



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Le Conseil fédéral

Simplifier la perception de la TVA lors de l'importation de marchandises. Système danois

Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 14.3015 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national

2 Décembre 2016

Table des matières

Condensé.....	3
Liste des abréviations.....	6
1 Mandat	7
2 Procédure de report en Suisse, au Danemark (membre de l'UE) et en Norvège (non-membre)	7
2.1 Procédure de report en Suisse	7
2.2 Procédure de report au Danemark (État membre de l'UE).....	8
2.3 Procédure de report en Norvège (Etat n'étant pas membre de l'UE).....	11
3 Simplifications envisageables du paiement de l'impôt sur les importations dans le système suisse en vigueur.....	13
3.1 La procédure de report en place – abaissement de la valeur seuil pour l'excédent d'impôt préalable	13
3.2 Simplifications pour les entreprises grâce à de nouveaux systèmes informatiques à l'AFC et à l'AFD	14
4 Procédure de report du paiement de l'impôt généralisée (système danois) en Suisse: conséquences et risques	15
4.1 Différences structurelles des commerces extérieurs suisse et danois.....	15
4.2 Impact sur le principe du prélèvement à toutes les phases et sur la neutralité concurrentielle de la TVA suisse.....	15
4.2.1 Abandon du prélèvement de la TVA à toutes les phases en cas d'importation.....	15
4.2.2 Abrogation de la neutralité concurrentielle de la TVA lors de l'importation (discrimination des producteurs suisses)	16
4.3 Suppression de la responsabilité solidaire des débiteurs de la dette douanière pour l'impôt sur les importations	17
4.4 Abandon de la surveillance de la solvabilité des entreprises importatrices par l'AFD	17
4.5 Pertes de recettes fiscales dues à la mention d'un importateur erroné dans la déclaration en douane	17
4.6 Conséquences concernant l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et la déduction de l'impôt préalable.....	19
4.6.1 Recettes accrues de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse	19
4.6.2 Paiement de l'impôt sur les importations à l'AFC en cas d'absence ou de limitation du droit à la déduction de l'impôt préalable	20
4.7 Risque accru de fraude fiscale.....	20
4.8 Conséquences pour les finances de la Confédération	22
5 Avantages et des inconvénients du système danois pour les entreprises et pour la Confédération	23
6 Conclusion – conserver le système suisse existant en le simplifiant	28

Condensé

Le présent rapport du Conseil fédéral a été rédigé en réponse au postulat 14.3015 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil National. Cette dernière demande au Conseil fédéral de proposer des simplifications pour la perception de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) lors de l'importation de biens (impôt sur les importations), en s'inspirant en particulier du modèle de facturation mis en œuvre au Danemark (système danois).

Ce rapport a été établi sur la base d'une analyse approfondie de la procédure de report appliquée en Suisse, au Danemark, en Autriche et en Norvège. Cette analyse détaillée, qui comprend une description des quatre systèmes, peut être demandée à l'Administration fédérale des douanes (AFD). Le présent rapport contient des informations sur les systèmes appliqués en Suisse, au Danemark et en Norvège.

Le système danois vise les importations de marchandises en provenance d'États tiers, autrement dit des États qui ne sont pas membres de l'Union européenne (UE). Ainsi, les entreprises enregistrées en qualité d'importateur et d'assujetti à la TVA au Danemark ne paient pas la TVA aux autorités douanières danoises lors de l'importation de marchandises provenant d'États tiers, mais déclarent l'impôt uniquement dans leur décompte de TVA. La Suisse connaît le même système sous la dénomination de «report du paiement de l'impôt» (ou procédure de report, en abrégé). L'autorisation de recourir à cette procédure est délivrée aux entreprises assujetties qui déclarent régulièrement d'importants excédents d'impôt préalable sur les exportations et les importations.

Le postulat désigne le système danois comme modèle à suivre pour la Suisse. Le rapport présente aussi le système norvégien. Il s'attache à décrire les effets et les risques de l'introduction du système danois en Suisse. Le rapport expose aussi diverses simplifications qui pourraient être apportées au système suisse actuel, comme l'extension de la procédure de report aux entreprises qui déclarent des excédents d'impôt préalable inférieurs à 50 000 francs par an.

Au Danemark, les autorités douanières et fiscales sont réunies au sein de la même administration. En Suisse, deux offices fédéraux sont compétents pour la perception de la TVA: l'Administration fédérale des contributions (AFC) et l'AFD. En Norvège, dès 2017 tous les impôts sur la consommation seront de la compétence des seules autorités fiscales.

Au Danemark, toute entreprise enregistrée peut recourir à la procédure de report. En Suisse, seules celles qui ont régulièrement d'importants excédents d'impôt préalable sur les exportations et les importations peuvent le faire. Actuellement, sur les quelque 367 000 entreprises assujetties à la TVA en Suisse, 400 recourent à cette procédure. En Suisse, près d'un tiers des entreprises arrêtent leurs décomptes de TVA selon une méthode forfaitaire (méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires). Contrairement à la méthode effective, les méthodes forfaitaires ne permettent pas de déduire l'impôt préalable. Dans l'hypothèse de l'introduction du système danois en Suisse, les entreprises concernées devraient donc toujours acquitter l'impôt sur les importations, à la différence qu'elles ne devraient plus le payer à l'AFD mais directement à l'AFC.

En Suisse, l'acquittement de la TVA repose sur le principe du paiement fractionné de l'impôt (impôt multistade): la TVA est perçue à chaque stade du processus économique sur le territoire suisse. Il s'ensuit que l'importation de marchandises de l'étranger est également frappée de la TVA. Si l'on introduisait le système danois, les entreprises ne seraient plus tenues d'acquitter la TVA au moment de l'importation de marchandises en provenance de l'étranger. L'impôt ne grèverait ces marchandises qu'au moment de la déclaration des importations dans le décompte de TVA établi à l'intention de l'AFC. Toutefois, cet impôt serait généralement neutralisé immédiatement par l'effet de la déduction de l'impôt préalable. Aucun impôt ne serait donc effectivement payé. Les entreprises étrangères profiteraient alors d'un avantage concurrentiel par rapport aux entreprises indigènes car les livraisons de marchandises sur le territoire suisse resteraient soumises à la TVA, même pour les transactions entre entreprises (B2B). L'économie d'importation en ressortirait renforcée et l'économie intérieure, défavorisée (inégalité de traitement des acteurs indigènes). Cela affaiblirait la place économique suisse et irait à l'encontre de tous les efforts déployés jusqu'à présent par l'Assemblée fédérale pour éliminer les

avantages concurrentiels dont bénéficient les entreprises étrangères en matière fiscale (par ex. révision partielle de la loi sur la TVA [15.025; FF 2015 2397]).

L'introduction du système danois se traduirait par des économies pour la filière d'importation, mais engendrerait aussi de nouveaux coûts. Des économies pourraient être réalisées par le gain de liquidité qui résulterait de l'abolition de l'impôt sur les importations (suivant les capacités financières de l'entreprise et le niveau des taux, cela représenterait entre 19 [avec un taux à 1 %] et 95 [avec un taux à 5 %] millions de francs par an). Les importateurs qui ont un compte en douane pourraient aussi économiser des coûts en libérant des sûretés en dépôt auprès de l'AFD. Les importateurs qui n'ont pas de compte en douane verraient aussi leurs coûts diminuer grâce à la disparition des coûts liés à l'avance de l'impôt sur les importations versée par les entreprises de logistique. Par contre, la diminution des délais pour l'établissement du décompte de TVA, la saisie et le calcul de l'impôt sur les importations dans le décompte de TVA par les entreprises elles-mêmes, ainsi que de nouvelles mesures instaurées par l'AFC pour garantir l'encaissement des créances de TVA sur le territoire national pourraient être autant de sources de nouveaux coûts pour les entreprises assujetties.

Dans la mesure où l'AFD continuerait d'exercer seule la surveillance et l'enregistrement du trafic transfrontalier, l'AFC aurait besoin d'un accès à l'intégralité des données de l'AFD concernant les importations. C'est désormais l'AFC, et non plus l'AFD, qui devrait contrôler la déclaration de l'impôt sur les importations auprès des entreprises et percevoir cet impôt auprès des entreprises qui établissent leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires. Les entreprises devraient de leur côté saisir les données relatives à l'impôt sur les importations dans leur décompte de TVA. L'AFC devrait donc publier des directives en la matière.

Le rapport démontre que le système danois ne déboucherait sur pratiquement aucune économie pour l'AFD, ni sur le plan opérationnel, ni sur celui des ressources humaines. Les personnes qui n'ont pas de numéro de TVA (par ex. les particuliers) continueraient en effet à acquitter la TVA à l'AFD. Tous les systèmes de l'AFD devraient par conséquent être capables de gérer les importations pour les deux catégories d'importateurs. Le nombre d'entreprises qui appliquent la procédure de report passerait d'environ 400 aujourd'hui à plusieurs centaines de milliers. Les vérifications opérées par l'AFD en rapport avec l'impôt sur les importations changeraient d'objet: il ne s'agirait plus de contrôler le calcul de l'impôt, mais de vérifier si la bonne entreprise importatrice a été enregistrée dans la déclaration en douane et si celle-ci est autorisée à recourir à la procédure de report. Le volume des tâches de l'AFD resterait le même. L'obligation de fournir une déclaration en douane complète serait maintenue et la valeur statistique des marchandises importées devrait continuer à être déclarée aux fins d'établissement de la statistique du commerce. L'impôt sur les importations n'est que l'un des impôts, taxes et redevances perçus par l'AFD (une dizaine en tout) et la déclaration en douane est un document de base pour l'exécution de plus de 150 autres actes législatifs concernant le trafic transfrontalier et dans le cadre desquels l'AFD accomplit des tâches.

L'AFD perçoit actuellement entre 11 et 12 milliards de francs par an au titre de l'impôt sur les importations. Comme le montre le taux très faible de pertes sur recouvrement (0,0023 % par an en moyenne), sa méthode de perception de l'impôt est efficace. Après l'introduction du système danois, une grande partie de ces recettes fiscales ne viendraient dans un premier temps pas alimenter les caisses de la Confédération. Puis elles seraient progressivement récupérées par l'AFC, par le biais de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Le droit régissant la TVA devrait prévoir de nouvelles mesures pour garantir l'impôt, dans le but d'éviter que cette augmentation des recettes de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ne se traduise par une hausse des pertes sur recouvrement de l'impôt. En outre, l'année de son introduction, le système danois aurait d'importantes conséquences financières pour les caisses de la Confédération. Cette année-là, la diminution des recettes de la TVA pourrait atteindre jusqu'à 2,9 milliards de francs. Ces diminutions de recettes pourraient être entièrement compensées si, simultanément à l'introduction du système danois, l'AFC contraignait dorénavant tous les assujettis à établir des décomptes mensuels, au lieu de décomptes trimestriels ou semestriels.

Sur la base des résultats présentés dans le présent rapport, le Conseil fédéral considère qu'il convient de conserver la procédure de report du paiement de l'impôt appliquée en Suisse. Toutefois, il veut la simplifier et, dans les plus brefs délais, la rendre accessible à d'autres entreprises en abaissant le seuil des excédents d'impôt préalable de 50 000 francs actuellement à 10 000 francs. Cela nécessiterait une adaptation de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Dans les années suivant l'abaissement de ce seuil, il s'agira de déterminer le nombre d'entreprises appliquant désormais la procédure de report. S'il devait s'avérer que la demande est grande, il conviendra alors d'examiner dans quelle mesure les entreprises sont intéressées par une nouvelle réduction du seuil des excédents d'impôt préalable, auquel cas une modification de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la TVA serait requise.

En ce qui concerne les importations et la TVA, les entreprises devraient pouvoir bénéficier d'autres simplifications découlant de projets informatiques actuellement en phase d'introduction à l'AFD et à l'AFC. Avec le concours des acteurs de l'économie, l'AFD analyse en ce moment tous les processus de dédouanement. Son objectif est de simplifier ces processus, y compris ceux concernant la perception de la TVA dans le trafic transfrontalier, et de les informatiser entièrement. Sa vision des nouveaux processus appliqués au trafic des marchandises se fonde sur un trafic numérique, simple, avantageux et contrôlable de façon efficace. L'AFC, pour sa part, étend régulièrement son offre de prestations électroniques en lien avec l'enregistrement en qualité d'assujetti et la remise du décompte de TVA.

Liste des abréviations

al.	Alinéa
AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
art.	Article
B2B	Business to Business (opérations «d'entreprise à entreprise»)
B2C	Business to Consumer (opérations «des entreprises aux consommateurs»)
CHF	Francs suisses
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations) (RS 220)
ch.	Chiffre
DKK	Couronne danoise
FISCAL IT	Le projet FISCAL-IT comprend 29 projets destinés à renouveler l'informatique de l'AFC
LD	Loi du 18 mars 2005 sur les douanes (RS 631.0)
LTVA	Loi fédérale du 12 juin 2009 sur la TVA (RS 641.20)
MTCI-Fraud	Missing Trader Intra Community Fraud (fraude à la TVA)
NOK	Couronne norvégienne
n°	Numéro
N° TVA	Numéro de TVA
OTVA	Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
SKAT	Skatteministeriet (autorité douanière et fiscale danoise)
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
VAT	Value Added Tax (TVA)

1 Mandat

Le 19 mars 2014, le Conseil national a accepté le postulat 14.3015 déposé par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national:

Simplifier la perception de la TVA lors de l'importation de marchandises. Système danois

«Le Conseil fédéral est chargé de présenter au Parlement un rapport qui propose des simplifications pour la perception de la TVA lors de l'importation des marchandises. Il s'agit notamment de relever les simplifications dans le cas où, à l'avenir, la TVA sur les marchandises importées n'était plus perçue par l'Administration fédérale des douanes, mais directement par l'Administration fédérale des contributions, dans le cadre des décomptes périodiques. Ce modèle simple et direct est déjà appliqué avec succès au Danemark.»

2 Procédure de report en Suisse, au Danemark (membre de l'UE) et en Norvège (non-membre)

2.1 Procédure de report en Suisse

En Suisse, depuis l'instauration de la TVA en 1995, les entreprises assujetties peuvent, sous certaines conditions, acquitter l'impôt sur les importations selon la procédure dite de report du paiement de l'impôt (procédure de report).

Art. 63 LTVA¹ dispose que:

«Les importateurs assujettis enregistrés auprès de l'AFC qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective peuvent déclarer l'impôt grevant l'importation de biens dans le décompte périodique qu'ils remettent à l'AFC au lieu de le verser à l'AFD (report du paiement de l'impôt), pour autant qu'ils importent et exportent régulièrement des biens et qu'il en résulte régulièrement d'importants excédents d'impôt préalable.»

Ce même article confère au Conseil fédéral la compétence de régler les modalités de la procédure de report, ce qui a été fait aux art. 117 ss OTVA².

Dans le cadre des travaux préparatoires de la révision totale de la LTVA, de 2008 à 2009, il fut question d'étendre la procédure de report de la TVA à toutes les entreprises assujetties. Finalement, dans son message³, le Conseil fédéral a justifié comme suite le rejet de cette mesure:

«Si la procédure de report était étendue à tous les assujettis de Suisse qui établissent un décompte selon la méthode effective et qui ont beaucoup d'importations de marchandises soumises à l'impôt sur les importations, de gros risques seraient à craindre pour l'impôt. Des contrôles plus nombreux s'imposeraient, ce qui obligerait à augmenter l'effectif de personnel. En outre, il ne suffit pas de considérer cette question en opposant le point de vue économique au point de vue fiscal; il s'agit également de tenir compte des impératifs liés à la véritable efficacité de la perception de l'impôt, la neutralité concurrentielle, la sécurité du droit, la compatibilité avec la situation européenne et la sécurité fiscale. Étendre pareillement la procédure de report du paiement de l'impôt entraînerait finalement des distorsions de la concurrence considérables qui pèseraient sur les opérations effectuées sur le marché intérieur suisse. Une personne assujettie en Suisse devrait recouvrer l'impôt du client sur les opérations portant sur des biens, et les concurrents étrangers pourraient livrer des marchandises sans charge fiscale effective. Pour garantir une équité de traitement, les opérations effectuées en

¹ Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)

² Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)

³ Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA (08.053)

Suisse devraient elles aussi être taxées selon le principe de l'impôt sur les acquisitions. Par contre, la réglementation en vigueur entraîne de faibles distorsions de la concurrence. Ainsi, seuls les assujettis qui ont des excédents d'impôt préalable importants sur les importations et les exportations (plus de 50 000 francs par année) peuvent demander une procédure de report. Actuellement, environ 400 contribuables sont dans ce cas. Les distorsions de concurrence qui s'observent selon le droit en vigueur sont ainsi moins importantes que si l'on étend la procédure de report. En tenant compte de tous les aspects pertinents, on en vient à la conclusion qu'étendre la procédure de report à tous les assujettis qui établissent un décompte selon la méthode effective et qui ont un nombre considérable d'importations de marchandises soumises à l'impôt sur les importations fait apparaître de nombreux cas de distorsion de la concurrence et des lacunes fiscales que l'on ne peut guère combler, même en mobilisant des moyens importants.»

Cette justification est encore valable.

Méthode de paiement

Les entreprises importatrices autorisées à recourir à la procédure de report ne paient pas l'impôt sur importations à l'AFD mais le déclarent à l'AFC au moyen d'un formulaire annexe au décompte. Sachant qu'elles peuvent faire valoir l'impôt déclaré sur ce formulaire à titre d'impôt préalable dans le décompte, aucun impôt n'est versé à l'AFC.

Conditions préalables au recours à la procédure de report

A l'heure actuelle, l'AFC autorise la procédure de report dès lors que les conditions suivantes sont remplies de manière cumulative:

- établissement du décompte de TVA selon la méthode effective;
- importations et exportations régulières de biens;
- excédents importants et réguliers d'impôt préalable (plus de 50 000 francs par an sur l'importation et l'exportation de marchandises);
- tenue d'un contrôle détaillé des importations, du stock et des exportations; et
- garantie du déroulement régulier de la procédure

(art. 63 LTVA et art. 117 ss OTVA).

En autorisant l'application de la procédure de report en présence d'excédents réguliers d'impôt préalable sur l'importation et l'exportation, le législateur tient compte du principe de l'efficacité de la perception de l'impôt prévu à l'art. 1, al. 3, let. b, LTVA.

Nombre d'autorisations

Actuellement, quelque 400 entreprises assujetties appliquent en Suisse la procédure de report à l'importation. L'autorisation est délivrée par l'AFC. La demande d'autorisation doit être présentée au moyen du formulaire idoine. L'AFC informe l'AFD des autorisations qu'elle délivre.

2.2 Procédure de report au Danemark (État membre de l'UE)

Structure de l'autorité

À la différence de la Suisse, les administrations douanière et fiscale danoises constituent une autorité unique désignée par l'abréviation SKAT (*Skatteministeriet* [en anglais: *The Danish Customs and Tax Administration*]).

Conditions préalables au recours à la procédure de report

Pour qu'une entreprise importatrice danoise puisse appliquer la procédure de report pour des importations en provenance de pays tiers, elle doit remplir deux conditions: être enregistrée comme entreprise importatrice et, par ailleurs, comme entreprise redevable de la TVA (assujettie à la TVA).

L'enregistrement comme entreprise importatrice implique l'inscription de cette entreprise au registre danois des entreprises (*Centrale Virksomhedsregister* [CVR]). Cet enregistrement peut être concomitant avec l'immatriculation à titre d'entreprise assujettie. À cette fin, l'entreprise doit fournir à l'autorité diverses informations et notamment sa raison sociale et son adresse, sa forme juridique, ses rapports de propriété, le chiffre d'affaires imposable qu'elle compte réaliser, le nombre de ses salariés, etc.

Lors d'un enregistrement à titre d'entreprise importatrice, le SKAT vérifie aussi la solvabilité de la requérante. Celle-ci doit décider selon quelles modalités elle entend fournir des sûretés pour les droits de douane dont elle est redevable. Trois possibilités s'offrent à elle:

- l'entreprise, à chaque opération d'importation, paie automatiquement 2,5 ‰ du montant des droits de douane à titre de garantie. C'est la méthode la plus fréquente;
- l'entreprise acquitte le montant des droits de douane effectivement dus dans les cinq jours suivant l'importation;
- l'entreprise offre au SKAT d'autres sûretés qui seront examinées et autorisées au cas par cas.

Si l'entreprise refuse d'appliquer l'une de ces méthodes pour acquitter les droits de douane dont elle est redevable, le SKAT lui refusera à son tour son enregistrement à titre d'entreprise importatrice et, par conséquent, la procédure de report.

Concernant la TVA, le SKAT peut exiger la fourniture de sûretés ou de garanties si l'entreprise ne réside ni dans un État membre de l'UE, ni au Groenland, en Islande, en Norvège ou dans les Îles Féroé et que le SKAT en conclut que le recouvrement de la TVA est compromis. Si l'entreprise se refuse à fournir des sûretés, le SKAT, quant à lui, lui refusera le recours à la procédure de report.

Les entreprises originaires de pays tiers (à l'exception de la Norvège, de l'Islande, du Groenland et des Îles Féroé) ont besoin, pour s'inscrire au registre des assujettis à la TVA, d'un représentant fiscal danois. Ce dernier répond solidairement de toute dette fiscale, y compris donc de dettes au titre de la taxe à l'importation.

Périodes de décompte

Actuellement, les périodes de décompte en vigueur au Danemark sont les suivantes:

Décompte mensuel:

- accordé sur demande; et
- obligatoire pour les entreprises dont le chiffre d'affaires mensuel imposable est supérieur à 50 millions de couronnes danoises (soit env. 7,2 millions de francs suisses [taux de change de juin 2015]).

En cas de décompte mensuel, la TVA doit être déclarée et acquittée au plus tard le 25 du mois suivant l'expiration de la période de décompte (exemple: période du 1^{er} au 31 janvier: décompte et paiement de la TVA jusqu'au 25 février).

Décompte trimestriel:

- accordé sur demande (sauf pour les entreprises dont le chiffre d'affaires mensuel imposable est supérieur à 50 millions de couronnes danoises);
- requis pendant au moins 18 mois pour toutes les entreprises nouvellement enregistrées; et
- pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel imposable se situe entre 5 et 50 millions de couronnes danoises.

En cas de décompte trimestriel, la TVA doit être déclarée et acquittée au plus tard au début du troisième mois suivant l'expiration de la période de décompte (exemple: période du 1^{er} janvier au 31 mars: décompte et paiement de la TVA jusqu'au 1^{er} juin).

Décompte semestriel:

- accordé uniquement aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel imposable est inférieur à cinq millions de couronnes danoises (soit env. 720 000 francs suisses [taux de change de juin 2015]), pour autant que la déclaration et le paiement de la taxe interviennent dans le délai prescrit. En cas d'inscription récente au registre, c'est toutefois le décompte trimestriel qui s'impose pendant 18 mois.

En cas de décompte semestriel, la TVA doit être déclarée et acquittée au plus tard au début du troisième mois suivant l'expiration de la période de décompte (exemple: période du 1^{er} janvier au 30 juin: décompte et paiement de la TVA jusqu'au 1^{er} septembre).

Suivant la période de décompte, l'impôt sur les importations devra lui aussi être déclaré moyennant les mêmes délais dans le décompte de TVA.

Déclaration en douane

Dans la déclaration en douane, il faut déclarer aussi bien la nature des marchandises importées que l'assiette correcte de l'impôt et le taux d'imposition applicable. Le Danemark ne connaît qu'un seul taux de TVA.

Dans ce pays, l'assiette servant au calcul de la taxe à l'importation est la valeur en douane, à l'inclusion des frais de transport et d'assurance jusqu'au lieu de destination et des droits de douane et autres redevances d'entrée (hors impôts sur les importations). Le système de dédouanement du SKAT calcule le montant de l'impôt dû à chaque opération d'importation et établit chaque mois à l'intention de l'entreprise importatrice un relevé des montants d'impôts dont celle-ci est redevable. L'entreprise peut consulter ces données par voie électronique, via le système «E-Tax». Il lui appartient de reporter le total de ces montants dans son décompte de TVA.

Chaque déclaration en douane donne lieu à des vérifications informatiques pour savoir si l'entreprise qui se présente comme l'importateur est bien enregistrée comme assujettie à la TVA et entreprise importatrice et a droit de ce fait au régime d'importation en procédure de report. Le système de dédouanement danois est relié par voie électronique au système de perception de la TVA (*Erhvervssystem*). En outre, toutes les déclarations en douane sont soumises à une analyse des risques.

Le SKAT a à tout moment une vue d'ensemble des données douanières de l'entreprise importatrice et peut comparer ces données aux données TVA déclarées par l'entreprise. Si la déclaration en douane contient des données erronées, celles-ci doivent être rectifiées après coup.

Une entreprise enregistrée au Danemark comme assujettie à la TVA et entreprise importatrice est légalement habilitée à recourir à la procédure de report (art. 61 de la loi danoise sur la

TVA). En présence de groupes TVA, c'est l'ensemble du groupe qui apparaît comme importateur.

Si une personne assujettie au contrôle douanier sollicite, dans le système de dédouanement du SKAT, la procédure de report pour une entreprise qui n'est pas ou plus enregistrée, le système refuse la déclaration en douane et affiche un message en ce sens.

L'entreprise légalement importatrice est redevable de la taxe à l'importation et c'est à elle qu'il appartient d'en faire état dans le décompte de TVA. La responsabilité du paiement de la taxe à l'importation s'étend aux transporteurs et aux agents en douane. Si le SKAT constate qu'une entreprise assujettie a appliqué la procédure de report pour une opération d'importation de marchandises déterminée alors qu'elle n'en est pas l'importatrice légale, il lui refuse la déduction de l'impôt préalable pour le montant déclaré au titre de la taxe à l'importation.

Lorsqu'une entreprise assujettie applique la procédure de report de manière abusive, le SKAT peut y réagir par différentes mesures:

- lui infliger une amende dans le cadre d'une procédure pénale;
- exiger la constitution de sûretés;
- raccourcir la période de décompte; ou
- radier l'entreprise du registre de la TVA ou de celui des importateurs.

2.3 Procédure de report en Norvège (Etat n'étant pas membre de l'UE)

À la différence du Danemark, la Norvège n'avait pas encore instauré la procédure de report généralisée au moment de la rédaction du présent rapport.

Une autorité unique pour tous les impôts à la consommation

En Norvège, suite à une réforme administrative, les tâches en relation avec les impôts indirects seront transférées de l'autorité douanière à l'autorité fiscale à partir du 1^{er} janvier 2017. Cette dernière reprendra alors à son compte toutes les attributions et compétences en matière d'impôts à la consommation et de TVA sur les importations. Ce transfert devrait se faire en deux étapes: l'administration fiscale a déjà repris les tâches et compétences liées aux impôts à la consommation spéciaux et à la taxe sur les véhicules à moteur le 1^{er} janvier 2016. À compter du 1^{er} janvier 2017, elle devrait reprendre le flambeau pour les autres impôts à la consommation. À partir de cette date, seules les personnes non inscrites au registre de la TVA (par ex. les particuliers) resteront redevables de la TVA sur les importations envers l'autorité douanière.

Le regroupement de tous les impôts indirects sous un même toit a pour but d'harmoniser et de simplifier les prescriptions fiscales et les processus de taxation norvégiens. Cette réforme administrative s'accompagne du passage du personnel douanier, soit quelque 350 équivalents plein temps, à l'administration des contributions.

L'autorité fiscale norvégienne percevra désormais la TVA sur les importations selon le système de la procédure de report généralisée; en d'autres termes, les entreprises inscrites au registre de la TVA déclareront la taxe dont elles sont redevables dans leur décompte fiscal et la feront valoir simultanément à titre d'impôt préalable.

Sachant que l'autorité fiscale norvégienne n'assumera la responsabilité de la TVA sur les importations qu'à partir du 1^{er} janvier 2017, bon nombre de détails sur les changements à venir au chapitre de la taxation n'étaient pas encore connus au moment où ont été écrites ces lignes et les informations qui suivent ne sauraient donc circonscrire la procédure de taxation norvégienne à venir. Ces informations prennent leur source dans les recommandations du

ministère des finances adressées le 25 septembre 2015 au parlement norvégien (*Storting*) et approuvées par le gouvernement Solberg. Ces recommandations portent sur les décisions législatives et parlementaires à prendre au cours de l'exercice budgétaire 2016 dans les domaines des impôts, des redevances et des droits de douane. Publié sur Internet, ce document porte le titre:

*Prop. 1 LS (2015–2016) Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)
FOR BUDSJETTÅRET 2016, Skatter, avgifter og toll 2016, Finansdepartementet*

Le chapitre 24 des recommandations traite en détail du transfert de tâches de l'autorité douanière à l'administration des contributions tel qu'il est prévu.

Inscription au registre de la TVA et périodes de décompte

En Norvège, les entreprises doivent se faire inscrire au registre des assujettis à la TVA dès que leur chiffre d'affaires imposable a été supérieur à 50 000 couronnes norvégiennes (NOK; soit env. 5800 CHF [cours de change du 26 janvier 2015]) au cours de douze mois. Le décompte de TVA est à remettre par voie électronique tous les deux mois. L'autorité fiscale peut consentir au décompte mensuel si les impôts préalables dépassent régulièrement le montant dû de la TVA collectée de 25 % ou plus, voire à des périodes plus courtes si l'excédent en question est supérieur de plus de 50 %. Si le chiffre d'affaires est inférieur 1 million de NOK (env. 117 000 CHF [cours de change du 26 janvier 2015]) par an, l'autorité fiscale accorde l'établissement du décompte fiscal annuel. Le décompte annuel s'applique également aux entreprises agricoles et sylvicoles ainsi qu'aux entreprises de pêche.

Perception de la TVA sur les importations

Selon une proposition du gouvernement norvégien au parlement, une fois que la compétence en matière de TVA sur les importations aura été transférée à l'autorité fiscale, toutes les entreprises enregistrées au titre de la TVA ne seront plus censées déclarer cette taxe que dans leur décompte de TVA, y compris donc les entreprises qui ne peuvent faire valoir pleinement comme impôt préalable la taxe qu'elles acquittent sur les marchandises importées. Ainsi, même les entreprises ne pouvant pas déduire la totalité de l'impôt préalable ne seront désormais tenues d'acquitter la taxe qu'à la date de leur décompte fiscal avec l'administration des contributions.

Mesures de prévention contre les pertes de recouvrement importantes et la fraude fiscale

L'abolition de l'acquittement de la TVA à l'importation de marchandises fera que

- la dette fiscale dont les entreprises sont redevables à l'administration des contributions norvégienne au terme de la période de décompte augmentera;
- la période dont dispose l'entreprise assujettie pour s'acquitter de la TVA qu'elle doit croîtra (la part représentée par la TVA sur les importations dans la dette fiscale n'est en effet payée qu'au terme de la période de décompte);
- les sûretés, que les entreprises constituent aujourd'hui envers l'autorité douanière norvégienne afin d'obtenir un délai plus long pour le paiement de la taxe, seront abolies.

Afin de prévenir une hausse des arriérés de paiement et des pertes de recouvrement, mais aussi pour rendre plus difficiles l'évasion et la fraude fiscales (y c. la fraude de type carrousel à l'échelle internationale), le gouvernement norvégien propose les mesures suivantes:

- renforcer les ressources de l'autorité douanière afin d'accroître le nombre et la qualité des contrôles de marchandises au passage de la frontière;

- créer des possibilités supplémentaires pour que les douanes puissent bloquer la libération des marchandises à l'importation si les données figurant dans la déclaration en douane sont inexactes ou incomplètes;
- étudier l'opportunité de nouvelles sanctions pour le cas où la qualité de la valeur en douane déclarée et des données douanières destinées à alimenter la statistique des échanges baisserait;
- relier les systèmes informatiques de l'autorité douanière et de l'administration des contributions afin d'améliorer l'analyse des risques et de mieux cibler les contrôles;
- créer les bases juridiques et les dispositifs techniques permettant un échange complet de données entre l'autorité douanière et l'administration des contributions;
- renforcer la collaboration entre les deux administrations;
- renforcer les contrôles des autorités fiscales en vue de prévenir des pertes fiscales supplémentaires;
- raccourcir le délai de décompte de deux à un mois lorsqu'une entreprise menace de causer des pertes fiscales ou ne respecte pas les délais de décompte et de paiement;
- n'accorder l'établissement du décompte annuel aux petites entreprises (jusqu'à 1 million de NOK par an) qu'au terme d'une période transitoire assortie d'un délai de décompte de deux mois.

3 Simplifications envisageables du paiement de l'impôt sur les importations dans le système suisse en vigueur

3.1 La procédure de report en place – abaissement de la valeur seuil pour l'excédent d'impôt préalable

Les entreprises assujetties qui souhaitent recourir à la procédure de report en Suisse doivent actuellement importer et exporter régulièrement des biens et en tirer des excédents d'impôt préalable de plus de 50 000 francs par an.

Pour pouvoir proposer la procédure de report en place à un plus grand nombre d'entreprises assujetties, une solution consisterait à abaisser le seuil d'excédents d'impôt préalable sur l'importation et l'exportation, qui est actuellement de plus de 50 000 francs par an. À l'instauration de la TVA en 1995, ce seuil était de 250 000 francs et la procédure de report était restreinte à certains biens de grande valeur. En 2001, ce seuil a été abaissé à 50 000 francs. Dans ce contexte, la mention à l'art. 63, al. 1, LTVA de l'existence «d'importants excédents d'impôt préalable» restreint la marge de manœuvre du Conseil fédéral pour une nouvelle baisse du seuil. Une nouvelle réduction, par exemple à 10 000 francs, paraît cependant concevable.

De cette manière, presque toutes les entreprises présentant des excédents d'impôt préalable sur l'importation et l'exportation pourraient profiter de cette procédure. On s'en tiendrait au principe judicieux selon lequel seules les entreprises justifiant d'excédents réguliers d'impôt préalable sur l'importation et l'exportation, auraient la possibilité de recourir à cette procédure. Seules quelque 4500 entreprises assujetties réalisent régulièrement des excédents d'impôt préalable se situant entre 10 000 et 50 000 francs par an. Ce nombre est encore plus faible si l'on tient compte du fait que ces excédents doivent résulter de l'importation et de l'exportation de biens. Par ailleurs, comme c'est le cas actuellement, seule une petite partie des entreprises assujetties pouvant appliquer cette procédure devrait effectivement y recourir. Le nombre d'entreprises assujetties appliquant cette procédure devrait par conséquent augmenter de

quelques centaines seulement. Le principe de la neutralité concurrentielle applicable à la perception de la TVA ne devrait donc pas être remis en cause.

3.2 Simplifications pour les entreprises grâce à de nouveaux systèmes informatiques à l'AFC et à l'AFD

L'AFC procède actuellement, dans le cadre du projet «Fiscal IT»⁴, au renouvellement de tous ses systèmes informatiques. À l'AFD, les travaux portant sur le renouvellement intégral et la modernisation du paysage informatique ont débuté en 2015 et comportent également l'évaluation des processus opérationnels (projets DaziT y c. processus dans le trafic des marchandises). Au vu de la planification en cours, le renouvellement des systèmes de base dans le cadre des projets dans le domaine du trafic des marchandises de commerce pourrait se concrétiser à partir de 2018 pour les exportations et de 2020 pour les importations.

Les acteurs économiques sont impliqués dans les projets de l'AFD évoqués au paragraphe précédent. Les processus de dédouanement en place font l'objet d'analyses exhaustives tenant compte des besoins des acteurs économiques. Les axes stratégiques poursuivis par l'AFD pour le développement des processus dans le trafic des marchandises sont les suivants:

- Processus simples et efficaces

Les processus dans le trafic des marchandises sont efficaces. L'AFD met à disposition des procédures uniformes et simples pour tous les genres de trafic et vers toutes les directions. Celles-ci sont clairement communiquées au niveau international, dans l'économie ainsi que dans l'administration; elles reposent sur des bases solides. Les bases juridiques sont modifiées en conséquence.

- Processus numériques

Les processus dans le trafic des marchandises sont numériques. L'AFD permet le déroulement de tous les régimes douaniers et processus avec une application informatique en libre accès en ligne. Celle-ci garantit un flux ininterrompu des données par un réseau national et international.

- Utilisation efficace des ressources

Les ressources sont utilisées de façon efficace dans le trafic des marchandises. L'AFD atteint les objectifs du mandat de la meilleure façon possible en travaillant de manière mobile et en procédant à des contrôles basés sur les risques. Elle identifie les synergies possibles et les exploite de façon optimale.

- Coûts moindres pour l'économie

Les processus dans le trafic des marchandises engendrent le moins de coûts possible pour l'économie. L'AFD veille à minimiser les coûts pour l'économie.

La vision de l'AFD quant à ses futurs processus dans le trafic des marchandises se résume en cette formule: *Le trafic des marchandises: numérique, simple, avantageux – contrôlé de façon efficace.*

⁴ FISCAL-IT englobe 29 projets et porte sur le renouvellement du système informatique de l'AFC; durée du projet: de début 2013 à probablement 2018

4 Procédure de report du paiement de l'impôt généralisée (système danois) en Suisse: conséquences et risques

4.1 Différences structurelles des commerces extérieurs suisse et danois

La structure du commerce extérieur de la Suisse n'est pas comparable à celle du Danemark (État membre de l'UE). Présentés dans les chiffres suivants, les risques d'une procédure de report généralisée ont donc des effets plus importants en Suisse que dans ce pays.

Au Danemark, les importations issues de pays tiers ne représentent que 30 % (chiffres de 2013). Les autres biens importés de l'étranger par les entreprises de ce pays proviennent des États membres de l'UE (échanges intracommunautaires de marchandises). Entre les États membres il n'existe aucune barrière douanière.

4.2 Impact sur le principe du prélèvement à toutes les phases et sur la neutralité concurrentielle de la TVA suisse

4.2.1 Abandon du prélèvement de la TVA à toutes les phases en cas d'importation

En vertu de l'art. 1 LTVA, la Confédération perçoit un impôt général sur la consommation selon le principe du prélèvement net à toutes les phases avec mise en compte de l'impôt préalable. L'impôt grève la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse.

La perception s'effectue en Suisse selon les principes de la neutralité concurrentielle, de l'efficacité de l'acquittement et de la perception ainsi que de la transférabilité de l'impôt.

Sur le territoire suisse, les entreprises assujetties doivent s'acquitter de l'impôt pour tous les biens et services dont elles ont besoin pour produire leurs prestations. Cela tient au principe du prélèvement de la TVA à toutes les phases. Bien que l'impôt grève uniquement la consommation finale, il doit être payé à chaque phase de la production, c'est-à-dire même lorsque la prestation est acquise par des entreprises assujetties. Dans le même temps, ce principe a été complété par la possibilité de déduire l'impôt préalable. Toute entreprise assujettie peut ainsi déduire de sa dette fiscale finale sur le décompte de TVA l'impôt déjà acquitté lors de l'acquisition de la prestation. Cela évite un cumul des impôts.

En général, les prestataires à l'étranger ne sont pas enregistrés en Suisse comme des entreprises assujetties à la TVA. Ils ne décomptent pas cette dernière auprès de l'AFC. Lorsqu'ils vendent des biens à des entreprises en Suisse et les transportent ou les font transporter de l'étranger vers la Suisse, ils ne sont pas soumis à l'impôt (ou à l'obligation d'enregistrement) dans ce pays et ne doivent pas transférer à l'AFC la TVA (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse) correspondant à ces ventes. Celles-ci ne sont pas soumises à l'impôt suisse, car le lieu de la livraison⁵ se trouve à l'étranger.

Ces mêmes prestataires à l'étranger sont exonérés de la TVA du pays d'origine pour ces livraisons en Suisse, car ils font valoir une livraison à l'exportation exonérée d'impôt auprès de l'autorité fiscale du pays d'origine.

Pour conserver dans un tel système le principe du prélèvement de la TVA suisse à toutes les phases, c'est-à-dire pour s'assurer que les entreprises assujetties à la TVA en Suisse ne puissent acquérir des biens à l'étranger qu'en s'acquittant de l'impôt, il faut que la TVA grève ces derniers au moment de leur importation (impôt sur les importations).

La mise en place d'une procédure de report généralisée applicable par les entreprises assujetties abrogerait le principe susmentionné lors de l'importation. Si l'AFD ne prélevait

⁵ Art. 7 LTVA

aucun impôt sur les importations, les objets provenant de l'étranger parviendraient au destinataire sur le territoire suisse sans aucune imposition. Seule la déclaration de l'impôt à l'AFC grâce au décompte de TVA permettrait d'imputer cette dernière aux biens, même si elle est généralement compensée dans le même temps par la déduction de l'impôt préalable. En revanche, l'acquisition de biens similaires auprès de prestataires suisses resterait soumise à l'impôt et la déduction de l'impôt préalable n'interviendrait qu'ultérieurement.

4.2.2 Abrogation de la neutralité concurrentielle de la TVA lors de l'importation (discrimination des producteurs suisses)

La perception de l'impôt selon le principe de la neutralité concurrentielle constitue un autre pilier du régime suisse de la TVA. L'achat de biens à l'étranger doit être imposé de manière analogue à l'acquisition de biens en Suisse. Les prestataires suisses et étrangers sont placés sur un pied d'égalité au regard de la TVA.

La neutralité concurrentielle de la TVA est réalisée grâce à l'impôt sur les importations. Tous les biens qui passent la frontière douanière et intègrent le circuit économique suisse sont grevés par la TVA (impôt sur les importations). Ils sont ainsi imposés automatiquement de la même manière que les biens suisses.

La mise en place d'une procédure de report généralisée pour les entreprises assujetties engendrerait, au niveau de la TVA, une distorsion de la concurrence entre les fournisseurs suisses de marchandises et leurs homologues étrangers. Les producteurs et les négociants suisses seraient discriminés, car cette procédure accorderait un avantage de trésorerie sur le plan de la TVA aux entreprises assujetties qui achètent des biens à l'étranger (discrimination des fournisseurs suisses).

La concurrence serait également faussée entre les entreprises décomptant selon la méthode effective et celles qui appliquent la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires. Ces dernières, qui représentent actuellement environ un tiers des entreprises assujetties en Suisse, devraient continuer à payer l'impôt sur les importations si elles achetaient des biens à l'étranger. Leur méthode de décompte ne leur permet pas de faire valoir l'impôt préalable (l'impôt préalable est pris en compte lors de la détermination des taux de la dette fiscale nette). Après l'introduction d'une procédure de report généralisée, elles n'acquitteraient plus l'impôt sur les importations auprès de l'AFD, mais directement auprès de l'AFC, dans le cadre de leur décompte semestriel de TVA.

Avec cette procédure, la distorsion de la concurrence en termes de TVA entre les fournisseurs suisses et étrangers de biens ne pourrait être évitée que si les entreprises assujetties pouvaient également à l'avenir acquérir leurs biens en Suisse auprès de sociétés suisses sans payer la TVA. Pour cela, il serait indispensable de mettre en place une procédure générale d'autoliquidation pour les prestations entre entreprises (B2B) en Suisse. La TVA ne serait alors plus entièrement conçue comme un impôt multistade, mais aurait certaines caractéristiques d'un impôt à phase unique (réintroduction d'un système analogue à la déclaration de grossiste, applicable en Suisse du temps de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], jusqu'au 31.12.1994). Ceci accroîtrait le risque de pertes de recettes fiscales et engendrerait d'importantes charges administratives supplémentaires, du fait de la nécessité de faire désormais une distinction entre les prestations fournies entre entreprises (B2B) et les prestations fournies par les entreprises aux consommateurs finaux (B2C).

4.3 Suppression de la responsabilité solidaire des débiteurs de la dette douanière pour l'impôt sur les importations

Conformément à l'art. 51 LTVA, quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70, al. 2 et 3, LD⁶ est assujéti à l'impôt sur les importations, à savoir:

- toute personne qui conduit ou fait conduire des marchandises à travers la frontière douanière;
- toute personne assujéti à l'obligation de déclarer ou son mandataire; ou
- toute personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées.

Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière (y c. de l'impôt sur les importations). Le recours entre eux est régi par les dispositions du code des obligations.

La responsabilité solidaire concernant l'impôt dû sur les importations favorise le recouvrement de cet impôt. Elle permet à l'AFD de se retourner contre d'autres personnes tenues de déclarer cette importation et, partant, de payer le montant correspondant si l'importateur ne s'acquitte pas du paiement.

La mise en place d'une procédure de report généralisée transférerait à l'AFC la compétence concernant la taxation de l'impôt sur les importations auprès des entreprises assujéties. La responsabilité solidaire des débiteurs de la dette douanière qui est ancrée dans le droit douanier serait dès lors supprimée pour ces importations.

4.4 Abandon de la surveillance de la solvabilité des entreprises importatrices par l'AFD

Les mesures de protection de l'AFD inhérentes au compte en douane pour le règlement de l'impôt sur les importations ne déploieront plus leurs effets en cas d'introduction d'une procédure de report généralisée. L'AFD ne réaliserait plus d'examen de la solvabilité et n'exigerait plus de sûretés des entreprises pouvant appliquer cette procédure pour l'impôt sur les importations. Les importateurs n'utiliseraient plus leur compte en douane que pour les autres impôts et redevances. Le risque de recouvrement de l'impôt sur les importations serait entièrement transféré à l'AFC, qui devrait étudier par quels autres moyens elle entend circonscrire le risque de défaillance accru et créer les bases légales correspondantes. Les mesures de protection supplémentaires de l'AFC nécessiteront éventuellement davantage de ressources techniques et personnelles.

4.5 Pertes de recettes fiscales dues à la mention d'un importateur erroné dans la déclaration en douane

Après l'introduction d'une procédure de report généralisée, le principal risque pour l'AFD concernant l'impôt sur les importations serait que l'indication relative à l'entreprise figurant comme importateur dans la déclaration en douane soit erronée et, partant, que cette procédure soit accordée alors que l'impôt sur les importations devrait être payé à l'AFD. Le système électronique de dédouanement de l'AFD déciderait seul, d'après les données de l'importateur déclaré, si cet impôt doit ou non être perçu lors de l'importation d'un bien.

Les déclarations en douane ne sont pas établies par l'AFD, mais par les entreprises de dédouanement (transporteurs, agents en douane, etc.) ou par la personne qui effectue l'importation. Après la mise en place de la procédure généralisée susmentionnée, les entreprises de dédouanement devraient déterminer l'importateur correct à chaque importation

⁶ Loi du 18 mars 2005 sur les douanes (RS 631.0)

et le mentionner dans la déclaration en douane. Selon l'opération entraînant l'importation du bien, l'identification de l'importateur peut être contraignante et uniquement possible grâce à des vérifications supplémentaires auprès de l'expéditeur. Si les documents et les données d'importation sont incomplets, l'entreprise de dédouanement doit procéder à de longues vérifications pour identifier l'importateur légitime concerné.

Le système électronique de dédouanement de l'AFD devrait vérifier pour chaque importateur assujetti si l'AFC n'a pas révoqué l'autorisation de l'entreprise concernant la procédure de report.

Si, comme c'est actuellement le cas, l'impôt sur les importations est perçu lors d'une déclaration en douane, l'indication d'un importateur erroné dans cette déclaration a des conséquences bien moindres. Cet impôt est encaissé par la Confédération et seul l'importateur légitime peut le faire valoir comme impôt préalable, pour autant qu'il remplisse toutes les conditions correspondantes. L'exactitude des déclarations de taxation relatives à l'impôt sur les importations s'accompagne aujourd'hui d'un intérêt financier pour les entreprises assujetties. Toutefois, si l'AFD ne doit plus percevoir cet impôt, il n'y a plus d'incitation à corriger la déclaration en douane. Le risque que les biens importés servent en définitive à la consommation finale sur le territoire suisse sans avoir été imposés est nettement plus élevé.

Lorsque l'entreprise indiquée comme importateur dans la déclaration en douane est l'importateur effectif du bien concerné et a le droit d'appliquer la procédure de report, une perte de recettes fiscales peut se produire uniquement si elle ne paie pas ou que partiellement l'impôt dû à l'AFC (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et, en cas de décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, impôt sur les importations), par exemple en raison de son insolvabilité.

Toutefois, si l'entreprise indiquée comme importateur dans la déclaration en douane a le droit d'appliquer la procédure de report, mais n'est pas l'importateur effectif, c'est-à-dire légitime, du bien concerné, d'autres pertes de recettes fiscales sont possibles.

En voici trois exemples:

1) Perte intégrale de l'impôt sur les importations lorsque le bien provenant de l'étranger:

- est destiné à un non-assujetti (par ex. particulier, entreprise sans numéro de TVA); mais
- une entreprise pouvant appliquer la procédure de report est indiquée à tort comme importateur dans la déclaration en douane lors de l'importation.

Ce dernier est destiné à la consommation finale sans avoir été imposé.

2) Perte partielle de l'impôt sur les importations pouvant survenir lorsque le bien provenant de l'étranger:

- est destiné à une personne assujettie qui ne peut faire valoir que partiellement l'impôt dû sur les importations comme impôt préalable; mais
- une autre entreprise assujettie pouvant appliquer la procédure de report est indiquée à tort comme importateur dans la déclaration en douane lors de l'importation.

L'indication relative à l'entreprise figurant comme importateur dans la déclaration en douane est erronée et l'importation est réalisée selon la procédure de report, ce que cette société serait en droit de faire pour les biens lui étant destinés. Elle ne déclare pas l'impôt sur les importations dans son décompte de TVA, car le bien importé n'était pas pour elle.

L'entreprise qui est l'importateur légitime du bien concerné ne déclare pas l'impôt sur les importations dans son décompte de TVA, car la déclaration en douane n'est pas établie à

son nom. Le bien importé lui étant destiné, il est utilisé dans l'une de ses prestations entrepreneuriales qui est éventuellement imposable. Étant donné que cette entreprise peut utiliser en partie le bien importé pour des prestations exclues du champ de l'impôt⁷ ou doit procéder à des réductions de la déduction de l'impôt préalable⁸, elle ne pourrait faire valoir que partiellement l'impôt sur les importations déclaré à l'AFC lors de la procédure de report comme impôt préalable. Elle devrait verser à l'AFC une partie de l'impôt sur les importations déclaré dans le décompte de TVA. Toutefois, comme l'entreprise ne déclare pas l'impôt sur les importations à l'AFC (elle ne figure pas en tant qu'importateur dans la déclaration en douane), aucun impôt n'est payé à l'AFC.

Si cette entreprise assujettie utilise entièrement le bien importé pour des prestations exclues du champ de l'impôt, la perte de l'impôt sur les importations serait même intégrale. Dans ce cas, l'intégralité de l'impôt sur les importations à déclarer à l'AFC n'aurait pas pu être prise en compte comme impôt préalable et l'impôt aurait donc dû être payé entièrement à l'AFC.

- 3) Autre perte partielle de l'impôt sur les importations pouvant survenir lorsque le bien provenant de l'étranger:
- est destiné à une personne assujettie qui établit des décomptes pour l'AFC selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires; mais
 - l'entreprise assujettie indiquée à tort comme importateur dans la déclaration en douane lors de l'importation applique la méthode de décompte effective.

Étant donné que le mécanisme de déduction de l'impôt préalable ne s'applique pas aux assujettis décomptant selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires et que le calcul de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui est dû à l'AFC s'appuie dès lors sur un taux d'imposition réduit, spécifique à la branche, cette déduction ne compense pas entièrement ni automatiquement l'impôt sur les importations.

L'indication relative à l'entreprise figurant comme importateur dans la déclaration en douane est erronée et l'importation a été réalisée au titre de la procédure de report. L'AFD n'a donc encaissé aucun impôt sur les importations.

L'importateur légitime qui décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires ne déclare pas à l'AFC l'impôt sur les importations dans son décompte de TVA, car la déclaration en douane n'était pas établie à son nom. Par conséquent, aucun impôt sur les importations n'est payé à l'AFC.

Si cet importateur légitime avait été indiqué en tant que tel dans la déclaration en douane, il aurait dû déclarer et payer à l'AFC l'impôt sur les importations.

4.6 Conséquences concernant l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et la déduction de l'impôt préalable

4.6.1 Recettes accrues de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse

Si l'entreprise assujettie applique la procédure de report généralisée lors de l'importation, le montant de la TVA à payer à l'AFC augmente. En effet, au lieu de verser la TVA à l'AFD, l'entreprise doit désormais déclarer l'impôt sur les importations dans son décompte établi à

⁷ Art. 21 LTVA

⁸ Art. 33 LTVA

l'intention de l'AFC, comme c'est le cas pour l'impôt grevant les acquisitions de prestations de services auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

Après la mise en place d'une procédure de report généralisée, l'AFC encaisserait donc un produit d'impôts sensiblement plus élevé qu'aujourd'hui. Sa charge de travail et le risque lié à l'encaissement augmenteraient toutefois eux aussi.

4.6.2 Paiement de l'impôt sur les importations à l'AFC en cas d'absence ou de limitation du droit à la déduction de l'impôt préalable

Après l'introduction d'une procédure de report généralisée, l'AFC serait compétente pour percevoir l'impôt sur les importations auprès des entreprises assujetties. Toutefois, celles-ci ne pourraient le faire valoir intégralement comme impôt préalable dans leur déclaration de TVA adressée à l'AFC que si elles ont effectivement le droit de déduire entièrement l'impôt préalable pour le bien importé. Dans ce seul cas, la déclaration de l'impôt sur les importations n'accroîtrait pas la charge fiscale envers l'AFC.

Par exemple, les entreprises qui établissent un décompte auprès de l'AFC selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires ne peuvent pas déduire l'impôt préalable.

De même, la méthode de décompte effective ne garantit pas la déduction complète de l'impôt préalable si l'entreprise utilise le bien importé pour des prestations exclues du champ de l'impôt et n'opte pas pour leur imposition, que ce soit par choix ou parce que ces prestations ne peuvent pas faire l'objet d'une imposition volontaire.⁹ Il faut également tenir compte des réductions¹⁰ de la déduction ou des corrections¹¹ de la déduction de l'impôt préalable que l'entreprise assujettie doit effectuer.

Dans de tels cas, l'AFC percevrait désormais l'impôt sur les importations, ce qui nécessiterait d'adapter les bases légales correspondantes et ses systèmes informatiques.

4.7 Risque accru de fraude fiscale

Dans le système de perception existant, l'impôt sur les importations alimente les caisses de la Confédération et l'assujetti le fait valoir auprès de l'AFC en tant qu'impôt déjà payé, dans le cadre de la déduction de l'impôt préalable inhérente au décompte de TVA, en soustrayant ce montant de la TVA collectée. Il verse alors à l'AFC la charge fiscale qui résulte de ce décompte. La déduction de l'impôt préalable s'appuie sur la décision de taxation TVA de l'AFD. L'entreprise doit donc comptabiliser correctement les importations, conserver les décisions de taxation TVA et établir les décomptes de TVA comme il se doit. L'entreprise assujettie qui figure en qualité d'importateur dans la déclaration en douane a un intérêt financier à traiter et à comptabiliser correctement les importations.

Actuellement, l'impôt sur les importations représente près de la moitié des recettes de TVA de la Confédération, qui s'inscrivent à quelque 23 milliards de francs. Le paiement fractionné de l'impôt selon le système d'une imposition à toutes les phases est efficace pour garantir le recouvrement de la TVA.

Échanges intracommunautaires de marchandises

En 1993, suite à l'abrogation des barrières douanières entre les États membres, l'UE a mis en place un processus de perception de la TVA lors des échanges intracommunautaires de marchandises qui est comparable à une procédure de report généralisée. Le fournisseur d'une

⁹ Art. 21 et 22 LTVA

¹⁰ Art. 33 LTVA

¹¹ Art. 30 et 31 LTVA

marchandise qui est enregistré pour la TVA dans le pays membre A peut effectuer une livraison exonérée d'impôt à son client enregistré pour la TVA dans l'État membre B. Ce client doit déclarer l'acquisition de la marchandise à sa propre autorité fiscale dans le cadre de son décompte de TVA, mais il peut en général faire immédiatement valoir l'impôt en tant qu'impôt préalable (livraison intracommunautaire exonérée d'impôt du fournisseur, puis imposition ultérieure de l'acquisition par le client). L'entreprise importatrice assujettie ne verse pas à l'autorité douanière la TVA d'acquisition, qui remplace l'impôt sur les importations dans les échanges intracommunautaires de marchandises, mais la déclare directement à l'autorité fiscale dans le cadre d'une procédure d'auto-taxation et l'impute comme impôt préalable.

Sociétés phénix et fraude tournante

Ce régime de perception intracommunautaire de la TVA est très exposé à la fraude. Il facilite les escroqueries de type phénix (sociétés phénix) ou carrousel (ou fraude tournante), cette dernière étant appelée *Missing Trader Fraud* ou *Missing Trader Intra Community Fraud* (fraude à la TVA) au sein de l'UE. De plus, la difficulté et le caractère contraignant d'un échange rapide de données entre les États membres de l'UE (assistance administrative) accroissent la vulnérabilité à la fraude. Selon les derniers chiffres de la Commission européenne pour l'année 2015, le montant total de la TVA non versée à l'UE est estimé à 168 milliards d'euros, soit une perte de recettes de 15,2 % pour les 26 États membres concernés. Cette perte est due à la fraude, à la soustraction d'impôt, à l'évasion fiscale, à l'insolvabilité et à des erreurs de calcul.¹²

Réforme proposée le 7 avril 2016 par la Commission européenne

L'UE cherche des solutions permettant d'endiguer les importantes pertes de recettes de TVA, évaluées à 50 milliards d'euros par an, qu'elle subit depuis la suppression des frontières douanières du fait de la fraude à la TVA dans les échanges intracommunautaires.

La Commission européenne a publié son plan d'action sur la TVA à Bruxelles le 7 avril 2016.¹³ Elle y propose des réformes en vue d'instaurer un espace TVA unique dans l'UE.

Ces réformes entendent modifier le système actuel, qui s'applique depuis 1993 aux échanges intracommunautaires de marchandises. Conçu comme une solution transitoire, ce système divise chaque chiffre d'affaires transfrontalier en une livraison transfrontalière exonérée d'impôt et une acquisition transfrontalière soumise à l'impôt. Il fonctionne comme un système douanier, mais ne dispose pas des contrôles correspondants et constitue dès lors l'une des causes de la fraude transfrontalière.

La Commission propose d'imposer les livraisons de biens entre entreprises des États membres comme les livraisons effectuées sur le territoire national. Elle entend ainsi supprimer le principal point faible de la réglementation transitoire tout en conservant les caractéristiques sous-jacentes du système de TVA au sein de l'UE. Cette innovation réduirait la fraude fiscale transfrontalière de quelque 40 milliards d'euros par an (80 %) dans l'Union.

Dans le nouveau système, l'entreprise de l'État membre A (vendeur) céderait ses marchandises à la société de l'État membre B (acheteur) en y ajoutant le taux de TVA du pays

¹² Sources: «Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States» (juillet 2013; TAXUD/2012/DE/316; contrat-cadre n° TAXUD/2010/CC/104); «2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States» (septembre 2014; TAXUD/2013/DE/321; contrat-cadre n° TAXUD/2010/CC/104) et «Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States – 2015 Report» (mai 2015; TAXUD/2013/DE/321; contrat-cadre n° TAXUD/2010/CC/104)

¹³ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA. Vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix; COM(2016) 148 final, Bruxelles, 7 avril 2016; disponible à l'adresse: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/action_plan/index_fr.htm (état: 4.10.2016)

de destination (État membre B). Cette société serait dès lors contrainte de faire valoir cet impôt auprès de son autorité fiscale dans le cadre de son décompte de TVA. L'entreprise de l'État membre A virerait à son autorité fiscale la TVA imputée à l'acheteur de l'État membre B, cette dernière étant ensuite transférée à l'autorité fiscale de l'État membre B.

En 2017, la Commission européenne présentera un projet de loi relatif à un système de TVA définitif pour les échanges transfrontaliers. Elle entend ainsi garantir un traitement cohérent des opérations nationales et transfrontalières tout au long de la chaîne de production et de distribution, et restaurer les caractéristiques fondamentales de la TVA dans les échanges transfrontaliers, à savoir le système des paiements fractionnés caractérisé par son caractère autorégulateur.

Résultat

Le système danois fonctionne de manière similaire au régime actuel de perception de la TVA dans les échanges intracommunautaires de marchandises. Les risques liés à l'absence d'imposition et à la fraude fiscale y sont accrus. C'est pourquoi l'UE veut changer son régime actuel. À cet effet, elle entend créer un espace TVA unique et robuste dans l'Union, au sein duquel les opérations transfrontières seraient traitées de la même manière que les opérations nationales, c'est-à-dire où les livraisons de biens entre entreprises (B2B) au sein de l'Union seraient traitées de la même manière que les livraisons nationales. Un exportateur situé dans l'État membre A devra de nouveau imputer la TVA aux marchandises vendues à une entreprise de l'État membre B. Il s'agit en l'espèce d'un régime inverse à celui du système danois.

4.8 Conséquences pour les finances de la Confédération

L'année de son introduction, le système danois engendrerait une diminution des recettes de TVA de l'ordre de 2,9 milliards de francs. Ces diminutions de recettes pourraient être entièrement compensées si, simultanément à l'introduction du système danois, l'AFC contraignait dorénavant tous les assujettis à établir des décomptes mensuels, au lieu de décomptes trimestriels ou semestriels.

5 Avantages et des inconvénients du système danois pour les entreprises et pour la Confédération

Avantages pour les entreprises
- Abandon de l'obligation d'obtenir une autorisation pour appliquer la procédure de report
- Avantage concurrentiel pour les entreprises importatrices: achat de marchandises à l'étranger sans imputation de la TVA
- Hausse des liquidités des entreprises importatrices: hausse des liquidités en cas d'achat de marchandises à l'étranger (période entre l'importation et le paiement de l'impôt dû au titre des opérations réalisées sur le territoire suisse). Selon le niveau des taux d'intérêt, entre 19 millions de francs (taux à 1 %) et 95 millions de francs (taux à 5 %) par an.
- Économies pour les entreprises importatrices titulaires d'un compte en douane: baisse des frais inhérents aux sûretés du compte en douane auprès de l'AFD. Le montant des économies dépend du financement des sûretés et de l'utilisation du compte en douane par son titulaire (utilisation pour plusieurs régimes douaniers et pour les impôts et redevances autres que la TVA).
- Économies pour les entreprises importatrices sans compte en douane: aucuns frais pour l'avance de l'impôt sur les importations par les entreprises de logistique. Le montant des économies dépend des relations contractuelles individuelles entre ces dernières et les entreprises importatrices.
- Allègement unique de la charge des entreprises au cours de l'année d'introduction de la procédure de report généralisée cette année-là, allègement unique de la charge des assujettis pouvant atteindre 2,9 milliards de francs.

Inconvénients pour les entreprises

- Discrimination de l'économie intérieure (discrimination des producteurs suisses):
les fournisseurs suisses de marchandises similaires devraient continuer à vendre leurs prestations grevées de l'impôt (désavantage concurrentiel).
- Frais supplémentaires en raison du décompte de TVA mensuel ou bimestriel:
charges et frais accrus pour les entreprises si la Suisse met en place un décompte de TVA mensuel (comme au Danemark) ou bimestriel (comme en Norvège)
- Augmentation unique de la charge au cours de l'année d'introduction de la procédure de report généralisée pour les entreprises qui établissent des décomptes trimestriels ou semestriels
cette année-là, en raison de l'introduction du décompte mensuel, augmentation unique de la charge pouvant atteindre 3 milliards de francs.
- Frais supplémentaires en raison des mesures de l'AFC pour garantir le recouvrement de l'impôt:
nouveaux frais pour les entreprises si l'AFC prend de nouvelles mesures visant à garantir le recouvrement de l'impôt pour compenser l'abandon des mesures de protection de l'AFD.
- Saisie autonome des données concernant l'impôt sur les importations dans le décompte de TVA; adaptation des systèmes de dédouanement dans les entreprises:
 - celles-ci doivent désormais saisir elles-mêmes les données concernant l'impôt sur les importations (valeur TVA, taux d'imposition, exonérations d'impôt) dans le décompte de TVA et calculer le montant dû au titre de cet impôt;
 - les données concernant l'impôt sur les importations nécessitent l'ajout de nouveaux champs dans le décompte de TVA;
 - les entreprises doivent adapter leurs systèmes de dédouanement existants, car l'importateur figurant dans la déclaration en douane doit dorénavant être identifiable de manière univoque par le système de dédouanement de l'AFD;
 - l'obligation de remettre une déclaration en douane demeure et la valeur statistique doit encore y figurer pour toutes les marchandises importées;
 - les comptes en douane restent nécessaires pour les autres impôts et redevances perçus par l'AFD (autres que l'impôt sur les importations) et pour l'obtention des décisions de taxation par voie électronique.
- Risque pénal en cas de mention d'un importateur erroné dans la déclaration en douane:
la mention d'un importateur erroné dans la déclaration en douane peut désormais conduire à une importation qui serait, à tort, exonérée d'impôt et à des poursuites pénales envers l'entreprise (par ex. soustraction d'impôt).

Avantages pour la Confédération

- AFD: abandon de la remise de l'impôt en vertu de l'art. 64, al. 1, let. d, LTVA:
le motif de la remise selon l'art. 64, al. 1, let. d, LTVA concerne les entreprises assujetties (importateurs) qui sont devenues insolvable et n'ont pas réglé à l'entreprise de dédouanement l'impôt sur les importations qu'elle a avancé.
- AFD: abandon partiel des décisions de taxation:
l'AFD n'établit plus de décision de taxation TVA pour les entreprises pouvant appliquer la procédure de report généralisée. La décision de taxation douane est cependant conservée.
- Au cours de l'année d'introduction de la procédure de report généralisée, augmentation unique des recettes pouvant atteindre 3 milliards de francs, si le décompte mensuel est généralisé.

Inconvénients pour la Confédération

- Infraction à certains principes du droit suisse en vigueur régissant la TVA:
la procédure de report généralisée est contraire à l'art. 1 LTVA: TVA perçue à chaque stade du processus de production et de distribution et neutralité concurrentielle de la perception de l'impôt (les entreprises importatrices seront avantagées par rapport à l'économie intérieure [discrimination des producteurs suisses]).
- Perte de recettes unique pouvant aller jusqu'à 2,9 milliards de francs pour la Confédération au cours de l'année d'introduction de la procédure de report généralisée.
- AFD: peu d'économies possibles:
loin de devenir superflue, l'activité de contrôle de l'AFD en matière d'impôt sur les importations a une nouvelle priorité: elle n'examine plus si la taxation est correcte, mais vérifie si l'importateur figurant dans la déclaration en douane est l'importateur légitime. Pour ce faire, il faut déterminer l'opération ayant conduit à l'importation.
- AFC: hausse des charges d'exploitation et des charges de personnel pour les raisons suivantes:
 - perception de l'impôt sur les importations auprès des contribuables appliquant la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires;
 - charge accrue lors de l'enregistrement des contribuables, car des facteurs de risque supplémentaires doivent être examinés;
 - charge accrue liée à la vérification des données concernant l'impôt sur les importations et à l'analyse des risques des entreprises importatrices;
 - charge accrue découlant de l'introduction d'un décompte mensuel ou bimestriel.

Inconvénients pour la Confédération

- AFC: risque accru de pertes de recettes fiscales si aucune nouvelle mesure de protection n'est prévue. Cela tient aux causes suivantes:

- charge fiscale plus élevée des contribuables au titre de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse;
- abandon des contrôles fiscaux de l'AFD (valeur de la marchandise, taux d'imposition, exonérations d'impôt);
- absence de données concernant l'impôt sur les importations dans les déclarations en douane ou données de mauvaise qualité;
- abandon de la responsabilité solidaire des personnes assujetties au contrôle douanier pour l'impôt sur les importations;
- abandon des mesures de protection inhérentes au compte en douane pour l'impôt sur les importations (sûretés, surveillance des paiements par l'AFD);
- risque de déclaration incorrecte ou d'absence de déclaration de l'impôt sur les importations dans le décompte de TVA;
- taxations erronées portant sur des périodes plus longues et des montants d'impôt plus élevés (aujourd'hui: correction d'une seule importation; désormais: correction d'une ou de plusieurs périodes fiscales comportant de nombreuses importations);
- risque accru de fraude fiscale (fraude tournante et sociétés phénix).

- AFD et AFC:

les recettes fiscales sont entièrement perdues si l'importateur indiqué dans la déclaration en douane peut appliquer la procédure de report alors que les marchandises importées sont destinées à un non-assujetti (consommateur final).

6 Conclusion – conserver le système suisse existant en le simplifiant

Sur la base des résultats présentés dans le présent rapport, le Conseil fédéral considère qu'il convient de conserver la procédure de report du paiement de l'impôt appliquée en Suisse. Toutefois, il veut la rendre accessible à d'autres entreprises en abaissant le seuil des excédents d'impôt préalable de 50 000 francs actuellement à 10 000 francs. Une telle simplification est rapidement réalisable, car elle ne requiert qu'une modification de l'ordonnance (art. 118 OTVA).

Ensuite, dans les années suivant l'abaissement de ce seuil, il s'agira de déterminer le nombre d'entreprises appliquant désormais la procédure de report. S'il devait s'avérer que la demande est grande, il conviendra alors d'examiner dans quelle mesure les entreprises sont intéressées par une nouvelle réduction du seuil des excédents d'impôt préalable, auquel cas une modification de l'art. 63 LTVA serait requise.

En ce qui concerne les importations et la TVA, les entreprises devraient pouvoir bénéficier d'autres simplifications grâce aux développements attendus dans le cadre de projets informatiques en cours à l'AFD et à l'AFC.

L'AFD analyse actuellement l'ensemble des processus de dédouanement, y compris ceux relatifs à la TVA. Ce faisant, elle implique tous les opérateurs économiques concernés. Le but de cette opération est de simplifier et de numériser complètement ces processus. L'AFC intégrera pour sa part la procédure de report dans l'offre de processus électroniques.

Les principes stratégiques de l'AFD définis en 2016 pour les processus s'appliquant au trafic de biens ont les objectifs suivants:

- Processus simples et efficaces

L'AFD met à disposition des procédures uniformes et simples pour tous les genres de trafic et vers toutes les destinations.

- Processus numériques

L'AFD permet le déroulement de tous les régimes douaniers et processus avec une application informatique en libre accès en ligne.

- Utilisation efficace des ressources

L'AFD atteint les objectifs de son mandat de la meilleure façon possible en travaillant de manière mobile et en procédant à des contrôles basés sur les risques. Elle identifie les synergies possibles et les exploite de façon optimale.

- Coûts moindres pour l'économie

L'AFD veille à réduire les coûts pour l'économie.

Or, l'introduction du système danois en Suisse n'offre que trop peu d'opportunités de simplifications et de réduction des coûts, aussi bien pour les entreprises que pour l'AFD et l'AFC. Cela est d'autant plus vrai si l'on tient compte de la situation générale en Suisse, qui est bien différente de celle au Danemark, comme le montrent les arguments résumés ci-après:

Des reports de coûts plutôt que des économies pour les entreprises

Les économies générées par l'augmentation des liquidités et l'absence de sûretés à fournir à l'AFD (pour les importateurs ayant un compte en douane) ou la suppression des coûts occasionnés par l'avance de l'impôt sur les importations acquitté par les entreprises de

logistique (pour les importateurs sans compte en douane) seraient neutralisées par l'apparition de nouveaux coûts, qui surviendraient pour les raisons suivantes:

- un calcul et une comptabilisation de l'impôt sur les importations opérés dans le décompte de TVA par les entreprises elles-mêmes (auto-taxation); et
- la nécessité pour l'AFC de prendre de nouvelles mesures en vue de garantir le recouvrement des charges de TVA en Suisse même.

Or, la Confédération devrait dans ce cas accroître ses efforts afin de garantir le taux de recouvrement atteint jusqu'ici. Cela occasionnerait la disparition d'une multitude de synergies dont l'AFD peut aujourd'hui tirer profit lors de la perception de l'impôt sur les importations, cet impôt faisant partie de la dizaine d'impôts et de redevances qu'elle prélève aujourd'hui. L'AFC profite elle aussi de telles synergies à l'heure actuelle.

L'allègement unique de la charge (jusqu'à 2,9 milliards de francs) dont pourraient bénéficier les assujettis au cours de l'année de l'introduction du système danois serait neutralisé par les charges supplémentaires uniques d'un montant pouvant atteindre 3 milliards de francs engendrées par l'introduction généralisée du décompte mensuel pour toutes les entreprises assujetties qui établissent actuellement des décomptes trimestriels ou semestriels.

Discrimination de l'économie nationale (préjudice occasionné aux entreprises suisses)

La mise en place en Suisse d'une procédure de report généralisée favoriserait les importations au détriment de l'économie nationale. L'acquisition de biens à l'étranger serait favorisée sur le plan de la TVA, tandis que les biens acquis auprès d'entreprises suisses seraient toujours grevés de TVA. Donner naissance à une telle distorsion de concurrence entre les fournisseurs de biens nationaux et étrangers irait à l'encontre de tous les efforts entrepris jusqu'ici par le Conseil fédéral et le législateur pour éliminer tout avantage concurrentiel inhérent au système de la TVA au profit des entreprises étrangères.

Réduction des périodes de décompte pour les entreprises

Le Danemark, contrairement à la Suisse, ne prévoit pas la possibilité pour les entreprises assujetties à l'impôt d'établir des décomptes trimestriels. La procédure de report généralisée va donc de pair avec des périodes de décompte raccourcies. Dans ce pays, le décompte mensuel est de rigueur à compter d'un chiffre d'affaires de 50 millions de couronnes danoises (environ 7,2 millions de francs suisses [cours de change de 2015]). En Norvège, pays qui prévoit la mise en place de la procédure de report généralisée au 1^{er} janvier 2017, le décompte bimestriel est déjà la norme.

Réduire les délais de décompte revient à augmenter les charges des entreprises pour établir leur décompte de TVA ainsi que celles de l'AFC en vue de traiter ces décomptes. Ceci aurait notamment un impact sur les d'entreprises établissant aujourd'hui leur décompte d'après la méthode des taux de la dette fiscale nette (environ un tiers des entreprises assujetties) et qui n'envoient par conséquent leur décompte à l'AFC que deux fois par an.

Charges supplémentaires pour les entreprises

En Suisse, la TVA est perçue par l'AFD lors de l'importation de biens. L'importateur reçoit de l'AFD une décision de taxation TVA mentionnant l'impôt dû. Si l'entreprise importatrice utilise la méthode de décompte effective, elle peut porter ce montant d'impôt directement à son compte d'impôt préalable et, dans le décompte de TVA, le déduire à titre d'impôt préalable déjà acquitté, si les conditions prévues à cette fin sont remplies.

Un système instituant la procédure de report généralisée ferait de l'impôt sur les importations un impôt régi par le principe de l'auto-taxation, au même titre que les impôts grevant les

opérations réalisées sur le territoire suisse. Il reviendrait à l'entreprise seule de déterminer le montant de TVA dû à l'importation.

Pour les biens achetés ou acquis dans le cadre d'une opération de commission, l'entreprise serait obligée de vérifier si la contre-prestation acquittée comprend les coûts auxiliaires (coûts du transport, du dédouanement, d'assurance, etc.) jusqu'au lieu de destination. Si ces coûts n'apparaissent pas, il conviendrait de les ajouter au prix d'achat pour calculer l'impôt, sachant que les autres impôts et redevances (autres que la TVA) acquittés à l'AFD lors de l'importation sont également inclus dans la base de calcul de l'impôt. L'entreprise importatrice devrait également appliquer l'impôt sur les importations à ces redevances et chaque importation devrait faire l'objet de dossiers comprenant les justificatifs correspondants. Si l'opération à l'origine de l'importation n'est pas une opération de commission ou de vente (par ex. location, leasing, objets gratuits), il reviendrait à l'entreprise de déterminer la valeur marchande des biens importés. L'entreprise devrait déterminer le taux d'imposition exact se rapportant à chaque importation dans le décompte de TVA, mais également tenir compte des importations exonérées d'impôt.

Toutes ces tâches exécutées en raison du principe de l'auto-taxation de l'impôt sur les importations constitueraient une charge supplémentaire pour les entreprises qui n'établissent pas leur déclaration en douane elles-mêmes actuellement.

Recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée

Le fait d'étendre, sans examen préalable ni mesure conservatoire, la possibilité d'utiliser la procédure de report en vigueur – qui est applicable depuis 1995 en Suisse et à laquelle recourent actuellement quelque 400 entreprises – à toutes les entreprises assujetties à l'impôt affecterait de manière considérable le recouvrement de la TVA en Suisse. Pour compenser la disparition des systèmes de sûreté de l'AFD en lien avec l'impôt sur les importations, l'AFC serait contrainte de mettre sur pied son propre système de sûreté et d'adapter le droit régissant la TVA en conséquence. De telles mesures engendreraient un surcroît de travail et des coûts aussi bien pour l'AFC que pour les entreprises.

Le système suisse, qui repose sur la perception de l'impôt sur les importations par l'AFD, est très efficace. Les pertes d'encaissement sont minimales (0,0023 %), car l'AFD surveille en permanence les comptes en douane au moyen desquels l'impôt sur les importations est acquitté ainsi que la solvabilité des détenteurs de ces comptes. D'éventuelles pertes sont couvertes par les sûretés devant être fournies à l'AFD lors de l'ouverture du compte. Enfin, en vertu du droit douanier, toutes les personnes assujetties au contrôle douanier répondent solidairement du paiement de l'impôt sur les importations.

Conséquences pour les finances de la Confédération

L'année de son introduction, le système danois engendrerait une diminution des recettes de TVA de l'ordre de 2,9 milliards de francs. Ces diminutions de recettes pourraient être entièrement compensées si, simultanément à l'introduction du système danois, l'AFC contraignait dorénavant tous les assujettis à établir des décomptes mensuels au lieu de décomptes trimestriels ou semestriels.

Fraude à la TVA

Le système danois fonctionne de manière similaire au régime actuel de perception de la TVA de l'UE pour les échanges intracommunautaires et les risques liés à l'absence d'imposition et à la fraude y sont accrus. C'est pourquoi l'UE veut changer son régime actuel et le remplacer par un espace TVA unique dans l'Union, au sein duquel les opérations transfrontières seraient traitées de la même manière que les opérations nationales. Concrètement, cela veut dire que les livraisons de biens entre entreprises (B2B) au sein de l'Union seraient traitées de la même manière que les livraisons nationales. Il s'agit en l'espèce d'un régime inverse à celui du

système danois. Un exportateur situé dans l'État membre A devrait de nouveau imputer la TVA aux marchandises vendues à une entreprise de l'État membre B. En 2017, la Commission européenne veut présenter un projet de loi en ce sens. Elle veut endiguer les importantes pertes de recettes de TVA, évaluées à 50 milliards d'euros par an, que l'UE subit depuis la suppression des frontières douanières du fait de la fraude à la TVA dans les échanges intracommunautaires.

La Suisse n'est pas membre de l'UE

Le Danemark se distingue clairement de la Suisse pour ce qui est de la structure de leur commerce extérieur. Ce pays est membre de l'UE et acquiert moins d'un tiers des biens qu'il importe auprès d'États tiers. Or, la Suisse acquiert tous les biens qu'elle importe auprès d'États tiers. Avec une telle structure de commerce extérieur, le taux de recouvrement de la TVA ne peut être maintenu à son niveau actuel que si l'AFD continue de percevoir la TVA également sur les importations d'entreprises assujetties ou si l'AFC prend des mesures complémentaires pour assurer le recouvrement.

Différences concernant la structure administrative entre la Suisse, le Danemark et la Norvège

Le système de procédure de report adopté au Danemark ne correspond pas au modèle suisse. Dans ce pays, l'administration des douanes et des impôts ne forment qu'une autorité: elles utilisent des systèmes de taxation interconnectés entre eux et coopèrent étroitement dans le cadre de contrôles fiscaux. La Norvège souhaite mettre en place la procédure de report généralisée au 1^{er} janvier 2017. Ceci entraînera le transfert de la taxation de l'impôt sur les importations ainsi que des impôts sur la consommation de l'administration douanière à l'administration fiscale. Ce transfert sera accompagné de la réaffectation de 350 spécialistes en la matière.

En Suisse, l'AFD perçoit aussi bien l'impôt sur les importations que les autres impôts sur la consommation (par ex. l'impôt sur les huiles minérales, sur le tabac, sur la bière, sur les véhicules automobiles). L'AFC perçoit quant à elle les deux taxes sur la valeur ajoutée que sont l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et l'impôt sur les acquisitions. En Suisse, l'AFD et l'AFC constituent deux administrations distinctes et la coopération entre elles dans le domaine de la TVA repose sur les dispositions relatives à l'assistance administrative des art. 75 et 76 LTVA. Ni les bureaux de douane suisses ni les collaborateurs de l'AFC n'ont d'accès direct au système électronique de taxation de l'autre administration.

Peu d'économies pour l'AFD mais des charges d'exploitation et de personnel supplémentaires pour l'AFC

En dépit de l'importance très significative de la TVA pour la Caisse fédérale (plus de 22 milliards de francs de recettes en 2014), «seuls» 600 collaborateurs sont chargés de percevoir cet impôt à l'AFC. L'AFD constitue pour l'AFC une extension opérationnelle lui permettant de garantir la taxation de la TVA sur le trafic de biens en provenance de l'étranger. L'AFD prête également assistance administrative à l'AFC en lui faisant parvenir des informations fiscales pertinentes qu'elle tire de constats faits dans le trafic transfrontalier.

Même en cas d'instauration d'une procédure de report généralisée, la frontière douanière serait maintenue. L'AFD et ses quelque 1300 spécialistes devraient continuer de surveiller le trafic transfrontalier de marchandises de commerce et d'appliquer les quelques 150 actes législatifs concernant le trafic de biens transfrontalier. La déclaration en douane ne serait pas supprimée, même si les biens importés sont uniquement assujettis à l'impôt sur les importations. Après la mise en place de la procédure de report généralisée, l'AFD devrait continuer de percevoir l'impôt sur les importations auprès des personnes ne pouvant pas faire usage de la procédure de report, que sont:

- les particuliers;
- les entreprises qui ne disposent pas de numéro de TVA; ainsi que
- les entreprises auxquelles l'AFC a retiré l'autorisation d'utiliser la procédure de report ou auxquelles elle ne l'a jamais délivrée.

À la suite de la mise en place de la procédure de report généralisée, l'AFD devrait conserver l'ensemble de ses dispositifs et systèmes prévus pour la perception de l'impôt sur les importations, en assurer la maintenance et le perfectionnement. Ainsi, l'AFC devrait prendre des mesures afin de garantir le recouvrement de la TVA sans que l'AFD ne puisse réduire dans les mêmes proportions ses charges d'exploitation et de personnel.

La procédure de report en vigueur en Suisse est adaptée

En Suisse, dans le cadre d'un système de perception avec paiement fractionné de l'impôt, les entreprises assujetties peuvent déjà faire usage de la procédure de report à chaque fois que cela est pertinent. La procédure de report est appropriée pour les importations pour lesquelles l'AFC doit restituer à l'entreprise l'intégralité de l'impôt sur les importations acquitté à l'AFD, car aucune dette fiscale n'a été générée en Suisse (l'entreprise n'a aucune dette fiscale envers l'AFC). La procédure de report en vigueur en Suisse concerne ainsi toutes les importations pour lesquelles les principes de «paiement fractionné de l'impôt» (impôt perçu à chaque stade du processus de production et de distribution avec déduction de l'impôt préalable) et de la «neutralité concurrentielle» définis à l'art. 1 LTVA revêtent une importance relative inférieure à celle du principe de «l'efficacité de l'acquittement et de la perception de la TVA», figurant également dans ce même article de la loi. Grâce à l'abaissement prévu du seuil d'excédents d'impôt préalable de 50 000 francs actuellement à 10 000 francs, cette procédure sera accessible à un nombre encore plus grand d'entreprises.