèmes pratiques. L'examen de la mesure et de son application décrit dans le présent rapport confirme ce point de vue (cf. ch.1.2.2 **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**, 5.1.2 et 5.2.1). La proposition de mise en œuvre de la motion vise à permettre un large débat sur les avantages et les inconvénients de cette extension de la réglementation sur l'imposition des plateformes aux prestations de services électroniques et, notamment, à clarifier si la mesure contribue effectivement à réduire les désavantages concurrentiels liés à la TVA.

À l'heure actuelle, les prestations de services électroniques sont déjà soumises à la TVA. La fourniture de telles prestations à des destinataires non assujettis domiciliés sur le territoire suisse (notamment B2C) implique donc en principe une obligation d'inscription au registre des assujettis à la TVA en Suisse pour les entreprises ayant leur siège à l'étranger. Comme il n'est guère possible pour l'AFC d'attirer l'attention des nombreux fournisseurs actifs dans ce domaine à travers le monde sur leurs éventuelles obligations fiscales ou de veiller à ce qu'ils les respectent, des lacunes dans la taxation peuvent exister en pratique. On ignore en revanche le nombre de fournisseurs non assujettis qui auraient dû l'être et le volume total des prestations concernées. Cependant, jusqu'à présent, seuls quelques rares cas de non-respect des obligations ont été portés à la connaissance de l'AFC.

Lorsque les entreprises étrangères fournissant des prestations de services électroniques ne sont pas inscrites au registre des assujettis à la TVA en Suisse et que ces prestations sont acquises par

des entreprises sises en Suisse, ces dernières doivent déclarer et régler la TVA à l'AFC lors de l'acquisition (impôt sur les acquisitions). Lorsque les prestations sont proposées sur une plateforme, la question se pose régulièrement de savoir à qui la prestation doit être attribuée. Dans le droit en vigueur, une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation. Des questions complexes de délimitation peuvent se poser dans certains cas particuliers, lesquelles pourraient être évitées par une attribution générale des prestations de services électroniques aux plateformes.

Le projet ne concerne pas les prestations relevant de l'économie à la tâche (gig economy) et de l'économie de partage (sharing economy), telles que les prestations de transports de personnes ou d'hébergement réservées en ligne. Transmis par le Conseil des États le 10 juin 2025, le postulat Poggia (25.3079) « Corriger les lacunes de la législation fiscale fédérale dans le domaine de l'imposition des plateformes de transport de passagers ou de repas » charge le Conseil fédéral d'établir un rapport à ce sujet.

### 1.1.3 Exercice commercial comme période fiscale

Dans le cadre de la révision totale de la LTVA en 2010, le Conseil fédéral avait proposé dans son message<sup>3</sup> une disposition permettant aux assujettis de choisir, sur demande, l'exercice commercial comme période fiscale en lieu et place de l'année civile. Cela devait simplifier le décompte de l'impôt pour les assujettis dont l'exercice commercial ne correspond pas à l'année civile. Le Parlement a approuvé cette disposition (art. 34, al. 3, LTVA) sans discussion. Le Conseil fédéral ne l'a cependant pas encore mise en vigueur à ce jour. Le motif initial de ce report était le système informatique alors utilisé par l'AFC, qui ne permettait pas une mise en œuvre sur le plan technique. La base technique pour la réalisation de cette mesure n'a été créée qu'en 2018, lors de l'implémentation des nouveaux systèmes informatiques. D'autres projets informatiques ont toutefois été traités en priorité, notamment parce qu'on se demandait déjà, à ce moment-là, si la mise en œuvre de cette mesure répondait effectivement à un besoin des assujettis. Par conséquent, le Conseil fédéral a procédé dans le cadre de ce projet à une analyse de la situation et examiné les conséquences de l'entrée en vigueur de l'art. 34, al. 3, LTVA.

## 1.2 Solutions étudiées et solution retenue

### 1.2.1 Traitement fiscal des combinaisons de prestations

Pendant le processus parlementaire, la motion 18.3235 Engler a été modifiée par le Conseil national afin que la règle des 55 % s'applique uniquement aux combinaisons de prestations dont le lieu est réputé se situer sur le territoire suisse. Le Conseil des États a par la suite adopté la motion modifiée. On évite ainsi que les combinaisons constituées pour près de la moitié de prestations réputées fournies sur le territoire suisse ne puissent être proposées en franchise d'impôt, donc sans même être grevées de la taxe occulte. Les branches principalement concernées et les associations faïtières ont pu s'exprimer sur la motion lors d'une audition menée sur mandat de la CER-E. Elles soutiennent la requête formulée dans la motion, même si celle-ci se limite aux prestations dont le lieu est réputé se situer sur le territoire suisse, comme l'envisage le Parlement. Cela n'est pas incompatible avec l'objectif de la motion, qui est de promouvoir le tourisme suisse.

<sup>3</sup> FF 2008 6277, p. 6368 s.

La possibilité de maintenir la règle en vigueur des 70 % pour les prestations dont le lieu est réputé se situer à l'étranger et, parallèlement, de mettre en place une règle des 55 % dont l'application serait limitée aux prestations dont le lieu de fourniture est réputé se situer sur le territoire suisse et aux combinaisons comprenant des prestations soumises au taux spécial a été étudiée en relation avec la mise en œuvre de la motion. Cette solution a cependant été abandonnée, car la coexistence des deux règles serait très complexe : un assujetti qui fournit des prestations dont le lieu est réputé se situer sur le territoire suisse et à l'étranger devrait, dans de nombreux cas, procéder à deux calculs. Il faudrait dans un premier temps faire une vérification selon la règle des 70 % pour déterminer le lieu de la prestation. Si celui-ci est sur le territoire suisse, il conviendrait ensuite de vérifier la règle applicable (70 % ou 55 %) pour déterminer le taux d'imposition. Cette procédure serait non seulement fastidieuse à documenter pour l'assujetti, mais également source d'erreurs, augmentant d'autant la charge de l'administration pour les vérifications. L'argument selon lequel ces règles pourraient être appliquées volontairement et que leur complexité ne s'oppose donc pas à cette possibilité doit être relativisé, car les entreprises qui renonceraient à appliquer ces règles en raison de leur complexité risquent de subir un désavantage concurrentiel.

Conformément à l'art. 4, al. 1, let. a, de la loi fédérale du 29 septembre 2023 sur l'allègement des coûts de la réglementation pour les entreprises (LACRE)<sup>4</sup>, il est nécessaire de vérifier dans quelle mesure des réglementations simplifiées ou moins coûteuses seraient possibles pour les petites et moyennes entreprises. La réglementation sur les combinaisons de prestations est conçue pour être appliquée sur une base volontaire et de la manière la plus simple possible : en cas de contrôle TVA, les entreprises doivent pouvoir présenter la composition de leurs combinaisons. Pour ce faire, elles ne doivent cependant observer aucune prescription de forme ni remettre périodiquement aucun justificatif à l'AFC. La charge administrative est faible pour toutes les entreprises et le passage de la règle des 70 % à celle des 55 % ne la modifie pas.

#### 1.2.2 Réglementation sur l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques

Le Conseil fédéral a examiné si l'application de la réglementation sur l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques pouvait se limiter aux cas dans lesquels les fournisseurs ne sont pas inscrits au registre des assujettis à la TVA et, à titre alternatif, si l'exonération d'impôt pour la prestation du fournisseur à la plateforme pouvait être abrogée. L'examen de ces deux variantes découlait de la requête suivante : en cas de livraison sur le territoire suisse, les fournisseurs assujettis ne doivent pas opérer une distinction entre les prestations directes à la clientèle (qui sont imposables en Suisse) et celles qui sont fournies sur une plateforme (et sont exonérées d'impôt pour les fournisseurs). Le Conseil fédéral a abandonné la première variante, car elle aurait occasionné une charge supplémentaire considérable pour les plateformes. Il aurait fallu mettre en place un processus de saisie, de validation et de gestion des inscriptions des fournisseurs au registre des assujettis à la TVA, ce qui aurait globalement compliqué le traitement et accentué la faillibilité du système. Le Conseil fédéral a retoqué la seconde variante, car la charge administrative des fournisseurs assujettis n'aurait pas forcément diminué. Ceux-ci auraient certes pu traiter toutes leurs prestations imposables sur le territoire suisse de la même façon, mais ils auraient néanmoins dû continuer de vérifier, pour leur facturation correcte, si elles étaient fournies directement à la clientèle ou sur une plateforme : ils auraient dû facturer la TVA à cette dernière, alors qu'ils auraient seulement dû la mentionner à l'égard des clients en cas de commande directe ne passant pas par

<sup>4</sup> RS 930.31



une plateforme. Le Conseil fédéral a donc privilégié le rattachement au système en vigueur d'imposition des plateformes pour les livraisons.

Comme pour la réglementation sur l'imposition des plateformes en cas de livraisons de biens vendus par correspondance, la plateforme ne devra opérer aucune distinction entre les fournisseurs inscrits au registre des assujettis à la TVA et les autres ni déterminer s'ils ont leur siège en Suisse ou à l'étranger. Par ailleurs, les fournisseurs et les plateformes pourront convenir de renoncer à l'exonération de la prestation du fournisseur à la plateforme (art. 43a OTVA). La mise en œuvre de la réglementation sera ainsi facilitée autant que possible pour les plateformes, lesquelles seront soumises à de nouvelles obligations. Pour les plateformes qui sont des PME, aucune autre simplification selon l'art. 4, al. 1, let. a, LACRE n'est envisageable. Pour les entreprises assujetties à l'impôt du côté des prestataires effectifs, cela implique qu'elles fourniront désormais des prestations sur le territoire suisse exonérées de l'impôt, dans la mesure où la plateforme est sise sur ce même territoire suisse. Cette charge supplémentaire pour les fournisseurs ne saurait être évitée, si la conception de l'imposition des plateformes doit être aussi simple que possible pour ces dernières. Les principales plateformes proposant des prestations de services électroniques étant domiciliées à l'étranger, la question des prestations exonérées d'impôt fournies sur le territoire suisse par les fournisseurs effectifs devrait être plutôt rare. La charge supplémentaire des fournisseurs a donc été maintenue à un niveau aussi faible que possible pour toutes les entreprises et aucune autre simplification selon l'art. 4, al. 1, let. a, LACRE n'est envisageable dans ce cadre pour les PME. Sur mandat de la CER-E, l'AFC a consulté les branches concernées avant l'ouverture de la présente procédure de consultation. Les représentations interrogées des branches concernées (notamment l'association professionnelle SWICO) sont, elles aussi, favorables à un rattachement à la réglementation sur l'imposition des plateformes dans le domaine de la vente par correspondance. Dès que les expériences recueillies avec la réglementation sur l'imposition des plateformes pour les livraisons de biens seront suffisantes, le Conseil fédéral examinera si le régime d'imposition des plateformes doit être modifié.

Le Conseil fédéral a examiné s'il existait des moyens efficaces d'imposer le respect des obligations en matière de TVA aux fournisseurs de prestations de services électroniques. Hormis le blocage d'accès proposé (cf. ch. 3.1.2), aucune autre mesure ne semble efficace en la matière à l'égard des fournisseurs ayant leur siège à l'étranger. En particulier, le Conseil fédéral estime que la publication des noms des entreprises fautives (*name and shame*) est contre-productive, car cela pourrait « promouvoir » des offres échappant à la TVA et accentuerait alors les désavantages concurrentiels liés à cette taxe. Les fournisseurs de services de télécommunication seront contraints de mettre en œuvre le blocage d'accès proposé. La mise en œuvre de la réglementation sur le plan technique s'appuiera sur les art. 86 à 93 de la loi fédérale du 29 septembre 2017 sur les jeux d'argent (LJAR)<sup>5</sup>, le Conseil fédéral réglant les modalités par voie d'ordonnance (cf. ch. 3.2.2). En l'espèce, il conviendra de veiller à une mise en œuvre aussi simple que possible pour tous ces fournisseurs. Pour les PME, aucune autre simplification selon l'art. 4, al. 1, let. a, LACRE n'est donc requise.

Au lieu d'étendre la réglementation sur l'imposition des plateformes à la fourniture de prestations de services électroniques, il serait aussi envisageable de mettre directement en place un blocage d'accès, notamment pour les fournisseurs étrangers, afin de mieux faire respecter l'assujettissement à l'impôt inscrit dans le droit en vigueur. Cela aurait l'avantage de ne pas obliger les plateformes à collecter la TVA à la place des fournisseurs, mais présenterait l'inconvénient de devoir

éventuellement bloquer l'accès à un nombre beaucoup plus grand de fournisseurs fraudeurs. C'est pourquoi le Conseil fédéral a rejeté cette solution.

### 1.2.3 Exercice commercial comme période fiscale

L'analyse de la mise en vigueur de l'art.34, al. 3, LTVA a révélé qu'il vaudrait mieux proposer d'abroger cette disposition. Renoncer à sa mise en œuvre n'entraînerait en effet aucune conséquence pour près de 95 % des assujettis, car leur exercice commercial correspond à l'année civile. L'application de la mesure ne concernerait donc en principe qu'environ 5 % des assujettis. En appliquant les dispositions légales en vigueur, la délimitation de la période fiscale n'occasionne dans les faits une certaine charge supplémentaire que lorsque la fin de l'exercice commercial ne coïncide pas avec la fin d'un trimestre. Ce qui réduit la proportion d'assujettis concernés à 1 %, soit quelque 4 000 personnes inscrites au registre des assujettis à la TVA. Par conséquent, le fait de renoncer à mettre en œuvre l'art. 34, al. 3, LTVA n'entraînera aucune charge administrative supplémentaire pour la grande majorité des assujettis.

Si une entreprise souhaitait passer de l'année civile à l'exercice commercial comme période fiscale (ou inversement), il faudrait se demander, par exemple, comment procéder pour les « mois intermédiaires », c'est-à-dire ceux qui sont compris entre la fin de l'année civile écoulée et le début du nouvel exercice commercial. D'autres questions se poseraient également, telles que la manière de traiter les changements d'exercice au cours d'une année civile (p. ex. lorsque la fin de l'exercice commercial serait décalée du 31 mars au 30 mai) ? D'autres domaines seraient également concernés, dont l'assujettissement subjectif à la TVA (art. 10, al. 2, LTVA), la renonciation à la libération de l'assujettissement (art. 11, al. 2, LTVA), le regroupement de services dans les collectivités publiques (art. 12, al. 2, LTVA), l'imposition de groupe (art. 13, al. 2, LTVA), le début et la fin de l'assujettissement et la libération de l'assujettissement (art. 14, al. 4 et 5, LTVA), la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation (art. 30, al. 2, LTVA), la prestation à soi-même (art. 31, al. 3, LTVA), le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (art. 32, al. 2, LTVA), la période de décompte (art. 35 LTVA), le décompte annuel (art. 35a, al. 2, 3 et 4, et 86a, al. 2 et 6, LTVA), le décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale (art. 37, al. 1 et 4, LTVA), les modes de décompte (art. 39, al. 3, LTVA), la prescription du droit de taxation et de l'action pénale (art. 42 et 105, al. 1, LTVA), la correction d'erreurs dans le décompte (art. 72, al. 2, LTVA) et la soustraction de l'impôt (art. 96, al. 1, LTVA). Jusqu'à six délais de prescription différents devraient être pris en compte pendant la période transitoire. Toutes ces questions nécessiteraient une réglementation détaillée dans l'OTVA et dans la pratique administrative. Une mise en vigueur de l'art. 34, al. 3, LTVA accroîtrait donc encore considérablement la complexité d'une TVA déjà très complexe et aurait des conséquences négatives sur la sécurité juridique.

Les coûts informatiques de la mise en œuvre de cette disposition avoisineraient les 2,2 millions de francs, hors coûts d'exploitation (estimation datant de 2021). De plus, des modifications chronophages des processus seraient nécessaires. Enfin, des projets informatiques plus utiles à une majorité des assujettis risqueraient de devoir être reportés.

### 1.2.4 Mesures de lutte contre les abus liés aux paiements en espèces

La Confédération peut enregistrer des pertes de recettes fiscales lorsque, dans certaines branches, des entreprises apparaissent souvent brièvement sur le marché avant de faire faillite sans acquitter leur créance fiscale, de sorte que la valeur ajoutée qu'elles créent reste non imposée. Lors de la dernière révision partielle de l'OTVA, le Conseil fédéral souhaitait relever ce défi en lien avec ces abus en instaurant l'application obligatoire de la procédure de déclaration pour les paiements en

espèces supérieurs à 15 000 francs. Après avoir mené une consultation sur cette mesure, il y a finalement renoncé, car elle créerait des incitations négatives, notamment pour les entreprises qui établissent leurs décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette<sup>6</sup>.

À l'occasion de la présente modification de la LTVA, le Conseil fédéral a examiné l'inscription de mesures dans la loi, notamment l'introduction de l'impôt sur les acquisitions pour les paiements en espèces supérieurs à 10 000 francs. Il en est ressorti que même des mesures inscrites dans la loi seraient difficilement conciliables avec le principe de proportionnalité. D'une part, toutes les entreprises réalisant des paiements en espèces au-dessus du seuil cité auraient une charge administrative supplémentaire, quelle que soit la branche concernée ; d'autre part, tous les assujettis décomptant selon la méthode des taux de la dette fiscale nette seraient désavantagés. De même, le Conseil fédéral estime qu'une introduction sectorielle de cet impôt, par exemple dans la construction, comme c'est le cas dans certains États membres de l'Union européenne (UE ; cf. ch. 2.3), ne permettrait pas non plus d'atteindre le but recherché. Si l'impôt sur les acquisitions n'était introduit que pour les prestations réalisées dans certaines branches, il faudrait délimiter ces prestations et les distinguer des autres, ce qui est souvent difficile dans des cas particuliers. Par exemple, l'achat d'une machine à laver ne constituerait pas une prestation dans le domaine de la construction, même si cette machine était livrée et raccordée par l'entreprise qui l'a vendue. Toutefois, s'il fallait encore poser un câble électrique ou une conduite d'eau, cela pourrait être considéré comme une prestation dans le domaine de la construction, laquelle devrait alors être traitée différemment du point de vue de la TVA.

Par ailleurs, conformément au droit régissant la TVA en Suisse – et contrairement à celui de l'UE – les personnes qui ne sont pas inscrites au registre des assujettis à la TVA peuvent être soumises à l'impôt sur les acquisitions si elles acquièrent pour plus de 10 000 francs de prestations pendant une année civile (art. 45, al. 2, let. b, LTVA). Une introduction sectorielle de l'impôt sur les acquisitions, par exemple dans le secteur de la construction, pourrait parfois conduire les bénéficiaires d'une prestation à devoir calculer et verser la TVA (p. ex. les personnes rénovant un bien immobilier lorsque les coûts excèdent 10 000 francs). En fin de compte, elle soulèverait des questions complexes de délimitation et occasionnerait dès lors une charge supplémentaire non seulement pour les entreprises, mais également pour les consommateurs. Des contrôles ciblés et des mesures de sûreté dans les branches concernées sont plus proportionnés et moins contraignants. En outre, l'AFC dispose de nouvelles bases légales depuis début 2025 : la responsabilité solidaire des membres des organes en cas de faillites en série et la poursuite pour faillite en matière fiscale<sup>7</sup>. Il faudra attendre d'en connaître les effets avant de mettre en place d'éventuelles mesures supplémentaires.

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

Le projet ne figure pas dans le programme de la législature 2023-2027. Sa mise en œuvre présente cependant des points de convergence avec l'objectif 7 (« La Suisse assure l'équilibre du budget de

<sup>6</sup> Rapport du 9 août 2024 sur les résultats de la procédure de consultation relative à la modification de l'OTVA, p. 9.

<sup>7</sup> Art. 15, al. 1, let. g, en relation avec l'art. 93, al. 1<sup>bis</sup>, LTVA ; abrogation de l'art. 43, ch. 1, de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite par le ch. I 2 de la loi fédérale du 18 mars 2022 sur la lutte contre l'usage abusif de la faillite, avec effet au 1er janvier 2025 (RO 2023 628 ; FF 2019 4977).

la Confédération et la stabilité de son régime financier ; elle dispose d'un système fiscal concurrentiel »).

#### **1.4 Classement d'interventions parlementaires**

Le projet met en œuvre les motions 18.3235 Engler du 15 mars 2018 « Simplifier la TVA pour les < packages > » et 23.3012 de la CER-E du 13 février 2023 « Taxe sur la valeur ajoutée. Assujettissement des plateformes en ligne pour les services électroniques ».

## **2 Comparaison avec le droit étranger, notamment européen**

### **2.1 Imposition des combinaisons de prestations**

Le droit européen de la TVA, notamment, ne semble comprendre aucune disposition en vertu de laquelle plusieurs prestations indépendantes qui sont offertes en combinaison peuvent être traitées comme la prestation principale au regard de la TVA. Comme il s'agit à la fois d'un allègement fiscal et d'une simplification pour les entreprises, et que celles-ci peuvent l'appliquer volontairement, il ne s'agit pas d'un « Swiss-Finish » au sens de l'art. 4, al. 1, let. b, LACRE.

### **2.2 Réglementation sur l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques**

La réglementation sur l'imposition des plateformes crée une fiction juridique selon laquelle une plateforme numérique est reconnue comme le fournisseur de la prestation. L'UE possède une réglementation comparable : lorsque des prestations de services électroniques sont fournies via une plateforme numérique, on part du principe qu'elles doivent être attribuées à l'exploitant de cette plateforme<sup>8</sup>. Cette présomption peut toutefois être réfutée lorsque cet exploitant désigne expressément le fournisseur en tant que prestataire et que les contrats entre les parties précisent que ce dernier est le fournisseur la prestation.

La réglementation proposée est donc comparable à celle en vigueur dans le droit européen. Contrairement à l'UE, elle établit toutefois une fiction, laquelle est irréfutable, et non une présomption réfutable. On garantit ainsi une sécurité juridique accrue, qui justifie un « *Swiss finish* » selon le l'art. 4, al. 1, let. b, LACRE.

Dans le cadre de son train de mesures « La TVA à l'ère numérique » (ViDA), l'UE a annoncé qu'elle imposerait également certaines prestations d'économie de partage et d'économie à la tâche auprès des plateformes (en l'occurrence la réservation en ligne de prestations d'hébergement et de prestations de transport). Les États membres devraient toutefois avoir la possibilité de ne pas appliquer cette réglementation sur l'imposition des plateformes lorsque le fournisseur est une petite

<sup>8</sup> Art. 9<sup>bis</sup> du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 077 du 23 mars 2011 en relation avec l'art. 28 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347 du 11 décembre 2006.

entreprise. En Suisse, les plateformes concernées sont tenues, sur demande de l'AFC, de mettre à sa disposition des informations sur les prestataires présents sur leurs plateformes. Les personnes qui proposent des prestations d'hébergement et de transport de personnes étant généralement sises ou domiciliées sur le territoire suisse, l'AFC a les moyens de les contrôler et de veiller à ce qu'elles respectent leurs obligations fiscales. Eu égard à la mise en œuvre correcte de la TVA, il n'est donc pas nécessaire – et, partant, pas proportionné – d'attribuer, dans le cadre de la TVA, ces prestations aux plateformes.

Le Conseil fédéral est néanmoins conscient que de nombreuses prestations de l'économie de partage et de l'économie à la tâche ne sont pas imposées, car leurs fournisseurs sont des particuliers ou de très petites entreprises libérés de l'assujettissement parce qu'elles réalisent un chiffre d'affaires annuel inférieur à 100 000 francs. Cela peut se traduire par des désavantages concurrentiels pour les entreprises qui emploient des salariés et qui réalisent des chiffres d'affaires supérieurs (p. ex. les hôtels et les compagnies de taxis), car ces entreprises doivent soumettre leurs prestations à la TVA.

Sur le plan international, de nombreux pays utilisent le blocage d'accès comme une mesure réglementaire<sup>9</sup>. Le mécanisme prévu ici, à savoir le blocage des adresses IP, en constitue la forme la plus efficace. En ce sens, la mesure proposée n'est donc pas un « *Swiss finish* ». Au niveau international, il semble toutefois qu'elle ne soit pas appliquée en ce qui concerne la TVA. Elle y est surtout implémentée pour protéger la propriété intellectuelle ou empêcher les jeux de hasard illicites.

### **2.3 Mesures de lutte contre les abus liés aux paiements en espèces**

La directive de l'UE sur la TVA ne comprend apparemment aucune mesure spécifique concernant la lutte contre les abus liés aux paiements en espèces. Elle permet néanmoins aux États membres de mettre en place un impôt sur les acquisitions pour certaines prestations ou branches<sup>10</sup>. Nombre d'entre eux ont fait usage de cette possibilité dans une ou plusieurs branches<sup>11</sup>. En particulier, certaines prestations du secteur de la construction sont soumises à l'impôt sur les acquisitions dans les pays voisins de la Suisse, à l'exception de la Principauté de Liechtenstein, qui a largement repris la LTVA suisse<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> Cf. Office fédéral de la justice, « Le blocage de sites Internet et ses alternatives », note du 4 juillet 2017 concernant la loi sur les jeux d'argent, ch. 2.3 ; cf. également Office de l'Union européenne pour la propriété intellectuelle, Study on Dynamic Blocking Injunctions in the European Union, mars 2021, ch. 2.

<sup>10</sup> Art. 199 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347 du 11 décembre 2006.

<sup>11</sup> Commission européenne, Assessment of the application and impact of the optional « Reverse Charge Mechanism » within the EU VAT system, rapport final, novembre 2014, annexe 7.

<sup>12</sup> Allemagne : § 13b, al. 2, ch. 4, Umsatzsteuergesetz ; Autriche : § 19, al. 1, let. a, Umsatzsteuergesetz ; Italie : art. 17, al. 6, let. a, Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 ; France : art. 283-2 nonies du code général des impôts.

## **3 Grandes lignes du projet**

### **3.1 Réglementation proposée**

#### **3.1.1 Traitement fiscal des combinaisons de prestations**

Comme c'était le cas jusqu'ici, la réglementation relative au traitement des combinaisons de prestations pourra s'appliquer lorsque l'offre contient des prestations imposables à des taux différents ou des prestations imposables offertes en combinaison avec des prestations exonérées de l'impôt ou exclues du champ de l'impôt. Cependant, en dérogation à la disposition en vigueur, elle vaudra, conformément au texte de la motion qui a été modifié par le Parlement, uniquement lorsque toutes les prestations concernées sont réputées fournies sur le territoire suisse (cf. ch. 1.2.1). Il est ainsi renoncé à la possibilité, introduite en janvier 2018, d'appliquer également la réglementation sur les combinaisons de prestation afin de déterminer le lieu de fourniture de la prestation (combinaison de prestations imposables fournies sur le territoire suisse avec des prestations non soumises réputées fournies à l'étranger)

#### **3.1.2 Réglementation sur l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques**

La réglementation sur l'imposition des plateformes pour les livraisons de biens vendus par correspondance est entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2025. Selon cette réglementation, les ventes sont attribuées, sur la base d'une fiction juridique, non pas aux personnes qui fournissent effectivement la prestation, mais à la plateforme servant d'intermédiaire. Le présent projet étendra cette réglementation aux prestations de services électroniques. Par analogie avec la réglementation sur l'imposition des plateformes pour les ventes de biens, les prestations de services électroniques seront attribuées à l'exploitant de la plateforme qui facilite leur fourniture, en mettant en relation sur sa plateforme des fournisseurs et des acquéreurs de prestations afin qu'ils puissent y conclure entre eux des contrats. Au regard du droit de la TVA, cela implique qu'il existera une première prestation de services électronique fournie à la plateforme par le fournisseur effectif, laquelle sera exonérée d'impôt, y compris sur le territoire suisse si l'exploitant de la plateforme est inscrit au registre des assujettis. Et une seconde prestation de services électronique fournie ensuite à la clientèle par la plateforme. L'impôt sera collecté et versé sur cette seconde prestation par la plateforme.

En vertu de la réglementation proposée, les fournisseurs étrangers qui offrent leurs prestations de services électroniques exclusivement sur des plateformes ne devront plus s'inscrire au registre des assujettis à la TVA et feront donc l'économie de la charge administrative correspondante. Les plateformes seront en revanche assujetties à l'impôt en Suisse pour les prestations de services électroniques qui leur sont attribuées. Le nombre d'assujettis en Suisse devrait donc diminuer, tout comme celui des cas dans lesquels les entreprises suisses doivent déclarer l'impôt sur les acquisitions pour les prestations de services électroniques acquises à l'étranger (cf. ch. 1.1.2). La sécurité juridique des plateformes s'accroîtra, car elles seront désormais clairement considérées comme les fournisseurs de prestations au regard de la TVA.

L'AFC doit disposer de moyens efficaces pour faire appliquer l'assujettissement à l'impôt. Or, les prestations de services électroniques sont souvent fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger. Si celles-ci ne coopèrent pas avec les autorités fiscales, la créance fiscale ne peut guère être fixée et encaissée en raison de l'absence de traités internationaux en matière de TVA. Par analogie au droit en vigueur pour les offres de jeu en ligne non autorisées, il sera possible de bloquer

l'accès aux sites Internet des entreprises qui ne respectent pas leurs obligations en matière de TVA. Ce blocage d'accès sera mis en œuvre par les fournisseurs de services de télécommunication.

## **3.2 Mise en œuvre**

### **3.2.1 Traitement fiscal des combinaisons de prestations**

L'art. 32 OTVA, qui autorise l'application de la règle relative aux combinaisons aux prestations fournies en partie sur le territoire suisse et en partie à l'étranger, devra être purement et simplement abrogé pour que l'imposition des combinaisons ne concerne plus que les prestations dont le lieu de fourniture se situe sur le territoire suisse.

Lorsqu'un assujetti décide d'appliquer la règle relative au traitement des combinaisons de prestations, il doit documenter le respect des conditions correspondantes à l'aide de justificatifs appropriés. Faisant office de preuve, ceux-ci doivent être présentés en cas de contrôle. En revanche, ils n'ont pas à être transmis régulièrement à l'AFC. La question de la simplification de l'exécution de la réglementation à l'aide de moyens électroniques visée à l'art. 4, al. 2, let. c, LACRE ne se pose donc pas en l'espèce.

### **3.2.2 Réglementation sur l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques**

Les plateformes numériques et les fournisseurs qui les utilisent devront modifier leurs processus comptables et de facturation. L'attribution de tous les chiffres d'affaires relevant de l'art. 20a AP-LTVA à une plateforme, sans opérer de distinction entre les fournisseurs qui sont inscrits au registre des assujettis et ceux qui ne le sont pas, simplifiera la mise en œuvre. Après une adaptation unique des systèmes, les entreprises pourront automatiser les procédures dans une large mesure, raison pour laquelle cette variante a été privilégiée par les représentations des branches consultées (cf. ch1.2.2).

Les processus comptables et de facturation étant propres aux entreprises, la question de la simplification de l'exécution de la réglementation à l'aide de moyens électroniques visée à l'art. 4, al. 2, let. c, LACRE ne se pose pas ici.

Si un blocage d'accès s'avère nécessaire, il sera ordonné par l'AFC et mis en œuvre par les fournisseurs de services de télécommunication. Cette obligation doit figurer dans la loi (art. 164, al. 1 let. c, de la Constitution [Cst.]<sup>13</sup>). Les modalités de sa mise en œuvre technique seront, quant à elles, fixées par voie d'ordonnance. La disposition s'appuiera sur le droit et la pratique en vigueur concernant la restriction d'accès aux jeux d'argent non autorisés (art. 86 à 93 LJAr). En particulier, les consommateurs devront être informés du fait que les pages Web bloquées sont indisponibles sur ordre d'une autorité, et non en raison de problèmes techniques (cf. art. 89, al. 2, LJAr). Le choix de procéder par voie d'ordonnance est conforme au niveau normatif en raison du degré de détail nécessaire et du besoin de pouvoir adapter la réglementation plus rapidement aux évolutions technologiques. Dans la mesure du possible, l'exécution sera simplifiée grâce à des moyens électroniques, l'AFC mettant à disposition par voie électronique toutes les informations nécessaires, et notamment la liste des sites Internet concernés. Les modalités relatives au canal de

communication entre l'AFC et les fournisseurs de services de télécommunication seront également réglées par voie d'ordonnance.

### 3.2.3 Corrections découlant de la dernière révision de la loi

Dans le cadre d'un ajustement du niveau normatif, l'art. 111a OTVA sera transféré dans la loi (cf. commentaires sur les art. 18 et 29 LTVA ci-après). Il sera ensuite supprimé de l'ordonnance.

### 3.2.4 Exclusion du champ de l'impôt pour les prestations fournies par des infirmiers, des organisations de soins et d'aide à domicile (Spitex), ainsi que dans des homes

L'art. 21, al. 2, ch. 4, LTVA sera adapté à la modification de la formulation de la loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal)<sup>14</sup> en relation avec l'art. 33, let. b, de l'ordonnance du 27 juin 1995 sur l'assurance-maladie (OAMal)<sup>15</sup> et l'art. 7, al. 1 et 2, let. c, de l'ordonnance du 29 septembre 1995 sur les prestations dans l'assurance obligatoire des soins en cas de maladie (OPAS)<sup>16</sup>. À ce propos, il est renvoyé au commentaire de l'art. 21, al. 2, ch. 4, AP-LTVA ci-après. Afin de préciser que l'exclusion du champ de l'impôt ne s'applique qu'aux prestations qui sont fournies dans le cadre de soins infirmiers, et non pas, par exemple, aux prestations visant à améliorer le bien-être, un renvoi à l'art. 7, al. 2, OPAS sera introduit dans l'OTVA.

## 4 Commentaire des dispositions

### *Art. 1, al. 2, let. b*

Voir les commentaires concernant l'art. 45, al. 1, let. e, ci-après.

### *Art. 7, al. 4*

Si un bien est livré depuis l'étranger vers le territoire suisse, le lieu où est réputée fournie la prestation peut, sous certaines conditions, être transféré vers le territoire suisse conformément à l'art. 7, al. 3, let. b, LTVA. L'al. 4 précise que ce n'est pas le cas pour les prestations fournies par des vendeurs à une plateforme au sens de l'art. 20a. Cette précision est nécessaire, car l'imposition des plateformes vise justement à ce que les entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui fournissent leurs prestations exclusivement sur des plateformes ne deviennent pas assujetties à la TVA en Suisse. La plateforme imposera leurs prestations de manière groupée en Suisse.

### *Art. 10, al. 2, let. b, ch. 2*

La modification concerne les textes français et italien et apporte une précision sur le plan linguistique.

### *Art. 15, al. 4<sup>bis</sup>*

La disposition en vigueur est modifiée sur le plan rédactionnel pour faire référence à l'extension de la réglementation sur l'imposition des plateformes aux prestations de services électroniques. En

<sup>14</sup> RS 832.10

<sup>15</sup> RS 832.102

<sup>16</sup> RS 832.112.31



l'espèce, le terme fournisseur s'applique aux personnes qui proposent une prestation de services électronique.

#### **Art. 19, al. 2**

La réglementation proposée apporte deux modifications à l'al. 2 : premièrement, la valeur en pourcentage de la prestation principale est abaissée de 70 % à 55 % de la contre-prestation totale. Deuxièmement, la portée de la règle relative aux combinaisons de prestations doit être restreinte de manière à ne s'appliquer désormais qu'aux prestations réputées fournies sur le territoire suisse. Cette restriction vise à éviter que des offres puissent être exonérées de TVA même lorsqu'elles sont constituées pour près de la moitié de prestations imposables sur le territoire suisse. Lorsqu'une combinaison englobe des prestations dont le lieu se situe sur le territoire suisse et des prestations dont le lieu se situe à l'étranger, l'assujetti aura néanmoins la possibilité d'appliquer la règle des 55 % aux prestations fournies sur le territoire suisse.

#### **Exemple :**

*Une entreprise de cars allemande propose une offre forfaitaire d'une valeur totale de 2400 francs (TVA comprise) avec les prestations individuelles suivantes : transport de Cologne (D) à Davos. Le trajet fait 690 km, dont 9 % en Suisse. Le prix du trajet est de 300 francs. L'offre forfaitaire comprend également quatre nuitées à l'étranger pour un total de 400 francs, sept nuitées en demi-pension à Davos pour un total de 1400 francs et un abonnement de ski de cinq jours pour 300 francs.*

*Les prestations fournies à l'étranger ne sont pas prises en compte. L'assujetti a cependant la possibilité, pour la part de la combinaison de prestations fournie sur le territoire suisse, d'appliquer la règle des 55 % pour déterminer le taux d'impôt applicable.*

<b>Part des prestations fournies sur le territoire suisse</b>		
<i>Transport de personnes (9 %, soit 62 km)</i>	<i>27 CHF</i>	
<i>Abonnement de ski</i>	<i>300 CHF</i>	
<i>Part des repas dans la demi-pension (25 % de 1400 CHF)</i>	<i>350 CHF</i>	
<i>Nuitées en Suisse avec petit-déjeuner (75 % de 1400 CHF)</i>	<i>1050 CHF</i>	<i>60,80 %</i>
<b>Prix total des prestations fournies sur le territoire suisse</b>	<b>1727 CHF</b>	

*Dans ce cas, les prestations fournies sur le territoire suisse peuvent être facturées et décomptées globalement au taux spécial de 3,8 %, car les nuitées soumises à ce taux représentent 60,80 % de la contre-prestation totale relative aux prestations réputées fournies sur le territoire suisse.*

La nouvelle réglementation relative au traitement des combinaisons de prestations continuera de s'appliquer par analogie à l'impôt sur les importations (art. 52, al. 3, LTVA). En vigueur depuis 2010, la disposition concernant cet impôt n'a pas été modifiée depuis. Lors de l'introduction de l'art. 52, al. 3, LTVA, la réglementation relative au traitement des combinaisons de prestations ne pouvait s'appliquer qu'aux prestations dont le lieu de fourniture se situe sur le territoire suisse, comme le prévoit également cette modification de la loi.

#### **Art. 20a, titre et al. 1<sup>bis</sup> et 2, let. c**

*Al. 1<sup>bis</sup> : cet article règle l'attribution des prestations de services électroniques à la plateforme qui les a facilitées et constitue donc le cœur de la réglementation sur l'imposition des plateformes appliquée à la fourniture de ces prestations. Le nouvel al. 1<sup>bis</sup> fera référence à la réglementation en vigueur sur*

l'imposition des plateformes pour les ventes par correspondance. Ainsi, les prestations de services électroniques seront attribuées à la personne qui les a facilitées à l'aide d'une plateforme numérique. En pareil cas, il existe un rapport de prestations aussi bien entre le fournisseur du service et l'exploitant de la plateforme qu'entre ce dernier et l'acquéreur des prestations de services électroniques. Les prestations d'hébergement et de transport de personnes réservées en ligne n'étant pas considérées comme des prestations de services électroniques, elles ne seront pas concernées par la réglementation proposée, même si une plateforme participe à leur fourniture (cf. ch. 2.2). La notion de fournisseur désigne les personnes qui proposent des prestations de services électroniques. Les acquéreurs (cf. art. 24, al. 5<sup>bis</sup>, AP-LTVA) sont les personnes qui ont recours à la plateforme pour acquérir de telles prestations.

*Al. 2, let. c* : modification d'ordre rédactionnel pour tenir compte du fait que la réglementation sur l'imposition des plateformes s'appliquera désormais non seulement aux livraisons, mais aussi aux prestations de services électroniques.

#### *Art. 21, al. 2, ch. 4*

Cette modification est une adaptation de la LTVA pour faire suite à une modification des actes cités ci-après. L'AFC a déjà modifié sa pratique en conséquence, de sorte que la situation juridique ne changera pas. Cette exclusion du champ de l'impôt a été introduite sur la base de l'art. 25a, al. 1, LAMal en relation avec l'art. 33, let. b, OAMal et l'art. 7, al. 1 et 2, let. c, OPAS. Ces dispositions réglementent la prise en charge, par l'assurance de base, des coûts des soins fournis par des infirmiers, par des organisations de soins et d'aide à domicile (Spitex) et dans des homes. Le 28 novembre 2021, le peuple et les cantons ont accepté l'initiative populaire « Pour des soins infirmiers forts » (initiative sur les soins infirmiers)<sup>17</sup>. Le nouvel art. 117b Cst. prévoit que la Confédération et les cantons reconnaissent que les soins infirmiers sont une composante importante des soins et les encouragent. Toutes les personnes prodiguant des soins au sens de l'art. 49 OAMal et toutes les organisations de soins et d'aide à domicile (Spitex) au sens de l'art. 51 OAMal sont désormais admises en tant que fournisseurs de prestations selon la LAMal. Elles peuvent donc fournir certaines prestations sans prescription médicale ou sans ordonnance. L'art. 7 OPAS, dont la version révisée est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2024, définit les prestations concernées. Il s'agit des prestations d'évaluation, de conseil et de coordination (art. 7, al. 2, let. a, OPAS) et des soins de base (art. 7, al. 2, let. c, OPAS). Les prestations qui nécessitent une prescription médicale ou une ordonnance sont énumérées à l'art. 7, al. 2, let. b, OPAS. La suppression du passage « pour autant qu'elles soient prescrites par un médecin » à l'art. 21, al. 2, ch. 4, LTVA permet d'établir que toutes les prestations de soins visées à l'art. 7, al. 2, OPAS sont exclues du champ de l'impôt. En revanche, les prestations de soins destinées à améliorer le bien-être ne sont pas concernées par cette exclusion du champ de l'impôt, ce qui sera précisé au moyen du renvoi correspondant ajouté dans l'ordonnance (cf. ch. 3.2.4).

#### *Art. 23, al. 2, ch. 10, 12, let. a, et 13*

*Ch. 10* : l'abrogation de ce chiffre a été omise lors de la dernière révision. Conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 31, LTVA, les prestations de voyage revendues par des agences de voyages et les prestations de services y afférentes fournies par ces mêmes agences sont exclues du champ de l'impôt depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2025. L'exonération d'impôt de ces prestations n'est donc plus nécessaire et peut être abrogée. Les prestations de voyage revendues par les agences de voyages

<sup>17</sup> Cf. RO 2022 240 et FF 2022 894

étant exclues du champ de l'impôt, ces dernières n'ont pas droit à la déduction de l'impôt préalable lorsqu'elles achètent des prestations de voyage (p. ex. hébergement, transport, restauration) dont le lieu se situe sur le territoire suisse (art. 29, al. 1, LTVA). Ces prestations peuvent toutefois faire l'objet d'une imposition volontaire en vertu de l'art. 22, al. 1, LTVA, afin d'éviter la création d'une taxe occulte en cas de fourniture de telles prestations à un destinataire assujetti. Lorsqu'une agence de voyages revend des prestations de voyage dont le lieu se situe à l'étranger, elle peut déduire l'impôt préalable sur les dépenses y afférentes (art. 29, al. 1<sup>ter</sup>, LTVA).

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2025, les prestations des organisateurs de manifestations sont imposables au lieu du destinataire (art. 8, al. 1, LTVA), et plus au lieu du prestataire. L'exonération d'impôt de ces prestations n'est donc plus nécessaire non plus et la disposition peut être abrogée.

*Ch. 12* : la modification de ce chiffre a été omise lors de la dernière révision. Le 15 février 2023, le Conseil fédéral a révisé l'ordonnance modifiant le tarif des douanes dans les annexes 1 et 2 de la loi sur le tarif des douanes et adaptant des actifs législatifs découlant de cette modification<sup>18</sup>. Ces modifications sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2024. À cette occasion, le numéro 7118.9010 du tarif douanier a été supprimé. Son contenu est désormais couvert par le numéro 7118.9000.

*Ch. 13* : ce chiffre est modifié sur le plan rédactionnel pour faire également référence à la réglementation sur l'imposition des plateformes applicable aux prestations de services électroniques.

#### *Art. 24, al. 5<sup>bis</sup>*

Cet article est complété sur le plan rédactionnel pour faire également référence à la réglementation sur l'imposition des plateformes applicable aux prestations de services électroniques.

#### *Art. 29, al. 1<sup>quater</sup>*

Cette modification reprend telle quelle dans la loi la teneur de l'art. 111a, al. 2, OTVA (ajustement du niveau normatif). En matière de taxe sur la valeur ajoutée, le principe veut que les assujettis puissent déduire l'impôt préalable grevant leurs dépenses dans le cadre de leur activité entrepreneuriale. Il existe certes des exceptions, mais les entreprises ne sont pas tenues de vérifier si l'impôt leur a été transféré à raison. Des abus en lien avec ce principe ayant été constatés dans le négoce des droits d'émission, ces prestations sont, depuis 2025, soumises à l'impôt sur les acquisitions en lieu et place de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Cette disposition ne peut toutefois lutter efficacement contre les abus que si elle ne peut pas être contournée simplement en transférant quand même l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse au destinataire de la prestation, lequel peut ensuite le déduire à titre d'impôt préalable. Le sens et le but de la réglementation en vigueur requièrent donc que l'entreprise destinataire de la prestation puisse déduire les impôts préalables uniquement si le fournisseur de la prestation les a effectivement décomptés et réglés. Cela correspond déjà à la disposition en vigueur dans l'ordonnance (art. 111a, al. 2, OTVA).

### *Art. 34, al. 3*

Cette disposition, qui n'est pas encore entrée en vigueur, sera abrogée dans le cadre de cette révision. Les motifs sont exposés en détail au ch. 1.2.3.

### *Art. 35, al. 1<sup>bis</sup>, let. b*

La modification de cet article a été omise lors de la dernière révision. La même limite de chiffre d'affaires que pour la méthode de décompte des taux de la dette fiscale nette doit s'appliquer pour le décompte annuel. La limite visée ici sera donc aussi adaptée au relèvement des taux d'imposition qui est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2024 (cf. également l'art. 115, al. 1, AP-LTVA).

### *Art. 35a, al. 3*

Afin d'assurer l'uniformité de la réglementation, les mêmes délais devraient s'appliquer pour passer d'un décompte annuel à un décompte mensuel, trimestriel ou semestriel que pour passer de la méthode de décompte effective à la méthode du taux de la dette fiscale nette. Comme on ignorait encore au moment de l'adoption de la dernière révision partielle de la LTVA si les modifications requises pour diminuer les délais en cas de passage de la méthode de décompte effective à celle des taux de la dette fiscale nette et inversement seraient apportées à l'OTVA, cet alignement ne peut être opéré que dans le cadre de cette modification de la loi. C'est pour cette raison que ce n'est qu'avec la présente modification de la loi que les délais d'attente ont pu être adaptés de trois à une période fiscale.

### *Art. 37, al. 4*

Les dispositions relatives au passage de la méthode de décompte effective à celle des taux de la dette fiscale nette et inversement ont été modifiées lors de la dernière révision partielle de l'OTVA, qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2025. Désormais, l'impôt préalable qui a été déduit auparavant sur la valeur résiduelle des biens et des prestations de services doit être corrigé et remboursé à l'AFC au moment du passage de la méthode de décompte effective à celle des taux de la dette fiscale nette. En contrepartie, la déduction de l'impôt préalable que l'assujetti n'a pas encore fait valoir sur la valeur résiduelle des biens et des prestations de services peut être demandée *a posteriori* à l'AFC en cas de passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective. Grâce à ces corrections à apporter en cas de passage d'une méthode de décompte à l'autre, toute incitation à changer de méthode de décompte pour des raisons d'optimisation fiscale disparaît. Il n'existe donc plus aucun motif de prévoir un délai d'attente de trois ans avant de passer de la méthode effective à celle des taux de la dette fiscale nette. La disposition légale ne peut être modifiée que maintenant, car lors de l'adoption de la dernière révision partielle de la LTVA, on ne savait pas encore si les modifications de l'ordonnance décrites ci-dessus concernant les corrections en cas de changement de méthode de décompte seraient adoptées.

### *Art. 45, al. 1, let. a et e*

*Al. 1, let. a* : la modification concerne les textes français et italien et apporte une précision sur le plan linguistique.

*Al. 1, let. e* : l'ajout de « sur le territoire suisse » précise que seules les prestations dont le lieu se situe sur le territoire suisse sont concernées par l'impôt sur les acquisitions. Cela ressort déjà du

principe de territorialité, mais il est préférable de l'indiquer explicitement dans le texte, comme dans les autres lettres de la disposition, pour consolider la sécurité juridique.

Le passage « si ce transfert n'est pas exclu du champ de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 19, let. e » doit être supprimé. Il est superflu, car l'art. 45a LTVA prévoit de toute façon que les prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions. Cette modification ne changera rien à la situation juridique.

Selon le droit en vigueur, certaines prestations peuvent être soumises aussi bien à l'impôt sur les acquisitions en vertu de l'al. 1, let. e, qu'à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Dans de tels cas, seul l'impôt sur les acquisitions est prélevé en vertu du principe juridique général selon lequel une loi plus spécifique prime. Actuellement, cette règle est mentionnée à l'art. 111a, al. 1, OTVA, afin de garantir la sécurité juridique. Son ajout à l'art. 45, al. 1, let. e, permettra de l'inscrire explicitement dans la loi (ajustement du niveau normatif), consolidant ainsi la sécurité juridique.

### *Art. 79a*

Lorsque des entreprises étrangères fournissent des prestations soumises à l'impôt en Suisse et omettent, à tort, de s'enregistrer aux fins de la TVA ou d'établir leurs décomptes et de payer la TVA, l'AFC n'a, en l'absence de traités internationaux en la matière, pratiquement aucun moyen de récupérer la TVA due. Pour y remédier, elle doit pouvoir disposer d'autres moyens appropriés. Les blocages d'accès constitueraient une mesure adéquate et proportionnée, qui rendrait plus difficile l'accès aux offres des entreprises en faute avant même que les clients ne puissent y accéder. Contrairement à l'interdiction d'importation ou à la destruction des biens vendus par correspondance, ces blocages permettraient d'éviter que des clients ne puissent pas recevoir des prestations qu'ils ont pourtant déjà payées. C'est pourquoi les blocages d'accès doivent être intégrés comme première étape dans la cascade de mesures administratives déjà existantes (interdiction des importations puis destruction). Également efficaces à l'égard des fournisseurs de prestations de services électroniques, les blocages d'accès devraient notamment contribuer à l'application de la réglementation sur l'imposition des plateformes nouvellement mise en place pour les prestations de services électroniques. Dans le cadre de cette extension des mesures administratives, l'art. 79a doit être entièrement révisé.

*Al. 1* : cette disposition prévoit qu'une mesure administrative peut être ordonnée à l'encontre d'un assujetti qui effectue des livraisons sur le territoire suisse visées à l'art. 7, al. 3, let. b ou qui fournit des prestations de services électroniques sur le territoire suisse. Le fait que cette personne soit considérée comme le fournisseur des prestations en raison de la règle d'attribution des prestations de l'art. 20 LTVA ou en raison de la réglementation sur l'imposition des plateformes inscrite à l'art. 20a LTVA importe peu. La modification permet d'étendre le champ d'application de l'al. 1 aux fournisseurs de prestations de services électroniques. De plus, le terme « anordnen » a été remplacé dans la version allemande par le terme « verfügen » pour des raisons d'ordre rédactionnel. Les conditions matérielles ne devraient pas subir de modifications par rapport au droit en vigueur.

*Al. 2* : l'al. 2 définit que le blocage d'accès est la première mesure pouvant être ordonnée dans la cascade de mesures administratives prévues. Avant de pouvoir ordonner un blocage d'accès, l'AFC devra informer l'assujetti de ses obligations et l'avertir qu'un tel blocage peut être prononcé s'il ne les respecte pas (cf. commentaire de l'al. 5). Ensuite, elle pourra ordonner la mesure à l'encontre de l'assujetti concerné. Compte tenu du principe de proportionnalité, les éventuels recours contre la décision prise par l'AFC à l'encontre de l'assujetti ne doivent en règle générale pas être privés de leur effet suspensif. Dès que la mesure sera exécutoire, les fournisseurs de services de

télécommunication seront tenus de la mettre en œuvre sur la base d'une décision de portée générale publiée dans la Feuille fédérale (cf. commentaire de l'al. 6).

*Al. 3* : l'interdiction d'importation déjà en vigueur sera désormais inscrite à l'al. 3. À l'avenir, la mesure ne pourra être ordonnée que si l'assujetti ne respecte pas ses obligations malgré le blocage selon l'al. 2. Pour le reste, il n'y aura aucune modification par rapport au droit en vigueur.

*Al. 4* : la possibilité déjà existante de détruire des biens sans compensation sera désormais inscrite à l'al. 4. Comme c'est le cas actuellement, la mesure pourra être ordonnée uniquement si un assujetti ne respecte pas ses obligations malgré une interdiction d'importation.

*Al. 5* : le nouvel al. 5 reprendra l'actuel al. 2 sans modification. Ce déplacement tient au fait que dans l'art. 79a révisé les dispositions matérielles figureront avant les dispositions procédurales. Avant d'ordonner un blocage d'accès, l'AFC devra informer l'entreprise concernée de ses obligations et l'avertir que des mesures administratives peuvent être prises si elle ne les respecte pas. Les destinataires des prestations ne seront en revanche pas entendus. En effet, les mesures administratives pourraient affecter un grand nombre de destinataires et il serait impossible pour l'AFC de les identifier et les entendre. En outre, en consultant les listes publiées des entreprises contre lesquelles des mesures ont été ordonnées, les destinataires ont la possibilité de se renseigner sur les mesures prévues avant qu'elles ne soient mises en œuvre<sup>19</sup>. Si nécessaire, le droit d'être entendu sera accordé par la voie diplomatique aux entreprises ayant leur siège à l'étranger. Les décisions de blocage d'accès pourront faire l'objet d'une opposition, puis d'un recours auprès du Tribunal administratif fédéral et du Tribunal fédéral.

*Al. 6* : les fournisseurs de services de télécommunication seront tenus de bloquer l'accès aux offres en ligne d'entreprises à l'encontre desquelles une mesure selon l'al. 2 a été ordonnée. À cette fin, l'AFC rendra une décision mentionnant les offres en ligne devant être bloquées. Cette décision sera publiée dans la Feuille officielle, ce qui vaudra notification de la décision aux fournisseurs de services de télécommunication. L'art. 83 LTVA régit les possibilités de réclamation des fournisseurs de services de télécommunication. Ces derniers devront prendre des mesures qui, dans les limites des possibilités techniques, garantissent que leurs utilisateurs ne peuvent plus accéder aux contenus bloqués. L'accès aux offres en ligne devra être bloqué au moyen d'une méthode correspondant à l'état actuel de la technique, la loi ne prescrivant toutefois aucune méthode spécifique (p. ex. blocage de l'adresse IP ou de l'adresse DNS). Le choix de la méthode devra obéir au principe de la proportionnalité. Par analogie à la pratique du blocage des jeux d'argent en ligne non autorisés, l'AFC devra fournir sous une forme simple une liste des contenus bloqués aux fournisseurs de services de télécommunication.

*Al. 7* : l'exécution de l'interdiction d'importation et de la destruction des biens incombera toujours à l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF).

*Al. 8* : l'AFC devra toujours publier les noms des assujettis à l'encontre desquels elle a ordonné une mesure administrative. Cette disposition est nécessaire afin que les consommateurs puissent s'informer avant de passer commande et ainsi éviter les conséquences négatives des mesures administratives. À l'avenir, cela sera inscrit à l'al. 8. L'énoncé actuel de la disposition prévoit en outre que l'AFC doit publier les noms des assujettis concernés seulement lorsque la décision est entrée

<sup>19</sup> FF 2021 2363, p. 55 s.

en force. L'expression « entrée en force » devra être remplacée par le terme « exécutoire » afin de préciser que les noms ne pourront être publiés que lorsque la mesure pourra être appliquée.

*Al. 9* : dès que les entreprises honorent leurs obligations, les mesures devront être levées et la publication correspondante devra être retirée. Cela ressort déjà du principe de proportionnalité, mais il est préférable de l'indiquer clairement dans un nouvel al. 9 pour consolider la sécurité juridique.

### *Art. 115, al. 1, 2<sup>e</sup> phrase*

La modification de cet article a été omise lors de la dernière révision. En cas de modification des taux de l'impôt, les limites pour le recours au décompte annuel devraient être adaptées de manière analogue à celles qui concernent l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette (cf. également l'art. 35, al. 1<sup>bis</sup>, let. b, AP-LTVA).

## **5 Conséquences**

### **5.1 Conséquences pour les assujettis**

#### 5.1.1 Motion 18.3235 Engler concernant l'imposition des combinaisons de prestations

Selon les estimations, 40 000 assujettis au maximum pourront appliquer la règle relative aux combinaisons de prestations. Il convient de garder à l'esprit que ce nombre englobe les assujettis pouvant éventuellement proposer des combinaisons de prestations, car ils opèrent dans les branches concernées. On ignore combien appliqueront effectivement cette règle et il n'est pas possible d'établir une estimation. Un traitement de ces combinaisons selon la règle des 55 % permettra aux assujettis de composer des « *packages* » à des conditions plus souples et de réduire ainsi leurs charges en matière de TVA. Par exemple, les hôtels pourront proposer des abonnements de ski, des prestations de *wellness*, des dîners, des excursions guidées et des trajets en train, lesquelles prestations sont en principe imposées au taux normal de 8,1 %, avec une prestation d'hébergement soumise au taux spécial de 3,8 %. Le forfait en pension complète pourra aussi être imposé intégralement au taux spécial. Jusqu'à présent et selon un calcul forfaitaire, 35 % des prestations d'un tel arrangement devaient être soumises au taux normal et 65 %, au taux spécial. En outre, des combinaisons de prestations sont fréquemment proposées dans le secteur du commerce de détail, dans les jardineries et dans le secteur de la formation. Ainsi, différentes combinaisons avec un taux réduit de 2,6 % et un taux ordinaire de 8,1 % seront envisageables dans le commerce de détail (corbeille de produits alimentaires avec du vin, café vendu avec une machine à café, chocolat assorti d'un jouet, etc.). Par rapport à la concurrence, l'avantage de marge pour la part qui aurait dû être imposée au taux normal serait de 4,3 % à 5,5 %. L'assujetti pourra soit répercuter cet avantage sur la clientèle en abaissant ses prix, ce qui accroîtra la demande, soit augmenter ses marges. Dans les deux cas, sa situation économique s'améliorera en conséquence. Certaines combinaisons de prestations que le droit en vigueur admet ne seront cependant plus possibles en raison de la limitation de l'application de la réglementation aux prestations dont le lieu se situe sur le territoire suisse. On peut citer comme exemple des combinaisons de prestations incluant des conseils et l'expertise d'un bien sur le territoire suisse qui seraient fournies à des personnes ayant leur siège à l'étranger. Malgré la suppression de la possibilité d'offrir des combinaisons comprenant des prestations fournies à l'étranger, la modification proposée devrait globalement se traduire par une augmentation du nombre de combinaisons de prestations possibles, en particulier dans le secteur du tourisme.

Dans l'ensemble, l'abaissement du seuil de 70 à 55 % pour la règle relative aux combinaisons de prestations ne devrait guère augmenter ou réduire la charge administrative, car cette règle pourra surtout être appliquée par les assujettis qui l'utilisent déjà et sont donc familiarisés avec les procédures correspondantes. Par conséquent, aucun coût de réglementation au sens de l'art. 5 LACRE n'est indiqué à cet égard. Lorsqu'ils appliquent la règle relative aux combinaisons de prestations, les assujettis doivent documenter de manière appropriée la répartition des différentes prestations en fonction de leur valeur. Ainsi, la charge inhérente à l'établissement de ce justificatif comptable est tout aussi élevée, que la part de la prestation prépondérante soit de 70 % ou de 55 %. Les assujettis qui proposent des combinaisons avec des prestations dont le lieu de fourniture se situe à l'étranger (combinaisons admises selon le droit en vigueur) devront supporter une légère charge supplémentaire, car ces prestations devront être évaluées et facturées séparément à l'avenir.

#### 5.1.2 Motion 23.3012 de la CER-E concernant la réglementation sur l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques

L'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques modifiera non seulement la situation en matière de TVA des plateformes, mais également celle des entreprises qui, par l'intermédiaire de ces plateformes, fournissent sur le territoire suisse des prestations de services électroniques à des destinataires non assujettis.

- Après l'entrée en vigueur du projet, une entreprise assujettie ayant son siège à l'étranger qui fournit ses prestations de services électroniques à des destinataires sur le territoire suisse exclusivement sur des plateformes ne sera plus assujettie. Ainsi, ses frais administratifs diminueront.
- Une entreprise assujettie ayant son siège en Suisse qui propose ses prestations de services électroniques exclusivement sur des plateformes fournira désormais l'ensemble de ses prestations aux plateformes. Le lieu de la prestation sera donc modifié en conséquence. Les prestations fournies à l'étranger ne seront pas soumises à la TVA suisse, et les prestations fournies à une plateforme sise sur le territoire suisse seront exonérées de l'impôt. Ainsi, après une dépense unique liée à la modification des processus de facturation, les charges administratives de ce fournisseur demeureront inchangées par rapport à la situation actuelle. Une inscription au registre des assujettis à la TVA restera nécessaire pour ces entreprises si elles fournissent des prestations exonérées sur le territoire suisse (prestations fournies à une plateforme ayant son siège sur le territoire suisse), car l'art. 10, al. 2, LTVA ne prévoit pas de libération de l'assujettissement dans ce cas. Toutefois, si une telle entreprise fournit uniquement des prestations à l'étranger (prestations fournies à des plateformes ayant leur siège à l'étranger) et réalise exclusivement des chiffres d'affaires exclus sur le territoire suisse, elle sera libérée de l'assujettissement (art. 10, al. 2, let. d, LTVA). Si l'entreprise supporte des impôts préalables sur le territoire suisse, l'obligation d'enregistrement se traduira par un avantage financier qui compensera la charge administrative.
- Les entreprises qui sont déjà assujetties en Suisse et qui le restent, car elles fournissent leurs prestations de services électroniques non seulement sur des plateformes, mais également directement à la clientèle devront faire face à une charge supplémentaire. Après une modification unique des processus, elles devront déterminer, pour chaque prestation, si elle est fournie directement au client ou sur une plateforme. Dans le premier cas, l'impôt devra être indiqué et décompté ; dans le second, la prestation sera exonérée.

Le nombre d'entreprises concernées ne peut pas être estimé en raison des nombreuses variables inconnues. Par exemple, on ignore le nombre de plateformes sur lesquelles des prestations de services électroniques sont proposées et celui des fournisseurs qui proposent ces prestations sur



des plateformes, tout comme la part des plateformes et des fournisseurs qui opèrent déjà en Suisse, car le décompte de TVA recense uniquement les données nécessaires à la perception de l'impôt (chiffre d'affaires et montant de l'impôt préalable, notamment). Aucune donnée statistique sur le type de prestation et les partenaires commerciaux n'est collectée. En outre, aucune déclaration ne peut être formulée au sujet des entreprises ayant leur siège à l'étranger qui ne sont pas inscrites au registre des assujettis à la TVA. Idem en ce qui concerne la réaction des plateformes et des fournisseurs qui n'opèrent pas encore en Suisse face à cette réglementation. Ainsi, des plateformes pourraient renoncer à entrer sur le marché en raison des coûts plus élevés générés par l'application de la réglementation, tandis que la sécurité juridique accrue en inciterait d'autres à franchir le pas. Les fournisseurs devront également évaluer les avantages et les inconvénients du marché suisse au regard de la réglementation sur l'imposition des plateformes. Même si l'on connaît approximativement les frais administratifs moyens des assujettis qui décomptent selon la méthode effective (7272 francs)<sup>20</sup>, les coûts totaux de la réglementation au sens de l'art. 5 LACRE ne peuvent pas être chiffrés, car on ignore le nombre d'entreprises concernées.

Par ailleurs, les fournisseurs courent le risque d'être solidairement responsables de l'impôt dû sur les prestations qu'ils fournissent si la plateforme ne les impose pas correctement.

## 5.2 Conséquences pour la Confédération

### 5.2.1 Conséquences financières

Les nouvelles réglementations concernant d'une part l'imposition des combinaisons de prestations et d'autre part l'imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques devraient entraîner des conséquences financières contraires :

- La mise en œuvre de la motion 18.3235 Engler devrait se traduire à la fois par des pertes et par des hausses de recettes. Les pertes de recettes devraient découler, d'une part, du fait que des combinaisons de prestations, qui ne pouvaient jusqu'à présent pas être traitées de manière uniforme en matière de TVA, pourront désormais être soumises à un taux de l'impôt plus faible ou traitées comme une prestation exclue du champ de l'impôt. D'autre part, les comportements devraient changer, car la modification de la loi rendra les « *packages* » plus intéressants sur le plan fiscal. Toutefois, la suppression de la possibilité de considérer les combinaisons intégrant des prestations fournies sur le territoire suisse et d'autres à l'étranger comme étant intégralement fournies à l'étranger devrait engendrer à l'avenir une légère hausse des recettes. Estimées sommairement à quelques dizaines de millions de francs, les pertes de recettes devraient néanmoins être plus élevées que les recettes supplémentaires.
- Selon des estimations sommaires basées sur les chiffres d'affaires des principales plateformes et les dépenses des consommateurs relatives aux prestations de services électroniques, la mise en œuvre de la motion 23.3012 de la CER-E devrait entraîner une augmentation des recettes de l'ordre de quelques dizaines de millions de francs. On ignore toutefois combien de fournisseurs de prestations de services électroniques n'imposent actuellement pas leurs prestations.

<sup>20</sup> Estimation de l'AFC fondée sur le rapport final du 26 septembre 2013 de l'étude de PriceWaterhouseCoopers PWC « *Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern* » (ci-après : « rapport final de l'étude PWC ») ; le total des frais administratifs a été repris du tableau 17 et le nombre d'assujettis établissant leurs décomptes selon la méthode effective, du ch. 8.2, p. 70.

En fin de compte, le projet ne devrait occasionner ni hausse ni perte de recettes significative.

#### 5.2.2 Conséquences sur l'état du personnel

L'imposition des combinaisons de prestations et la mise en place d'une imposition des plateformes pour les prestations de services électroniques ne devraient entraîner aucune conséquence notable pour l'état du personnel de l'AFC.

### 5.3 Conséquences pour les cantons et les communes, ainsi que pour les villes, les agglomérations et les régions de montagne

Le projet ne devrait pas avoir de conséquences notables pour les cantons, les communes, les centres urbains, les agglomérations ou les régions de montagne. Cette modification de la LTVA devrait avoir de faibles effets positifs pour les régions touristiques, car l'hôtellerie pourra proposer des prestations plus avantageuses en raison de la nouvelle réglementation relative à l'imposition des combinaisons. La demande de prestations touristiques devrait dès lors augmenter légèrement.

### 5.4 Conséquences économiques

Les conséquences attendues pour l'économie devraient être faibles :

- La nouvelle réglementation proposée pour le traitement des combinaisons de prestations devrait bénéficier en premier lieu à l'hôtellerie dans les régions touristiques, car cette branche pourra offrir certaines prestations touristiques à un prix plus avantageux. On ignore toutefois dans quelle mesure d'autres domaines, tels que le commerce de denrées alimentaires ou de fleurs, pourraient faire usage de cette nouvelle réglementation. La mesure devrait donc encourager les branches dans lesquelles les combinaisons de prestations occupent une place importante. Celles qui ne proposent pas ces combinaisons ne devraient pas tirer profit de la mesure et pourraient même être affectées en raison de distorsions de la concurrence.
- L'extension de la réglementation sur l'imposition des plateformes aux prestations de services électroniques devrait permettre une imposition plus complète de ces prestations et contribuerait dès lors à la lutte contre d'éventuelles distorsions de la concurrence. Il se pourrait en outre que les petites plateformes étrangères se retirent du marché suisse en raison des obligations en matière de TVA. Inversement, ce marché pourrait gagner en attractivité pour les fournisseurs, car leurs frais administratifs devraient diminuer.

### 5.5 Conséquences pour les ménages privés

Les deux mesures devraient avoir des effets contraires sur les ménages privés :

- Compte tenu de la modification de la réglementation sur le traitement des combinaisons de prestations, certaines combinaisons pourraient désormais être décomptées à un taux plus faible ou en tant que prestation exclue du champ de l'impôt. De plus, de nouveaux « packages » pourraient être élaborés et proposés à des prix plus avantageux. Les

« *packages* » supplémentaires dans le secteur du tourisme devraient bénéficier aux ménages tant suisses qu'étrangers. Concernant les questions de transfert de l'impôt, il est renvoyé au ch. 5.1.1.

- Il y a lieu de supposer que la TVA supplémentaire supportée par les plateformes en raison de leur assujettissement pour les prestations de services électroniques qu'elles fournissent sera répercutée dans une large mesure à la clientèle. Par conséquent, la charge des consommateurs devrait augmenter légèrement. Il serait également possible que les petites plateformes étrangères se retirent du marché suisse en raison des obligations en matière de TVA, réduisant d'autant l'offre. En revanche, le marché suisse devrait être plus intéressant pour les fournisseurs étrangers, car les obligations administratives seront transférées aux plateformes, ce qui devrait à son tour avoir un impact favorable sur l'offre.

## 5.6 Conséquences environnementales

Le projet ne devrait pas avoir de conséquences notables sur l'environnement.

# 6 Aspects juridiques

## 6.1 Constitutionnalité

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

L'imposition des combinaisons de prestations touche au principe d'égalité (art. 8 Cst.) : les branches qui peuvent proposer des combinaisons de prestations bénéficient d'avantages fiscaux par rapport à celles qui, à prestations égales, ne le peuvent pas. Cette modification législative devrait profiter en particulier au secteur du tourisme. L'art. 103 Cst. autorise la Confédération à soutenir les régions économiquement menacées et à promouvoir des branches économiques si les mesures d'entraide que l'on peut raisonnablement exiger d'elles ne suffisent pas à assurer leur existence. L'allègement fiscal qui découlerait de l'imposition des combinaisons de prestations selon la règle des 55 % déploierait ses effets sans distinction. Il profiterait aussi bien aux régions touristiques et aux entreprises économiquement saines qu'à celles ayant besoin de soutien. Par ailleurs, depuis la pandémie de coronavirus, le secteur du tourisme enregistre des résultats records sur le plan économique<sup>21</sup>, raison pour laquelle la mesure prévue ne se justifierait guère en vertu de l'art. 103 Cst. Cette modification de la loi pourrait donc entraîner une inégalité de traitement problématique sur le plan constitutionnel entre, par exemple, des hôtels qui peuvent, dans leurs décomptes, déclarer les prestations de la restauration en combinaison avec les prestations d'hébergement au taux spécial, d'une part, et les établissements de restauration purs qui doivent imposer les prestations de la restauration au taux normal, d'autre part.

Les blocages d'accès portent atteinte à la liberté économique des fournisseurs et au droit à l'information de la clientèle. Ils permettent cependant d'appliquer la loi sur la TVA et de réduire les distorsions de la concurrence. La mesure présente donc un intérêt public. Elle est également

<sup>21</sup> Office fédéral de la statistique (OFS), La statistique suisse du tourisme 2023 et BAK Economics, Prévisions pour le tourisme suisse, édition de mai 2025.

conforme au principe de proportionnalité. Les blocages d'accès sont donc **appropriés** pour garantir la TVA et réduire les distorsions de la concurrence. Ils visent à compliquer le contournement de l'assujettissement et à le rendre plus onéreux que son respect. Les utilisateurs peuvent certes contourner les blocages d'accès à l'aide de VPN et les entreprises concernées, en modifiant leur adresse DNS ou IP, mais ces dernières devraient néanmoins enregistrer une baisse de bénéfice, car cette modification engendre des coûts et certains clients ne pourront ou ne voudront pas utiliser des techniques de contournement. Il devrait dès lors être plus intéressant pour les entreprises d'honorer leurs obligations que de les fuir. La mesure est également **nécessaire**. Sur le territoire suisse, le respect des obligations en matière de TVA est garanti grâce à des contrôles. La perception de l'impôt peut être mise en œuvre par des mesures allant de l'encaissement au séquestre. Des moyens d'action sont néanmoins requis pour les cas où ces mesures ne suffisent pas, par exemple parce qu'une entreprise a son siège à l'étranger et la Suisse n'a conclu aucun traité international en la matière. Le blocage d'accès est la seule façon d'assurer une égalité de traitement avec les entreprises qui se comportent correctement, en particulier celles qui sont implantées sur le territoire suisse. Cette égalité de traitement est nécessaire, car, à défaut, on assisterait à l'apparition de distorsions de la concurrence au détriment des entreprises qui respectent leurs obligations fiscales. En l'absence d'accords en la matière, il n'existe aucune mesure plus douce à l'égard des fournisseurs étrangers de prestations de services électroniques. Les consommateurs seraient aussi affectés par les blocages d'accès. Comme ils peuvent utiliser les offres des plateformes qui se conforment à la loi, leur droit à l'information ne devrait être que faiblement restreint. Le blocage de l'accès aux offres en ligne d'un exploitant de plateforme numérique reconnu comme fournisseur de la prestation affecterait aussi les vendeurs et les fournisseurs qui utilisent sa plateforme pour commercialiser leurs prestations. Cette intervention se justifie toutefois du fait de l'intérêt public à faire respecter les obligations de ces personnes en matière de TVA, ceci de manière à éliminer les distorsions de la concurrence qui y sont liées. Indépendamment de ce qui précède, les blocages d'accès, lesquels s'appliqueront aussi aux plateformes et vendeurs actifs dans le domaine de la vente par correspondance, auront dans ce cadre des effets plus faibles sur les consommateurs que les mesures en vigueur (interdiction d'importation et destruction des biens). La mesure permettra par ailleurs d'éviter que les consommateurs commandent et paient des produits qui seront ensuite éventuellement détruits à la frontière. Enfin, les blocages d'accès constituent une mesure **raisonnable**. Les entreprises concernées seront informées de leurs obligations dans le cadre d'une procédure contraignante, si nécessaire par la voie diplomatique. Dès qu'une entreprise concernée se conformera à ses obligations, comme le font ses concurrents, plus aucune mesure ne sera prise ou les mesures existantes seront levées sans délai. La mesure est également réputée raisonnable pour les consommateurs s'il existe sur le marché des alternatives à l'offre de l'entreprise concernée. Ceux-ci ne subiront alors aucun désagrément, car ils peuvent acquérir la prestation souhaitée auprès d'une entreprise qui honore ses obligations.

## 6.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse

Les accords bilatéraux entre la Suisse et l'UE ne touchent la TVA que dans le cadre de l'assistance administrative et de l'entraide judiciaire<sup>22</sup>. Le projet n'apporte aucune modification à ces dispositions.

Tout comme les mesures administratives en vigueur visées à l'art. 79a LTVA, les blocages d'accès proposés pourraient concerner des entreprises ayant leur siège dans l'UE. S'ils devaient se révéler discriminatoires ou disproportionnés, ils pourraient violer l'accord du 22 juillet 1972 entre la

<sup>22</sup> RS 0.351.926.81

Confédération suisse et la Communauté économique européenne (ALE72)<sup>23</sup>. Lorsque les mesures administratives d'interdiction des importations et de destruction ont été mises en place, le Conseil fédéral a estimé qu'elles n'étaient ni discriminatoires ni disproportionnées et que la conformité avec l'ALE72 était dès lors assurée<sup>24</sup>. Les blocages d'accès étant réputés moins stricts que ces mesures déjà en vigueur, il n'y a aucune raison de s'écarter de cette appréciation. Ils devraient donc être conformes à l'ALE72.

En vertu du Traité du 28 octobre 1994 entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein relatif à la taxe sur la valeur ajoutée dans la Principauté de Liechtenstein<sup>25</sup>, cette dernière, qui forme avec la Suisse un seul territoire douanier soumis à la TVA, reprend sur son territoire national le droit de la TVA en vigueur en Suisse. En vertu du traité susmentionné, la Principauté de Liechtenstein devra adapter sa législation en la matière à la LTVA révisée.

### **6.3 Forme de l'acte à adopter**

Ce projet modifie la LTVA. Il s'agit de dispositions législatives qui, conformément à l'art. 164, al. 1, let. d, Cst., doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale. La proposition relative au blocage d'accès restreint des droits fondamentaux (cf. ch. 6.1) et crée des obligations pour les fournisseurs de services de télécommunication (cf. ch. 3.2.2), ce qui requiert également une loi fédérale. L'art. 163, al. 1, Cst. confère à l'Assemblée fédérale la compétence d'édicter les lois (compétence législative de l'Assemblée fédérale). L'acte est sujet au référendum facultatif (art. 141, al. 1, let. a, Cst.).

### **6.4 Délégation de compétences législatives**

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

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

- *art. 115* : par analogie à la procédure relative à la méthode des taux de la dette fiscale nette, le Conseil fédéral est désormais habilité, en cas de modification des taux de l'impôt, à adapter la limite de chiffre d'affaires applicable en matière du décompte annuel (art. 35, al. 1<sup>bis</sup>, let. b, AP-LTVA).

### **6.5 Protection des données**

Avec la mise en place des mesures administratives au 1<sup>er</sup> janvier 2025, l'AFC était déjà habilitée à publier le nom des entreprises à l'encontre desquelles elle a ordonné des mesures administratives

<sup>23</sup> RS 0.632.401

<sup>24</sup> FF 2021 2363, p. 72.

<sup>25</sup> RS 0.641.295.142

pour autant que sa décision soit entrée en force (art. 79a, al. 5, LTVA)<sup>26</sup>. Ce projet ne ferait qu'étendre les mesures possibles en y ajoutant le blocage d'accès. La base légale requise en vertu de l'art. 36, al. 1, de la loi fédérale du 25 septembre 2020 sur la protection des données (LPD)<sup>27</sup> continue donc d'exister avec l'art. 79a, al. 8, LTVA. Étant donné que l'art. 74, al. 2, let. e, LTVA lève le secret fiscal, rien ne s'oppose à une publication des noms (cf. art. 36, al. 1, LPD).

<sup>26</sup> Cf. FF 2021 2363, p. 74.

<sup>27</sup> RS 235.1