

TVA sur l'importation de biens

(Résumé)

Edition 2007

Valable: 01.05.2007 au 23.10.2008

Editeur:
Administration fédérale des douanes AFD
Direction générale des douanes
Monbijoustrasse 40
3003 Berne

sekretariat.ozd-mehrwertsteuer@ezv.admin.ch
www.ezv.admin.ch



TABLE DES MATIÈRES

1	Bases juridiques	3
2	Champ d'application de la TVA suisse	3
3	Compétences	3
4	TVA sur l'importation de biens.....	3
4.1	Signification et objectifs de l'impôt sur l'importation	3
4.2	Droit applicable.....	4
4.3	Assujettis à la TVA	4
4.3.1	Principe.....	4
4.3.2	Exceptions	4
4.3.2.1	Suppression de la responsabilité solidaire	4
4.3.2.2	Procédure de report.....	5
4.4	Objet de l'impôt.....	5
4.4.1	Principe.....	5
4.4.2	Exceptions	5
4.5	Exonérations fiscales.....	7
4.6	Base de calcul de l'impôt.....	8
4.6.1	Lieu de la livraison de l'importation et importateur	8
4.6.1.1	Généralités	8
4.6.1.2	Opérations binaires	8
4.6.1.3	Opérations triangulaires	9
4.6.1.4	Opérations en chaîne	11
4.6.2	Contre-prestation / valeur marchande.....	12
4.6.2.1	Principe.....	12
4.6.2.2	Exception	12
4.6.3	Frais accessoires dus jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse	13
4.6.3.1	Généralités	13
4.6.3.2	Frais accessoires.....	13
4.6.3.3	Premier lieu de destination sur le territoire suisse	13
4.6.4	Doutes quant à l'exactitude des valeurs déclarées	14
4.6.5	Conversion de devises étrangères en francs suisses.....	14
4.7	Taux d'impôt	14
4.7.1	Sont imposables au taux réduit (2,4 %):	14
4.7.2	Sont imposables au taux normal (7,6 %):	15
4.7.3	Distinction entre les prestations globales, les prestations principales et accessoires et les combinaisons de prestations	15
4.7.3.1	Base juridique.....	15
4.7.3.2	Prestation globale.....	16
4.7.3.3	Prestation principale et prestation accessoire.....	16
4.7.3.3.1	Emballage d'un bien	17
4.7.3.3.2	Ingrédient et accessoire	17
4.7.3.3.3	Prestations supplémentaires fournies en rapport avec le bien importé	17
4.7.3.4	Combinaisons de prestations (assortiments de biens)	17
4.8	Paiement de l'impôt.....	17
4.9	Remboursement de la TVA à l'importation pour cause de réexportation.....	18
4.10	Remise de la TVA à l'importation	18
4.11	Délais et autorités de recours.....	19
4.11.1	Remboursement de la TVA à l'importation.....	19
4.11.2	Modification de documents d'importation sans effet sur la taxation fiscale	19
4.11.3	Modification de documents d'exportation	19
5	Déduction de l'impôt préalable	19

1 Bases juridiques

Par arrêtés du 18 juin 1993, les Chambres fédérales avaient adopté le nouveau régime financier de la Confédération. Ce faisant, elles avaient notamment décidé d'introduire la TVA.

Le Parlement a approuvé le 2 septembre 1999 la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Le 29 mars 2000, le Conseil fédéral a décidé de mettre cette loi en vigueur avec effet au 1^{er} janvier 2001. Simultanément, il a édicté l'ordonnance relative à la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA; RS 641.201). Le Département fédéral des finances a, quant à lui, publié notamment l'ordonnance régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou dont le montant de l'impôt est insignifiant (RS 641.201.31) et l'ordonnance régissant l'exonération fiscale de livraisons de biens privés sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic touristique.

Le peuple et les cantons ont approuvé le nouveau régime financier le 28 novembre 2004. Ledit régime déploie ses effets jusqu'en 2020 au plus tard.

2 Champ d'application de la TVA suisse

Le champ d'application s'étend à tout le territoire suisse. En font partie le territoire de la Suisse et les territoires étrangers déterminés dans les conventions internationales (Principauté de Liechtenstein et Büsingen).

Tant que les vallées de Samnaun et Sampuoir sont exclues du territoire douanier suisse, seules prestations de service ainsi que les prestations de l'hôtellerie et de la restauration y sont soumises à la TVA. Pour les livraisons de biens, Samnaun et Sampuoir sont donc considérées comme territoire étranger. Les pertes fiscales que cette disposition entraîne pour la Confédération sont compensées par les communes de Samnaun et Tschlin.

3 Compétences

La perception de la TVA incombe aux administrations suivantes:

- L'Administration fédérale des contributions, Division principale Taxe sur la valeur ajoutée, et l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein ont compétence pour la perception de la TVA sur les opérations à l'intérieur du territoire suisse ainsi que de la TVA sur les prestations de service que des personnes ont acquises sur le territoire suisse d'entreprises ayant leur siège à l'étranger;
- L'Administration fédérale des douanes perçoit la TVA sur les importations de biens.

L'Administration fédérale des contributions, l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein et l'Administration fédérale des douanes édictent chacune les instructions et les décisions nécessaires à l'exécution de leurs tâches.

4 TVA sur l'importation de biens

4.1 Signification et objectifs de l'impôt sur l'importation

Les biens livrés sur le territoire suisse font l'objet d'une imposition auprès des personnes assujetties à la TVA. Une réglementation qui permettrait à l'importation de biens d'échapper à l'imposition constituerait pour ces personnes un désavantage à l'égard de la concurrence. Elles seraient en effet confrontées à des concurrents étrangers qui ravitaillent directement le consommateur final sur le territoire suisse sans acquitter la TVA. La consommation de biens serait donc imposée de manière incomplète et inéquitable. Il n'est donc pas possible de renoncer à l'imposition des biens importés depuis l'étranger.

La TVA perçue à l'importation de biens par des importateurs non assujettis à la TVA (particuliers, écoles, etc.) revêt une importance particulière. Il en va de même pour les importations de biens par des importateurs qui sont certes enregistrés en tant qu'assujettis à l'impôt sur le territoire suisse mais qui n'ont pas droit à la déduction de l'impôt préalable (p. ex. décomptes selon les taux de dette fiscale nette, utilisation de biens pour des opérations exclues du champ de l'impôt) ou n'ont droit qu'à la déduction partielle de cet impôt (p. ex. importations destinées à des assujettis subventionnés). La taxation incorrecte des importations entraîne de façon directe des pertes fiscales et des distorsions de la concurrence.

4.2 Droit applicable

La législation douanière est également applicable à la TVA sur l'importation de biens dans la mesure où la LTVA ne dispose pas elle-même en la matière. La LTVA ne réglemente pas, par exemple, la procédure de taxation de la TVA sur les importations et c'est le droit douanier qui est par conséquent applicable à cet égard.

4.3 Assujettis à la TVA

4.3.1 Principe

La créance fiscale naît au même moment que la dette douanière. Est assujetti à la TVA le débiteur de la dette douanière au sens de la loi sur les douanes. Le cercle des personnes concernées est relativement vaste. En font partie

- les personnes qui font passer la frontière aux biens;
- les personnes assujetties à l'obligation de déclarer ou qui sont mandatées à cet effet;
- les personnes pour le compte desquelles les biens sont importés.

Il est sans importance quant à l'obligation d'acquitter la TVA que le débiteur de la dette douanière soit fournisseur, importateur, commerçant, consommateur, enregistré en tant que contribuable sur le territoire suisse ou propriétaire des biens importés. Les assujettis à la TVA sur l'importation des biens sont tenus solidairement au paiement de la TVA due. Le droit de recours qu'ils peuvent exercer les uns contre les autres est régi par le droit civil.

4.3.2 Exceptions

4.3.2.1 Suppression de la responsabilité solidaire

La responsabilité solidaire est supprimée pour les personnes amenées à établir des déclarations en douane à titre professionnel pour autant que les conditions suivantes soient simultanément remplies:

- l'importateur est habilité à la déduction intégrale de l'impôt préalable;
- l'importateur a ouvert un compte (dit compte douanier PCD) pour les montants d'impôts dus à l'Administration fédérale des douanes avec fourniture d'une sûreté;
- la personne établissant des déclarations en douane à titre professionnel agit en tant que représentante directe de l'importateur;
- La TVA à l'importation est imputée sur le compte douanier PCD de l'importateur et elle lui est facturée par l'Administration fédérale des douanes.

La représentation est réalisée lorsque l'importateur a donné mandat à la personne qui établit des déclarations en douane à titre professionnel de soumettre les biens importés à la taxation et d'imputer la TVA correspondante sur son compte PCD.

4.3.2.2 Procédure de report

L'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein peut sous certaines conditions autoriser les contribuables sur le territoire suisse à déclarer la TVA due pour l'importation de biens dans leur décompte auprès de l'administration des contributions concernée au lieu de la payer à l'Administration fédérale des douanes. Dans ce cas-là, c'est l'importateur enregistré en tant que contribuable sur le territoire suisse et autorisé à procéder de la sorte qui est considéré comme assujéti à l'impôt.

4.4 Objet de l'impôt

4.4.1 Principe

L'objet de l'impôt est l'importation de biens dans le territoire douanier suisse, c.-à-d. le transfert physique de biens à travers la frontière douanière. Le fait constitutif de l'imposition, autrement dit l'importation, ne présuppose aucune opération entre les parties concernées. Il est aussi réalisé lorsqu'un entrepreneur étranger achemine des biens à travers la frontière pour les vendre en territoire douanier suisse. C'est également le cas lorsque des biens sont remis à un importateur sans que celui-ci doive payer pour cela une contre-prestation.

Est réputée bien toute chose mobilière, y compris les prestations de service et les droits qui y sont contenus. Les animaux vivants sont aussi considérés comme des choses lors d'une importation.

Font partie de l'objet de l'impôt non seulement la chose matérielle en elle-même, mais aussi les prestations de service et les droits contenus dans la chose. A cet égard, peu importe le rapport entre la valeur du matériel qui constitue la chose et celle des prestations de service ou des droits. Même si la valeur du matériel ne représente qu'une fraction de la valeur des prestations de service ou droits contenus dans cette chose, l'objet de l'impôt comprend l'ensemble de ces éléments (p. ex.: programmes d'ordinateur sur des supports de données).

Ce principe a pour effet que, lors de l'importation, ce n'est pas seulement la contre-prestation ou la valeur marchande de la chose matérielle qui est imposée, mais aussi la contre-prestation ou la valeur marchande des prestations de service et/ou droits contenus dans la chose.

4.4.2 Exceptions

Par dérogation au principe énoncé au ch. 4.4.1, les supports de données sont passibles de l'impôt sur les opérations en territoire suisse lorsqu'on ne peut leur constater aucune valeur marchande lors de leur importation. Les importations suivantes sont soumises à l'impôt sur les opérations en territoire suisse (liste exhaustive), quel que soit le type du support de données (papier, disquette, etc.):

- Mises à jour (updates/upgrades) de programmes d'ordinateur ne pouvant être acquis que dans le cadre d'un contrat qui ne fixe pas le nombre et/ou la périodicité de l'importation de supports de données supplémentaires pendant la durée du contrat (p. ex. contrat de maintenance);
- Fichiers ou leurs parties ne pouvant être acquis que dans le cadre d'un contrat qui ne fixe pas le nombre et/ou la périodicité de l'importation de supports de données supplémentaires pendant la durée du contrat (p. ex. mises à jour);
- Programmes d'ordinateur ne pouvant être acquis qu'avec des droits de licence payables périodiquement;
- Programmes d'ordinateur qui, faute de licence, ne sont pas aptes au fonctionnement ou ne le sont que de façon limitée et sont cédés gratuitement;

- programmes d'ordinateur non disponibles sur le marché (p. ex. programmes en développement);
- Segments ou parties de programmes d'ordinateur dont la valeur n'est indiquée ni dans des listes de prix, ni dans le mandat, ni dans la facture;
- supports de données contenant des fichiers images ou sons (musique, images et films sous forme numérique ou analogique) pour lesquels la contre-prestation ne doit pas être versée pour le support en lui-même mais uniquement pour le droit d'usage de celui-ci, cette contre-prestation étant calculée sur une variable dont la valeur n'est pas connue au moment de l'importation (p. ex. : nombre de spectateurs ou de projections);
- plans et dessins d'architectes ou d'ingénieurs que ces derniers remettent à leur mandant sur la base d'un acte juridique autonome;

Il y a acte juridique autonome lorsque la prestation est réalisée indépendamment de la livraison d'un ouvrage de construction ou d'un bien meuble (objet de propriété mobilière).

On n'est donc pas en présence d'une prestation basée sur un acte juridique autonome lorsqu'un architecte doit livrer au maître de l'ouvrage, outre un support de données, l'ouvrage de construction ou une partie de celui-ci. En revanche, on peut parler d'acte juridique autonome lorsque l'architecte ne prend en charge, outre la remise d'un support de données, que des tâches relevant de la surveillance et du conseil.

- Dessins et illustrations de graphistes et de designers que ces derniers remettent à leur mandant sur la base d'un acte juridique autonome;
- Droits et valeurs immatérielles cédés en vertu d'un acte juridique autonome;
Il y a acte juridique autonome lorsque les droits ou les valeurs incorporelles sont cédées indépendamment de la livraison d'un bien.
- Mémoires produits par des avocats et livrés à leur mandant sur la base d'un acte juridique autonome;
- Expertises de spécialistes livrées à leur mandant sur la base d'un acte juridique autonome;
- Traductions de textes livrées à un mandant sur la base d'un acte juridique autonome;
- Résultats de recherches et d'essais, résultats d'analyses, évaluations et opérations similaires, en tant que fournis à un mandant sur la base d'un acte juridique autonome;
- Modèles d'impression (diapositives, photographies, supports lisible en machine, etc.), confiés gratuitement par un éditeur étranger d'imprimés à une imprimerie suisse avec pour mandat de fabriquer des imprimés;
- Projets et dessins de graphistes tant qu'ils sont échangés entre ces derniers et leurs clients pour avis.

Des informations supplémentaires se trouvent dans la publication "Logiciels" (formulaire 52.21).

L'acquisition de supports de données de ce type à l'étranger n'est donc pas passible de la TVA à l'importation mais de l'impôt sur les opérations en territoire suisse. Cette imposition incombe à l'Administration fédérale des contributions ou à l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Ces supports de données doivent néanmoins être déclarés au bureau de douane en vue de la taxation lors du franchissement de la frontière. Il faut alors indiquer comme valeur TVA une valeur technique de 1 franc suisse dans la déclaration en douane.

4.5 Exonérations fiscales

Sont exonérés de la TVA à l'importation:

- les biens énumérés à l'art. 19a OLTVA (biens destinés aux chefs d'Etat ainsi qu'aux offices diplomatiques, consulaires et internationaux et à leurs membres, cercueils, urnes et ornements funéraires, prix d'honneur, etc.);
- les biens énumérés à l'art. 1 de l'ordonnance du Département fédéral des finances régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou dont le montant de l'impôt est insignifiant (cadeaux de particuliers domiciliés à l'étranger à des particuliers sur le territoire suisse dont le prix de vente au détail n'excède pas 100 francs, biens importés dans le trafic touristique dans les limites des franchises quantitatives, montant d'impôt ne dépassant pas cinq francs par déclaration en douane);
- les organes humains importés par des institutions médicales reconnues et des hôpitaux ainsi que le sang total humain importé par un titulaire de l'autorisation exigée à cette fin;
- les oeuvres d'art créées avec les moyens d'un artiste ou d'un sculpteur et introduites sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part, à l'exception de la contre-prestation due pour les travaux effectués par des tiers à l'étranger (p. ex. moulage de sculptures);
- les biens admis en franchise des droits d'entrée en vertu de l'art. 8, al. 2, let. b à d, g et i à l, de la loi sur les douanes (p. ex. les moyens de paiement légaux, les papiers-valeurs, les manuscrits et les documents sans valeur de collection; les timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et autres timbres officiels jusqu'à concurrence de leur valeur faciale; les effets de déménagement, les trousseaux de mariage et les effets de succession; les échantillons et spécimens de marchandise);
- les biens temporairement exportés dans le régime douanier de l'admission temporaire ou dans celui du perfectionnement passif, à l'exception de la contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger (frais de réparation, de perfectionnement, de vérification, d'ajustage et de contrôle de fonctionnement);
- les biens dont il est prouvé qu'ils circulaient librement à l'intérieur du pays, à condition qu'ils aient été exportés provisoirement en vue d'être réparés ou travaillés à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise et renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse, à l'exception de la contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger;
- les biens temporairement introduits dans le territoire douanier sous le régime de l'admission temporaire ou du perfectionnement actif avec remboursement, à l'exception de la contre-prestation due pour leur usage;
- les biens indigènes en retour qui ont été sortis de la libre circulation intérieure et qui ont été renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse sans avoir été modifiés pour autant qu'ils n'aient pas été exonérés de la TVA du fait de leur exportation. Cette exonération a lieu par remboursement pour autant que le montant de la TVA ne soit pas insignifiant. Les bureaux de douane imposent donc ces biens lors de leur réimportation;
- les biens importés temporairement dans le territoire douanier suisse par un contribuable sur le territoire suisse en vue d'être réparés ou travaillés à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise sur la base d'un régime d'assujettissement conditionnel au paiement (système dit de suspension);

- les aéronefs acquis en franchise d'impôt par des compagnies de navigation aérienne bénéficiant de l'autorisation correspondante de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein ainsi que les biens destinés à l'incorporation aux aéronefs, ceux nécessaires à leur exploitation et à leur ravitaillement et les coûts des aménagements, réparations et entretiens effectués sur ceux-ci à l'étranger.
- les biens déclarés francs d'impôt par des traités internationaux.

4.6 Base de calcul de l'impôt

4.6.1 Lieu de la livraison de l'importation et importateur

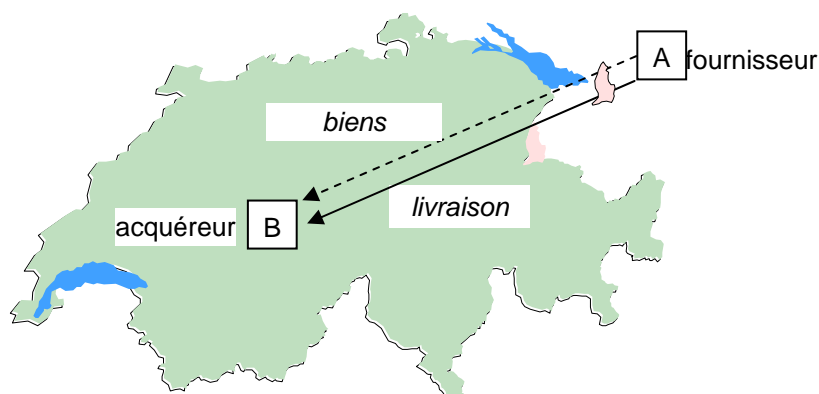
4.6.1.1 Généralités

Un contribuable enregistré auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein ne doit soumettre à l'imposition que les livraisons de biens sur le territoire suisse. Les livraisons de biens à l'étranger ne sont donc pas imposables. Pour déterminer si une livraison a lieu à l'étranger ou sur le territoire suisse, on se fonde sur l'endroit où se trouvent les biens au moment de la livraison.

La notion de lieu de livraison est décrite dans la LTVA. Celle-ci distingue à cet égard les deux situations suivantes:

- L'acquéreur va chercher les biens chez le fournisseur ou les fait chercher par un tiers (p. ex. un transitaire ou un transporteur) (livraison avec prise en charge chez le fournisseur). Dans les cas de livraisons avec prise en charge chez le fournisseur, le lieu de livraison se trouve là où le fournisseur remet les biens à l'acquéreur ou au tiers mandaté par lui.
- Le fournisseur expédie ou transporte les biens (livraison de biens transportés ou expédiés). Lors d'une livraison de biens transportés, le fournisseur apporte les biens lui-même à l'acquéreur tandis que lors d'une livraison de biens expédiés, il charge un tiers indépendant (p. ex. un transitaire ou un transporteur) d'acheminer les biens jusqu'à leur acquéreur. Pour ces livraisons, le lieu de livraison se trouve au point de départ du transport ou de l'expédition.

4.6.1.2 Opérations binaires



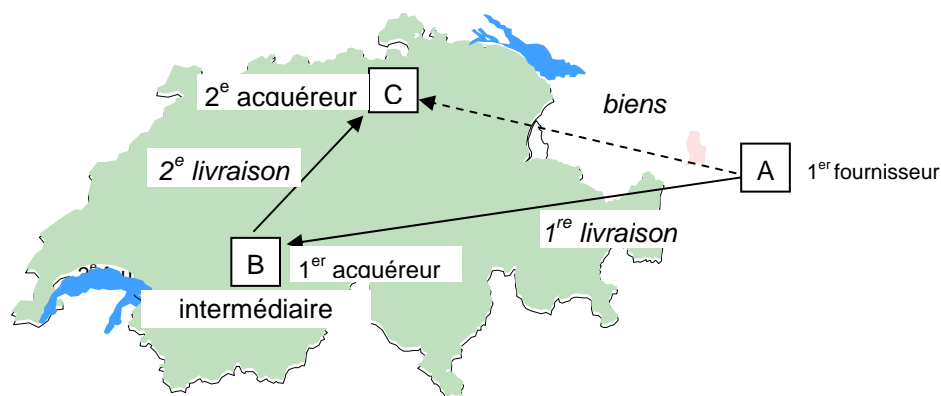
Si le fournisseur étranger A expédie ou transporte les biens jusqu'à l'acquéreur B sur le territoire suisse, cette opération entre lui (A) et l'acquéreur B entraîne une importation. Il en va de même lorsque l'acquéreur B va chercher ou fait chercher par un tiers (p. ex. transitaire, transporteur) les biens chez le fournisseur étranger A.

La TVA à l'importation se calcule sur la contre-prestation que l'acquéreur B doit payer au fournisseur A. Cette contre-prestation doit être augmentée des frais accessoires dus jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus (voir ch. 4.6.3).

Le fournisseur étranger n'effectue aucune livraison sur le territoire suisse. Il ne doit donc pas, en principe, être indiqué en tant qu'importateur ou destinataire dans la déclaration en douane. Il existe cependant quelques exceptions à ce principe dans les cas suivants:

- le fournisseur étranger effectue une livraison reposant sur un contrat d'entreprise sur le territoire suisse (p. ex. le montage du bien qu'il livre). Dans ce cas-là, le fournisseur étranger effectue une livraison sur le territoire suisse et doit donc être considéré comme l'importateur du bien.
- le fournisseur étranger est enregistré sur le territoire suisse en tant que contribuable et effectue des livraisons de biens tant transportés qu'expédiés. Il a en outre demandé à bénéficier des simplifications accordées à l'importation (déclaration d'engagement) par l'Administration fédérale des contributions ou par l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein et sa demande a été acceptée. Il en résulte que:
 - sur la déclaration en douane, le fournisseur étranger A doit être mentionné en tant qu'importateur avec pour adresse celle de son représentant fiscal sur le territoire suisse (p. ex. Handels AG, Bonn, pour adresse Fiduciaire SA, Case postale, Bienne) et l'acquéreur B doit figurer en tant que destinataire;
 - lors de l'importation des biens, la base de calcul de l'impôt se détermine sur la contre-prestation facturée par le fournisseur étranger A à l'acquéreur B jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse;
 - le fournisseur étranger A peut faire valoir la TVA perçue par l'Administration fédérale des douanes en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein pour autant que les conditions prévues aux art. 38 ss. LTVA soient satisfaites;
 - le fournisseur étranger doit établir auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein un décompte des livraisons de biens importés sur le territoire suisse qu'il a effectués.

4.6.1.3 Opérations triangulaires



On parle d'opération triangulaire lorsque plusieurs fournisseurs réalisent des opérations impliquant les mêmes biens. L'intermédiaire B va chercher lui-même les biens à livrer chez le fournisseur étranger A et les transporte directement chez l'acquéreur C ou charge un tiers indépendant (p. ex. transitaire, transporteur) de ce transport. Dans ce cas de figure, l'acquéreur C doit être considéré comme l'importateur des biens.

En revanche, si les biens sont transportés ou expédiés par le fournisseur A chez l'acquéreur C ou s'ils sont pris en charge chez le fournisseur A par l'acquéreur C, il ne s'agit pas d'une opération triangulaire mais d'opérations en chaîne telles que décrites au ch. 4.6.1.4.

C'est l'opération réalisée entre l'intermédiaire B et l'acquéreur C qui entraîne l'importation. La contre-prestation due à l'occasion de cette opération sert de base de calcul de la TVA qui doit être perçue sur l'importation. Cette contre-prestation doit être augmentée des frais accessoires dus jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus (voir ch. 4.6.3). L'intermédiaire B effectue une livraison à l'étranger qu'il ne doit pas soumettre à l'impôt auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

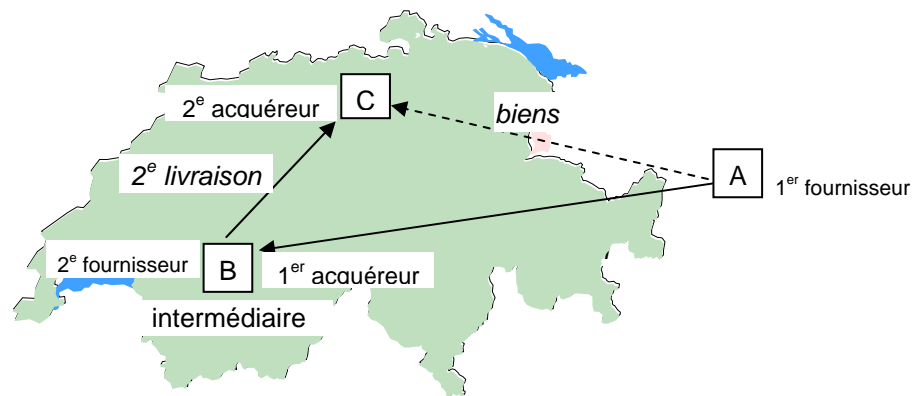
Il existe cependant quelques exceptions à ce principe dans les cas suivants:

- le fournisseur étranger A effectue une livraison reposant sur un contrat d'entreprise sur le territoire suisse (p. ex. le montage du bien qu'il livre). Il réalise ainsi une livraison sur le territoire suisse. C'est l'opération ayant lieu entre lui et son mandant sur le territoire suisse B qui entraîne l'importation. Sur la déclaration en douane, le fournisseur étranger A doit figurer en tant qu'importateur avec pour adresse celle de son représentant fiscal sur le territoire suisse ou celle de la personne chez qui les biens doivent être incorporés (acquéreur C) et l'acquéreur B doit être mentionné comme destinataire.

La TVA perçue à l'importation est calculée sur la contre-prestation que le fournisseur étranger A facture au mandant B ou sur le prix de vente des biens (voir ch. 4.6.2.1). Cette contre-prestation ou la valeur marchande doit être augmentée des frais accessoires jusqu'au premier lieu de destination en Suisse pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus.

- l'intermédiaire B effectue une livraison de biens mobiliers sur le territoire suisse et établit volontairement un décompte des livraisons à l'acquéreur C (livraisons à l'étranger) auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Cette procédure simplifiée suppose une autorisation (déclaration d'engagement) accordée par l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Si l'intermédiaire B bénéficie d'une telle autorisation, il en résulte que :
 - l'intermédiaire B doit figurer sur la déclaration en douane en tant qu'importateur et l'acquéreur C en tant que destinataire;
 - lors de l'importation des biens, la base de calcul de l'impôt se détermine sur la contre-prestation facturée par le fournisseur étranger A à l'intermédiaire B jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse;
 - l'intermédiaire B peut faire valoir la TVA perçue à l'importation par l'Administration fédérale des douanes en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein pour autant que les conditions prévues aux art. 38 ss. LTVA soient satisfaites;
 - l'intermédiaire B doit établir auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein un décompte de toutes les livraisons de biens importés sur le territoire suisse qu'il a effectuées.

4.6.1.4 Opérations en chaîne



On parle d'opérations en chaîne lorsque plusieurs fournisseurs réalisent des opérations sur les mêmes biens de telle façon que

- le dernier acquéreur sur le territoire suisse C de la chaîne va chercher les biens chez le premier fournisseur à l'étranger A de la chaîne ou les fait chercher par un tiers (p. ex. un transitaire, un transporteur) ou que
- le premier fournisseur A de la chaîne transporte ou expédie les biens livrés chez le dernier acquéreur sur le territoire suisse C de la chaîne.

Si le premier fournisseur A de la chaîne transporte ou expédie les biens chez l'acquéreur sur le territoire suisse C, c'est ce dernier qui doit être considéré comme l'importateur. L'importateur est par conséquent l'acquéreur de la chaîne chez lequel le premier fournisseur de la chaîne livre les biens (livraison de biens transportés) ou chez lequel le transitaire ou transporteur doit les livrer aux termes du mandat confié par le premier fournisseur de la chaîne (livraison de biens expédiés).

Si l'acquéreur C va chercher le bien chez le premier fournisseur A ou le fait chercher par un tiers (p. ex. transitaire, transporteur), il est l'importateur du bien. L'importateur est donc l'acquéreur qui va chercher ou fait chercher le bien à l'étranger.

C'est l'opération réalisée entre l'acquéreur C et son fournisseur B qui entraîne l'importation. La contre-prestation due à l'occasion de cette opération sert de base de calcul de la TVA qui doit être perçue sur l'importation. Cette contre-prestation doit être augmentée des frais accessoires dus jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus (voir ch. 4.6.3). L'intermédiaire B effectue une livraison à l'étranger qu'il ne doit pas soumettre à l'impôt (sur les opérations en territoire suisse) auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Il existe cependant quelques exceptions à ce principe dans les cas suivants:

- le fournisseur étranger effectue une livraison reposant sur un contrat d'entreprise sur le territoire suisse (p. ex. le montage du bien qu'il livre). Il réalise ainsi une livraison sur le territoire suisse. C'est l'opération ayant lieu entre lui et son mandant sur le territoire suisse B qui entraîne l'importation. Sur la déclaration en douane, le fournisseur étranger A doit figurer en tant qu'importateur avec pour adresse celle de son représentant fiscal sur le territoire suisse ou celle de la société au sein de laquelle le bien doit être assemblé (acquéreur C) et l'acquéreur B doit être mentionné comme destinataire.

La TVA perçue à l'importation est calculée sur la contre-prestation que le fournisseur étranger A facture au mandant B ou sur le prix de vente des biens (voir ch. 4.6.2.1). Cette contre-prestation ou la valeur marchande doit être augmentée des frais accessoires jusqu'au premier lieu de destination en Suisse pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus.

- l'intermédiaire B effectue une livraison de biens mobiliers sur le territoire suisse et établit volontairement un décompte des livraisons à l'acquéreur C (livraisons à l'étranger) auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Cette procédure simplifiée suppose une autorisation (déclaration d'engagement) accordée par l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Il convient sur ce point de se reporter également aux explications données sous le ch. 4.6.1.3.

4.6.2 Contre-prestation / valeur marchande

4.6.2.1 Principe

La TVA se calcule sur:

- la contre-prestation lorsque l'importation résulte d'une vente ou d'un contrat de commission. La contre-prestation englobe alors tout ce que l'importateur ou un tiers à sa place a payé ou doit payer pour les biens. La contre-prestation comprend en outre la couverture de tous les frais, même facturés séparément;
- la valeur marchande dans les cas autres que ceux susmentionnés. Est considérée comme valeur marchande la somme qu'un importateur, au stade de l'importation, devrait payer, au moment de la naissance de la créance fiscale et dans des conditions de libre concurrence, à un fournisseur indépendant du pays d'origine des biens pour obtenir les mêmes biens;
- la contre-prestation due pour des travaux effectués sur le territoire suisse par une personne non assujettie à l'impôt en Suisse pour le compte d'autrui au moyen de biens importés (tels que, par exemple, l'assemblage d'une cuisine livrée ou d'une maison préfabriquée livrée, la réparation et l'entretien de bâtiments, l'installation d'un logiciel chez un client);
- la contre-prestation due pour des travaux qu'un artiste-peintre ou un sculpteur a fait exécuter à l'étranger par des tiers sur des œuvres créées par lui;
- la contre-prestation due pour des travaux exécutés à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier du perfectionnement passif;
- la contre-prestation due pour des travaux exécutés à l'étranger sur des biens transportés à l'étranger sous le régime douanier de l'exportation pour autant qu'il puisse être prouvé qu'ils circulaient librement à l'intérieur du pays, à condition qu'ils aient été exportés provisoirement en vue d'être réparés ou travaillés à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise et renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse;
- la contre-prestation due pour l'usage sur le territoire douanier de biens placés sous le régime douanier de l'admission temporaire.

4.6.2.2 Exception

Les sommes payées ou à payer pour la consigne de certains emballages ne font pas partie de la contre-prestation. Si une somme correspondant à la consigne (dépôt) est exigée lors de la remise d'emballages puis remboursée à leur retour, elle n'est pas intégrée dans la base de calcul de la TVA à l'importation. Les emballages réutilisables sont généralement consignés (p. ex. caisses, bouteilles d'eau minérale, harasses, palettes-caisses, bonbonnes de gaz). Les conditions suivantes doivent à cet égard être simultanément remplies:

- l'emballage est remis en même temps que le bien qu'il contient;
- lors de cette remise, la consigne est facturée séparément;
- cette consigne est remboursée lorsque l'emballage est restitué.

On ne peut pas parler de remise d'un emballage avec consigne lorsque le montant à payer dépend de la durée d'utilisation (location). Dans ces cas-là, la TVA à l'importation se calcule sur la contre-prestation due pour les biens emballés augmentée de la valeur marchande de l'emballage et des frais accessoires dus jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus.

4.6.3 Frais accessoires dus jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse

4.6.3.1 Généralités

Les frais accessoires dus jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse font partie intégrante de la base de calcul de la TVA à l'importation. Toutes les prestations fournies dans le cadre d'un transport transfrontalier doivent être imposées par l'Administration fédérale des douanes.

La contre-prestation ou la valeur marchande décrite au ch. 4.6.2 doit être augmentée des frais accessoires jusqu'au premier lieu de destination en Suisse pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus.

4.6.3.2 Frais accessoires

A l'occasion des transports transfrontaliers, le transitaire et/ou le transporteur fournissent des prestations de service déterminées. Celles-ci constituent des frais accessoires. En voici quelques exemples:

- prestations de transport et d'assurance (frais de transport, y compris des éléments de coût tels que la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations, les frais de réfrigération, l'assurance-transport, la location de conteneurs etc.);
- les activités accessoires des sociétés de transport (chargement et déchargement, stockage intermédiaire, déballage, nouvelle répartition, réemballage, reconditionnement, nouveau marquage des lots, étiquetage, tri);
- les prestations en rapport avec la taxation (déclarations en douane d'importation ou d'exportation, intérêts pour avance de frais et provisions d'encaissement, enregistrement, avis et frais de port etc.).

Toutes ces prestations accomplies dans le cadre de transports transfrontaliers doivent être intégrées dans la base de calcul de la TVA à l'importation, qu'elles soient effectuées sur mandat du fournisseur ou de l'importateur. Si elles sont fournies sur le territoire suisse par un contribuable suisse, elles sont exonérées en ce qui le concerne de la TVA sur le chiffre d'affaires sur le territoire suisse pour autant qu'il puisse prouver qu'elles ont été fournies dans le cadre d'un transport transfrontalier.

4.6.3.3 Premier lieu de destination sur le territoire suisse

Le premier lieu de destination sur le territoire suisse est l'endroit jusqu'auquel le bien doit être transporté au moment où naît la créance fiscale (voir ch. 4.8). C'est donc le lieu où prend fin le transport transfrontalier qui est déterminant. Il convient de faire les distinctions suivantes:

- Transports transfrontaliers étranger - territoire suisse

Un transport transfrontalier étranger-Suisse a lieu lorsque les biens sont acheminés de l'étranger à l'intérieur du territoire suisse, c.-à-d. qu'ils franchissent effectivement la frontière. Le transport transfrontalier commence au lieu où le transporteur ou le transitaire doit aller chercher les biens selon le mandat du fournisseur étranger, de l'acquéreur sur le territoire suisse (intermédiaire au sens du ch. 4.6.1.3) ou de l'importateur. Il prend fin au lieu où le transporteur ou le transitaire doit livrer les biens selon le mandat du fournisseur étranger, de l'acquéreur sur le territoire suisse (intermédiaire au sens du ch. 4.6.1.3) ou de l'importateur.

Exemple:

Un fournisseur étranger donne mandat à un transitaire d'aller chercher des biens chez lui à Munich et de les acheminer chez son client à Berne. Le premier lieu de destination sur le territoire suisse est Berne. Les coûts des prestations fournies par le transitaire (transport, assurances, dédouanement, etc.) jusqu'à Berne font partie de la base de calcul de la TVA à l'importation et doivent donc être imposés par l'Administration fédérale des douanes. Ces prestations sont exonérées de la TVA sur le territoire suisse (art. 19, al. 2, ch. 5, LTVA).

- Transports transfrontaliers étranger- bureau de douane de frontière/d'aéroport - territoire suisse

Un fournisseur étranger transporte lui-même les biens jusqu'à un bureau de douane de frontière ou d'aéroport ou les y fait transporter par un tiers (transitaire ou transporteur) (1^{er} mandat de transport). Ils sont ensuite acheminés sur la base d'un nouveau mandat de transport de ce bureau jusqu'à un autre endroit sur le territoire suisse (2^e mandat de transport). Si la personne chargée du second transport doit en outre établir la déclaration en douane en vue de la mise en libre pratique du bien, la seconde prestation de transport est réputée transfrontalière. Le premier lieu de destination sur le territoire suisse est alors l'endroit jusqu'auquel la personne chargée du transport et de la déclaration en douane des biens sur le territoire suisse doit les acheminer.

Si l'on est pas en présence de ce cas de figure, c'est le bureau de douane de frontière ou d'aéroport qui est considéré comme le premier lieu de destination sur le territoire suisse.

Exemple:

Un fournisseur étranger donne mandat à un transitaire étranger d'aller chercher des biens chez lui à Munich et de les acheminer jusqu'à l'aéroport de Zurich. L'importateur, quant à lui, donne mandat à un transitaire de dédouaner les biens au bureau de douane de l'aéroport de Zurich en vue de leur importation et de les transporter jusqu'à son domicile à Berne. Le premier lieu de destination sur le territoire suisse est Berne. Les coûts des prestations fournies par le transitaire (transport, assurances, dédouanement, etc.) jusqu'à Berne font partie de la base de calcul de la TVA à l'importation et doivent donc être imposés par l'Administration fédérale des douanes. Ces prestations sont exonérées de la TVA sur le territoire suisse (art. 19, al. 2, ch. 5, LTVA).

4.6.4 Doutes quant à l'exactitude des valeurs déclarées

Si l'Administration fédérale des douanes a des doutes fondés quant à l'exactitude des valeurs déclarées ou si ces indications font défaut, elle peut procéder à l'estimation de la base de calcul de l'impôt dans les limites de son pouvoir d'appréciation.

4.6.5 Conversion de devises étrangères en francs suisses

Les prix et les valeurs exprimés en devises étrangères doivent être convertis en francs suisses au cours de vente enregistré en bourse la veille de la naissance de l'obligation de payer l'impôt (voir ch. 4.8).

4.7 Taux d'impôt

4.7.1 Sont imposables au taux réduit (2,4 %):

- l'eau amenée par des conduites;
- les denrées alimentaires et les boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques (boissons dont la teneur alcoolique excède 0,5% vol.) et des denrées et boissons remises dans le cadre de prestations de restauration;

- le bétail, la volaille, le poisson;
- les céréales;
- les semences, les tubercules, les oignons à planter, les plantes vivantes, les boutures, les greffons, les fleurs coupées et les rameaux, même ceux présentés en arrangements, bouquets, couronnes et autres;
- les aliments et les litières pour animaux, les acides destinés à l'ensilage et les engrais;
- les préparations pour la protection des plantes, les paillis et autres matériaux de couverture végétaux;
- les médicaments au sens de l'art. 35 OLTVA;
- les journaux, revues, livres et autres imprimés sans caractère publicitaire au sens des art. 32 à 34 OLTVA.

4.7.2 Sont imposables au taux normal (7,6 %):

- tous les biens qui n'ont pas été cités sous le ch. 4.7.1.

4.7.3 Distinction entre les prestations globales, les prestations principales et accessoires et les combinaisons de prestations

4.7.3.1 Base juridique

Un des principes en vigueur dans la législation relative à la TVA énonce que chacune des prestations fournies (livraison de biens/prestations de service) constitue un objet de l'impôt distinct et qu'elle doit donc être imposée séparément. L'art. 36, al. 4, LTVA prévoit cependant les deux exceptions suivantes à ce principe:

- les prestations globales sont imposables au taux normal pour autant que la LTVA n'en dispose pas autrement (exonération de l'impôt ou imposition au taux réduit);
- les prestations accessoires suivent le régime fiscal appliqué à la prestation principale.

Les prestations peuvent être composées de plusieurs éléments (p. ex. biens) qui sont soumis à des taux de l'impôt différents ou qui sont pour certains imposables et pour d'autres exonérés.

Les dispositions sur le territoire suisse sont aussi applicables à la TVA à l'importation. L'objet de cette imposition est l'importation d'un bien, y compris les prestations de service et les droits qui lui sont rattachés. Les dispositions sur le territoire suisse susmentionnées peuvent revêtir une certaine importance dans les cas suivants:

- combinaison de prestations composée d'un bien imposable au taux réduit et d'un autre au taux normal;
- combinaison de prestations composée d'un bien imposable et d'un autre exonéré;
- combinaison de prestations composée de la livraison et du montage d'un bien.

Le traitement fiscal de ces combinaisons de prestations implique donc de déterminer le taux de l'impôt qui leur est applicable ou, le cas échéant, si la prestation est imposable ou exonérée. Il convient alors de répondre aux questions suivantes:

- S'agit-il d'une prestation globale au sens du ch. 4.7.3.2 ?

- S'agit-il d'une prestation principale et d'une prestation accessoire au sens du ch. 4.7.3.3 ?
Si l'on ne peut répondre à aucune de ces deux questions par l'affirmative, c'est que l'on est en présence d'une pluralité de prestations au sens de l'art. 4.7.3.4.

4.7.3.2 Prestation globale

La combinaison de plusieurs prestations (plusieurs biens ou biens et prestations de service) est considérée comme une prestation globale (unité de la prestation) lorsque ces prestations prises individuellement sont adaptées de telle façon à l'objet de la prestation globale qu'elle se confondent avec lui et perdent son autonomie. On ne peut parler de prestation globale unique et non divisible que lorsque les différentes prestations qui la composent sont tellement imbriquées qu'il faut les considérer objectivement comme étroitement liées du point de vue économique et que le caractère global de la prestation prend le pas sur l'ensemble des prestations. Il convient pour cela de se placer au niveau du consommateur moyen et non de celui de la personne qui fournit la prestation. Le point de vue et l'intérêt de chacun des bénéficiaires individuels de la prestation dans le cas concret n'ont que peu d'importance. La teneur du contrat et le fait que le fournisseur de la prestation indique dans la facture une prestation globale ou plusieurs prestations n'a aucune influence non plus sur cette qualification (exemple: lors de la livraison d'une machine prémontée, les travaux de montage exécutés sur celle-ci font partie de la prestation globale et ne doivent donc pas être considérés séparément).

Cette description vaut également pour les parties intégrantes des biens combinés dans une prestation. Est réputé partie intégrante d'une chose tout ce qui d'après l'usage local constitue un élément essentiel d'une 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 à part entière (seulement une partie de celle-ci).

Une prestation globale est imposable au taux normal pour autant que la LTVA n'en dispose pas autrement (exonération de l'impôt ou imposition au taux réduit).

4.7.3.3 Prestation principale et prestation accessoire

Si les combinaisons de prestations (plusieurs biens ou biens et prestations de service) ne peuvent être qualifiées de prestation globale au sens du ch. 4.7.3.2, il convient alors d'examiner si l'on peut parler en termes de prestation principale et de prestation accessoire.

Si plusieurs prestations ne remplissent un objectif économique cohérent qu'en étant fournies ensemble, alors il faut distinguer entre la prestation qui existe indépendamment des autres et celle qui n'est conçue que pour l'exploitation, l'usage, la maintenance, etc., de l'autre prestation. Il résulte de ce cas de figure que la prestation servant à la prestation principale est une prestation accessoire qui suit le même régime fiscal que celle-ci.

La relation entre la prestation principale et la prestation accessoire est désignée comme accessoire et on lui applique également le principe de la prestation globale. La prestation principale est donc plus importante que la prestation accessoire.

Une prestation ne peut être considérée comme accessoire à une prestation principale que lorsque les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- elle n'est que secondaire par rapport à l'autre prestation;
- elle dépend étroitement de la prestation principale;
- elle complète, améliore ou finalise la prestation principale d'un point de vue commercial;
- elle se présente en général avec la prestation principale ("à sa suite").

On part donc du principe que les différentes prestations sont en relation de supériorité ou de subordination les unes par rapport aux autres. Sont en outre également considérées comme des prestations accessoires dans le cadre de l'importation de biens:

- la remise d'un emballage avec un bien (voir ch. 4.7.3.3.1);
- la remise d'accessoires et d'ingrédients (voir ch. 4.7.3.3.2);
- les autres prestations fournies en rapport avec un bien importé (prestation de transport et de dédouanement; [voir ch. 4.7.3.3.3]).

Les prestations accessoires suivent le régime de TVA appliqué à la prestation principale. Elles doivent donc être imposées selon les mêmes modalités que la prestation principale.

4.7.3.3.1 Emballage d'un bien

L'emballage d'un bien est, quelle que soit sa valeur d'usage, toujours considéré comme constituant une prestation accessoire au bien importé lorsque cet emballage est usuel au conditionnement du bien et qu'il ne peut être qualifié d'emballage consigné (voir la publication "Emballages consignés et emballages", formulaire 52.24).

Un emballage qui ne serait pas habituel ne doit pas être considéré comme une prestation accessoire mais comme une partie de la combinaison de prestations au sens du ch. 4.7.3.4.

4.7.3.3.2 Ingrédient et accessoire

Les ingrédients et les accessoires doivent être traités selon les mêmes modalités que les emballages d'un bien. On présuppose une prestation accessoire lorsqu'il s'agit d'un ingrédient ou d'un accessoire qui accompagnent usuellement un bien. Dans le cas contraire, on est en présence d'une combinaison de prestations au sens du ch. 4.7.3.4.

4.7.3.3.3 Prestations supplémentaires fournies en rapport avec le bien importé

Les prestations supplémentaires fournies en rapport avec le bien importé telles que le transport, le placement sous régime douanier, l'implantation et les opérations analogues, constituent des prestations accessoires usuelles. Les coûts de ces prestations suivent le même régime fiscal que le bien importé.

4.7.3.4 Combinaisons de prestations (assortiments de biens)

Une combinaison de prestations est composée d'une pluralité de prestations (biens) qui ne sont concernées ni par les dispositions relatives à la prestation globale au sens du ch. 4.7.3.2 ni par celles relatives à la prestation principale et à la prestation accessoire au sens du ch. 4.7.3.3.

Chacune des prestations composant la combinaison (assortiment de biens) constitue une importation autonome au sens du droit de la TVA. Tant que les biens réunis sont imposés de manière globale soit au taux normal, soit au taux réduit, l'imposition de la combinaison ne pose aucune difficulté. En revanche, si la combinaison regroupe des biens imposables au taux normal et au taux réduit, chaque bien doit être imposé au taux qui lui est applicable (voir les exceptions ci-dessous). Le fournisseur étranger doit indiquer séparément la valeur de chacun des biens composant la combinaison de prestations sur le justificatif de valeur (facture, etc.).

Si le détail des valeurs fait défaut lors de l'importation d'une combinaison de prestations ou que son exactitude est remise en cause, c'est la contre-prestation globale qui est soumise à l'imposition au taux normal.

Si l'un des biens de cette combinaison est imposable au taux réduit et représente au moins 70% de la contre-prestation globale, la contre-prestation globale peut exceptionnellement être imposée au taux réduit pour autant que le fournisseur étranger mentionne séparément la valeur de chacun des biens composant la combinaison de prestations sur le justificatif de valeur (facture, etc.).

4.8 Paiement de l'impôt

La créance fiscale naît avec l'acceptation de la déclaration en douane. Le paiement de l'impôt peut avoir lieu selon les modalités suivantes:

- La TVA à l'importation sur les biens est en principe payable conformément aux dispositions du droit douanier, c.-à-d. en monnaie officielle et en espèces.
- Lorsqu'un assujetti a ouvert un compte douanier PCD par la fourniture d'une sûreté sous forme de caution générale, de dépôt de papiers-valeurs ou d'un dépôt en espèces, il doit payer la TVA à l'Administration fédérale des douanes dans un délai de 60 jours. Cette disposition ne s'applique pas aux envois du trafic postal taxés d'office et aux importations qui ont été déclarées en douane oralement (p. ex. dans le trafic touristique).
- Les contribuables sur le territoire suisse autorisés par l'Administration fédérale des contributions ou par l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein à utiliser la procédure de report établissent des décomptes sur l'importation de biens auprès de l'administration compétente. Cette procédure est accordée
 - au contribuable enregistré en tant que tel sur le territoire suisse décomptant selon la méthode effective
 - qui procède à des importations et à des exportations de biens et
 - qui présente régulièrement un montant d'impôt préalable excédentaire de plus de 50 000.- francs au titre de ses exportations et importations.

4.9 Remboursement de la TVA à l'importation pour cause de réexportation

La TVA perçue à l'importation est remboursée du fait de la réexportation des biens lorsque les conditions requises pour la déduction intégrale de l'impôt préalable ne sont pas remplies. Si cette déduction est exclue, l'Administration fédérale des douanes rembourse la TVA perçue sur demande, pour autant que

- les biens aient été réexportés sans avoir été préalablement cédés ni utilisés sur le territoire suisse (la raison de la réexportation n'a aucune importance) ou que
- les biens ayant certes été utilisés sur territoire suisse, ils soient néanmoins réexportés en raison de l'annulation de la livraison qui se trouvait à l'origine de l'importation.

Outre ces conditions, le remboursement de la TVA à l'importation n'est prévu que si

- les biens sont réexportés dans les cinq ans qui suivent la fin de l'année civile au cours de laquelle la TVA a été perçue;
- on peut prouver l'identité entre les biens réexportés et ceux qui avaient été importés;
- la demande de remboursement est présentée en même temps que la déclaration en douane en vue de l'exportation. Les demandes de remboursement a posteriori peuvent être prises en considération si elles sont adressées par écrit à la direction de l'arrondissement dans lequel la réexportation a eu lieu et dans les 60 jours à compter de la déclaration en douane à l'exportation.

Dans certains cas d'espèce, l'Administration fédérale des douanes est habilitée à lier ce remboursement à la déclaration en bonne et due forme d'importation à l'étranger. Cela a pour but d'empêcher la Suisse d'être la plaque tournante d'agissements illégaux.

4.10 Remise de la TVA à l'importation

La LTVA prévoit la remise de la TVA perçue à l'importation de biens notamment lorsque le mandataire chargé de la déclaration en douane (p. ex. le transitaire) ne peut répercuter la TVA sur l'importateur en raison de son insolvabilité et que, au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, ce dernier est enregistré en tant que contribuable auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

La décision sur les remises relève de la compétence de la Direction générale des douanes. La remise doit être demandée par écrit et étayée par les justificatifs nécessaires. Le délai de présentation de la demande de remise de l'impôt est d'une année à compter de la date de détermination de l'impôt ou, en cas de taxation avec assujettissement à l'impôt conditionnel, d'un an à compter de l'apurement du régime douanier choisi.

4.11 Délais et autorités de recours

4.11.1 Remboursement de la TVA à l'importation

La TVA perçue en trop ou par erreur peut être remboursée sous certaines conditions.

L'Administration fédérale des douanes ne peut cependant procéder au remboursement de la TVA lorsque celle-ci peut être revendiquée dans son intégralité en tant qu'impôt préalable dans le décompte fiscal périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Les demandes de remboursement de la TVA perçue en trop ou par erreur peuvent être présentées pendant cinq ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle le document d'importation a été établi.

4.11.2 Modification de documents d'importation sans effet sur la taxation fiscale

La personne assujettie à l'obligation de déclarer peut introduire une demande de modification du document d'importation (p. ex. modification du nom de l'importateur) auprès du bureau de douane dans les 30 jours à compter de la date à laquelle les biens importés ont cessé d'être sous la garde de l'Administration fédérale des douanes.

Si le délai de 30 jours est prescrit, la demande est considérée comme un recours contre la taxation de l'importation. Ces demandes doivent être adressées dans les 60 jours suivant l'établissement du document d'importation à la direction de l'arrondissement dans lequel la taxation à l'importation a eu lieu; elles doivent en outre être justifiées.

4.11.3 Modification de documents d'exportation

Si l'on demande la rectification de documents d'exportation (p. ex. exportateur, valeur) dans les 30 jours à compter du moment où le bien a cessé d'être sous la garde de l'Administration fédérale des douanes, la demande doit être présentée au bureau de douane qui a procédé au dédouanement du bien exporté.

Lorsque le délai de 30 jours est prescrit, la demande est considérée comme un recours contre la taxation à l'exportation. Ces recours doivent être adressés dans les 60 jours suivant l'établissement du document d'exportation à la direction de l'arrondissement dans lequel la taxation à l'exportation a eu lieu.

5 Déduction de l'impôt préalable

L'importateur enregistré sur le territoire suisse en tant que contribuable peut déduire la TVA perçue sur l'importation du bien dans son décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein en tant qu'impôt préalable pour autant que les conditions des art. 38 ss. LTVA soient remplies. Ce droit naît à la fin de la période de décompte au cours de laquelle la TVA a été fixée et où le contribuable est en possession de l'original du document d'importation.