



Règlement 69-01

Importateur – assujettissement – objet de l'impôt TVA sur les importations (impôt sur les importations)

Le règlement R-69 contient les dispositions d'exécution de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières relatives aux art. 50 à 64 de la loi du 12 juin 2009 sur la TVA et aux dispositions d'ordonnance correspondantes. Il vise l'application uniforme des dispositions relatives à la TVA sur les importations et s'adresse à des spécialistes.

Aucun droit allant au-delà des dispositions légales ne peut en être déduit.

Pour des raisons de lisibilité, seule la forme masculine ou féminine est employée dans le présent règlement. Celle-ci se réfère toujours également aux personnes de l'autre sexe.

Table des matières

1	Devoirs lors de l'importation et de l'exportation de biens	5
1.1	Base juridique.....	5
1.2	Importation de biens	5
1.3	Exportation de biens.....	6
2	Lieu de la livraison et importateur.....	6
2.1	Base juridique et définitions	6
2.1.1	Livraison	6
2.1.2	Lieu de la livraison	7
2.1.3	Livraison avec prise en charge chez le fournisseur, livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur.....	8
2.1.4	Importateur	9
2.1.5	Moment déterminant pour l'appréciation.....	10
2.2	Dispositions pour l'importation en cas d'ouvrages sur des biens importés.....	10
2.2.1	Ouvrages sur des biens importés en Suisse.....	10
2.2.2	Montage ou incorporation par le fournisseur	11
2.2.2.1	Cas de figure	11
2.2.2.2	Le fournisseur étranger A est enregistré en Suisse en tant qu'assujéti à la TVA	12
2.2.2.3	Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujéti à la TVA; livraison de biens meubles relevant d'un contrat d'entreprise.....	13
2.2.2.4	Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujéti à la TVA; livraisons relevant du domaine de la construction... ..	14
2.2.3	Montage ou incorporation sur mandat du fournisseur par un tiers étranger ...	16
2.2.3.1	Cas de figure	16
2.2.3.2	Réglementation à l'importation	16
2.2.4	Montage ou incorporation sur mandat du fournisseur par un tiers suisse	17
2.2.4.1	Cas de figure	17
2.2.4.2	Réglementation à l'importation	17
2.2.5	Schéma pour la détermination de la base de calcul de l'impôt et de l'importateur lors de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise.....	18
2.3	Dispositions pour l'importation lors d'autres livraisons	19
2.3.1	Transactions avec un fournisseur.....	19
2.3.1.1	Cas de figure	19
2.3.1.2	Principe	19
2.3.1.3	Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger et vente par correspondance).....	20
2.3.2	Transactions avec deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne)	23
2.3.2.1	Cas de figure	23
2.3.2.2	Principe (acquéreur C = importateur).....	24
2.3.2.3	Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger, intermédiaire B = importateur; art. 7, al. 3, let. a, LTVA et art. 3 OTVA)	25
2.3.2.4	Livraison autre qu'opération en chaîne	26
2.3.3	Transactions avec plus de deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne).....	26
2.3.3.1	Cas de figure	26
2.3.3.2	Principe (acquéreur E = importateur).....	27
2.3.3.3	Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger, intermédiaire = importateur; art. 7, al. 3, let. a, LTVA et art. 3 OTVA)	27
2.3.4	Schéma pour la détermination de la livraison conduisant à l'importation	29
3	Importateur lorsqu'on agit en son propre nom ou au nom d'une autre personne	31
3.1	Agir au nom et pour le compte d'une autre personne (entremetteur)	32
3.1.1	Représentant direct (entremetteur)	32

3.1.1.1	Réglementation sur territoire suisse.....	32
3.1.1.2	Réglementation à l'importation	33
3.1.2	Commissaire-priseur agissant en qualité d'entremetteur	34
3.1.2.1	Réglementation sur le territoire suisse.....	34
3.1.2.2	Réglementation à l'importation	35
3.2	Agir en son propre nom (fournisseur et commissionnaire)	35
3.2.1	Fournisseur suisse	35
3.2.1.1	Cas de figure	35
3.2.1.2	Réglementation à l'importation	36
3.2.2	Fournisseur étranger.....	36
3.2.2.1	Vente d'un bien en libre pratique en Suisse à partir d'un entrepôt sur territoire suisse	36
3.2.2.1.1	Cas de figure	36
3.2.2.1.2	Réglementation à l'importation	37
3.2.2.2	Cession d'un bien en libre pratique par vente sur la voie publique, par démarchage à domicile ou lors d'une foire de vente	39
3.2.2.2.1	Cas de figure	39
3.2.2.2.2	Réglementation à l'importation	39
3.2.3	Commissaire-priseur	40
3.2.3.1	Cas de figure	40
3.2.3.2	Réglementation à l'importation	40
3.2.4	Commissionnaire	42
3.2.4.1	Cas de figure	42
3.2.4.2	Réglementation à l'importation	43
4	Débiteur (assujetti à la TVA)	43
4.1	Base juridique.....	43
4.2	Suppression de la responsabilité solidaire	44
4.3	Procédure de report (Art. 63 LTVA)	44
5	Objet de l'impôt	44
5.1	Base légale.....	44
5.1.1	Importation de biens.....	44
5.1.2	Boutiques hors taxes sur le territoire suisse (art. 17, al. 1 ^{bis} de la loi sur les douanes).....	46
5.2	Supports de données sans valeur marchande	47
5.2.1	Supports de données comportant des programmes (ou des parties de programmes) informatiques	47
5.2.2	Supports de données comportant des fichiers audio ou des fichiers graphiques.....	47
5.2.3	Supports de données incluant une part élevée de prestations de services spécifiques au mandat	48
5.2.4	Assujettissement sur le territoire suisse lors de l'importation de supports de données sans valeur marchande	49
5.3	Vue d'ensemble des supports de données avec et sans valeur marchande	49
5.4	Pluralité de prestations	53
5.4.1	Prestation globale	55
5.4.1.1	Définition	55
5.4.1.2	Traitement fiscal	55
5.4.1.3	Exemples	55
5.4.2	Prestation principale et prestation accessoire	56
5.4.2.1	Définition et traitement fiscal.....	56
5.4.2.2	Emballage d'un bien	57
5.4.2.3	Fourniture et chose accessoire.....	57
5.4.2.4	Autres prestations fournies en rapport avec le bien importé	58
5.4.3	Combinaison de biens.....	59
5.4.3.1	Définition	59
5.4.3.2	Principe	59

5.4.3.3	Exceptions.....	60
5.4.4	Aperçu des prestations globales, principales et accessoires ainsi que des combinaisons de prestations.....	62

1 Devoirs lors de l'importation et de l'exportation de biens

1.1 Base juridique

En vertu de l'art. 50 LTVA, la législation douanière s'applique en matière d'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas. En règle générale, les dispositions de procédure du droit douanier s'appliquent ainsi à la taxation de l'impôt sur les importations. Selon ces dispositions, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prendre toutes les mesures nécessaires à la taxation de l'impôt sur les importations.

1.2 Importation de biens

La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit déclarer le bien importé dans le territoire douanier en vue de son placement sous l'un des régimes douaniers suivants:

- mise en libre pratique;
- régime du transit;
- régime de l'entrepôt douanier;
- régime de l'admission temporaire;
- régime du perfectionnement actif.

Lors de la réimportation de biens placés sous le régime de l'admission temporaire ou le régime du perfectionnement passif, il faut demander la clôture de la procédure.

Pour permettre la fixation de l'impôt sur les importations, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer la base de calcul de l'impôt¹ dans la déclaration en douane. Des mentions apposées dans les papiers d'accompagnement telles que «envoi-cadeau», «envoi privé», «livraison gratuite de remplacement», «imprimés publicitaires gratuits», «échantillons sans valeur commerciale», etc. ne la libèrent pas de cette obligation. L'obligation de déclarer la base de calcul de l'impôt sur les importations ne lui incombe donc pas seulement pour les marchandises de commerce mais également pour tous les autres biens importés.

En plus de la base de calcul de l'impôt, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit présenter l'une des demandes suivantes dans la déclaration en douane:

- imposition au taux normal ou au taux réduit²;
- demande de franchise³ d'impôt sur les importations, pour autant que ce droit soit justifié;
- demande de report⁴ du paiement de l'impôt sur les importations, pour autant que ce droit soit justifié.

Si la personne assujettie à l'obligation de déclarer s'est basée sur les documents d'accompagnement pour fixer l'impôt, elle doit mentionner ces documents dans la déclaration en douane.

Si des informations sur le régime douanier à choisir ou si les bases servant à fixer l'impôt (base de calcul de l'impôt, taux d'impôt, etc.) font défaut, la personne assujettie à l'obligation de

¹ Voir règlement 69-03

² Voir règlement 69-04

³ Voir règlement 69-02

⁴ Voir règlement 69-09

déclarer doit se les procurer auprès de l'importateur, du destinataire ou de l'expéditeur du bien. Il est également possible d'analyser ou de faire analyser le bien à ses frais et à ses risques en vue de déterminer le taux d'impôt (par ex. pour les imprimés) ou la base de calcul de l'impôt (par ex. pour les œuvres d'art).

Si la personne assujettie à l'obligation de déclarer a procédé à une estimation de la base de calcul de l'impôt ou l'a faite estimer par un tiers, il doit ressortir de la déclaration en douane qui a procédé à l'estimation.

1.3 Exportation de biens

La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit déclarer le bien exporté du territoire douanier en vue de son placement sous l'un des régimes douaniers suivants:

- régime de l'exportation;
- régime de l'admission temporaire;
- régime du perfectionnement passif.

Dans la déclaration en douane, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer la valeur statistique (valeur de la marchandise franco frontière suisse en francs suisses; art. 9 de l'ordonnance du 12 octobre 2011 sur la statistique du commerce extérieur [RS 632.14]).

Lors de la réexportation de biens qui ont déjà été placés sous un régime douanier, il faut demander la clôture de la procédure concernée.

2 Lieu de la livraison et importateur

2.1 Base juridique et définitions

2.1.1 Livraison

On entend par livraison d'un bien au sens de l'art. 3, let. d, LTVA non pas son transport, mais les trois opérations mentionnées ci-après:

- le fait d'accorder à une personne le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (par ex. vente);
- le fait de remettre à un destinataire un bien sur lequel des travaux ont été effectués, même si ce bien n'a pas été modifié, mais simplement examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière;
- le fait de mettre un bien à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (par ex. location).

La livraison n'implique dès lors pas un déplacement physique du bien. Plusieurs livraisons peuvent être effectuées avec un seul bien, même si ce dernier n'est déplacé qu'une seule fois, voire pas du tout. Si par exemple un fabricant vend un bien à un consommateur par le biais d'un intermédiaire et s'il fait transporter le bien non pas chez l'intermédiaire, mais directement chez le consommateur, il y a deux livraisons pour un seul transport (opérations en chaîne; voir ch. 2.3.2 ss).

2.1.2 Lieu de la livraison

L'art. 7 LTVA définit le lieu de la livraison. L'al. 1, let. a, de cet article fixe le lieu de la livraison pour les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur et l'al. 1, let. b, pour les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur (voir ch. 2.1.3). Pour les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur, le lieu de la livraison est le lieu où se trouve le bien:

- lors du transfert du pouvoir d'en disposer économiquement;
- lors de sa remise au destinataire; ou
- lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance.

Pour les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur, le lieu de la livraison est le lieu où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers.

Le lieu de la livraison d'électricité transportée par lignes, de gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et de chaleur produite à distance est le lieu où le destinataire de la livraison a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la livraison est effectuée ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où l'électricité, le gaz ou la chaleur est utilisé ou consommé.

Lorsque des biens d'une livraison sont transportés de l'étranger vers le territoire suisse (excepté l'électricité transportée par lignes, le gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et la chaleur produite à distance), le lieu de la livraison correspond donc au lieu où le transport débute, c'est-à-dire à l'étranger, pour autant que le bien ne soit pas monté, incorporé ou ouvert sur le territoire suisse par le fournisseur avant remise à l'acquéreur. Ce lieu de la livraison est valable pour toutes les livraisons déclenchées simultanément par ce transport. Si plusieurs livraisons sont déclenchées par un transport de l'étranger vers le territoire suisse, le lieu de la livraison se trouve à l'étranger pour toutes ces livraisons. Une redétermination du lieu de la livraison n'est de nouveau nécessaire que si une autre livraison a lieu après l'exécution du mandat de transport de l'étranger vers le territoire suisse.

Le lieu de la livraison passe de l'étranger au territoire suisse lorsque le fournisseur de prestations possède une autorisation d'importer en son nom délivrée par l'AFC ou l'AC FL (déclaration d'engagement pour l'étranger) et qu'il n'a pas expressément renoncé à faire usage de cette autorisation au moment de l'importation (art. 7, al. 3, let. a, LTVA). En cas d'opérations en chaîne, les livraisons précédentes sont réputées effectuées à l'étranger et les suivantes sur le territoire suisse si le fournisseur de la prestation procède à l'importation en son propre nom en se fondant sur une déclaration d'engagement pour l'étranger (art. 3, al. 2, OTVA).

Le lieu de la livraison passe également de l'étranger au territoire suisse lorsque le fournisseur de prestations réalise un chiffre d'affaires d'au moins 100 000 francs par année avec des livraisons de biens expédiés ou transportés (voir ch.2.1.3) dont l'importation est, en application de l'art. 53, al. 1, let. a, LTVA, franchise d'impôt en raison du montant minime de l'impôt (importation de petits envois en franchise d'impôt⁵ dans le cadre d'une vente par correspondance; art. 7, al. 3, let. b, LTVA).

Le lieu de la livraison se situe sur le territoire suisse lorsque le fournisseur étranger effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, une livraison sur le territoire suisse pour laquelle un bien importé a été utilisé ou qu'il remet à son acquéreur un tel bien importé seulement après l'achèvement de travaux effectués sur le territoire suisse. Dans les deux cas, le fournisseur

⁵ Voir règlement R-69-02

étranger importe un bien qui est ouvert sur le territoire suisse par lui-même ou par un tiers qu'il a mandaté. La remise de l'ouvrage ou du bien n'ayant lieu qu'une fois cette livraison sur le territoire suisse achevée, le lieu de la livraison se trouve sur le territoire suisse.

Le lieu de la livraison se situe également sur le territoire suisse lorsque le bien provenant de l'étranger se trouve sur le territoire suisse dans le cadre d'un régime sous surveillance douanière (par ex. régime de l'admission temporaire) ou en raison de son entreposage dans un dépôt franc sous douane ou d'un placement sous le régime de l'entrepôt douanier et qu'il est livré à un acquéreur lors de sa sortie de l'entrepôt ou lors de l'apurement du régime.

Si le lieu de la livraison se trouve à l'étranger lors de la livraison d'un bien, cette livraison n'est passible de l'impôt sur les importations que si le bien faisant l'objet de la livraison est introduit sur le territoire suisse à travers la frontière douanière. L'imposition relève de la compétence de l'OFDF.

Les livraisons dont le lieu de la livraison se trouve sur le territoire suisse sont en principe soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'imposition relève ainsi de la compétence de l'AFC ou de l'AC FL. Par dérogation à ce principe, l'OFDF perçoit l'impôt sur les importations sur la contre-prestation lors de l'importation du bien lorsqu'un fournisseur étranger qui n'est pas inscrit en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, une livraison sur le territoire suisse pour laquelle il utilise un bien mis en libre pratique ou qu'il remet à son acquéreur un tel bien seulement après l'achèvement de travaux effectués sur ce bien sur le territoire suisse.

L'OFDF perçoit également l'impôt sur les importations sur la contre-prestation pour une livraison sur le territoire suisse lorsque le bien provenant de l'étranger se trouve sur le territoire suisse dans le cadre d'un régime sous surveillance douanière (par ex. régime de l'admission temporaire) ou en raison de son entreposage dans un dépôt franc sous douane ou d'un placement sous le régime de l'entrepôt douanier et qu'il est livré à un acquéreur sur le territoire suisse et mis en libre pratique lors de sa sortie de l'entrepôt ou lors de l'apurement du régime. Ces livraisons, sur le territoire suisse, de biens restés sous surveillance douanière sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, pour autant que la procédure douanière ait été apurée dans les règles ou par une autorisation délivrée ultérieurement par l'OFDF et que les biens entreposés n'aient pas perdu leur statut avec effet rétroactif (art. 23, al. 2, ch. 3 et 3^{bis}, LTVA). On évite ainsi de grever simultanément de telles livraisons sur le territoire suisse de l'impôt sur les importations et de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

Cette exonération de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse n'est pas applicable lorsque le fournisseur a reçu de l'autorité fiscale compétente, pour ses livraisons sur le territoire suisse, une déclaration d'engagement pour le territoire suisse dûment approuvée. Grâce à cette dernière, il peut procéder à la mise en libre pratique de biens en son propre nom, c'est-à-dire figurer lui-même en tant qu'importateur dans la déclaration en douane. En contrepartie, il doit soumettre ses livraisons à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

2.1.3 Livraison avec prise en charge chez le fournisseur, livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur

Il y a livraison avec prise en charge chez le fournisseur lorsqu'un acquéreur:

- va lui-même chercher le bien chez un fournisseur; ou
- charge un tiers indépendant (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez un fournisseur.

Il y a livraison de biens transportés par le fournisseur lorsqu'un fournisseur transporte lui même le bien chez un acquéreur.

Il y a livraison de biens expédiés par le fournisseur lorsqu'un fournisseur charge un tiers indépendant (par ex. transitaire ou transporteur) d'acheminer le bien chez un acquéreur.

Une livraison n'implique pas nécessairement un déplacement physique du bien. Il est par conséquent possible d'effectuer plusieurs livraisons avec un seul et même bien, sans que ce dernier soit déplacé.

Si un tiers indépendant (transitaire, transporteur) est chargé du transport, il faut établir qui l'a mandaté pour déterminer s'il s'agit d'une livraison avec prise en charge chez le fournisseur ou d'une livraison de biens expédiés par le fournisseur. Il y a livraison de biens expédiés par le fournisseur si ce dernier charge le tiers de procéder au transport (ordre d'expédition ou de transport). En revanche, il y a livraison avec prise en charge chez le fournisseur si le bien parvient chez l'acquéreur qui a délivré l'ordre d'expédition ou de transport. Les clauses de livraison (Incoterms) ne sont donc pas décisives pour statuer s'il s'agit d'une livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur. Elles peuvent toutefois servir d'indice.

2.1.4 Importateur

Pour identifier l'importateur, peu importe que le bien à taxer se trouve à la frontière douanière ou déjà sur le territoire suisse (dépôt franc sous douane, régime de l'entrepôt douanier, régime sous surveillance douanière, etc.). Il convient de distinguer si une livraison est à la base de l'importation ou non.

- Une livraison est à la base de l'importation

Si une livraison conduit à l'importation, c'est en principe le destinataire de la livraison qui doit figurer en tant qu'importateur dans la déclaration en douane.

Est considéré comme destinataire de la livraison celui chez qui le bien doit être transporté (acheteur, locataire, preneur de leasing) au moment où la dette fiscale prend naissance conformément à l'art. 56 LTVA. En cas de déclaration en douane en bonne et due forme, la dette fiscale prend naissance au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane. Concernant le moment où la dette fiscale prend naissance en cas d'acceptation de la déclaration en douane avant l'introduction de la marchandise sur le territoire douanier et en cas d'omission de la déclaration en douane, voir art. 56 LTVA en liaison avec l'art. 69 LD.

Le principe selon lequel le destinataire de la livraison doit être indiqué comme importateur dans la déclaration en douane s'applique également lorsque plusieurs livraisons sont effectuées avec le transport du bien chez l'acquéreur (opérations en chaîne). Toutefois, ce principe ne s'applique pas lorsque:

- le fournisseur suisse ou étranger est titulaire d'une déclaration d'engagement pour l'étranger ou pour le territoire suisse agréée par l'AFC ou l'AC FL;
- le fournisseur étranger a été inscrit au registre des assujettis en raison de l'expédition de petits envois importés en franchise d'impôt (vente par correspondance); ou
- le fournisseur étranger effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, une livraison sur le territoire suisse pour laquelle un bien importé a été utilisé ou qu'il remet à son acquéreur un tel bien importé seulement après l'achèvement de travaux effectués dessus sur le territoire suisse.

Il faut alors observer les chiffres qui expliquent en détail les dispositions relatives à l'importation s'appliquant à de telles affaires.

- Aucune livraison n'est à la base de l'importation

Si un bien est importé sans qu'une livraison soit à la base de l'importation, est importateur celui qui peut disposer économiquement du bien en son propre nom immédiatement après l'importation, c'est-à-dire qui peut l'utiliser, le consommer ou le céder en son propre nom.

Par dérogation à ce principe, dans les cas où des biens sont importés uniquement pour être perfectionnés avant d'être réexportés, peut être importateur celui qui perfectionne ou répare le bien importé.

2.1.5 Moment déterminant pour l'appréciation

Sont déterminants pour l'identification de l'importateur les rapports juridiques au moment de la naissance de la dette douanière. Un tel moment est créé par chaque changement de régime douanier.

2.2 Dispositions pour l'importation en cas d'ouvrages sur des biens importés

2.2.1 Ouvrages sur des biens importés en Suisse

Un fournisseur étranger conclut un contrat d'entreprise avec un acquéreur suisse. Ce contrat comprend le montage, l'incorporation ou l'ouvrage sur territoire suisse d'un bien importé et sa remise au destinataire sur territoire suisse. Le fournisseur exécute ainsi avec le bien importé une livraison sur territoire suisse en vertu d'un contrat d'entreprise (livraison d'une cuisine incorporée, remise d'une maison assemblée, etc.). On peut aussi imaginer que le fournisseur étranger achemine un bien sur territoire suisse, qu'il effectue sur ce bien des travaux au sens de l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA et qu'il livre ce bien à l'acquéreur suisse après achèvement des travaux sans que ce processus soit considéré comme l'accomplissement d'un contrat d'entreprise au sens du droit des obligations. On entend par travaux, au sens de l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA, tous les genres de travaux effectués sur un objet, même si celui-ci n'a pas été modifié, mais simplement examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière. Le fait que le fournisseur étranger fournisse ces prestations chez l'acquéreur suisse ou, sur mandat de ce dernier, chez un tiers, n'a pas d'importance. Le bien peut être acheminé à l'adresse de l'acquéreur ou à celle d'un tiers.

Dans tous les cas, le fournisseur étranger exécute une livraison sur territoire suisse. L'ouvrage ou le bien n'est en effet réputé livré qu'une fois que le montage, l'incorporation ou les travaux sont terminés et que l'ouvrage ou le bien a été mis en service le cas échéant. Le lieu de la livraison se trouve par conséquent là où l'ouvrage ou le bien est remis.

Concernant le déroulement de telles livraisons, il existe les possibilités suivantes:

- le fournisseur étranger élabore lui-même l'ouvrage après avoir acheminé le bien sur territoire suisse ou l'y avoir fait acheminer par un tiers;
- le fournisseur étranger fait élaborer l'ouvrage par un tiers domicilié à l'étranger après avoir acheminé le bien sur territoire suisse ou l'y avoir fait acheminer par un tiers;
- le fournisseur étranger fait élaborer l'ouvrage par un tiers domicilié sur le territoire suisse après avoir acheminé le bien sur territoire suisse ou l'y avoir fait acheminer par un tiers.

Sont notamment considérés comme tiers le transitaire, le transporteur et le fabricant ou le vendeur étranger du bien importé.

Les trois mêmes variantes sont imaginables lorsqu'un bien importé est délivré après ouvraison sur territoire suisse et qu'un mandat relevant du droit des obligations (et non un contrat d'entreprise) est ainsi exécuté. Dans de tels cas, le fournisseur étranger exécute également sur territoire suisse, avant remise à l'acquéreur, des travaux d'une nature quelconque sur le bien importé, ou il fait exécuter ces travaux par des tiers domiciliés en Suisse ou domiciliés à l'étranger.

Étant donné que le fournisseur étranger exécute une livraison sur territoire suisse, cela peut justifier son assujettissement à l'impôt sur territoire suisse. Des renseignements plus détaillés à ce sujet sont fournis, en fonction du lieu de la livraison, par l'AFC ou l'AC FL.

Dans ce contexte, il est renvoyé à la publication [«52.02 Livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et remise de biens après ouvraison sur territoire suisse»](#).

2.2.2 Montage ou incorporation par le fournisseur

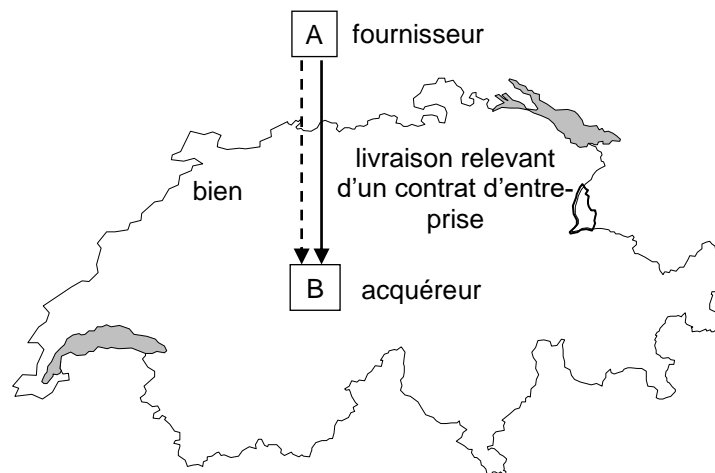
2.2.2.1 Cas de figure

Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B. Aux termes de ce contrat, le fournisseur A doit exécuter, sur le territoire suisse, une prestation relevant d'un contrat d'entreprise (par ex. construction d'une maison). Le fournisseur étranger A achemine le bien depuis l'étranger chez l'acquéreur B (graphique 1) ou chez l'acquéreur C (graphique 2) ou il le fait acheminer chez l'acquéreur par un tiers (par ex. transitaire ou fabricant/commerçant étranger du bien importé). Le fournisseur étranger A procède lui-même au montage ou à l'incorporation de ce bien.

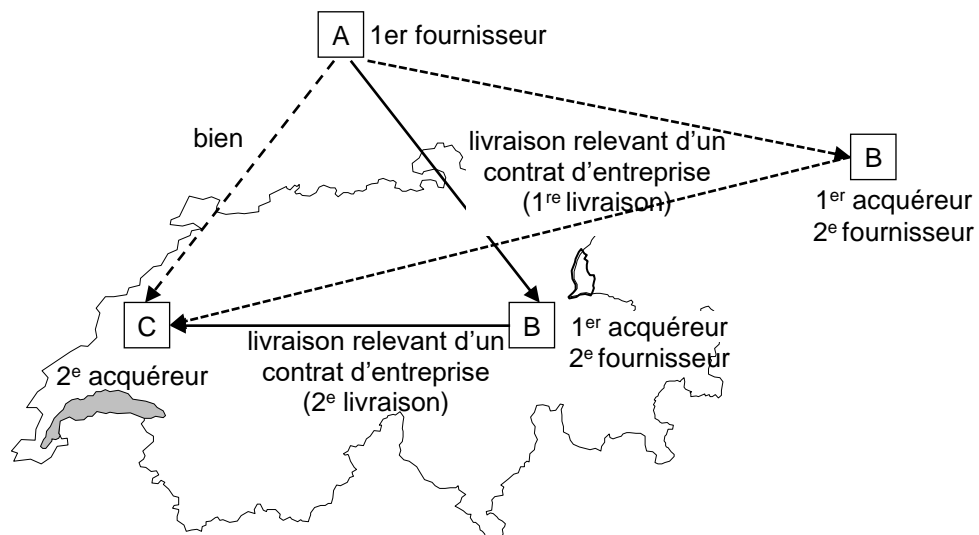
Le fournisseur étranger A réalise sur territoire suisse une livraison relevant d'un contrat d'entreprise. Dans le graphique 1 comme dans le graphique 2, l'opération conduisant à l'importation du bien est celle entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B.

Dans le graphique 2, l'opération entre le fournisseur étranger A et son acquéreur suisse B conduit également à l'importation si B est domicilié à l'étranger.

Graphique 1



Graphique 2



2.2.2.2 Le fournisseur étranger A est enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA

L'importateur du bien est le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de son représentant fiscal suisse (Export GmbH, Berlin, c/o Treuhand AG, Basel). Dans la déclaration en douane, l'acquéreur B (graphique 1) ou l'acquéreur B c/o C (graphique 2) doit figurer en tant que destinataire.

L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que le fournisseur A (importateur) a versée lors de l'achat pour autant que cet achat soit en relation avec l'importation. Dans les autres cas, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande, c'est-à-dire sur le prix que le fournisseur étranger A devrait, pour obtenir le bien importé, payer:

- au stade de l'importation,
- à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien,
- au moment de la naissance de la dette fiscale et

- dans des conditions de libre concurrence

pour obtenir le bien importé.

Doivent être intégrés dans la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande, les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination⁶ du bien importé sur le territoire suisse.

À titre de simplification, le fournisseur A peut déclarer, en lieu et place des bases de calcul susmentionnées, la contre-prestation que l'acquéreur B (destinataire de la déclaration en douane) verse ou doit verser au fournisseur A (importateur) pour le bien livré (sans les coûts de montage ou d'incorporation).

2.2.2.3 Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA; livraison de biens meubles relevant d'un contrat d'entreprise

Lors d'une livraison de bien meuble relevant d'un contrat d'entreprise, à l'issue du montage, de l'incorporation ou de l'ouvrage, c'est un bien meuble, c'est-à-dire une chose mobilière, qui est livré.

Sont réputés biens mobiliers:

- les biens tels que les voitures, les avions, les bateaux, les appareils, les machines et le mobilier de bureau, les machines de production, les échafaudages, les moyens de transport et les stocks de marchandises;
- les constructions mobilières telles que les abris de jardin, etc., qui ne sont pas inscrites au registre foncier comme immeubles;
- les équipements qui ne sont pas incorporés durablement aux immeubles (p.e. les installations de saisie du temps, de surveillance et de sonorisation, les essuie-mains automatiques, les sèche-mains).

Dans la déclaration en douane, l'importateur du bien est le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de la personne chez qui le bien est monté (graphique 1 = B; graphique 2 = C; par ex. Export GmbH, Berlin, c/o Handels AG, Basel). L'acquéreur B (graphique 1) ou l'acquéreur B c/o C (graphique 2) doit figurer en tant que destinataire.

Concernant la base de calcul de l'impôt, la réglementation suivante est applicable:

- L'acquéreur B est enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA et il est en droit de faire valoir intégralement l'impôt sur les importations des biens meubles en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique présenté à l'AFC ou à l'AC FL:
 - le montant des coûts de montage/incorporation n'est pas connu au moment de l'importation du bien:

L'impôt sur les importations se calcule sur la valeur marchande du bien au lieu de destination sur territoire suisse. Cette valeur marchande correspond au prix de vente que le fournisseur étranger A facture pour le bien à l'acquéreur B (sans les coûts de

⁶ Voir règlement R-69-03

montage/incorporation), y compris les coûts de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination⁷ sur territoire suisse.

Cette pratique tenant compte du risque fiscal réduit a été instaurée pour des raisons d'économie administrative.

- le montant des coûts de montage/incorporation est connu au moment de l'importation du bien:

Si le bien est importé en un seul envoi et si les coûts de montage/incorporation et le prix de vente du bien figurent dans la facture en un seul montant, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation pour la prestation globale au lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation pour la prestation globale ce que l'acquéreur B paie au total au fournisseur étranger A pour la livraison du bien meuble relevant d'un contrat d'entreprise (coûts du matériel et de montage/incorporation, y compris les coûts de transport ou d'expédition et tous les coûts y afférents jusqu'au lieu de destination⁸ sur territoire suisse).

Dans tous les autres cas, l'impôt sur les importations se calcule sur le prix de vente que le fournisseur étranger A facture pour le bien à l'acquéreur B (sans les coûts de montage/incorporation), y compris les coûts de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination⁹ sur territoire suisse.

- L'acquéreur B n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA ou il est enregistré mais pas ou que partiellement autorisé à faire valoir l'impôt sur les importations des biens meubles en tant qu'impôt préalable (par ex. en raison du décompte d'après le taux forfaitaire ou d'après le taux de dette fiscale nette).

L'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation pour la prestation globale au lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation pour la prestation globale ce que l'acquéreur B paie au total au fournisseur étranger A pour la livraison du bien meuble relevant d'un contrat d'entreprise (coûts du matériel et de montage/incorporation, y compris les coûts de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination¹⁰ sur territoire suisse). Si des éléments de la contre-prestation (par ex. coûts de montage) font défaut lors de l'importation du bien ou si les biens nécessaires à l'exécution de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise sont importés en plusieurs envois partiels, l'envoi doit être taxé provisoirement à l'importation.

2.2.2.4 Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA; livraisons relevant du domaine de la construction

Sont réputés biens immobiliers: les immeubles, c'est-à-dire les bâtiments, parties de bâtiment et biens-fonds qui sont inscrits au registre foncier. Les parties d'une chose doivent être traitées comme le tout auquel elles appartiennent. Exemples de livraisons relevant du domaine de la construction: travaux exécutés sur des routes, ponts, conduites et maisons (travaux de plâtrerie, menuiserie, peinture, ferblanterie, serrurerie, installations électriques, sanitaires, équipements de cuisine, ventilation, équipements de scène, etc.).

Bien que l'on soit en présence d'un bien mobilier au moment de l'importation, celui-ci, dans le cadre d'une livraison relevant du domaine de la construction, devient après montage ou incor-

⁷ Voir règlement R-69-03

⁸ Voir règlement R-69-03

⁹ Voir règlement R-69-03

¹⁰ Voir règlement R-69-03

poration partie intégrante de l'immeuble ou de l'ouvrage ou partie intégrante d'une partie d'immeuble ou d'ouvrage. Lors de l'importation, ce qui est déterminant, ce n'est donc pas le genre de bien qui est mis en libre pratique, mais bien ce qui est livré à l'acquéreur à l'issue des travaux sur territoire suisse. Si c'est un bien mobilier qui est livré à l'issue des travaux sur territoire suisse, on est en présence d'une livraison de bien meuble relevant d'un contrat d'entreprise. Si, à l'issue des travaux sur territoire suisse, le bien importé a pris place dans un immeuble (par ex. sol, route) ou dans une partie d'immeuble (par ex. bâtiment, ouvrage, bâtiment construit à demeure) et si le bien incorporé est un bien faisant usuellement partie d'un terrain, d'un bâtiment, d'un ouvrage ou d'une de leurs parties (par ex. fenêtres, portes, ascenseurs, cuisines intégrées), on est en présence d'une livraison relevant du domaine de la construction.

Les biens font usuellement partie d'un immeuble ou d'un ouvrage lorsque qu'ils constituent une composante essentielle de celui-ci et que sans elle, l'immeuble ou l'ouvrage ne serait pas complet. Il s'agit notamment des choses et des équipements qui sont durablement installés dans un immeuble ou un ouvrage et qui ne peuvent être déplacés sans modifier ou détruire ce dernier. Lorsque, par exemple, une machine est fixée à demeure au sol sur le site de production, on n'est pas en présence d'une livraison relevant du domaine de la construction, car il ne s'agit pas d'un bien faisant usuellement partie d'un immeuble ou d'une de ses parties. Par ailleurs, la machine peut être démontée facilement et réinstallée ailleurs sans grosse perte de valeur.

Dans la déclaration en douane, l'importateur du bien est le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de la personne chez qui le bien est monté (graphique 1 = B; graphique 2 = C; par ex. Export GmbH, Berlin, c/o Handels AG, Basel). L'acquéreur B (graphique 1) ou l'acquéreur B c/o C (graphique 2) doit figurer en tant que destinataire.

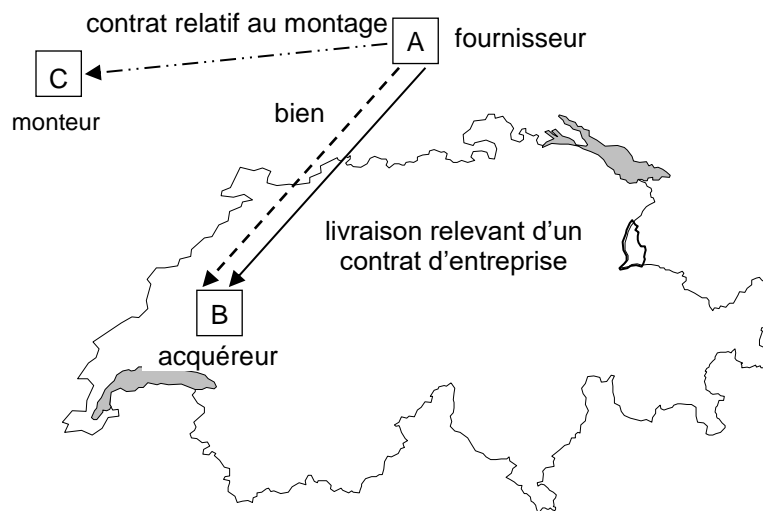
L'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation pour la prestation globale au lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation pour la prestation globale ce que l'acquéreur B paie au total au fournisseur étranger A pour la livraison relevant du domaine de la construction (coûts du bien importé et coûts de montage/incorporation, y compris les coûts de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination¹¹ sur territoire suisse). Si des éléments de la contre-prestation (par ex. coûts de montage) font défaut lors de l'importation du bien ou si le bien nécessaire à l'exécution de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise est importé en plusieurs envois partiels, l'envoi doit être taxé provisoirement à l'importation.

¹¹ Voir règlement 69-03

2.2.3 Montage ou incorporation sur mandat du fournisseur par un tiers étranger

2.2.3.1 Cas de figure

Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B. Aux termes de ce contrat, le fournisseur A doit exécuter en Suisse une prestation relevant d'un contrat d'entreprise (par ex. construction d'une maison). Le fournisseur étranger A amène seulement le bien sur le chantier de l'acquéreur B ou il le fait amener par un tiers (par ex. transitaire ou fabricant/commerçant étranger du bien importé). Pour le montage, le fournisseur étranger A mandate un monteur étranger C. Ce dernier facture les prestations de montage au fournisseur A.



2.2.3.2 Réglementation à l'importation

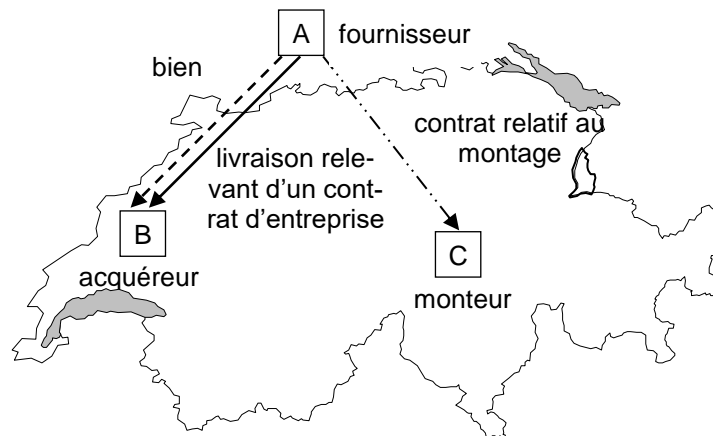
Le fournisseur étranger A effectue sur territoire suisse une livraison relevant d'un contrat d'entreprise, car il a conclu un contrat d'entreprise avec l'acquéreur B. Le fait que, pour l'exécution de ce mandat, il ait confié le montage à l'entreprise étrangère C ne joue aucun rôle. L'opération conduisant à l'importation du bien est celle entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B.

En ce qui concerne la base de calcul, l'importateur et le destinataire, il est renvoyé au ch. 2.2.2 (Montage ou incorporation par le fournisseur).

2.2.4 Montage ou incorporation sur mandat du fournisseur par un tiers suisse

2.2.4.1 Cas de figure

Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B. En vertu de ce contrat, le fournisseur A doit fournir en Suisse une prestation relevant d'un contrat d'entreprise (par ex. construction d'une maison). Le fournisseur étranger A ne fait qu'acheminer le bien sur le chantier de l'acquéreur B ou il l'y fait acheminer par un tiers (par ex. transitaire ou fabricant / commerçant étranger du bien importé). Pour le montage, il mandate un monteur suisse C. Celui-ci facture les prestations de montage au fournisseur A.

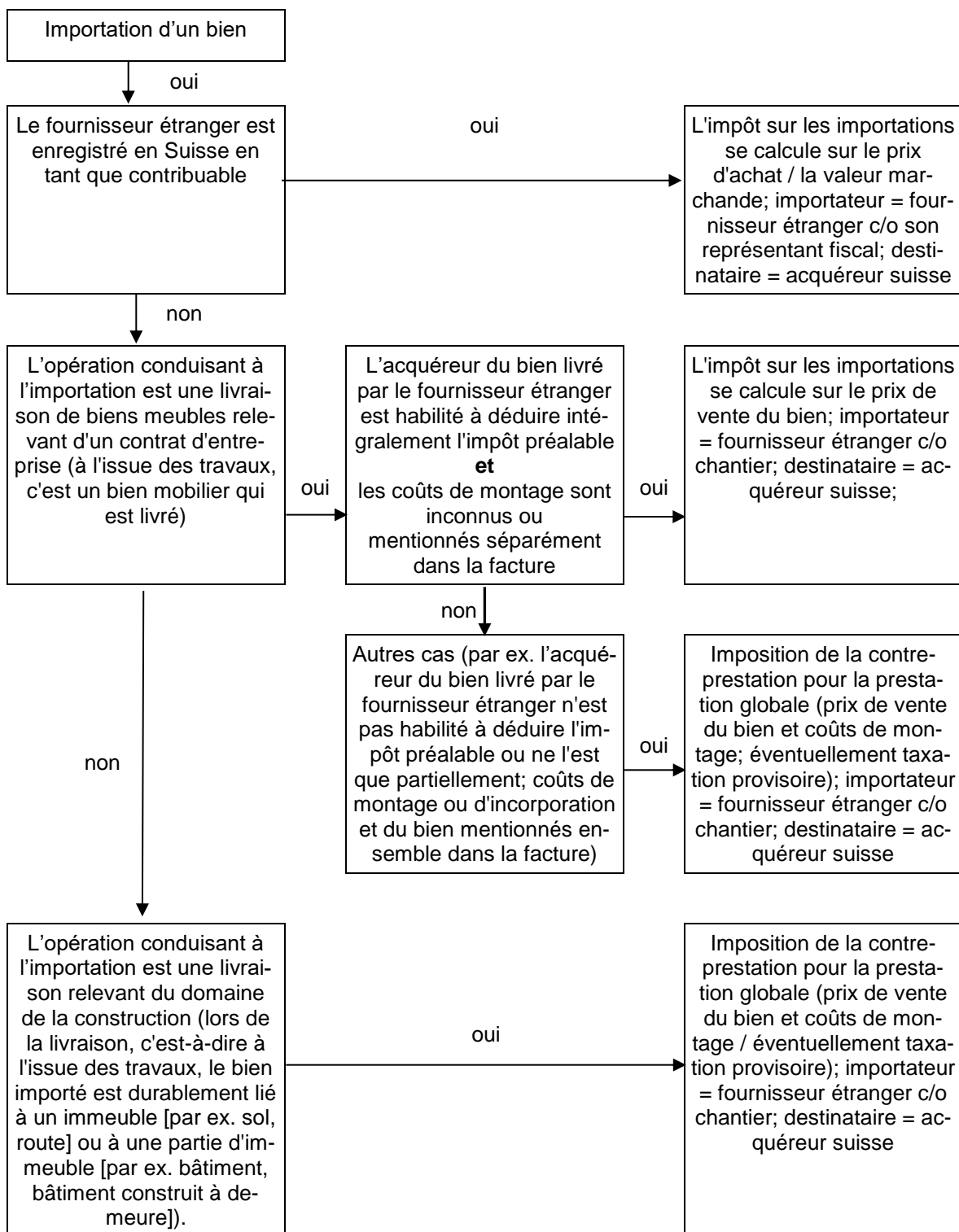


2.2.4.2 Réglementation à l'importation

Le fournisseur étranger A effectue sur territoire suisse une livraison relevant d'un contrat d'entreprise, car il a conclu un contrat d'entreprise avec l'acquéreur B. Le fait que, pour l'exécution de ce mandat, il ait confié le montage à l'entreprise suisse C ne joue aucun rôle. L'opération conduisant à l'importation du bien est celle entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B.

Concernant la base de calcul de l'impôt, l'importateur et le destinataire, il est renvoyé au ch. 2.2.2 (Montage ou incorporation par le fournisseur).

2.2.5 Schéma pour la détermination de la base de calcul de l'impôt et de l'importateur lors de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise



2.3 Dispositions pour l'importation lors d'autres livraisons

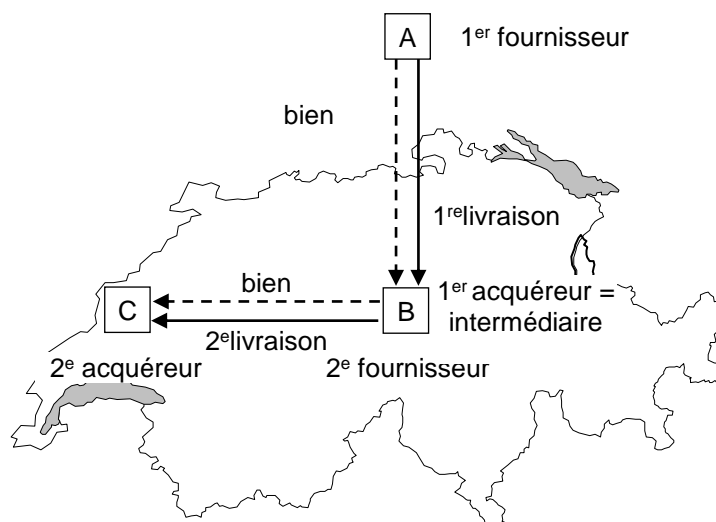
2.3.1 Transactions avec un fournisseur

2.3.1.1 Cas de figure

Le fournisseur étranger A achemine un bien au domicile, au siège social ou à l'entrepôt de l'acquéreur B (livraison de biens transportés par le fournisseur) ou il y fait transporter le bien par un tiers tel que transitaire ou transporteur (livraison de biens expédiés par le fournisseur). L'acquéreur B peut aussi aller lui-même chercher le bien chez son fournisseur étranger A ou charger un tiers (transitaire, transporteur) d'aller y chercher le bien puis de le transporter jusqu'à son domicile, à son siège social ou à son entrepôt (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).

Le bien est mis en libre pratique.

Il est possible que l'intermédiaire B transporte ou expédie le bien qui se trouve en libre pratique chez un autre acquéreur C ou que l'acquéreur C aille chercher le bien chez l'intermédiaire B. Si ce transport est exécuté par un tiers, il est fondé sur un nouvel ordre d'expédition ou de transport qui fait suite à celui d'acheminement à travers la frontière.



2.3.1.2 Principe

C'est l'opération entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B qui conduit à l'importation (1^{re} livraison; lieu de la livraison à l'étranger). Dans la déclaration en douane, l'acquéreur B est aussi bien importateur que destinataire. L'intermédiaire B exécute une livraison avec un nouveau lieu de livraison sur le territoire suisse (2^e livraison). Il doit faire imposer sa livraison sur le territoire suisse auprès de l'AFC ou de l'AC FL.

Si des biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation¹² que l'acquéreur B doit payer à son fournisseur A (facture de A à B), y compris les coûts jusqu'au lieu de destination¹³ sur territoire suisse. Lorsque ce n'est pas le cas et qu'il n'y a pas d'exception au sens de l'art. 54, al. 1, let. b à f, LTVA, l'impôt se calcule sur la valeur marchande (y compris les coûts jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse).

¹² Voir règlement 69-03

¹³ Voir règlement 69-03

2.3.1.3 Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger et vente par correspondance)

- Déclaration d'engagement pour l'étranger (art. 7, al. 3, let. a, LTVA et art. 3 OTVA):

Un fournisseur étranger A qui est enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA peut opter pour l'imposition volontaire de ces livraisons auprès de l'AFC ou de l'AC FL. Cette procédure simplifiée pour les biens importés requiert toutefois une autorisation de l'AFC ou de l'AC FL (déclaration d'engagement pour l'étranger). Selon les administrations précitées, cette procédure n'est toutefois pas applicable lorsque l'acquéreur B – ou un tiers qu'il a mandaté (par ex. transitaire ou transporteur) – va chercher le bien chez le fournisseur A (livraison avec prise en charge).

Si on est en présence d'une livraison de bien transporté ou expédié par le fournisseur étranger et si la déclaration d'engagement pour l'étranger du fournisseur étranger a été approuvée, les conséquences sont les suivantes:

- pour la livraison du fournisseur A à l'acquéreur B, le lieu de la livraison se déplace sur territoire suisse;
- dans la déclaration en douane d'importation doivent figurer en tant qu'importateur le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de son représentant fiscal suisse et en tant que destinataire l'acquéreur B chez qui le bien est acheminé;
- lors de l'importation du bien, l'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que le fournisseur A (importateur) a versée lors de l'achat pour autant que cet achat soit en relation avec l'importation. Dans les autres cas, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande, c'est-à-dire sur le prix que le fournisseur A devrait payer, pour obtenir le bien importé:
 - au stade de l'importation,
 - à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien,
 - au moment de la naissance de la dette fiscale et
 - dans des conditions de libre concurrence.

À titre de simplification, le fournisseur A peut déclarer, en lieu et place des bases de calcul susmentionnées, la contre-prestation que l'acquéreur B (destinataire de la déclaration en douane) verse ou doit verser au fournisseur A (importateur) pour le bien livré (facture de A à B).

Doivent être intégrés dans la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande, les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination¹⁴ du bien importé sur le territoire suisse.

- Dans le décompte périodique auprès de l'AFC ou de l'AC FL, le fournisseur étranger A peut faire valoir en tant qu'impôt préalable l'impôt sur les importations perçu par l'OFDF, pour autant que les conditions des art. 28 ss LTVA soient remplies.
- Le fournisseur étranger A doit imposer la livraison du bien importé qu'il effectue sur le territoire suisse à l'AFC ou à l'AC FL, raison pour laquelle il a le droit de répercuter

¹⁴ Voir règlement R-69-03

ouvertement l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse sur la facture adressée à l'acquéreur B.

Le titulaire d'une déclaration d'engagement pour l'étranger dûment agréée est libre d'appliquer ou non cette procédure simplifiée à chaque importation concrète ou non effectuée sur la base d'une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur. Si, lors d'une livraison de biens transportés ou expédiés, le fournisseur A renonce à utiliser sa déclaration d'engagement pour l'étranger, il doit l'indiquer dans la facture établie à l'intention de l'acquéreur B ou – en cas d'absence de facture au moment de l'importation – dans un autre justificatif de valeur. Cette renonciation a pour conséquence que le lieu de la livraison reste à l'étranger. Dans ce genre de cas, l'importateur est l'acquéreur B, et l'impôt est calculé selon le principe suivant: quand les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation que l'acquéreur B doit verser à son fournisseur A (facture de A à B), y compris les coûts jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Lorsque ce n'est pas le cas et qu'il n'y pas d'exception au sens de l'art. 54, al. 1, let. b à f, LTVA, l'impôt se calcule sur la valeur marchande (y compris les coûts jusqu'au lieu de destination¹⁵ sur territoire suisse). Ce sont alors les mêmes dispositions que celles applicables aux fournisseurs sans déclaration d'engagement pour l'étranger qui sont valables.

L'OFDF applique par conséquent le principe suivant:

Si le fournisseur A est titulaire d'une déclaration d'engagement pour l'étranger dûment agréée et si la facture établie à l'intention de l'acquéreur B (ou un autre justificatif de valeur) devant être présentée au moment de l'importation ne contient aucune mention de renonciation à l'utilisation de la déclaration d'engagement, le fournisseur A doit utiliser la déclaration d'engagement et procéder à l'importation en son nom propre (importateur = fournisseur A), pour autant qu'une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur conduise à l'importation du bien.

Selon l'AFC et l'AC FL, la déclaration d'engagement pour l'étranger n'est pas applicable si l'acquéreur B va chercher le bien de la livraison chez le fournisseur A et l'achemine lui-même sur le territoire suisse.

- Vente par correspondance (art. 7, al. 3, let. b, LTVA et art. 4a OTVA):

Un fournisseur étranger A est assujéti à l'impôt sur le territoire suisse lorsqu'il réalise un chiffre d'affaires d'au moins 100 000 francs par année avec des biens vendus par correspondance dont l'importation est franche d'impôt en raison du montant minime de l'impôt (5 francs ou moins)¹⁶. Il y a vente par correspondance lorsque le fournisseur transporte lui-même le bien (livraison de biens transportés par le fournisseur) ou le fait transporter par un tiers indépendant (par ex. transitaire ou transporteur; livraison de biens expédiés par le fournisseur [voir ch. 2.1.3]) de l'étranger vers la Suisse.

L'inscription des fournisseurs étrangers au registre des assujéttis conformément aux dispositions concernant la vente par correspondance a les répercussions suivantes:

- pour toutes les livraisons du fournisseur A à l'acquéreur suisse, le lieu de la livraison se déplace sur territoire suisse (voir ch. 2.1).
- dans la déclaration en douane, le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de son représentant fiscal suisse doit figurer en tant qu'importateur et l'acquéreur B chez

¹⁵ Voir règlement 69-03

¹⁶ Voir règlement 69-02

qui le bien est acheminé en tant que destinataire; pour les envois collectifs adressés à plusieurs acquéreurs, c'est «divers» qui doit figurer en tant que destinataire.

- l'impôt sur les importations se calcule sur la valeur marchande (y compris les coûts jusqu'au lieu de destination¹⁷ sur territoire suisse), c'est-à-dire sur le prix que le fournisseur étranger A (importateur) devra payer:
 - au stade de l'importation,
 - à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien,
 - au moment de la naissance de la dette fiscale et
 - dans des conditions de libre concurrence

pour obtenir le bien importé.

À des fins de simplification, peut être déclaré pour la taxation, au lieu de la valeur marchande, le montant de la contre-prestation que l'acquéreur B (destinataire dans la déclaration en douane) doit verser au fournisseur A (importateur) pour le bien livré (facture de A à B).

Les frais accessoires jusqu'au lieu de destination¹⁸ du bien importé sur territoire suisse sont également pris en compte, pour autant qu'ils ne soient pas inclus dans la valeur marchande ou la contre-prestation.

Les biens importés sont exonérés de l'impôt lorsque le montant de l'impôt ne dépasse pas 5 francs par décision de taxation¹⁹.

- Le fournisseur étranger A peut faire valoir en tant qu'impôt préalable l'impôt à l'importation perçu par l'OFDF dans le décompte périodique auprès de l'AFC ou de l'AC FL, pour autant que les conditions des art. 28 ss LTVA soient satisfaites.
- Le fournisseur étranger A doit payer la TVA sur la livraison qu'il effectue avec le bien importé sur territoire suisse à l'AFC ou à l'AC FL, raison pour laquelle il a le droit de répercuter ouvertement l'impôt grevant les opérations réalisées en Suisse sur la facture adressée à l'acquéreur B.

¹⁷ Voir règlement 69-03

¹⁸ Voir règlement 69-03

¹⁹ Voir règlement 69-02

2.3.2 Transactions avec deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne)

2.3.2.1 Cas de figure

Il y a opérations en chaîne lorsque plusieurs fournisseurs effectuent successivement des livraisons portant sur le même bien, lesquelles livraisons sont exécutées moyennant un seul mouvement du bien allant du premier fournisseur au dernier acquéreur dans la chaîne. Dans les opérations en chaîne, on est à chaque fois en présence de plusieurs entreprises qui concluent des livraisons concernant un même bien; ces livraisons sont exécutées lorsque

- le dernier acquéreur suisse de la chaîne (C dans les graphiques 1 et 2) va chercher ou charge un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez le premier fournisseur étranger de la chaîne (A dans tous les graphiques; livraison avec prise en charge chez le fournisseur) ou à ce que
- le premier fournisseur étranger de la chaîne (A dans tous les graphiques) transporte ou expédie le bien chez le dernier acquéreur suisse de la chaîne C (livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur); ou à ce que
- l'intermédiaire suisse ou étranger B transporte ou charge un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) de transporter le bien du fournisseur étranger A chez l'acquéreur C (graphiques 1 et 2).

Chaque revendeur dans la chaîne, qui intervient en son propre nom, agit en tant que fournisseur et ce, malgré le fait qu'il ne prenne pas physiquement possession du bien qui fait l'objet de la livraison.

Dans de telles opérations en chaîne, on distingue les cas suivants:

- Cas 1: livraison par le fournisseur étranger A de biens transportés ou expédiés (graphiques 1 et 2)

Le fournisseur étranger A transporte lui-même un bien chez l'acquéreur C (livraison de biens transportés par le fournisseur) ou charge un tiers indépendant (par ex. transitaire ou transporteur) de transporter le bien chez l'acquéreur C (livraison de biens expédiés par le fournisseur). Il peut aussi transporter lui-même le bien faisant l'objet de la livraison sur un certain trajet puis le remettre à un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) pour la suite du transport. L'acquéreur chez qui le tiers doit transporter le bien est connu dès le début du transport.

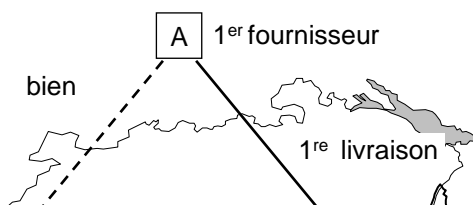
- Cas 2: livraison avec prise en charge chez le fournisseur par l'acquéreur C (graphiques 1 et 2)

L'acquéreur C peut aussi aller chercher lui-même ou charger un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez le fournisseur étranger A (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).

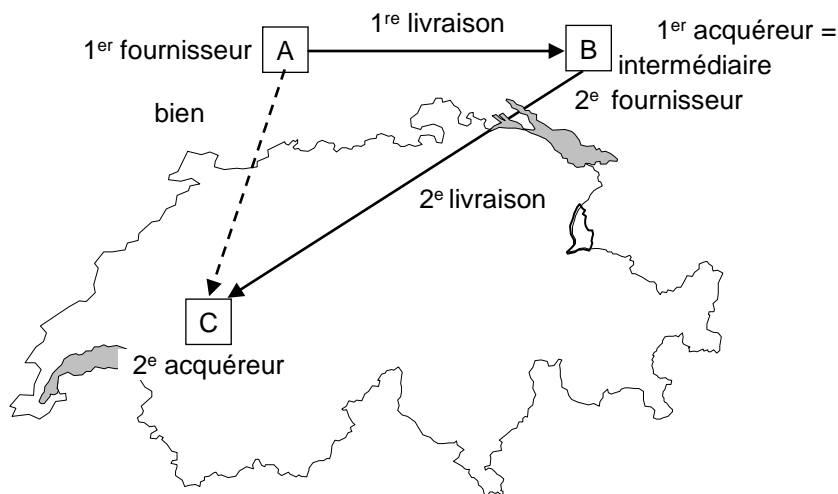
- Cas 3: livraison par l'intermédiaire B de biens expédiés ou transportés (graphiques 1 et 2)

L'intermédiaire B va chercher lui-même le bien chez le fournisseur étranger A et le transporte directement chez l'acquéreur C ou il charge un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez le fournisseur A et de le transporter chez l'acquéreur C.

Graphique 1



Graphique 2



2.3.2.2 Principe (acquéreur C = importateur)

L'intermédiaire B exécute une livraison à l'étranger, car le transport ou l'expédition du bien chez l'acquéreur (ou, sur ordre de ce dernier, chez un tiers) commence à l'étranger (cas 1, 2 et 3). La livraison exécutée par l'intermédiaire B n'est pas soumise à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'opération entre l'intermédiaire B et l'acquéreur C conduit à l'importation du bien. C'est par conséquent l'acquéreur C qui doit figurer dans la déclaration en douane d'importation en tant qu'importateur et destinataire.

Si des biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation²⁰ que l'acquéreur C doit payer à l'intermédiaire B (facture de B à C), y compris les coûts jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Lorsque ce n'est pas le cas et qu'il n'y a pas d'exception au sens de l'art. 54, al. 1, let. b à f, LTVA, l'impôt se calcule sur la valeur marchande (y compris les coûts jusqu'au lieu de destination²¹ sur territoire suisse). Le fait que l'intermédiaire B soit domicilié en Suisse ou à l'étranger ne joue aucun rôle.

²⁰ Voir règlement 69-03

²¹ Voir règlement 69-03

2.3.2.3 Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger, intermédiaire B = importateur; art. 7, al. 3, let. a, LTVA et art. 3 OTVA)

Un intermédiaire B peut opter pour l'imposition volontaire de sa livraison à l'acquéreur C (2^e livraison dans les graphiques 1 et 2) auprès de l'AFC ou de l'AC FL, pour autant qu'il soit enregistré en tant qu'assujéti à la TVA. Cette procédure simplifiée pour les biens importés requiert toutefois une autorisation (déclaration d'engagement pour l'étranger) de l'AFC ou de l'AC FL. Selon les administrations précitées, cette procédure n'est pas applicable lorsque l'acquéreur C – ou un tiers qu'il a mandaté (par ex. transitaire ou transporteur) – va chercher le bien chez le fournisseur A (livraison avec prise en charge).

Si on est en présence d'une livraison de bien transporté ou expédié par le fournisseur et si l'administration fiscale compétente a approuvé la déclaration d'engagement pour l'étranger d'un intermédiaire B, les conséquences sont les suivantes:

- pour la livraison de l'intermédiaire B à l'acquéreur C, le lieu de la livraison se déplace sur territoire suisse;
- dans la déclaration en douane d'importation, l'intermédiaire B doit figurer en tant qu'importateur et l'acquéreur C chez qui le bien est acheminé doit figurer en tant que destinataire;
- si le bien est importé en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation²² que l'intermédiaire B doit payer au fournisseur étranger A, y compris les coûts jusqu'au lieu de destination²³ sur territoire suisse. Lorsque cela n'est pas le cas et qu'il n'y a pas d'exception au sens de l'art. 54, al. 1, let. b à f, LTVA, l'impôt se calcule sur la valeur marchande (y compris les coûts jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse);
- l'intermédiaire B peut faire valoir en tant qu'impôt préalable l'impôt à l'importation perçu par l'OFDF dans le décompte périodique auprès de l'AFC ou de l'AC FL, pour autant que les conditions des art. 28 ss LTVA soient satisfaites;
- l'intermédiaire B et les fournisseurs lui faisant le cas échéant suite dans la chaîne doivent acquitter la TVA sur toutes les livraisons qu'ils effectuent avec le bien importé sur le territoire douanier à l'AFC ou à l'AC FL, car le lieu de la livraison ne se déplace pas sur territoire suisse que pour la livraison effectuée par l'intermédiaire B, mais aussi pour les livraisons effectuées le cas échéant par les fournisseurs lui faisant suite dans la chaîne.

Le titulaire d'une déclaration d'engagement pour l'étranger dûment agréée est libre d'appliquer cette procédure simplifiée à chaque importation concrète ou non effectuée sur la base d'une livraison de bien transporté ou expédié par le fournisseur. Si, lors d'une livraison de bien transporté ou expédié par le fournisseur, l'intermédiaire B renonce à utiliser sa déclaration d'engagement agréée par l'AFC ou par l'AC FL, il doit l'indiquer dans la facture établie à l'intention de l'acquéreur C ou – en cas d'absence de facture au moment de l'importation – dans un autre justificatif de valeur. Cette renonciation a pour conséquence que le lieu de la livraison reste à l'étranger. Dans ce genre de cas, l'importateur est l'acquéreur C et l'impôt est calculé selon le principe suivant: quand les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission, le montant de l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur C doit verser à l'intermédiaire B (facture de B à C). Les dispositions qui sont alors valables sont identiques à celles qui s'appliquent aux fournisseurs sans déclaration d'engagement pour l'étranger.

²² Voir règlement 69-03

²³ Voir règlement 69-03

L'OFDF applique par conséquent le principe suivant:

Si l'intermédiaire B est titulaire d'une déclaration d'engagement pour l'étranger dûment agréée et si la facture établie à son intention par le fournisseur A est présentée au moment de l'importation, l'intermédiaire B doit utiliser la déclaration d'engagement et procéder à l'importation en son nom propre (importateur = intermédiaire B) pour autant qu'une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur conduise à l'importation du bien. La renonciation à l'utilisation de la déclaration d'engagement pour l'étranger n'est possible que si une facture (ou un autre justificatif de valeur) de l'intermédiaire B à l'acquéreur C dans laquelle l'intermédiaire B indique renoncer à l'utilisation de la déclaration d'engagement est présentée à l'OFDF.

Selon l'AFC et l'AC FL, la déclaration d'engagement pour l'étranger n'est pas applicable si l'acquéreur C – ou un tiers qu'il a mandaté (par ex. transitaire ou transporteur) – va chercher le bien de la livraison chez le fournisseur A (livraison avec prise en charge).

2.3.2.4 Livraison autre qu'opération en chaîne

Un acquéreur suisse B commande chez un fournisseur étranger A un bien qu'il confie pour perfectionnement à façon à un perfectionneur suisse C. Il transporte lui-même ou charge un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) de transporter le bien du fournisseur A au perfectionneur C. Comme l'acquéreur suisse B ne vend pas le bien au perfectionneur C et qu'il n'exécute donc pas de livraison au sens fiscal du terme, il ne s'agit pas d'une opération en chaîne. Il en va de même lorsque l'acquéreur B cède gratuitement au client C le bien qu'il a acquis auprès du fournisseur A.

C'est l'opération entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B qui conduit à l'importation du bien. Dans la déclaration en douane d'importation, B doit donc figurer en tant qu'importateur et C en tant que destinataire.

Lorsque les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation²⁴ que l'acquéreur B doit payer à son fournisseur étranger A (facture de A à B), y compris les coûts jusqu'au lieu de destination²⁵ sur territoire suisse.

2.3.3 Transactions avec plus de deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne)

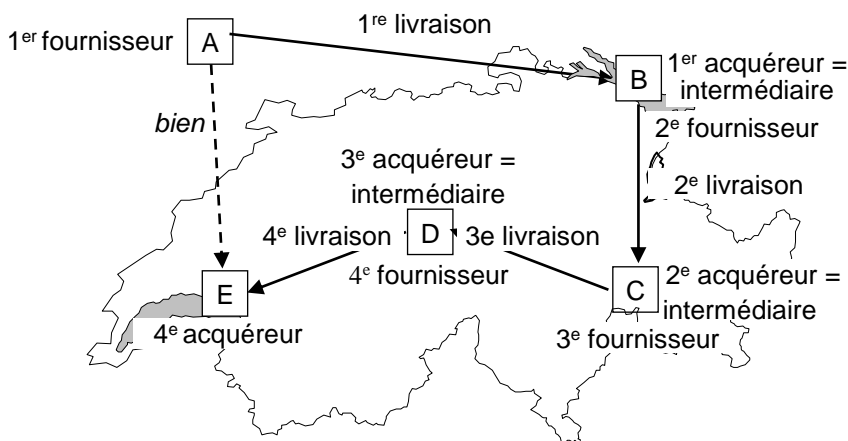
2.3.3.1 Cas de figure

Dans une opération en chaîne comportant par exemple quatre fournisseurs dans la chaîne (A, B, C et D), le fournisseur étranger A achemine lui-même un bien chez l'acquéreur E (dernier acquéreur de la chaîne; livraison de biens transportés par le fournisseur) ou charge un tiers indépendant (transitaire ou transporteur) de l'expédier à l'acquéreur E (livraison de biens expédiés par le fournisseur). Le fournisseur étranger peut aussi transporter lui-même le bien faisant l'objet de la livraison sur un certain trajet puis le remettre à un tiers pour expédition ultérieure. L'acquéreur E à qui le tiers doit expédier le bien est connu dès le début du transport. Les intermédiaires B, C et D peuvent aussi aller chercher eux-mêmes le bien de la livraison chez le fournisseur étranger A ou le faire chercher là-bas par un tiers indépendant et le transporter ou le faire transporter directement chez le dernier acquéreur E. Finalement, l'acquéreur E (dernier acquéreur de la chaîne) peut aussi aller chercher lui-même ou charger un tiers

²⁴ Voir règlement 69-03

²⁵ Voir règlement 69-03

indépendant (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez le fournisseur étranger A (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).



2.3.3.2 Principe (acquéreur E = importateur)

Les intermédiaires B, C et D exécutent des livraisons à l'étranger (2e, 3e et 4e livraisons) qui ne sont pas passibles de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'opération conduisant à l'importation du bien est par conséquent la livraison intervenant entre l'intermédiaire D et l'acquéreur E. Ce dernier doit par conséquent figurer dans la déclaration en douane d'importation en tant qu'importateur et en tant que destinataire. Si les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation²⁶ que l'acquéreur E doit payer à l'intermédiaire D (facture de D à E), y compris les coûts jusqu'au lieu de destination²⁷ sur territoire suisse. Lorsque ce n'est pas le cas et qu'il n'y a pas d'exception au sens de l'art. 54, al. 1, let. b à f, LTVA, l'impôt se calcule sur la valeur marchande. Il est sans importance que l'intermédiaire soit domicilié en Suisse ou à l'étrangère.

2.3.3.3 Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger, intermédiaire = importateur; art. 7, al. 3, let. a, LTVA et art. 3 OTVA)

Un intermédiaire peut opter pour l'imposition volontaire de sa livraison aux acquéreurs (2e, 3e et 4e livraisons) auprès de l'AFC ou de l'AC FL, pour autant qu'il soit enregistré en tant qu'assujéti à la TVA. Cette procédure simplifiée pour les biens importés requiert toutefois une autorisation (dite déclaration d'engagement pour l'étranger) de l'AFC ou de l'AC FL. Selon les administrations précitées, elle n'est pas applicable lorsque l'acquéreur E – ou un tiers qu'il a mandaté (par ex. transitaire ou transporteur) – récupère le bien auprès du fournisseur A (livraison avec prise en charge).

En cas de livraisons successives du même bien, lorsque le premier fournisseur transporte ou expédie ce bien à destination du dernier acquéreur (opérations en chaîne), les livraisons antérieures à l'importation sont réputées exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse tandis que celles qui sont postérieures à l'importation sont imposables (art. 3, al. 2, OTVA).

Les conséquences pour l'intermédiaire B énumérées à la let. C du ch. 2.3.2.3 (Opérations en chaîne, exception) sont également valables ici pour chacun des trois intermédiaires B, C ou D, si ceux-ci:

²⁶ Voir règlement 69-03

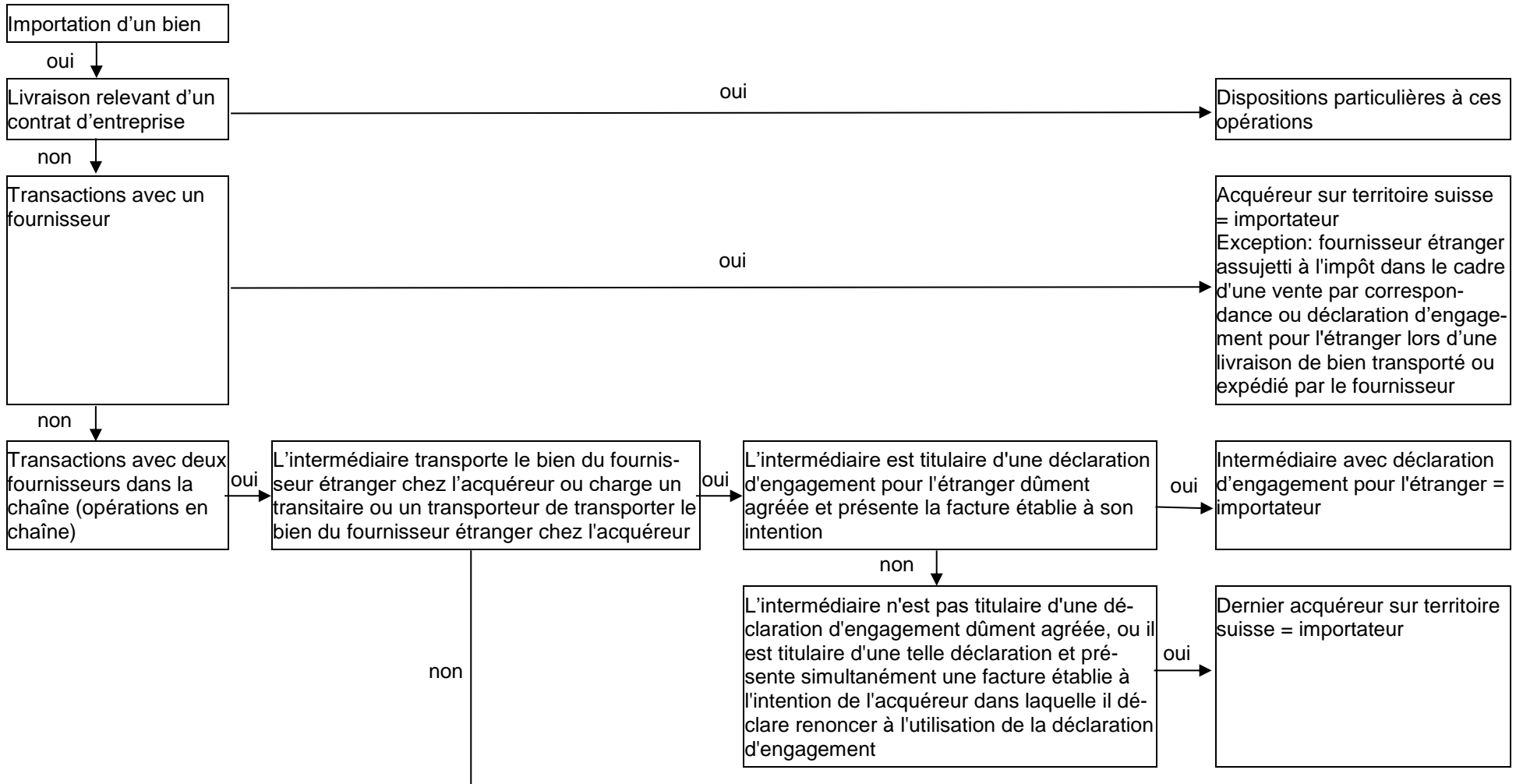
²⁷ Voir règlement 69-03

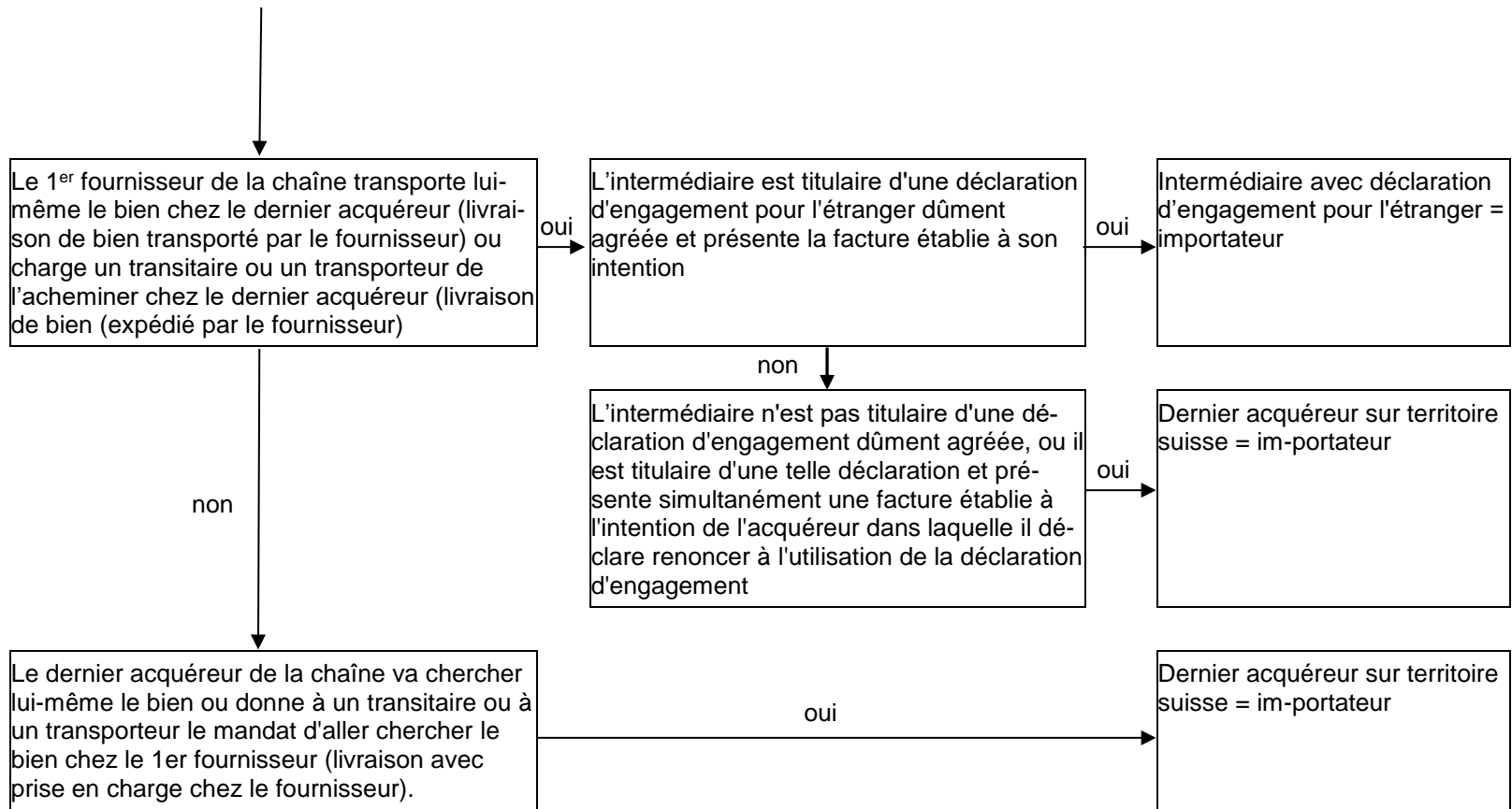
- sont titulaires d'une déclaration d'engagement pour l'étranger dûment agréée;
- désirent procéder à l'importation en leur nom propre; et
- qu'on est en présence d'une livraison de bien transporté ou expédié par le fournisseur.

Selon l'AFC et l'AC FL, la déclaration d'engagement pour l'étranger n'est pas applicable si l'acquéreur E – ou un tiers qu'il a mandaté (par ex. transitaire ou transporteur) – récupère le bien auprès du fournisseur A (livraison avec prise en charge).

.

2.3.4 Schéma pour la détermination de la livraison conduisant à l'importation





3 Importateur lorsqu'on agit en son propre nom ou au nom d'une autre personne

Dans la législation sur la TVA, le fait de fournir une prestation en son propre nom ou au nom d'une autre personne revêt une importance particulière. Il s'agit de déterminer à quelle personne la prestation (livraison ou prestation de services) doit être attribuée, donc de déterminer qui est réputé fournisseur de la prestation au sens de la législation sur la TVA et qui n'agit qu'en tant qu'entremetteur dans la fourniture de la prestation.

Afin d'évaluer l'opération juridique du point de vue de la législation sur la TVA, on admet qu'une personne agit seulement au nom et pour le compte d'une autre, par exemple en tant qu'entremetteur (représentant direct), quand:

- la personne représentée donne une procuration au représentant;
- le mandat de représentation résulte des circonstances ou le représentant porte expressément à la connaissance du destinataire de la prestation qu'il agit au nom d'une autre personne, qu'il ne fournit pas ses propres prestations et qu'il n'assume pas de risque;
- le représentant apporte la preuve qu'il agit en tant que tel;
- à l'égard des autorités fiscales, le représentant peut:
 - prouver qu'il n'agit qu'en tant que tel, et
 - identifier clairement la personne représentée.

Ce qui est déterminant, c'est donc la façon dont le prestataire apparaît à l'égard des tiers (par ex. dans la facture adressée au destinataire de la prestation).

Ces dispositions relatives à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ont les conséquences suivantes sur l'impôt à l'importation:

Si, lors d'une opération de vente transfrontalière réunissant trois personnes A, B et C, la personne B agit à l'égard du destinataire de la prestation C en son propre nom (par ex. si elle apparaît sur la facture en tant que fournisseur [vendeur] du bien), la livraison lui est imputée, c'est-à-dire qu'elle est réputée fournisseur. Si, lors de l'importation du bien, c'est la facture du fournisseur A adressée au destinataire de la prestation C qui est présentée, la personne B n'apparaît pas comme fournisseur à l'égard du destinataire de la prestation C. La personne B porte à la connaissance du destinataire de la prestation C qu'elle agit au nom d'une autre personne (au nom du fournisseur A) et que, lors de l'opération de vente conduisant à l'importation, elle ne supporte ni les coûts ni les bénéfices (action pour le compte d'une autre personne; dans le cas présent, pour le compte du fournisseur A). Si, lors de l'opération de vente en question, la personne B agit au nom et pour le compte d'une autre personne, elle est seulement réputée entremetteur de l'opération juridique effectuée entre le fournisseur A et le destinataire de la prestation C.

Si une livraison (vente, contrat de commission, location, leasing) conduit à l'importation du bien, ces principes sont décisifs pour déterminer l'identité de l'importateur. Ainsi, seul peut être importateur celui qui peut agir en ce qui concerne le bien importé en son propre nom immédiatement après l'importation. Pour les opérations de location ou de leasing, l'importateur est celui qui prend le bien en location ou en leasing auprès du fournisseur étranger. Celui qui sert seulement d'entremetteur pour l'opération juridique conduisant à l'importation du bien, c'est-à-dire celui qui agit au nom et pour le compte d'une autre personne, ne peut pas être l'importateur du bien en question.

Il convient de distinguer les trois cas ci-après:

- agir au nom et pour le compte d'une autre personne (entremetteur) (ch. 3.1.1 et 3.1.2);
- agir en son propre nom et pour son propre compte (fournisseur suisse ou fournisseur étranger) (ch. 3.2.1 et 3.2.3);
- agir en son propre nom et pour le compte d'une autre personne (commissionnaire) (ch. 3.2.2 et 3.2.4).

3.1 Agir au nom et pour le compte d'une autre personne (entremetteur)

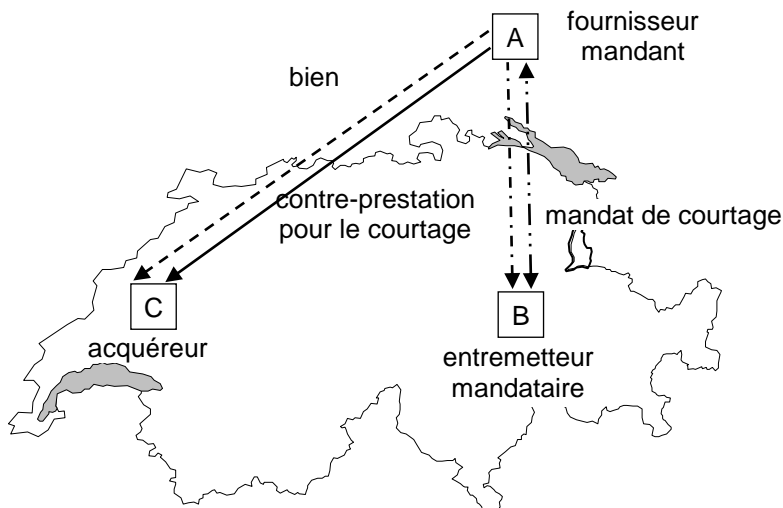
L'entremetteur suisse B organise un échange de prestations entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse C. Il permet ainsi une transaction entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse C. Il apparaît à l'égard de l'acquéreur suisse C comme agissant au nom et pour le compte du fournisseur étranger A. L'entremetteur suisse B agit au nom et pour le compte du fournisseur étranger A.

Lors de l'entremise, on est en présence d'une livraison entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse C du point de vue fiscal (art. 20 LTVA). L'entremise est réputée prestation de services autonome entre l'entremetteur B et le fournisseur A.

L'acquéreur suisse C peut lui aussi confier un mandat de représentation à l'entremetteur suisse B. Les considérations qui précèdent sont valables par analogie.

Le rôle de l'entremetteur B peut être tenu par:

- un représentant direct (entremetteur) (ch. 3.1.1);
- un commissaire-priseur (ch. 3.1.2 et 3.2.3).



3.1.1 Représentant direct (entremetteur)

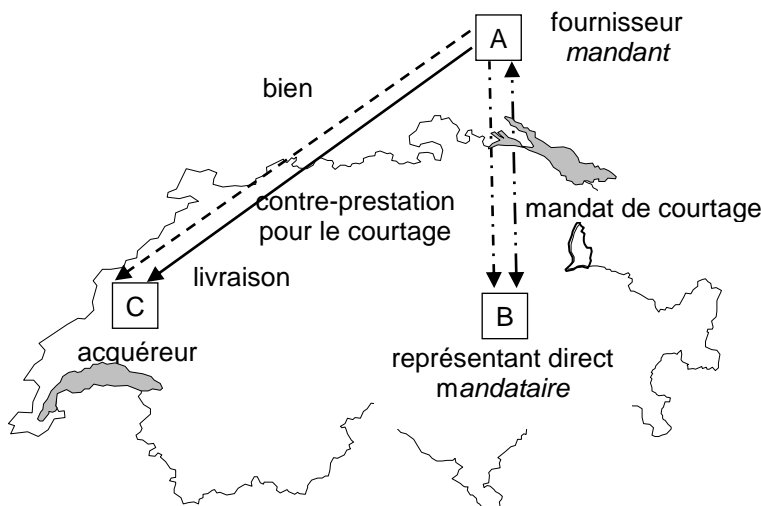
3.1.1.1 Réglementation sur territoire suisse

Le représentant direct suisse B (entremetteur B) agit au nom et pour le compte de son mandant étranger A. Il est chargé de mettre en contact le mandant A avec un acquéreur. Lors de telles opérations, des rapports juridiques directs sont créés entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse C. Il est également possible que l'acquéreur suisse C ait chargé l'entremetteur suisse B de le mettre en contact avec un fournisseur.

Si seul le fournisseur étranger A agit à l'égard de l'acquéreur suisse C en son propre nom en qualité de fournisseur du bien (par ex. seul le fournisseur A figure sur la facture adressée à l'acquéreur C), il résulte déjà de ces circonstances que l'entremetteur B n'agit pas en qualité de fournisseur. Si ce cas de figure ne résulte pas des circonstances, les principes suivants sont applicables:

Pour ne pas être réputé fournisseur supplémentaire dans la chaîne, l'entremetteur B doit porter expressément à la connaissance de l'acquéreur suisse C qu'il agit au nom et pour le compte d'une autre personne et qu'il a donc pour seule fonction celle de créer des rapports juridiques directs entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse C. Si aucune déclaration explicite n'est faite à ce sujet, la simple activité d'entremetteur doit résulter des circonstances de l'opération juridique concrète d'une autre manière et doit ainsi également pouvoir être déduite sans plus par un tiers indépendant.

Aux fins de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, on admet qu'il y a représentation directe (activité d'entremetteur) lorsque la simple activité d'entremetteur de l'entremetteur B domicilié en Suisse résulte des circonstances ou est indiquée expressément et que, sur demande, l'entremetteur B peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'il représente à l'AFC ou à l'AC FL, c'est-à-dire qu'il peut prouver qu'il agit en qualité de représentant direct (entremetteur).



3.1.1.2 Réglementation à l'importation

Si, au moment de la déclaration du bien à l'importation, une facture est présentée pour attester la contre-prestation que l'acquéreur suisse C doit payer au fournisseur étranger A et que l'acquéreur suisse C figure dans la déclaration en douane en tant qu'importateur, l'OFDF part du principe que c'est l'opération juridique entre la personne ayant établi la facture et l'acquéreur C qui conduit à l'importation du bien. L'OFDF se fonde donc sur la facture présentée et n'examine pas si B agit en qualité d'entremetteur ou de fournisseur.

Si un bien est importé en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation²⁸ que l'acquéreur suisse C doit payer, c.-à-d. y compris la contre-prestation pour l'entremise et les coûts jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Lorsque ce n'est pas le cas et qu'il n'y pas d'exception au sens de l'art. 54, al. 1,

²⁸ Voir règlement 69-03

let. b à f, LTVA, l'impôt se calcule sur la valeur marchande (y compris les coûts jusqu'au lieu de destination²⁹ sur territoire suisse).

Si des investigations ultérieures révèlent que la facture présentée à l'importation ne correspond pas à la réalité ou qu'elle a entraîné des conclusions erronées (l'entremetteur B agit en qualité de fournisseur et pas seulement en qualité d'entremetteur comme cela a été admis) et que les faits sont ainsi retranscrits de manière incorrecte dans la déclaration en douane, ce sont les dispositions suivantes qui sont applicables selon la manière dont les faits corrects doivent être appréciés du point de vue fiscal:

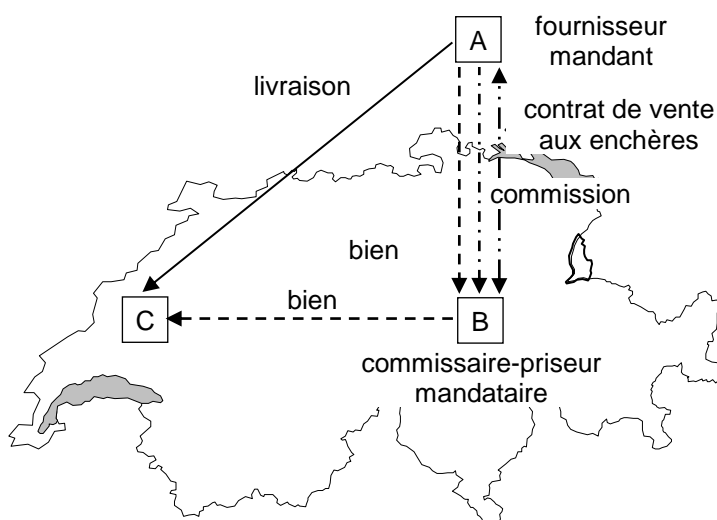
- les dispositions du ch. 3.2.1 relatives au fournisseur suisse sont applicables lorsque B est réputé fournisseur (entremetteur) et que le bien a été transporté du fournisseur étranger A au fournisseur B;
- les dispositions du ch. 2.3.2 relatives aux opérations en chaîne sont applicables lorsque B est réputé fournisseur (entremetteur) et que le bien a été directement transporté du fournisseur étranger A à l'acquéreur suisse C.

3.1.2 Commissaire-priseur agissant en qualité d'entremetteur

3.1.2.1 Réglementation sur le territoire suisse

Lorsqu'un bien est acheminé sur le territoire suisse afin d'être vendu aux enchères, le commissaire-priseur suisse B est réputé entremetteur:

- s'il porte expressément à la connaissance des acheteurs intéressés qu'il vend aux enchères le bien concerné au nom et pour le compte d'une autre personne; et
- s'il peut, sur demande, prouver à l'autorité fiscale qu'il agit seulement en qualité d'entremetteur et qu'il peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'il représente (fournisseur).



Pour les cas de figure dans lesquels le commissaire-priseur agit pour son propre compte, voir le ch. 3.2.3.

²⁹ Voir règlement 69-03

3.1.2.2 Réglementation à l'importation

S'il est mentionné dans la déclaration en douane que le bien importé est vendu aux enchères et que le commissaire-priseur suisse B agit au nom du fournisseur étranger A, l'OFDF part du principe que le commissaire-priseur B agit en qualité d'entremetteur.

Dans ce genre de cas, le fournisseur A doit figurer en tant qu'importateur dans la déclaration en douane avec pour adresse celle du commissaire-priseur B.

l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande, c'est-à-dire sur le prix que le fournisseur étranger (importateur) devrait, pour obtenir le bien importé, payer:

- au stade de l'importation,
- à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien,
- au moment de la naissance de la dette fiscale et
- dans des conditions de libre concurrence.

Doivent être intégrés dans la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la valeur marchande, les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination³⁰ du bien importé sur le territoire suisse.

Comme la vente aux enchères n'a pas encore eu lieu au moment de l'importation du bien, ni l'adjudicataire ni le montant supplémentaire ne sont connus. C'est pourquoi il faut déterminer quel régime douanier appliquer. Les dispositions régissant l'impôt sur les importations et la procédure applicables dans ce cas figurent dans la publication «Importation d'un bien acheté aux enchères à l'étranger ou destiné à la vente aux enchères sur le territoire suisse».

Si les mentions précitées relatives à la vente aux enchères du bien au nom du fournisseur étranger A font défaut dans la déclaration en douane, l'OFDF part du principe que le commissaire-priseur suisse B agit en son propre nom. Ce sont alors les dispositions du ch. 3.2 («Agir en son propre nom») qui sont déterminantes.

3.2 Agir en son propre nom (fournisseur et commissionnaire)

3.2.1 Fournisseur suisse

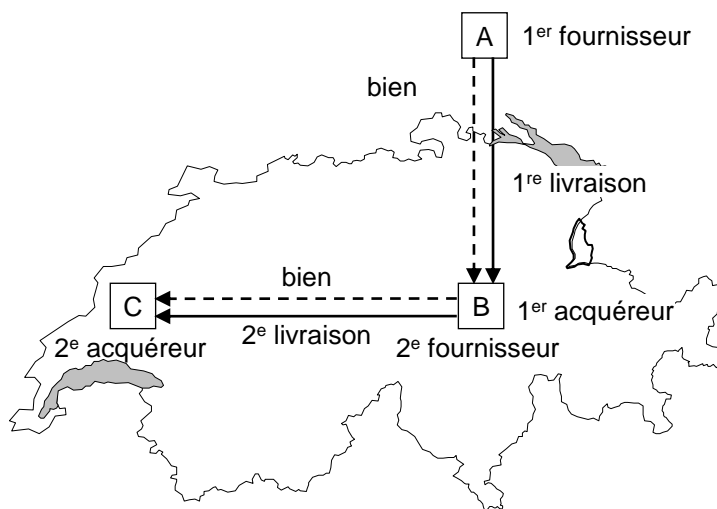
3.2.1.1 Cas de figure

Le fournisseur étranger A vend un bien à l'acquéreur suisse B, qui le vend à un acquéreur C en son propre nom et pour son propre compte.

Pour déterminer d'un point de vue fiscal quelle opération conduit à l'importation, le critère déterminant est la façon dont l'acquéreur B (2^e fournisseur) agit à l'égard de l'acquéreur C. Pour ne pas être réputé fournisseur, B devrait agir expressément au nom et pour le compte d'une autre personne, ou ces faits devraient résulter des circonstances. Si ces conditions ne sont pas remplies, B est réputé fournisseur.

³⁰ Voir règlement 69-03

Si l'acquéreur suisse B revend le bien importé en son propre nom, il y a deux livraisons, à savoir une du fournisseur étranger A à l'acquéreur suisse B et une de l'acquéreur B (2^e fournisseur) à l'acquéreur C.



3.2.1.2 Règlementation à l'importation

Si, lors de la revente du bien importé, l'acquéreur suisse B agit à l'égard de l'acquéreur C en son propre nom et pour son propre compte et qu'il livre le bien sur territoire suisse (lieu de la livraison sur territoire suisse), c'est l'opération juridique entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B qui conduit à l'importation.

L'acquéreur suisse B doit figurer en tant qu'importateur et destinataire dans la déclaration en douane.

Si le bien est importé en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation³¹ que l'acquéreur suisse B doit payer au fournisseur étranger A (facture de A à B), y compris les coûts jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Lorsque ce n'est pas le cas et qu'il n'y a pas d'exception au sens de l'art. 54, al. 1, let. b à f, LTVA, l'impôt se calcule sur la valeur marchande (y compris les coûts jusqu'au lieu de destination³² sur territoire suisse).

Si le bien est directement transporté ou expédié par le fournisseur étranger A à l'acquéreur suisse C ou si l'acquéreur suisse C va le chercher chez le fournisseur étranger A, les dispositions du ch. 2.3.2 relatives aux opérations en chaîne sont applicables.

3.2.2 Fournisseur étranger

3.2.2.1 Vente d'un bien en libre pratique en Suisse à partir d'un entrepôt sur territoire suisse

3.2.2.1.1 Cas de figure

Le fournisseur étranger A exploite un entrepôt sur territoire suisse. En acheminant le bien de l'étranger dans l'entrepôt sur territoire suisse, il le met en libre pratique. Ainsi, le bien n'a pas le statut de bien placé sous le régime de l'entrepôt douanier ni celui de bien placé dans un

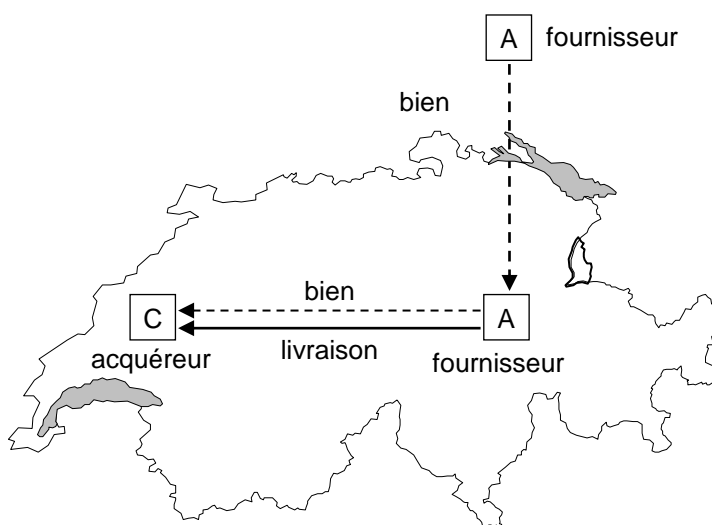
³¹ Voir le règlement 69-03

³² Voir règlement 69-03

dépôt franc sous douane. Le fournisseur étranger A fournit ensuite l'acquéreur C à partir de l'entrepôt sur territoire suisse.

Le transport du bien vers l'entrepôt à travers la frontière douanière n'est pas réputé livraison sur le plan fiscal, mais simplement acheminement d'un bien dans le territoire suisse. Au moment de l'importation, le droit de disposer économiquement du bien appartient encore au fournisseur étranger A. Cela signifie que seul le fournisseur étranger A peut céder en son propre nom le bien entreposé ou le soumettre à une autre destination.

Lorsque le fournisseur étranger A vend à l'acquéreur C un bien à partir de l'entrepôt sur territoire suisse et qu'il agit en son propre nom, il livre le bien en principe sur territoire suisse, ce qui peut justifier son assujettissement à l'impôt. Des renseignements plus détaillés à ce propos sont fournis par l'AFC ou l'AC FL.



3.2.2.1.2 Réglementation à l'importation

L'acheminement du bien dans le territoire suisse déclenche l'assujettissement à l'impôt et aux droits de douane.

Il faut distinguer les deux cas de figure suivants:

- L'acquéreur et la contre-prestation des livraisons à partir d'un entrepôt sont connus au moment de l'importation.

Au moment de l'acheminement du bien dans le territoire suisse, il est déjà établi:

- à quel acquéreur le fournisseur étranger va livrer le bien mis en libre pratique à partir de l'entrepôt sur territoire suisse; et
- quelle contre-prestation l'acquéreur doit payer pour la livraison (art. 4 LTVA).

Lorsque les conditions susmentionnées sont remplies, c'est l'opération effectuée entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur du bien livré à partir de l'entrepôt sur territoire suisse qui constitue la base de la taxation. L'acquéreur du bien livré à partir de l'entrepôt doit figurer dans la déclaration en douane en tant qu'importateur et en tant que destinataire.

L'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation³³ que l'acquéreur doit payer au fournisseur étranger A pour le bien livré à partir de l'entrepôt (facture de A à l'acquéreur), y compris les coûts jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Le lieu de destination sur le territoire suisse est le dépôt si l'acquéreur vient y prendre livraison du bien (prise en charge du bien au dépôt par l'acquéreur). Si le bien doit être transporté ou expédié par le fournisseur à destination de l'acquéreur, le lieu de destination est le lieu auquel le bien doit être transporté après sa sortie du dépôt (transport ou expédition du bien par le fournisseur). Des informations au sujet de la base de calcul se trouvent également dans le règlement 69-03 (ch. 9.4, «Valeur marchande en cas de mise en libre pratique de biens destinés à être vendus à partir d'un entrepôt sur territoire suisse»).

Si le fournisseur étranger A est enregistré sur territoire suisse en qualité d'assujetti et s'il souhaite établir volontairement un décompte auprès de l'AFC ou de l'AC FL à l'occasion de cette livraison, il doit disposer au préalable d'une autorisation (déclaration d'engagement pour l'étranger) de l'AFC ou de l'AC FL. Dans ce cas, ce sont les dispositions relatives aux transactions avec un fournisseur (ch. 2.3.1.3) qui s'appliquent.

- Autres cas de figure

Si l'acquéreur ou la contre-prestation des livraisons à partir d'un entrepôt ne sont pas connus au moment de l'importation, doit figurer en tant qu'importateur dans la déclaration en douane:

- le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de son représentant fiscal suisse lorsqu'il est enregistré dans le registre des assujettis sur territoire suisse;
- le fournisseur étranger A avec pour adresse celle du lieu d'entreposage lorsqu'il n'est pas enregistré sur territoire suisse en tant qu'assujetti.

Le fournisseur étranger A doit également figurer en tant que destinataire avec pour adresse celle du lieu d'entreposage.

L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que le fournisseur A (importateur) a versée lors de l'achat pour autant que cet achat soit en relation avec l'importation. Dans les autres cas, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande³⁴, c'est-à-dire sur le prix que le fournisseur étranger A devrait, pour obtenir le bien importé, payer:

- au stade de l'importation,
- à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien,
- au moment de la naissance de la dette fiscale,
- dans des conditions de libre concurrence.

Doivent être intégrés dans la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande, les frais de transport et d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination du bien importé sur le territoire suisse.

³³ Voir règlement 69-03

³⁴ Voir règlement 69-03

À titre de simplification, le fournisseur étranger A peut déclarer, en lieu et place des bases de calcul susmentionnées, le prix de vente diminué de 10 %. Il s'agit du prix de vente que le fournisseur étranger A (importateur) facturerait, en cas de vente, à un tiers indépendant au niveau auquel il exerce son activité (commerce de gros, de détail, etc.). S'il exerce son activité à différents niveaux (par ex. vente tant à des marchands qu'à des consommateurs finaux), le niveau déterminant est celui qui est le plus proche de la consommation finale. La réduction de 10 % permet de tenir compte des dépenses engagées sur le territoire suisse pour l'entreposage.

Des informations au sujet de la base de calcul se trouvent également dans le règlement 69-03 (ch. 9.4, «Valeur marchande en cas de mise en libre pratique de biens destinés à être vendus à partir d'un entrepôt sur territoire suisse»).

3.2.2.2 Cession d'un bien en libre pratique par vente sur la voie publique, par démarchage à domicile ou lors d'une foire de vente

3.2.2.2.1 Cas de figure

Le fournisseur étranger achemine le bien dans le territoire suisse pour le vendre sur la voie publique, par démarchage à domicile (art. 40a CO) ou lors d'une foire de vente. L'éventuel acquéreur n'est pas encore connu au moment de l'importation.

Le transport du bien à travers la frontière douanière n'est pas réputé livraison sur le plan fiscal, mais simplement acheminement d'un bien dans le territoire suisse. Au moment de l'importation, le fournisseur étranger a le droit de disposer économiquement du bien. Cela signifie que seul le fournisseur étranger peut céder en son propre nom le bien importé ou le soumettre à une autre destination.

Lorsque le fournisseur étranger vend un bien à un acquéreur, il agit en son propre nom. Il livre donc le bien sur le territoire suisse, ce qui peut justifier son assujettissement à l'impôt. Des renseignements plus détaillés à ce propos sont fournis par l'AFC ou l'AC FL.

3.2.2.2.2 Réglementation à l'importation

Doit figurer en tant qu'importateur dans la déclaration en douane:

- le fournisseur étranger avec pour adresse celle de son représentant fiscal suisse lorsqu'il est enregistré dans le registre des assujettis sur territoire suisse;
- le fournisseur étranger avec pour adresse celle du premier lieu où il prévoit de vendre le bien lorsqu'il n'est pas enregistré sur territoire suisse en tant qu'assujetti.

Le fournisseur étranger doit également figurer en tant que destinataire avec pour adresse celle du premier lieu de vente prévu.

L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que le fournisseur étranger (importateur) a versée lors de l'achat, pour autant que cet achat soit en relation avec l'importation. Dans les autres cas, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande³⁵, c'est-à-dire sur le prix que le fournisseur étranger devrait, pour obtenir le bien importé, payer:

- au stade de l'importation,

³⁵ Voir règlement 69-03

- à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien,
- au moment de la naissance de la dette fiscale et
- dans des conditions de libre concurrence.

Doivent être intégrés dans la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande, les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination du bien importé sur le territoire suisse.

Des dispositions plus détaillées régissant l'impôt sur les importations et les procédures figurent dans la publication «Importation d'un bien par un fournisseur en vue de sa vente dans la rue, par démarchage à domicile, lors d'une manifestation ou d'une foire».

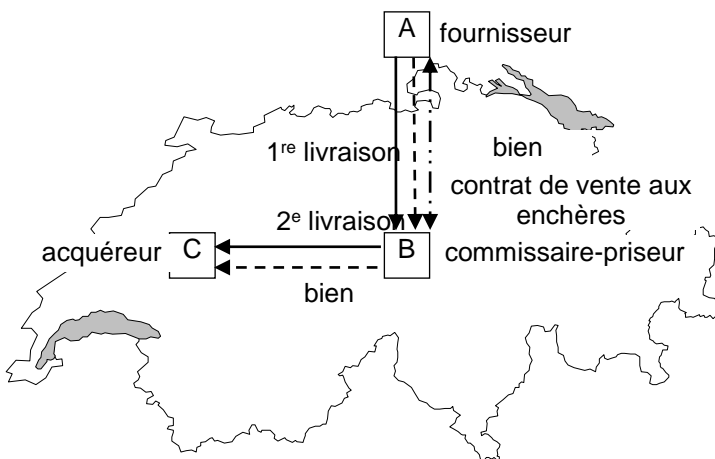
3.2.3 Commissaire-priseur

3.2.3.1 Cas de figure

Un bien est importé de l'étranger pour être mis aux enchères en Suisse. Le commissaire-priseur B agit en son propre nom par rapport à l'acquéreur C (enchérisseur). Il met le bien aux enchères pour le compte du fournisseur A.

Dans les cas dans lesquels le commissaire-priseur n'agit que comme intermédiaire, voir le ch. 3.1.2.

Si le commissaire-priseur suisse B agit en son propre nom, ce sont toujours deux livraisons qui ont lieu, la première effectuée du fournisseur étranger A au commissaire-priseur B, et la seconde du commissaire-priseur B à l'acquéreur C.



3.2.3.2 Réglementation à l'importation

Si le commissaire-priseur agit en son propre nom par rapport à l'acquéreur C dans le cadre d'une vente aux enchères, et s'il livre le bien en Suisse (lieu de la livraison en Suisse), c'est l'opération entre le fournisseur A et le commissaire-priseur B qui mène à l'importation.

Le commissaire-priseur doit figurer sur la déclaration en douane en tant qu'importateur et en tant que destinataire.

L'impôt sur les importations se calcule sur la valeur marchande au lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé valeur marchande le prix que le fournisseur (importateur) devra payer:

- au stade de l'importation,
- à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien,
- au moment de la naissance de la dette fiscale et
- dans des conditions de libre concurrence

pour obtenir le bien importé.

Les frais accessoires jusqu'au lieu de destination³⁶ du bien importé en Suisse sont également pris en compte, pour autant qu'ils ne soient pas inclus dans la valeur marchande ou la contre-prestation.

³⁶ Voir règlement 69-03

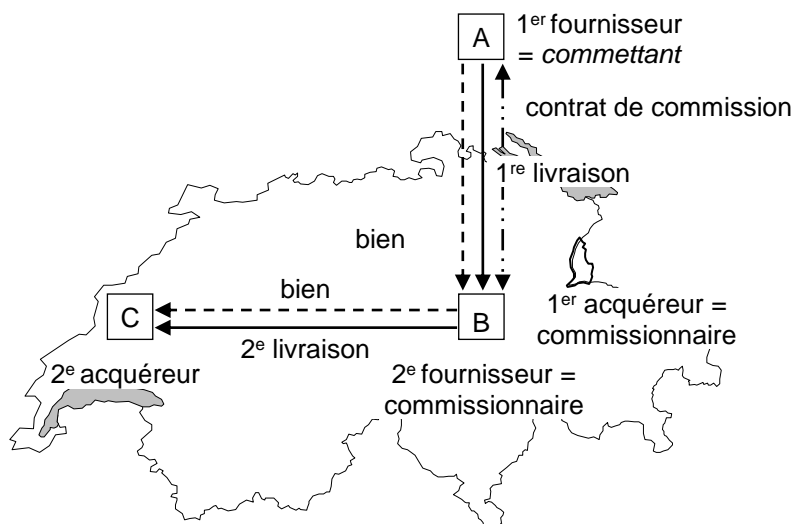
3.2.4 Commissionnaire

3.2.4.1 Cas de figure

Le commissionnaire suisse B vend le bien en son propre nom et pour le compte du commettant étranger A. Le déroulement de telles opérations de commission implique régulièrement la présence de trois personnes:

- le commettant étranger A, qui confère le mandat;
- le commissionnaire suisse B, qui exécute le mandat du commettant étranger A en son propre nom mais pour le compte du commettant étranger A;
- l'acquéreur C, à qui le commissionnaire suisse B vend le bien.

Le commettant étranger A autorise le commissionnaire suisse B à vendre un bien en son propre nom et à le livrer à l'acquéreur C ou à s'en porter acquéreur. Il ne fait cependant que procurer au commissionnaire suisse B le pouvoir de disposer du bien, c'est-à-dire qu'il remet le bien au commissionnaire suisse B sans lui en céder la propriété.



- Vente du bien à l'acquéreur C

Le commissionnaire suisse B livre le bien à l'acquéreur C en son propre nom et lui cède le pouvoir de disposer du bien, sans toutefois en avoir lui-même la propriété. En vertu du contrat conclu avec le commettant étranger A, le commissionnaire suisse B est tenu de remettre au commettant étranger A le produit de la vente diminué de la commission.

Le commissionnaire suisse B agissant en son propre nom, il y a toujours deux livraisons dans une opération de commission, la première du commettant étranger A au commissionnaire suisse B et la seconde du commissionnaire suisse B à l'acquéreur C (art. 20 LTVA).

La livraison du commettant A au commissionnaire B est opérée au moment où le commissionnaire B livre le bien à l'acquéreur C. Au moment de l'importation, la livraison du commettant A au commissionnaire B n'est ainsi pas encore réalisée. On est simplement en présence d'un acheminement du bien dans le territoire suisse. Cette particularité ne concerne toutefois que le moment de la livraison et non le lieu de celle-ci. Le lieu de la livraison du commettant A au commissionnaire B se situe à l'étranger, c'est-à-dire à l'endroit où le

bien est pris en charge (livraison avec prise en charge) ou à l'endroit où commence le transport ou l'expédition vers la Suisse (livraison de biens expédiés ou transportés).

- Commissionnaire suisse B se portant acquéreur

Au lieu de conclure une vente avec un acquéreur, le commissionnaire suisse B peut dans certains cas acheter lui-même le bien. Il agit en tant qu'acquéreur suisse B, c'est-à-dire qu'un contrat de vente est conclu entre lui et le commettant étranger A. Il n'est dès lors pas tenu de remettre le produit de la vente, mais uniquement de payer la contre-prestation convenue entre lui et le commettant étranger A.

La livraison du commettant A à l'acquéreur B est opérée au moment où ce dernier se porte acquéreur du bien. Dans ce cas également, on considère qu'au moment de l'importation, la livraison du commettant A au commissionnaire B n'a pas encore été réalisée et qu'on est seulement en présence d'un acheminement du bien dans le territoire suisse. Au contraire du moment de la livraison, le lieu de la livraison du commettant A au commissionnaire B se trouve à l'étranger.

3.2.4.2 Réglementation à l'importation

Etant donné que le commissionnaire suisse B a le droit de disposer économiquement du bien sur le territoire suisse et qu'il peut le vendre en son propre nom, c'est l'opération de commission entre le commettant étranger A et le commissionnaire suisse B qui conduit à l'importation du bien. Le fait que le commissionnaire B vende ultérieurement le bien à un acquéreur C ou qu'il s'en porte acquéreur est sans importance.

Le commissionnaire suisse B doit figurer en tant qu'importateur et en tant que destinataire dans la déclaration en douane.

Si le bien est importé en exécution d'un contrat de commission, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation³⁷ que le commissionnaire suisse B doit payer pour le bien au commettant A lorsqu'il vend ce dernier ou qu'il s'en porte acquéreur, y compris les coûts jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Si cette contre-prestation n'est pas connue au moment de l'importation, l'impôt sur les importations se calcule sur la valeur marchande, y compris les coûts jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé valeur marchande le prix que le commissionnaire B (importateur) devra payer, au stade où l'importation a lieu, à un fournisseur indépendant, dans le pays de provenance du bien, au moment où naît la créance fiscale et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir le bien importé.

4 Débiteur (assujetti à la TVA)

4.1 Base juridique

L'assujettissement à l'impôt est l'obligation d'acquitter ou – si l'OFDF l'exige – de garantir l'impôt sur les importations. Sont assujettis à la TVA, pour les importations de biens, les débiteurs de la dette douanière au sens de l'art. 70, al. 2 et 3, LD (art. 51, al. 1, LTVA) sans égard au fait qu'ils soient fournisseurs, importateurs, propriétaires, marchands ou consommateurs d'un bien. Est également assujetti à la TVA quiconque remet une déclaration en douane. Les assujettis à l'impôt sur l'importation répondent solidairement de l'impôt sur l'importation.

³⁷ Voir règlement 69-03

4.2 Suppression de la responsabilité solidaire

La responsabilité solidaire au sens de l'art. 70, al. 3, LD est supprimée (art. 51, al. 2, LTVA) pour les personnes établissant des déclarations en douane à titre professionnel (art. 109 LD) si l'importateur

- est en droit de faire valoir l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique présenté à l'AFC ou à l'AC FL;
- se fait débiter la dette fiscale au titre de l'impôt sur les importations par le biais du compte de la procédure centralisée de décompte de l'OFDF (PCD), et
- a mandaté la personne établissant des déclarations en douane à titre professionnel en tant que représentant direct.

Ces conditions doivent être satisfaites cumulativement. Il y a représentation directe quand l'importateur a chargé la personne établissant des déclarations en douane à titre professionnel de taxer un bien à l'importation et de débiter la TVA sur le compte PCD de l'importateur. L'OFDF peut demander la preuve du pouvoir de représentation à la personne établissant des déclarations en douane à titre professionnel.

Si la responsabilité solidaire du transitaire est supprimée et qu'un montant de TVA sur l'importation doit être perçu a posteriori, il faut faire valoir ce montant auprès d'un autre assujetti à la TVA (par ex. l'importateur).

4.3 Procédure de report (Art. 63 LTVA)

L'AFC ou l'AC FL peut, sous certaines conditions, autoriser des assujettis à la TVA sur territoire suisse à déclarer l'impôt sur l'importation non pas à l'OFDF mais à l'AFC ou à l'AC FL. Pour de telles importations, c'est donc l'importateur enregistré en tant qu'assujetti avec autorisation pour la procédure de report qui est assujetti à la TVA.

L'assujetti à la TVA sur territoire suisse qui a reçu l'autorisation pour la procédure de report déclare auprès de l'AFC ou de l'AC FL, en complément du décompte périodique, l'impôt sur l'importation dû sur ses importations de biens. Dans le même temps, il fait valoir une déduction de l'impôt préalable correspondant à la dette fiscale au titre de l'impôt sur les importations qu'il a lui-même déterminée. L'impôt sur les importations dû sur l'importation de biens par des assujettis à la TVA sur territoire suisse qui sont au bénéfice d'une autorisation de l'AFC ou de l'AC FL ne donne donc lieu à aucun mouvement de capitaux (détails relatifs à cette procédure, voir règlement 69-09 «Report de l'impôt sur les importations»).

5 Objet de l'impôt

5.1 Base légale

5.1.1 Importation de biens

Est soumise à l'impôt l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (art. 52, al. 1, let. a, LTVA). Par biens, on entend toutes les choses mobilières et immobilières (art. 3, let. b, LTVA). Les choses immobilières ne sont pas importées. Les animaux vivants sont assimilés à des choses. Sont également réputés biens le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et les biens analogues (art. 3, let. b, LTVA).

L'objet de l'impôt sur les importations diffère de l'objet de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Alors que ce dernier est constitué par la prestation (livraison, prestation de services) fournie par un assujetti moyennant une contre-prestation, l'objet de l'impôt sur les importations est réalisé dès qu'un bien est physiquement acheminé sur le territoire suisse à travers la frontière douanière. L'acheminement à travers la frontière douanière ne doit pas nécessairement reposer sur un contrat de vente (livraison). Les biens pris en location, reçus en cadeau ou cédés gratuitement sur le territoire suisse sont également soumis à l'impôt sur les importations.

L'objet de l'impôt comprend non seulement la chose matérielle, mais aussi les prestations de services et les droits contenus dans la chose, et ce quel que soit le rapport entre la valeur du matériel qui constitue la chose et celle des prestations de services ou des droits. Même si la valeur du matériel ne représente qu'une fraction de la valeur des prestations de services ou des droits contenus dans la chose, l'objet de l'impôt est la chose, y compris les prestations de services et les droits y afférents (par ex. programmes informatiques sur supports de données). Ainsi, ce n'est pas seulement la contre-prestation pour la chose ou la valeur marchande de la chose matérielle qui est imposée à l'importation, mais également la contre-prestation pour les prestations de services et les droits contenus dans la chose ou la valeur marchande de ces derniers.

Si le fournisseur ne facture d'abord à l'importateur que la contre-prestation pour la valeur du matériel et s'il facture celle pour le droit afférent au bien seulement après l'importation parce que cette contre-prestation dépend d'un élément inconnu au moment de l'importation, la base de calcul de l'impôt doit être déterminée selon les indications du règlement 69-03, ch. 5.2 (Droits de licence, de brevet et de marque).

Si, lors de l'importation de supports de données, il est impossible de déterminer la valeur marchande du support et si l'importation de ce dernier n'est pas exonérée de l'impôt sur les importations au sens de l'art. 53 LTVA, cet impôt n'est pas perçu. Les dispositions relatives à l'impôt sur les acquisitions (art. 45 à 49 LTVA) sont applicables (art. 52, al. 2, LTVA; voir ch. 5.3 [Supports de données sans valeur marchande]). L'imposition incombe à l'AFC ou à l'AC FL. Ces supports de données doivent néanmoins être déclarés en vue de la taxation lors du franchissement de la frontière.

Un support de données dont la valeur n'est pas connue au moment de l'importation n'est pas automatiquement réputé support de données sans valeur marchande. La LTVA définit la valeur marchande comme le prix qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien, après la naissance de la dette fiscale et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir le même bien.

Est réputé support de données sans valeur marchande (art. 111 OTVA) tout support de données qui, avec le genre et la nature qui ont été déclarés à l'importation,

- n'a pas été acheté au moyen d'une contre-prestation fixée au moment de l'importation, et
- ne peut pas être utilisé dans le cadre du contrat de licence suite au paiement d'une redevance unique fixée au moment de l'importation.

Le critère qui détermine si un support de données est dépourvu de valeur marchande est le support, y compris les prestations de services et les droits y afférents. L'opération qui conduit à l'importation est sans importance. Le support peut contenir des programmes et fichiers informatiques, des mises à jour de ces derniers ainsi que des fichiers audio ou des fichiers graphiques.

Si un support de données est cédé gratuitement ou si l'importateur ne paie au fournisseur la contre-prestation pour le droit afférent au support de données qu'après avoir revendu ce dernier, cela ne signifie pas que l'on est en présence d'un support de données sans valeur marchande.

Le ch. 5.2 ci-après contient une liste des supports de données réputés sans valeur marchande lors de l'importation. Le support de données peut être fait de n'importe quelle matière (papier, plastique, métal, etc.) et revêtir n'importe quelle forme (feuille de papier, livre, disquette, CD, DVD, carte mémoire, etc.). Dans la déclaration en douane, il faut indiquer comme valeur TVA pour de tels supports de données une valeur de 0 franc.

Sont considérés comme des supports de données sans valeur marchande certains supports de données qui incluent une part élevée de prestations de services spécifiques au mandat et qui sont transmis au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant. Dans ce contexte, la transmission ou la cession du support servant de transfert d'un droit n'est pas considérée comme la livraison d'un bien. L'élément principal est l'acquisition d'une prestation de services de l'étranger. Les supports de données concernés figurent sous le ch. 5.2, let. C (Supports de données incluant une part élevée de prestations de services spécifiques au mandat). Dans ce cas également, le support de données peut être fait de n'importe quelle matière et revêtir n'importe quelle forme. Dans la déclaration en douane, il faut aussi indiquer comme valeur TVA pour de tels supports de données une valeur de 0 franc.

Si aucun bien n'est physiquement acheminé sur le territoire suisse à travers la frontière douanière, l'objet de l'impôt sur les importations fait défaut et l'OFDF ne perçoit pas cet impôt (voir cependant ch. 5.1.2). Ce cas se présente par exemple lors de l'importation de données par téléinformatique. Dans ce genre de situation, seule l'AFC ou l'AC FL est compétente pour la perception de la TVA.

5.1.2 Boutiques hors taxes sur le territoire suisse (art. 17, al. 1^{bis} de la loi sur les douanes)

Sont également soumis à l'impôt sur les importations les biens que les voyageurs arrivant de l'étranger en aéronef achètent en franchise dans des boutiques hors taxes sur le territoire suisse, conformément à l'art. 17, al. 1^{bis} de la loi sur les douanes et qui sont mis en libre pratique (art. 52, al. 1, let. b, LTVA). L'impôt sur les importations est perçu lorsque ces biens sont mis en libre pratique, pour autant qu'aucune importation franche d'impôt ne soit possible (p. ex. dans les limites des franchises quantitatives ou de la franchise-valeur dans le trafic touristique)³⁸. En vertu de l'art. 52, al. 1, let. b, LTVA, l'objet de l'impôt sur les importations est réalisé malgré le fait que ces biens ne soient pas acheminés sur le territoire suisse à travers la frontière douanière, mais achetés dans des boutiques hors taxes sur le territoire suisse. Il est nécessaire que ces achats soient soumis à l'impôt sur les importations, car la vente de biens dans des boutiques hors taxes sur le territoire suisse à des voyageurs en provenance de l'étranger est exonérée de la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 23, al. 2, ch. 11, LTVA).

³⁸ Voir règlement 69-02

5.2 Supports de données sans valeur marchande

5.2.1 Supports de données comportant des programmes (ou des parties de programmes) informatiques

- Mises à jour / mises à niveau de programmes informatiques ne pouvant être acquises que dans le cadre d'un contrat ne fixant pas le nombre et/ou la périodicité de l'importation d'autres supports de données pendant la durée du contrat (par ex. contrat d'entretien);
- Fichiers ou parties de fichiers ne pouvant être acquis que dans le cadre d'un contrat ne fixant pas le nombre et/ou la périodicité de l'importation d'autres supports de données pendant la durée du contrat (par ex. compléments);
- Programmes informatiques ne pouvant être utilisés qu'en payant des redevances de licence périodiques;

On n'est pas en présence d'un support de données sans valeur marchande lorsque le même programme peut également être acquis au moyen d'un versement unique du prix d'achat ou utilisé suite au versement d'une redevance de licence unique fixée au moment de l'importation.

Font également partie des supports de données sans valeur marchande considérés ici les cartes Sat Access prêtes à l'emploi (cartes de décodage, carte de réception des programmes TV) qui, après insertion dans le récepteur satellite (décodeur), permettent de décoder des programmes de télévision transmis par satellite et qui ne peuvent être acquises que dans le cadre d'un abonnement (redevance de licence périodique). On n'est pas en présence d'un support de données sans valeur marchande lorsque l'importateur fait fabriquer les cartes Sat Access à l'étranger dans le cadre d'un mandat de production ou lorsque de telles cartes sont importées à d'autres fins (par ex. collection) que celles auxquelles elles sont destinées.

- Programmes informatiques qui, faute de licence, ne peuvent pas fonctionner ou ne peuvent fonctionner que de manière limitée et qui sont cédés gratuitement;

Un fonctionnement limité signifie que le programme informatique est limité dans sa durée d'utilisation ou dans ses fonctions par une programmation correspondante tant que l'utilisateur n'a pas acquis de licence pour l'utilisation du programme. Après paiement d'une contre-prestation pour la licence, il reçoit un code, une fiche (dongle ou autre) ou un support de données clés permettant l'accès au programme.

La cession gratuite signifie qu'un programme informatique n'est acquis ni dans le cadre d'un contrat de vente ou de commission ni moyennant le paiement d'une redevance de licence ou d'une autre contre-prestation. La cession gratuite du programme informatique doit être assurée à toute personne.

Sont exclus les programmes informatiques dont la durée d'utilisation est limitée par le fait que l'utilisateur doit activer le produit après avoir acquis la licence nécessaire et installé le programme sur son ordinateur. L'activation du produit constitue une mesure de protection contre la copie et non la création d'un accès au programme justifié par l'acquisition de la licence.

5.2.2 Supports de données comportant des fichiers audio ou des fichiers graphiques

- Musique (sous forme numérique ou analogique) remplissant les conditions suivantes: aucune contre-prestation ne doit être fournie pour le support lui-même; seule doit être fournie

une contre-prestation pour le droit d'utilisation, calculée d'après un facteur qui n'est pas déterminé au moment de l'importation (par ex. importation d'un support de données maître en vue de la reproduction sur territoire suisse; la contre-prestation est calculée en fonction du nombre de supports de données reproduits).

- Images (sous forme numérique ou analogique) remplissant les conditions suivantes: aucune contre-prestation ne doit être fournie pour le support lui-même; seule doit être fournie une contre-prestation pour le droit d'utilisation, calculée d'après un facteur qui n'est pas déterminé au moment de l'importation (par ex. importation d'images en vue de leur utilisation dans une revue; la contre-prestation est calculée en fonction du tirage de la revue).
- Films (sous forme numérique ou analogique) remplissant les conditions suivantes: aucune contre-prestation ne doit être fournie pour le support lui-même; seule doit être fournie une contre-prestation pour le droit d'utilisation, calculée d'après un facteur qui n'est pas déterminé au moment de l'importation (par ex. importation d'un film en vue de sa représentation sur territoire suisse; la contre-prestation est calculée en fonction du nombre de spectateurs ou de représentations).

5.2.3 Supports de données incluant une part élevée de prestations de services spécifiques au mandat

- Plans et dessins d'architectes ou d'ingénieurs qui sont transmis au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant.

Il y a acte juridique indépendant lorsque la prestation est réalisée indépendamment de la livraison d'une construction ou d'un bien meuble.

Il n'y a pas de prestation basée sur un acte juridique indépendant lorsqu'un architecte doit livrer au maître de l'ouvrage, outre un support de données, la construction ou une partie de celle-ci. En revanche, il y a acte juridique indépendant lorsque l'architecte ne prend en charge, outre la remise du support de données, que des tâches relevant de la surveillance et du conseil.

- Dessins et illustrations de graphistes et de designers qui sont transmis au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant.
- Droits garantis et valeurs immatérielles qui sont cédés sur la base d'un acte juridique indépendant.

Il y a acte juridique indépendant lorsque les droits ou les valeurs immatérielles sont transmis indépendamment de la livraison d'un bien.

- Mémoires produits par des avocats et transmis au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant.
- Rapports d'expertise qui sont transmis au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant.
- Traductions de textes que le traducteur transmet au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant.
- Résultats de recherches, d'expériences, d'analyses, d'évaluations, etc. que l'auteur transmet au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant.

Si le résultat est importé conjointement avec le bien expertisé, analysé ou évalué, il faut se référer au tableau qui figure sous le ch. 5.3 (Vue d'ensemble des supports de données avec et sans valeur marchande).

- Maquettes (diapositives, photographies, supports lisibles en machine, etc.) confiées gratuitement par un éditeur étranger d'imprimés à une imprimerie suisse avec pour mandat de fabriquer des imprimés.
- Projets et dessins de graphistes qui sont échangés entre ces derniers et leurs clients pour avis.

5.2.4 Assujettissement sur le territoire suisse lors de l'importation de supports de données sans valeur marchande

Lors de l'importation de supports de données sans valeur marchande, la valeur du support, y compris celle des prestations de services et des droits y afférents, est grevée de l'impôt sur les acquisitions (art. 52, al. 2, LTVA). Des renseignements plus détaillés à ce sujet sont fournis aux acquéreurs en Suisse par:

Administration fédérale des contributions
Division principale Taxe sur la valeur ajoutée
Schwarztorstrasse 50
3003 Berne

et aux acquéreurs dans la Principauté de Liechtenstein par:

Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein,
Division Taxe sur la valeur ajoutée
Aeulestrasse 38
Postfach 684
9490 Vaduz

5.3 Vue d'ensemble des supports de données avec et sans valeur marchande

La vue d'ensemble présentée ci-après a pour but d'aider à distinguer les importations passibles de l'impôt sur les importations de celles qui sont soumises à l'impôt sur les acquisitions et qui relèvent donc de la compétence de l'AFC ou de l'AC FL.

Genre de prestation	Impôt à l'im- portation	Impôt grevant les opéra- tions réali- sées sur le territoire suisse / im- pôt sur les acquisitions
1. Importation de musique, d'images et de films		
<ul style="list-style-type: none"> • L'importateur paie au fournisseur - avec ou sans factura- tion séparée - une contre-prestation pour le support de données ainsi qu'une redevance de licence unique, exi- 	<p style="text-align: center;">X</p> <p>(contre-presta- tion pour le support de</p>	

Genre de prestation	Impôt à l'im- portation	Impôt grevant les opéra- tions réali- sées sur le territoire suisse / im- pôt sur les acquisitions
gible au moment de l'achat ou seulement après la re- vente ou la représentation / diffusion des données sur le territoire suisse.	données + re- devance de li- cence)	
<ul style="list-style-type: none"> L'importateur paie au fournisseur une contre-prestation pour le support de données ainsi qu'une redevance de li- cence calculée en fonction du nombre de supports de données reproduits ou du nombre de représentations / spectateurs, etc. 	<p style="text-align: center;">X</p> (contre-presta- tion pour le support de données)	<p style="text-align: center;">X</p> (licence)
<ul style="list-style-type: none"> L'importateur paie au fournisseur une redevance de li- cence unique, qui comprend les coûts du support de données et est exigible au moment de l'achat ou seule- ment après la revente ou la représentation / diffusion des données sur le territoire suisse. 	<p style="text-align: center;">X</p> (redevance de licence)	
<ul style="list-style-type: none"> L'importateur paie au fournisseur une redevance de li- cence, qui comprend les coûts du support de données et est calculée en fonction du nombre de supports de don- nées reproduits ou du nombre de représentations / spec- tateurs. 		<p style="text-align: center;">X</p> (licence)
<ul style="list-style-type: none"> Données transmises par téléinformatique. 		<p style="text-align: center;">X</p>
<ul style="list-style-type: none"> L'importateur fait fabriquer à l'étranger, puis importe des copies du support de données en vertu des droits d'ex- ploitation qu'il a acquis dans le cadre d'un contrat d'en- treprise entre lui et un atelier de reproduction. 	<p style="text-align: center;">X</p> (contre-presta- tion pour la re- production)	
<ul style="list-style-type: none"> L'importateur reçoit des copies de supports de données d'un tiers au lieu du donneur de licence contre paiement des coûts de reproduction. 	<p style="text-align: center;">X</p> ((contre-pres- tation pour les copies)	
<p>2. Importation de plans et de dessins d'architectes, d'ingénieurs, de designers ou de graphistes</p>		
<ul style="list-style-type: none"> Plans et dessins d'architectes, d'ingénieurs, de designers ou de graphistes transmis de l'étranger par téléinforma- tique 		<p style="text-align: center;">X</p>
<ul style="list-style-type: none"> Plans et dessins de dessinateurs ou d'ateliers CAO, réa- lisés à l'étranger sur mandat d'un architecte, ingénieur, 	<p style="text-align: center;">X</p>	

Genre de prestation	Impôt à l'importation	Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse / impôt sur les acquisitions
designer ou graphiste suisse dans le cadre d'un contrat d'entreprise entre le mandant et le dessinateur ou l'atelier CAO, sur des supports de données de tout genre.	(contre-prestation pour le mandat)	
<ul style="list-style-type: none"> Plans et dessins de dessinateurs ou d'ateliers CAO, réalisés à l'étranger sur mandat d'un architecte, ingénieur, designer ou graphiste suisse et transmis par téléinformatique. 		X
3. Importation de droits et de brevets de procédé		
<ul style="list-style-type: none"> Droit ou brevet de procédé importé, sur la base d'un acte juridique indépendant, sur des supports de données de tout genre. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Importation d'un bien avec licence unique (brevet de procédé matérialisé dans le bien importé; avec ou sans facturation séparée). 	X (contre-prestation / valeur marchande du bien, y.c. la licence)	
<ul style="list-style-type: none"> Importation d'un bien (excepté les supports de données conformes au ch. 5.2 «Supports de données sans valeur marchande») avec redevance de licence à payer périodiquement (par ex. en fonction de la durée d'utilisation ou du nombre de pièces fabriquées). 	X (valeur marchande du bien)	X (licence)
4. Importation de logiciels		
<ul style="list-style-type: none"> Logiciels avec valeur marchande importés sur des supports de données de tout genre. 	X (contre-prestation / valeur marchande du logiciel, y.c. les droits)	
<ul style="list-style-type: none"> Logiciels à valeur marchande transmis de l'étranger par téléinformatique. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Logiciels sans valeur marchande (voir ch. 5.2 «Supports de données sans valeur marchande»). 		X

Genre de prestation	Impôt à l'importation	Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse / impôt sur les acquisitions
<ul style="list-style-type: none"> Fiche (dongle, etc.) ou support de données clés permettant l'accès aux logiciels. 	<p align="center">X</p> <p>((contre-prestation /valeur marchande, y c. la licence)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> Codes permettant l'accès aux logiciels, transmis sur un document papier. 	<p align="center">X</p> <p>(document exonéré de l'impôt)</p>	<p align="center">X</p> <p>(licence)</p>
<ul style="list-style-type: none"> Contrats de licence importés sur des supports de données de tout genre; extension d'une licence de logiciel à des postes de travail supplémentaires. 	<p align="center">X</p> <p>(document exonéré de l'impôt)</p>	<p align="center">X</p> <p>(licence)</p>
5. Importation de modèles et prototypes		
<ul style="list-style-type: none"> Modèles et prototypes réalisés à l'étranger sur la base de plans dans le cadre d'un mandat. 	<p align="center">X</p> <p>(contre-prestation pour le mandat)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> Autres modèles et prototypes 	<p align="center">X</p> <p>(contre-prestation / valeur marchande)</p>	
6. Importation de rapports d'analyse, d'expertise et d'évaluation³⁹		
<ul style="list-style-type: none"> importation sans bien 		<p align="center">X</p>

³⁹ Si un bien est importé conjointement avec le rapport d'analyse, d'expertise ou d'évaluation, il ne peut avoir fait l'objet à l'étranger que d'une évaluation ou d'une analyse en prévision de l'établissement de ce rapport. Si le bien a fait l'objet à l'étranger d'un test de fonctionnement ou d'une ouvraison, il ne s'agit pas d'un cas relevant du présent chiffre, mais de l'importation d'un bien ouvré.

Genre de prestation	Impôt à l'importation	Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse / impôt sur les acquisitions
<ul style="list-style-type: none"> • importation avec le bien ayant fait l'objet de l'analyse, de l'expertise ou de l'évaluation: 		
<ul style="list-style-type: none"> ○ le mandant a exporté le bien en le plaçant sous le régime de l'exportation pour analyse, expertise ou évaluation, et le reçoit en retour conjointement avec le rapport d'analyse, d'expertise ou d'évaluation; 	<p style="text-align: center;">X</p> <p>(importation en tant que bien indigène en retour⁴⁰)</p>	<p style="text-align: center;">X</p> <p style="text-align: center;">(rapport)</p>
<ul style="list-style-type: none"> ○ le bien provient de l'étranger et est envoyé au mandant conjointement avec le rapport d'analyse, d'expertise ou d'évaluation. 	<p style="text-align: center;">X</p> <p>(contre-prestation / valeur marchande du bien)</p>	<p style="text-align: center;">X</p> <p style="text-align: center;">(rapport)</p>

5.4 Pluralité de prestations

En ce qui concerne l'impôt grevant les opérations sur le territoire suisse, les principes suivants sont applicables à une pluralité de prestations (art. 19 LTVA):

- Les prestations indépendantes l'une de l'autre sont traitées séparément.
- Plusieurs prestations indépendantes qui forment un tout ou sont offertes en combinaison peuvent être traitées comme la prestation principale si
 - elles sont fournies à un prix global et
 - que la prestation principale représente au moins 70 pour cent de la contre-prestation totale (combinaison).
- Les prestations qui sont étroitement liées du point de vue économique et qui se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable constituent une opération économique unique et sont traitées comme une prestation globale.
- Les prestations accessoires telles que la fourniture d'emballages et de moyens d'emballage sont imposées comme la prestation principale.

⁴⁰ Voir règlement 69-07

Ces principes sont également déterminants en ce qui concerne l'impôt sur l'importation (art. 52, al. 3, LTVA en relation avec l'art. 19 LTVA).

Étant donné que, dans l'impôt sur l'importation, l'objet de l'impôt n'est pas la prestation isolée (livraison, prestation de service) mais l'importation d'un bien avec les prestations de services et les droits qu'il inclut, ces dispositions ont des répercussions sur:

- les exonérations;
- le montant de la base de calcul de l'impôt; et
- le taux de TVA à appliquer.

En ce qui concerne l'objet de l'impôt, seuls deux cas de figure sont possibles lors de l'importation: soit un bien est importé, et l'objet de l'impôt est ainsi réalisé, soit il n'y a pas d'importation de bien, auquel cas il n'y a pas non plus d'objet de l'impôt. Dans un bien importé, la part d'une prestation de services éventuellement comprise dans le bien est sans importance.

Lors de la taxation de l'impôt sur l'importation, les dispositions relatives à la pluralité de prestations doivent donc être prises en considération lorsque, par exemple, les cas de figure suivants se présentent lors de l'importation des biens.

- pluralité de biens composée d'un bien imposable au taux réduit et d'un bien imposable au taux normal;
- pluralité de biens composée d'un bien exonéré et d'un bien imposable;
- pluralité de biens composée d'un emballage et de son contenu;
- pluralité de prestations composée de la livraison d'un bien de l'étranger au territoire suisse et du transport du bien jusqu'au domicile de l'acquéreur sur territoire suisse;
- pluralité de prestations composée de la livraison d'un bien de l'étranger au territoire suisse et du montage du bien en territoire suisse.

Il y a lieu de déterminer comment ces cas de figure doivent être traités fiscalement, c'est-à-dire de choisir le taux d'impôt déterminant, de décider si la prestation est exonérée ou imposable et de définir les contre-prestations de prestations ou les valeurs marchandes qui font partie de la base de calcul de l'impôt. Il convient à cet égard de procéder selon les étapes suivantes:

- Est-on en présence de prestations étroitement liées du point de vue économique et qui se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable (prestation globale, voir ch. 5.4.1)?
- Est-on en présence d'une prestation principale et d'une prestation accessoire (ch. 5.4.2)?

Si l'on ne peut répondre à aucune de ces questions par l'affirmative, il faut finalement examiner si l'on est en présence d'une combinaison de biens (combinaison de prestations indépendantes l'une de l'autre, voir ch. 5.4.3) proposé pour un prix global.

En vertu de l'art. 32 OTVA, les dispositions relatives aux combinaisons de prestations et aux prestations formant un tout (art. 19, al. 2, LTVA) sont applicables par analogie au lieu de la livraison⁴¹.

5.4.1 Prestation globale

5.4.1.1 Définition

Il y a prestation globale au sens de l'art. 52, al. 3, LTVA en relation avec l'art. 19, al. 3, LTVA, lorsque les différentes prestations sont étroitement liées du point de vue économique et se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable (unité de la prestation). Chaque prestation est adaptée de telle façon à l'objet de la prestation globale qu'elle se confond avec lui et perd son autonomie. Les prestations individuelles forment un paquet de prestations qui, du point de vue de l'appréciation sur le plan fiscal, ne saurait être fractionné. On est en présence d'une prestation globale lorsque la structure d'ensemble, ou les caractéristiques générales des prestations liées les unes aux autres, seraient modifiées ou détruites si l'on procédait à l'échange ou au remplacement des prestations individuelles qui la composent par d'autres prestations. Les prestations globales sont considérées comme opération économique unique.

Dans le cas des biens, cette définition vaut pour la chose et les éléments qui la composent. Fait partie intégrante d'une chose tout ce qui, d'après l'usage local, constitue un élément essentiel de la chose et n'en peut être séparé sans la détruire, la détériorer ou l'altérer (art. 642 ss CC). La partie intégrante n'est pas une chose en soi (mais seulement une partie de chose).

5.4.1.2 Traitement fiscal

Le traitement fiscal (taux d'impôt, exonération de l'impôt) s'opère, en l'espèce, selon les caractéristiques essentielles de la prestation globale, c'est-à-dire selon la prestation qui, du point de vue économique, apparaît au premier plan. Conformément au caractère d'impôt général sur la consommation que revêt la TVA, l'appréciation doit être prioritairement opérée d'après des critères économiques du point de vue du consommateur. En l'espèce, il ne s'agit pas de l'opinion subjective du destinataire effectif de la prestation, mais il y a lieu plutôt de vérifier si un ensemble de prestations est appréhendé, selon les usages commerciaux d'un groupe déterminé de consommateurs, comme relevant typiquement d'une prestation unique. La teneur du contrat et le fait que le fournisseur de la prestation indique dans la facture une prestation globale ou les différentes parties de la prestation n'ont aucune influence non plus sur cette qualification.

5.4.1.3 Exemples

- Une installation prête à fonctionner montée à partir de diverses machines doit être livrée sur le site d'une entreprise en tant que prestation globale.

Les divers biens sont livrés et montés en Suisse par une personne venant de l'étranger. Cette personne n'est enregistrée en tant qu'assujetti à la TVA ni auprès de l'AFC, ni auprès de l'AC FL, et elle a exécuté des travaux (montage) sur les biens en Suisse. Ces travaux font partie intégrante de la prestation globale et ne doivent donc pas être traités séparément.

⁴¹ Voir le ch. 2

- Un sculpteur crée un personnage tenant en main un authentique livre ancien. L'objet d'art, c'est-à-dire la sculpture et le livre, constitue un tout indissociable.
- Si le sculpteur introduit lui-même en Suisse l'objet d'art qu'il a créé, il s'agit d'une importation franche d'impôt⁴². Le livre fait partie intégrante de l'objet d'art et ne doit donc pas être imposé séparément.
- Calendrier de l'Avent, constitué d'un contenant en matière plastique recouvert d'un carton sur lequel sont imprimés des motifs de Noël et qui comporte 24 fenêtres découpées. Derrière chaque fenêtre se cache une figurine en chocolat.

Le calendrier de l'Avent doit être considéré comme une prestation globale unique et non divisible soumise au taux de TVA normal, en dépit des figurines en chocolat (produits comestibles) qu'il contient.

5.4.2 Prestation principale et prestation accessoire

5.4.2.1 Définition et traitement fiscal

Si la pluralité des prestations (biens ou bien et prestation de services) ne peut pas être considérée comme prestation globale⁴³, il convient ensuite d'examiner si l'on est en présence d'une prestation principale et d'une prestation accessoire au sens de l'art. 52, al. 3, LTVA en relation avec l'art. 19, al. 4, LTVA.

Concernant les prestations accessoires, il s'agit de prestations partielles étroitement liées à la prestation principale. En l'état, la prestation principale constitue la nature même de l'opération et elle se tient au premier plan, tandis que la prestation accessoire est uniquement d'ordre secondaire.

Une prestation ne doit être considérée comme accessoire à une prestation principale que si elle remplit simultanément les conditions suivantes:

- elle est secondaire par rapport à l'autre prestation;
- elle est étroitement liée à la prestation principale;
- elle complète, améliore ou équilibre économiquement la prestation principale;
- elle est usuellement fournie avec la prestation principale («à sa suite»).

Entrent en considération en tant que prestation accessoire en rapport avec l'importation de biens:

- la remise d'un emballage pour un bien (voir ch. 5.4.2.2);
- la remise de choses secondaires et de fournitures (voir ch. 5.4.2.3);
- d'autres prestations fournies en rapport avec un bien importé (par ex. prestations de transport et de taxation; voir ch. 5.4.2.4).

⁴² Voir règlement 69-02

⁴³ Voir ch. 5.4.1

Les prestations accessoires suivent le même régime fiscal que la prestation principale. Elles doivent donc être imposées conformément aux dispositions applicables à la prestation principale.

5.4.2.2 Emballage d'un bien

L'emballage d'un bien doit, indépendamment de sa valeur utilitaire, toujours être considéré comme prestation accessoire au bien importé s'il est usuel pour le bien emballé et ne peut pas être considéré comme un emballage consigné (voir la publication «[52.24 Emballages consignés et emballages non consignés](#)»). Le fait que l'emballage puisse être utilisé une ou plusieurs fois, et que son coût soit facturé séparément ou non, ne joue aucun rôle.

Un emballage non usuel ne doit pas être considéré comme une prestation accessoire, mais comme une partie d'une combinaison de biens (combinaison de prestations indépendantes l'une de l'autre)⁴⁴.

Peuvent être cités à titre d'exemple de biens dont l'emballage est usuel

- du lait dans un emballage tetra pack;
- des confiseries dans un emballage-cadeau;
- des biscuits dans une boîte en fer blanc imprimée.

Peuvent être cités à titre d'exemple de biens dont l'emballage n'est pas usuel:

- les biscuits en boîtes de bois ou de céramique;
- une corbeille à fruits remplie;
- voiture-jouet remplie d'articles en massepain;
- moutarde en récipient à boire (par ex. verre à bière).

5.4.2.3 Furniture et chose accessoire

Les ingrédients et les matières secondaires sont imposés avec la prestation principale lorsque les conditions relatives aux prestations accessoires sont remplies (voir ch. 5.4.2.1). Autrement, on est en présence d'une combinaison de biens⁴⁵.

Peuvent être cités à titre d'exemples de prestation principale associée à une prestation accessoire:

- les couronnes (prestation principale) fournies avec des liens et des boucles (prestation accessoire);
- Les plantes (prestation principale) contenues dans des récipients (prestation accessoire) tels que:

⁴⁴ Voir ch. 5.4.3

⁴⁵ Voir ch. 5.4.3

- les pots ou les récipients en terre cuite, faïence ou grès, ni vernissés, ni peints à la main;
- les pots ou les récipients en matière plastique;
- les pots de culture en polystyrène.
- Les plantes (prestation principale) contenues dans des récipients (prestation accessoire) tels que:
 - le papier huilé, le papier crêpé, les liens pour les roses, les anneaux pour les œillets, le fil de renforcement, les tuteurs, la ouate pour envelopper les tiges de fleurs, les agrafes, les épingles, le liber, la mousse;
 - les sous-vases en plastique, les supports en bois et les couronnes de paille;
 - les corbeilles fleuries.
- les plantes en hydroculture (prestation principale) contenues dans de l'argile expansée et des pots de culture (pots intérieurs [prestation accessoire]);
- les boîtes de conserve (prestation principale) fournies avec un ouvre-boîte simple fixé à la boîte (prestation accessoire);
- les revues (prestation principale) dotées d'une reliure (prestation accessoire);
- les emballages de médicaments (prestation principale) fournis avec une cuillère, un doseur ou une pipette (prestation accessoire);
- les emballages de jus de fruits (prestation principale) fournis avec une paille fixée à l'emballage (prestation accessoire);
- les pots de glace (prestation principale) fournis avec une cuillère fixée au pot (prestation accessoire);
- les supports de données (prestation principale) fournis avec un magazine dont le contenu se rapporte exclusivement au contenu du support (prestation accessoire);
- les manuels de logiciel (prestation principale) fournis avec un support de données contenant les exemples expliqués dans le manuel (prestation accessoire);
- les guides touristiques (livres [prestation principale]) fournis avec un plan de ville encarté à l'intérieur (prestation accessoire).
- les journaux (prestation principale) contenant des encarts publicitaires (prestation accessoire);

5.4.2.4 Autres prestations fournies en rapport avec le bien importé

Les prestations fournies en rapport avec un bien importé telles que le transport et la taxation de biens importés, l'implantation de plantes importées pour des mandats de jardinage et autres activités similaires sont des prestations accessoires usuelles. Les coûts de ces prestations suivent par conséquent le régime fiscal du bien importé.

5.4.3 Combinaison de biens

5.4.3.1 Définition

Ces cas de figure sont constitués d'une pluralité de prestations indépendantes les unes des autres (biens) qui forment un tout (assemblage de différents biens) ou sont offertes en combinaison (combinaison de biens et de prestations de services ou de différentes prestations de services) (art. 52, al. 3, LTVA en liaison avec art. 19, al. 2, LTVA). Il ne s'agit donc pas d'une prestation globale⁴⁶, ni d'une prestation principale en liaison avec une prestation accessoire⁴⁷.

Peuvent être cités à titre d'exemples d'assemblage:

- les articles de confiserie en boîtes de bois ou de céramique;
- les corbeilles de fruits remplies;
- les plantes en pots ou en vases en verre;
- les plantes en pots ou en vases de terre vernie ou peints à la main;
- les plantes en récipients de type cache-pots;
- les plantes en hydroculture en pots de culture avec des indicateurs de niveau d'eau et/ou un cache-pot;
- les revues pour enfants avec jouet;
- les revues de mode avec bijoux;
- les plantes en vases, cruches, fontaines décoratives ou dans d'autres récipients non usuels;
- les plantes en récipients pour jardins suspendus ou halles;
- une voiture-jouet remplie d'articles en masepain;
- une voiture-jouet sur une plaque de chocolat;
- un support de données contenant un film documentaire ou un film de divertissement avec un livret d'accompagnement;
- un lot de monnaies destiné à une collection, composé d'une monnaie d'or exonérée d'impôt, du numéro 9705.0000 du tarif douanier, émise par un Etat et d'une monnaie d'argent imposable émise par un Etat.

5.4.3.2 Principe

Du point de vue du droit régissant la TVA, chacune des prestations faisant partie des prestations indépendantes combinées les unes avec les autres (combinaison de biens) représente une importation autonome. L'imposition de telles combinaisons ne présente aucune difficulté tant que les biens combinés sont tous passibles du même taux ou ne comprennent que des biens imposables ou des biens exonérés d'impôt. Si, en revanche, la combinaison comprend

⁴⁶ Voir ch. 5.4.1

⁴⁷ Voir ch. 5.4.2

des biens passibles de taux différents, chaque bien doit être imposé au taux qui lui est applicable. Il en va de même lorsque la combinaison comprend des biens imposables et des biens exonérés d'impôt.

Afin de permettre l'imposition séparée, le fabricant de la combinaison doit informer l'OFDF à l'aide d'un document (calcul des coûts) du montant de la contre-prestation totale et des coûts de revient de chaque bien compris dans la combinaison. Les éléments de coûts qui ne peuvent pas être entièrement attribués aux différents biens (frais généraux, bénéfice, frais de transport, etc.) doivent être répartis entre les différents biens compris dans la combinaison en fonction des valeurs respectives de ces biens.

Si un tel document fait défaut lors de l'importation des combinaisons ou si l'exactitude du calcul des coûts est sujette à caution, l'ensemble de la contre-prestation est imposé au taux supérieur.

Par dérogation au principe énoncé et par simplification, des dispositions particulières s'appliquent pour les biens suivants décrits plus en détail au chiffre 5.4.3.3:

- revues contenant des biens (par ex. supports de données, de son ou d'images);
- fleurs et plantes préparées en arrangements, jusqu'à concurrence d'une contre-prestation de 300 francs;
- plantes en hydroculture avec cache-pots, jusqu'à concurrence d'une contre-prestation de 300 francs;
- couronnes de l'Avent et guirlandes, jusqu'à concurrence d'une contre-prestation de 300 francs, avec des feuilles naturelles, des fleurs coupées ou des rameaux;
- bouquets de fleurs et couronnes mortuaires garnies de matériel végétal;
- autres combinaisons offertes à un prix global, avec une prestation prédominante d'au moins 70 %.

5.4.3.3 Exceptions

- Revues accompagnées de biens (par ex. supports de données, de son ou d'images)

Indépendamment de la part de valeur de la revue et du bien qui l'accompagne, le taux réduit est applicable lors de l'importation de telles combinaisons, pour autant qu'il s'agisse d'une revue soumise au taux réduit et que celle-ci ne représente pas une prestation accessoire⁴⁸ aux biens qui l'accompagnent.

Pour les autres imprimés soumis au taux réduit qui sont accompagnés de biens, il faut appliquer le principe général de l'imposition séparée s'appliquant aux combinaisons ainsi que, le cas échéant, la réglementation pour les combinaisons offertes à un prix global, avec une prestation prédominante d'au moins 70 % (voir ci-dessous).

- Fleurs et plantes préparées en arrangements, jusqu'à concurrence d'une contre-prestation de 300 francs

⁴⁸ Voir ch. 5.4.2

Lors de l'importation, les fleurs et les plantes préparées en arrangements sont soumises comme un ensemble au taux réduit, si la contre-prestation au lieu de destination sur le territoire suisse ne dépasse pas 300 francs pour chaque arrangement et si la présentation de l'arrangement donne d'emblée l'impression que ce sont les fleurs et/ou les autres plantes imposables au taux réduit qui le caractérisent en tant qu'éléments principaux.

Par contre, si ce sont d'autres éléments de l'arrangement qui ressortent au premier plan, par exemple une bouteille de vin ou de mousseux, il faut appliquer le principe général de l'imposition séparée s'appliquant aux combinaisons ainsi que, le cas échéant, la réglementation pour les combinaisons offertes à un prix global, avec une prestation prédominante d'au moins 70 %» (voir ci-dessous).

- Plantes en hydroculture avec cache-pots, jusqu'à concurrence d'une contre-prestation de 300 francs

Lors de l'importation, les plantes en hydroculture avec cache-pots et indicateurs de niveau d'eau sont toujours soumises au taux réduit, si la contre-prestation au lieu de destination sur le territoire suisse ne dépasse pas 300 francs pour chaque plante ou pot.

Cette réglementation n'est pas applicable si, à l'importation, les plantes en hydroculture, les indicateurs de niveau d'eau et les cache-pots sont présentés ensemble, mais que chaque élément est emballé individuellement.

- Bouquets de fleurs et couronnes mortuaires

Indépendamment du prix de vente au détail, les bouquets de fleurs et couronnes mortuaires garnies de matériel végétal sont toujours imposables au taux réduit.

- Couronnes de l'Avent et guirlandes, avec des feuilles naturelles, des fleurs coupées ou des rameaux, jusqu'à concurrence d'une contre-prestation de 300 francs

Lors de l'importation, les couronnes de l'Avent et les guirlandes sont toujours soumises au taux réduit, si la contre-prestation au lieu de destination sur le territoire suisse ne dépasse pas 300 francs pour chaque couronne ou guirlande et si les couronnes de l'Avent et les guirlandes contiennent aussi, avec d'autres biens, des feuilles naturelles, des fleurs coupées ou des rameaux.

- Autres combinaisons offertes à un prix global, avec une prestation prédominante d'au moins 70 % (art. 19, al. 2, LTVA et art. 112 OTVA)

Plusieurs prestations indépendantes qui sont offertes en combinaison peuvent être traitées comme la prestation principale si elles sont fournies à un prix global et que la prestation principale représente au moins 70 % de la contre-prestation totale. Cette disposition s'applique par dérogation au principe de l'imposition séparée applicable pour les combinaisons de prestations indépendantes. La contre-prestation totale due pour une combinaison peut ainsi être imposée au taux (normal, réduit ou de 0 %) applicable à celle des prestations qui correspond en valeur à au moins 70 % de l'ensemble de la contre-prestation.

Si, par exemple, le bien imposable au taux réduit représente au moins 70 % de l'ensemble de la contre-prestation, celle-ci peut être imposée sur demande au taux réduit.

Afin que le bureau de douane puisse vérifier si cette règle des 70 % est respectée, un document du fabricant de la combinaison indiquant le calcul des coûts doit lui être présenté. A ce sujet, l'article 112 OTVA règle les choses suivantes:

- Si la taxation selon l'art. 19, al. 2, LTVA, est demandée à l'importation, un calcul des coûts doit être remis au moment de la déclaration en douane.
- Doivent ressortir du calcul des coûts:
 - le prix coûtant des différentes prestations;
 - la contre-prestation globale.
- Les éléments du coût comme les frais généraux, le bénéfice, les frais de transport, qui ne peuvent pas être attribués en totalité à une prestation précise, doivent être répartis proportionnellement à la valeur de chaque prestation.
- L'OFDF peut demander des documents supplémentaires pour vérifier le calcul des coûts.

Si un tel calcul des coûts fait défaut lors de l'importation de la combinaison ou si son exactitude est sujette à caution, l'ensemble de la contre-prestation est imposé au taux supérieur.

5.4.4 Aperçu des prestations globales, principales et accessoires ainsi que des combinaisons de prestations

