

Lieu de la livraison et importateur lors d'importations

Edition 2010

Valable: 01.01.2010 au 30.06.2012

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

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	4
1.1.4	Moment déterminant pour l'appréciation	5
1.2	Livraison avec prise en charge chez le fournisseur, livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur	5
2	Dispositions pour l'importation en cas de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et de livraison d'un bien importé après ouverture sur territoire suisse	6
2.1	Cas de figure	6
2.2	Montage ou incorporation par le fournisseur	6
2.2.1	Cas de figure	6
2.2.2	Le fournisseur étranger A est enregistré en Suisse en tant qu'assujéti à la TVA	7
2.2.3	Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujéti à la TVA; livraison de biens meubles relevant d'un contrat d'entreprise	8
2.2.4	Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujéti à la TVA; livraisons de travaux immobiliers	9
2.3	Montage ou incorporation sur mandat du fournisseur par un tiers étranger	10
2.3.1	Cas de figure	10
2.3.2	Réglementation à l'importation	10
2.4	Montage ou incorporation sur mandat du fournisseur par un tiers suisse	11
2.4.1	Cas de figure	11
2.4.2	Réglementation à l'importation	11
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	12
3	Dispositions pour l'importation lors d'autres livraisons	13
3.1	Transactions avec un fournisseur	13
3.1.1	Cas de figure	13
3.1.2	Principe	13
3.1.3	Exception (déclaration d'engagement; art. 3 OTVA)	13
3.2	Transactions avec deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne)	14
3.2.1	Cas de figure	14
3.2.2	Principe (acquéreur C = importateur)	16
3.2.3	Exception (déclaration d'engagement, intermédiaire B = importateur; art. 3 OTVA)	16
3.2.4	Livraison autre qu'opération en chaîne	17
3.3	Transactions avec plus de deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne)	17
3.3.1	Cas de figure	17
3.3.2	Principe (acquéreur E = importateur)	18
3.3.3	Exception (déclaration d'engagement, intermédiaire = importateur; art. 3 OLTVA)	18
3.4	Schéma pour la détermination de la livraison conduisant à l'importation	19

1 Généralités

1.1 Base juridique

1.1.1 Livraison

On entend par livraison d'un bien au sens de l'art. 3 LTVA non pas son transport, mais les trois opérations mentionnées ci-après, pour autant qu'elles soient réalisées moyennant une contre-prestation:

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

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

1.1.2 Lieu de la livraison

L'art. 7 LTVA définit le lieu de la livraison. L'al. 1, let. a, de cet article fixe le lieu de la livraison pour les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur et l'al. 1, let. b, pour les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur. Pour les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur, le lieu de la livraison est le lieu où se trouve le bien lors du transfert du pouvoir d'en disposer économiquement, lors de sa remise au destinataire ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance. Pour les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur, le lieu de la livraison est le lieu où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers.

Le lieu de la livraison d'électricité ou de gaz naturel dans des conduites est le lieu où le destinataire de la livraison a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la livraison est effectuée ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où il a son domicile ou à partir duquel il exerce son activité.

En ce qui concerne le transport de biens d'une livraison de l'étranger vers le territoire suisse (excepté l'électricité et le gaz naturel dans des conduites), le lieu de la livraison correspond donc au lieu où le transport débute, c'est-à-dire à l'étranger, pour autant que le bien ne soit pas monté, incorporé ou ouvert par le fournisseur avant remise à l'acquéreur sur le territoire suisse. Ce lieu de la livraison est valable pour toutes les livraisons déclenchées simultanément par ce transport. Si plusieurs livraisons sont déclenchées par un transport de l'étranger vers le territoire suisse, le lieu de la livraison se trouve à l'étranger pour toutes ces livraisons (exception: importation effectuée par un fournisseur avec déclaration d'engagement en son propre nom, ce qui entraîne un déplacement du lieu de la livraison sur le territoire suisse). Une redétermination du lieu de la livraison n'est de nouveau nécessaire que si une autre livraison a lieu après l'exécution du mandat de transport de l'étranger vers le territoire suisse.

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

mandaté. La remise de l'ouvrage ou du bien n'ayant lieu qu'une fois cette livraison sur le territoire suisse achevée, le lieu de la livraison se trouve sur le territoire suisse.

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

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

Les livraisons dont le lieu de la livraison se trouve sur le territoire suisse sont en principe soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'imposition relève ainsi de la compétence de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Par dérogation à ce principe, l'imposition d'une telle livraison relève de la compétence de l'Administration fédérale des douanes lorsqu'un fournisseur étranger qui n'est pas inscrit en Suisse en tant qu'assujéti à la TVA effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, une livraison sur le territoire suisse pour laquelle il utilise un bien mis en libre pratique ou qu'il remet à son acquéreur un tel bien seulement après l'achèvement de travaux effectués dessus sur le territoire suisse.

L'Administration fédérale des douanes impose également une livraison sur le territoire suisse lorsque le bien provenant de l'étranger se trouve sur le territoire suisse dans le cadre d'un régime sous surveillance douanière (par ex. régime de l'admission temporaire) ou en raison de son entreposage dans un dépôt franc sous douane ou d'un placement sous le régime de l'entrepôt douanier et qu'il est livré par mise en libre pratique à un acquéreur sur le territoire suisse lors de sa sortie de l'entrepôt ou lors de l'apurement du régime sous surveillance douanière. Ces livraisons sur le territoire suisse de biens restés sous surveillance douanière sont exonérées de l'impôt (art. 23, al. 2, ch. 3, LTVA). L'imposition simultanée de telles livraisons sur le territoire suisse via l'impôt sur les importations et l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse est ainsi évitée, ce qui s'avère nécessaire lorsque la livraison sur le territoire suisse est effectuée par une personne inscrite au registre des assujettis à la TVA.

1.1.3 Importateur

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

- Une livraison est à la base de l'importation

Si une livraison conduit à l'importation, c'est en principe le destinataire de la livraison qui doit figurer en tant qu'importateur dans la déclaration en douane. Est considéré comme destinataire de la livraison celui chez qui le bien doit être transporté (acheteur, locataire, preneur de leasing) au moment où la dette fiscale prend naissance conformément à l'art. 56 LTVA. En cas de déclaration en douane en bonne et due forme, la dette fiscale prend naissance au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (concernant le moment où la dette fiscale prend naissance en cas d'acceptation de la déclaration en douane avant l'introduction de la marchandise sur le territoire douanier et en cas d'omission de la déclaration en douane, voir art. 56 LTVA en liaison avec l'art. 69 LD). Ce principe s'applique également lorsque plusieurs livraisons sont effectuées avec le transport du bien chez l'acquéreur (opérations en chaîne).

Ce principe ne s'applique pas lorsque le fournisseur est titulaire d'une déclaration d'engagement agréée par l'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein ou que le fournisseur étranger effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, une livraison sur le territoire suisse pour laquelle un bien importé a été utilisé ou qu'il remet à son acquéreur un tel bien importé seulement après l'achèvement de travaux effectués dessus sur le territoire suisse. Il faut alors observer les chiffres qui expliquent en détail les dispositions relatives à l'importation s'appliquant à de telles affaires.

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

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

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

1.1.4 Moment déterminant pour l'appréciation

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

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

Au chiffre 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 lorsqu'un acquéreur
 - va lui-même chercher le bien chez un fournisseur ou
 - charge un tiers indépendant (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez un fournisseur.
- Il y a livraison de biens transportés par le fournisseur lorsqu'un fournisseur transporte lui-même le bien chez un acquéreur.
- Il y a livraison de biens expédiés par le fournisseur lorsqu'un fournisseur charge un tiers indépendant (par ex. transitaire ou transporteur) d'acheminer le bien chez un acquéreur.

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

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

2 Dispositions pour l'importation en cas de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et de livraison d'un bien importé après ouvraison sur territoire suisse

2.1 Cas de figure

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

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

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

- le fournisseur étranger élabore lui-même l'ouvrage après avoir acheminé le bien sur territoire suisse ou l'y avoir fait acheminer par un tiers (transitaire, transporteur, fabricant/commerçant étranger auprès duquel il a acquis le bien; voir chiffre 2.2);
- le fournisseur étranger fait élaborer l'ouvrage par un tiers étranger après avoir acheminé le bien sur territoire suisse ou l'y avoir fait acheminer par un tiers (transitaire, transporteur, fabricant/commerçant étranger auprès duquel il a acquis le bien; voir chiffre 2.3);
- le fournisseur étranger fait élaborer l'ouvrage par un tiers suisse après avoir acheminé le bien sur territoire suisse ou l'y avoir fait acheminer par un tiers (transitaire, transporteur, fabricant/commerçant étranger auprès duquel il a acquis le bien; voir chiffre 2.4).

Les trois mêmes variantes sont imaginables lorsqu'un bien importé est livré après ouvraison sur territoire suisse sans qu'il y ait contrat d'entreprise au sens du droit des obligations. Dans de tels cas, le fournisseur étranger exécute également sur territoire suisse, avant livraison à l'acquéreur, des travaux d'une nature quelconque sur le bien importé, ou il fait exécuter ces travaux par des tiers suisses ou étrangers.

Etant donné que le fournisseur étranger exécute une livraison sur territoire suisse, cela peut justifier son assujettissement à l'impôt sur territoire suisse. 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, soit à l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

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

2.2 Montage ou incorporation par le fournisseur

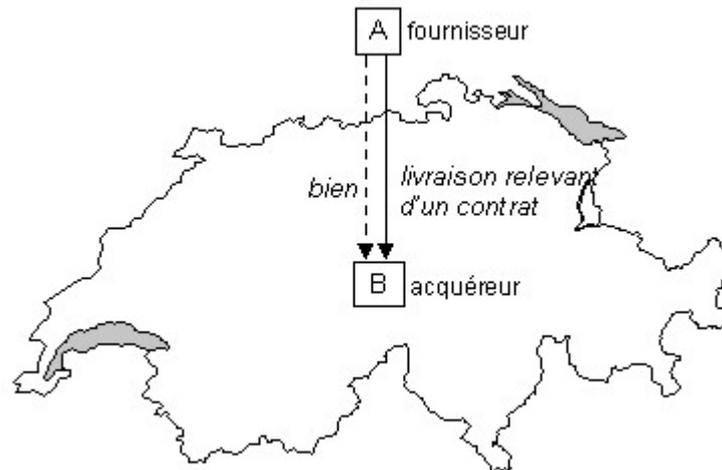
2.2.1 Cas de figure

Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B. Aux termes de ce contrat, le fournisseur A doit exécuter 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

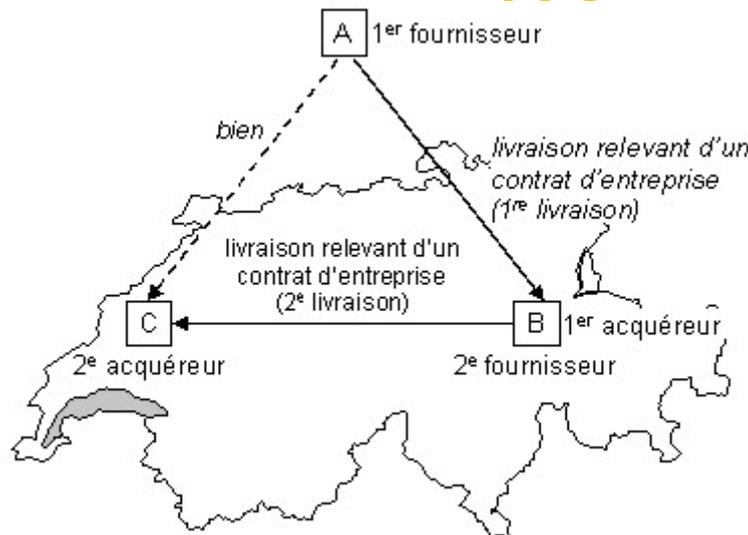
l'acquéreur B (graphique 1) ou chez l'acquéreur C (graphique 2) ou il le fait acheminer chez l'acquéreur par un tiers (par exemple transitaire, fabricant/commerçant étranger auprès duquel il a acquis le bien). Le fournisseur étranger A procède lui-même au montage ou à l'incorporation de ce bien.

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. Pour le graphique 2, il en va de même si B est domicilié à l'étranger.

Graphique 1



Graphique 2



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

L'impôt sur les importations se calcule sur la valeur marchande du bien au lieu de destination sur territoire suisse. Cette valeur marchande correspond au prix de vente que le fournisseur étranger A facture pour le bien à l'acquéreur B (sans les coûts de montage/incorporation), y compris les coûts de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

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

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

Doit être considérée 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). Lors d'une livraison de bien meuble relevant d'un contrat d'entreprise, à l'issue du montage, de l'incorporation ou de l'ouvroison, c'est un bien meuble (chose mobilière) qui est livré. Exemples: machines, installations de machines, engins, appareils, tentes, etc.

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

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

L'impôt sur les importations se calcule sur la valeur marchande du bien au lieu de destination sur territoire suisse. Cette valeur marchande correspond au prix de vente que le fournisseur étranger A facture pour le bien à l'acquéreur B (sans les coûts de montage/incorporation), y compris les coûts de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. 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 faire valoir intégralement l'impôt sur les importations des biens meubles en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique présenté à l'Administration fédérale des contributions ou à l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein; le montant des coûts de montage/incorporation est connu au moment de l'importation du bien

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

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

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

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

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

2.2.4 Le fournisseur étranger A n'est pas enregistré en Suisse en tant qu'assujetti à la TVA; livraisons de travaux immobiliers

Sont réputées livraisons de travaux immobiliers 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.). Bien que l'on soit en présence d'un bien mobilier au moment de l'importation, celui-ci, dans le cadre d'une livraison de travaux immobiliers, devient après montage ou incorporation partie intégrante d'un immeuble ou d'un ouvrage ou partie intégrante d'une partie d'immeuble ou d'ouvrage. Lors de l'importation, ce qui est déterminant, ce n'est donc pas le genre de bien qui est mis en libre pratique, mais bien ce qui est livré à l'acquéreur à l'issue des travaux sur territoire suisse. Si c'est un bien mobilier qui est livré à l'issue des travaux sur territoire suisse, on est en présence d'une livraison de bien meuble relevant d'un contrat d'entreprise. Si, à l'issue des travaux sur territoire suisse, le bien importé a pris place dans un immeuble (par exemple sol, route) ou dans une partie d'immeuble (par exemple bâtiment, bâtiment construit à demeure) et si le bien incorporé est un bien faisant usuellement partie d'un immeuble, d'un bâtiment ou d'une de leurs parties (par exemple fenêtres, portes, cuisines intégrées dans le cas des bâtiments), on est en présence d'une livraison de travaux immobiliers. Lorsque par exemple une installation de machines est fixée à demeure au sol sur le site de production, on n'est pas en présence d'une livraison de travaux immobiliers, car il ne s'agit pas d'un bien faisant usuellement partie d'un immeuble ou d'une de ses parties.

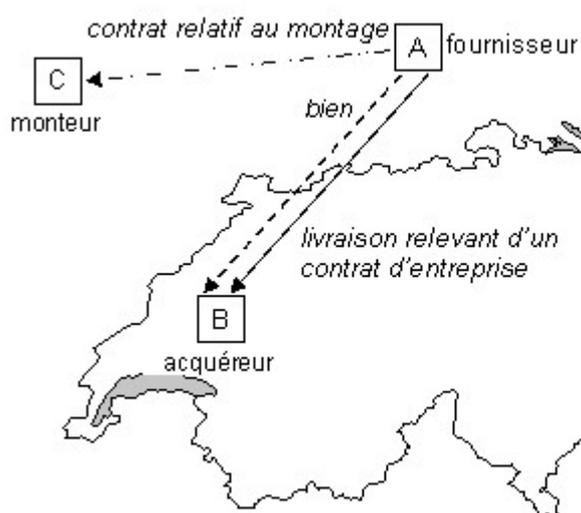
L'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation pour la prestation globale au lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation pour la prestation globale ce que l'acquéreur B paie au total au fournisseur étranger A pour la livraison de travaux immobiliers (coûts du bien importé et coûts de montage/incorporation, y compris les coûts de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse). 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 du bien est le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de la personne chez qui le bien est monté (graphique 1 = B / graphique 2 = C ; p. ex. Export GmbH, Berlin, c/o Handels AG, Basel). Dans la déclaration en douane, 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 Cas de figure

Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B. Aux termes de ce contrat, le fournisseur A doit exécuter 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 un tiers (transitaire, transporteur, fabricant/commerçant étranger auprès duquel il a acquis le bien). 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

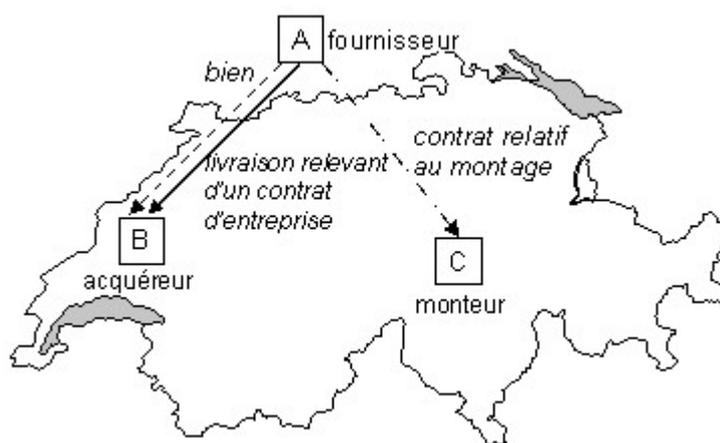
Le fournisseur étranger A effectue sur territoire suisse une livraison relevant d'un contrat d'entreprise, car il a conclu un contrat d'entreprise avec l'acquéreur B. Le fait que, pour l'exécution de ce mandat, il ait confié le montage à l'entreprise étrangère C ne joue aucun rôle. L'opération conduisant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

En ce qui concerne la base de calcul, l'importateur et le destinataire, il est renvoyé au chiffre 2.2.

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

2.4.1 Cas de figure

Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B. En vertu de ce contrat, le fournisseur A doit fournir 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 ou il l'y fait acheminer par un tiers (transitaire, transporteur, fabricant/commerçant étranger auprès duquel il a acquis le bien). Pour le montage, il mandate un monteur suisse C. Celui-ci facture les prestations de montage au fournisseur A.

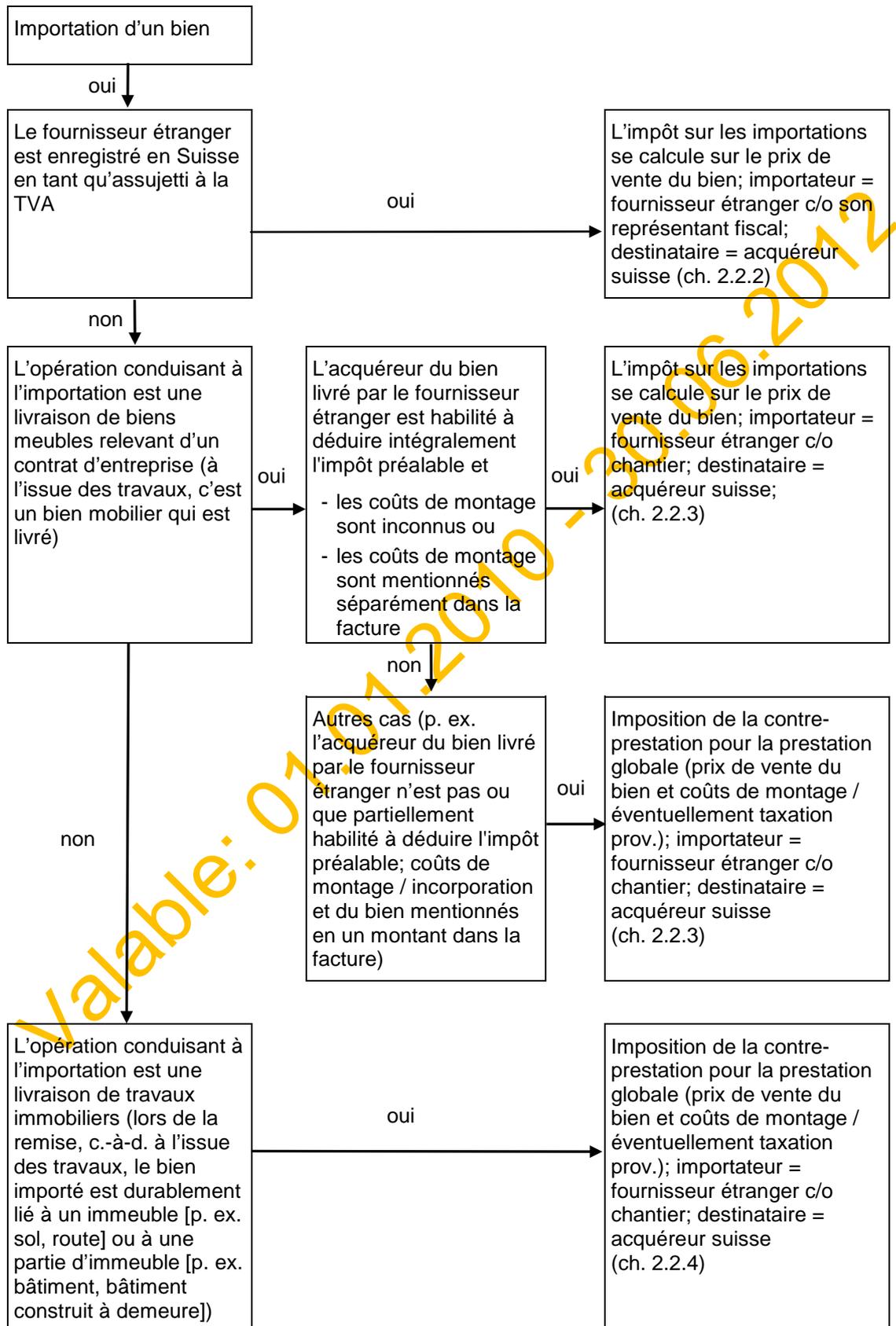


2.4.2 Réglementation à l'importation

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

Concernant la base de calcul de l'impôt, l'importateur et le destinataire, il est renvoyé au chiffre 2.2.

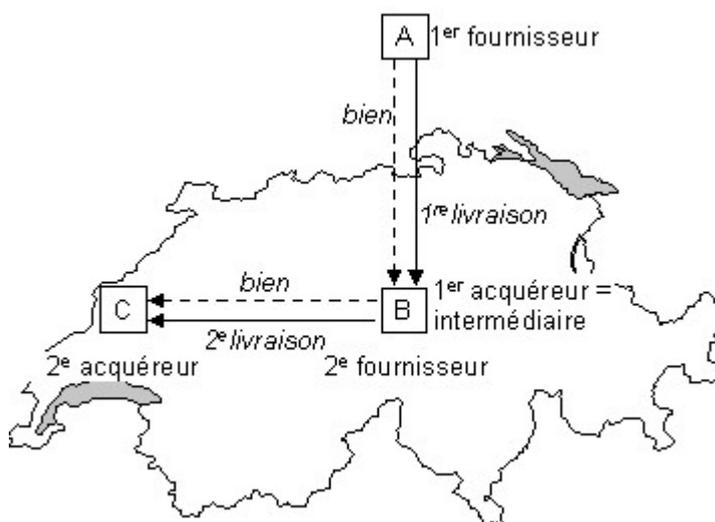
2.5 Schéma pour la détermination de la base de calcul de l'impôt et de l'importateur lors de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise



3 Dispositions pour l'importation lors d'autres livraisons

3.1 Transactions avec un fournisseur

3.1.1 Cas de figure



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 y fait transporter le bien par un tiers tel que transitaire ou transporteur (livraison de biens expédiés par le fournisseur). L'acquéreur B peut aussi aller lui-même chercher le bien chez son fournisseur étranger A ou charger un tiers (transitaire, transporteur) d'aller y chercher le bien puis de le transporter jusqu'à son 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 Principe

C'est l'opération entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B qui conduit à l'importation (1^{re} livraison; lieu de la livraison à l'étranger). Ce dernier doit figurer sur la déclaration en douane en tant qu'importateur et destinataire. L'intermédiaire B exécute une livraison avec un nouveau lieu de livraison sur territoire suisse (2^e livraison). Il doit imposer sa livraison sur territoire suisse 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 en rapport avec cette livraison sur territoire suisse est elle aussi passible de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

L'impôt à l'importation se calcule sur la contre-prestation au 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 (déclaration d'engagement; art. 3 OTVA)

Un fournisseur étranger A qui est enregistré sur le territoire suisse en tant qu'assujetti à la TVA 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 contribu-

tions de la Principauté de Liechtenstein. Si cette procédure est octroyée à un fournisseur étranger et si c'est une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur qui conduit à l'importation (voir ch. 1.2), ce qui est une condition pour le déplacement du lieu de la livraison depuis l'étranger vers le territoire suisse selon les administrations des contributions concernées, les conséquences sont les suivantes:

- pour la livraison du fournisseur A à l'acquéreur B, le lieu de la livraison se déplace sur territoire suisse;
- dans la déclaration en douane 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 lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur B doit payer à son fournisseur A (facture de A à 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 l'impôt à l'importation perçu par l'Administration fédérale des douanes, pour autant que les conditions des art. 28 ss LTVA soient satisfaites;
- le fournisseur étranger A doit imposer la livraison du bien importé qu'il effectue sur le territoire suisse auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, raison pour laquelle il a le droit de répercuter ouvertement l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse sur la facture adressée à l'acquéreur B.

Le titulaire d'une déclaration d'engagement dûment agréée est libre d'appliquer cette procédure simplifiée à chaque importation concrète ou non effectuée sur la base d'une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur. Si, lors d'une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur, le fournisseur A ne désire pas utiliser sa déclaration d'engagement agréée par l'Administration fédérale des contributions ou par l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, il doit signaler cette renonciation dans la facture établie à l'intention de l'acquéreur B. Cette renonciation a pour conséquence que le lieu de la livraison reste à l'étranger. Dans de tels cas, l'importateur est l'acquéreur B, et, lors de l'importation, il faut imposer la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur B doit payer à son fournisseur A (facture de A à B). Ce sont alors les mêmes dispositions que celles applicables aux fournisseurs sans déclaration d'engagement qui sont valables.

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

Selon l'Administration fédérale des contributions et l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, le lieu de la livraison n'est pas déplacé sur le territoire suisse si l'acquéreur B va chercher lui-même le bien de la livraison chez le fournisseur A ou s'il mandate un tiers (p. ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien là-bas.

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

3.2.1 Cas de figure

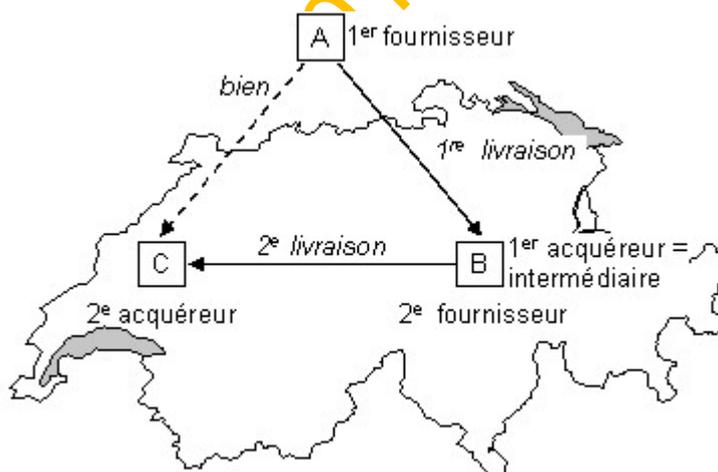
Il y a opération en chaîne lorsque plusieurs fournisseurs concluent des transactions touchant le même bien et que ces transactions aboutissent à ce que

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

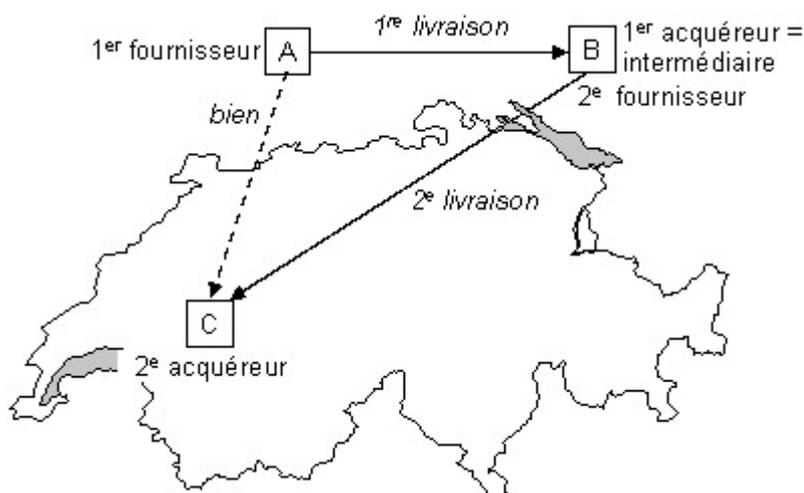
Lors de telles opérations en chaîne, on distingue les cas suivants:

- Cas 1: livraison par le fournisseur étranger A de biens transportés ou expédiés (graphiques 1 et 2)
Le fournisseur étranger A transporte lui-même un bien chez l'acquéreur C (livraison de biens transportés par le fournisseur) ou l'y 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 l'y faire chercher par un tiers tel que transitaire ou transporteur (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).
- Cas 3: livraison par l'intermédiaire B de biens expédiés ou transportés (graphiques 1 et 2)
L'intermédiaire B va chercher lui-même le bien chez le fournisseur étranger A et le transporte directement chez l'acquéreur C ou il charge un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez le fournisseur A et de le transporter chez l'acquéreur C.

Graphique 1



Graphique 2



3.2.2 Principe (acquéreur C = importateur)

L'intermédiaire B exécute une livraison à l'étranger, car le transport ou l'expédition du bien chez l'acquéreur (ou, sur ordre de ce dernier, chez un tiers) commence à l'étranger (cas 1, 2 et 3). La livraison exécutée par l'intermédiaire B n'est pas soumise à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. 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 en tant qu'importateur et destinataire.

Lors de l'importation du bien, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation au 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.

3.2.3 Exception (déclaration d'engagement, intermédiaire B = importateur; art. 3 OTVA)

Un intermédiaire B peut opter pour l'imposition volontaire de sa livraison à l'acquéreur C (2^e livraison dans les graphiques 1 et 2) auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein pour autant qu'il soit enregistré en tant qu'assujéti à la TVA. 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. Si cette procédure est octroyée à un intermédiaire B et si c'est une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur qui conduit à l'importation (voir ch. 1.2), ce qui est une condition pour le déplacement du lieu de la livraison depuis l'étranger vers le territoire suisse selon les administrations des contributions concernées, les conséquences sont les suivantes:

- pour la livraison de l'intermédiaire B à l'acquéreur C, le lieu de la livraison se déplace sur territoire suisse;
- dans la déclaration en douane 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 lieu de destination sur territoire suisse que l'intermédiaire B doit payer au fournisseur étranger A;
- 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 l'impôt à l'importation perçu par l'Administration fédérale des douanes pour autant que les conditions des art. 28 ss LTVA soient satisfaites;

- l'intermédiaire B et les fournisseurs lui faisant le cas échéant suite dans la chaîne doivent imposer toutes les livraisons qu'ils effectuent avec le bien importé sur le territoire douanier auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, car le lieu de la livraison ne se déplace pas sur territoire suisse que pour la livraison effectuée par l'intermédiaire B, mais aussi pour les livraisons effectuées le cas échéant par les fournisseurs lui faisant suite dans la chaîne.

Le titulaire d'une déclaration d'engagement dûment agréée est libre d'appliquer cette procédure simplifiée à chaque importation concrète ou non effectuée sur la base d'une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur. Si, lors d'une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur, l'intermédiaire B ne désire pas utiliser sa déclaration d'engagement agréée par l'Administration fédérale des contributions ou par l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, il doit signaler cette renonciation dans la facture établie à l'intention de l'acquéreur C. Cette renonciation a pour conséquence que le lieu de la livraison reste à l'étranger. Dans de tels cas, l'importateur est l'acquéreur C, et, lors de l'importation, il faut imposer la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur C doit payer à l'intermédiaire B (facture de B à C). Ce sont alors les mêmes dispositions que celles applicables aux fournisseurs sans déclaration d'engagement qui sont valables.

Les bureaux de douane doivent par conséquent observer le principe suivant: Si l'intermédiaire B est titulaire d'une déclaration d'engagement agréée et si la facture établie à son intention par le fournisseur A est présentée au moment de l'importation, l'intermédiaire B doit utiliser la déclaration d'engagement et procéder à l'importation en son nom propre (importateur = intermédiaire B) pour autant qu'une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur conduise à l'importation du bien. La renonciation à l'utilisation de la déclaration d'engagement lors de livraisons de biens transportés ou expédiés par le fournisseur n'est possible que si une facture de l'intermédiaire B à l'acquéreur C, dans laquelle l'intermédiaire B indique renoncer à l'utilisation de la déclaration d'engagement, est présentée au bureau de douane.

Selon l'Administration fédérale des contributions et l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, le lieu de la livraison n'est pas déplacé sur le territoire suisse si l'acquéreur C va chercher lui-même le bien de la livraison chez le fournisseur A ou s'il mandate un tiers (p. ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien là-bas.

3.2.4 Livraison autre qu'opération en chaîne

Un acquéreur suisse B commande chez un fournisseur étranger A un bien qu'il confie pour perfectionnement à façon à un perfectionneur suisse C. Il transporte lui-même 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. 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, B doit donc figurer en tant qu'importateur et C en tant que destinataire.

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

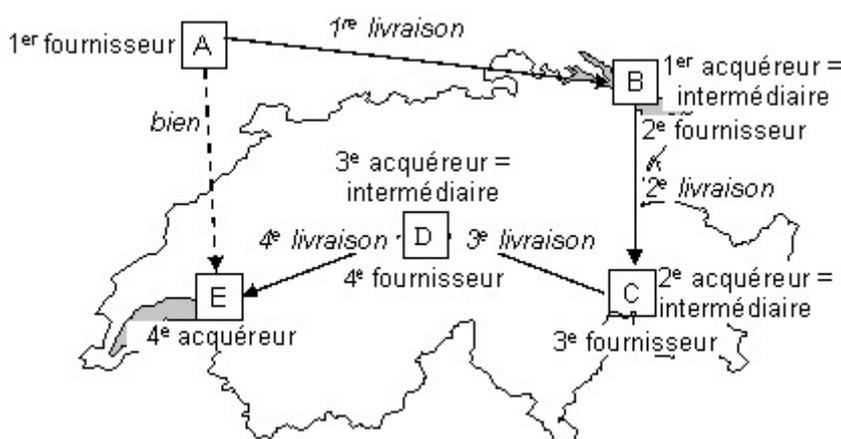
3.3 Transactions avec plus de deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne)

3.3.1 Cas de figure

Dans une opération en chaîne comportant par exemple quatre fournisseurs dans la chaîne (A, B, C et D), le fournisseur étranger A achemine lui-même un bien chez l'acquéreur E (dernier acquéreur de la chaîne; livraison de biens transportés par le fournisseur) ou 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 aussi 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.

Les intermédiaires B, C et D peuvent aussi chercher eux-mêmes le bien de la livraison chez le fournisseur étranger A ou le faire chercher là-bas par un tiers indépendant (transitaire ou transporteur) et le transporter ou le faire transporter directement chez le dernier acquéreur E. Finalement, 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).



3.3.2 Principe (acquéreur E = importateur)

Les intermédiaires B, C et D exécutent des livraisons à l'étranger (2^e, 3^e et 4^e livraisons) qui ne sont pas passibles de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'opération conduisant à l'importation du bien est par conséquent la livraison intervenant entre l'intermédiaire D et l'acquéreur E. Ce dernier doit par conséquent figurer dans la déclaration en douane en tant qu'importateur et destinataire.

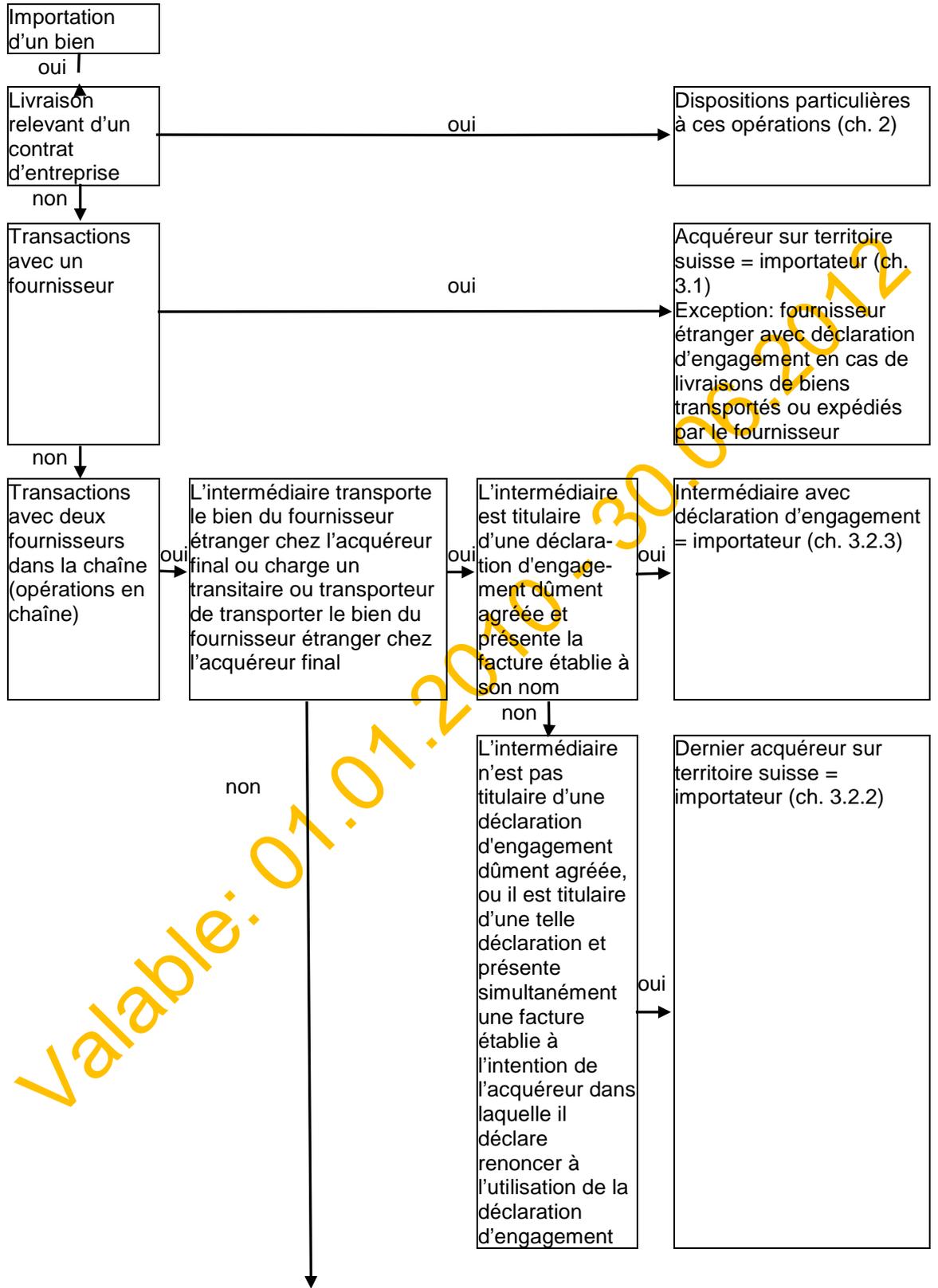
Lors de l'importation du bien, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur E doit payer à l'intermédiaire D (facture de D à E). Il est sans importance que l'intermédiaire soit domicilié en Suisse ou à l'étranger.

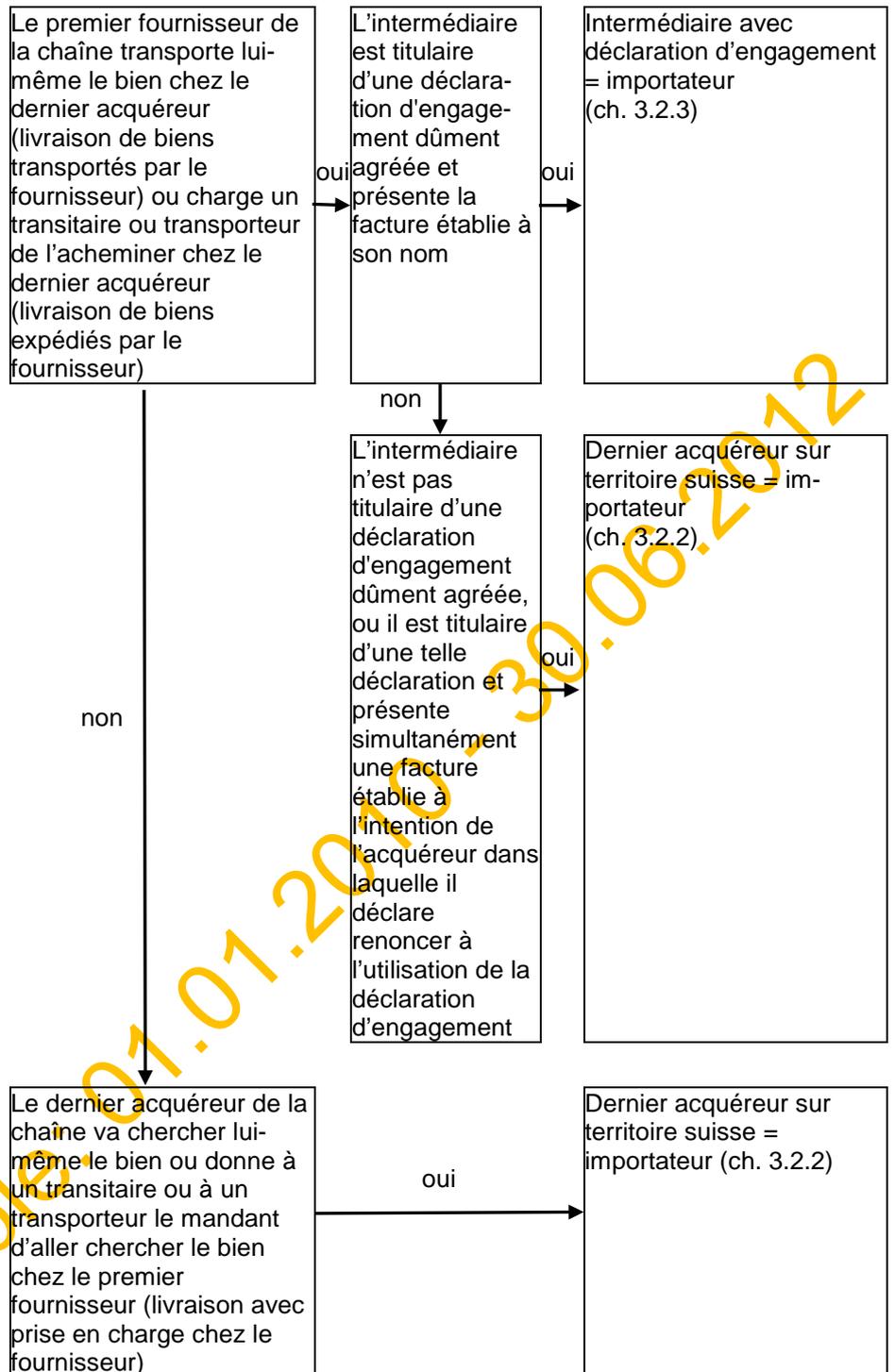
3.3.3 Exception (déclaration d'engagement, intermédiaire = importateur; art. 3 OLTVA)

Un intermédiaire peut opter pour l'imposition volontaire de sa livraison aux acquéreurs (2^e, 3^e et 4^e livraisons) 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 qu'assujetti à la TVA. 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. En outre, c'est une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur qui doit conduire à l'importation du bien (voir ch. 1.2), ce qui est une condition pour le déplacement du lieu de la livraison depuis l'étranger vers le territoire suisse selon les administrations des contributions concernées.

Les conséquences pour l'intermédiaire B énumérées sous le chiffre 3.2.3 sont également valables ici pour chacun des trois intermédiaires B, C ou D, si ceux-ci sont titulaires d'une déclaration d'engagement dûment agréée et désirent procéder à l'importation du bien, qui a lieu sur la base d'une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur, en leur nom propre.

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





Valable 01.01.2013 330.06.2012