

Lieu de la livraison et importateur lors d'importations

Edition 2008

Valable: 24.10.2008 au 31.12.2009

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 MATIERES

Table des matières	2
1 Généralités	3
1.1 Base juridique	3
1.1.1 Livraison	3
1.1.2 Lieu de la livraison	3
1.1.3 Importateur	3
1.1.4 Moment déterminant pour l'appréciation	4
1.2 Livraison avec prise en charge chez le fournisseur, livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur	4
2 Dispositions pour l'importation en cas de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise	4
2.1 Définition	4
2.2 Montage ou incorporation par le fournisseur	5
2.2.1 Définition	5
2.2.2 Réglementation à l'importation	6
2.2.2.1 Le fournisseur étranger A est enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA	6
2.2.2.2 Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA; livraison de biens meubles	6
2.2.2.3 Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA; livraisons foncières	7
2.3 Montage ou incorporation sur mandat du fournisseur par un tiers étranger	8
2.3.1 Définition	8
2.3.2 Réglementation à l'importation	8
2.4 Montage ou incorporation sur mandat du fournisseur par un tiers suisse	9
2.4.1 Définition	9
2.4.2 Réglementation à l'importation	9
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	10
3 Dispositions pour l'importation lors d'autres livraisons	11
3.1 Opérations binaires	11
3.1.1 Définition	11
3.1.2 Réglementation sur territoire suisse et à l'importation	11
3.1.3 Exception	11
3.2 Opérations en chaîne	12
3.2.1 Définition	12
3.2.2 Opérations en chaîne triangulaires (graphiques 1 et 2)	14
3.2.2.1 Définition	14
3.2.2.2 Réglementation sur territoire suisse et à l'importation (acquéreur C = importateur)	14
3.2.2.3 Exception (intermédiaire B = importateur)	15
3.2.2.4 Livraison autre qu'opération en chaîne triangulaire	16
3.2.3 Opérations en chaîne complexes (graphique 3)	16
3.2.3.1 Définition	16
3.2.3.2 Réglementation sur territoire suisse et à l'importation (acquéreur E = importateur)	16
3.2.3.3 Opération en chaîne interrompue	16
3.2.3.4 Exception (intermédiaire = importateur)	17
3.3 Schéma pour la détermination de la livraison conduisant à l'importation	18

1 Généralités

1.1 Base juridique

1.1.1 Livraison

On entend par livraison d'un bien au sens de l'art. 6 LTVA non pas son transport mais les trois opérations ci-après, pour autant qu'elles soient réalisées moyennant contre-prestation:

- transfert du pouvoir de disposer économiquement d'un bien (p. ex. vente);
- livraison d'un bien sur lequel des travaux ont été exécutés (p. ex. réparation et perfectionnement);
- cession de l'usage ou de la jouissance d'un bien (p. 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 p. ex. un fabricant vend un bien à un consommateur par le biais d'un intermédiaire et fait transporter le bien non pas chez l'intermédiaire, mais directement chez le consommateur, il y a deux livraisons pour un seul transport.

1.1.2 Lieu de la livraison

L'art. 13 LTVA définit le lieu de la livraison. La let. a de cet article fixe le lieu de la livraison pour les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur et la let. b pour les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur. Pour les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur, le lieu de la livraison correspond au lieu où le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est transmis, où un bien ouvré est remis ou au lieu où l'usage ou la jouissance d'un bien est cédée. Pour les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur, le lieu de la livraison correspond au lieu où l'expédition ou le transport commence.

Pour les transports transfrontières de biens vers le territoire suisse, le lieu de la livraison correspond donc au lieu dans lequel le transport débute, c.-à-d. à l'étranger. Ce lieu de la livraison est valable pour toutes les livraisons déclenchées par ce transport. Si plusieurs livraisons sont déclenchées par un transport transfrontière, 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 transfrontière.

Si le lieu de la livraison se trouve à l'étranger lors de la livraison d'un bien, cette livraison n'est passible de la TVA 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'Administration fédérale des douanes. Les livraisons dont le lieu de la livraison se trouve sur territoire suisse sont en principe soumises à la TVA sur territoire suisse. L'imposition relève ainsi de la compétence de l'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Par dérogation à ce principe, l'Administration fédérale des douanes impose une livraison lorsque cette dernière a pour objet un bien importé sur la base d'un contrat d'entreprise et que le fournisseur étranger n'est pas enregistré sur territoire suisse en tant qu'assujetti à la TVA. Dans ce cas, un fournisseur étranger importe un bien qui est ouvré sur territoire suisse par lui-même ou par un tiers mandaté par lui. La livraison de l'ouvrage n'ayant lieu qu'une fois cette livraison achevée, le lieu de la livraison se trouve sur territoire suisse.

1.1.3 Importateur

Est déterminant pour identifier l'importateur l'endroit où se trouve le lieu de la livraison. Il est possible d'en déduire l'acte juridique conduisant à l'importation. Si une ou plusieurs livraisons d'un bien sont effectuées et si le bien est ensuite introduit sur le territoire suisse à travers la frontière douanière dans le cadre de ces livraisons, c'est en principe le destinataire de la livraison, c.-à-d. celui à qui le bien doit être livré en vertu du mandat de transport transfrontière (acheteur, locataire, preneur de leasing), qui doit figurer en tant qu'importateur dans la déclaration en douane.

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 nom propre immédiatement après l'importation, c.-à-d. qui peut l'utiliser, l'utiliser ou le céder en son nom propre, ou celui qui perfectionne ou répare un bien.

1.1.4 Moment déterminant pour l'appréciation

Sont déterminants pour l'identification du lieu de la livraison et, partant, de l'importateur les rapports juridiques entre les personnes au moment de la déclaration en douane.

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

Au ch. 1.1.2, il est fait usage des notions de livraison avec prise en charge chez le fournisseur et de livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur. Ces diverses livraisons se laissent définir comme suit:

- Il y a livraison avec prise en charge chez le fournisseur quand un acquéreur
 - va lui-même chercher le bien chez un fournisseur étranger ou
 - charge un tiers indépendant (p. ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez un fournisseur étranger.
- Il y a livraison de biens transportés par le fournisseur quand un fournisseur apporte lui-même le bien chez un acquéreur sur territoire suisse.
- Il y a livraison de biens expédiés par le fournisseur quand un fournisseur charge un tiers indépendant (p. ex. transitaire ou transporteur) d'acheminer le bien chez un acquéreur sur territoire suisse.

Il y a notamment livraison au sens de la LTVA quand, moyennant contre-prestation, un acquéreur est habilité à disposer économiquement d'un bien en son nom propre ([art. 6](#), al. 1 LTVA). Elle n'implique dès lors pas nécessairement un déplacement physique du bien. Avec un seul et même bien, il est par conséquent possible d'effectuer plusieurs livraisons (changement du régime de propriété), sans que le bien soit déplacé.

Si un tiers indépendant (transitaire, transporteur) est chargé du transport transfrontalier, 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 transfrontalier (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.

Si un bien est transporté ou expédié par un fournisseur à l'étranger à un bureau de douane de frontière ou d'aéroport (1^{er} mandat) puis taxé à l'importation et transporté vers le territoire suisse sur mandat d'un acquéreur suisse (2^e mandat), il faut se référer au ch. 3.2.1.

2 Dispositions pour l'importation en cas de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise

2.1 Définition

Un fournisseur étranger conclut un contrat d'entreprise avec un acquéreur suisse. Ce contrat comprend le montage/l'incorporation/l'ouvraison d'un bien importé et sa livraison 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.). Le fait qu'il 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 les deux cas, le fournisseur étranger exécute une livraison sur territoire suisse. L'ouvrage n'est en effet réputé livré qu'une fois complètement monté/incorporé/ouvré et, le cas échéant, mis en service, car il n'est livré à l'acquéreur qu'à ce moment-là. Le lieu de la livraison se trouve par conséquent là où l'ouvrage est livré, c.-à-d. sur territoire suisse.

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

- Le fournisseur étranger introduit le bien sur le territoire suisse ou le fait introduire par un tiers (transitaire, transporteur) et il élabore lui-même l'ouvrage (voir ch. 2.2);
- Le fournisseur étranger introduit le bien sur le territoire suisse ou le fait introduire par un tiers (transitaire, transporteur) et il fait élaborer l'ouvrage par un tiers étranger (voir ch. 2.3);
- Le fournisseur étranger introduit le bien sur le territoire suisse ou le fait introduire par un tiers (transitaire, transporteur) et il fait élaborer l'ouvrage par un tiers suisse (voir ch. 2.4).

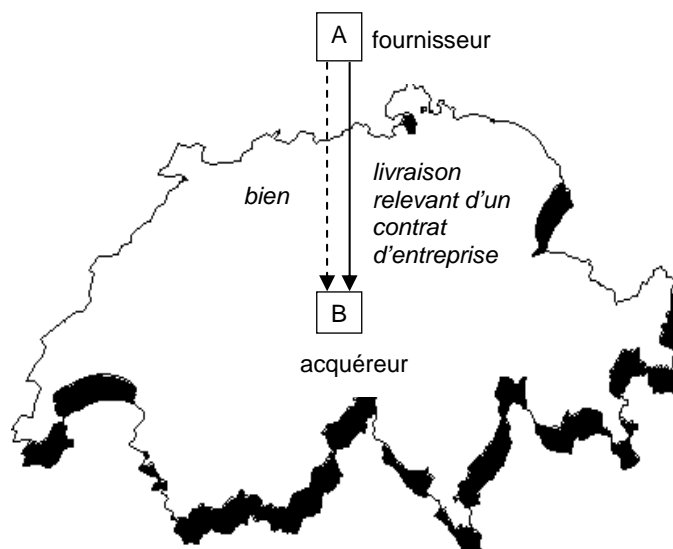
Le fournisseur étranger exécutant une livraison sur territoire suisse, son assujettissement à l'impôt sur territoire suisse peut être motivé. Pour de plus amples renseignements à ce sujet, il doit s'adresser en fonction du lieu de la livraison soit à l'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Dans ce contexte, il est également renvoyé à la publication 52.02 "Livraisons relevant de contrats d'entreprise".

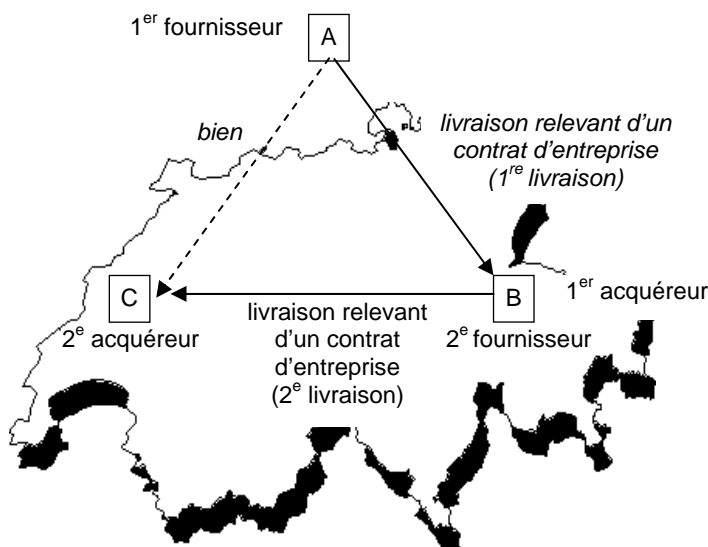
2.2 Montage ou incorporation par le fournisseur

2.2.1 Définition

Graphique 1



Graphique 2



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 une prestation relevant d'un contrat d'entreprise (p. ex. construction d'une maison). Le fournisseur étranger A achemine le bien depuis l'étranger chez l'acquéreur B (graphique 1) ou le fournisseur suisse B le fait acheminer par son fournisseur étranger A chez l'acquéreur C (graphique 2). 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. Il en est de même pour le graphique 2 si B est domicilié à l'étranger.

2.2.2 Réglementation à l'importation

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

La TVA sur l'importation se calcule sur le prix de vente du bien au premier lieu de destination sur territoire suisse (sans les coûts de montage/incorporation) que le fournisseur étranger A facture à l'acquéreur B.

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

2.2.2.2 Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA; livraison de biens meubles

Doit être considéré comme objet d'une livraison de biens meubles toute livraison qui n'a pas pour contenu un bien-fonds ou un droit immatriculé comme immeuble au registre foncier (art. 187 à 215 [CO](#)). Exemples: machines, installations de machines, engins, appareils, tentes, etc.

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

- L'acquéreur B est enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA et il est en droit de déduire intégralement la charge préalable; le montant des coûts de montage/incorporation du bien n'est pas connu

La TVA sur l'importation se calcule sur le prix de vente du bien au premier lieu de destination sur territoire suisse (sans les coûts de montage/incorporation) que le fournisseur étranger A facture à l'acquéreur B. Cette pratique tenant compte du risque fiscal réduit a été instaurée pour des raisons d'économie administrative.

- L'acquéreur B est enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA et il est en droit de déduire intégralement l'impôt préalable; le montant des coûts de montage/incorporation du bien est connu

Si le bien relevant d'une livraison mobilière 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, la TVA sur l'importation se calcule sur la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation ce que l'acquéreur B paie au fournisseur étranger A pour la livraison du bien meuble (coûts du matériel et de montage/incorporation).

Dans tous les autres cas, la TVA sur l'importation se calcule sur le prix de vente du bien au premier lieu de destination sur territoire suisse (sans les coûts de montage/incorporation) que le fournisseur étranger A facture à l'acquéreur B.

- L'acquéreur B n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA ou il est enregistré mais n'est pas habilité à la déduction de l'impôt préalable (par ex. en raison du décompte d'après le taux de dette fiscale nette ou le taux forfaitaire) ou n'y est habilité que partiellement

La TVA sur l'importation se calcule sur la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation ce que le fournisseur étranger A facture à l'acquéreur B pour la livraison de biens meubles relevant d'un contrat d'entreprise (coûts du matériel et de montage/incorporation). Si des éléments de la contre-prestation (p. 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.

L'importateur de bien est le fournisseur étranger A avec pour adresse celui la personne, où le bien est monté, graphique 1 = B / graphique 2 = C ; p. ex. Export GmbH, Berlin, c/o Handels AG, Basel). Dans la déclaration d'importation, l'acquéreur B doit figurer en tant que destinataire (graphiques 1 et 2).

2.2.2.3 Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA; livraisons foncières

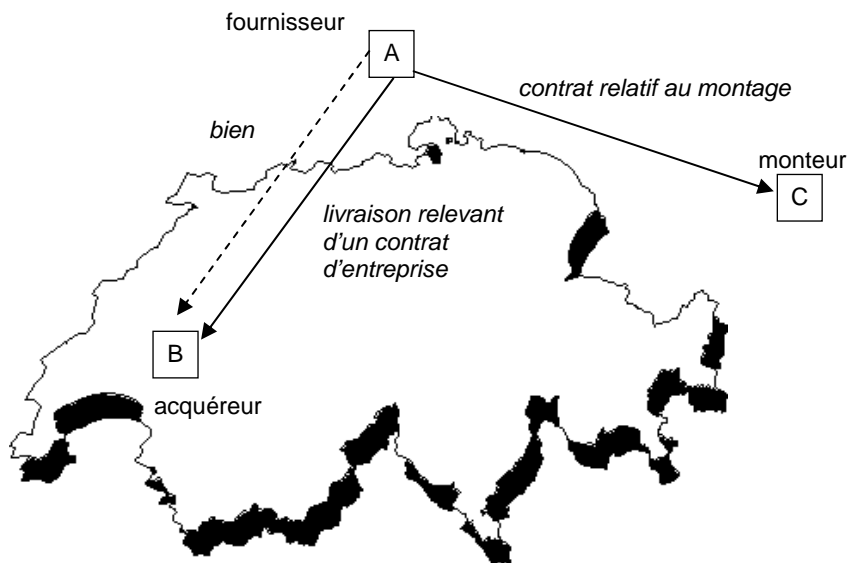
Sont réputées livraisons foncières les prestations ayant pour objet un droit immatriculé comme immeuble au registre foncier (art. 216 à 221 [CO](#)). Les parties d'une chose doivent être traitées comme le tout auquel elles appartiennent. Exemples: travaux exécutés sur des routes, ponts, conduites et maisons (travaux de plâtrerie, menuiserie, peinture, ferblanterie, serrurerie, installations électriques, sanitaires, équipements de cuisine, ventilation, équipements de scène, etc.).

La TVA sur l'importation se calcule sur la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation ce que le fournisseur étranger A facture à l'acquéreur B pour la livraison foncière (coûts du bien importé et coûts de montage/incorporation). Si des éléments de la contre-prestation (p. ex. coûts de montage) font défaut lors de l'importation du bien ou si des bien 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.

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

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

2.3.1 Définition



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 une prestation relevant d'un contrat d'entreprise (p. 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 son fournisseur étranger. Pour le montage, le fournisseur étranger A mandate un monteur étranger C. Ce dernier facture les prestations de montage au fournisseur A.

2.3.2 Réglementation à l'importation

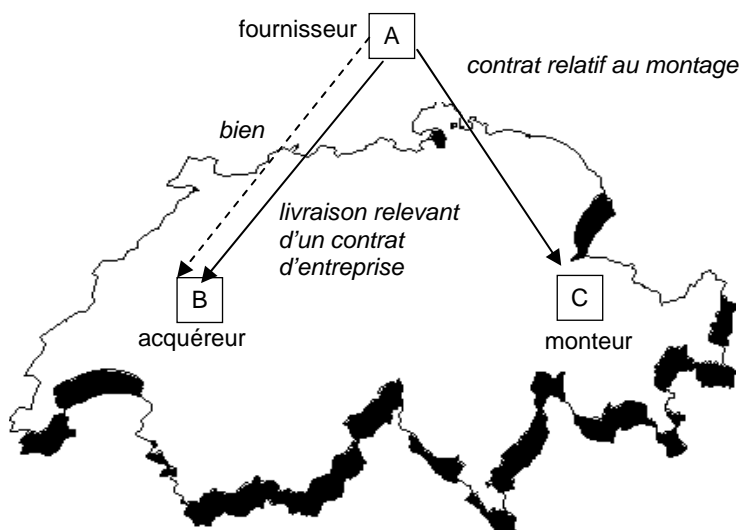
Le fournisseur étranger A effectue sur territoire suisse une livraison relevant d'un contrat d'entreprise parce qu'il a conclu un contrat d'entreprise avec l'acquéreur B. Le fait que, pour l'exécution de ce mandat, il ait confié le montage à l'entreprise étrangère C ne joue aucun rôle. L'opération conduisant 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 de la TVA, il est renvoyé au ch. 2.2.

Pour ce qui est de l'importateur et du destinataire, il est renvoyé au ch. 2.2.

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

2.4.1 Définition



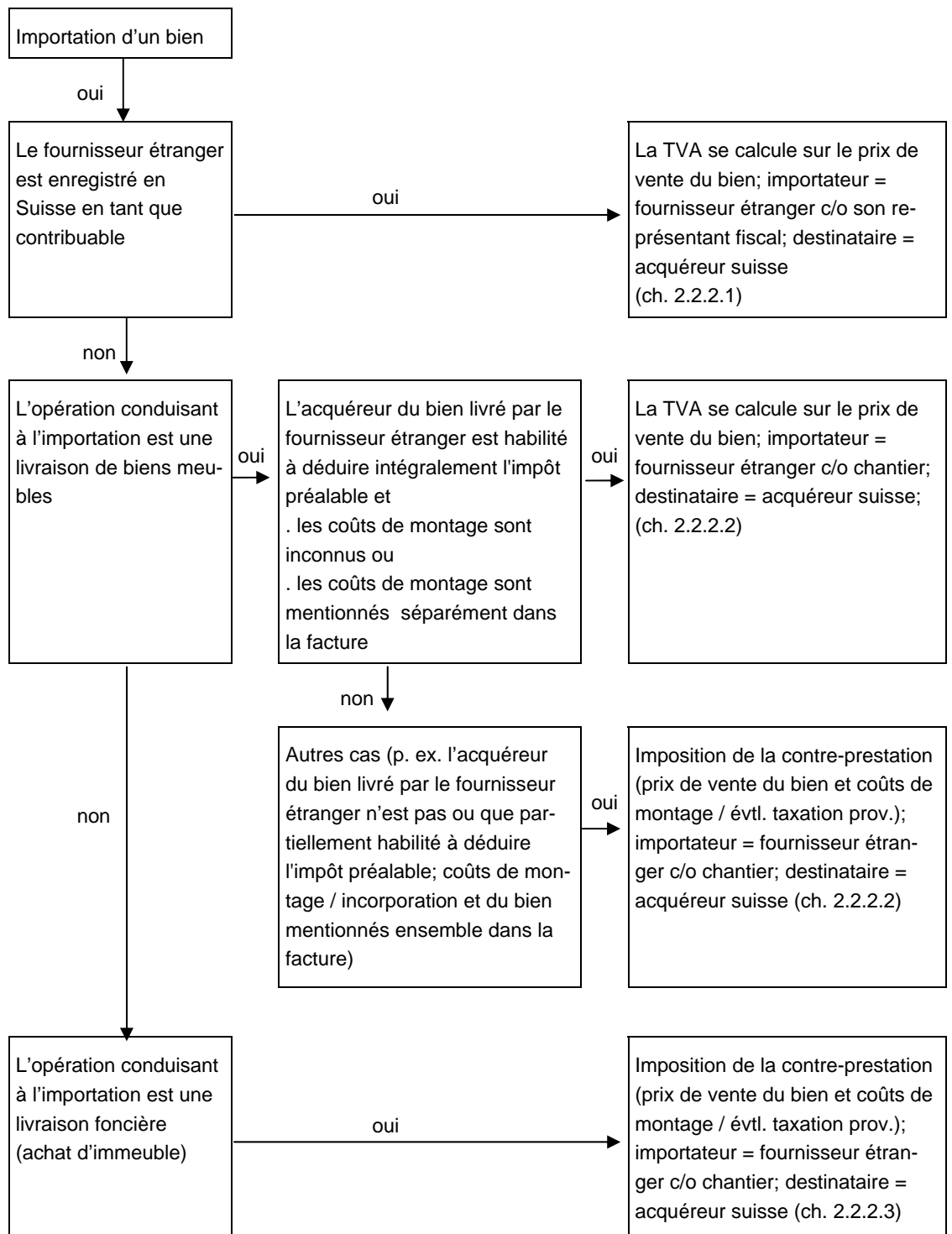
Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B. En vertu de ce contrat, le fournisseur A doit fournir une prestation relevant d'un contrat d'entreprise (p. ex. construction d'une maison). Le fournisseur étranger A ne fait qu'acheminer le bien sur le chantier de l'acquéreur B. Pour le montage, il mandate une entreprise suisse C qui facture les prestations de montage au fournisseur A.

2.4.2 Réglementation à l'importation

Le fournisseur étranger A exécute une livraison relevant d'un contrat d'entreprise sur territoire suisse parce qu'il a conclu un contrat d'entreprise avec l'acquéreur B. Le fait qu'il a confié le montage à l'entreprise suisse C mandatée pour l'exécution de ce mandat 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 et l'importateur, il est renvoyé aux ch. 2.2.

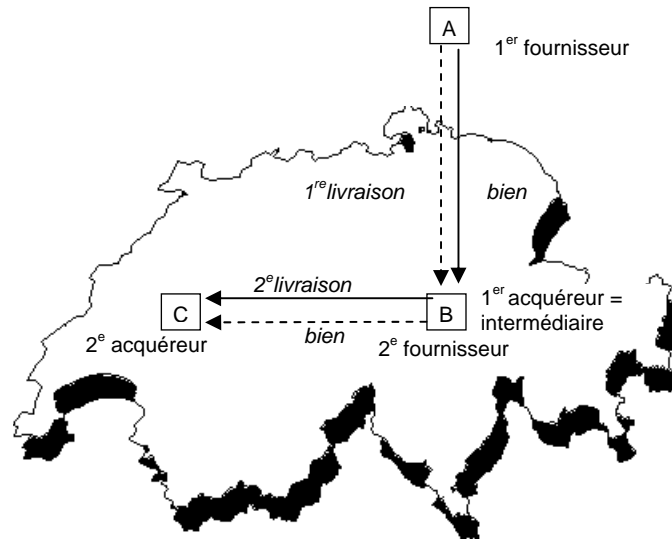
2.5 Schéma pour la détermination de la base de calcul de l'impôt et de l'importateur lors de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise



3 Dispositions pour l'importation lors d'autres livraisons

3.1 Opérations binaires

3.1.1 Définition



Le fournisseur étranger A achemine un bien au siège social ou à l'entrepôt de l'acquéreur B (livraison de biens transportés par le fournisseur) ou il le fait transporter 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 chercher le bien puis de le transporter jusqu'à son siège social ou à son entrepôt (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).

A la suite de quoi, l'intermédiaire B transporte ou expédie le bien chez l'acquéreur C ou ce dernier va le chercher 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.

3.1.2 Réglementation sur territoire suisse et à l'importation

L'intermédiaire B exécute une livraison sur territoire suisse (2^e livraison) imposable auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. La prestation de transport fournie par un tiers est elle aussi passible de la TVA sur territoire suisse. L'opération conduisant à l'importation est celle entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B (1^{re} livraison). Ce dernier doit figurer dans la déclaration en douane d'importation en tant qu'importateur et destinataire.

La TVA sur l'importation du bien se calcule sur la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur B doit payer à son fournisseur A (facture de A à B).

3.1.3 Exception

Un fournisseur étranger A qui est enregistré en Suisse en tant qu'assujéti à la TVA et qui effectue des livraisons de biens expédiés ou transportés peut opter pour l'imposition volontaire de ces livraisons auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Cette procédure simplifiée pour les biens importés implique toutefois une autorisation (dite déclaration d'engagement) de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Les conséquences de l'habilitation d'un fournisseur étranger à appliquer cette procédure sont les suivantes:

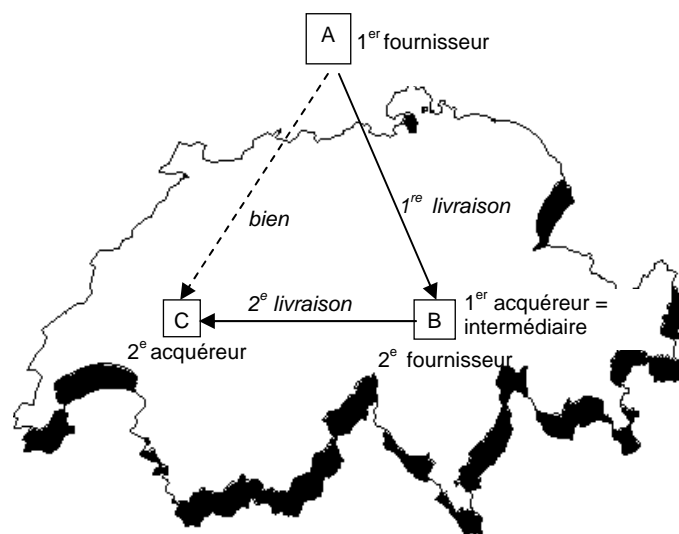
- dans la déclaration en douane d'importation doivent figurer en tant qu'importateur le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de son représentant fiscal suisse et en tant que destinataire l'acquéreur B chez qui le bien est acheminé;

- lors de l'importation du bien, la base de calcul de l'impôt se détermine en fonction de la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse que le fournisseur étranger A facture à l'acquéreur B;
- dans le décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, le fournisseur étranger A peut faire valoir en tant qu'impôt préalable la TVA sur l'importation perçue par l'Administration fédérale des douanes, pour autant que les conditions des [art. 38](#) ss LTVA soient satisfaites;
- le fournisseur étranger A doit payer la TVA à l'Administration fédérale des contributions ou à l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein sur la livraison du bien importé qu'il effectue sur le territoire suisse. C'est pourquoi il a le droit de répercuter ouvertement l'impôt suisse sur la facture adressée à l'acquéreur B.

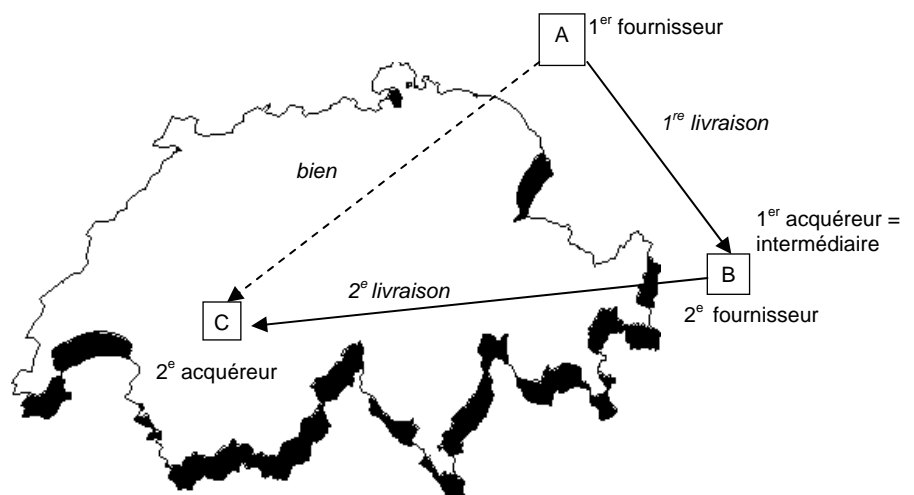
3.2 Opérations en chaîne

3.2.1 Définition

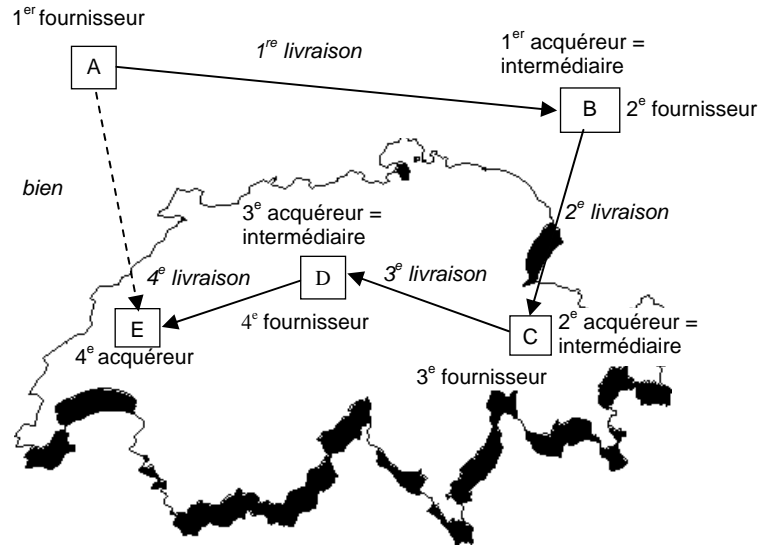
Graphique 1



Graphique 2



Graphique 3



Il y a opération en chaîne lorsque plusieurs fournisseurs concluent des transactions touchant le même bien et que ces transactions aboutissent à ce que

- le dernier acquéreur de la chaîne (C dans les graphiques 1 et 2, E dans le graphique 3) va chercher le bien chez le premier fournisseur étranger de la chaîne (A dans tous les graphiques) ou le fait chercher par un tiers tel que transitaire, transporteur (livraison avec prise en charge chez le fournisseur) ou
- le premier fournisseur étranger dans la chaîne (A dans tous les graphiques) transporte ou expédie le bien au dernier acquéreur suisse dans la chaîne C ou E (livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur).

Dans ce contexte, il faut également mentionner d'autres cas dans lesquels plusieurs fournisseurs concluent des transactions touchant le même bien et que ces transactions aboutissent à ce que

- l'intermédiaire suisse ou étranger B transporte le bien du fournisseur étranger A chez l'acquéreur C ou le fait transporter là-bas par un tiers tel que transitaire, transporteur (graphiques 1 et 2);
- le fournisseur étranger A transporte ou expédie le bien à un bureau de douane de frontière ou d'aéroport et l'intermédiaire suisse B, l'acquéreur C ou un tiers mandaté par ces derniers tel que transitaire ou transporteur déclare le bien à l'importation et le transporte chez l'acquéreur C (graphique 1).

De plus amples informations sur ce genre de transactions figurent au chiffre 3.2.2 «Opérations en chaîne triangulaires».

Il ne s'agit pas d'une opération en chaîne lorsque le fournisseur étranger (A dans tous les graphiques) ou un tiers mandaté par lui exécute des travaux en Suisse avec le bien importé. Il en est de même si l'intermédiaire B, C, etc. ou un tiers mandaté par lui exécute ces travaux. Le ch. 2 permet de déterminer l'importateur lors de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et la base de calcul de la TVA sur l'importation.

3.2.2 Opérations en chaîne triangulaires (graphiques 1 et 2)

3.2.2.1 Définition

Dans les opérations en chaîne triangulaires, 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 le fait transporter par un tiers indépendant tel que transitaire ou transporteur (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 le bien chez le fournisseur étranger A ou le faire chercher par un tiers tel que transitaire ou transporteur (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).

Les opérations suivantes sont traitées de la même manière que les opérations en chaîne triangulaires:

- 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.
- Cas 4: livraison par le fournisseur A de biens expédiés ou transportés et livraison par l'intermédiaire suisse B de biens expédiés ou transportés (graphique 1)
 Le fournisseur étranger A transporte ou expédie le bien à un bureau de douane de frontière ou d'aéroport. L'intermédiaire suisse B ou, sur son ordre, un tiers tel que transitaire ou transporteur déclare le bien à l'importation, puis le transporte chez l'acquéreur C (transport transfrontalier).
- Cas 5: livraison par le fournisseur A de biens expédiés ou transportés et livraison avec prise en charge chez le fournisseur par l'acquéreur C (graphiques 1 et 2)
 Le fournisseur étranger A transporte ou expédie le bien à un bureau de douane de frontière ou d'aéroport. L'acquéreur C ou, sur son ordre, un tiers tel que transitaire ou transporteur déclare le bien à l'importation, puis l'achemine au siège social ou à l'entrepôt de l'acquéreur C (transport transfrontalier).

3.2.2.2 Réglementation sur territoire suisse et à l'importation (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). Il en va de même lorsque le bien est transporté ou expédié par le fournisseur étranger A à un bureau de douane de frontière ou d'aéroport et qu'il est déclaré à l'importation par l'intermédiaire suisse B ou par l'acquéreur C ou, sur ordre de ces derniers, par un tiers tel que transitaire ou transporteur, puis transporté chez l'acquéreur C (cas 4 et 5). La livraison exécutée par l'intermédiaire B n'est pas soumise à l'impôt sur les opérations sur territoire suisse. C'est l'opération entre l'intermédiaire B et l'acquéreur C qui conduit à l'importation du bien. L'acquéreur C doit par conséquent figurer dans la déclaration en douane d'importation en tant qu'importateur et destinataire.

Lors de l'importation du bien, la TVA se calcule sur la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur C doit payer à l'intermédiaire B (facture de B à C). Le fait que l'intermédiaire B soit domicilié en Suisse ou à l'étranger ne joue aucun rôle.

3.2.2.3 Exception (intermédiaire B = importateur)

Un intermédiaire B peut opter pour l'imposition volontaire de sa livraison chez l'acquéreur C (2^e livraison dans les graphiques 1 et 2) auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein pour autant qu'il soit enregistré en tant que contribuable et que le fournisseur A (cas 1) ou l'intermédiaire B (cas 3 et 4) effectue des livraisons de biens expédiés ou transportés. Cette procédure simplifiée pour les biens importés implique toutefois une autorisation (dite déclaration d'engagement) de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Les conséquences de l'habilitation d'un intermédiaire B à appliquer cette procédure sont les suivantes:

- dans la déclaration en douane d'importation doivent figurer en tant qu'importateur l'intermédiaire B et en tant que destinataire l'acquéreur C chez qui le bien est acheminé;
- lors de l'importation du bien, la base de calcul de l'impôt se détermine en fonction de la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse que le fournisseur étranger A facture à l'intermédiaire B;
- dans le décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, l'intermédiaire B peut faire valoir en tant qu'impôt préalable la TVA sur l'importation perçue par l'Administration fédérale des douanes pour autant que les conditions des art. 38 ss LTVA soient satisfaites;
- l'intermédiaire B et les fournisseurs subséquents doivent payer la TVA sur toutes les livraisons qu'ils effectuent avec les biens importés sur le territoire douanier à l'Administration fédérale des contributions ou à l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Dans les cas suivants, l'intermédiaire B ne peut pas opter pour l'imposition volontaire de sa livraison chez l'acquéreur C (2^e livraison dans les graphiques 1 et 2) auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein:

- Le fournisseur A transporte ou expédie le bien chez l'acquéreur C (cas 1) et l'acquéreur C procède lui-même à la déclaration du bien à l'importation ou donne l'ordre à un tiers de le faire (conditions de livraison de l'intermédiaire B: non taxé, non imposé).
- L'acquéreur C va chercher lui-même le bien chez le fournisseur A ou il donne l'ordre à un tiers de le chercher là-bas (cas 2).
- L'intermédiaire B transporte le bien chez l'acquéreur C ou le lui expédie (cas 3), et l'acquéreur C déclare lui-même le bien à l'importation ou charge un tiers de procéder à la déclaration (conditions de livraison de l'intermédiaire: non taxé, non imposé).
- Le fournisseur étranger A transporte le bien à un bureau de douane de frontière ou d'aéroport. L'acquéreur C ou, sur son ordre, un tiers déclare le bien à l'importation et le transporte au siège social ou à l'entrepôt de l'acquéreur C (cas 5).

Si un de ces cas se présente, l'opération conduisant à l'importation est la livraison de l'intermédiaire B à l'acquéreur C.

3.2.2.4 Livraison autre qu'opération en chaîne triangulaire

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 le bien du fournisseur A au perfectionneur C ou le fait transporter chez ce dernier par un tiers (par ex. transitaire ou transporteur). 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 triangulaire. 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.

La TVA à l'importation se calcule sur la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur B doit payer à son fournisseur étranger (facture de A à B).

3.2.3 Opérations en chaîne complexes (graphique 3)

3.2.3.1 Définition

Dans une opération en chaîne complexe, 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 il le fait expédier par un tiers indépendant (transitaire ou transporteur) à l'acquéreur E (livraison de biens expédiés par le fournisseur). Le fournisseur étranger peut transporter lui-même le bien faisant l'objet de la livraison sur un certain trajet puis le remettre à un tiers (p. ex. transitaire ou transporteur) pour expédition ultérieure. L'acquéreur E à qui le tiers doit expédier le bien est connu dès le début du transport.

L'acquéreur E (dernier acquéreur de la chaîne) peut aussi chercher lui-même le bien chez le fournisseur étranger A ou le faire chercher par un tiers indépendant tel que transitaire ou transporteur (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).

3.2.3.2 Réglementation sur territoire suisse et à l'importation (acquéreur E = importateur)

Les intermédiaires B, C et D exécutent des livraisons à l'étranger (2^e, 3^e et 4^e livraisons dans le graphique 3) qui ne sont pas passibles de la TVA 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 destinataire.

Lors de l'importation du bien, la TVA se calcule sur la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur E doit payer à l'intermédiaire D (facture de D à E). Il est sans importance que l'intermédiaire soit domicilié en Suisse ou à l'étranger.

3.2.3.3 Opération en chaîne interrompue

- Si, dans une opération en chaîne complexe, l'avant-dernier acquéreur, p. ex., de la chaîne (D) fait chercher le bien chez le fournisseur A par un tiers (p. ex. transitaire ou transporteur) et, de là, le fait expédier par ce tiers à l'acquéreur E, l'opération en chaîne s'achève chez l'acquéreur D. Les intermédiaires B et C effectuent des livraisons à l'étranger qui ne sont pas passibles de la TVA sur le territoire suisse.

L'intermédiaire D transportant ou expédiant le bien directement du fournisseur étranger A à l'acquéreur E, il exécute lui aussi une livraison à l'étranger qui n'est pas passible de la TVA sur le territoire suisse. L'opération conduisant à l'importation du bien est par conséquent la livraison 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 destinataire.

- Si, dans une opération en chaîne, le bien est transporté chez le dernier acquéreur de la chaîne (E) non pas par lui-même mais, p. ex., par le 2^e acquéreur de la chaîne (C) lui-même ou sur son ordre (p. ex. par un transitaire ou transporteur), l'opération en chaîne s'achève chez l'acquéreur C. L'intermédiaire B exécute une livraison à l'étranger qui n'est pas passible de la TVA sur le territoire suisse.

L'intermédiaire C transportant ou expédiant le bien directement du fournisseur étranger A à l'acquéreur E, cette opération en chaîne (de C à E) s'achève chez l'acquéreur E. Les intermédiaires C et D effectuent une livraison à l'étranger qui n'est pas passible de la TVA 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 destinataire.

La TVA à l'importation se calcule dans les deux exemples sur la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur E doit payer à l'intermédiaire D (facture de D à E).

3.2.3.4 Exception (intermédiaire = importateur)

Un intermédiaire peut opter pour l'imposition volontaire de sa livraison chez l'acquéreur (2^e, 3^e et 4^e livraisons dans le graphique 3) auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein pour autant qu'il soit enregistré en tant que contribuable et que le fournisseur A effectue des livraisons de biens expédiés ou transportés. Cette procédure simplifiée pour les biens importés implique toutefois une autorisation (dite déclaration d'engagement) de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Les conséquences pour l'intermédiaire B énumérées sous le ch. 3.2.3 (exception) sont également valables dans ce cas.

Dans les cas suivants, les intermédiaires B, C et D ne peuvent pas opter pour l'imposition volontaire de leurs livraisons (2^e, 3^e et 4^e livraisons dans le graphique 3) auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein:

- L'acquéreur E va chercher lui-même le bien chez le fournisseur A ou il donne l'ordre à un tiers de l'y chercher.
- Le fournisseur A transporte ou expédie le bien chez l'acquéreur E (conditions de livraison de l'intermédiaire D: non taxé, non imposé) et l'acquéreur E procède lui-même à la taxation du bien à l'importation ou donne l'ordre à un tiers de le faire.

Si l'un de ces cas se présente, l'opération conduisant à l'importation est la livraison de l'intermédiaire D à l'acquéreur E.

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

